

T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ VERGİLEMEDE
ETKİNLİK VE ADALET ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Güneş ÇETİN

Danışman

Prof. Dr. Kemal ÇELEBİ

2005

EKLER

EK A : Yemin Metni

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “ *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../2005

Adı Soyadı

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 29/08/2005 tarih ve 11/1 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Maliye teorisi Programı öğrencisi Güneş ÇETİN'in "Türkiye 'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri" Konulu tezi incelenmiş ve aday 05/09/2005 tarihinde saat 14.00 de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	<input type="checkbox"/> *	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
RED edilmesine	<input type="checkbox"/> **	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.



ÜYE
Prof. Dr. Naci Birol MUTER

BAŞKAN
Prof. Dr. Kemal CELEBİ
(Dahişman)



ÜYE
Yrd. Doç. Dr. Tuncer ÖZDİL



Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU

Tez No:

Konu:

Üniv. Kodu:

Tezin yazarının

Soyadı: ÇETİN

Adı: Güneş

Tezin Türkçe adı: Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Adalet ve Etkinlik Üzerindeki Etkisi

Tezin Yabancı adı: Tax Amnesties Effects on Efficiency and Equity of Taxation in Turkey

Tezin yapıldığı Üniversite: CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ

Enstitü: SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Yılı: 2005

Diğer kuruluşlar:

Tezin Türü:

1- Yüksek Lisans

2- Doktora

3- Tıpta uzmanlık

4- Sanatta yeterlilik

Sayfa sayısı: 200

Referans sayısı: 162

Tez Danışmanının

Ünvanı: Prof. Dr.

Adı: A. KEMAL

Soyadı: ÇELEBİ

Türkçe anahtar kelimeler:

1- Vergi Affı

2- Vergi Adaleti

3- Vergi Etkinliği

4- Vergi Uyumu

İngilizce anahtar kelimeler:

1- Tax Amnesty

2- Tax Equity

3- Tax Efficiency

4- Tax Compliance

Tarih:

İmza :

ÖNSÖZ

Araştırmanın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ' ye, anket sorularının uygulanmasından önce gözden geçirip katkıda bulunan Maliye Bölüm Başkanı Prof. Dr. Naci Birol MUTER' e , anket sorularının yanıtlarının istatistiki analizini yapan, Ege Üniversitesi Bilgisayar Mühendisliği Bölümü, Bilgisayar Bilimleri Anabilim Dalı Öğretim Üyesi Yrd. Doç. Dr. Timur KÖSE' ye, katkılarından dolayı Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr . Ramazan GÖKBUNAR' a, Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ' a, hazırlık sürecinde kaynak araştırmalarıma katkı sağlayan, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi Doç. Dr. Zeynep ARIKAN' a ve manevi yönden katkı sağlayan tüm akademisyen arkadaşlarıma, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nün değerli öğretim üyelerine, kaynak araştırmam da katkı sağlayan Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri İzmir Grup Başkanı Muzaffer ŞEN' e, Maliye Bakanlığı Manisa İl Defterdarlığı Gelir Müdürü Yusuf YİĞİT' e , anket çalışmalarının yürütülmesinde anketör olarak görev yapan Celal Bayar Üniversitesi BESYO Beden Eğitimi Öğretmenliği Bölümü son sınıf öğrencilerine, sonsuz desteği ve sabrından dolayı babam, Bayram ÇETİN' e teşekkür ederim.

Manisa, 2005

Güneş ÇETİN

ÖZET

Vergi sistemlerinin oluşmasında en önemli kavramlar adalet ve etkinliktir. Adalet ve etkinliğin olmadığı vergi sistemlerinde başarı neredeyse imkansızdır.

Adalet kavramı vergiciliğin tarihinin başlangıcından bu yana tartışılmıştır. Temel vergilendirme ilkelerinden olan adalet ilkesi çeşitli nedenlerden ötürü zedelenebilir. Bu etkenlerden biri de vergi affıdır. Vergi afları mükellefler arasında eşitsizlik yaratacağından vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine tamamıyla ters düşmektedir.

Vergilemede etkinlik kavramı mali ve idari etkinlik olarak karşımıza çıkmaktadır. Etkinlik Dünya'da çeşitli ülkelerde süregelen çalışmalarda performans ölçüm modelleri yardımıyla ölçülmeye çalışılmış fakat tam anlamıyla başarılamamıştır. Vergilemede mali etkinlik açısından vergi afları, vergi gelirin arttırılmasında kısa dönemde gelir artışı sağlasa da uzun dönemde vergiye gönüllü uyumu azaltacağından vergiden kaçınmaya neden olur. Denetimin etkinliğini azaltır. Vergi gelirin uzun vadede azalmasına neden olur.

Bu çalışmada, vergi aflarının teorik temelleri ele alınmış, Türkiye ve Dünya uygulamalarından bahsedilmiş, vergi aflarının adalet ve etkinlik üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde yaptığı değişiklikler ele alınmıştır. Vergi aflarının vergi adaleti ve mükellef davranışları üzerinde yaptığı olumsuz etki Manisa Merkez İlçe'de 240 gelir vergisi mükellefine yapılan anket çalışmasıyla analiz edilmiştir. Çalışmamız da ; vergi aflarının adalet ve etkinlik üzerinde olumsuz etki oluşturduğu savımız anket çalışması ile de desteklenmiştir.

ABSTRACT

Equity and efficiency are the most important concept at consisting of tax systems. Tax systems, where don't have equity and efficiency, achievement is almost impossible.

Equity concept, has been discussing since the history of taxation beginning. Equity concept which is basic principles of taxation can be damage from various causes. One of this causes, is tax amnesty. Tax amnesties create inequality between taxpayers, so this situation becomes fairly revising equality and equity in taxation principles.

Efficiency of taxation concept, are of fiscal and administrative efficiencies. Efficiency is tried to measure by help of performance measurement models in following studies various countries in the world. But it couldn't be achieved to measure justly.

In the case of fiscal efficiency, tax amnesties supports increase in tax income in the short term. But in the long term, tax amnesty will reduce voluntary compliance and cause tax avoidance. Tax amnesty will reduce audit efficiency. It causes decrease in tax income in the long term.

In this study, theoretical bases are taken in hand, Turkey and World applications are mentioned, and tax amnesties effects on equity and efficiency are taken in hand. Tax amnesties effects on tax income changes in the Turkey are taken in hand.

Tax amnesty's negative effects on equity and taxpayers behaviours, are analyzed with Survey on 240 Taxpayers in Manisa Central District. In this study our quarrel about tax amnesties is; tax amnesties have negative effects on equity and efficiency and it is supported with our Survey application.

İÇİNDEKİLER

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ VERGİLEMEDE ADALET VE ETKİNLİK ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK.....	iii
YÖK DÖKÜMANTASYON TEZ VERİ FORMU	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFININ TEORİK TEMELLERİ VE HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ YERİ

I. Af Kavramının Tanımı ve Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri.....	3
A. Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Niteliği	4
B. Ceza Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Niteliği.....	5
C. Hukuk Sisteminde Af Şekilleri.....	5
1. Genel Af.....	5
2. Özel Af.....	5
D. Mali Af Kavramı.....	6
1. Mali Affın Tanımı ve Kapsamı.....	6
2. Mali Suç ve Ceza Kavramı.....	6
3. Vergi Affının Mali Af İçindeki Yeri ve Önemi.....	7
4. Vergi Affının Anayasaya Uygunluğu Sorunu.....	8
5. Vergi Affının Vergi Hukukumuzdaki Benzer Kurumlar ile Karşılaştırılması.....	10
a. Terkin Müessesesi ve Vergi Affının Karşılaştırılması.....	11
b. Cezada İndirim Müessesesi ve Vergi Affının Karşılaştırılması.....	13
c. Pişmanlık ve İslah Müessesesi ve Vergi Affı İle Karşılaştırılması.....	14
d. Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Affının Karşılaştırılması.....	17
e. Tecil Müessesesi ve Vergi Affının Karşılaştırılması.....	19
II. Vergi Affının Nedenleri.....	20

A. Siyasi Nedenleri.....	20
B. Ekonomik Ve Mali Nedenler.....	21
C. İdari Ve Teknik Nedenler.....	22
III. Vergi Hukukunda Affın Yanında Ve Karşısında Olan Görüşler.....	23
A. Vergi Hukukunda Af Yanlısı Görüşler.....	23
B . Vergi Hukukunda Affın Karşısında Olan Görüşler.....	27
IV. Vergi Aflarının Dünya Üzerindeki Uygulamaları.....	29
A. Dünya Bankası Raporuna Göre Dünyada Vergi Afları.....	29
B .Dünyadaki Vergi Affı Uygulamalarına Genel Bir Bakış.....	34
1.Amerika Birleşik Devletleri.....	40
2. Avrupa Ülkelerinde Vergi Affı Uygulamaları.....	43
a. Fransa.....	43
b. İsviçre.....	44
c. Avusturya.....	45
d. İtalya.....	45
e. Almanya.....	46
f. İrlanda.....	46
g. Belçika	46
3. Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Vergi Affı Uygulamaları.....	47
a. Hindistan	47
b.Filipinler.....	47
c. Pakistan.....	48
d. Endonezya.....	49
e. Brezilya.....	49
f. Arjantin.....	50

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

I. Türk Hukukunda 1960'dan Sonra Vergi Affı Uygulamaları.....	51
A. 1960 Sonrası Çıkarılan Vergi Af Kanunları İncelemesi.....	52
1. 1960- 1970 Dönemi Vergi Afları.....	52
a. 26.10. 1960 Tarih ve 113 Sayılı Af Kanunu Uygulaması.....	53
b. 23.02.1963 Tarih ve 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun ve Uygulaması.....	54
c. 28.02.1961 Tarih ve 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar Ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun ve Uygulaması.....	55
d. 13.06.1963 Tarih ve 252 Sayılı Spor Kulüplerine Yönelik Kanun Getirilen Af Kanunu Uygulaması.....	56

e. 05.09.1963 Tarih ve 325 Sayılı Kanunla KİTLER'e Yönelik Af Kanunu Uygulaması.....	57
f. 16.07.1965 Tarih ve 691 Sayılı Kanunla Kamu Belediyelerine Yönelik Af Kanunu Uygulaması.....	57
g. 3.8.1966 Tarih ve 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Terkini Hakkında Kanun ve Uygulaması.....	58
2. 1970- 1980 Dönemi Vergi Afları	59
a. 28 Şubat 1970 Tarih ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu İle Getirilen Af Uygulaması.....	59
b. 15.05.1974 Tarih ve 1803 Sayılı Yasa İle Getirilen Vergi Affı Kanunu Uygulaması.....	60
3. 1980-1990 Dönemi Vergi Afları.....	60
a. 20.03.1981 Tarih ve 2431 Sayılı Yasa Vergi Affı Kanunu ve Uygulaması.....	61
b. 22.02.1983 Tarih ve 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun ve Uygulaması.....	63
c. 4.2.1985 Tarih ve 3239 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu Uygulaması.....	66
d. 3.12.1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu Uygulaması.....	67
e. 28.12.1988 Tarih ve 3512 Kanun Kapsamında Vergi Affı Uygulaması.....	67
f. 14.06. 1989 Tarih ve 3571 Sayılı Yasa Çerçevesinde Af Uygulaması.....	68
4. 1990-2004 Dönemi Vergi Afları	69
a. 15.12.1990 Tarih ve 3689 Sayılı Yasa İle Getirilen Af Uygulaması.....	69
b. 21.03.1992 Tarih ve 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun ve Uygulaması.....	70
c. 22.07.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Af Kanunu Uygulaması.....	71
d. 7.03.2002 Tarih ve 4746 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı Uygulaması.....	75
5. Vergi İdaresince Tebliğ Çıkarılmak Suretiyle Getirilen Bağışıklıklar.....	76
a. 400 Nolu Tahsilat Genel Tebliği.....	77
b. 414 Nolu Tahsilat Genel Tebliği.....	78
B.Vergi Barışı	79
1. Vergi Barışı'na Neden Olan Faktörler.....	79
2. Vergi Barışı Kanunu Kapsamı	80
3. Vergi Türleri Ve Dönemleri İtibari İle Vergi Barışı Kanunu Kapsamına Giren Kamu Alacakları.....	82
4. Vergi Barışı Kanunu Sonucunda Tahsilat Tutarları	84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ADALETİ VE VERGİLEMEDE ETKİNLİK BAKIMINDAN VERGİ AFLARI

VI. Vergi Affının Vergilendirmede Adalet Üzerindeki Etkisi.....	86
A .Vergi Adaleti Kavramı.....	86

B. Vergi Adaleti Açısından Vergi Affı.....	88
1. Vergi Adaleti Açısından Vergi Affının Teknik Analizi.....	88
2. Vergi Affı ve Vergi Adaleti İlişkisi.....	90
C. Vergi Yükü Açısından Vergi Affının Değerlendirilmesi.....	91
D. Ülkemizde Vergi Kayıp Ve Kaçağı Sorunu Açısından Vergi Affının Değerlendirilmesi.....	95
VII. Vergilemede Etkinlik Ve Vergi Aflarının Etkinlik Üzerine Etkisi.....	99
A .Etkinlik Kavramı.....	99
B.Vergilemede Etkinlik Kavramı.....	101
1.Vergilemede Ekonomik Etkinlik Ve Etkinlik Kaybının Önemi	108
C. Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik Üzerine Etkisi.....	109
VIII. Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Temel Koşullar.....	119
A . Vergi Affı Sık Sık Tekrar Edilmemeli Bir Kereye Özgü Olmalıdır.....	121
B. Vergi Sistemini Etkinleştirici Reformlarla Af Yasaları Eş Zamanlı Uygulanmalıdır	122
C. Affın Tanıtılmasına Ve Halkla İlişkilere Önem Verilmeli.....	124
D. Sağlanacak Bağışıklıklar Affa Katılımı Teşvik Edici Düzeyde Olmalı.....	124

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARINA İLİŞKİN MANİSA MERKEZ İLÇE'DE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI

I. Türkiye'de Mükellef Davranışları İle İlgili Yapılan Anket Çalışmalarında Vergi Affı İle İlgili Bölümlerin Değerlendirilmesi.....	126
II. Anket Çalışmasının Amacı	128
A. Metodoloji.....	128
B. Manisa Merkez İlçe'de Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Dağılımı.....	129
C. Anket Sorularına Verilen Cevapların Dağılımı.....	131
D. Anketin Değerlendirilmesi.....	155
1. Frekans Tablolarının Yorum İçin Yeniden Düzenlenmesi	155
2. Anket Sorularının Çapraz Tablo Analizi Yorumları.....	158
E. Anket Sonucu	174
SONUÇ.....	177
KAYNAKLAR.....	183
EKLER.....	197

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ADP	Otomatik Veri İşleme
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IRS	Federal Gelir Yönetimi
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SBA	İsviçre Bankacılar Birliği
T.B.M.M	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No:

Şekil 1: Girdi – Faaliyet – Çıktı – Sonuç Modeli.....	103
Şekil 2: Gerçekte Toplanan Vergi Vergilendirme Maliyetlerinin Teorik Vergi Gelirine Oranı İsviçre Örneği.....	106

TABLolar LİSTESİ

Sayfa:

Tablo 1: Dünya'da ki Vergi Afları.....	35
Tablo 2: Türkiye'de ki Vergi Afları.....	52
Tablo 3: 2801 Sayılı Yasa'ya Yükümlülerin Katılım Düzeyi.....	64
Tablo 4: Vergi Türleri Ve Dönemleri İtibari İle Vergi Barışı Kanunu Kapsamına Giren Kamu Alacakları.....	82
Tablo 5: Vergi Barışı Kanunu Sonucunda Tahsilat Tutarları.....	84
Tablo 6: Vergi Yükünün Dağılımı Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı (1980-2002).....	93
Tablo 7: Vergi Kayıp Ve Kaçağının Boyutu.....	95
Tablo: 8 Yıllar İtibariyle Vergi Afları ve Vergi İncelemesi Sonucu Kayıt Dışı Kalan Matrahın , İncelenen Matraha Oranı.....	96
Tablo 9: Genel Bütçe Vergi Gelirindeki Artışların Toptan Eşya Fiyat İndeksleri İle Karşılaştırılması (1960-2004).....	113
Tablo 10: Manisa Merkez İlçe'de Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Dağılımı (2004 Aralık Ayı Sonu İtibariyle)..	129
Tablo 11: Manisa Merkez İlçe'de Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Dağılımı (2005 Mart Ayı Sonu İtibariyle)...	130
Tablo12: Mükelleflerin Meslek Gruplarına Göre Öğrenim Düzeylerinin Dağılımı.....	158

Tablo 13: Mükelleflerin Mesleklerine Göre Yaş Gruplarının Dağılımı.....	159
Tablo 14: Meslek Grubuna Göre Beyan Edilen Vergi Diliminin Dağılımı.....	160
Tablo 15: Vergi Yükünün Takdiri İle Vergi Kaçırma Davranışı Arasındaki İlişki.....	161
Tablo 16 : Vergi Cezası ile Karşılaşılma Gruplarında Vergi Kaçırma Davranışına Tepki Arasındaki İlişki	162
Tablo 17: Ödenen Verginin Adil Olmasında Vergi Affı Uygulamaları Hakkındaki Görüş Arasındaki İlişki.....	163
Tablo 18: Mesleklere Göre Vergi Affı Uygulamaları Hakkındaki Düşünce.....	164
Tablo:19 Vergi Sisteminin Adil Olup Olamamasında Vergi Affı Uygulaması Hakkındaki Düşünce Arasındaki İlişki	165
Tablo 20: Vergi Affı Uygulaması Hakkında Görüş de En Son Vergi Affından Faydalanma Durumu Arasındaki İlişki.....	166
Tablo 21: Vergi Affının Devlete Olan Güveni Sarstığı Düşüncesinde Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyen Mükelleflerin de Dürüst Mükellefi Cezalandırması Arasındaki İlişki.....	167
Tablo 22: Vergi Aflarının Vergi Adaletini Olumsuz Etkilemesinde Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyenlerin Dürüst Mükellefleri Cezalandırması Arasındaki İlişki.....	168
Tablo 23: Vergi Aflarının Vergi Ödeme İsteğini Azaltmasında Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyenlerin Vergi Ödeme Şevkini Kırdığı Düşüncesi Arasındaki İlişki.....	169

Tablo 24: Vergi Aflarının Vergi Ödeme İsteğini Azaltmasında Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyenlerin, Dürüst Mükellefi Vergi Kaçırmaya Yönelmesi Düşüncesi Arasındaki İlişki	170
Tablo 25: Vergi Aflarının Toplam Vergi Yükü'nün Değerlendirilmesinde Vergi Sisteminin Adil Olup Olmaması Arasındaki İlişki.....	171
Tablo 26: Şimdiye Kadar Geçirilen İnceleme Sayısında Cezaya Muhatap Olma Arasındaki İlişki.....	172
Tablo 27: Vergi Kaçıran Mükellefin Aldığı Cezanın Caydırıcı Olup Olmamasında Mükelleflerin Vergi Kaçıranların Yakalanacağına İnanması Arasındaki İlişki.....	173

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa No:

Grafik 1: Ekonomik Faaliyet Türü.....	131
Grafik 2: İşletmenin Faaliyet Süresi.....	132
Grafik 3: 2004 Yılı Beyan Edilen Matrah.....	133
Grafik 4: Vergi İle Bilgilerin Öğrenildiği Kaynaklar.....	134
Grafik 5: İnceleme Geçirme Sıklığı.....	135
Grafik 6: Vergi Cezası Muhatabı Olma Durumu.....	136
Grafik 7: Ödenen Vergi Adil mi?.....	137
Grafik 8: Toplam Vergi Yükünün Takdiri.....	138
Grafik 9: Türkiye’de Vergi Sistemi Adil mi?.....	139
Grafik 10: Türkiye’de Vergi Sisteminin Adil Olmamasının Sebepleri.....	140
Grafik 11: Vergi Mükelleflerinin Vergisini Tam ve Zamanında Ödememe Sebebi.....	141
Grafik 12: Dürüst Olamayan Mükellefin Dürüst Mükellefe Etkisi.....	142
Grafik 13 : Mali Ceza Caydırıcı mı ?.....	143
Grafik 14: Vergi Kaçırma Davranışına Tepki.....	144
Grafik 15: Vergi Affı Hakkındaki Düşünce.....	145

Grafik 16: Vergi Affı Uygulamasına Karşı İstek.....	146
Grafik 17: Vergi Barışı'ndan Faydalanıldı mı ?.....	147
Grafik 18: Vergi Affı Beklentisi.....	148
Grafik 19: Vergi Kaçırانların Yakalanacağı İnançlı.....	149
Grafik 20 : Vergi Affının Çıkmasının Nedeni.....	150
Grafik 21: Cinsiyet.....	151
Grafik 22: Medeni Durum.....	152
Grafik 23 : Eğitim.....	153
Grafik 24: Yaş Grubu.....	154

GİRİŞ

Vergi gelirleri , kamu harcamalarının karşılanmasında en önemli gelir kaynağıdır. Vergileme ile toplumlar ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılarlar. Egemenliğin göstergesi olan vergileme, devlet olmanın bir gereğidir. Toplumsal gelişme ile vergi sistemleri ve verginin tanımı değişikliğe uğramıştır. Günümüz, devletlerinin sosyal, kültürel, ekonomik açıdan artan ihtiyaçları vergilendirilebilir yeni kaynaklar oluşturulmasını gerekli kılmıştır.

