

YENİ YILIN BAŞINDA “AF” VE UYANMASI BEKLENEN ADALET*

İki yıllık aradan sonra¹ yeni bir büyük vergi affı, yine “artık bu sonuncu” ikna çabası eşliğinde kamuoyunun karşısına çıktı. Affın faili olarak parmaklar çoğu kez olduğu gibi yine aynı yönü gösteriyor: ekonomik kriz! Çoğumuzun çocukluk, gençlik, yetişkinlik ve giderek artık yaşlılık anılarının bir parçası olan, bir türlü bitmek bilmeyen ekonomik kriz yine iş başında! Gerçi tasarının genel gerekçesinde², küresel ekonomik kriz nedeniyle azalan dış talebin yarattığı bir daralmadan/krizden söz edilmekteyse de, insan burada sormadan edemiyor: eğer yeterli önlemler alındıysa, iş neden af gibi aslında *son çare olarak* ve gerçekten *nadiren* kullanılması gereken³ radikal bir aracı kullanmaya kadar gitti, daha basit önlemlerle sonuç alınamıyor muydu? Kaldı ki, neden affın kapsamı sadece ihracat yapan işletmelerle sınırlı tutulmadı ya da onlara yönelik af dışı bir başka paket uygulanmadı? Üstelik, afla alınmaktan vazgeçilen alacak, hangi bütçe kaynağından karşılanacak, başka bir deyişle, *af nereden ve nasıl finanse edilecek?*

Diğer yandan, affın nedeninin ekonomik kriz olmasının anlamı şudur: devlet alacağı *tahsil etmeye çalışmıştır*; ama, yükümlülerde ekonomik kriz nedeniyle para kalmamıştır (hukuki söylemle, mali güçleri azalmıştır ya da artık hiç bulunmamaktadır); dolayısıyla, olmayan alınamayacağına göre ya da elde kalan azı almak insafa (hukuki söylemle, sosyal devlet ilkesine) sığmayacağına göre, en azından bir kısmını almaktan vazgeçmektedir. Ancak, durum böyle de değil. Çünkü, tasarıya bakıldığında görülmektedir ki, Devlet alacağı tahsil etmeye çalışmamıştır; daha alıp alamayacağını bilmeden baştan almayacağını ilan etmektedir⁴. **O halde, affın nedeni ekonomik kriz değil, olsa olsa “ben kamu alacağımı kanunun gerektirdiği şekil ve miktarda tahsil edemiyorum ya da etmek istemiyorum”un ilanıdır. İşte bu nedenle, af, “zayıf devletlerin önlemi”⁵ olarak görülmektedir.**

* Bu makale, <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=564> de yayınlanmıştır.

¹ Vergiyle ilgili son kapsamlı af, kamuoyundan kısaca “varlık barışı” şeklinde isimlendirilen ve 22.11.2008 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ile yapılmıştır. Bu Kanun’a daha sonra 5917 sayılı “Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” md.44, md.45 ve md.46 (RG t. 10.07.2009) ile eklemeler yapılarak, süresi uzatılmış ve kapsamı genişletilmiştir. Ayrıca, 5917 SK sonrasında da bazı kimi küçük aflar yapılmıştır. Örneğin bkz.18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Kanun, Geçici md.3 (: “4760 sayılı *Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1/8/2002 - 21/7/2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez.”) ile ÖTV bakımından getirilen kısmi af.*

² Genel Gerekçe, <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0971.pdf> (http://www.bumindogruso.com/haber.php?haber_id=72’de yer alan link üzerinden, Erişim tarihi: 30.12.2010)

³ Nitekim, örneğin Japonya gibi bazı ülkelerde –en azından II. Dünya Savaşı sonrasında- vergi affı hiç bilinmemekte (kaynak: Prof. Dr. Norihisa Yoshimura, Keio Üniversitesi, Hukuk Fakültesi); Almanya gibi bazı ülkelerde ise, nadiren uygulanmaktadır. Şöyle ki, Almanya’da vergi affı II. Dünya Savaşı’ndan sonra sadece iki defa söz konusu olmuştur. Bunlardan ilki, sadece faiz gelirlerine ilişkin dar kapsamlı bir aftır (kaynak: Prof. Dr. Klaus Tipke, Köln Üniversitesi, Hukuk Fakültesi).

