

ADİL YARGILANMA HAKKI PERSPEKTİFİNDEN 4811 SAYILI VERGİ BARIŞI YASASI

Av. Serkan AĞAR*

Bir Affın Getirdikleri/Götürdükleri

I . AF KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

Türk hukukunda af, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından (1982 Anayasası m. 87)¹ bir yasayla kamu davası ve cezanın ya da sadece cezanın ortadan kaldırılması yahut cezalarda indirim yapılmasıdır.² Genel af, özel af, yargı affı (kazai af), tecil, şartla salıverme ve şikayetten vazgeçme ve Cumhurbaşkanı'nın sınırlı af yetkisi (1982 Anayasası m. 102/2) gibi çeşitleri olan af kurumunda temel unsur, af iradesinin mevcut oluşudur. Kaynağına göre affın, yasama ya da devlet başkanının genel/özel af yetkisi, yargılama yetkisi (yargı affı/tecil) ve ferdi yetki (şikayetten vazgeçme) biçiminde incelenmesi de olanaklıdır.³

1982 Anayasası ve 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁴ (TCK) hükümlerine göre af yetkisi, genel af ve özel af olmak üzere iki biçimde kullanılır. Konuyla ilgili çerçevesinde af çeşitlerinden genel af ile özel affın daha yakından incelenmesi gerekir.

* Ankara Barosu üyesi, Ankara Üniversitesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi.

¹ 07.11.1982 tarih ve 2709 sayılı Kanun, RG, 09.11.1982, mük. 17863.

² "Af, yasama organı tarafından çıkartılan bir yasa ile işlenmiş suç ve kesinleşmiş cezaları veya cezalarla birlikte sonuçlarını da ortadan kaldıran bir atıfet müessesesidir.", Yiğit, U., *Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul, Mart 2004, s. 243.

³ Erem, F., *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, C. I., Genel Hükümler*, 10. Baskı, Ankara, 1973, s. 404.

⁴ RG, 12.10.2004, 25611.

A. Genel (Umumi) Af

Bir affın genel af olup olmadığının belirlenmesinde birçok kişiyi kapsayıp kapsamaması değil, af ile nelerin kaldırıldığı hususu önem arz eder. Bu bakımdan genel af, kamu davasını düşüren ve hükmolunan cezaları bütün neticeleri ile birlikte ortadan kaldıran bir af çeşididir (5237 sayılı TCK m. 65/1).⁵ Genel af yetkisi, yukarıda da belirtildiği gibi, TBMM'ye aittir (1982 Anayasası m. 87).

Genel af, kişi ya da suç tipi göz önünde tutularak tüm suç ve suçlular için uygulanır ve kamu davası ve hükümlünün cezalarının tüm sonuçları ile ortadan kalkması sağlanır.⁶

Teknik yapısı bakımından genel af, af kapsamında sayılan suçlar ya da suçlular hakkında Ceza Yasası'nın "*muvaakkaten ilgası*"dır;⁷ özetle genel af, işlenmiş olan suça konu eylemi değil, onun suç olma niteliğini ortadan kaldırır. Kesin hükme bağlanmış olsun ya da olmasın suçu ortadan kaldıran genel af ile birlikte artık kamu davasının açılmayacağı sonucuna ulaşmak gerekir. Bu sonuca, 5237 sayılı TCK m. 2/1'in uygulanması ile varılır;⁸ genel af, eylemin suç niteliğini ortadan kaldırdığından ve anılan hükme göre suçta ve cezada kanunilik ilkesi geçerli olduğundan, o eylem hakkında artık kamu davası açılmaz ve genel affın yürürlüğünden önce açılmış bulunan davaya da devam edilemez.

Genel affın cezaya etkisine gelince; mahkumiyet hükmü kesinleştikten sonra genel af yürürlüğe girmiş ise ceza infaz edilmez, infaza başlanmış ise devam olunmaz. Eğer tüm cezalar infaz edildikten sonra genel af yürürlüğe girmiş ise, mahkumiyetin sonucu olan ehliyetsizlikler ortadan kalkar. Ayrıca genel af ile kaldırılmış mahkumiyet tekerrüre de esas alınmaz.

Genel af, şarta bağlı olabilir; genellikle "*geciktirici*" olan şarta, Af Yasası'nın yürürlüğünden itibaren belirli bir süre içerisinde suçtan doğan kişisel hakları ödeyenlerin affedilmesi örnek olarak gösterilebilir.⁹

⁵ 5237 sayılı TCK m. 65/1: "Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar."

⁶ Bayraklı, H. H., Vergi Ceza Hukuku, Afyon, 1996, s. 236.

⁷ Erem, op. cit., s. 408.

⁸ 5237 sayılı TCK m. 2/1: "Kanun'un açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanun'da yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz."

⁹ *Ibid.*, s. 410.

B. Özel (Hususi) Af

Özel af, hükmolunan hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son veren ya da bu süreyi kısaltan yahut hapis cezasını adli para cezasına çeviren bir af çeşididir (5237 sayılı TCK m. 65/2).¹⁰ Özel affın işlenen eylemin suç niteliğine etkisi bulunmadığından kamu davasının açılması, aftan önce açılmış olan bu davanın devamı ve kesin hükme bağlanması gerekir.¹¹ Kamu davasına ve mahkumiyete etkisi bulunmaması, yalnız cezaya tesir etmesi nedeniyle özel af, sadece kimi kişiler için uygulanır ve kesinleşmiş bir cezayı kısmen ya da tamamen düşürür.¹²

5237 sayılı TCK m. 65/1'e göre özel af, hapis cezasının (asli cezanın) infaz kurumunda çektirilmesine son verir ya da bu süreyi kısaltır yahut hapis cezasını adli para cezasına çevirir; cezaya bağlı (fer'i) olan¹³ veya hükümde belirtilen (mütemmim) cezalar¹⁴ (hak yoksunlukları) hakkında özel affın böyle bir etki doğurması olanaklı değildir;¹⁵ bunlar etkisini özel affa karşın devam ettirir (5237 sayılı TCK m. 65/son).¹⁶

Özel af ilan etme yetkisi, yukarıda da belirtildiği üzere, TBMM'ye aittir. TBMM'nin söz konusu yetkisini belli bir ya da birkaç kişi hakkında kullanmasına "*yasama yolu ile ferdi özel af*", belli olmayan hükümlüler hakkında kullanmasına ise "*ferdi olmayan özel af*" adı verilir.

Çalışmanın bu bölümünde, af kavramının vergi hukukuna ve pratiğine yansımaları irdelemek yerinde olacaktır.

¹⁰ 5237 sayılı TCK m. 65/2: "Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir."

¹¹ Erem, op. cit., s. 412.

¹² Bayraklı, op. cit., s. 236.

¹³ "TCK'nun 98. (5237 sayılı TCK'nun 65.) maddesine göre, 31. madde (5237 sayılı TCK'nun 53. maddesi) ile verilen fer'i cezanın Af Yasası ile asıl cezadan indirme yapmadan önceki miktar üzerinden tayini gerekli iken fer'i cezanın eksik verilmesi Yasa'ya aykırıdır.", Yargıtay 1. CD, 09.01.1951, 1951/91-34, nak. Ekdemir, İ., *Son Değişiklikleriyle Açıklamalı-İçtihatlı Türk Ceza Kanunu ve İlgili Diğer Kanunlar*, Adana, Şubat 1997, s. 170.

¹⁴ "Hususi af müebbedin kamu hizmetlerinden memnuniyet cezasına tesir etmez. Asli cezada indirme yapılması bu cezanın da indirilmesini icap ettirmez.", Yargıtay 1. CD, 22.11.1950, 1950/2701-2972, nak. ibid.

¹⁵ "Hususi af ile sadece asli cezada indirme yapılabilir, fer'i cezada indirme yapılamaz.", Yargıtay CGK, 03.12.1951, 1951/300-179, nak. Ekdemir, op. cit., s. 169.

¹⁶ 5237 sayılı TCK m. 65/son: "Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir."

II. MALİ AF (VERGİ AFFI)

Vergi hukuku bakımından af, vergi cezalarını ortadan kaldıran hukuksal bir kurumdur. Vergi affı, genel olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır.¹⁷ Devlet, vergi affı ile, koyduğu kuralların bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırma hakkından ve alacağından tek taraflı olarak vazgeçer.¹⁸ Dolayısıyla vergi affı, vergi cezalarının sona erme nedenlerinden biridir.¹⁹ Vergi ahlakı²⁰ bakımından vergi affı ise, yasal olarak ödenmesi gereken vergi borcunun tam ve eksiksiz olarak zamanında ödenmesidir.

Vergi affı kapsamına vergi asılları ile vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri girer²¹ ve vergi affının kapsam ve amacına göre ilgili kamu alacağının tahsilinden vazgeçilir.²² Vergi affı ile, tarh edilmiş vergilerin belirli süreler içinde ödenmesi kaydıyla bunlara ilişkin cezaların ya da gecikme zamlarının affedileceği öngörülür ve kural olarak vergi cezalarını sona erdiren bir neden olan vergi affı ile kimi zaman cezanın yanında vergi aslı da affedilir.²³

Dünya ölçeğinde vergi affı kurumuna bakıldığında vergi aflarının çeşitli biçimlerde uygulandığı görülür; örneğin; vergi yükümlülerinin beyanda bulunmama cezalarının affı "*beyan affı (filing amnesty)*", geçmiş vergi beyanlarının cezasız olarak düzeltilmesi "*düzeltilme affı (revision amnesty)*", yaptıkları ödeme karşılığında vergi yükümlülerinin belirli dönemlerdeki gelir kaynaklarının araştırılmaması "*araştırma affı (investigation amnesty)*", geçmiş dönemlerde yasal olarak düzenli tutulmayan kayıtların affı "*kayıt tutma affı (record-keeping amnesty)*" ve saptanan suçluların kovuşturma dokunulmazlığı ise "*kovuşturma affı (prosecution amnesty)*" olarak adlandırılır.²⁴

¹⁷ Güner, A., *Vergi Aflarının Vergiyle Uyum İlişkisi Üzerine*, İstanbul, 1988, s. 261; Arıkan, Z., Yurtsever, H., "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri, ve Sonuçları-I", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 136, Nisan 2004, s. 59.

¹⁸ Öncel, M., Kumrulu - A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, 11. Bası, Ankara, 2003, s. 153; Yalçın, H. - Başer, A., "Türkiye'de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", *Vergi Dünyası*, S. 173, Ocak 1996, s. 104.

¹⁹ Öncel - Kumrulu - Çağan, op. cit., s. 153.

²⁰ Kültürel ve ekonomik gelişme düzeyi ile yakından ilgili olan vergi ahlakı, "vergi ödeme bilinci" olarak tanımlanabilir.

²¹ Vergi aslının vergi affı kapsamında değerlendirilmemesi, sadece vergi cezaları ile vergi aslına bağlı gecikme faizi gibi fer'i nitelikteki borçların vergi affına konu edilmesi gerektiği savunulmaktadır, Doğrusöz, B., "Olması Gereken Af Kanunu" *Dünya*, 21.11.2002, <http://www.dunyagazetesi.com.tr>.

²² Akdoğan, A., *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Mart, 2003, s. 78; Tuncer, S., *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara, 2001, s. 39.

²³ Öncel - Kumrulu - Çağan, op. cit., s. 153.

²⁴ Arıkan - Yurtsever, *Türkiye'de Mali Affın ...-I*, s. 61.