Verginin klasik tanımında yer aldığı gibi verginin karşılıksız ve cebri olması mükelleflerin vergiden kaçınmasına neden olmaktadır. Ancak modern toplumlarda verginin karşılığı vardır. Verginin karşılığı kamu hizmetidir. Kamu hizmetinin kalitesi arttıkça vergi ödeme isteği de artacaktır. Buna rağmen vergiyi ödemek istemeyen insanlar her toplumda olacaktır. Bazı mükellefler tarafından, vergi ödeme isteğini azaltan çeşitli faktörlerin de etkisi sonucu vergiler tam ve zamanında ödenmemektedir. Buna bağlı olarak vergi suç ve cezaları oluşmaktadır. Devletler egemenlik yetkisine dayanarak bu suçları affedebilir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi afları Türkiye’de de olduğu gibi istisnai bir durum değil süreklilik arz eden bir durum haline gelmiştir.

Temel vergileme yaklaşımında da adalet, etkinlik, genellik çağdaş vergileme açısından başlıca uyulması gereken normlardır. Adil bir vergi sisteminin kurulması, verginin tarihsel gelişimi süresince en önemli konulardan biri olmuştur. Vergilemede adalet ilkesine göre vergilerin mükellefler arasında adil ölçülere göre dağılımı gerçekleştirilmelidir. Vergi afları vergi adaleti açısından bazı sakıncalı durumlar meydana getirmektedir. Vergi affı ile mükellefler arasında eşitsizlik meydana gelmektedir. Vergi afları vergi adaletini olumsuz etkileyen bir faktördür.

Kamu idaresinde etkinlik kavramı başarının ölçülmesinde ön plana çıkmıştır. Etkinlik performans ölçüm modelleriyle değerlendirilmeye çalışılan ancak tam olarak ölçülebilen bir kavram değildir. Vergi afları mali açıdan

etkinliği kısa dönemde arttıran bir faktör olsa da uzun dönemde vergi uyumunu bozacağından mali etkinliğe ulaşılmasını olumsuz etkiler.

Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Adalet ve Etkinlik zerindeki Etkisi isimli çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde vergi aflarının teorik temelleri ve hukuk sistemindeki yeri incelenmiş. Dünya’da ki vergi affı uygulamalarından bahsedilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde 1960’dan günümüze Türk Hukuku’nda vergi affı uygulamalarından bahsedilmiştir. Vergi Barışı Kanunu ayrı bir başlıkta incelenmiştir.

nc bölümde vergi adaleti ve vergilemede etkinlik bakımından vergi afları incelenmiştir.

Dördüncü bölümde ise Manisa İli Merkez İlçe’de 240 gelir vergisi mükellefine yapılan anket çalışmasıyla mükelleflerin vergi aflarına dair düşünceleri ve adalet duygularını nasıl etkilediği ve vergi affı beklentileri ölçülmeye çalışılmıştır. Soruların istatistiki olarak analizleri yapılmıştır. Yirmi sorudan ve ayrıca kişisel bilgilerden oluşan anket sorularının yanıtları sorular arasında ilişki kurularak yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFININ TEORİK TEMELLERİ VE HUKUK SİSTEMİMİZDEKİ YERİ

I. Af Kavramının Tanımı ve Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri

Batı dillerinde af karşılığı olarak kullanılan Yunanca kökenli amnestie kelimesi , unutmak ve bağışlamak anlamına gelir. Kelime anlamı bir haktan vazgeçmek olan af , kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen kaldırılmasıdır; diğer bir deyişle af ,suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran , verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, hukuki tasarruflar demektir¹.

Genel olarak kaynağını Anayasalar' da bulan ancak teknik yönleri bakımından ise ceza kanunlarında düzenlenen af, bazen kamu davasını düşüren veya kesinleşmiş bir ceza mahkumiyetini bütün kanuni sonuçlarıyla ortadan kaldıran bazen de kesinleşmiş bir cezanın kısmen ya da tamamen infazını önleyen veya başka bir cezaya dönüştüren yasama ya da yürütme organlarının yaptığı bir kamu hukuku tasarrufudur².

Geniş anlamı ile af suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Hemen hemen tüm ceza yasalarının kapsamına giren af ceza hukuku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanabilir. Veyahut devletin ceza vermek hakkını kullanmaktan vazgeçmesi demek olduğundan hem kamu davasını hem de cezayı düşüren bir sonuçtur³.

¹ Timur Demirbaş, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.618.

² Çetin Özek, Umumi Af, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, C24, 1958, s.119'dan Adem Sözüer, Türk Hukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa'ya Uygunluğu Sorunu, <[http:// www. Yargitay.gov.tr](http://www.Yargitay.gov.tr) > (24.12.2003)

³ Yusuf Keleş, "Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler? ", Vergi Dünyası, Mayıs 2002, Sayı 249, s.77.

A. Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Hukuki Niteliği

Af yetkisi kaynağını Anayasa'dan alır. Anayasamızın 73. maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere , mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır." hükmü yer almış ve T.B.M.M' nin görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddede ise meclisin kanun koymak , değiştirmek ve kaldırmak yetkisine sahip olduğu belirtildikten sonra, ilerleyen kısımlarda genel ve özel af ilanlarına karar vermeye yetkili olduğu da ayrıca belirtilmiştir. Bu durumda mali af çıkarma yetkisi T.B.M.M' dedir⁴.

Af yetkisi anayasal dayanağını , Anayasa'nın 87 ve 104'üncü maddesinden almaktadır. Anayasa'nın 87.maddesine göre T.B.M.M' nin üye tam sayısının beşte üçü çoğunluğu ile karar vermek koşulu ile genel af özel af çıkarmaya yetkilidir. 104. maddeye göre de Cumhurbaşkanı sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebepleri ile belirli kişilerin cezalarını hafifletebilir veya kaldırabilir⁵.

Affın hukuki ve organik açıdan saptamak gerekirse meclisin çıkardığı afların yasama tasarrufu, devlet erkanınca çıkarılan afların da yürütme tasarrufu sayılacağını söyleyebiliriz. Meclisin ve Cumhurbaşkanı'nın çıkardığı aflar yargı tasarrufu değildir. Çünkü bu organlar birer yargı organı değildir, yargı faaliyetinde bulunmak için de yetkisizdir.

⁴ Hasan Yalçın, Arif Başer, Türkiye'de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkisi, Vergi Dünyası.s.105.

⁵ Bumin Doğrusöz, 'Olması Gereken Af Kanunu',

<http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale> (12.09.2003)

B. Ceza Hukukunda Affın Yeri Ve Hukuki Niteliği

Af ceza hukukunun en eski kurumlarından biridir. Toplumsal yaşamı ekonomik ve sosyal bunalımların sarstığı dönemlerde hukuku olağanüstüleştirmenin yolları aranır, bu koşullar kalktıktan sonra toplumsal barışı yeniden sağlamak için toplumdaki gerilimi hafifleten yatıştırıcı bir araç olarak ceza hukukunda gündeme gelir. Anayasalar affın kaynağını oluşturur ve teknik yönleri de ceza hukuku tarafından düzenlenir ⁶.

C. Hukuk Sisteminde Af Şekilleri

1.Genel Af

Genel af kamu davasını ve hükmolunan cezaları bütün sonuçları ile birlikte kaldırır. Genel af çıkarma yetkisi sadece T.B.M.M tarafından kullanılabilen bir yetkidir. Eğer af kanunu kesinleşmiş bir cezayı bütünüyle ortadan kaldırıyor veya kamu davasını ortadan kaldırıyorsa sadece bazı suçları ve kişileri kapsasa dahi yine de genel af niteliğindedir.

2. Özel Af

TCK' nun 98. maddesi özel affı düzenlemiş bulunmaktadır. Kesinleşmiş bir ceza mahkumiyetini ortadan kaldıran veya azaltan yada daha hafif bir cezaya çeviren bir kurumdur. Bu tür af sadece ceza üzerinde etkili olduğu için yürümekte olan bir ceza kavuşturması ile mahkumiyeti bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıran genel aftan bu yönleriyle farklıdır.

⁶ Recai Dönmez, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Eskişehir,1992,s.11.

Genel af, T.B.M.M tarafından yapılabildiği halde özel af Cumhurbaşkanı tarafından bir kararname ile de çıkarılabilmektedir. Dolayısıyla yasama organı tarafından çıkarılan af kanunları hakkında Anayasa Mahkemesi'nde 'Anayasaya aykırılık iddiası ile dava açmak mümkündür.' Özel aflar için böyle bir imkan yoktur⁷.

D. Mali Af Kavramı

1.Mali Affın Tanımı ve Kapsamı

Genellikle affın içinde yer alan mali af kavramının net bir tanımını yapmak ve kapsamını belirlemek oldukça güçtür. Ceza kanunlarına ilişkin hemen hemen tüm kaynaklarda bir kamu hukuku tasarrufu olan aff yeterince yer aldığı halde, mali affa gerek ceza hukukunda gerekse vergi hukukunda tam bir açıklık getirilememiştir. Genel ceza hukukunda genel affın nedenleri sıralanırken genel affın ilke olarak sosyal patlamaların önüne geçmek için siyasal suçlar için çıkarıldığı ve bu arada adi mali suçlar içinde af çıkarılabileceği belirtilmiştir.

Buna göre mali af kavramını vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlayabiliriz⁸.

2. Mali Suç Ve Ceza Kavramı

Genel olarak ceza yapılması yasak olan bir fiilin işlenmesi ya da yapılması emredilen bir fiilin işlenmemesi halinde ilgili kişilere uygulanan bir yaptırımdır. Karşılığında ceza uygulanan fiillere suç denir. Çağdaş hukuk devletinde suç ve cezalar kanunlarla tanımlanır⁹. Mali suç kavramı devletin mali faaliyetleri sırasında yasama organınca kabul edilmiş kurallara uymaması halinde oluşur. Devletin gelir ve giderlerini denkleştirirken kabul edilen bu kurallara uyulmaması

⁷ Mehmet Karabulut, Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri- Türkiye Örneği, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 1996) s.9.

⁸ Keleş, a.g.m , s.75.

⁹ Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003. s.669.

sonucu, bunların yaptırımı olarak mali cezalar ortaya çıkar. Vergi cezaları da bu cezaların içinde yer alır.

3.Vergi Affının Mali Af İçindeki Yeri ve Önemi

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gidilmeden, idare ve mükellef arasında çözüme kavuşturulması çağdaş vergi sisteminin özelliklerinden birisidir¹⁰. Vergi Affı denildiğinde genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Vergi afları farklı niteliklere sahip olabilir, birçoğu sadece vergi cezalarını kapsarken kimisi sadece belirli türde vergiler için geçerli olabilir; kimisi gecikme zamlarını ve hatta verginin aslını kapsayabilmektedir.

Hukuki olarak vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Diğer bir deyişle devlet vergi affıyla ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmemesi halinde elde edeceği gelirden vazgeçmektedir¹¹. Vergi hukukunda affın hukuki niteliği konusu vergi cezaları bakımından bir ayırım yaparak ayrı ayrı ele almakta yarar vardır. Bilindiği gibi vergi cezaları ceza hukuku anlamında cezalar ve idari nitelikte cezalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır¹².

Ceza hukukunun geleneksel yapısına göre af siyasi ve sosyal amaçlarla bazı suçların unutulmasına yönelik bir tasarruftur. Ceza hukukunda genel af kesinleşen mahkumiyet kararlarını bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırdığı gibi sürmekte olan kavuşturmaları düşürür yeni kovuşturmaların başlamasını önler. Vergi affı ise bazı görünüşleriyle ceza hukukuna benzese bile ilkeler ve uygulama açısından farklıdır. Her şeyden önce af bir atıfet işidir. Bu yüzden suçluların cezalarının tamamen ya da kısmen affedilmesi ahlaki bir sorundur.

¹⁰ İsmail Polat, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi” , Vergi Denetmenleri Dergisi, Sayı 60, 2002,s.9.

¹¹ Ayşe Güner, “Vergi Afları Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”,Prof.Dr. Salih Şanver’e Armağan, M.Ü Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi,Yayın No:10,1998 s.261.

¹² Dönmez, a.g.e ,s.16.

Ceza hukukundaki affın kişisel ya da kolektif düzeyde yatıştırma amacı çok açıktır. Vergi affının ise tümüyle farklı bir amacı vardır. Vergi toplamayı kolaylaştırma amacı vardır. Vergi affıyla eski uygulamaların yol açtığı uyuşmazlıklardan arınmış bir zemin sağlamada vergi yönetimine yardımcı olabilir.

Ekonomik açıdan ise vergi affı çeşitli nedenlerle gizli kalmış servet unsurlarını yeniden ekonomik dolaşıma sokma imkanı sağlaması yönünden ilginç bir görünüm arz etmektedir.

Vergi devlet bütçelerinin en önemli gelirleri arasında yer almayı sürdürmektedir. Diğer devlet gelirlerine nazaran hali hazırda bir kamu finansman kaynağı olan vergi , karşılıksız olmasının yanı sıra cebri olması özelliği ile de kamu bütçelerinin en önemli aktifidir.

4. Vergi Affının Anayasaya Uygunluğu Sorunu

Bireylerin ve kurumların maddi varlıklarının bir kısmından kamu faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için kamu gücü lehine çeşitli biçimlerde vazgeçmelerinin bir temel yasa içerisinde kendine yer bulmasının tarihsel kökleri vardır. Verginin yasayla düzenlenmesi veya verginin yasallığı ilkesi ilk kez Büyük Britanya'da kabul görmüş ülkemizde ise hem 1961'de hem de 1982 Anayasalarında konu edilmiştir. Her iki Anayasa'da da az çok benzeri ifadelerle devletin, sosyal ve ekonomik alanda Anayasa ile belirtilen ödevlerini mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirileceğinin belirtilmesi vergi düzenlemelerini özellikle önemli kılıyor¹³.

İnsanlık tarihi boyunca felsefi ve hukuki anlamda güncelliğini koruyan af kavramı ceza hukukunda önemli bir kurum niteliği taşıyıp tartışılmaktadır.

¹³ Kemal Gündüz," Verginin Anayasal Çerçevesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 78, Mart 1995,s.101.

Ülkemizde anayasalar açısından bakıldığında 1921 Anayasası af konusunda herhangi bir hüküm getirmemiştir, ve durum Anayasa'nın önemli bir eksikliği olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunun'da af yetkisi öngörülmüş ve bu yetki konusunda üç ayrı müessese kabul edilmiş olup, bunlar genel af, kovuşturma, cezanın tecili, özel aftan ibarettir. Her üç yetkide T.B.M.M'ne tanınmış ancak sadece özel af yetkisinin belirli sebeplerinin bulunması halinde Cumhurbaşkanı tarafından kullanılması esası benimsenmiştir¹⁴.

1961 Anayasa'sında Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerinin düzenlendiği 97. maddesinde Cumhurbaşkanına Anayasada belirtilen sebeplerin varlığı halinde bireysel özel af çıkarabilme yetkisi tanınmıştır. 1982 Anayasa'sında 97. madde hükmüyle paralel bir düzenleme getirilerek "sürekli hastalık, sakatlık, kocama, sebeplerinin" varlığı ile Cumhurbaşkanına bu durumda olan kimselerin cezalarını hafifletmek yetkisi tanınmıştır.

Vergi Affı Kavramının İçeriği;

- Geçmişteki vergi asılları ve gecikme faizleri ödendiğinde cezalar
- Geçmişteki vergi asıllarının tamamı (veya kısmı) ile gecikme faizlerinin tamamı veya bir kısmı ödendiğinde idari adli cezalar
- Geçmişteki vergi asılları, gecikme faizi, idari ve cezai nitelikli cezalar affedilir
- Geçmişteki vergi asıllarının tamamı ile gecikme faizlerinin tamamı ödendiğinde idari ve adli cezalar
- Geçmişteki vergi asılları gecikme faizi idari ve cezai nitelikli cezalar affedilir.

Anayasa'nın 73. maddesinin başlığı "Vergi ödevi" olarak düzenlenmiştir. Bu ödev ilişkisinin konusu bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan hak ve görevlerdir¹⁵. Anayasanın siyasi haklar ve ödevler

¹⁴ Sözüer, a.g.e, s.430.