⁴ Çünkü, Tasarı, AATUHK’nın 54. ve devamı maddelerinde düzenlenen “amme alacağının cebren tahsili” hükümleri uygulanmasına rağmen kısmen tahsil edilmiş ya da hiç tahsil edilememiş kamu alacaklarının affını esas almamaktadır.

⁵ SEER Roman, Steueramnestie und Idee einer Entpönalisierung des Steuerrechts, Gedächtnisschrift für Trzsalik, Hrsg. v. Tipke/Söhn, Köln, 2005, 457 vd. (458). Benzer şekilde bkz. ARMAĞAN Servet, Anayasa

Bilinenleri tekrarlayalım mı? Af, her zaman vergi ahlakını zayıflatır; yapılan uluslararası araştırmalar bunu açıkça ortaya koymaktadır⁶. Mükellef her zaman yeni bir af beklentisi içine girer, ödemelerini aksatır ve yeni bir af talebi için uygun anı bekler. Af, af lobileri yaratır. Bazen bir diyet halini alır, seçim diyeti. Aftan yararlanamayanlarda ise adaletsizliğe dayalı öfke, aldatılmışlık ve aptal yerine konma duygusu. Vergi idaresinin kendi içinde dahi af sevilmez, çünkü denetim elemanları bin bir zahmetle yaptıkları denetim neticesinde tespit ettikleri hukuka aykırılıkların bir anda afı anlamsızlaşması nedeniyle bir kez daha denetime gittiklerinde düşünürler, acaba bu da mı nafîle bir çaba diye?

İşte bundandır ki, af getirilirken her zaman iki noktaya özel hassasiyet gösterilir: Birincisi yapılanın adını dikkatli şekilde koymaya, yani etikete/isme; ikincisi ise, ana alacağı affın kapsamı dışında tutarak etiketi güçlendirmeye ve böylece bir kamusal meşruiyet yaratmaya, gelecek tepkileri azaltmaya⁷. Ancak, etiketleme konusunda yaratıcılık alanı belki de çok geniş olmadığından olsa gerek ki, bu tür kanunların adı hep birbirine benzer: ya kamu alacağının tahsilatının hızlandırılması, ya vergi barışı ya da kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasıdır isim. Kesin olan durum ise, içeriği vergi affı olsa bile, kanunun adında asla “af” kelimesinin yer almayacağıdır. Nitekim, TBMM Başkanlığı’na sunulan mevcut kanun tasarısının adı “ Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması(na) ... Dair Kanun Tasarısı”dır⁸.

Halen Meclis Plan ve Bütçe Komisyonu’nda görüşülmekte olup bütünü bir türlü Meclis’ten geçmek bilmeyen -ve bu nedenle de artık yaklaşan genel seçimlerle bağlantılandırılmaya başlanan-, içeriği sürekli değişen, kapsamı gittikçe şişen, neredeyse her türlü vergisel durumu içine alacak hacimlere ulaşmaya müstakbel bu kanun tasarısı hakkında, tam da bu nedenlerle kapsamlı bir değerlendirme yapabilmek mümkün değildir⁹. İlk haliyle, vergi aslı ve yan alacakların affından, vergiye bağlı olmayan cezaların affına, inceleme ve tarhiyat yapılmayacağı garantisinden stok affına, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan mallar ve kasa mevcuduna ilişkin kayıt düzeltme ve beyan etme imkanından tutarı kanunda yazılı miktarı aşmayan asıl ve yan alacakların tahsilinde vazgeçilmesine, aftan geriye kalan meblağı on sekiz aya kadar düşük faizle taksitlendirmeden kredi kartıyla ödemeye kadar **kanunlara aykırı davranmış vergi ödevlilerinin her türlü konforu düşünülerek hazırlanmış bu paket**, -eğer önüne gelirse- kuşkusuz Anayasa Mahkemesi için

Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/ARMAGAN.PDF, 15 (Erişim tarihi: 05.01.2011)

⁶ Joint Committee on Taxation, Tax Amnesty, Washington 1998 (http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=1998_joint_committee_on_taxation&docid=f:46030.pdf, özellikle bkz. 11-12, Erişim tarihi:06.01.2011); SAUSGRUBER/WINNER, Steueramnestie bagesagt: Eine kluge Entscheidung? Empirische Evidenz aus OECD-Laendern, ÖstZ 2004, 207 vd. (SEER, 459)

⁷ Nitekim bkz. Sayın Maliye Bakanı’nın 25 Eylül 2010’da yaptığı açıklama: “Mükelleflerimizi bir daha uyarıyorum; Hiçbir şekilde bir af beklentisine girmesinler, cari yükümlülüklerini yerine getirmede aman rehavet içine girmesinler. ... Bu çalışmalarda, taksit sayısında nasıl bir kolaylık sağlarız, geçmişe yönelik faiz yükünde acaba enflasyon ve üstü olmak üzere nasıl bir kolaylık sağlayabiliriz. **Hiçbir şekilde 'af' diye addedilecek bir yapılandırmaya gitmeyiz. Çünkü, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere haksızlıktır, adaletsizliktir. Bizim burada yaptığımız şey; krizin koşullarını dikkate alıp, kriz dönemini dikkate alıp, acaba taksitlerde veya faiz yükünde nasıl bir kolaylık sağlayabiliriz. Ama, bunu yaparken de 73 milyonun hakkını, hukukunu koruyarak...Çünkü vergi, prim demek aslında 73 milyonun hakkı, alacağı demek. O çerçevede biz, bunun reel değerini azaltmayacak bir formülle taksitlendirmede ve faiz yükünü bir miktar aşağı çekmede kolaylık sağlamayı düşünüyoruz.**” (<http://www.beyazgazete.com/haber/2010/11/21/vergi-affi-dogalgaz-alacaklari-ne-yapmalidetaylar-neler.html> (Erişim tarihi: 21.11.2010))

⁸ Ancak, bu konuda neredeyse kimse ikna olmuşa benzemez ki, devlet kanalı TRT dahil hemen bütün medya organlarında ve konuyla ilgili yazılarda “af”tan söz edilmektedir.

⁹ Tasarı’daki “iki veya daha az taksidin süresinde ödenmemesi” gibi ibareler (bkz. md.19, f.1), Tasarı’yı dili açısından da ilginç kılmaktadır. Herhalde burada “daha az” ile kastedilen “bir taksit” ve buna bağlı olarak da ifade edilmek istenen herhalde “en fazla iki taksidin ödenmemesi”dir.

de ilgi çekici olacaktır. Gerçi Mahkeme'nin geçmişte, aftan yararlananlar ile yararlanamayanların "aynı hukuksal konumda olmadıkları" gerekçesiyle affin eşitlik ilkesine aykırı olmadığı¹⁰ veya afta "vergi ihtilaflarının azalması, adaletin sağlanması, idarenin ve yargının yükünün azaltılması" gibi kamu yararlarının bulunduğu¹¹ şeklindeki yaklaşımı halen hafızalarda yerini korumaktaysa da, bu sefer de tartışmaya açık bu hukuki yaklaşım gösterilir mi bilinmez. Ancak, son yıllarda vergilendirmeye ilişkin övgüye değer kimi kararları dikkate alındığında, buna şüpheyle yaklaşmak gerekir.