Geniş kapsamlı vergi affına, genel olarak, siyasi, ekonomik ya da mali nitelikli bunalımların ardından başvurulduğu görülür.²⁵ Hazinesinin yoğun kaynak sıkıntısı çektiği bir dönemde ekonomik kriz nedeni ile ödenemeyen vergi borçlarının büyük miktarlara ulaşması ve bu koşullar içerisinde bunların ödenmesinin ya da cebren tahsil edilmesinin olanaklı bulunmaması vergi affının ekonomik ve mali nedenidir.²⁶

Vergi idaresi ile vergi yargısının çok büyük bir iş yükü altında olması dolayısıyla kamu alacaklarının takip ve tahsilinin çok uzun sürmesi, vergi affının teknik ve idari mahiyetli bir diğer gerekçesidir.²⁷ Vergi toplamaya yetkili kurumların çağın gereklerini karşılayamaması da vergi affının teknik ve idari nedenlerinden biridir. Vergi inceleme oranının düşüklüğü nedeni ile vergi denetiminin rastlantılara bağlı kalması ve böylece vergi yükümlüleri arasında eşitsizlik ve adaletsizliğin ortaya çıkması vergi cezalarının affedilmesinin diğer bir nedeni olarak gösterilebilir.²⁸

Vergi aflarının, vergi incelemesinin yetersizliğinin sonuçlarını hafiflettiği bir gerçektir; ancak sık aralıklarla ve siyasi kaygılarla vergi affı çıkarılması, vergi cezalarının önleyici işlevini azalttığından ancak çok zorunlu durumlarda bu yola başvurulması doğru olacaktır.²⁹

A. Türkiye Pratiği

1982 Anayasası m. 73'e göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur ve yine yasayla değiştirilir ya da kaldırılır. 1982 Anayasası m. 87'de ise, TBMM'nin yasa koymak, değiştirmek, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermek konusunda yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Sayılan hükümler çerçevesinde ülkemizde vergi affı, daha doğru bir deyişle "mali af çıkarma yetkisi", genel ve özel af ilanına da yetkili olan TBMM'ye aittir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda³⁰ (VUK), af ile ilgili bir hüküm yoktur; ancak ülkemizde değişik dönemlerde çıkarılan yasalar ile vergi cezalarının

²⁵ Dönmez, R., "Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok Mudur?", *Yaklaşım*, S. 197, Eylül 2002, s. 52.

²⁶ Gerçek, A., "Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan Vergi Afları'nın Değerlendirilmesi ve Öneriler", *Vergi Dünyası*, S. 240, Ağustos 2001, s. 144.

²⁷ Keleş, Y., "Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?", *Vergi Dünyası*, S. 249, Mayıs 2002, s. 76-77.

²⁸ Çağan, N., "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", *AÜHFD*, C. XXIX, S. 1-2, Ankara, 1972, s. 115.

²⁹ Öncel - Kumrulu - Çağan, op. cit., s. 220.

³⁰ RG, 10.01.1961, 10703.

affı yoluna gidilmiştir. Anılan yasaların çoğu kez vergi cezalarının affına ilişkin olduğu ve yararlanmayı vergi uyumsuzluklarından vazgeçilerek vergi aslının ödenmesi koşuluna bağladığı görülür.³¹ Cumhuriyet'in ilanından bu güne gelene kadar vergi aslını ya da cezasını affeden toplam yirmi adet yasa çıkarılmıştır ve bunlardan sekiz tanesi 1980 sonrası dönemine aittir.

Ülkemiz uygulamasında, hazinenin finansman gereksinimini karşılamak için vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi denetiminin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması gerekirken bunlar yapılmamış ve sık sık vergi affı yoluna başvurulmuştur.³² Ülkemizde vergi afları, hemen her seçim döneminde kamuoyunun gündeminde yer alarak siyasi partilerin vazgeçilmez propaganda araçlarından biri haline gelmiştir.³³

Ülkemizde özellikle 1980 sonrasında çıkarılan vergi affı yasalarının gerekçesi, genel olarak, ekonomik kaygılar üzerine kurulmuştur; kamuya ek kaynak sağlama gereksinimi, bunların en ön sırasındadır. Örneğin; 1980 sonrası dönemde kabul edilen "2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun",³⁴ "2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun"³⁵ ile "3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun"³⁶ hep ekonomik mülahazalarla çıkarılmıştır. Özetle vergi aflarının, ülkemizde birçok alanda süregelen genel anlayışa koşut olarak sosyal yönünün ihmal edildiği bir gerçektir.

Vergi afları, vergi psikolojisi açısından vergi yükümlülüğünü yasalara uygun bir biçimde yerine getirmiş olanlar için önemli sakıncaları da beraberinde getirir. Vergi kaçığını azaltmak amacı ile ileriye dönük olarak kullanılan bir yöntem olarak adlandırılan vergi affında temel amaç, af yolu ile vergi yükümlülerini bugün için gerçek matrah beyanına teşvik etmek ve gelecekteki vergi tahsilatını genişletmek olmalı³⁷ iken ülkemizde vergi affına sıkça başvurulması,³⁸ her aftan sonra başka bir af beklentisine yol

³¹ İbid.

³² Siyasi iktidarın dışsal müdahaleler sonucunda el değiştirmesi durumunda vergi afları eski idarenin mali iş ve işlemlerini tasfiye etme amacına hizmet eden bir araç da olmuştur, Dönmez, R., *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Eskişehir, 1992, s. 49.

³³ Sayar, F., "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", *Vergi Dünyası*, S. 73, Eylül 1987, s. 61.

³⁴ RG, 22.03.1981, 17287.

³⁵ RG, 24.02.1983, 17969.

³⁶ RG, 03.04.1992, 21191.

³⁷ Saygılıoğlu, N., "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği", *Vergi Dünyası*, S. 107, Temmuz 1990, s. 19.

³⁸ Af yetkisinin sık kullanılması toplumda adalet, eşitlik ve yasalara olan güvenin azalmasına sebebiyet verecektir, Alm, J., McKee - M., Beck, W., "Amazing Graze: Tax Amnesties and Tax Compliance", *43 National Tax Journal*, N. XLIII, March 1 1990, pp. 23-25.

açtığı gibi vergi mevzuatına aykırı davranışları körükleyerek vergi kaçırmayı bir yaşam biçimi haline getirmiştir.³⁹

Ülkemizde, gerekli koşullar sağlanmadan girişilen af uygulamalarında üç önemli sorunla karşılaşılır; bunlar, af ile elde edilen gelirin yetersizliği, idarenin karşılaştığı yükün fazlalığı ve af uygulamasının kapsadığı potansiyel vergi yükümlüsü kitlesinin en üst düzeyde affa katılımının sağlanamamasıdır.⁴⁰ Özetle, mali ve sosyal hedeflerden ziyade ekonomik hedefler bu tür afların temel uygulama nedeni olmuştur.

B. Mali Affın Birincisi(!): 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası

25.02.2003'te kabul edilen 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, vergi ceza hukukunu ilgilendiren en önemli af düzenlemelerinden biri olmuştur.⁴¹ 213 sayılı VUK m. 359'da yer alan eylemler bakımından vergi kaçakçılığı suçunun kimi hükümleri için af getiren⁴² Vergi Barışı Kanunu'na ilişkin açıklamalara 1 Seri Numaralı Vergi Barışı Kanunu Genel Tebliği'nde⁴³ yer verilmiştir.

4811 sayılı Kanun m. 1'de Kanun'un kapsamı; 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, 4306 sayılı Kanun'a göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre alınan ecri misiller ve buna bağlı gecikme zamları ve devlete ait olup Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi daireleri tarafından tahsil edilen ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁴⁴ (AATUHK) kapsamına giren vergiler açısından, 31.08.2002 tarihinden önceki dönemler, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.08.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan ya da işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların beyanı, devlete ait olup gümrük idareleri

³⁹ Bülbül, D., "Vergi Afları'nın Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II", *Yaklaşım*, Y. 11, S. 132, Aralık 2003, s. 182.

⁴⁰ Özden, T. M., *Mali Af* (yayınlanmamış doktora tezi), Ankara, 1992, s. 216, nak: Arıkan, Z. - Yurtsever, H., "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri, ve Sonuçları-II", *Yaklaşım*, Y. 12, S. 137, Mayıs 2004, s. 66.

⁴¹ 4811 sayılı Kanun m. 22'ye göre Kanun, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁴² 213 sayılı VUK m. 359/b-1 ile m. 359/b-2'de yer alan kaçakçılık eylemleri af kapsamı dışında tutulmuştur.

⁴³ RG, 08.03.2003, 25042.

⁴⁴ RG, 28.07.1953, 8469.

tarafından alınan ve 4811 sayılı Kanun'un ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları hakkında uygulanacağı biçiminde belirlenmiştir.

4811 sayılı Kanun'un "*Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler*" başlıklı Birinci Bölümü'nün "*Kesinleşmiş Kamu Alacakları*" başlıklı 2. maddesi; Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (27.02.2003) vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi geçmemiş bulunan vergilerin tamamı ile bu vergilere ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizinin yerine Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksinin (TEFE) aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁴⁵ tamamen ödenmesi, "*dava açılmaması ya da açılmış davalardan vazgeçilmesi şartı*" ile vergilere uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceğini hükme bağlamıştır (m. 2/1-a). Ayrıca, asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş olan vergilere ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) DİE tarafından belirlenen TEFE'nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın ödenmemiş vergi asılları ile birlikte dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁴⁶ tamamen ödenmesi, "*dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartı*" ile gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının da tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir (m. 2/1-b). Yine aynı maddeye göre, bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih (27.02.2003) itibarıyla ödenmemiş olan vergi cezalarının %20'sinin üç eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran 2003 sonuna kadar ödenmesi, "*dava açılmaması veya açılmış*

⁴⁵ 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun Geçici m. 4 ile getirilen hüküm ile, 4811 sayılı Kanun m. 2/1-c ile m. 2/5 ve m. 7, m. 8, m. 9, m. 11, m. 12, m. 13, m. 17 ve m. 19 hariç olmak üzere, 4811 sayılı Kanun kapsamındaki yükümlüler, bu Kanun'a göre ödemeleri gereken taksitlerden 31.07.2004 tarihine kadar ödenmemiş olanları yine bu Kanun'un 18. maddesinde öngörülen oranda hesaplanacak fazlasıyla birlikte Eylül 2004 ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 4811 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanmıştır. Bu durumdaki yükümlülerin ödeme süresi uzatılan taksitleri için, 18. maddenin son taksit için öngördüğü bir aylık ek süre hükmü uygulanmamıştır. 5228 sayılı Kanun Geçici m. 4'ün yürürlüğe girdiği tarihten önce 4811 sayılı Kanun hükümlerine göre taksit ödeme süresinin sona ermiş olması nedeniyle cebren ya da rızaen tahsil edilen tutarlar, tahsil edildikleri tarihler ve bu hüküm dikkate alınarak 4811 sayılı Kanun'a göre hesaplanan taksitlere en eski vadeli olan taksitten başlamak üzere mahsup edilmiş ve fazla ödenen tutarlar 6183 sayılı AATUHK m. 23'e göre red ve iade edilmiştir.

⁴⁶ Bkz., dpn. 46.

davalardan vazgeçilmesi şartı" ile kalan %80'inin tahsilinden vazgeçileceği (m. 2/1-c); Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih (27.02.2003) itibariyle ödenmemiş olan borcun sadece vergi aslına bağlı kesilen cezalardan ve bunlara ilişkin gecikme zamlarından ibaret olması halinde bu cezaların ve bunlara ilişkin gecikme zamlarının tamamının (m. 2/1-d); iştirak, teşvik ve yardımlar nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezalarında cezaya muhatap olanların cezanın %20'sini, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) DİE tarafından belirlenen TEFE'nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁴⁷ ödemeleri, "*dava açmamaları veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartı*" ile cezanın kalan %80'inin ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının da tahsilinden vazgeçileceği ifade edilmiştir (m. 2/1-e).

4811 sayılı Kanun'un "*Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları*" başlıklı 3. maddesi;⁴⁸ Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih (27.02.2003) itibariyle vergi mahkemelerinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş bulunan ikmalen, re'sen ya da idarece yapılmış tarhiyatlarda vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) DİE tarafından belirlenen TEFE'nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁴⁹ tamamen ödenmesi, "*dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartı*" ile vergilerin %50'sinin, gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceğini hükme bağlamıştır (m.

⁴⁷ Bkz dpn. 46.