¹⁵ Öncel, Kumrulu,Çağan, Vergi Hukuku,2000, Ankara,s.71.

başığ altında düzenlenen bu ödev ilişkisi, aynı bölümde düzenlenen ,diğer haklardan farkı, parasal bir borç ilişkisini ödev olarak tanımlıyor olmasıdır.¹⁶

Vergi afları Anayasanın 87. maddesindeki genel ve özel af kapsamı içerisinde değerlendirilir, ayrıca Anayasa'nın 104. maddesinde Cumhurbaşkanı'nın af yetkisi belirlenmiş, Anayasa'nın 169. maddesiyle de af çıkarma yetkisini sınırlayan bir düzenleme vardır.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde Anayasa'nın eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır. Kanun koyucunun amacı ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir afı kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir.

Çünkü af ile kamu yararı sağlanırken göz önünde tutulması gereken husus enflasyon, devalüasyon, olgularının var olduğu ülkelerde bir vergi yasası af getiriyorsa 1 tarihinde A' nın ve B' nin mali gücü 100 birim ise , A vergisini ödediğinde mali gücü 75 birim, B ödemediğinde mali gücü hala 100 birimdir. B vergisini iki yıl boyunca ödemediğinde ödemediği vergisini çeşitli finansal enstrümanlarla değerlendirebileceği Anayasa Mahkemesi'nin de kabul ettiği bir Türkiye gerçeğidir. Burada A bir anayasal görevi yerine getirmiş servetinde bir eksilme olmuş, B ise vergi borcunu ödememiş ayrıca zenginleşmiştir. Af yasalarının getirdiği sonuçlar eşitsizlik izlenimini verir. Hatta bir eşitsizlik örneğidir¹⁷.

5. Vergi Affının Vergi Hukukumuzdaki Benzer Kurumlar ile Karşılaştırılması

Vergi afları; kapsamına göre, vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı

¹⁶ Nihal Saban, Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak, s.456 ,
< <http://www.yargitay.gov.tr> >, (04.04.2004)

¹⁷ Saban, a.g.e, s.463.

sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalardır.

Vergi kanunlarında vergi affıyla amaçlanan kolaylık ve muafiyetleri sağlayıcı sürekli hükümler de bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin vergi affından ortak farkı vergi afları arızı iken, bu hükümlerin sürekli olmasıdır. Bu hükümler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen terkin, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma müessesesi ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da yer alan tecil müessesesidir¹⁸.

a.Terkin Müessesesi ve Vergi Affının Karşılaştırması

Terkin, mükelleflerin doğal afetler ve benzeri nedenlerle vergiyi ödeyemez duruma düşmeleri, idarece önemsiz tutardaki vergi tahsilatından vazgeçilmesinin daha yararlı görülmesi, tahsilat güçlüğü, vergi hatalarının düzeltilmesi gibi nedenlerle vergi alacağının tek taraflı bir tasarrufla idare tarafından silinmesidir¹⁹.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 115 inci maddesi uyarınca verginin terkini; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve buna benzer afetler yüzünden,

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının,

- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezalarının;

¹⁸ İbrahim Kumluca, "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları ve Vergi Aflarının Doğurduğu Sonuçlar", Yeterlilik Etüdü, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s.15.

¹⁹ Kırbaş, Sadık, Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, Adım Yayıncılık, Ankara, 1992, s.121.

Zararla orantılı olmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca kısmen veya tamamen terkin olunacağı hüküm altına alınmıştır. Terkin uygulamasında zararın derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının tespiti mahalli idarelerce yapılan tahkikat ile belirlenir.

Verginin terkini ile vergi affı vergi borçlarını ve vergi cezalarını silmesi yönüyle birbirine benzerlik göstermektedir. Ancak iki kurum arasındaki benzerlikler, dışında arasında farklılıklar bulunmaktadır.

- Vergi affı, arızı olarak uygulanırken; verginin terkini müessesesi şartların oluşmasıyla devamlı olarak uygulanmaktadır.

- Vergi hukukunda af yetkisi kural olarak yasama organınca kullanılırken; terkin vergi idaresi karar vermektedir. Bu yönüyle terkin müessesesi sübjektif bir uygulama olduğu halde vergi ve cezaların affı objektif ve genel bir uygulamadır.

- Vergi hukukunda terkin uygulaması hem vergi asılları hem de vergi cezalarının içerirken; vergi afları genel olarak cezaların silinmesi yönünde uygulanır. Ancak bazı af yasaları vergi asıllarının affını da içermektedir.

- Vergi afları genel ve politik yönleri ağır basan bir uygulama iken; terkin vergi kaynağını korumaya yönelik modern vergi hukukunun gereklerinden olan bir müessesedir.

- Terkin, aften ziyade özel hukuktaki ifade imkansızlık nedeniyle borcun kalkmasına benzemektedir²⁰.

Vergi ve cezaların kısmen veya tamamen silinmesi olan her iki müessesenin amaç birliği bulunmamaktadır.

²⁰ Öncel Çağan ve Kumrulu, Mualla Nami ve Ahmet, Vergi Hukuku Genel İlkeler, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın No. 477, Ankara, 1984, s.151.

b. Cezada İndirim Müessesesi ve Vergi Affının Karşılaştırılması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376 ncı maddesine göre cezada indirim müessesesi , cezaya muhatap olan kişinin , kendisine kesilen cezayı kanunla belli edilen süre içinde ihtilaf konusu yapmaksızın ödemek istemesi halinde kesilen cezanın belli bir kısmının indirilmesidir ²¹.

Anılan madde hükmü uyarınca;

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadesinin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Ancak aynı madde hükmü uyarınca mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süreler içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükümden yararlanamaz.

Görüldüğü gibi, cezada indirim müessesesi ile belli şartlar dahilinde idare vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının bir kısmından vazgeçmektedir.

İndirim müessesesi bu yönü ile vergi affını andırmakla birlikte gerek amaç gerekse uygulama yönünden vergi affı ile bariz farklılıklar arz etmektedir.

²¹ Yasef Pehlivan, "Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller" ,Maliye Postası Dergisi, Sayı :551, Yıl:24, s.94.

Her şeyden önce vergi affı arızı ve olağanüstü bir düzenleme iken, cezada indirim müessesesi Vergi Usul Kanunda yer alan ve mükellef ile sorumlularca belli şartların yerine getirilmesiyle devamlı surette yararlanılabilecek bir müessesedir.

Vergi afları vergi asılları ve cezaların tamamını ortadan kaldırırken, cezada indirim müessesesiyle cezaların kanunla öngörülen kısmından vazgeçilmektedir.

Aynı zamanda vergi afları bazen vergi idaresinin kontrolü dışında kalmış vergi suçlarının ortaya çıkarılmasını sağlarken, cezada indirim müessesesinin direkt olarak böyle bir fonksiyonu bulunmamaktadır.

Vergi afları, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkları çözmek, uyuşmazlıkların yargı sürecini sona erdirmek ve kamu harcamalarına kısa süreli kaynak sağlamak amacıyla çıkarılmaktadır. Vergi afları kadar etkili olmasa da ceza indirim müessesesi de pratikte bu amaçlara hizmet eder. Ayrıca vergi afları bu amaçlara hizmet ederken, iyi - kötü niyetli mükellef ayrımı yapmayarak, uygulama kapsamını yükümlülük ve yükümlüler cihetiyle geniş tutmak suretiyle adaletsizliğe neden olabilir iken; cezada indirim müessesesinin böyle bir sakıncası yoktur.

c. Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Vergi Affı İle Karşılaştırılması

Pişmanlık ve ıslah ; işlediği vergi suçu nedeniyle pişmanlık duyan bir mükellefin bu pişmanlık iradesi nedeniyle kendisine ceza kesilmemesi suretiyle ziya uğrattığı vergiyi belirleyen zammı ile birlikte ihtilaf konusu yapmaksızın ve kısa yoldan Hazine' ye intikalini sağlamayı hedefleyen bir kurumdur ²².

Pişmanlık müessesesinden faydalanmak idari bir zorlama olmaksızın tamamen kişinin kendi iradesinden doğar. Bu nedenle pişmanlık ve ıslah vergi

²² Hakan Ay, Ömer Çakıcı, "Pişmanlık ve Islah -I" Maliye Postası, Sayı: 539 ,Yıl 23, s.55.

kanunlarına aykırı davranmak suretiyle vergi ziyayı meydana getirenlerin duyduğu pişmanlığa hukuki sonuç bağlanması olarak nitelendirilebilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde düzenlenen "Pişmanlık ve Islah" ile ilgili madde ile yapılan düzenlemede;

"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren (360 ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 360 ıncı madde hükmü uygulanmaz.

Bu madde hükmü Emlak Vergisinde uygulanmaz." denilmiştir.

Kanun hükmünden anlaşıldığı pişmanlık ve ıslah müessesesi yol açtığı sonuçlar bakımından koşullu affa benzemektedir. Gerek koşullu af uygulamasında, gerekse pişmanlık ve ıslahta vergi aslının kanunda öngörülen süreler dahilinde ödenmesi halinde suç teşkil eden fiile ceza kesilmemektedir.

Af ile pişmanlık ve ıslahı birbirine yaklaştıran başka bir neden idarenin kontrolü dışındaki vergi suçunun ortaya çıkarılması fonksiyonudur. Vergi hukukunda vergi ziyasına neden olan vergi suçu işleyen mükelleflerden, söz konusu hukuka aykırı fiilleri idarece ortaya çıkarılmadan ya da ihbara konu olmadan kendi iradesiyle vergi idaresine başvuranlara, vergi ziyayı cezasının uygulanmaması olanağı veren pişmanlık ve ıslah kurumu ile vergi affı arasındaki farklılıklar şu şekilde sıralanabilir;

- Pişmanlık ve ıslah emlak vergisi hariç olmak üzere beyana dayalı vergilere uygulanmakta iken; vergi affının kapsamı daha geniştir.
- Pişmanlık ve ıslah sürekli olarak uygulanan bir kurum iken; vergi affı ilke olarak olağanüstü ve istisnai bir uygulamadır.
- Pişmanlık ve ıslahta sadece vergi ziyayı cezasına yönelik bir bağışıklık söz konusu iken; vergi affında vergi aslı, diğer vergi cezaları ile gecikme zammı ve faizinin kısmen veya tamamen terkini mümkündür.
- Pişmanlık ve ıslah mükellefin kendi rızası ile vergi idaresine başvurarak faydalanması mümkün olan bir müessese iken; vergi affı kamu idaresince tek taraflı olarak uygulamaya konulan bir müessesedir.

Görüldüğü gibi, pişmanlık ve ıslah ile vergi affı arasında bariz farklılıklar bulunmaktadır. Ancak vergi aflarının gerekçeleri arasında yer alan vergi idaresinin ittilai dışında olan vergi kaynaklarının vergilendirilmesi amacı, pişmanlık ve ıslah müessesesinin geliştirilmesi ve kullanımının yaygınlaştırılması ile de gerçekleştirilebilir.

d. Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Affının Karşılaştırılması

Vergi hukukumuzda 1963 yılında giren uzlaşma, mükellef ve vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirilmeden idare safhasında gidermeye ilişkin bir yoldur. Genel olarak uzlaşma ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının miktarının vergi idaresi ile mükellef/vergi sorumlusu arasındaki pazarlık suretiyle belirlenmesidir.

Uzlaşma, vergi mevzuatında yerine getirilmesi gereken bir ödev olarak değil , yararlanılacak bir hak olarak düzenlenmiş bulunan bir müessesedir. Uzlaşma müessesesi aynı zamanda idare ile mükelleflerin iddia ve ispatların birlikte değerlendirilerek her iki tarafın hak ve menfaatlerinin gözetlenebildiği bir platformdur²³.

Uzlaşma müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü kısmının 3 üncü bölümünde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma olmak üzere düzenlenmiştir.

Uzlaşmanın vergi affına benzeyen yönü, vergi affında olduğu gibi, uzlaşma ile de vergi aslının ve/veya vergi cezasının bir kısmından vazgeçilmesidir. Ancak af ile uzlaşma arasındaki benzerlik bundan öteye gitmemekte olup, aralarında öz ve uygulama yönünden farklılıklar bulunmaktadır.

İlk farklılık, af ile uzlaşmanın özüne yöneliktir. Uzlaşma, yukarıda da ifade edildiği gibi temel vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biridir. Bu nedenle uzlaşma faaliyeti sırasında yargılama faaliyetine benzer bir yol izlenir. Vergi idaresinin iddialarına karşı mükellef/vergi sorumlusu kendi savunmasını yapar. Zaten kanunda uzlaşmaya gidilebilecek durumlar düzenlenirken, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilmemesi ya da yanılma hali veya vergi hataları ile maddi hataların veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılıklarının doğurduğu vergi ve cezaların uzlaşmaya konu edileceğinin

²³ Mehmet Yaşar, "Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarınca Yapılan Değişikliklerin Uzlaşma Müessesesi Üzerindeki Etkisi" , Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 104, s.9.

belirtilmiş olması, uzlaşmanın idarece yapılmış işlemlerin doğruluğunun tartışılabilir olduğu durumlara hasredildiğini göstermektedir. Af ise niteliği itibariyle bir uyuşmazlığın çözüm faaliyetinden başka bir şeydir. Her ne kadar zaman zaman vergi hukuku alanında af yoluyla yargı organlarında birikmiş uyuşmazlıkların tasfiyesi yoluna gidiliyorsa da bu durumun, uzlaşma yoluyla uyuşmazlığın sona erdirilmesinden farklı olduğu açıktır²⁴.

Uzlaşma idare ile mükellef arasında yapılacak mutabakat sonucu ödenecek vergi ve cezasının tespitine yönelik iki taraflı bir idari işlem iken; af tek taraflı bir işlem niteliğine sahiptir.

Uzlaşmanın kapsamı hem kanunda hem de kanunun verdiği yetkiye istinaden idarece sınırlamalara tabi tutulmuştur. Örneğin verginin uzlaşma konusu edilebilmesi için ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması gerekir. Buna karşın affın kapsamı daha geniş olabilmektedir.

Diğer bir ayırım uzlaşmanın sübjektifliği yönüyledir. Şöyle ki uzlaşma ile idarenin vazgeçeceği vergi ve cezanın miktarın tespitinde, uzlaşmaya konu edilen hususta idarenin haklılık derecesi, ekonominin ve mükellefin içinde bulunduğu koşullar ve mükellefi yaşatabilme kaygıları etkili olurken; vergi affında bu hassasiyetler daima ön planda tutulmayabilir veya koşullar mükelleften mükellefe farklılaştırılmaz²⁵.

Sonuçta, uzlaşma ile vergi affının birbirinden çok farklı olduğu sonucuna varılmakla birlikte, vergi affının gerekçe ve amaçlarında yer alan idare ile mükellefi barıştırma ve itilafli dosyaları ortadan kaldırma amacı; kısmen de olsa uzlaşmanın işlerliğinin arttırılması ile sağlanabilir.

²⁴ Dönmez, a.g.e., s.28.

²⁵ Kumluca, a.g.e., s.19.

e. Tecil Müessesesi ve Vergi Affının Karşılaştırılması

Ülkemizde çıkarılan vergi aflarının bir kısmı kesinleşen amme alacaklarının taksitle ödenmesini sağlamak suretiyle mükelleflere kolaylıklar sağlamaktadır. Bu yolla devlet de vergi alacaklarının tahsili imkanına kavuşmaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nda bu yönüyle affa benzeyen sürekli bir düzenleme bulunmaktadır.

Anılan Kanun'un 48 inci maddesinde, "Tecil" başlığı ile düzenlenen hüküm uyarınca; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile talep edilmesi ve amme borcuna karşılık teminat gösterilmiş olması şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılınacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, sayılan alacaklar dışındaki amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve tecil faizi uygulanmak suretiyle tecil olunabilmektedir.

Tecile ilişkin madde hükmünden anlaşılacağı üzere, tecil; sürekli ve her mükellef açısından ayrı bir değerlendirme sonucu uygulanabilen ve çerçevesi belli olan bir amme alacağını taksitlendirme müessesesidir. Tecil uygulamasında kesinleşmiş amme alacağının bir kısmından veya tamamından vazgeçme söz konusu olmadığı gibi taksit süresi boyunca amme alacağına tecil faizi uygulanmaktadır. Ayrıca bu hüküm uyarınca taksitlendirme yapılabilmesi için mükellefin öne sürdüğü mazeretin idarece kabul görmesi ve taksitlendirmenin amme alacağının tahsilini tehlikeye düşürmemesi gerekir.

Buna karşın vergi aflarında yer alan kesinleşmiş amme alacaklarının taksitlendirilmesi suretiyle tahsile imkan veren hükümleri, anılan Kanunların kapsamına giren tüm mükelleflere uygulanmakta olduğundan kapsamı daha geniştir. Ayrıca af Kanunları ile yapılan taksitlendirmelerde, taksitlendirilen

amme alacağı için teminat istenmediği gibi bu alacakların bir kısmının tahsilinden vazgeçilebilmektedir.

Tecil müessesesi ile vergi affının birbirinden çok farklı olduğu görülmekle birlikte, vergi affının gerekçe ve amaçlarında yer alan kesinleşmiş amme alacaklarının tahsiline imkan sağlama ve devletle mükellefi barıştırma amacı, kısmen de olsa tecil müessesesinin işlerliğinin arttırılması ile sağlanabilir. Nitekim ekonomik krizlerin yaşandığı bazı dönemlerde siyasi irade affın doğuracağı olumsuz sonuçları göze alamadığından, anılan hükmün yaygın olarak kullanılması amacıyla tebliğ çıkarma yoluna gitmiştir.

II. Vergi Affının Nedenleri

A.Siyasi Nedenleri

Gerek mali gerek adli afların, değişen toplumda toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya yönelik bir girişim olduğu ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya çıkmıştır. Affa karar verme siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Hükümetler geçirilen siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılmasında ve piyasayı canlandırmak için vergi aflarını kullanmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde de vergi afları, askeri darbeler, devrimler, karşı devrimlerden sonra mali alanda eski yönetimi tasfiye etmek için kullanılır.

Türkiye’de 1960 ve 1970’li yıllarda çıkartılan siyasi nitelikli aflar kapsamına mali aflar da alınmıştır. Bu dönemlerde özel olarak mali af yasaları çıkartılmamış çıkartılan siyasi nitelikli af yasalarında mali affa da olanak tanınmıştır. Fakat bu düşünce 1980’li yıllarda değişmiş,sadece mali konularla ilgili olmak 12 Eylül yönetimi sırasında çıkarılan 2431 ve 2801, 281 sayılı yasalarla üç özel vergi affı yasası olağanüstü yönetimler döneminde çıkarılmıştır. İlk özel vergi affı yasası 27 Mayıs 1960 döneminde çıkarılmıştır.

B. Ekonomik ve Mali Nedenler

Devletin af yoluna başvurmasının en temel nedeni artan kamusal gereksinimlerin gerektirdiği maliyetlere gönüllü katılımların yetersiz kalması nedeniyle artan gelir gereksinimini karşılamaktır²⁶.