Her durumda, burada sadece, Kanun Tasarısı'nın sadece ikinci maddesinin ilk fıkrasının a ve b bendleri üzerinde kısa bir inceleme yapılacaktır¹². Öncelikle, Tasarı'nın ilk maddesine göre (md.1, f.a ve f.ç), Kanun'un kapsamında yer alması öngörülen vergi, ceza ve faiz ve zamlar şunlardır:

1. Vergi Usul Kanunu kapsamına giren;

-31.07.2010 tarihinden (31.07.2010 dahil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde ise 31.07.2010 tarihine kadar (31.07.2010 dahil) verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,

-2010 yılına ilişkin olarak, 31.07.2010 tarihinden önce (31.07.2010 dahil) tahakkuk etmiş vergi, vergiye bağlı cezalar, gecikme faizleri ve gecikme zamları,

-31.07.2010 tarihine kadar (31.07.2010 dahil) yapılan tespitler çerçevesinde verilen ve vergiye bağlı olmayan cezalar,

2. 31.07.2010 tarihine kadar (31.07.2010 dahil), Gümrük Kanunu ya da ilgili diğer kanunlardaki hükümler temelinde doğan gümrük yükümlülüğü çerçevesinde, Gümrük Müsteşarlığı'na bağlı tahsil dairelerince 6183 SK hükümlerine göre tahsil edilen gümrük vergileri, para cezaları, faiz, zam ve gecikme zamları.

Ele almak istediğimiz Tasarı md.2, f.1, b.a gereğince; Kanun'un yayımlandığı tarih itibarıyla,

- vadesi geldiği halde vergi aslı hiç ödenmemiş veya kısmen ödenmiş ya da vergi aslını ödeme süresi henüz geçmemişse, **vergi aslının ödenmemiş kısmı ile asla bağlı gecikme faizi, gecikme zammı** ve -aslı Kanun'un yayımlandığı tarihten önce ödenmiş olanlar dahil olmak üzere- asla bağlı olarak kesilen **vergi cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının yerine,**

-vergi aslı ödenmiş, ama gecikme faizi, gecikme zammı ve -aslı Kanun'un yayımlandığı tarihten önce ödenmiş olanlar dahil olmak üzere- asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamları gibi yan alacaklar ödenmediyse, sadece **ödenmemiş bu yan alacakların tamamının yerine,**

Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ödenecektir. Kanun Tasarısı'nda açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte, TEFE/ÜFE oranı kuşkusuz vergi aslına uygulanacaktır. Dolayısıyla, Tasarı'ya göre, ana vergi alacağı TEFE/ÜFE oranında yapılacak bir artışla birlikte alınacağından ve TEFE/TÜFE ise enflasyonu, yani para değerindeki erime oranını ifade ettiğinden, ana vergi alacağının enflasyon karşısında erimesi önlenmekte, başka bir deyişle, **vergi aslı reel değeri üzerinden tahsil edilmektedir**. Örnek vermek gerekirse, mükellef, 2008 yılına ait 100 TL.'lik vergi

¹⁰ AYM E.2003/106 ve E.1986/5 (ŞAHNAZ/GEREK, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara, 2010, 113, 333-334)

¹¹ AYM E.1986/5 ve aynı şekilde E.1992/29 (ŞAHNAZ/GEREK, 204, 300, 336)

¹² <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0971.pdf> (Erişim tarihi: 30.12.2010). Plan ve Bütçe Komisyonu'nun Alt Komisyon Metni'nde yer alan değişiklikler dikkate alınmıştır.

borcunu 2011 yılında da 100 TL. olarak değil, (örneğin aradaki yıllar boyunca toplam %15 enflasyon olduğu kabul edilecek olursa) 115 TL. olarak ödeyecek, bu vergiye bağlı gecikme faiz, zam ve cezalarını ödemeyecektir. Ya da, 2008 yılına ait 100 TL.'lik borcu Kanunu'nun yayımı tarihinden önce ödemiş olmakla birlikte, bu ana alacağa bağlı örneğin 200 TL.'lik faiz, zam ve cezaları ödemediyse, artık 200 TL. yerine sadece 15 TL.'yi ödeyerek (115-100 = 15) kamu borcunu kapatabilecektir. Bunun anlamı, **vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamlarının affedilmekte** olduğudur. Hemen işaret etmek gerekir ki, burada sadece **vergi aslına bağlı olan** vergi cezaları affedilmektedir. Buna karşılık, Tasarı'nın ikinci maddesinin, birinci fıkrasının b bendi gereğince, bir **vergi aslına bağlı olmayan** vergi cezalarının yarısı, bu yarı tutara Kanun'un yayınlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları eklenerek hesaplanacak toplam tutar ödenecektir¹³. Görüldüğü üzere, burada **eşitlik ilkesine aykırı şekilde**, vergi aslına bağlı olan ve olmayan para cezaları arasında ayırım yapılmakta, ilk gruba girenlerin tamamı affedilirken, ikincilerin ise yarısı affedilmektedir.