⁴⁸ 4811 sayılı Kanun m. 3, ikmalen, resen ya da idarece yapılmış tarhiyatlara ilgili olarak vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ya da Danıştay'da açılmış olan davaları kapsar ve maddede öngörülen koşullara paralel olarak Kanun'dan yararlanmaya ilişkin düzenlemeleri içerir. Bu itibarla, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten (27.02.2003'ten) önce tahakkuk ederek kesinleşen alacakların 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsili için düzenlenen ve tebliğ edilen ödeme emirlerinin iptali talebiyle dava açılmış olup, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibariyle henüz karar verilmemiş olan alacaklar için Kanun'un kesinleşmiş kamu alacaklarına ilişkin 2. maddesi hükümleri uygulanmıştır; ancak 1 Seri Numaralı Vergi Barışı Kanunu Genel Tebliği'nin III/E-5 numaralı bölümünde de belirtildiği gibi, ödeme emri tebliği üzerine açılan davalar ile ilgili olarak Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce dava konusu ödeme emri ile istenilen kamu alacağının tarhiyatına ilişkin olarak verilen ve Kanun'un yürürlüğe girdiği 27.02.2003 itibariyle devam eden davalara konu kamu alacakları, 3. madde hükmünden yararlanmıştır, Vergi Barışı Kanunu 2003/2 seri numaralı İç Genelgesi E-1, <http://www.gelirler.gov.tr/>

⁴⁹ Bkz dpn. 46.

3/1). Söz konusu hükme göre ödenecek alacak asıllarının saptanmasında, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih (27.02.2003) itibariyle bölge idare mahkemelerinde itiraza ya da Danıştay'da temyize ilişkin olarak dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş bulunan ikmalen, resen ya da idarece yapılmış tarhiyatlarda, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih (27.02.2003) itibariyle tarhiyatın bulunduğu en son aşamadaki tutar esas alınacaktır⁵⁰ (m. 3/2). Buna göre;

Kanunun yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın;

- Terkin kararı olması durumunda; vergi yükümlülerinin söz konusu hükümden yararlanabilmeleri için ilk tarhiyata esas alınan verginin %20'si ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) DİE tarafından belirlenen TEFE'nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁵¹ tamamen ödenmesi koşulu ile verginin kalan %80'inin, gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının (m. 3/2-a),

- Tasdik ya da tadilen tasdik kararı olması durumunda; tasdik edilen verginin tamamı ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) DİE tarafından belirlenen TEFE'nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁵² tamamen ödenmesi koşulu ile gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları ve vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının (m. 3/2-b), tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Verilen en son karar;

- Bozma kararı ise, ilk tarhiyata esas alınan verginin %20'si ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) DİE tarafından belirlenen TEFE'nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran,

⁵⁰ 4811 sayılı Kanun m. 3/2'de belirtilen ve kanunun bu maddesi hükmünden yararlanılacak tutarın tespiti için öngörülen "... Bu Kanun'un yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın ..." ibaresi, Kanun'un yürürlüğe girdiği 27.02.2003 tarihi itibariyle (bu tarih dahil) taraf olan idareye tebliğ edilen yargı kararlarını ifade etmektedir, Vergi Barışı Kanunu 2003/2 seri numaralı İç Genelgesi B-1, <http://www.gelirler.gov.tr/>

⁵¹ Bkz., dpn. 46.

⁵² Bkz., dpn. 46.

Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁵³ tamamen ödenmesi koşulu ile verginin kalan %80'inin, gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının⁵⁴;

- Kısmen onama, kısmen bozma kararı ise; onanan kısım için; verginin tamamı ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) DİE tarafından belirlenen TEFE'nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁵⁵ tamamen ödenmesi koşulu ile gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları ve vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının; bozulan kısım için; ise, ilk tarhiyata esas alınan verginin %20'si ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (27.02.2003) DİE tarafından belirlenen TEFE'nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar⁵⁶ tamamen ödenmesi koşulu ile verginin kalan %80'inin, gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının, tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır.

Kesinleşmemiş ya da dava aşamasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin 4811 sayılı Kanun m. 3 hükmü, ihtirazi kayıtla verilen beyanname-

⁵³ Bkz., dpn. 46.

⁵⁴ "Yargı kararlarının incelenmesinden, mükellefin 1996/12 dönemi KDV ihtilafı hakkında verilmiş en son kararın 31.01.2003 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına intikal eden Danıştay 7. Daire Başkanlığı'nın 17.10.2002 tarih ve E. 2000/5682, K. 2002/3311 sayılı kararı olduğu anlaşıldığından bu karar dikkate alınacaktır. 1997/12 dönemi ihtilafı hakkında ise Danıştay'ca verilen 04.11.2002 tarih ve E. 2000/5840, K. 2002/3452 sayılı kararın vergi dairesi kayıtlarına 03.03.2003 tarihinde alındığı anlaşıldığından söz konusu dönem (1997/12) ihtilafı hakkında anılan kararın dikkate alınması mümkün olmamakta, dolayısıyla bu ihtilaf hakkında Danıştay kararından önce vergi mahkemesince verilmiş olan kararın dikkate alınması icap etmektedir. Buna göre, 1996/12 dönemine ilişkin olarak Danıştay'ca verilen ve 31.01.2003 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına giren 17.10.2002 tarih ve E. 2000/5682, K. 2002/3311 sayılı karar dikkate alınacak, söz konusu karar vergi mahkemesinin terkin yönündeki kararının bozulmasına yönelik olduğundan bu döneme ilişkin olarak 1 Seri Numaralı Vergi Barişi Kanunu Genel Tebliği'nin III-B/2-a bölümüne göre 1997/12 dönemine ilişkin olarak ise vergi mahkemesinin terkin kararı gereği yine Tebliğin III-B/2-a bölümüne göre işlem yapılması gerekecektir. Bu durumda, söz konusu dönemlere ilişkin vergilerin %20'si ile bu tutara hesaplanacak TEFE tutarının dokuz eşit taksitte ödenmesi istenebileceği tabiidir.", Maliye Bakanlığı Özeltisi, 17.04.2003, B.07.0.GEL.0.36/3629-87/016784.

⁵⁵ Bkz., dpn. 46.

⁵⁶ Bkz., dpn. 46.

lere karşı açılan davalar hakkında da uygulanmıştır⁵⁷ (m. 3/6). Söz konusu hüküm ile yukarıda içeriği açıklanmaya çalışılan 2. madde hükümlerinden yararlanmak için başvuruda bulunan⁵⁸ vergi yükümlüleri, yararlandıkları vergi türlerinden taksit ödeme süresi içerisinde tahakkuk edenleri “zor durum nedeni dışında”⁵⁹ vadesinde ödemedikleri takdirde ifade edilen hükümlerden yararlanamamışlar; ancak bu kez 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun Geçici m. 4 ile getirilen hüküm ile 31.07.2004 tarihine kadar ödemedikleri/ödeyemedikleri (kesinleşmiş kamu alacakları, iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları, tecil edilmiş alacakların kalan taksit tutarları, 2002 yılına ilişkin geçici vergilerin gecikme zammı, kesinleşmemiş veya dava safhasındaki alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan alacaklar, pişmanlıkla beyanlar, kendiliğinden yapılan beyanlar ve ecrimisil alacaklarına ilişkin) taksitleri 18. maddeye göre her

⁵⁷ 4811 sayılı Kanun m. 20’de dava konusu olan tarhiyatlara karşılık kanunun yürürlük tarihinden önce ödeme yapılmış olması durumunda ödenen tutarların, vergi mahkemesinde devam eden davalar için 3. maddeden yararlanılmak üzere yapılan başvurular ile vergi mahkemesince verilmiş terkin kararları üzerine iadesi öngörülmüş olup 3. madde, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanlar üzerine oluşan davaları da “kesinleşmemiş ve dava safhasında kamu alacağı” olarak değerlendirdiğinden, 20. madde hükmünün bu beyannameler ile ilgili yapılan ödemelerde de dikkate alınması ve maddede öngörülen koşullar çerçevesinde ret ve iade yapılması mümkün bulunmaktadır. Vergi Barışı Kanunu 2003/2 Seri Numaralı İç Genelgesi B-3, <http://www.gelirler.gov.tr/>

⁵⁸ 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu m. 21’in Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 1 seri numaralı Vergi Barışı Kanunu Genel Tebliği ile kanun hükümlerinden yararlanmak için başvuru ve ilk taksit ödeme süresi maddeler itibarıyla belirlenmiştir. 2003 Mali Yılı Bütçe Kanunu m. 51/z ile 4811 sayılı Kanun m. 2’de yapılan değişiklik ile Maliye Bakanlığı Kanu’nda belirlenen başvuru ve ilk taksit ödeme süresini 21.04.2003 tarihi mesai saati bitimine kadar uzatmaya yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak 1 seri numaralı Vergi Barışı Kanunu Genel Tebliği ile kanunun kesinleşmiş kamu alacaklarına ilişkin 2., kesinleşmemiş veya dava safhasındaki alacaklara ilişkin 3., pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlara ilişkin 6., gelir ve kurumlar vergisinde matrah artırımına ilişkin 7., katma değer vergisinde artırıma ilişkin 8., gelir vergisinde artırıma ilişkin 9., “Uygulanmayacak hükümler” başlıklı 14. maddeleri ile ecrimisil alacaklarına ilişkin 15/1 maddesinin hükümlerinden yararlanmak için 31.03.2003 tarihi olarak belirlenen başvuru ve ilk taksit ödeme süreleri 21.04.2003 tarihi mesai saati sonuna kadar uzatılmıştır. Ayrıca, Mart 2003 içerisinde 4811 sayılı Kanun’dan yararlanmak üzere başvuran vergi yükümlülerinin de ilk taksitlerini 21.04.2003 tarihi mesai saati bitimine kadar ödeyebilecekleri kararlaştırılmıştır.

⁵⁹ Zor durum hali, 6183 sayılı AATUHK m. 48’de geçen “çok zor durum” halini ifade etmektedir. Buna göre, 6183 sayılı Kanun’a göre borçları tecil edilen vergi yükümlülerinin zor durumda buldukları doğaldır. Tecil istemi çok zor durum dışındaki nedenlerle uygun görülmeyen vergi yükümlüleri için tecil yapılmamakla birlikte, zor durumun varlığı saptanan hallerde madde hükmü ihlal edilmiş sayılmayacaktır, 1 Seri Numaralı 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Genel Tebliği D.

ay için ayrı ayrı %5 oranında hesaplanacak fazlasıyla birlikte Eylül 2004 ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 4811 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanma olanağına kavuşmuşlardır. Bu durumdaki yükümlülerin ödeme süresi uzatılan taksitleri için, 18. maddenin son taksit için öngördüğü bir aylık ek süre hükmü uygulanmamıştır. 5228 sayılı Kanun Geçici m. 4'ün yürürlüğe girdiği tarihten önce 4811 sayılı Kanun hükümlerine göre taksit ödeme süresinin sona ermiş olması nedeniyle cebren ya da rızaen tahsil edilen tutarlar, tahsil edildikleri tarihler ve bu hüküm dikkate alınarak 4811 sayılı Kanun'a göre hesaplanan taksitlere en eski vadeli olan taksitten başlamak üzere mahsup edilmiş ve fazla ödenen tutarlar 6183 sayılı AATUHK m. 23'e göre ret ve iade edilmiştir.

4811 sayılı Kanun m. 20/1, bu Kanun kapsamında yapılan ödemelerin ret, iade ve mahsup edilmeyeceğini belirtir, aynı şekilde m. 20/2'de bu Kanun'un yürürlüğe girdiği 27.02.2003'ten önce yapılan ödemeler ile 6183 sayılı AATUHK m. 48'e göre tahsil edilen tecil faizlerinin bu Kanun hükümlerine dayanılarak ret ve iadesinin yapılmayacağı; ancak 4811 sayılı Kanun m. 3'ün uygulamasına ilişkin olarak dava konusu olan tarhiyatlara karşılık 27.02.2003'ten önce ödeme yapılmış olması halinde, ödenen bu tutarların vergi mahkemesinde devam eden davalar için bu maddeden yararlanılmak üzere yapılan başvurular ile vergi mahkemesince verilmiş terkin kararları üzerine nakden ya da mahsuben iade edilebileceği ifade edilmiştir.