Zaman içerisinde paranın değerindeki azalmalar sonucu vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesini önlemek amacıyla uygulanan gecikme cezası faiz oranları yıllar itibariyle enflasyona endekslenememekte çoğu zaman piyasa faiz oranlarının üzerinde seyretmektedir. Bunun sonucu olarak cezai faiz miktarları vergi aslının üzerine çıkmakta ve bir süre sonra mükellef tarafından ödenemez duruma gelmektedir. Çıkarılan af yasaları ile cezaların adil bir şekilde uygulanmış olacağı düşünülmektedir.

Ülke içinde yaşanan ekonomik kriz nedeniyle işletmelerin mali gücü zayıflamış ve vergi borçlarını ödeyemez duruma düşmesi vergi affının gerekliliği için neden oluşturmuştur. Hükümetler zaman zaman piyasayı canlandırmak için af düzenlemelerine gitmiştir.

Kara paranın ulusal ekonomide işlem görmesi için vergi affı uygulamaları kullanılır. Kara paranın ekonomi üzerinde zararlı etkileri vardır. Vergi aflarıyla cezaların ortadan kaldırılması sonucu gizli varlıklar ortadan kaldırılması sonucu gizli varlıklar karanlıktan çıkar. Beyan edilen gizli varlıklar çok düşük oranlarda vergilendirilir. Ayrıca yurt dışına kaçmış ekonomik değerlerin yurt içine alınmasında kullanılır.

Enflasyon, döviz darboğazı, ekonomik istikrarsızlık, uygulama alanı çok geniş olan vergilerin bir kısmının mükelleflerin beyanına dayalı olması ve denetimin düşük düzeyde kalması nedeniyle kayıt dışı ekonominin varlığı büyümüş ve bu kayıt dışı fonların ekonomiye çekilmesi amacıyla af yasaları çıkarılmıştır.

²⁶ Doğan Gökbel, "Vergi Affı", <www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?90>, (13.08.2003)

1960 ve 1970'li yıllarda çıkarılan aflar siyasi nitelikli aflar olmakla birlikte 1980'li yıllarda çıkarılan aflar ekonomik gerekçeleri olan aflardır²⁷.

1980'li yıllarda peşpeşe peşpeşe iki tane özel mali af çıkarılmıştır. Bu yasaların çıkarılmasında bazı ekonomik nedenlerin varlığı kanun gerekçelerinden ortaya çıkmaktadır. 2431 sayılı kanun gerekçelerinde bu kanunla gerek servet unsurlarının beyan dışı kalmış olanların gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesi amaçlanmıştır. Yine 2801 sayılı kanun gerekçelerinde izlenmekte olan olan ekonomik istikrar politikası sonucu vergi borçlarını ödeyemez duruma düşen mükelleflerin bu borçlarının faizsiz olarak 2 yıl süre ile konsolide edilme amacı belirtilmiştir. 80'li yıllarda çıkarılan mali af yasalarında ekonomik gerekçeler ön plana çıkmıştır²⁸.

C. İdari ve Teknik Nedenler

Vergi yargısı ve idaresinin iş hacminin fazla olması nedeniyle kamu alacaklarının takip ve tahsili ihtilafli kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek çok uzun süreler kapsar hale gelmesi teknik nedenlerdendir.

Denetimin çok düşük düzeyde kalması vergi kaçacağını arttırmış ekonomide büyük boyutlarda vergisiz fonlar ortaya çıkmıştır. Bu fonların ekonomik hayata enjekte edilmesi de af gerekçeleri arasındadır²⁹.

Vergi sistemindeki mevcut karışıklıkları gidermek için , vergi sistemindeki aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapabilmek için vergi affıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi gerekli olabilir.

²⁷ Yalçın, Başer, a.g.e, s.96.

²⁸ Fikret Sayar, "1960 Sonrası Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", Vergi Dünyası, Sayı:73, Eylül 1987s.64.

²⁹ Keleş, a.g.m ,s.77.

Vergi yükümlüsünün yeni düzenlemelere uyum sağlayabilmesi için eski kusurlu hareketlerini terk ederek dürüst bir yükümlü olabilmesi için vergi affı elverişli fırsatlar sunar.

III. Vergi Hukukunda Affın Yanında ve Karşısında Olan Görüşler

Af kurumu meşruluğu hukukçular arasında öteden beri en çok tartışılan konulardan biridir. Özellikle bir kısım ceza hukukçuları , kanunları sosyal yaşama uydurmak , bunların gereksiz şiddetini gidermek uygulamada görülen hak ve nefasete uymayan durumları ortadan kaldırmak gibi gerekçelerle af kurumunu savunmuşlardır. Buna karşılık, diğer bir kısım ceza hukukçuları yukarıdaki gerekçelerin affı savunmak için yeterli olmadığını ileri sürmüşler, ve “cezaların kesinliği” ve ceza kanunlarının suçları önleme özelliği üzerinde durarak affa karşı çıkmışlardır³⁰.

Vergi hukukunda af yanlısı olanların ileri sürdüğü düşünceler genel olarak ekonomik ve mali suçların nitelikleri itibarıyla, af yoluyla vergi gelirinin arttırılabileceği, tahsilatın hızlandırılması, idari ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi doğrultusundadır.

Vergi affına karşı olanların düşüncelerinin odak noktası da affın vergi adaleti duygusunu zedeleyeceği ve vergi ödeme isteğini azaltacağı doğrultusundadır.

A. Vergi Hukukunda Af Yanlısı Görüşler

- Siyasi ekonomik ve bunalım dönemlerinden sonra affın gerekliliği düşüncesi,
- Vergi suçlarının diğer suçlara göre toplum için daha az tehlike oluşturması,

³⁰ Dönmez, a.g.e,s.29.

- Vergi denetiminin yetersizliğinin yol açtığı olumsuzlukları gidermek
- Affın gelir yönetiminin bir aracı olarak kullanılması
- Vergi yasalarına yükümlülerin gönüllü itaatini sağlayıcı bir araç olarak af,
- Vergi yönetiminin ve vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi, açısından bir çok af yanlısı görüş sıralanabilir. Bunları açıklarsak;

Af değişim süreci içerisinde bulunan toplumlarda, yönetim değişikliklerinin, devrimlerin, iç karışıklıkların yaşandığı dönemlerde, bunalımlı dönemleri atlatabilmek için bir rehabilitasyon görevi üstlenir.

Siyasi bunalımlar gibi ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da af gerekli olabilir. Çünkü ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde , olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla değil içinde bulunulan duruma uygun yasalarla bunalım dönemi atlatılabilir.

Bunalım dönemlerinde vergi affına gidilmesi, kaçınılmaz olarak yol açılmış adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde telafi etmek suretiyle toplumsal barışa katkı sağlayacaktır.

Vergi affı yanlılarının bir diğer görüşü de, bir vergi sisteminde vergi uyumsuzluğu göstermiş, ancak geçmişte vergi kaçırmış olmalarının ortaya çıkmasının neden olacağı yaptırımlardan dolayı çekinen çok sayıda kişi bulunmaktadır. Bu kişilerin bir kısmı bilinçli olarak vergi kaçırmış olabileceği gibi, bir kısmı da mali zorluklar içinde olmaları ve bu nedenle vergi yükümlülüklerini yerine getirmediikleri için gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olabilirler. Buna göre bu kişilere temiz bir sayfa açmaları ve gelecekte vergi sistemi ile uyumlu bir mükellef olmaları için bir fırsat vermek gerekir. Bu şekilde kayda giren mükellefler gelecekte aynı toplam vergi gelirin daha düşük yasal vergi oranlarıyla ulaşmasını sağlayarak, vergi affından dürüst mükelleflerinde yararlanmasını mümkün kılacaktır ³¹.

³¹ Allen, H, Lerman, "Tax Amnesty: The Federal Perspective" , National Tax Journal,38(3).

Hükümetler vatandaşları kriminal ve kamusal müeyyidelere onların uymalarına razı olmalarına neden olarak, vergi yoluyla gelirini arttırabilir. Bu yüzden vergiler müeyyidelerden ve para cezalarından kaçınmayı uman vatandaşlar tarafından ücret olarak modellendirilebilir. Bu nedenle mali af fiyat farklılaştırması gibi gözlemlenebilir³².

Afların faydalarını James Alm şöyle açıklarlar;

- Vergi gelirinde hızlı bir artış yaratırlar.
- Yönetmelik maliyetleri azaltırlar.
- Henüz kayıtlarda olmayan kişilerin sonraki aflarda daha iyi izlenmesi ve kayıtların tutulmaması yoluyla, sonraki aflarda gönüllü uyum artabilir.
- Af ,teşvik unsurları, makul ve adaletli sivil ve kriminal cezalar ve daha iyi ve kapsamlı mükellef hizmeti ve eğitimi ile geliştirilen vergi sisteminin reformu için daha büyük bir gayretin parçası olursa , sonraki aflardaki gönüllü uyum artar.³³

Bir defaya mahsus olarak çıkarılan ve aftan sonra daha katı ceza yaptırım mekanizmasıyla donatılmış vergi afları mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde bir artışa yol açabilir³⁴.

Vergi aflarının kısa dönem gelirini arttırmak için , kayıtlara geçmeyen önceki birçok mükellefi toplayarak uzun dönem gelirini arttıracığına inanılır. Ayrıca afların politik geçişlerle katı cezaları kolaylaştırdığı düşünülür³⁵.

İnsanların denetim riskine katlanmamak için affa katılım konusunda istekli oldukları varsayıldığında, vergi sistemi açısından hem adalet hem de etkinlikten söz edilebilir. Bunun nedeni şu şekilde açıklanır; Birincisi af bütçe dengesini

³² Carla Marchese, Alberto Cassone, "Tax Amnesty as Price-Discriminating Behavior by a Monopolistic Government" *European Journal of Law and Economics* ,9,21-32 (2000), s.21.

³³ James Alm, "Tax Policy Analysis: The Introduction Of A Russian Tax Amnesty", *International Studies Program*, 98(6),s.4.

³⁴ İbrahim Yumuşak, "Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi" , *Vergi Dünyası*, Sayı 188, Nisan 97, s.39.

³⁵ James Andreoni, "The Desirability of A Permanent Tax Amnesty" ,*Journal of Public Economics* 45, 1991, 143-159 , North Holland, s.1.

sağlamaya yöneliktir. İkinci olarak da başka biçimde alınmaları olanaklı olmayan vergiler ancak af ile alınabilirse bir değer ifade eder.

Vergi cezalarının affedilmesi bireyleri vergi kaçakçılığının maliyetlerinin arttığı düşüncesine yöneltebilir. Birey , herhangi bir ceza olmaksızın kendisini eskiden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissedebilir. Buna göre gelecekte vergi kaçırma faaliyetlerini azaltmayı veya devam ettirmeyi amaçlayan ve bunların devam etmesinin denetim geçirme olasılığını arttıracığını düşünen bireyler açısından vergi cezalarından sakınmak özellikle önemli olabilir ³⁶.

Vergi suçları diğer suçlara göre toplum için daha az tehlike oluşturur. Vergi suçu işleyenlerde , diğer doğal suçlarda olduğu gibi ahlaki bir düşüklük görülmez. Kişileri vergi suçu işlemeye iten ahlaki düşüklükten çok daha kapsamlı yapısal bozukluklarla ilintilidir.

Kanun koyucu da vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmediği için olsa gerek, adi suçların cezasının yargı organlarınca verilmesine karşılık vergi suçları bakımından idarenin cezalandırma yetkisini kabul etmiştir. Bu düzenleme tarzı nedeniyle vergi suçlarının ceza hukuku anlamında ceza almadığı görüşü ileri sürülebilmiştir ³⁷. Bu da af yanlısı görüşü olanların vergi suçlarını daha insancıl kılmaya çalışması ve affı zararsız gösterme isteğidir.

Vergi afları sağladığı faydalar bakımından üç kısma ayrılmaktadır. Mükelleflere daha önceki beyanlarını gözden geçirme hakkı tanır. Burada mükelleflerin belirli bir af bedelini ödeyerek aftan yararlanması söz konusudur. Bu tür aftan risk altında olduğunu düşünen mükellefler yararlanmaktadır. İkincisi mükellefin af için belirlenen bedeli ödemesi ile belirli yıl yada yıllar ile ilgili vergi incelemesinden kurtulması söz konusudur. Üçüncüsü ise vergi

³⁶ Ronal C. Fisher, John H. Goddeeris, James C. Young, “ Participation in Tax Amnesties The Individual Income Tax” National Tax Journal, 42(1) , pp15-27, s.17

³⁷ Dönmez, a.g.e, s.34

mükellefi hakkında cezai kovuşturmaya başlanılmış yada cezai kovuşturma gerektiren durumlar nedeniyle af çıkartılmasıdır.

B.Vergi Hukukunda Affın Karşısında Olan Görüşler

Vergi hukuku alanında affa karşı çıkılmasının en önemli nedeni affın adalet ve eşitlik ilkelerine ters düştüğüdür. Ayrıca af vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini bozarken rekabet eşitliğini de olumsuz etkileyecektir. Vergi cezalarının ve gecikme zamlarının rekabet eşitliğinde rolü vardır, çıkarılan affa vergi cezaları ve gecikme zamları etkisiz bırakılarak rekabet eşitliği bozulur.

Leonard ve Zedhouser vergi aflarının maliyetini şöyle savunur;

- Dürüst vergi mükellefleri için vergi sisteminin adil olmadığı duygusunun artması
- Gelecekteki vergi uyumsuzluğuna cesaret vermesi
- Vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesinin azalması

Vergi affının uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratacağı noktasındadır. Bu düşüncenin destekleyicileri, eğer dürüst mükellefler kaçakçılara verilen bu vergi indirimine tepki gösterir ve bunun kendileri için bir haksızlık olduğunu düşünürlerse bu onların gönüllü uyum derecesini azaltır. Ayrıca mükellefler vergi affının bir kereye mahsus sağlanan bir fırsat olduğuna inanmayabilir. Bu da Leonard ve Zedhouser 'ın da belirttiği gibi eğer mükellefler gelecekte de vergi aflarının devam edeceğine inanırlarsa bu da onların gönüllü uyum derecesinin tekrar azalmasına katkı sağlar. Ortalama gönüllü uyum seviyesinin çıkarılan bir vergi affının ardından düştüğünü, bu düşüşün ise en önemli sebebinin gelecekteki af beklentisi olduğunu devletin vergi affı olmayacağı yolundaki vermiş olduğu güvencenin sarsılmış olmasıdır.

Vergi affıyla ilgili iki temel kaygı vardır. Birincisi eğer vergi affı tahmin edilirse aldatma artar ve vergi sisteminin etkinliği azalır. İkincisi af, aldatanların sorumluluktan kurtulmasına izin verilmesiyle adil olmayabilir³⁸.

Vergi afları , özellikle eğer insanlar gelecekte tekrar af gelebileceğini bekliyorsa afların vergi uyumu için güdeleri zayıflatabileceği kaygısı ayrıca vardır. Bu nedenle aflar vergi gelirinde düşüşe neden olur ve bu suretle vergi sisteminin etkinliğini azaltır. Bu nedenle bir çok plan açıkça yakın gelecekte afların tekrarını yasaklar. Af hakkındaki ikinci kaygı da vergisini dürüstlkle zamanında ödeyen mükellefler için adaletsiz olabileceğidir. Dürüst olamayan insanların sorumluluktan kurtulmasına izin verilmesiyle aflar vergi sisteminin adillliğini azaltır.

Sık çıkarılan af kanunları suç ve ceza politikasına aykırı düşmektedir. Suç işlemeyi planlayan kişi, bir af kanunuyla tamamen cezadan kurtulacağını düşündüğü için, suçu işler. Bu durum cezanın korkutma ve önleme fonksiyonunu azaltır.

Ayrıca vergisini zamanında dürüstlkle ödeyen mükellefler vergi kaçırın vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin yanında vergi af yasalarından sonra kendilerini kötü hissedecekler ve vergi ödeme alışkanlıklarını tekrar gözden geçireceklerdir. Bu durum da daha önce açıklandığı gibi uyumu azaltır. Dürüst mükellefler vergisel sömürü altında kaldıklarını hissedeceklerinden vergilendirilmeye karşı her zamankinden daha tepkili davranabileceklerdir.

Af yasaları uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkilemektedir. Bunun sonucunda vergi yargısı organlarının iş yükünün hafiflemesi önlenmektedir. Ayrıca vergi denetimi üzerinde de olumsuz etkisi vardır. Vergi yönetiminin otoritesini zarar verir, ve vergi denetiminin etkinliğini azaltır.

³⁸ Andreoni, a.g.e , s. 1.

Vergi aflarına sık sık başvurulması veya bunların önceden tahmin edilmesi, vergi suçlarının işlenmesi için ekonomik bir teşvik sağlayacağından mükellefin uyum davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir. Malik ve Schwab tarafından yapılan çalışmada vergi affı olasılığının artması durumunda bireylerin daha az gelir beyan ettikleri gösterilmektedir. Bu durum, vergi affının vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkisinin bir kanıtıdır.

IV. Vergi Aflarının Dünya Üzerindeki Uygulamaları

A. Dünya Bankası Raporuna Göre Dünyada Vergi Afları

Vergi afları hem gelişmiş hem gelişmekte olan birçok ülkede uygulanmıştır. Birleşik devletlerdeki eyaletlerin yarısından fazlasına ek olarak Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz, İsviçre gibi birçok OECD ülkelerinde uygulanmaktadır. Arjantin, Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator, Hindistan, Pakistan, Panama, Peru, Meksika ve Filipinler gibi gelişmekte olan ülkelere vergisel aflara diğer ülkelere göre daha sık başvurulmaktadır.³⁹

Vergi affı programları birbirinden oldukça farklılıklar gösterir, süreklilik ve kapsam bakımından sınıflandırılabilir. Vergi afları bir kez mi aralıklı mı yoksa süreklimi olmalıdır? Aralıklı olarak düzenlenmiş vergi afları nadir olmasına rağmen uygulamada bazı ülkelere örneğin 1970'ler ve 1980'ler de Arjantin de birkaç yılda bir yapılmıştır. Hindistan gelir vergisi kanununa göre, elde edilen gelirin vergi idaresi tarafından o ana kadar tespit edilmemesi durumunda, vergi mükelleflerinin itirafı halinde vergi cezalarının muaf tutulduğu “ bir ömürde bir” hükmü sürekli affın bir örneğidir. Sürekli affın ikinci örneği ise uzlaştırma komisyonu'nun imkan sağladığı çeşitli ülkelerdeki uygulamalardır. Sürekli aflar Andreoni tarafından tartışılmıştır. Andreoni'nin bu yazısı tamamıyla beklenen bir vergi affını inceler ve vergi sisteminin etkinliğini ve tarafsızlığını azaltmaktan daha ziyade gerçekten arttıracak sürekli bir vergi affının mümkün olduğunu

³⁹ WB, Tax Policy and Administration, <<http://www.worldbank.org/publicsector/tax/taxamnesties>> (12.11.2003)

keşfeder. 1919 ve 1952 de Kanada ve Birleşik Devletlerin gönüllü itiraf politikalarının geçici vergi afları hakkında aynı kaygının vurgulandığına işaret edilir. Özellikle bu aflar tamamıyla tahmin edildiğinden beri , potansiyel kaçınanlar afları büyük bir avantaj olarak kullanır. Sürekli vergi afları tahmin edilemeyen vergi aflarından vergi uyumunu daha fazla zayıflatacaktır ve vergi sistemini aldatanlar lehine çevirecektir⁴⁰.