İkinci maddede yer alan ve yukarıda ortaya konulan bu af kapsamı çerçevesinde, burada üç soru yöneltilebilir: 1) Vergi kabahatlerinin -ve buna bağlı olarak- vergi cezalarının amacı nedir? Vergi cezasını affetmek neye hizmet eder?

2) Gecikme faizi ve gecikme zammının amacı nedir? Bunları affetmek neye hizmet eder?

3) Vergi aslını alıp, faiz, zam ve ceza alacaklarından vazgeçmek, Anayasa'ya uygun mudur?

Vergi kabahatlerinin amacı, vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekilde işlemlerini ve buna bağlı olarak vergi geliri elde edilmesini sağlamaktır (KabHK md.1)¹⁴. Böylece vergi kabahatleriyle, hem hazine (/kamu yararı), hem de dürüst vergi mükelleflerinin hukuki menfaatleri korunur¹⁵. Dolayısıyla, vergi cezalarını affetmek, vergi sisteminin hukuka uygun şekilde işlemlerini engelleyenlerin yaptıklarının yanına kar kalması, gerek hazinenin ve böylece kamu yararının, gerekse dürüst vergi mükelleflerinin menfaatlerinin korunmamasına hizmet eder.

Gecikme faizi ve gecikme zammına gelince, Anayasa Mahkemesi içtihatlarına¹⁶ göre, gecikme faizi ve gecikme zammı, a) zamanında ödenmeyen verginin mükellef tarafından

¹³ Eğer, vergi cezası ödenmiş, sadece cezaya bağlı gecikme zammı ödenmemişse, bu durumda gecikme zammı alınmayacak, sadece ceza üzerinden TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar alınacaktır (Tasarı, md. 2, f.1, b.b).

¹⁴ 30.03.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (RG t.31.03.2005, S.25772 (mükerrer)) md.1'de, kabahatlerin amacı, "toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak" şeklinde ortaya konulmaktadır.

¹⁵ Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezaları", Vergi Dünyası, S.299 (Temmuz 2006), 116 vd.

¹⁶ AYM t.27.09.1988, E.1988/7, K.1988/27 (www.anayasa.gov.tr): "*Gecikme zammı" ve "Gecikme faizi" yükümlülüğü ..., belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiatı"dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, "bugünkü" ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parayı ödenmeyen kimse ise bu imkânlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur.*

Bu temel neden, paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. Dönem başında, kullanılmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satınalma gücü; dönem sonunda; enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine

kullanılmasının karşılığı, b) verginin zamanında ödenmemesi nedeniyle devlet cari harcamaları ile yatırımlarda meydana gelen aksamalara bağlı olarak oluşan ekonomik dengesizlikleri ya da kamu hizmetlerinin borçlanma yoluyla karşılanması durumunda, meydana gelen maliyet artışını tazmin aracı ve, c) paranın satın alma gücündeki kayıpları karşılama yoludur.