Adana 2. Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yolu ile, 4811 sayılı Kanun m. 3 gereğince itiraz veya temyiz safhalarında bulunan ikmalen, resen ve idarece yapılmış tarhiyatlarda vergi barışından yararlanma olanağı getirilmesine karşın, söz konusu Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce vergi, ceza ve gecikme faizlerini ödemiş olan ancak davaları temyiz ve itiraz safhasında bulunan yükümlülere 20. maddenin 2 numaralı bendinde yer alan "vergi mahkemesinde" ibaresi gereğince nakden ya da mahsuben iadesi yapılamaması bunun da vergiyi zamanında veya zamanından önce ödememeyi teşvik etmesi, dava evrelerine göre farklı düzenleme getirmesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine uymaması nedeniyle 1982 Anayasası m. 2, m. 10 ve m. 73'e aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtirazı inceleyen Anayasa Mahkemesi; "(...) Vergi Barışı Kanunu m. 3'ün uygulanmasına yönelik olarak, dava konusu olan tarhiyatlara karşılık Vergi Barışı Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 27.02.2003'ten önce vergi, ceza ve gecikme faizlerini ödemiş olanların başvurularını halinde ve davaların vergi mahkemesinde devam etmesi koşuluyla paralarını nakden veya mahsuben almalarına izin verilmekte, buna karşılık bölge idare mahkemelerinde 'itiraz' veya Danıştay'da 'temyiz' aşamasında bulunan davalar için yapılmış ödemelerin nakden veya mahsuben

iadesinin yapılmasına olanak bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, 4811 sayılı Kanun m. 3, ikmalen, resen veya idarece yapılmış tarhiyatlarla ilgili olarak vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay nezdinde açılmış olan davaların tüm sürecini kapsamasına karşın, iptali istenilen ibarenin yer aldığı 20/2'de sadece vergi mahkemeleri süreci esas alınmıştır (...) henüz vergi mahkemelerinde devam eden davalarla yine bu mahkemelerce verilmiş terkin kararlarına konu olan kamu alacaklarının niteliği ile temyiz ya da itiraz aşamasındaki kamu alacaklarının niteliği farklılık göstermektedir. Vergi mahkemesince karara bağlanmamış kamu alacağının hazine aleyhine sonuçlanma ihtimali devam ettiğinden hazine için bu belirsizliğin devam etmesi ve mükelleflerin davalarının itiraz ve temyiz yoluna gidilmeden kamu alacağının tahsil edilebilir duruma getirilmesini teşvik amacının bu farklılığın doğmasına neden olduğu anlaşılmaktadır. Vergi tahsilatının hızlandırılması, uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması ve dolayısıyla kamu yararı ile hukuk güvenliği arasındaki dengenin sağlanması amacıyla getirildiği anlaşılan bu düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırı bir yönü görülme(diği)" sonucuna ulaşarak iptal istemini reddetmiştir.⁶⁰

4811 sayılı Kanun, vergi yükümlülerinin beyan edecekleri matrahlarda artırıma giderek kamu alacağının takibi bakımından geçmiş döneme ait defter ve kayıtlarını ibra edebilmelerine olanak sağlamıştır. 4811 sayılı Kanun m. 7/1, gelir vergisi ile kurumlar vergisinde vergi yükümlülerinin vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren (27.02.2003) Şubat 2003 sonuna kadar, 1998 takvim yılı için %30, 1999 takvim yılı için %25, 2000 takvim yılı için %20, 2001 takvim yılı için %15'ten az olmamak üzere artırımları durumunda kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak anılan vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmayacağını hükme bağlamıştır. Gelir vergisi yükümlülerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir vergisi beyannamelerinde zarar beyan etmeleri ya da hiç beyanname vermemeleri durumunda, vergilendirmeye esas alınacak matrah ile artırdıkları matrahların alt sınırı 1998 takvim yılı için 2.500.000.000 TL (2.500,00 YTL), 1999 takvim yılı için 3.000.000.000 TL (3.000,00 YTL), 2000 takvim yılı için 3.750.000.000 TL (3.750,00 YTL), 2001 takvim yılı için 5.000.000.000 TL (5.000,00 YTL) olarak belirlenmiştir (m. 7/2). Kurumlar vergisi yükümlülerinin ise, artırımda buldukları yıla ilişkin olarak daha önce vermiş oldukları beyannamelerinde zarar beyan etmeleri ya da hiç beyanname vermemeleri durumunda, vergilendirmeye esas alınacak matrahlar ile artırdıkları matrahların alt sınırı 1998 takvim yılı için 7.500.000.000 TL (7.500,00 YTL), 1999 takvim yılı için 9.000.000.000

⁶⁰ Anayasa Mahkemesi, 12.05.2004, E. 2003/106, K. 2004/59, RG, 03.11.2004, 25632.

TL (9.000,00 YTL), 2000 takvim yılı için 11.250.000.000 TL (11.250,00 YTL), 2001 takvim yılı için 15.000.000.000 TL (15.000,00 YTL)'dir (m. 7/4). Anılan 7. madde hükmüne göre artırılan matrahlar %30 oranında vergilendirilecek ve bu matrahlar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi, fon payı ve eğitime katkı payı alınmamıştır; ancak gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin artırımında bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini yasal süresinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için 4811 sayılı Kanun'un kesinleşmiş ya da kesinleşmemiş yahut dava aşamasında bulunan kamu alacaklarına ilişkin 2 ve 3. maddeleri hükümlerinden yararlanmamış olmaları koşulu ile artırılan matrahlar %25 oranında vergilendirilmiştir (m. 7/5). Matrah artırımına ilişkin olarak hesaplanan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 sonuna kadar dokuz eşit taksitte ödenmesi gerekir; aksi takdirde 6183 sayılı AATUHK m. 51'e göre bunların gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsiline devam olunacaktır (m. 10/1).

4811 sayılı Kanun m. 14/1'e göre, "213 sayılı VUK m. 359'da sayılan eylemleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet Savcılıkları'na suç duyurusunda bulunulmayacak, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacak, açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılacak ve kesinleşmiş mahkumiyet kararları infaz edilmeyecektir." Yine, 213 sayılı VUK m. 359/b-1'de; "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" ile 213 sayılı VUK m. 359/b-2'de; "belgeleri sahte olarak basanlar" hem 4811 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen "af" niteliğindeki hükmünden, hem de 7, 8 ve 9. madde hükümlerinden yararlanamayacaktır⁶¹ (m. 14/2). İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi zıyama sebebiyet verildiği durumlarda, yukarıda belirtilen "af" niteliğindeki 4811 sayılı Kanun m. 14/1 hükmünden yararlanılabilmesi için salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının 4811 sayılı Kanun'un yürürlüğünden (27.02.2003 tarihinden) önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen

⁶¹ Anayasa Mahkemesi, Ankara 8. Ağır Ceza Mahkemesi ile Karşıyaka Ağır Ceza Mahkemesi'nin başvurularının birleştirilmesi ile görülen davada, 213 sayılı VUK m. 359/b-1'de sözü edilen "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" ile 213 sayılı VUK m. 359/b-2'de belirtilen "belgeleri sahte olarak basanlar" ı af kapsamı dışında bırakan 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası m. 14/2 hükmünün iptal istemini reddetmiştir, <http://www.radikal.com.tr> 27.05.2004.

ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şarttır (m. 14/3).

4811 sayılı Kanun'a göre ödenmesi gereken taksitlerin ödenmemesi ya da eksik ödenmiş olması durumunda, ödenmemiş olan tutarların son taksit ödeme süresi sonuna kadar, ödenmeyen ya da eksik ödenen kısmın son taksite ait olması durumunda ise bu tutarın son taksiti izleyen ayın sonuna kadar ödenmeyen kısım ile birlikte her ay için ayrı ayrı %5 fazlası ile ödenmesi koşulu ile getirilen hükümlerden yararlanılabilir (m. 18/1).⁶² 4811 sayılı Kanun kapsamına giren alacakların öngörülen biçimde tamamen ödenmemiş olması durumunda ise vergi yükümlüleri getirilen düzenlemelerden ödedikleri tutar kadar yararlanmışlardır (m. 18/2).⁶³

4811 sayılı Kanun, içerdiği düzenlemeler ile birçok tartışmayı da beraberinde getirmiştir. Öncelikle belirtmek gerekirse anılan Kanun, halen yargılanan veya soruşturulanlar için soruşturmayı ya da davayı ortadan kaldırarak bunların suçlarını, daha önce yargılanıp hüküm giyenlerin ise cezalarını ortadan kaldırmakta⁶⁴ ve böylece genel afı örtüşmektedir. Yukarıda af kavramı ve çeşitleri incelenirken değinildiği üzere, bir affın genel af olup olmadığının belirlenmesinde birçok kişiyi kapsayıp kapsamaması değil, af ile nelerin kaldırıldığı hususu önem arz eder. Bu bakımdan genel af, kamu davasını, hükmolunmuş ise cezaları ve hükümlülüğün tüm cezai sonuçlarını kaldıran bir af çeşididir; görüldüğü üzere 4811 sayılı Kanun m. 14 hükmü ile getirilen düzenleme de, cezai sorumluluk ile hürriyeti bağlayıcı cezayı

⁶² Bu fıkrada yer alan "her ay için ayrı ayrı %10 fazlası ile" ibaresi, 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun (RG, 31.07.2004, 25539) m. 59 ile "her ay için ayrı ayrı %5 fazlası ile" şeklinde değiştirilmiş ve 01.08.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁶³ 4811 sayılı Kanun m. 2/1-c ile m. 2/5 ve m. 7, m. 8, m. 9, m. 11, m. 12, m. 13, m. 17 ve m. 19 hariç olmak üzere, bu Kanun'a göre ödenmesi gereken (kesinleşmiş kamu alacakları, iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları, tecil edilmiş alacakların kalan taksit tutarları, 2002 yılına ilişkin geçici vergilerin gecikme zammı, kesinleşmemiş veya dava safhasındaki alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan alacaklar, pişmanlıkla beyanlar, kendiliğinden yapılan beyanlar ve ecrimisil alacaklarına ilişkin) taksitlerden, 31.07.2004 tarihine kadar ödenmemiş olanların, aynı Kanun m. 18'de öngörülen her ay için ayrı ayrı %5 oranında hesaplanacak fazlasıyla birlikte Eylül 2004 ayı sonuna kadar ödenmesi halinde, 4811 sayılı Kanun hükümlerinden yararlandırılır. Bu takdirde, ödeme süresi uzatılan taksitler için anılan Kanun m. 18'in son taksit için öngördüğü bir aylık ek süre hükmü uygulanmaz. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce anılan Kanun hükümlerine göre taksit ödeme süresi sona ermiş olması nedeniyle cebren ya da rızaen tahsil edilen tutarlar, tahsil edildikleri tarihler ve bu hüküm dikkate alınarak 4811 sayılı Kanun'a göre hesaplanan taksitlere en eski vadeli olan taksitten başlamak üzere mahsup edilir ve fazla ödenen tutarlar 6183 sayılı AATUHK m. 23'e göre red ve iade edilir.

⁶⁴ Doğrusöz, A. B., "Vergi Barışı Tasarısı'nda 359. Madde İle İlgili Affın Anlamı ya da Anlamsızlığı, Hukuka Göre", *Dünya*, 13.01.2003.

içeren 213 sayılı VUK m. 359’da sayılan eylemleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet Savcılıkları’na suç duyurusunda bulunulmayacağını, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağını, açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağını ve kesinleşmiş mahkumiyet kararlarının infaz edilmeyeceğini belirterek anılan suçları affetmiştir; ancak bu affi taliki (geciktirici) bir koşula bağlamış ve işlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi zıyanına sebebiyet verildiği durumlarda aftan yararlanılabilmesi için salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının 4811 sayılı Kanun’un yürürlüğünden (27.02.2003 tarihinden) önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olmasını ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması ya da açılan davalardan vazgeçilmesinin şart olduğunu belirtmiştir (m. 14/3).