Vergi afları bütün vergiden kaçınanları , vergi matrahı dönem ve unsurlarını kapsayabilir veya farklı vergi mükellefleri ve vergi matrahı türleri için olabilir.

Vergi afları kapsam olarak,bütün vergiden kaçınanları , vergi matrahı dönem unsurlarını kapsayabilir veya farklı vergi mükellefleri ve vergi matrahı türleri (yurtiçi ve yurt dışı gelir, küçük vergi mükellefleri veya büyük vergi mükellefleri,sadece spesifik şartları yerine getirenler , ihtiyari veya otomatik, mevcut veya geçmişteki kaçınma vs.) için olabilir.

Uygulamada dünyadaki vergi afları çeşitlidir. Bunlar:

- Beyan Affı** :Beyana başlayanların beyanda bulunmama cezalarının affı
Kayıt Tutma Affı : Geçmişte yasal bir şekilde düzenli tutulmayan kayıtların affı
Düzeltilme Affı : Geçmiş vergi beyanlarının ceza olmaksızın düzeltilmesine olanak sağlar. Düzeltilme affına ilişkin rasyoneller Andreoni ve Malik ve Schwab tarafından analiz edilmiştir.
Tahkikat Affı : İfşa edilmemiş gelir kaynaklarının araştırılmamasını taahhüt etmedir.
Kovuşturma Affı : Tespit edilen suçların kovuşturma dokunulmazlığı . Bunlar Fronzoni'de incelenmiştir.

A.B.D' de aflar esas olarak düzeltilme ve kovuşturma affı şeklinde oldu. Stella A.B.D'de çeşitli eyaletlerde uygulanan aflardan elde edilen af gelirinin

⁴⁰ Andreoni , a.g.e. s.1.

büyük kısmının kovuşturma aflarından elde edildiğini ileri sürmektedir. Buna karşılık Hindistan Filipinler ve Kolombiya'daki af programları genellikle tahkikat affı şeklindedir.

Afların yaygın olmasının sebepleri;

- Uzun dönemli politika uygulamasına olan bağlılık yetersizliği:

Optimal vergi uygulama literatürü izleme maliyetlerini azaltmak için uygulama seviyelerini gözden geçirmeye yönelik olarak hükümetlerin kısa dönemli bir dürtüye sahip olacaklarının farkındadır. Eğer kaçınma ilan edilen politika ile başarılı bir şekilde caydırılırsa çok az vergi suçlusu belirlenecek ve vergi denetimleri sonrası gelir kaybına neden olacaktır.

Benzer şekilde denetim veya kovuşturma süreçteyse, sonuna kadar sürdürme sonrası gelir etkileri kayda değer sayılabilir: Hali hazırda araştırma programı altındaki vatandaşlar af programları vasıtasıyla ödenti sorunlarını gönüllü halletmeye teşvik edilebilir. Taahhüt yetersizliğinin üçüncü örneği hükümetin bir af programı çerçevesinde müsamahalı vergileme suretiyle vergi oranını düşürdüğü zamandır. Bu tip aflara sık şekilde başvurulması vatandaşlar tarafından rasyonel olarak beklendik algılamasına yol açar. Uzun dönemde hükümetin veri uygulama politikasına taahhüdü arzu edilir ve bu tip afların kullanılmasından vazgeçilir.

Hükümetler siyasi kaygılardan dolayı uzun dönemli politikalara bağlılık konusunda yetersiz olduklarından kısa vadeli politikaları tercih ederler. Bu kısa vadeli politikaların finansmanı da kısa vadeli gelir kaynağı olan vergi afları ile karşılanır.

- Esneklik

Devletin uzun dönemli politikalara siyasal ve ekonomik nedenlerle uyumu zor olduğu için, gelir politikasında da bu uyumun gerçekleşmesinde esneklik gereklidir. Bu esnekliği sağlamanın bir yolu da vergi aflarıdır.

Devletin karara bağlama konusundaki eksikliği, genel af üzerinde bir anayasal sınırlamaya ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. Bununla birlikte bu durum şu soruyu doğurmaktadır: Muhtemelen genel aflar, devletin karara bağladığı uzun dönemli uygulama politikasının bir parçasını oluşturabilir mi? Bu durumun muhtemel nedeni, genel afların vergi uyumunun uygulanmasında, uygulanmaması durumuna göre daha fazla esnekliğe izin vermesidir.

İlk olarak optimal hesap kontrolü politikaları genellikle yüksek gelir beyanının , düşük gelir beyanından daha az sıklıkla ortaya çıktığını göstermektedir. Ancak vergi idaresi yüksek gelir gösteren vatandaşları daha fazla kontrol etmek için sınırlandırabilir. (Örneğin kanuni olarak) Sonuçta eğer bu vatandaşların genel affa uğraması düşünülüyorsa bu durumu, gelir ve refah arttırıcı olabilir. Bu durum, Franzoni(1994) 'nin sürekli genel af ispatının bir bölümünü yada eşit şekilde varsayım vergisi olabilir. Ancak genel af yerine araştırma politikasında doğrudan reform yapmak da sınırlamaları ortadan kaldırabilir. İkinci olarak riskten hoşlanmama ve gelir saklama maliyetlerine bağlı olarak vatandaşların birbirlerinden farklı olmaları hakkında vergi idaresi sınırlı bilgiye sahiptir çünkü devletin hangi vatandaşlar arasında uygulama politikaları programı (bireysel seçim) sunacağı konusu vatandaşlar açısından gelir ve refah arttırıcı olabilir. Fiyat farklılaştıran firmaların satışlarına benzeyen genel af da böyle bir programın parçası olabilir.

- Sigorta

Andreoni (1991) ve Franzoni (1994,1996) ayrıca hesapların kontrollerinin devlete maliyetlerini ortaya çıkardığı tasarruflar ile birlikte daha önceki vergiden

kaçınma durumu için bir genel affın , riskten kaçınan vatandaşlarına yönelik bir sigorta değerine değinmiştir.

- Eşitlik

Hükümetler tarafından önerilen bir ispat da genel affın uygulama sürecinin bir bölümü için eşit bir geçiş ölçütü olduğudur. Bu görüş oldukça açıktır. Genel aftan önce veya suçluların mahkum edilmesinin aksine bir genel af eşitsizliği,genel af katılımcılarına yumuşak davranmayı izin verir.

- Maliyetli Davalardan Kaçınma

Genel aflar vergi idarelerinin dava maliyetleri üzerinde ekonomi yapmalarına izin verebilir. Bu durum açık bir şekilde mahkeme dışı düzenlemeler ve dava pazarlığının rasyoneli ile benzerlik göstermekte ve mahkeme sisteminin aşırı yüklendiği ülkelerde özel bir öneme sahip olmaktadır.

- Varlıkların Temizlenmesi

Önceden tartışıldığı gibi vergi mükelleflerini, gizli varlıklarını açıklamaya teşvik etmek, örneğin; Hindistan'da önemli olmuştur. Vergi mükelleflerinin varlıkları artık, vergi otoritelerince bilindiği için genel affı takiben varlıkların açıklanması, vergi mükelleflerinin uyumunu arttırabilir. Diğer yandan eğer böyle bir af, önceden tahmin ediliyorsa tahmin edilen genel aflar bölümünde tartışıldığı gibi genel aftan önce geliri arttıran vergiden kaçınma durumu için öngörülen cezaların hafifletilmesine bağlı olarak genel aftan önce vergi mükellefleri, stratejik olarak vergiden kaçınabilirler. Ancak bu tür genel afların uzun dönemli gelir etkileri genellikle negatiftir. Ancak daha fazla yatırım imkanı sağlayan ekonomik reformların uygulandığı bir ortamda durum böyle olmayabilir. Böyle bir durumda vergiden kaçınanlar, daha yüksek "beyaz ekonomi" kazançları elde etmek için varlıklarını gizlemek isteyebilirler. Genel

af, varlık temizlenmesi sürecinin hızlanmasına ve ekonomideki büyüme oranının yükselmesine yardımcı olabilir.

Vergi aflarının pratikte yaygın olarak vergi indirimi şeklinde kullanılması faiz borçlarından vazgeçmedir, 1981'den beri ABD' deki bazı eyaletlerde veya İrlanda'da bağışlanan vergi affı gibi. Bir başka açıdan vergi affı nominal vergi oranının indirimini sağlar. İtalya'nın bu alanda son otuz yıldır belli bir uzmanlığı vardır. Gelir Vergisi ve KDV'yi içeren, temel vergi borçlarının yükümlülüğünün azaltılmasında üç tane vergi affı vardır⁴¹.

B.Dünyadaki Vergi Affı Uygulamalarına Genel Bir Bakış

Vergi affının temel amacı devletin gelirini arttırmaktır. Vergiden kaçınanlara, yüklenen para cezası ve diğer cezaların normal prosedürü dışında , vergi sistemine yeniden dönüş imkanı sunar. Bununla birlikte af yalnızca bugünkü gönüllü uyumu arttırmak için bir olanak değil, aynı zamanda vergiden kaçınanların gelecekte dürüst olmaya başlaması için şans yakalamasının umulması ve suçluların daha az uyumsuzluğa düşeceklerinin farz edilmesiyle, gelecekteki uyumu arttıracığı düşünülür⁴².

Vergi afları birçok ülkede uygulanan tarihte yeni olmayan bir mali programdır. Mısır'da Rosetta Stone'da yazılı ilk vergi affına ilişkin belgeler M.Ö 200' de toplumsal düzensizliği düzeltmek için vergi isyancılarının affedilmesi ile ilgilidir. Vergi Aflarının ayrıca Roma İmparatorluğu'nun hüküm sürdüğü MS 401,411,434,445,450, ve 458 yıllarında olduğu bilinir. Son otuz yıldır da ulusal af programları önemli şekilde bütün dünyada Belçika da (1984),Fransa (1982,1986), İrlanda (1988, 1993), İtalya (1982,1984,2002), İspanya (1977), Avusturya (1982,1993), Arjantin (1987,1995), Kolombiya (1987), Hindistan (1981,1997), Venezuela (1996), Panama (1974), Kanada (1993), Portoriko (1988, 1991), Finlandiya (1982,1984) , Yeni Zelanda (1988), Portekiz

⁴¹ Marchese, Cassone, a.g.m , s.21.

⁴² Benna Torgler, Cristoph A. Shlategger, "Tax Amnesty and Political Participation", Financial aid from the WWZ-Forum (Project No. B57) and the SwissNational Science Foundation (Project No.5004-58524)

(1981,1982,1986,1988) , Rusya (1993,1996,1997) ve diğer ülkeler ⁴³. Tablo 1'den izlenebilir.

Tablo: 1
Dünyada ki Vergi Afları

ÜLKE	AF YILI	BİÇİM/ KAPSANAN VERGİLER	TAHSİLAT MİLYON \$	VERGİ GELİRİNİN %' Si
ARJANTİN	1987	Yatırım amaçlı önceden rapor edilmemiş gelir	Hemen hemen gelir yok.	-----
ARJANTİN	1995	Genel Vergi Affı	3900	-----
AVUSTURALYA	80'ler de iki kez	Belirli bir plandan kaçınan katılımcılar vergi beyannamesi sahibi değil	-----	-----
AVUSTURYA	1982	1979'dan öne olan bütün vergi iddiaları	Zayıf Sonuçları var.	-----
AVUSTURYA	1993	Vergilendirilmeyen varlıkların ülkesine iade edilmesini destekleyen özel bir program	Yaklaşık %58	-----
BELÇİKA	1984 1985	Eğer yatırıma giderse gelirden muaf tutulan vergi (Örneğin devlet bonoları)	Zayıf sonuçları var.	-----
KOLOMBİYA	1987	Öncelikle kayıt edilmeyen varlıkların rapor edilmesi veya borçlar üzerinden raporlanması	100	Yurtiçi Hasılabın % 0.3
FINLANDIYA	1982 1984	Faizin faizi sorunu		0,0007
FRANSA	1982	Genel Vergi Affı Vergilendirilmeyen varlıkların ülkesine iade edilmesini destekleyen özel bir program	19 (Yalnızca 2786 Katılımcı) 22(Yalnızca 276 Katılımcı)	0.0008
FRANSA	1986	Yurt dışında tutulan varlıklar için ikinci özel af	1.6 milyar \$	-----
HİNDİSTAN	1981	Vergilendirilmemiş gelir için hazırlanan devlet bonoları	-----	-----
HİNDİSTAN	1997	Genel Vergi Affı	-----	8,5
İRLANDA	1988	Genel Vergi Affı	700-750	4,5
İRLANDA	1993	Genel Vergi Affı	1988'den önemli ölçüde düşük	-----
İTALYA	1982	Genel Vergi Affı	100	15
İTALYA	1984	Girişimciler ve serbest çalışanlar	5000	-----

⁴³ Torgler, Shlategger, a.g.e, s.213.

ITALYA	2000 2002	Vergilendirilmeyen Varlıkların Ülkesine İadesini Destekleyen Özel Bir Program	1400	0,4
HOLLANDA	1934 1940 1945 1955	1955 affı faiz ve cezalardan muafı	Çok iyi sonuç alındı.	-----
YENİ ZELANDA	1988	Genel Af	18 (lyi tepki aldı.)	-----
PORTEKİZ	1981 1982 1986 1988	Sınırlı Gelir Vergilendirilmesi	Tahmin edilen miktarın %40'ı	-----
RUSYA	1993	Girişimciler, Organizasyonlar, özel girişimler ödenmemiş borçlar için herhangi bir yaptırımdan sorumlu değil	1996 (1997) negatif (pozitif) fakat gelir üzerinde önemli etkisi var.	-----
RUSYA	1996 1997	Girişimciler ve Organizasyonlara vaktinde ödenmemiş borçları ertelemek için izin verildi		-----
İSPANYA	1977	1976'dan önceki borçlar için cezadan muaf tutuldu.		-----

Kaynaklar:

Alm(1998a, pp.5-6), Martinez –Vazquez, Wallace (2001), Cassone ve Marchese (1995, p.62), Marchese ve Privileggi (1997, p.403). Feld (2002, p.7) , Hasseldine (1998, p.307) , OECD (1990, p.90) , US Joint Committee on Taxation 1998 (JCS-2-98, P. 31 ff), ve Uchittelle (1989, p.50-52) 'dan Benna Torgler, Cristoph A. Shlategger, "Tax Amnesty and Political Participation", Financial aid from the WWZ-Forum (Project No. B57) and the SwissNational Science Foundation (Project No.5004-58524)

Görüldüğü gibi vergi gelirinin yüzde olarak tahsilat oranları, finansal başarıları ülkeler arasında çok farklıdır. Örneğin Arjantin'deki 1987 ve Fransa'daki 1982 vergi affı tahsil edilen para bakımından başarılı değildir. Arjantin açısından af programından vergiden muaf tutulan vergiler, "1987 Borç Dengesi Programı" nın bir parçası gibi yatırım amacı için kullanılmıştır. Fakat buna rağmen Arjantin Hükümeti kastedilen hedefe ulaşmak için af programının başarılılamadığını bu yüzden ödenmemiş vergilere, suçlulara dava açmayacağına söz vermişti ⁴⁴.

⁴⁴ Torgler, Shlategger, a.g.e, s.214.

James Alm, Arjantin'in hatasının öncelikle birbirine benzer sayısız af programını önerilmesi ve uygulama stratejilerinin programdan sonra değiştirilmemesi olarak görür⁴⁵.

Sonuçta , Uchitelle' nin de işaret ettiği gibi Arjantin'de vergiden kaçınma probleminin kaynağını elimine etmek için güçlü bir çaba sarf edilmemiştir. Yani bunlar; gölge ekonomisinin büyüklüğü ve hükümetin ekonomik politikasının belirsizliği ,ekonomik regülasyonların fazlalığıdır⁴⁶.

Fransa açısından, genel af uzakta tutulan illegal sermayenin geri gönderilmesini cesaretlendirmek için özel bir programla düzenlenmiştir. Fransa af programı adı altında yalnızca 19 milyon US \$ 2786 mükelleften toplanmıştır. Benzer şekilde Fransa iade programı yalnızca 276 katılımcısıyla 22 milyon US \$ geri getirmiştir⁴⁷.

Diğer bir yandan Hindistan affı 1997'de finansal bir başarı gibi görülebilir. Affın 214 günü boyunca Hindistan hükümeti 2,5 milyar \$' ı 350.000 kişiden toplamıştır, bu gelir vergisi toplanan hasılatın yarısını oluşturur. Bu vergi affı yoğun medya aktiviteleriyle eşlik edilen “ yüzde 30 vergi yüzde yüz mantığın barışı” sloganıyla başlamıştır. Örneğin Federal vergi yönetimi, bir özel sektör pazarlama şirketi tutmuş ve bu sayede “ Gelir Şemasının Gönüllü İhtilafı” kampanyasını başlatmıştır. Hatta spor ve film yıldızlarından iyi bilinen şöhretler af programına halk tarafından katılımın reklamını yapmışlardır. Diğer başarılı vergi affı İrlanda'da 1988'de uygulanmıştır. Tahsilat beklenenden 15 kat daha fazla olmuştur. Tahminen, sonraki afta uygulama (zorlama) artmış sonuçta İrlanda hükümeti öncelikle buna bağlı bir başarı için bir af yasalaştırmış, fakat izleyen Vergi Affı'nın (1993) hasılatı önemli ölçüde düşük olmuştur⁴⁸.

⁴⁵Torgler, Shlategger, a.g.e, s.214.

⁴⁶Torgler, Shlategger, a.g.e, s.214.

⁴⁷Torgler, Shlategger, a.g.e, s.214.

⁴⁸Torgler, Shlategger, a.g.e, s.215.

İtalya'da aflar sık tekrarlanan bir konudur. 1982'de 12.090.652 insan katılmış "scudo fiscale" (vergi kalkanı) olarak adlandırılmıştır. (1981'de kayıtlara göre % 5,15 vergi geri dönmüştür.) Katılımcıların %8.5' i öncelikle toplam gelirden % 13,7 rapor edilen tam kaçınanlardan oluşmuştur. İtalya'da ki son vergi affı 2001 Eylül'de başlamış ve 2002 Şubat 'ta bitmesi planlanan fakat Mayıs 2002 'ye dek uzatılan aftır. Programın amacı vergi cennetlerine kaçan İtalyan parasının geri getirilmesini amaçlamaktadır⁴⁹.