Ülkemizde, gecikme faizi/gecikme zammı oranı, gerek yıllık enflasyon oranının ve gerek yatırım araçları getirilerinin üstünde tutulmaya çalışılmaktadır. Örneğin 2010 yılı yeniden değerlendirme oranı % 7,7¹⁷, 2010 yatırım araçları getirileri ise, altında % 24-25, borsada % 17,43 dövizde cinsine göre %2,69-9,63 aralığında¹⁸, mevduat faizlerinde -yıllık-ortalama %5-20 aralığında¹⁹ iken, 2010 yılı gecikme faizi/gecikme zammı oranı %22,3²⁰ dür. **Oranın** bu şekilde yüksek olmasının anlamı, gecikme faizi ve gecikme zammının, yukarıda anılan Anayasa Mahkemesi kararlarında bahsedilenlerin ötesinde amaçlar için de kullanılmakta olduğudur ki, burada karşımıza -yüksek oranlı- gecikme faizi/ gecikme zammının iki farklı işlevi çıkar. Birincisi, **yatırım işlevi**. Enflasyonun üzerinde gecikme faizi ve gecikme zammı, adeta gizli vergi cezasıdır. Hukuka aykırı davranan mükellef ve/veya ceza muhatabı, bunlar yoluyla da cezalandırılmaktadır. İkincisi ise, **yapılan hukuka aykırı davranıştan yarar sağlamanın önüne geçme işlevi**. Şöyle ki, vergi ve/veya cezasını hukuka uygun şekilde ödemek yerine bu meblağı/meblağları yatırım araçları üzerinden gelir elde etmek amacıyla kullanan mükellef ve/veya ceza muhatabı, yatırım araçlarının getiri oranları düzeyindeki ve/veya üstündeki gecikme faizi/gecikme zammı oranı sayesinde bu amacına

ödenmesi gereken faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığından ibaret olmayacak, aynı zamanda sözkonusu dönemde paranın satınalma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufla bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satınalma gücü korunacaktır.

İtiraz konusu "gecikme faizi"nin dayandığı ekonomik mantık budur. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cârî harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır.

Bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak hissedilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı Yasanın, yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği gözönünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar. Mevduat faizinin % 65'i, kredi faizinin ise % 100'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır.”; Aynı şekilde AYM t.27.09.1988, E.1988/9, K.1988/28; t.27.09.1988, E.1988/16, K.1988/29 (www.anayasa.gov.tr). Sonraki dönemlere ait bir kararında (E.1992/29 (ŞAHNAZ/GEREK, 301)) ise Anayasa Mahkemesi, “Gecikme zammı ile gecikme faizinin amacı, verginin zamanında ödenmesini sağlamak ve ödenmemesi durumunda Hazine'nin kaybını önlemektir.” şeklinde bir belirleme yapmayı tercih etmiştir.

¹⁷ VUK Genel Tebliği No: 401, RG t.12.11.2010, S.27757 (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/2007_Degerleme_Oranlari.html, Erişim tarihi: 06.01.2011)

¹⁸ <http://www.milliyet.com.tr/2010-da-yatirim-aracлари-ne-kazandirdi-ekonomi/sondakika/03.01.2011/1334342/default.htm> (Erişim tarihi: 06.01.2011)

¹⁹ <http://www.kazanci.com/kho2/ortak/yararli-1.htm#2> (Erişim tarihi: 06.01.2011)

²⁰ Bkz. 2009/15565 Sayılı B.K.K. ve 2010/965 Sayılı B.K.K (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=459>, Erişim tarihi: 06.01.2011)

erişemez. Dolayısıyla, vergiyi ve/veya cezayı zamanında ödemek, mükellef ve/veya ceza muhatabı için ekonomik açıdan çok daha rasyonel olur²¹.

Bu tespitler, gecikme faizini ve gecikme zammını affetmenin neye hizmet ettiğini açıkça ortaya koymaktadır. Burada tabii ki mükellefin ve/veya ceza muhatabının ödeme güçlüğü içerisinde olduğu; vergi aslının çok daha fazla üstünde bir rakama yol açan gecikme faizi ve gecikme zammından vazgeçmenin sosyal devlet ilkesine (/kamu yararına) uygun olduğu ileri sürülebilir ki, Kanun'un gerekçesinde de bu yapılmaktadır. Ancak, mükellefin ve/veya ceza muhatabının gerçekten de zor durumda olup olmadığı, **kamu alacağı tahsil edilmeye çalışılmadan bilinemez**. Yukarıda da işaret edildiği üzere, bu Kanun, **gerçekten de kusuru dışında ödeme güçlüğü içerisinde düşmüş olanlarla, kötü niyetli, kusurlu olarak kamu borcunu ödemekten kaçınan, hatta borcunu ödemek yerine bu parayı kendine gelir elde etmek için kullananlar arasında hiçbir ayırım yapmamaktadır. Toptancı bir yaklaşımla, sadece icra takibi neticesinde tahsil edilemeyen ya da edilemeyeceği açık olan kamu alacakları yerine, tahsili mümkün kamu alacaklarını dahi kapsamı içine alan bu Kanun bu nedenle Anayasa'ya aykırıdır.**