4811 sayılı Vergi Barışı Yasası hükümlerinden yararlanılması; vergi aslının, vergi cezalarının, gecikme faizlerinin ve gecikme zammının 4811 sayılı Kanun’un yürürlük tarihi olan 27.02.2003’ten önce ya da Kanun’da öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması koşuluna bağlı bulunduğundan, söz konusu ödemelere ilişkin belgelerin ilgili yargı organlarına sunulması gerekir. Ödemelerin taksitle yapılması durumunda ise, tüm taksit ödemelerini gösteren belgelerin ilgili mercilere ibraz edilmesi gerektiği açıktır; bu nedenle olacaktır ki ceza mahkemeleri, doğru bir yaklaşımla, derdest davaları son taksitin ödendiği Haziran 2004 sonuna kadar⁶⁵ bekletmişlerdir.⁶⁶

4811 sayılı Vergi Barışı Yasası’nın yayımlanmasının hemen ardından yürürlük ve yürütme maddeleri ile birlikte toplam 6 maddelik “4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun”⁶⁷ çıkarılmış⁶⁸ ve vergi yükümlülerinden ek motorlu taşıtlar vergisi ile ek emlak vergisi alınması hükmüne bağlanmıştır.⁶⁹ Sadece bir buçuk ay arayla,

⁶⁵ Bkz., dpn. 46.

⁶⁶ Bu konuda bkz., Doğrusöz, A. B., “Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Af Uygulaması, Hukuka Göre”, *Dünya*, 06.03.2003.

⁶⁷ RG, 11.04.2003, 25076.

⁶⁸ Bu tür yasaların örnekleri geçmişte ziyadesiyle bulunur; yakın tarihimizden 5 Nisan 1994 ekonomik kararlarına binaen çıkarılan 3986 sayılı “Ekonomik Denge İçin Yeni Vergilerin İhdası Hakkında Kanun”, 17 Ağustos 1999 depreminin ardından çıkarılan 4481 sayılı “17.08.1999-12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile bu şekilde konulan ek vergilerin yürürlük sürelerini uzatan 4605 ve 4783 sayılı Kanunlar bunlara örnek olarak gösterilebilir.

⁶⁹ 4837 sayılı Kanun’un ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili 1. maddesi, Anayasa Mahkemesi tarafından 23.07.2003 tarih ve 2003/48-76 sayılı kararla iptal edilmiş ve bu

af niteliğinde hükümler içeren bir yasa ile ek külfetler getiren bir yasanın yürürlüğe sokulması ülkemizde adil ve istikrarlı bir vergi planlamasının bulunmadığını gözler önüne sermiştir. Süregelen anlayış çerçevesinde ülkemiz vergi uygulamasında devletin bir eliyle zeytin dalı uzatırken diğer eli ile aba altından sopa göstermesi kuralı, ne yazık ki bir kez daha doğrulanmıştır.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'ndan yararlanmak için başvuran vergi yükümlüsü sayısı, 3 milyon 475 bin 144 kişi olarak gerçekleşmiştir. Kanun'dan yararlananların toplam vergi borcu 7.9 katrilyon TL (7.9 milyar YTL) olarak hesaplanmış ve bunun 6.5 katrilyon TL (6.5 milyar YTL) tutarındaki bölümünü özel sektöre ait vergi borçları oluşturmuştur; ancak dokuz taksit olanağı ile borcunu yeniden yapılandıran vergi yükümlülerinin taksitler ilerledikçe ödemelerini aksattıkları ortaya çıkmıştır.⁷⁰

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile vergi tahsilatının hızlandırılarak kamu gelirlerinin artışının sağlanması amaçlanırken, dava açılmaması ya da açılmış davalardan vazgeçilmesi koşulu ile ihtilafli vergi alacaklarına ilişkin yargı organları ve vergi dairelerinde biriken dosyaların tasfiyesi hedeflenmiştir;⁷¹ ancak vergi barışı uygulaması ile borçlu vergi yükümlülerine her türlü kolaylığın getirildiği 2003 yılında geçen seneye göre kaçak oranı %173'ten %214'e yükselmiştir. 2003'te incelemeye alınan vergi yükümlülerinin yaklaşık 4 katrilyon 518 trilyon 500 milyar TL (4.518.500.000,00 YTL) gelir beyan ettiği, 9 katrilyon 649 trilyon 900 milyar TL (9.649.900.000 YTL)'yi ise kaçırdığı anlaşılmıştır. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'nun 10984 vergi yükümlüsü üzerinde gerçekleştirdiği vergi denetimleri sonucunda, 2004'ten geriye doğru beş yılda vergisi ödenen her 1.000.000 TL (1 YTL)'ye karşılık 2.250.000 TL (2.25 YTL)'nin devletten kaçırıldığı ortaya çıkmış ve bu süre içinde vergide kaçak tutarı 20 milyar 306 milyon 546 bin 47 ABD Doları'na ulaşmıştır. 2003 yılında ise kaçırılan tutar 10 katrilyon TL (10 milyar YTL)'ye ulaşmıştır. Devletin eksik tahsil ettiği anlaşılan vergi tutarı 1999 yılında 11.3 trilyon TL (11.3 milyar YTL), 2000 yılında 13.9 trilyon TL (13.9 milyar YTL), 2001 yılında 90.4 trilyon TL (90.4 milyar YTL), 2002 yılında 204.3 trilyon TL (204.3 milyar YTL), vergi barışının uygulandığı 2003 yılında ise 24.3 trilyon TL (24.3 milyar YTL) olarak gerçekleşmiştir.⁷²

maddenin uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç ya da olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için gerekçeli kararın *Resmî Gazete'* de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmiştir, Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003, 2003/48-9, RG, 25.07.2003, 25179.

⁷⁰ *Vatan*, 19.06.2004.

⁷¹ Anayasa Mahkemesi, 12.05.2004, E. 2003/106, K. 2004/59, RG, 03.11.2004, 25632.

⁷² <http://www.ntvmsnbc.com>, 26.01.2004.

Şimdi ayrı bir başlık altında “*adil yargıla(n)ma hakkı*” kavramını kısaca incelemek ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’na bir de bu perspektiften bakmak gerekir.

III. ADİL YARGILA(N)MA HAKKI

Adil yargıla(n)ma hakkının içerdiği pek çok ilkenin, 1982 Anayasası’nın kimi maddelerinde (örneğin; m. 37-38, 125, 138-142) yer aldığı söylenebilir. Ayrıca, 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun⁷³ m. 14 ile 36. maddede⁷⁴ yapılan değişiklik ile “*adil yargılanma hakkı*”, 1982 Anayasası’nın bir parçası durumuna getirilmiştir⁷⁵. Adil yargılanma hakkı, anayasal metinlerde açıkça yer alsın ya da almasın, “*hukuk devleti*” kavramı, bu temel hakkın içeriğini dolduran hak ve ilkeleri hukuk sistemlerinin bir parçası durumuna getirmeyi zorunlu kılar;⁷⁶ bir başka deyişle adil yargıla(n)ma hakkı, hukuk ya da ceza davalarında ve hatta belli ölçüde idare hukukuna ilişkin davalarda yargılamaya ilişkin temel ilkeleri belirleyerek “*hukukun üstünlüğü ilkesi*”nin en temel unsurunu oluşturur.⁷⁷

İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme⁷⁸ (İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi) m. 6, adil yargıla(n)ma hakkını tanımlar,

⁷³ RG, 17.10.2001, 24556.

⁷⁴ **A. Hak Arama Hürriyeti**

Madde 36. (03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı K. m. 14 ile değişik) Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.

⁷⁵ Maddenin değişiklik gerekçesinde; “Bu değişiklikle Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerce de güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı metne dahil edilmektedir.” denilmiştir, *TBMM Tutanak Dergisi*, D. 21, Y.Y. 3, C. 70, B. 131, S. 737, s. 6.

⁷⁶ İnceoğlu, S., *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler*, İstanbul, Mayıs 2002, s. 2.

⁷⁷ *Ibid.*, s. 4; Türmen, R., *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Adil Yargılanma Hakkı*, in *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı*, 26-27 Eylül 2003, Sempozyum, Ankara, Aralık 2004, s. 39.

⁷⁸ 04.11.1950’de imzalanan sözleşme, 03.09.1953’te yürürlüğe girmiş ve 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı Kanun (RG, 19.03.1954, 8662) ile iç hukukumuza dahil olmuştur. Sözleşme’nin getirdiği yenilik ve üstünlük, düzenlenen hak ve hürriyetlerin kurulan uluslararası bir mekanizma ile teminat altına alınmış olmasıdır; bu amaçla, Avrupa Konseyi üyesi her devletten birer yargıcın yer aldığı “Avrupa İnsan Hakları Divanı (Mahkemesi)” daimi olarak görev yapmak üzere kurulmuştur, Gündüz, A., *Milletlerarası Hukuk, Temel Belgeler-Örnek Kararlar*, 4. Baskı, İstanbul, 2000, s. 301.

“Adil Yargılama Hakkı” başlıklı söz konusu madde resmi tercümesi ile şu şekildedir:

“1. Her şahıs gerek medeni hak ve vecibeleriyle ilgili nizalar gerek cezai sahadada kendisine karşı serdedilen bir isnadın esası hakkında karar verecek olan, kanuni, müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde hakkaniyete uygun ve aleni surette dinlenmesini istemek hakkını haizdir.”⁷⁹

Hüküm aleni olarak verilir, şu kadar ki demokratik bir toplulukta amme intizamının veya milli güvenliğin veya ahlakın yararına veya küçüğün menfaati veya davaya taraf olanların korunması veya adaletin selametine zarar verebileceği bazı hususi hallerde, mahkemece zaruri görülecek ölçüde, aleniyet davanın devamınca tamamen veya kısmen basın mensupları ve halk hakkında tahdit edilebilir.

2. Bir suç ile itham edilen her şahıs, suçluluğu kanunen sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Her sanık ezcümle:

a. Şahsına tevcih edilen isnadın mahiyet ve sebebinden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve etraflı surette haberdar edilmek,

b. Müdafasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara malik olmak,

c. Kendi kendini müdafaa etmek veya kendi seçeceği bir müdafî veya eğer bir müdafî tayin için mali imkanlardan mahrum bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkeme tarafından tayin edilecek bir avukatın meccani yardımından istifade etmek,

d. İddia şahitlerini sorguya çekmek veya çektirmek, müdafaa şahitlerinin de iddia şahitleriyle aynı şartlar altında davet edilmesini ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek,

e. Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde, bir tercümanın yardımından meccanen faydalanmak,

haklarına sahiptir.”

Sözleşme m. 6’nın 1. paragrafında yer alan ilkeler, hem ceza hem hukuk yargılamaları için geçerli olan ortak ilkeler olduğu halde diğer iki paragraftaki güvenceler salt ceza yargılamasını ilgilendirir.⁸⁰

⁷⁹ 1. fıkranın İngilizce orijinali şöyledir: “In the determination of his civil rights and obligations or any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law.”

⁸⁰ Türmen, op. cit., s. 39.

Sözleşme m. 6'nın içerdiği gerekleri şu şekilde sıralamak olanaklıdır:⁸¹

- Her kişi; adil, tarafsız ve yasal bir mahkemede yargılanma; bu yargılamanın makul bir süre içinde gerçekleştirilmesini ve açık (aleni) duruşma yapılarak hükmün alenen teahhüdünü isteme hakkına sahiptir.

- Bir suç isnadı ile karşı karşıya kalan her kişi, yasal olarak suçluluğu sabit oluncaya kadar masum sayılır⁸² (masumluk karinesi⁸³ + susma hakkı + kendisinin suçlanmasına yardımcı olmama ilkesi).

- Sanık, kendine yöneltilen suçlamanın nitelik ve nedeni hakkında kısa bir zamanda anladığı bir dilde ve etraflıca haberdar edilmelidir. Sanık, mahkemede kullanılan dili anlamadığı ya da konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak hakkına sahiptir.

- Sanık, savunmasını hazırlamak için yeterli zaman ve olanaklara sahip olmalıdır. Sanık, kendini savunmak ya da kendi seçeceği bir avukat aracılığıyla savunmasını yapmak konusunda serbesttir. Eğer sanığın bir avukat tutmak için maddi olanakları yoksa adaletin selameti gerektirdiğinde mahkemece kendisine ücretsiz bir avukat tayin edilir.