İllegal mülklerini yurt dışında tutan insanlar, bir bankayı yetkilendirerek İtalyan vergi otoritelerine paralarını bildirme fırsatına sahipti. Bankalar bildirilen değer üzerinden İtalyan vergi otoritelerine göndermek suretiyle %2.5 ücret aldı. Bu ödemeden sonra vergi mükellefleri vergi kontrolörlerinin kontrolüne karşı korundu. Yine de sözde "Tremonti Decree" AB ve IMF vergi politikası, oluşturulan vergi uygulamaları için OECD 'nin son çabalarıyla ters düştüğünden beri şiddetli şekilde tartışılmıştır⁵⁰.

Kamu'da , son İtalyan vergi affı çok dikkat çekmiştir. 56 milyar Euro uçan paranın bir kısmı , İtalyan Hükümeti toplam vergi gelirinin yaklaşık % 4'ü olan 1,4 milyar Euro tahsil ederken, devlete geri dönmüştür. Bu hesaplardaki miktarın yurt dışında bulunan tüm İtalyan parasının % 12'si kadar olduğu tahmin edilmektedir. Geleneksel olarak , uçan İtalyan parasının önemli bir kısmının İsviçre Banka Hesaplarında ve diğer İsviçre yönetimindeki mevduatlarında yattığı tahminlenmektedir⁵¹. (İtalyan Merkez Bankasına göre , İsviçre Bankası Banca d' İtalya' da 285 milyar Euro yatmaktadır.)

Özellikle Ticino'nun finansal merkezinde, İtalyan sınırı yakınlarında İtalyan vergi yetkilileri göç eden paranın büyük miktarından şüphelenmektedirler.

⁴⁹Torgler, Shlattegger, a.g.e, s.215.

⁵⁰Torgler, Shlattegger, a.g.e, s.216.

⁵¹Torgler, Shlattegger, a.g.e, s.216.

İtalyan hükümetine göre vergi affı ile 19,3 milyar Euro'nun bir kısmı İsviçre'den iade edilebilirdi. 11, 8 milyar Euro İsviçre yönetimi altında kalan para olarak İsviçre banka gizliliğinin yasal zemini üzerine, Federal İsviçre Vergi Yönetimi "mali kalkan" la bağlantılı olarak İsviçre'de bırakılan paranın miktarı hakkında içeriden detaylı bilgiye sahip değildir⁵².

Buna rağmen, İsviçre Bankacılar Birliği'ne (SBA), göre İsviçre'den paranın akıtılması bölgeden bölgeye farklı olmasına rağmen önemli değildir. Tahminen en önemli kaybedilen miktar mevduat yönetiminin yaklaşık 400 milyar İsviçre Frankı bırakılmış olduğu Ticino Finans merkezidir⁵³.

İsviçre'nin tamamı için İtalyan Hükümeti'nin rapor ettiği bu miktarı epey aşmıştır. UBS İtalyan Vergi Affına bağlı olarak 3.8 milyar İsviçre Frankı net akışı rapor edilen, Ticino'da mevduat yönetiminin yaklaşık %40'nı paylaşmasıyla İsviçre'deki önemli finansal araçlardan biridir⁵⁴.

Yinede, onlar İtalya'ya yurtiçi banka işlemlerinin yarısından çoğunun geri akışını alıkoymayı başarmışlardır. Ticino yakınlarında ticari aktivitelerini yürüten 1000'i aşkın daha küçük finans şirketleri zayıf varlıklarıyla İtalyan piyasasında vergi affından sonra itibarları iyi olduğu kadar vergi affından sıkıntı çekmişlerdir⁵⁵.

Ülkeler arası vergi aflarının karşılaştırmaları ve araştırmaları dahilinde böyle bir programın finansal başarısını sağlayabilmek, olası belirleyicilerde ilginç bir anlayış verir. Yine de afların uluslar arası kıyaslamaları zorluklarla doludur. Örneğin hem ülkeler arası kurumlarda hem de uygulama faaliyetleri gibi zorlamalarda büyük farklılıklar vardır. Bu yüzden afları daha fazla

⁵² Torgler, Shlattegger, a.g.e, s.216.

⁵³ Torgler, Shlattegger, a.g.e, s.217.

⁵⁴ Torgler, Shlattegger, a.g.e, s.218.

⁵⁵ Torgler, Shlattegger, a.g.e, s.218.

değişmez bir çevrede analiz etmek (kültürel ve yasal olarak) daha verimli olabilir⁵⁶.

1.Amerika Birleşik Devletleri

A.B.D'de federal vergi affına ilişkin tartışmalar, 1986 yılında yasama meclislerinin büyük boyutlara ulaşan federal bütçe açıklarını kapatma yollarını araştırmaları sırasında hararetlenmiştir.⁵⁷

A.B.D'de federal düzeyde vergi aflarının tarihsel geçmişi 1910 yılına kadar geriye götürülmektedir. O zaman ki iç gelirler bürosu federal vergi affına benzer bir programı 1919-1952 yılları arasında uygulamıştı. Uygulamanın özü işledikleri vergi suçlarında bir vergi incelemesi başlamadan önce gönüllü olarak itiraf eden vergi kaçakçılarında cezai kovuşturma uygulamasıydı. İdari sorunlar ve kötü kullanımlar nedeniyle bu uygulama 1952 yılında tamamen yürürlükten kaldırıldı.

1961 yılında tekrar benzer bir uygulama gündeme geldi. Federal gelir yönetimi IRS, bilgisayara dayalı bir kayıt sistemine geçerken 13 Aralık 1961 tarihli basın bildirisi ile ADP'nin gelişinin kusurlu yükümlülere hesaplarını düzene koymaları için iyi bir fırsat yarattığını bildirdi. Bu yıl içinde yükümlüler kasten işledikleri suçları gönüllü olarak itiraf ettikleri takdirde cezai kovuşturma tehdidinden kurtulabileceklerdi.

IRS'in gönüllü itirafa dayanarak cezaları kaldırması gayri resmi bir vergi affı olarak nitelendirilmiştir. 1985 yılında IRS 4.2 milyon yükümlüye kesilen 2 milyar dolarlık idari cezayı affetmiştir.

IRS' e göre bu uygulamayla yalnızca yasalara uygun davranmayı ihmal etmek konusunda "makul nedenleri" olan yükümlülerin cezaları kaldırılmaktadır.

⁵⁶ Torgler, Shlategger, a.g.e, s.218

⁵⁷ Dönmez, a.g.e, s.67

Kaliforniya, Louisiana, Massachusetts, New York ve Michigan Eyaletleri affın uzun dönemdeki etkilerini analiz etmek ve izlemek için özel programlar yürütmüşlerdir.

ABD'de afların genel olarak amacı vergi yasalarına olan itaati arttırmaktır. Bu açıdan Massachusetts eyaletinde affın uygulanışından bu yana itaat düzeyinde %5'ten fazla bir artış görüldüğü açıklanmıştır. Ayrıca gelir artışında başarı dereceleri farklılıklar göstermektedir. Örneğin Illinois eyaletinde yürüttüğü birinci af programından sadece 90.000 \$ gelir elde edilirken , New York Eyaletlerinden 343.5 milyon dolar sağlanmıştır⁵⁸.

Aflar genellikle bütün eyalet vergilerini af kapsamına almışlardır. Bununla birlikte bütün vergilerin af kapsamına alınmadığı eyaletlerde vardır. Söz gelimi Idaho (sadece gelir vergisi), Oklahoma(yalnızca gelir ve satış vergileri), Pennsylvania (kullanım vergisi), Kaliforniya (satış ve kullanım Vergisi ile gelir vergisi) bunlardandır.

Eyaletlerde uygulanan af programlarından hiçbiri asli vergi borcunun affı sonucuna yol açmamıştır. Ayrıca af yapılmakta olan ya da gelecekte yapılabilecek olan denetim yollarını kapamıştır. Denetim, genellikle olağan bir af sürecinin parçası olmadığı halde Texas'ta aftan yararlanma yollarını araştıran bütün firmaların denetimden geçmesi gerekmiştir. Bu eyalette aftan sadece vergi kayıtlarında yer almayan yükümlüler yararlanabilecekleri için denetim şartı özellikle önemli olmuştur. Her af yükümlüler aleyhindeki kovuşturmanın kaldırılması imkanını sağlar. Ayrıca idari cezalarda affedilmiştir. Arizona ve Louisiana eyaletlerinde ise cezalar için kısmi bir af uygulanmıştır.

Asıl vergi borcuna bağlı faiz borçları ise sadece birkaç eyalette kısmen ya da tamamen affedilmiştir.

⁵⁸ Dönmez, a.g.e , s.75.

Faiz borcunu indiren eyaletler ise şunlardır; Illinois, Iowa, Louisiana, Pennsylvania ve New Meksika faiz borcunun tamamını affetmişlerdir.

Eyaletler af uygulamalarından farklı sonuçlar elde etmişlerdir. Bazıları 500.000 \$ altında bir hasılat elde ederken bazıları da 100 milyon \$ doların üzerine çıkmışlardır. En büyük hasılat affı tahsil edilebilir alacakları kapsayan büyük eyaletlerde elde edilmiştir. Kişi başına düşen af geliri yaklaşık 20 \$ ile 1 cent arasında değişmiştir. Affa elverişli sorumlulukların kapsamı ile gelir arasında yakın ilişki vardır⁵⁹.

Vergi affı programı yürüten 28 eyalette , vergi affı kısa dönem gelir yaratmada başarılı bir araç olarak kullanılmıştır. Ayrıca önceden beyanname vermemiş yükümlüleri vergi kayıtlarına dahil etmek suretiyle genel vergi matrahını genişletebilmiştir.

A.B.D'de eyaletlerin yaşadığı tecrübe federal bir vergi affının vergi yasalarına itaat düzeyini arttırmada kullanışlı bir araç olabileceği düşüncesini gündeme getirmiştir.

Eyaletlerde yaşanan tecrübe, kendilerine dayanak alanlar bir kerelik kısa dönemli federal af programının vergi uygulamasını güçlendirmeye yönelik kapsamlı bir programın önemli bir parçası olabileceğine inanmak için bütün nedenlerin mevcut olduğunu belirtmişlerdir. Böyle bir program yükümlülere ortaya çıkmaları için bir fırsat verecektir. Bu da kusurlu yükümlüleri yeniden sisteme kazandırarak uzun dönemde vergiye itaat düzeyinde önemli katkılar yapacaktır.

IRS 'Internal Revenue Service' olarak adlandırılan ABD Gelir İdaresi 5 Mayıs 2004 tarihinde 1.5 aylık başvuru süresi ile sınırlı, 'kısmi vergi affı' niteliğinde, vergi barışı düzenlemesi yapmıştır. 'Son of Boss' (Patronun Oğlu) olarak adlandırılan kısmi vergi affı uygulamasına göre, 21 Haziran 2004'e kadar

⁵⁹ Dönmez, a.g.e, s.82.

vergi dairesine başvurarak gerçeğe aykırı olarak, bazı vergi avantajlarından yararlanıp, vergi kaybına neden olduklarını beyan eden mükelleflere, ödemedikleri verginin yüzde 20 fazlasını ödemeleri koşuluyla, yüzde 40 oranındaki vergi cezasından kurtulma olanağı tanımıştır.⁶⁰

2. Avrupa Ülkelerinde Vergi Affı Uygulamaları

Vergi kaçakçılığı Batı Avrupa ülkelerinde yaygın bir biçimde görülmektedir. Özellikle İtalya'da vergi kaçırmanın gerekliliği konusunda yerleşik bir kanaat yerleşmiştir. Vergi kaçırma ile ilgili Avrupa'da toplumsal bir dirençle karşılaşmaktadır. Bu durum bazı ülkeleri, tahsil edilmemiş vergileri toplamak için politik açıdan popüler bir yöntem olan vergi affı uygulamasına itmiştir.

a. Fransa

Fransa'da vergi affına ilişkin ilk yasa 1871 tarihinde öngörülmüştür. Bu tarihten sonra aklar Fransa'da kurumsal bir nitelik almıştır. 1952 yılında kapsam olarak diğerlerinden daha geniş bir vergi affı uygulanmıştır. Af her türlü vergi, resim, harç yada harç niteliğindeki mali yükümlülükleri kapsamıştır. 1.1.1952 tarihinden önceki vergilendirme dönemini ve yasanın yayınlandığı tarihe kadar olan dönemi kapsamaktadır. 1952 affı sadece idari cezalardan bağışıklık kazanmakla kalmamıştır. Bunun yanında 1952'den önce verilen beyannameler için hiçbir ceza kovuşturması yapılmaması, para cezası ve vergi zammı uygulanması ve gecikme zammı ve faizi alınması öngörülmüştür.

1982 vergi affı , 30 Aralık 1981 tarihinde kabul edilen finans kanunuyla vergi kaçakçılığıyla mücadeleyle ilişkin hükümler ile 101 ve 100 maddelerinde vergi affıyla ilgili hükümler getirilmiştir.

⁶⁰ Şükrü Kızılot, 'Vergi Barışı' ABD'de 'Patronun Oğlu' oldu.', www.hurriyet.com.tr , (16.06.2004)

100 madde özel hileli yöntemler kullanmaksızın vergi kaçırın yükümlülere yönelik bir af öngörmüştür. 101. madde ise gayri meşru yollarla ülke dışında bulundurulmuş servetlerin bazı koşullarla ceza tehdidi almaksızın yurda geri getirilmesini düzenlemiştir. 1986 yılında Bakanlar Kurulu Fransız Ekonomisini canlandırmaya yönelik bir dizi önlem içeren bir vergi kanun tasarısını parlamentoya sunmuştur. 1982 uygulamasına benzer bu affın içeriği yurt dışındaki varlıkların 1 Ocak 1986 tarihinden önce yurda getirilmesi, getirilen varlıkların değeri üzerinden %10 oranında bir verginin ödenmesi, bu varlıklarla ilgili olarak idari yada cezai kovuşturmanın başlatılmış olması şart koşulmuştur. Uygulamada söz konusu servetlerin yurda geri getirilmesi konusunda genel olarak yetkilendirilmiş ve %10 oranındaki vergiyi hazine adına tevkif etmeleri öngörülmüştür. Fransa'da 1986 affıyla 1,6 milyar \$ gelir elde edilmiştir⁶¹.

b. İsviçre

İsviçre'nin ilk af tecrübesi ikinci dünya savaşında yaşanmıştır. Savaşın başlangıcında federal meclisin yetkilerine dayanılarak yeni vergiler salınmıştır. Bununla birlikte vergi konularını beyan etmeme eğilimi önlenmek istenmiştir. Olağanüstü koşullar olduğu 1940'da af uygundu. Gerçek servetlerini beyan edenlere yalnızca ceza bağışıklığı değil, ayrıca ek ödeme yükümlülüğünden kurtuluş garanti edilmiştir. Af sonucunda o zamana kadar vergilendirilen servetin yaklaşık %15 'i kadarı ortaya çıkarılabildi.

1945 yılında Mahsup Vergisi affı yapılmıştır. Af uygulaması sonucunda 6.5 milyar franklık servet günışığına çıkarılmıştı. Parlamento 1965 yılında uygulanması gereken bir af tasarısı kabul etti fakat yapılan referandumla yürürlüğe girmesinden vazgeçildi.

1965 yılında uygulanması gereken bir af tasarısı kabul etti fakat yapılan referandumla yürürlüğe girmesinden vazgeçildi.

⁶¹ Dönmez, a.g.e, s.92.

1968 yılında önce parlamento sonra referandum yoluyla halk bir vergi affı kanunu kabul etti. Giderek büyüyen bütçe açıkları bu af kanunun kabulünde etkili olmuştur.

Hükümetin 1972 yılında yayımladığı resmi rapora göre af sonucunda yaklaşık 11.5 milyar franklık vergilendirilebilir varlığın ortaya çıkarıldığı bildirilmiştir⁶².

c. Avusturya

Avusturya'da 1982'de belirli bazı vergi borçları için bir vergi affı yürürlüğe koyulmuştur. Uygulanan vergi affı kanunu son derece karmaşık ve uygulanması güç olarak değerlendirilmiştir. Bu yüzden sınırlı sayıda yükümlü faydalanabilmiştir. 1993 yılında da vergilendirilmeyen varlıkların ülkesine geri iade edilmesini desteleyen özel bir program uygulanmıştır. Hedeflenen gelirin yaklaşık %58'i elde edilmiştir⁶³.

d. İtalya

İtalya'da ki vergi aflarının tarihi oldukça eskilere dayanmaktadır. 1966 affı mahkemelerde yığılmış olan dosyaları tasfiye etmek için çıkarılmıştır. Af idari ve hapis cezalarında bağışıklık sağlamıştır. 1982'de belirli bazı vergi borçları için, gelir vergileri, kdv, veraset ve intikal , tescil vergisi , belediye vergisi, bölgesel sirkülasyon vergisi , 1974'te kaldırılan vergilerine af getirilmiştir.

Bu vergi affı uygulamasından, elde edilmesi umulan gelir 4.6 milyar dolardır. Fakat gerçekleşen rakam 700000 \$ 'dan az olmuştur. Bu durum af yasalarının karmaşıklığına bağlanmıştır⁶⁴.

⁶² Dönmez, a.g.e, s.102.

⁶³ Dönmez, a.g.e, s. 105.

⁶⁴ Dönmez, a.g.e, s.109.

e. Almanya

1990 Vergi Reformu belirli türdeki faiz gelirleri için %10 oranında bir stopaj vergisi getirmiştir. Alman kurumlarınca kar payları üzerinden alınan %25 'lik stopaj vergisini tamamlayıcı bir vergi olarak düşünülmüştür. 1990 yılı başından itibaren yürürlüğe giren Vergi Affı Kanunu söz konusu vergi reformu ile ve özellikle getirilen stopaj vergisi ile çok yakından ilgilidir. Af yasasının amacı faiz gelirini hiç beyan etmeyen ya da eksik beyan eden yükümlülere dürüst yükümlüler arasına katılabilmeleri için bir fırsat vermektedir. Bu yüzden pişmanlık ve ıslah kurumuna benzer bir düzenleme yapılmıştır. 1990 başından itibaren yürürlüğe giren bu kanun, 1986 öncesi dönemlerde kaçırılan vergi asıllarını kapsamaktadır. Vergi affı kanunu af beyanının yükümlünün tamamen kendi isteğiyle yapılmasını öngörmüştür. Vergi affı kanununun yürürlük süresi 1990 yılının sonuna kadardır⁶⁵.

f. İrlanda

Genel kaniya göre İrlanda hükümeti şüana kadar yapılan afların en başarılısını yürütmüştür. Affın yanı sıra vergi affıyla eş zamanlı olarak bir dizi destekleyici önlemler yürürlüğe sokulmuştur.

İrlanda Maliye Bakanlığı'na göre vergi affından 750 milyon \$ gelir elde edilmiştir. (1988) Bu başarının nedeni önceki yıllarda hiçbir vergi affının uygulanmamış olmasının avantajlarından yararlanılmıştır⁶⁶.

g. Belçika

1984 bütçesinin bir parçası olarak vergi affı programı yasallaştırılmıştır. Bu ülkede vergi affı, yurt içi yatırımlar için gerekli fonları çekmek için kullanılmıştır. Yurda sokulan fonlar inşaat yatırımlarında, tarihi yapıların restorasyonunda ya

⁶⁵ Dönmez, a.g.e, s.112.