Kaldı ki, mükelleflerin aynı hukuki statüde ya da farklı hukuki statüde olduklarını belirleme kriteri “mali güç”tür. Anayasa md.73, f.1’de yer alan verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, -vergi yükünün topluma eşit şekilde dağıtılmasına hizmet eden bir ilke olarak-, “mali gücü eşit olanların eşit, mali gücü farklı olanların ise, bu farklılığa uygun şekilde farklı vergilendirilmesini” emreder²². Bunun anlamı ise, Anayasa Mahkemesi’nin yaklaşımının aksine, örneğin bir ücretli ile bir ticari kazanç sahibinin, örneğin 2008 yılında aynı miktarda gelir elde etmiş olmaları halinde, mali güçleri eşit olduğu için eşit hukuki statüde bulduklarıdır. Dolayısıyla, mali gücü eşit ve bu nedenle de eşit miktarda vergi ödemesi gereken gelir vergisi mükelleflerinden bir grubun vergisini stopaj yoluyla kaynaktan keserken, diğer grubunkini farklı bir tahsil yöntemine tabii tutmak, ardından bu tahsil yönteminin sağladığı imkanı kötüye kullanarak vergisini hiç ya da kısmen ödemeyen mükellefi üstüne bir de aflu ödüllendirmek, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırıdır. Burada hemen şunu belirtmek gerekir ki, vergi aslını reel değerini muhafaza ederek tahsil edip, faiz ve zam ve cezaları affetmek buradaki Anayasa’ya aykırılığı ortadan kaldırmaz. Çünkü, “eşit şekilde vergilendirme”, aynı miktarda vergi ödemenin ötesinde, aynı ya da –durumun gerektirdiği farklılıklar nedeniyle aynı olmasa da- benzer usule tabii olmayı da içinde barındırır. Kanun koyucu eğer bir gruba, diğer grupla aynı mali güce sahip olmasına rağmen özel bir vergi avantajı sağlıyorsa, bunu diğer gruba da sağlamalıdır. Eşitlik ilkesini bunu gerektirir.

Af, ancak gerçekten de yanlışlara nihai olarak son verildiği ve buna bağlı olarak yeni bir başlangıca izin verdiği²³ takdirde meşruiyet kazanabilir. Bu durumda sormak gerekir? *Vergi kanunlarında hangi adaletsiz, anayasaya aykırı düzenlemelerin yer aldığı, hangi hükümlerin sadece kağıt üzerinde kaldığı, uygulanmadığı ya da uygulanmadığı, affa götüren yolu hangi düzenlemelerin ya da uygulamaların hazırladığı konusunda bir çalışma/tespit yapılmış ve vergi sistemi buna uygun şekilde yapılandırılmış, vergi denetimini etkinleştirici önlemler alınmış mıdır ki bu af “son af” olsun ve aynı zamanda meşru olsun?* Bunlar yapılmadığı sürece, Cumhuriyet tarihimiz ne yazık ki daha pek çok

²¹ Gecikme faizi ve gecikme zammının Kamu Hukuku’nda “zararı tazmin” işlevi hakkında bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz, Vergi Dünyası, S.317 (Ocak 2008), 84 vd., dpn.6

²² Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri, İstanbul, 2003, 14 vd., 28; BIRK Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, Köln 1983, § 2 B II, Rn.151 vd.

²³ BVerfG v.15.12.1959 – 1 BvL 10/55, BVerfGE 10, 234, 241 (SEER, 460 vd.)

“büyük vergi affi” görecektir! Őansa kalan tek nokta, bir sonraki affin “zamanlaması”dır. Yeni yılda herkese mutluluklar ve -eşit- iyi Őanslar!