- Sanık, iddia makamının tanıklarının sorguya çekmek ya da çektirmek, kendi tanıklarının da iddia makamının tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmesinin ve keza dinlenilmesinin sağlanmasını istemek hakkına⁸⁴ sahiptir.

Maddede hüküm altına alınan hak ve ilkeler, tüm yargılama sürecine ilişkindir ve (kimi durumlarda idari organlar ile disiplin organları önünde

⁸¹ Walsh, B., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Altıncı Maddesi ve Her Türli Suçlama İle İlgili Olarak Makul Bir Sürede Adil Bir Duruşma Hakkı", *İnsan Hakları Kurallarının İç Hukukta Uygulanması*, 13-14 Eylül 1990, Hukuksal Kollokum, Ankara, 1992, s. 45.

⁸² Yargılanmadan ya da savunma hakkını kullanma olanağı bulamadan sanığın suçlu olduğunu gösteren resmi makamların beyanları ya da yargı kararları adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğurur, Türmen, op. cit., s. 43-44.

⁸³ Sanık suçsuzluğunu kanıtlamak zorunda değildir, aksine iddia makamı sanığın suçluluğunu kanıtlamakla yükümlüdür; ayrıca masumluk karinesi "şüphe sanığın lehinedir (in dubio proprüetaire reo)" ilkesinin bir ifadesidir, en ufak bir şüphe durumunda takipsizlik, salıverme ya da beraat kararının verilmesi gerekir, Ambroise-Casterot, C., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı*, 26-27 Eylül 2003, Sempozyum, Ankara, Aralık 2004, s. 325.

⁸⁴ "Sanığın bu hakkı, hem tanıkların sanık ya da avukatı tarafından sorguya çekildiği Anglo Sakson sistemi (accusatorial system), hem de tanığın yargıç tarafından sorgulandığı Kara Avrupası sistemi (inquisitorial system) için geçerli (dir)", Türmen, op. cit., s. 44.

cereyan eden yargılamaları da kapsayacak biçimde) ilk derece yargılaması kadar istinaf ve temyiz aşamaları için de geçerlidir.⁸⁵ Sözleşme m. 6, ceza yargılaması bakımından, yargılamanın ardından karar kesinleştikten sonra kararın uygulanması sürecini de kapsayacak biçimde bireye suç işlediği iddiasının resmen bildirildiği⁸⁶ andan itibaren uygulanmaya başlar; işte bu nedenle idarenin yargı kararına uymaması Sözleşme m. 6'nın ihlalini doğurur.⁸⁷

Yukarıda özetlenen ilkeler dışında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (Mahkeme)'nin içtihadı ile belirlenen başka gerekler de vardır. Anılan ilkeler, şu şekilde özetlenebilir:⁸⁸

- **Mahkemeye Ulaşma Hakkı:** Bu hak, teoride değil, uygulamada mevcut olmalıdır.

- **Silahların Eşitliği:** Her iki taraf da görüşlerini, istemlerini ya da iddialarını ve savunmalarını aleyhe koşullar bulunmadan sunabilmelidir.

- **Yargılamada Karşıtlık (Adversarial):** Ceza yargılamasında gerek iddia makamı, gerek sanık diğer tarafın görüşleri ve sunduğu kanıtlar hakkında bilgi sahibi olmalı ve bunlara karşı görüş bildirebilmelidir.

- **Davaya Aktif Katılma:** Sanığın duruşmada hazır bulunması yeterli değildir; sanık duruşmaya bilfiil katılmalıdır.

Adil yargıla(n)ma hakkının demokratik bir toplumda taşıdığı önem, hem bu hakkın pratik nedenlerle feda edilmesine, hem de 6. madde metninde genel kuralı içeren birinci fıkra hükmünün dar yorumuna engel teşkil eder.⁸⁹

Sözleşme organları, medeni hak ve yükümlülükleri yorumlamada kullandığı “özerk (otonom)” yaklaşımı, Sözleşme m. 6/1’de yer alan “suç isnadı (criminal charge)” kavramını yorumlarken de kullanır;⁹⁰ aksi durumda, davalı üye devletin iç hukukundaki suça ilişkin sınıflandırması belirleyici

⁸⁵ İnceoğlu, op. cit., s. 6.

⁸⁶ Isnadı etraflıca açıklaması gereken “bildirim”, suç isnadının mahiyet ve sebebini içermeli, sanığın anladığı bir dilde olmalı ve en kısa bir zamanda yapılmalıdır, Feyzioğlu, M., “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Madde 6/3-a Uyarınca Isnadın Bildirilmesi ve Türk Hukuku”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Y. 17, S. 55, Kasım-Aralık 2004, s. 104.

⁸⁷ Türmen, op. cit., s. 40.

⁸⁸ *Ibid.*, s. 41-42.

⁸⁹ Gölcüklü, F., “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ‘Adil Yargılanma’”, *AÜSBF Dergisi* (İlhan Öztrak’a Armağan), Ocak-Haziran 1994, C. 49, S. 1-2, s. 200.

⁹⁰ Clayton, R. - Tomlinson, H., *The Law of Human Rights*, Oxford, 2000, s. 632.

olacak ve böylece bir devlet Sözleşme'den doğan adil yargıla(n)ma yükümlülüğünü kendi takdir alanında tutma özgürlüğüne sahip olabilecektir.⁹¹ Mahkeme, Sözleşme'deki suç isnadı kavramının "özerk (otonom)" bir kavram olduğunu belirterek iç hukuktaki tanımı ile kendini bağlı saymaz.⁹² Ulusal mevzuatın suç saydığı bir eylem, Sözleşme uygulamasında da suç teşkil eder; ancak ulusal mevzuatın suç olarak nitelemediği bir eylem, örneğin bir disiplin kabahati, Sözleşme'de yer alan anlamı ile suç oluşturabilir ve Sözleşme m. 6'nun uygulanmasını gerektirebilir.⁹³

Değinen çerçevede, bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye başvurma hakkını daha yakından incelemek yararlı olacaktır. "Mahkemeye başvurma hakkı"⁹⁴ (right to a court)" ya da mahkemeye başvurma hakkının bir yansıması olan "mahkemeye ulaşma hakkı (access to a court)", hukukun üstünlüğünün sağlanması amacına hizmet eden hakların başında gelir.

Sözleşme, mahkemeye başvurma hakkını açıkça düzenlememiştir; ancak Sözleşme'nin adil yargıla(n)ma hakkını düzenleyen 6. maddesinin ilk fıkrası, "her şahıs (...) kanuni, müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının (...) hakkaniyete uygun (...) dinlenmesini istemek hakkını haizdir." hükmünü getirerek mahkemeye başvurma hakkını örtülü olarak düzenler; çünkü bir davanın hakkaniyete uygun bir biçimde dinlenilmesi kişinin iddialarını ortaya koyma olanağının, dolayısıyla hak arama özgürlüğünün tanınmış olmasından geçer.⁹⁵ Sözleşme m. 6 anlamında hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, hem ceza yargılaması hem de medeni hak ve yükümlülükleri karara bağlayan yargılamalar için geçerli bir haktır.

Suç isnadına uğrayan kişi bakımından mahkemeye başvurma hakkı, kişinin davasının devam etmesini isteyebilmesi değil, kendine yöneltilen isnadın bir yargıç ya da bir mahkeme tarafından karara bağlanmasını isteyebilmesi anlamına gelir.⁹⁶ Eğer bir yargısal karar, savunma hakkını kullanma olanağı vermeksizin, resmi olarak suçluluk saptanmamasına karşın kişinin suçlu olduğu düşüncesini yansıtıyor ya da ima ediyor ise Sözleşme

⁹¹ İnceoğlu, op. cit., s. 83.

⁹² Örn; Engel and others v. Netherlands, 08.06.1976, Ser. A, no: 22, 1 EHRR 647, paragraf: 81; König v. Germany, 28.06.1978, Ser. A, no: 27, 2 EHRR 170, paragraf: 88, nak. İnceoğlu, op. cit., s. 83.

⁹³ Gölcüklü, F. - Gözübüyük, A. Ş., *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulanması*, 3. Bası, Ankara, 2002, s. 276.

⁹⁴ Çağlar, mahkemeye başvurma hakkını, çok yerinde bir deyişle "adaletten yararlanma hakkı" olarak adlandırır; Çağlar, B., *Anayasa Bilimi*, İstanbul, 1989, s. 172.

⁹⁵ Gölcüklü, op. cit., s. 207.

⁹⁶ Deweer v. Belgium, 27.02.1980, Ser. A, no: 35, 2 EHRR 439, paragraf: 48, nak. İnceoğlu, op. cit., s. 113; Gölcüklü, op. cit., s. 209.

m. 6/2' de yer alan "masumluk karinesi" ihlal edilmiş sayılabilir;⁹⁷ dolayısıyla açılan dava kişinin suçlu olduğuna ilişkin bir ima yaratılarak düşmüşse, masumluk karinesi çerçevesinde, Sözleşme m. 6/1' de mahkemeye yer alan mahkemeye başvurma hakkını da ihlal ettiği düşünülebilir.

Mahkeme, bir yargı organı önünde hak arama yolunun fiilen ya da hukuken, geçici ya da kısmen kapatılmasını ya da bu yolun işletilmesini olanaksız kılar ölçüde koşullara bağlanıp sınırlanmasını Sözleşme m. 6'nın ihlali olarak görür.⁹⁸ Sözleşme, taraf devletler için yalnızca Sözleşme'de yer alan hak ve özgürlüklere müdahale etmekten kaçınma yükümlülüğü değil, aynı zamanda Sözleşme'de yer alan hakların etkin bir biçimde kullanımını sağlayıcı gerekli önlemleri almaya yönelik pozitif yükümlülük de getirir; taraf devletin, kişinin hak aramasını sağlayacak önlemleri alması ve bu yolu tıkayan tüm engelleri kaldırılması gerekir.

Mahkeme'nin vergi hukuku ile ilgili verdiği kararlara bakıldığında ilginç noktalar göze çarpar. Örneğin; Deweer kararında Mahkeme, yargı organına başvurma hakkından feragat etmenin hukuk davalarında olanaklı olduğunu ifade ederek bu yöntemin ceza yargılamasında da bir ölçüde uygulanabileceğini kabul etmiştir; ancak Mahkeme'ye göre, suç isnat edilen kişinin ceza yargılamasını engellemek için uzlaşmaya gitmesi durumunda özel bir dikkatin gösterilmesi gerekir. Örneğin; "zorlama olmaması", yerine getirilmesi gereken koşullardan biridir; "bu kural, özgürlük ve hukuk devleti üzerine kurulmuş uluslararası bir uzlaşmanın emridir".⁹⁹ Mahkeme, işyerinin geçici olarak kapatılması sonucu oluşacak maddi kayıp baskısı altında dostane çözüme (uzlaşmaya) giden başvurunun zorlama altında Sözleşme'nin güvence altına aldığı adil yargıla(n)ma hakkından vazgeçtiği sonucuna vararak Sözleşme m. 6/1'in ihlal edildiğini belirtmiştir.¹⁰⁰

Mahkeme, vergi istisnasını yasaya aykırı bir biçimde reddeden işlemin doğurduğu maddi zarara ilişkin uyuşmazlıklar ile vergi iade taleplerine ilişkin davaları Sözleşme m. 6/1 kapsamında değerlendirir. Ayrıca, vergi cezaları da suç isnadı olarak kabul edildiğinden Sözleşme m. 6'nın uygulanmasını gerektirir.

Vergi cezalarının Sözleşme m. 6/1 anlamında bir suç isnadı olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda Mahkeme'nin verdiği bir karar

⁹⁷ Bkz., Minelli v. Switzerland, 25.03.1983, Ser. A, no: 62, 5 EHRR 554, paragraf: 37, nak. İnceoğlu, op. cit., s. 114.

⁹⁸ Örn; Deweer v. Belgium, paragraf: 48-49; Airey v. Ireland, 09.10.1979, Ser. A, no: 32, 2 EHRR 305, paragraf: 25-26, nak. İnceoğlu, op. cit., s. 116.

⁹⁹ Deweer v. Belgium, paragraf: 49.