⁶⁶ Dönmez, a.g.e, s.114.

da ekonomik yönden durgunluk bulunan bölgelerdeki endüstriyel yapıların alımında kullanılması zorunlu tutulmuştur. Bunun karşılığını hükümet iki yıl boyunca yatırım sermayesinin kaynağını araştırmayacaktır. Fakat bu uygulama bir dizi siyasi sorun yüzünden kaldırılmıştır.

3. Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Vergi Affı Uygulamaları

a. Hindistan

Hindistan II. Dünya Savaşından bu yana vergi kaçakçılığı kara para gümrük kaçakçılığı gibi üç önemli sorunla iç içe yaşamıştır. Bu sorunlara karşı alınan önlemlerle beraber vergi affından da yararlanılmıştır.

1 Mart 1965 'te yürürlüğe giren vergi affı 1965 yılı bütçesiyle uygulamaya sokulmuştur. Bu af sonucunda 217,7 milyon Rs(rupi) vergi toplanmıştır.

1975'te yürürlüğe giren vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkındaki kanun vergi memurlarına el koyma konusunda geniş yetkiler vermiştir. Gelirini gizleyenler için cezalar ağırlaştırılmıştır. Bu sert düzenlemelerle beraber af kanunu yürürlüğe sokulmuştur. Bu dönemde af sonucunda 10,5 milyar Rs'lik gizlenen gelir ortaya çıkarılmıştır. 1981 yılında çıkarılan afla , muhasebe kayıtlarına geçirilmemiş parası olanlara bu paralarını özel olarak çıkarılmış tahvillere yatırma imkanı getirilmiştir. Çıkarılan bu tahviller vasıtasıyla 1 Milyar \$ toplanmıştır. Ancak uygulama açısından farklı olan 1981 af programı, vergilerini düzenli olarak ödeyen mükellefler için ceza niteliğindedir, çünkü karlı olan bu tahvillerden alamamışlardır⁶⁷.

b.Filipinler

Filipinlerde 1972-1981 arasındaki dönemde on tane vergi affı çıkarılmıştır. Devlet başkanı Marcos döneminde çıkarılan bu vergi aflarına başvurma

⁶⁷Dönmez, a.g.e, s.122.

neredeyse bir gelenek haline gelmiştir. 10 vergi affından 6 tanesi önceden vergilendirilmemiş gelir veya servetlere hasredilmiş ve 473.213 vergi yükümlüsü 1.8 milyar peso ödemişlerdir⁶⁸.

1972- 1974 yılları arasında af beyannamesi veren yükümlülerin sayısında giderek bir azalma olmuştur. 1975'te aftan yararlanan yükümlü sayısı artmıştır. Bu artışın nedeni son vergi affı uygulaması olacağına ilan edilmesine bağlanmıştır. 1980 yılındaki afa 92.808 yükümlü beyanda bulunmuştur⁶⁹.

Marcos döneminde her yıl yenilenen aflar neticesinde vergi bilinci düzeyi çok aşağılara düşmüştür. Marcos döneminde vergi affı düzenli bir gelir kaynağı olarak algılanmıştır.

Aquino döneminde yönetim bütün riskleri göze alarak kendi vergi affını yürürlüğe koymuştur. Bu dönemin farkı çıkarılan affın ilk ve son olduğunun açıklıkla vurgulanmasıdır. Başkan Aquino döneminin vergi affı için en uygun dönem olduğu düşünülmüştür. Aquino'nun hükümete vergi yükümlüleri arasında uzlaşma çağrısına uygun düşüyordu. 41 nolu idari yönetimin yayınlanmasından dört ay sonra bir milyar pesoluk hedefe ulaşıldığı görülmüştür.

c.Pakistan

Pakistan'da bağımsızlık mücadelesinin ardından yapılan af uygulaması son derece olağanüstü koşullarda yürütülmüştür. 1947-1958 dönemine ilişkin vergileri kapsayan af bazı ayaklanmaların ve zorunlu göçlerin kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıktığı Hindistan'dan ayrılma tarihinden itibaren çıkmıştı.

Vergilendirilmemiş kazançlar yükümlüler için oldukça elverişli özel düz oranlara tabi tutulmuştu. Bu afa yıllık vergi hasılatının neredeyse üçte ikisine yakın bir gelir sağlanmıştı.

⁶⁸ Dönmez, a.g.e, s.128.

⁶⁹ Dönmez, a.g.e, s.131.

d. Endonezya

Bu affın kapsamı 1965 tarihinden önce yapılan beyanları ve hiçbir şekilde gelir , kurumlar ve net servet vergisine tabi tutulmamış gelirlerle biriktirilmiş sermayeyi kapsamıştır.

1984 öncesi yıllara ait ödenmemiş vergiler için gelir vergisi ve diğer vergileri kapsayan genel bir vergi affı getirilmiştir. Af kapsamındaki ödenmemiş vergiler çeşitli durumlara bağlı olarak %1 ya da %10 gibi düz bir oranda uygulanmak suretiyle tarh edilmiştir⁷⁰.

e. Brezilya

1966 yılında uygulanan vergi affı'nda geçmiş yıllara ait beyannamelerde ihmal edilen varlıkların beyan edilmesi halinde geçmiş yıllar için bir vergi veya ceza kesilemeyeceği öngörülmüştür.

Beyan edilmemiş varlıkların 1966 tarihine kadar geri getirilmesine bağlanmıştır. 1964 tarihinde 20.000 cr\$ altında kalan bütün bakiye vergi borçları terkin edilmiştir. Bu tarihteki diğer bakiye borçları da 31 Ocak 1966 tarihine kadar ödendiği takdirde kesilen cezaların %50 sinin indirilmesine izin verilmiştir. Bu ayrıcalıklar oldukça sert önlemlerle takviye edilmiş ve bu çabalar sonunda iyi bir vergi hasılatı sağlanmıştır⁷¹.

Beyan edilmeyen kazançlar en az iki yıllık bir dönem için belirli tasarruf hesaplarına ulusal hazine bonolarına ya da eyaletlerce veya yerel idarelerce çıkarılan bonolara yatırıldığı takdirde gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

⁷⁰ Dönmez, a.g.e, s.s.134.

⁷¹ Dönmez, a.g.e, s.s.135.

f. Arjantin

Arjantin'de sık sık vergi affına başvuran ülkelerden biridir. 1987 yıllarında yurtdışına kaçmış vergilendirilmemiş kazançları yurda geri getirmeyi amaçlayan bir vergi affı uygulanmıştır.

Bu af uygulaması başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Affa katılım düzeyi çok düşük kalmıştır. Çünkü bu ülkelerde vergi kaçakçılığının boyutu oldukça büyüktür, bu yüzden verginin tahsilinden vazgeçmek bir anlam ifade etmemektedir. Ayrıca Arjantin hükümetinin çok sık vergi affına başvurması 1987 affının potansiyel etkisini azaltmıştır⁷².

⁷² Dönmez, a.g.e, s.136.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA VERGİ AFFI UYGULAMALARI

I. Türk Hukukunda Vergi Affı Uygulamaları

Ülkemizde af çıkarma yetkisi T.B.M.M' ye aittir. Yetkinin kaynağı ise Anayasa'da dır. Anayasanın 73. ve 87. maddelerinde düzenlenmiştir.

Ülkemizde 1906 yılından günümüze değin genellikle siyasi teknik ve ekonomik nedenler gerekçe gösterilerek yaklaşık 2-3 yılda bir toplam 30 kez mali af getirilmiştir.⁷³

Ankara Ticaret Odası'nın aflar tarihi adlı raporunda 100' ü aşkın af yasası çıkarıldığını gösteriyor.Rapora göre, Cumhuriyet tarihi boyunca 37 kez mali af çıkarıldı. Buna rağmen vatandaşıla devlet arasında “kalıcı bir barış” sağlanamamıştır.Mali aflar, ya genel af yasaları içinde birkaç madde ile düzenleniyor, ya da sadece vergi cezalarının affını kapsayan düzenlemeler içeriyordu. Zaman zaman da belirli vergi ve cezaların affını kapsayan düzenlemeler yapıldı.

Mali aflar kapsamında ilk vergi affı 17 Mayıs 1924'dür. 1928 yılında çıkarılan “Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa” dan sonra 1934 yılına kadar herhangi bir mali af getirilmemiş. Bu tarihte 4530 sayılı “Varlık Vergisinin Bakayasının Terkini”ne ve “2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine” dair iki yasa çıkarılmıştır.

1924 yılından günümüze kadar çıkarılan af yasaları aşağıda yer alan Tablo 2'de ki gibi özetlenebilir.

⁷³ Zeynep Arıkan, Hatice Yurtsever, “Türkiye’de Mali Afların Nedenleri Etkileri ve Sonuçları I”, Yaklaşım, Nisan 2004, sayı:136, s.59.

Tablo:2
Türkiye’de ki Vergi Afları

1924 VE 2003 YILLARINDA YAPILAN MALİ AFLAR	
<p>17 Mayıs 1924 : İlk vergi affı, 17 Mayıs 1924 tarihini taşıyor.</p> <p>05 Ağustos 1928: Elviyeyi Selased vergilerinin sureti cibayetine dair yasa,</p> <p>15 Mart 1934: 4530 sayılı varlık vergisinin bakayasının terkinine dair yasa,</p> <p>04 Temmuz 1934: 2566 sayılı vergi bakayasının tasfiyesine dair yasa,</p> <p>29 Haziran 1938:3568 sayılı arazi vergisinin mali yıl sonuna kadar olan bakiyesinin terkinine dair yasa,</p> <p>13 Haziran 1946: Orman İşletmelerinin bazı vergilerden muaf tutulması hakkındaki yasa</p> <p>21 Ocak 1947 : 5050 sayılı toprak mahsulleri vergisi artıklarının silinmesi hakkında yasa,</p> <p>26 Ekim 1960 : 113 sayılı af yasası,</p> <p>28 Aralık 1961: 281 sayılı vergi cezaları gecikme zamlarının Tecil ve Tasfiyesine dair yasa,</p> <p>23 Şubat 1963: 218 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,</p> <p>13 Haziran 1963:252 sayılı spor kulüplerinin vergi borçlarının bir defaya mahsus olmak üzere affı hakkında yasa,</p> <p>05 Eylül 1963: 325 sayılı yasa kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesi hakkında yasa,</p> <p>16 Temmuz 1965: 691 sayılı belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin bir kısım borçlarının Hazine'ce terkin ve tahkimi hakkında yasa,</p> <p>03 Ağustos 1966 :780 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,</p>	<p>28 Şubat 1970: 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af</p> <p>15 Mayıs 1974:1803 sayılı Cumhuriyetin 50. yılı nedeniyle bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,</p> <p>20 Mart 1981: 2431 sayılı tahsilatın hızlandırılması ve beyan dışı kalmış servet unsurlarıyla vesikasız emtianın beyanına ilişkin yasa.</p> <p>2 Mart 1982 : 2431 sayılı yasaya ek</p> <p>22 Şubat 1983: 2801 sayılı bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsil hakkında yasa.</p> <p>4 Şubat 1985: Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında 3239 sayılı kanunun geçici 4. Maddesi</p> <p>3 Aralık 1988: 3505 sayılı yasa, (geçici birinci madde)</p> <p>28 Aralık 1988 :3512 sayılı yasa,</p> <p>15 Aralık 1990: 3689 sayılı yasa (geçici birinci madde)</p> <p>21 Şubat 1992: 3787 sayılı yasa</p> <p>5 Eylül 1997: 400 sayılı tahsilat genel tebliğ</p> <p>22 Temmuz 1998 :4369 sayılı yasa</p> <p>6 Şubat 2001: 414 sayılı tahsilat genel tebliğ</p> <p>7 Mart 2002: 4746 sayılı yasa ile emlak vergisi ile ilgili af düzenlemesi (emlak vergisi yasasının geçici madde:21)</p> <p>27 Şubat 2003 tarihinde “Vergi Barışı” kanunu yürürlüğe girmiştir.</p>

Kaynak: Ankara Ticaret Odası, Aflar Tarihi Raporu'dan faydalanılarak yazar tarafından düzenlenmiştir.

A.1960 Sonrası Çıkarılan Vergi Af Kanunları İncelemesi

1.1960- 1970 Dönemi Vergi Afları

1960 sonrası Türk Vergi Hukukunda af uygulamalarının yoğun bir biçimde görüldüğü yıllardır. 1960 sonrası vergi aflarının biçimsel açıdan bir kısmı genel af kanunları içinde yer alırken bazıları da özel af hükümleri içerisinde geçmektedir. Bazen de vergi kanunlarında değişiklik yapan yasalara eklenen geçici maddeler ile af uygulamasına yönelindiği görülmektedir. 1960 ve 1970 yılları arasında düzenlenen vergi affı kanunları şöyledir.

a. 26.10. 1960 Tarih ve 113 Sayılı Af Kanunu Uygulaması

113 sayılı Kanun Milli Birlik Komitesi döneminde çıkartılmıştır. Dönem Senatosu iki üyesinin ilgili kanunun gerekçesini oluşturacak açıklamaları şöyledir; 1950 yılında uygulamaya geçirilen Gelir Vergisi sistemimizle en modern ve en adil esaslar çerçevesinde vergi mükellefiyetinin temini sağlanmıştır. Ancak burada, mükellef bakımından en mühim ve iktisadi ve mali hukuk bakımından en güç meseleleri oluşturan husus, Gelir Vergisinin yapısı gereği vergi matrahının teşekkülüne sebebiyet veren ticari olayların vergi huku-ku bakımından tayin, takdir ve vasıflandırılmasının mükellefe ait bulunmasıdır.

Diğer bakımdan idarenin kafi miktarda tetkik elemanına sahip bulunamaması, mükelleflerin yüzde yüz incelemeye tabi tutulamaması, mükellefler nezdine serbest uzman elemana müracaat edilmesine gerek olmadığı kanaatini doğurmakta ve haliyle mükellefler nezdinde birbirine sirayet eden laubali bîr davranış ve sonucunda kendi aleyhine sonuçlanan sorumluluklarla karşılaştıkları sık sık görülmektedir. Diğer taraftan 1950 senesinde uygulamaya konulması düşünülen Serbest Hesap Mütahassısları kanun tasarısı bugüne kadar çıkarılmamış olmakla, şiddetle ihtiyaç hissedilen bu meslek sınıfının doğuşu ve gelişmesine mani olunmuştur.

Yukarıda geniş bir özetini aldığımız bu kanun teklifi gerekçesi, bize göre bu dönemde çıkarılan vergi affının gerekçesini yansıtmaktadır.⁷⁴

Kanunun birinci maddesi daha çok adli af niteliğinde olup, hususi kanunlardan doğan para cezalarının affını içermemektedir. Bu kanunun vergi affını ilgilendiren yönü, Vergi Usul Kanunu'nun, 2365 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki, 357, 358, 359, ve 360 ıncı maddelerde düzenlenen hileli vergi suçlarının affına yönelik hükümlerdir.

b. 23.02.1963 Tarih ve 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun ve Uygulaması

23 Şubat 1963 tarihinde, 218 Sayılı Kanunda vergi hukuku bakımından affın kapsamı çeşitli vergi cezaları sayılmak suretiyle düzenlenmiştir. 9. Maddenin 1. fıkrasında“ vergi cezalarından usulsüzlük cezalarının tamamı , kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı affedilmiştir.” Hükmü yer almıştır. Aynı maddenin son fıkrasında ise hileli vergi suçlarından dolayı kamusal nitelikteki cezaların da affedildiği belirtilmiştir. Gecikme zamları af kapsamı dışında bırakılmıştır. Vergi affı VUK hükümlerine tabi vergi resim ve harçları kapsamına almıştır.⁷⁵

27 Mayıs sonrası kurulan ilk sivil hükümetçe hazırlanan yasanın gerekçesinde “ yeni ve teminatlı bir anayasa çerçevesinde sağlam temeller üzerine kurulmuş demokratik rejime ulaşmanın kolay olmadığı “ belirtilerek , dönemin güçlüklerinin suçların artmasına yol açtığı vurgulanmış ve sosyal bir özlem olarak bazı suçların affı yoluna gidildiği “ belirtilmiştir.⁷⁶

Hukuk sistemimiz için bu yasanın önemi ilk kez vergi cezalarının affının diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmesidir. 218 sayılı yasa ile vergi cezaları ile ilgili olarak usulsüzlük cezalarının tamamı kusur ve kaçakçılık cezalarının yarısı

⁷⁴ Sayar, a.g.m, s.65.

⁷⁵ Dönmez, age, s.148.

⁷⁶ 218 sayılı Kanun Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, D1, T2, S sayısı 108.

affedilmiştir. Af yalnızca tahsil edilmemiş idari cezalara uygulanmıştır. Af kanununun 9. maddesinin son fıkrasında “1961 yılı sonuna kadar ki dönemlere ait olarak , VUK’na göre ceza mahkemelerince hükmolunup bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte infaz edilmemiş hileli vergi suçlarına ait cezaların affedildiği” belirtilmiştir. Bu hüküm bir genel af hükmüdür. Bu nedenle hakkında hüküm bulunmayan hileli vergi suçları da aftan yararlandırılmıştır.⁷⁷

c. 28.02.1961 Tarih ve 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar Ve Gecikme Zamlarının Tecil Ve Tasfiyesine Dair Kanun ve Uygulaması

Afın bir fonksiyonu da toplumda yaşanan olağanüstü devrelerin doğurduğu olumsuzlukları gidermektir. Nitekim 27 Mayıs ihtilalinin akabinde; 113 sayılı yasa ile genel af Kanununun ardından 28.02.1961 tarihinde 281 sayılı Kanun ile bir vergi affı çıkarılmıştır.⁷⁸

281 sayılı yasa , genel bütçe ile özel idareler ve belediyeler bütçelerine irat kaydedilen her türlü vergi, resim, harçlara ilişkin vergi cezaları ile gecikme zam ve cezalarını kapsamakta olup , 03. 03. 1961 tarihine kadar kesilmiş ya da kesinleşmiş zam ve cezalara uygulanmıştır. Aftan yararlanma ise koşula bağlanmıştır.Yasa ile bir yandan vergi cezaları ile gecikme zam ve cezaları için 5 yılda 5 eşit taksitte ödeme imkanı getirilmiştir. Bunun yanı sıra bazı koşullar ile zam ve cezaların kısmen affı öngörülmüştür.⁷⁹

281 sayılı kanunun önemi 1960’dan sonra çıkarılan ilk vergi affı yasası olmasından ve yine ilk defa vergi cezalarının affın özel bir yasada düzenlenmesinden ileri gelmektedir. Bu açıdan 281 sayılı kanun vergi aflarının öncüsü konumundadır. Bu kanunun çıkarılmasındaki temel neden daha çok siyasi niteliklidir.