¹⁰⁰ *Ibid.*, paragraf: 50-54.

önem arz eder. Başvurucunun suçlandığı Fransız Genel Vergi Yasası m. 1729/1’de düzenlenen eylemler ile ilgili olarak Bendenoun v. Fransa kararında¹⁰¹ Mahkeme, anılan hükmün özel statü sahibi belirli bir grubu değil, vergi yükümlüsü sıfatıyla bütün vatandaşları kapsadığını ve belirli yükümlülükler getirerek bunlara aykırılıkları cezalandırdığını belirtmiştir. Mahkeme’ye göre; “*vergi cezaları, mali zararın tazminini değil, temelde tekrar suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak cezalandırmayı*” amaçlar. Ayrıca söz konusu davada başvuru Bendenoun, kişisel olarak 422.534 Frank ve şirketi ise 570.398 Frank ceza ödeyecek, bunların ödenmemesi durumunda hapis cezası uygulanabilecektir. Davayı bu şekilde çeşitli yönleri ile değerlendiren Mahkeme, ceza göstergesi olan noktaların ön planda olduğu sonucuna vararak, bunların hiçbirinin tek başına yeterli olmadığını; ancak hep birlikte ele alındıklarında başvuru konusu olaydaki isnadı Sözleşme m. 6/1 anlamında bir suç isnadı durumuna getirdiğini ifade etmiş ve bu gerekçe ile anılan maddenin uygulanabileceğine hükmetmiştir.¹⁰²

Mahkeme’nin değinilen kararı, hakkında vergi cezası kesilen vergi yükümlüleri bakımından büyük bir önem taşır; mali nitelikli olan, kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan vergi cezalarının Sözleşme m. 6’daki anlamı ile ceza olarak kabulü, vergi yükümlülerinin, adil yargılanma hakkını hükme bağlayan Sözleşme m. 6 koruması altında olduğu sonucunu verir.¹⁰³ Mahkeme, yukarıda değinilen içtihadını değiştirmemiş ve cezalandırıcı ve caydırıcı nitelikte olduğunu kabul ettiği vergi cezalarını Sözleşme m. 6 kapsamında değerlendirmeye devam etmiştir.¹⁰⁴

Vergi borcu olan kişinin, bu borcunu ödemeye zorlanmak için hapsedilmesine ilişkin düzenleme, herkese uygulanabilir genel niteliği ve cezalandırıcı amacı olması nedeni ile Sözleşme m. 6/1 anlamında suç isnadı olarak görülür. Mahkeme’ye göre, kasten reddederek (wilful refusal) ya da kusurlu ihmal (culpable neglect) ile vergi borcunun ödenmemesi hapis yaptırımının uygulanmasına sebebiyet verdiği için yargılamanın niteliği cezalandırıcı (punitive) özelliklere sahiptir,¹⁰⁵ özetle, iç hukukta ceza hukuku içinde yer almamasına karşın söz konusu yargılama Sözleşme m. 6/1 anlamında suç isnadı içerir.

¹⁰¹ Bendenoun v. France, 24.02.1994, Ser. A, no: 284, 18 EHRR 54, paragraf: 44.

¹⁰² İnceoğlu, op. cit., s. 92-93.

¹⁰³ Soydan, B. Y., “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-1”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 143, Eylül 2000, s. 166.

¹⁰⁴ Örn. A.P, M.P. and T.P. v. Switzerland, 29.08.1997, Reports 1997-V; J. J. v. Netherlands, 27.03.1998, Reports 1998-II; Hozee v. Netherlands, 22.05.1998, Reports 1998-III, nak. İnceoğlu, op. cit., s. 93.

¹⁰⁵ Benham v. UK, 10.06.1996, Reports 1996-III, paragraf: 56, nak. İnceoğlu, op. cit., s. 94.

IV. ADİL YARGILA(N)MA HAKKI PERSPEKTİFİNDEN 4811 SAYILI VERGİ BARIŞI YASASI

Yukarıda da değinildiği gibi, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, vergi ceza hukukunu ilgilendiren en önemli af düzenlemelerinden biri olduğu kadar hukuksal anlamda tartışmaya açık birçok hükmü de içerir. Kanımızca tartışılması gereken konuların başında, Kanun'un "*Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler*" başlıklı Birinci Bölümü'nün "*Kesinleşmiş kamu alacakları*" başlıklı 2. maddesinin a, b, c ve e bentleri ile "*Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları*" başlıklı 3/1 maddesinde yer alan ve söz konusu hükümlerde öngörülen yararlandırıcı işlemler bakımından ön koşul olan "*dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla*" ifadesi gelir.

Yukarıda değinilen Deweer kararında da görüldüğü gibi, Mahkeme'ye göre, suç isnat edilen kişinin ceza yargılamasını engellemek için uzlaşmaya gitmesi durumunda özel bir dikkatin gösterilmesi gerekir. Örneğin; "*zorlama olmaması*", yerine getirilmesi gereken koşullardan biridir; "*bu kural, özgürlük ve hukuk devleti üzerine kurulmuş uluslararası bir uzlaşmanın emridir*".¹⁰⁶ Mahkeme, işyerinin geçici olarak kapatılması sonucu oluşacak maddi kayıp baskısı altında dostane çözüme (uzlaşmaya) giden başvurucunun zorlama altında Sözleşme'nin güvence altına aldığı adil yargıla(n)ma hakkından vazgeçtiği sonucuna vararak Sözleşme m. 6/1'in ihlal edildiğini belirtmiştir. Söz konusu bu karar, 4811 sayılı Kanun'un idari yargı yolunu kapatan hükümlerine uygulandığında, vergi borcundan ve cezasından kurtulmak için yargı yoluna başvurmaktan ya da davadan feragat eden bir kişinin bu kararı zorlama altında verdiği söylenebilir ve bu nedenle söz konusu hükümlerin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği sonucuna varılabilir.

Getirilen düzenlemelerden yararlanmak için dava açma hakkından ya da açılmış davalardan feragat etme koşulu, öncelikle 1982 Anayasası m. 36 anlamında hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı bir hükümdür. "*Mahkemeye başvurma hakkı (right to a court)*" ya da mahkemeye başvurma hakkının bir yansıması olan "*mahkemeye ulaşma hakkı (access to a court)*" hukuk devletinin sağlanması amacına hizmet eden hakların başında gelir. 1982 Anayasası m. 36'da herkesin, meşru araç ve yollardan yararlanmak suretiyle yargı organları önünde davacı ya da davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahip olduğu belirtilerek hak arama özgürlüğü anayasal teminat altına alınmıştır. Yargı bağımsızlığına ilişkin kimi anayasal hükümler bulunmakla birlikte,¹⁰⁷ 1982

¹⁰⁶ Deweer v. Belgium, paragraf: 49.

¹⁰⁷ Örn. Yüksek Askeri Şura (YAŞ) kararları (m. 125/2), Cumhurbaşkanı'nın tek başına-resen yapacağı işlemler (m. 125/2, m. 105/2), Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararları (m. 159/4), olağanüstü hal, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnameler (KHK).

Anayasası'nın "Yargı Yolu" başlıklı 125. maddesinin ilk fıkrasının "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." biçimindeki ilk cümlesi ile "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40. maddesinin "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." biçimindeki 2. fıkrası birlikte değerlendirildiğinde, idarenin işlem ve eylemlerine karşı kişilere güvenceli bir başvurma hakkının tanındığı sonucuna ulaşılır. Sözleşme, mahkemeye başvurma hakkını açıkça düzenlenmemiştir; ancak Sözleşme'nin adil yargıla(n)ma hakkını düzenleyen 6. maddesinin ilk fıkrası, "her şahıs (...) kanuni, müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının (...) hakkaniyete uygun (...) dinlenmesini istemek hakkını haizdir." hükmünü getirerek mahkemeye başvurma hakkını örtülü olarak düzenler; çünkü bir davanın hakkaniyete uygun bir biçimde dinlenilmesi kişinin iddialarını ortaya koyma olanağının, dolayısıyla hak arama özgürlüğünün tanınmış olmasından geçer.¹⁰⁸ Sözleşme'nin 6. maddesi anlamında hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, hem ceza yargılaması hem de medeni hak ve yükümlülükleri karara bağlayan yargılamalar için geçerli bir haktır.

4811 sayılı Kanun m. 14/1'e göre, "213 sayılı VUK m. 359'da sayılan eylemleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet Savcılıkları'na suç duyurusunda bulunulmayacak, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacak, açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılacak ve kesinleşmiş mahkumiyet kararları infaz edilmeyecektir." Yine, 213 sayılı VUK m. 359/b-1'de; "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asil veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" ile 213 sayılı VUK m. 359/b-2'de; "belgeleri sahte olarak basanlar" hem 4811 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen "af" niteliğindeki hükmünden, hem de 7, 8 ve 9. madde hükümlerinden yararlanamayacaktır (m. 14/2). İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda, yukarıda belirtilen "af" niteliğindeki 4811 sayılı Kanun m. 14/1 hükmünden yararlanılabilmesi için salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının 4811 sayılı Kanun'un yürürlüğünden (27.02.2003 tarihinden) önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şarttır (m. 14/3).

Öncelikle belirtmek gerekirse 4811 sayılı Kanun, halen yargılanan veya soruşturulanlar için soruşturmayı ya da davayı ortadan kaldırarak bunların suçlarını, daha önce yargılanıp hüküm giyenlerin ise cezalarını ortadan kaldırmıştır; böylece genel afı örtüşür. Yukarıda af kavramı ve

¹⁰⁸ Gölcüklü, op. cit., s. 207.

çeşitleri incelenirken değinildiği üzere, bir affın genel af olup olmadığının belirlenmesinde birçok kişiyi kapsayıp kapsamaması değil, af ile nelerin kaldırıldığı hususu önem arz eder. Bu bakımdan genel af, kamu davasını, hükümlenmiş ise cezaları ve hükümlülüğün tüm cezai sonuçlarını ortadan kaldıran bir af çeşididir; görüldüğü üzere 4811 sayılı Kanun m. 14 hükmü ile getirilen düzenleme de, cezai sorumluluk ile hürriyeti bağlayıcı cezayı mündemiç 213 sayılı VUK m. 359'da sayılan eylemleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet Savcılıkları'na suç duyurusunda bulunulmayacağını, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağını, açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılacağını ve kesinleşmiş mahkumiyet kararlarının infaz edilmeyeceğini belirterek anılan suçlar bakımından af getirmiştir; ancak bu affı taliki (geciktirici) bir koşula bağlamış ve işlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi zıyana sebebiyet verildiği durumlarda aftan yararlanılabilmesi için salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının 4811 sayılı Kanun'un yürürlüğünden (27.02.2003 tarihinden) önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olmasını ve bunlara karşı *"idari yargı yerlerinde dava açılmaması ya da açılan davalardan vazgeçilmesinin şart olduğunu"* belirtmiştir (m. 14/3).

Suç isnadına uğrayan kişi bakımından mahkemeye başvurma hakkı, kişinin davasının devam etmesini isteyebilmesi değil, kendine yöneltilen isnadın bir yargıç ya da bir mahkeme tarafından karara bağlanmasını isteyebilmesi anlamına gelir.¹⁰⁹ Eğer bir yargısal karar savunma hakkını kullanma olanağı vermeksizin, resmi olarak suçluluk saptanmamasına karşın, kişinin suçlu olduğu düşüncesini yansıtır ya da ima ediyor ise Sözleşme m. 6/2'de yer alan *"masumluk karinesi"* ihlal edilmiş sayılmalıdır;¹¹⁰ dolayısıyla açılan dava kişinin suçlu olduğuna ilişkin bir ima yaratılarak düşmüşse, suçsuzluk karinesi çerçevesinde, Sözleşme m. 6/1'de mahkemeye yer alan mahkemeye başvurma hakkını da ihlal ettiği söylenebilir.

V. SONUÇ

Yukarıda değinildiği gibi, vergi hukuku bakımından vergi cezalarını ortadan kaldıran hukuksal bir kurum niteliğinde olan vergi affı kapsamına vergi asılları ile vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri girer ve vergi affının kapsam ve amacına göre ilgili kamu alacağının tahsilinden vazgeçilir.

1982 Anayasası m. 73'e göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur ve yine yasayla değiştirilir ya da kaldırılır. 1982

¹⁰⁹ Deweer v. Belgium, paragraf: 48; Gölcüklü, op. cit., s. 209.

¹¹⁰ Minelli v. Switzerland, paragraf: 37.

Anayasası m. 87’de ise, TBMM’nin yasa koymak, değiştirmek, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermek konusunda yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Sayılan hükümler çerçevesinde ülkemizde vergi affı, daha doğru bir deyişle mali af çıkarma yetkisi, genel ve özel af ilanına da yetkili olan TBMM’ye aittir.

25.02.2003’te kabul edilen ve vergi ceza hukukunu ilgilendiren en önemli düzenlemelerden biri olan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 213 sayılı VUK m. 359’da yer alan eylemler bakımından vergi kaçakçılığı suçunun kimi hükümleri için af getirmiştir; ancak getirilen af kadar affın içeriği ve uygulanma koşulları da incelenmeye değerdir ve özellikle adil yargıla(n)ma hakkı perspektifinden incelenmelidir; anılan Kanun’un “*Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler*” başlıklı Birinci Bölümü’nün “Kesinleşmiş kamu alacakları” başlıklı 2. maddesinin a, b, c ve e bentleri ile “Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları” başlıklı 3/1 maddesinde yer alan ve söz konusu hükümlerde öngörülen yararlandırıcı işlemler bakımından ön koşul olan “*dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla*” ifadesi tartışılması gereken hükümlerin başında gelir.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, hukuksal boyutu bir yana, her affın yarattığı etki gibi toplumsal vicdanı rahatsız etmiş ve kamuoyunun zihninde soru işaretleri yaratmıştır. Söz konusu aftan yararlananlar bakımından ise, toplum vicdanında tümüyle aklanamamanın, daha doğru bir deyişle hukuksal anlamda suçsuzluk gerekçesi ile beraat edememenin huzursuzluğu gözlemlenmiştir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, adil yargıla(n)ma hakkı, hukuk ya da ceza davalarında ve hatta belli ölçüde idare hukukuna ilişkin davalarda olsun, yargılamaya ilişkin temel ilkeleri belirleyerek hukuk devletinin temel bir unsurunu oluşturur. Adil yargıla(n)ma hakkının demokratik bir toplumda taşıdığı önem, hem bu hakkın pratik nedenlerle feda edilmesine, hem de 6. madde metninde genel kuralı içeren 1. fıkra hükmünün dar yorumuna engel teşkil eder.

“*Deweer*” kararında da görüldüğü gibi, Mahkeme’ye göre, suç isnat edilen kişinin ceza yargılamasını engellemek için uzlaşmaya gitmesi durumunda özel bir dikkatin gösterilmesi zorunludur. Örneğin; “*zorlama olmaması*”, yerine getirilmesi gereken koşullardan biridir; “*bu kural, özgürlük ve hukuk devleti üzerine kurulmuş uluslararası bir uzlaşmanın emridir.*”¹¹¹ Mahkeme, işyerinin geçici olarak kapatılması sonucu oluşacak maddi kayıp baskısı altında dostane çözüme (uzlaşmaya) giden başvurusunun zorlama altında

¹¹¹ Deweer v. Belgium, paragraf: 49.

Sözleşme'nin güvence altına aldığı adil yargıla(n)ma hakkından vazgeçtiği sonucuna vararak Sözleşme m. 6/1'in ihlal edildiğini belirtmiştir. Söz konusu bu karar, 4811 sayılı Kanun'un idari yargı yolunu engelleyen hükümlerine uygulandığında, vergi borcundan ve cezasından kurtulmak için yargı yoluna başvurmaktan ya da davadan feragat eden bir kişinin bu kararı zorlama altında verdiği söylenebilir ve bu nedenle söz konusu hükümlerin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği sonucuna rahatlıkla varılabilir.

Sözleşme, mahkemeye başvurma hakkını açıkça düzenlemez; ancak Sözleşme'nin adil yargıla(n)ma hakkını düzenleyen 6. maddesinin ilk fıkrası, *"her şahıs (...) kanuni, müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının (...) hakkaniyete uygun (...) dinlenmesini istemek hakkını haizdir."* hükmünü getirerek mahkemeye başvurma hakkından örtülü olarak söz etmiştir; çünkü bir davanın hakkaniyete uygun bir biçimde dinlenilmesi kişinin iddialarını ortaya koyma olanağının, dolayısıyla hak arama özgürlüğünün tanınmış olmasından geçer.¹¹² Sözleşme m. 6 anlamında hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, hem ceza yargılaması hem de medeni hak ve yükümlülükleri karara bağlayan yargılamalar için geçerli bir haktır.

Suç isnadına uğrayan kişi bakımından mahkemeye başvurma hakkı, kişinin davasının devam etmesini isteyebilmesi değil, kendine yöneltilen isnadın bir yargıç ya da bir mahkeme tarafından karara bağlanmasını isteyebilmesi anlamına gelir.¹¹³ Eğer bir yargısal karar savunma hakkını kullanma olanağı vermeksizin, resmi olarak suçluluk saptanmamasına karşın, kişinin suçlu olduğu düşüncesini yansıtıyor ya da ima ediyor ise Sözleşme m. 6/2'de yer alan *"masumluk karinesi"* ihlal edilmiş sayılır;¹¹⁴ dolayısıyla açılan dava kişinin suçlu olduğuna ilişkin bir ima yaratılarak düşmüşse, bu karine çerçevesinde, Sözleşme m. 6/1'de mahkemeye yer alan mahkemeye başvurma hakkını da ihlal ettiği söylenebilir.

4811 sayılı Kanun ile affedilen vergi kaçaklığı suçları özel bir suç niteliği arz eder; nitekim bunlar 5237 sayılı TCK'da değil, özel bir usul kodu olan 213 sayılı VUK'da düzenlenmiştir. Bu nedenle, toplum vicdanında hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde aklanmak, hukuksal ifadesi ile gerçekten masum olduğu için beraat etmek isteyen kişi ya da kişiler haksız yere suçlandıklarını nasıl kanıtlayabileceklerdir?! İdari anlamda vergi borçları affedilse dahi anılan durumdaki kişilere yargılanmalarına devam etme hakkı tanınmalıdır, işte sadece bu nedenle bile 4811 sayılı Kanun'un 14. maddesi adil yargıla(n)ma hakkının açık bir ihlali olarak görülebilir. Hukukun genel ilkesi gereği, bir suç

¹¹² Gölcüklü, op. cit., s. 207.

¹¹³ Deweer v. Belgium, paragraf: 48; Gölcüklü, op. cit., s. 209.

¹¹⁴ Minelli v. Switzerland, paragraf: 37.

isnadı ile karşı karşıya kalan her kişi, yasal olarak suçluluğu sabit oluncaya kadar suçsuz kabul edilir; ancak incelenen düzenleme ile haklarında kamu davası yürüten kişilerin yargılanmaları “beraat kararı” ile sona ermediğinden toplum vicdanında suçlu ya da kayırmış görülme olasılıkları yüksektir. Nitekim Kanun’un uygulanma sürecinde ister istemez birçok şaibeli öykü su yüzüne çıkmıştır. Bu damganın silinmesi, özellikle ticari hayatını dürüst bir biçimde devam ettirmek isteyen vergi yükümlülerinin en doğal hakkı olmak gerekir. Söz konusu manzara, kurunun yanında yaşın yanması deyim kadar basite indirgenemeyecek kadar ciddi bir meseledir; zira hukuk, suçlu ile suçsuzu ayırt edebilme yetisine sahip olduğu ölçüde vardır; ancak ne acıdır ki değinilen hüküm, kişinin bir yargı organı önünde hak arama yolunun hukuken kapatılması sonucunu doğurmuştur ve kanımızca adil yargıla(n)ma hakkının açık bir ihlalidir.

KAYNAKÇA

- Ambroise - Casterot, C., “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. Maddesi”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı*, 26-27 Eylül 2003, Sempozyum, Ankara, Aralık 2000, s. 320-328.
- Akdoğan, A., *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Mart, 2003.
- Alm, J. - Mckee, M. - Beck, W., “Amazing Graze: Tax Amnesties and Tax Compliance”, *43 National Tax Journal*, N. XLIII, March 1 1990.
- Arıkan, Z. - Yurtsever, H., “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri, ve Sonuçları I-II”, *Yaklaşım*, Y. 12, S. 136-137, Nisan-Mayıs 2004.
- Bayraklı, H. H., *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon, 1996.
- Bülbül, D., “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II”, *Yaklaşım*, Y. 11, S. 132, Aralık 2003.
- Clayton, R. - Tomlinson, H., *The Law of Human Rights*, Oxford, 2000.
- Çağan, N., “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, *AÜHFD*, C. XXIX, S. 1-2, Ankara, 1972.
- Çağlar, B., *Anayasa Bilimi*, İstanbul, Mart 1989.
- Doğrusöz, A. B., “Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Af Uygulaması”, *Dünya*, 06.03.2003.
- Doğrusöz, A. B., “Olması Gereken Af Kanunu”, *Dünya*, 21.11.2002.
- Doğrusöz, A. B., “Vergi Barışı Tasarısı’nda 359. Madde İle İlgili Affın Anlamı ya da Anlamsızlığı”, *Dünya*, 13.01.2003.
- Dönmez, R., *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Eskişehir, 1992.
- Dönmez, R., “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok Mudur?”, *Yaklaşım*, S. 197, Eylül 2002.

- Ekdemir, İ., *Son Değişiklikleriyle Açıklamalı-İçtihatlı Türk Ceza Kanunu ve İlgili Diğer Kanunlar*, Adana, Şubat 1997.
- Erem, F., *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, C. I., Genel Hükümler*, 10. Baskı, Ankara, 1973.
- Feyzioğlu, M., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Madde 6/3-a Uyarınca İsnadın Bildirilmesi ve Türk Hukuku", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Y. 17, S. 55, Kasım-Aralık 2004, s. 102-125.
- Gerçek, A., "Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler", *Vergi Dünyası*, S. 240, Ağustos 2001.
- Gölcüklü, F., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde 'Adil Yargılanma', *AÜSBF Dergisi* (İlhan ÖZTRAK'a Armağan), Ocak-Haziran 1994, C. 49, S. 1-2.
- Gölcüklü, F. - Gözübüyük, A. Ş., *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, 3. Bası, Ankara, 2002.
- Gündüz, A., *Milletlerarası Hukuk, Temel Belgeler-Örnek Kararlar*, 4. Baskı, İstanbul, 2000.
- Güner, A., *Vergi Aflarının Vergiyle Uyum İlişkisi Üzerine*, İstanbul, 1988.
- İnceoğlu, S., *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler*, İstanbul, Mayıs 2002.
- Keleş, Y., "Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?", *Vergi Dünyası*, S. 249, Mayıs 2002.
- Öncel, M. - Kumrulu, A. - Çağan, N., *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Bası, Ankara, 2003.
- Özden, T. M., *Mali Af*, (yayınlanmamış doktora tezi), Ankara, 1992.
- Sayar, F., "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", *Vergi Dünyası*, S. 73, Eylül 1987.
- Saygılıoğlu, N., "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği", *Vergi Dünyası*, S. 107, Temmuz 1990.
- Soydan, B. Y., "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 143, Eylül 2000.
- Tuncer, S., *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara, 2001.
- Türmen, R., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma Hakkı", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı*, 26-27 Eylül 2003, Sempozyum, Ankara, Aralık 2004, s. 39-45.
- Walsh, B., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Altıncı Maddesi ve Her Türü Suçlama İle İlgili Olarak Makul Bir Sürede Adil Bir Duruşma Hakkı", *İnsan Hakları Kurallarının İç Hukukta Uygulanması*, Hukuksal Kollokum, 13-14 Eylül 1990, Ankara, 1992.
- Yalçın, H. - Başer, A., "Türkiye'de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", *Vergi Dünyası*, S. 173, Ocak 1996.
- Yiğit, U., *Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul, Mart 2004.