⁷⁷ Dönmez,age,s.150.

⁷⁸ İbrahim Kumluca, “Teoride ve Uygulamada Vergi Afları ve Vergi Aflarının Doğurduğu Sonuçlar”, Yeterlilik Etüdü, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003

⁷⁹ Karabulut, age,s.106.

281 sayılı kesinleşmiş ve kesilmiş cezaların yanı sıra , uyuşmazlıktan vazgeçilmesi şartı ile yargı organlarında bulunan henüz kesinleşmemiş uyuşmazlık dosyalarının da af kapsamına dahil edilmesini öngörmektedir. Yükümlünün vergi aslına yönelik uyuşmazlık yaratma hakkı ise saklı tutulmuştur. Yasanın zam ve cezalar ile ilgili olması ve vergi asıllarına ilişkin gizli matrahların ortaya çıkmasına yardımcı olacak düzenlemelere yer verilmiş olması , af koşullarına uyulmasa da taksitle ödeme imkanının tanınması gibi nedenler ile uygulama kötü bir örnek olarak karşımıza çıkmıştır. Dolayısıyla vergi aflarının çoğunda görülen vergi gelirin artırılması amacı bu yasada yoktur. Uyuşmazlıkların da önüne geçilememiştir.⁸⁰

d. 13.06.1963 Tarih ve 252 Sayılı Spor Kulüplerine Yönelik Kanun Getirilen Af Kanunu Uygulaması

13.6.1963 tarihli 252 sayılı kanunla kabul edilmiş olan bu yasanın ilk şekli transfer ücretlerine sürekli bir vergi muafiyeti tanıyan teklif niteliğindedir. Teklif daha sonra affa dönüşmüştür.

Getirilen af Türk spor hayatında profesyonelliğin bir başlangıcı olan 5421 sayılı gelir vergisi kanununun yürürlüğe girişi ile aynı tarihlere rastlamaktadır. Bu kanun profesyonel sporcuların ve spor kulüplerinin vergilendirilmesi ile ilgilidir. Ödenen transfer ücretleri, aylıklar, primler için ödemeyi yapan kulüplerin stopaj yapması gerektiğine karar verilmiştir. Zamanaşımı sınırları içerisinde ödemeyi yapan kulüpler için cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Yapılan bu cezalı tarhiyat nedeniyle spor kulüplerinin zor durumda kaldığı göz önünde bulundurularak Türk sporunun gelişimini sürdürebilmesi için bir kereye özgü olmak koşuluyla tarh edilen vergilerin ve cezaların affedilmesi istenmiştir.⁸¹

⁸⁰ Karabulut, age, s.106.

⁸¹ Dönmez, age, s.237.

e. 05.09.1963 Tarih ve 325 Sayılı Kanunla KİTLER' e Yönelik Af Kanunu Uygulaması

1963 yılında çıkarılan 325 sayılı yasa kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki bütçe yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesine yönelik bir yasadır. 325 sayılı yasa esas olarak kapsamına aldığı KİT'lerin asli vergi borçlarıyla , bunlara bağlı vergi cezalarını, zam cezalarını ve gecikme zamlarını kesin bir şekilde sona erdiren bir hüküm getirmemiştir. Yalnızca bu gibi alacakların ilgili tahsil dairelerinin "tahakkuk kayıtlarından düşülmesini" ve bunların hazinenin adi alacağı sayılmasını öngörmüştür.

325 sayılı yasa çeşitli açılardan sınırlandırılmıştır. Yükümlüler yönünden KİT 'ler ile vergiler yönünden gelir, kurumlar, şeker, istihkak ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler ve damga resmi yasa kapsamına alınmıştır. Belediyelerce tahsil edilen vergi ve resimler ise kapsam dışı bırakılmıştır.⁸²

f. 16.07.1965 Tarih ve 691 Sayılı Kanunla Kamu Belediyelerine Yönelik Af Kanunu Uygulaması

691 sayılı kanun 1965 yılında belediyelere ait bir kısım borçların silinmesine bir kısmının ise uzun vadede tahkim edilmesine yönelik bir kanundur. Altmışlı yılların başındaki ekonomik darboğaz böyle bir kanunun çıkmasına neden olmuştur.

Yasa gerekçesinde belediyelerin genel ve katma bütçeli kuruluşlara , özel idarelere ve kamu iktisadi teşebbüslerine toplam 824.586.163.14 lira borçlu olduğu ifade edilmiştir. Genel ve katma bütçeli idarelere olan borçların tamamen

⁸² Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 Ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun, RG, 5.9.1963 Tarih ve 11503 Sayı

ortadan kaldırılması yoluna gidilirken kamu iktisadi teşebbüslerine olan borçların uzun vade ile tahkim edilmesi öngörülmüştür.⁸³

691 sayılı Kanun kapsamında vergiler yönünde bir sınırlama yoktur. Her türlü vergi resim harç yasanın kapsamına alınmıştır. Yasa hükmünden yararlanabilecek olanlar ise yalnızca belediyeler ve belediyelere bağlı müessese ve işletmeler olarak öngörülmüştür.

g. 3.8.1966 Tarih ve 780 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Terkini Hakkında Kanun ve Uygulaması

9 Ağustos 1966 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 780 Sayılı Kanun , Cumhuriyet devrinde çıkarılan af kanunları arasında en çok ilgi çeken ve üzerinde en çok tartışılan kanunlardan biri olmuştur.⁸⁴ Bu yasanın yürürlüğe konmasında bazı siyasi faktörlerde rol oynamıştır. O günkü siyasi koşullar bir af yarasını gerekli kılmıştır.

780 sayılı Af Kanunu, gerek para cezaları gerekse vergi cezaları konusunda daha önce çıkarılan af kanunlarına göre daha fazla tolerans içermektedir.

780 sayılı yasanın vergi afları ile ilgili hükümlerinin gerekçesinde “ vergi dairesi ve mali kaza mercilerinin normal çalışmalarını aksatan birikmiş ihtilafli işlerin tasfiyesini temin ve bu surette idare ve mercilerin muntazam çalışmasının sağlanması”nın amaçlandığı belirtilmektedir.⁸⁵ Yasa 9 Şubat 1967'ye kadar vergi asıllarının ödenmesi koşuluyla, 31.12. 1965 tarihine kadarki dönemlere ait vergi cezalarıyla gecikme zamlarını af kapsamına almıştır.

⁸³ 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun , RG, 12.09.1965 tarih ve 12058 Sayı

⁸⁴ 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı hakkında Kanun,Resmi Gazete, 9.8.1966, sayı 12370

⁸⁵ 780 sayılı kanun gerekçisi , Millet Meclisi Tutanak Dergisi, c7, 1966, s.sayısı 79 , s.3.

2.1970- 1980 Dönemi Vergi Afları

a. 28 Şubat 1970 Tarih ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu İle Getirilen Af Uygulaması

Bu uygulama yürürlükten kaldırılan bazı vergilere ilişkin düzenlenmiştir. 1970 yılında kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile gayri menkullerin vergilendirilmesi alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunla 27.6.1931 tarihli ve 1833 Sayılı arazi Vergisi Kanunu ile 4.7.1931 tarih ve 1837 Sayılı Bina Vergileri Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.⁸⁶

Emlak vergisi alanında yeni bir uygulamaya geçilirken yönetimin yürürlükten kalkmış vergilere ilişkin ceza ve gecikme zammı alacaklarını bir an önce tasfiye etmesi istenmiştir.

28/2/1970 tarihine kadarki dönemlere ait olarak tahakkuk edip de bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bina, buhran, savunma ve arazi vergisi borçlarının kanunun mer'iyetinden itibaren geçecek ilk 2'nci ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin, vergi cezası ve gecikme zamlarının % 90'ı, 2'nci iki ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamanlarının % 80'i ve 3'üncü iki ay sonuna kadar tamamını ödeyenlerin vergi cezası ve gecikme zamlarının % 70'i affedilir. Bu devreye taalluk eden vergilerden ihtilafli bulunanlar (Kanunun mer'iyetinden sonra ihtilafli hale gelenler dahil) ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren ikişer aylık süreler içerisinde tamamen ödendikleri takdirde 1'inci fıkrada açıklandığı nispette aftan faydalanırlar.⁸⁷

Getirilen af Bina Vergisi'ne bir katma niteliğinde olan Buhran Vergisi ve Savunma Vergilerine bağlı vergi cezaları ve gecikme zamları da içermektedir. Ancak bina vergisi matrahı üzerinden alınan "Temizleme ve Aydınlatma Resmine" ilişkin ceza ve gecikme zamları af kapsamı dışında tutulmuştur.

⁸⁶ Millet Meclisi Tutanak Dergisi ,C7, B114 , 02, 28.06.1970,s.331.

⁸⁷ Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayınları, 2004, Ankara, s.671.

Bu af uygulamasının temelinde yükümlülükleri teşvik etmek amacıyla bu tür alacakların kısa sürede tahsil edilmesi düşüncesi yatmaktadır. Sonuç olarak bu vergiler yerine ikame edilen yeni vergileri daha etkin bir şekilde yönetme imkanına kavuşturulması amaçlanmıştır.

b. 15.05.1974 Tarih ve 1803 Sayılı Yasa İle Getirilen Vergi Affı Kanunu Uygulaması

15.5.1974 tarihinde T.B.M.M 'de kabul edilen 1803 Sayılı Kanun vergi af yasalarına ve vergi affına ilişkin hükümler koyma geleneğinin bir başka örneğini oluşturmaktadır.

Cumhuriyetin 50. yılında bir af yasası getirme gerekliliği duyulmuş ve meclise tasarı değil teklif şeklinde sunulmuştur. Af yasasının vergi affıyla ilgili kısmı muhalefet tarafından fazla eleştirilmemiş ve uzlaşma sağlanılmıştır.

1803 Sayılı yasa vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelirler olan SSK ve Bağ-Kur primlerine ilişkin cezaları gecikme zamlarını ve faizleri de af kapsamına almıştır. Kadastro harçlarının da af kapsamına alınmasıyla asli nitelikteki kamu alacakları affedilmiştir. Yasa devletin özel hukuk alanına giren ilişkilerden doğan alacaklarını da af kapsamına dahil etmiştir.

Aftan yararlanma koşulu vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlanması uyuşmazlığın devam etmesinin ağır sonuçlara yol açacağını söylenmesi , vergi affıyla tahsilatın hızlandırılmak istendiğini ve yargı organlarıyla idareyi bunaltan birikmiş dosyaların tasfiye edilmek istendiğini göstermektedir.⁸⁸

1803 Sayılı Kanunla sadece 31.12.1973 tarihine kadar âmme alacaklarına uygulanmış veya uygulanacak gecikme zamları bazı şartlarla affa tabi tutulmuştur. Bu nedenle 31/12/1973 tarihinden sonraya ait bulunan gecikme

⁸⁸ Dönmez, a.g.e,s. 163.

zamlarının hiç bir şekilde af kanunuyla ilgisi bulunmadığından, bunların normal olarak takip ve tahsili gerekmektedir.⁸⁹

Bu kanun, aftan yararlanma, ihtilaftan vazgeçme koşuluna bağlanmamıştır. Yükümlülere davanın bitiminden itibaren de 8 aylık sürede amme alacağının aslını ödemek suretiyle aftan yararlanma olanağı sağlanmıştır. Ancak ihtilaftan haksız çıkılan hallerde, kesinleşen kamu alacağının cezanın kaçakçılık olduğu hallerde yüzde 50, diğer hallerde yüzde 20 fazlası ile tahsil olunması hükme bağlanmıştır.⁹⁰

1803 sayılı Af Kanunu daha öncekilerde olduğu gibi siyasi faktörler etkisi altında oluşmuştur. Bu yaklaşım vergi affına da bir atıfet muamelesi olarak bakılmasına yol açmış ve meselenin yükümlülerin yüklerini hafifletme meselesi olarak sınırlandırılmasına neden olmuştur.⁹¹

2. 1980- 1990 Dönemi Vergi Afları

a. 20.03.1981 Tarih ve 2431 Sayılı Yasa Vergi Affı Kanunu ve Uygulaması

2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılmıştır. Bu dönemde vergi kanunlarında belirgin değişiklikler yapılmıştır. Kanun 22 Mart 1981 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.⁹² 12 Eylül döneminden sonra yasama yetkisini üstlenen Güvenlik Konseyi'nin ilk icraatları vergi alanına ilişkin olmuştur.

Türkiye ekonomisi 1970-1980 dönemi arasında ciddi sorunlar yaşamıştır. Yüksek enflasyon, dışa bağımlılık ve buna bağlı döviz dar boğazı, siyasi ve

⁸⁹ 350 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği, <http://www.gelirler.gov.tr>, (02.02.2005)

⁹⁰ Bumin Doğrusöz, "Olması Gereken Af Kanunu", Dünya Gazetesi, (21.12.2002)

⁹¹ Dönmez, a.g.e, s.170.

⁹² 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun, <http://proje.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metin.asp?AramaTuru=%20or%20&metin> (03.03.2005)

ekonomik nedenlerle oluşan karaborsa ortamı ve kara paranın yaygınlaşması bu sorunlardan önemlileridir. Böyle bir ortamdan 24 Ocak ekonomik kararlarıyla başlayan dışı açılmaya endeksli yeni ekonomik düzen, beraberinde geçmişin kötü izlerini silinmesini ve mali alanda yapılacak düzenlemelere engel teşkil edecek hususların ortadan kaldırılmasını gerektirmiştir.⁹³

2431 Sayılı Kanun, Türk Ekonomisinin hızlı bir enflasyon dönemini atlattığı 1976-1980 yıllarından sonra mali anlamda da bir gereklilik olmuştur. Mali amacı iki yönlü düşünebiliriz. Bunlardan birincisi yürürlükteki kanunlara uygun olarak doğmuş, hatta tahsil süreci başlatılmış, fakat vergi yönetimine ilişkin bazı zaafılar nedeniyle bir türlü devlet hazinesine intikal ettirilmemiş vergi alacaklarının biran önce girişini sağlamak. İkincisi ise vergi yönetiminin tamamen bilgisi dışında kalmış bu nedenle tahsil sürecinin başlatılmadığı vergi matrahlarını, affın getirdiği imkanlarla yükümlüleri teşvik ederek ortaya çıkarmak.⁹⁴

Bu kanunla Vergi İtiraz Komisyonları ve Vergiler Temyiz Komisyonunda birikmiş bulunan vergi ihtilafları geniş ölçüde tasfiye edileceği için vergi reformu çerçevesinde düşünülen bağımsız vergi mahkemelerine eski ihtilafların olduğu gibi devredilmesi ve bu mahkemelerin daha kurulduğu gün büyük bir iş yükü altında kalması da önlenmiş olacaktır.⁹⁵

2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanunun amacı , 1.1.1981 tarihinden önceki dönemlere ait 100 milyar lira dolayındaki takipli alacaklar ile Vergi İtiraz Komisyonları , Vergi Temyiz Komisyonu ve Danıştay' da birikmiş olan ihtilaflı dosyaların tasfiyesini sağlamaktır.

2431 ve buna ek olarak çıkarılan 2571 sayılı kanunlarla 1.1.1981 tarihinden önceki dönemlere ait Emlak Alım Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi ile ilgili olarak Takdir ve İmtiyaz Komisyonlarında bulunan 1.5 milyon civarındaki dosyanın tasfiye edilmesi öngörülmekte idi.

⁹³ Kumluca, a.g.e, s.36.

⁹⁴ Dönmez, a.g.e, s.180.

⁹⁵ Sayar, a.g.m,s.67.

2431 Sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi resim ve harçları kapsamına almıştır.

Bu kanunların uygulanması sonucunda Takdir Komisyonlarında bulunan dosyalardan 934.274 adedinin , Vergiler İtiraz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay nezdinde ihtilafli bulunan dosyalardan toplam 89.840 adedinin işlemde kaldırılması , 33 milyar liralık stok emtianın kayıtlara intikal ettirilerek ekonomik alanlara çekilmesi sağlanmış ve ayrıca 50 milyar lira tahsilat yapılmıştır.⁹⁶

b. 22.02.1983 Tarih ve 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun ve Uygulaması

1983 yılı başlarında Türkiye gündemine gelen af tasarısı şimdiye kadar uygulananlar içinde en geniş ve kapsamlı olanıdır. Bu kanun da olağan üstü bir dönemin ürünüdür.

Bu Kanun hükümleri, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanı hakkında uygulanır. Bu Kanunda geçen vergi tabiri, resim ve harçları da ifade eder. Bu Kanunun vergi ile ilgili hükümleri 1/1/1983 tarihinden önceki dönemleri, beyana dayanan vergilendirmede ise, ek süre dahil, bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameleri kapsar.⁹⁷

⁹⁶ Sayar, a.g.e, s.69.

⁹⁷ 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun, Resmi Gazete, Terip:5, Cilt : 22, s.182.

2801 Sayılı Yasa'ya yükümlülerin katılım düzeyi aşağıdaki tablodaki gibidir;(Tablo:3)

Tablo: 3
2801 Sayılı Yasa'ya Yükümlülerin Katılım Düzeyi

İLGİLİ MADDE	MADDE KAPSAMINA GİREN YÜKÜMLÜ SAYISI	MADDEDEN YARARLANAN YÜK. SAYISI	MADDEDEN YARARLANMAYAN YÜK. SAYISI	YARARLANMA ORANI
m.2 Kesinleşmiş Kamu Alacakları	3.662.080	1.672.552	1.989.528	% 46
m.3 Kesinleşmemiş veya İhtilafli Kamu Alacakları	158.697	99.474	59.223	% 63
m.4 İnceleme veya Tarhiyat Safhasında Bulunan Vergiler	184.043	104.621	79.462	% 56
m.5 Özel Pişmanlık	1.606.210	599.172	1.007.038	% 30
m.6 Rayiç Bedel Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Sevk Edilmiş Veya Sevki Gereken Dosyalar	2.464.026	1.460.219	1.003.807	% 59
Rayiç Bedel Takdirine Bağlı Kesinleşmemiş veya ihtilafli vergiler	112.563	102.797	9.766	% 91

m.10 İşlemden kaldırılacak Dosyalar	2.239.288	2.190.746	48.452	% 98
m.12 Servet Beyanlarının Yenilenmesi	-----	378.729	-----	-----
m.13 Vesikasız Emtia , Sabit Kıymet ve Demirbaş Beyanı	359.863	54.873	304.990	%15

Kaynak: Fikret Sayar, "1960 'dan Bu Yana Çıkarılan Vergi Af Yasalarının Sonuçları" , Hesap Uzmanları Kurulu, No:1014,1984

2431 Sayılı Yasa ile tam bir başarı sağlanamamıştır. Hedeflenen kara parayı aklama ideali gerçekleştirilememiş. Bunu gerçekleştirmek için bu yasanın türevi gibi görülen 2801 sayılı yasa düzenlenmiştir. Bu kez daha düşük oranlı bir vergi ile servet beyanlarının yenilenmesi imkanı getirilmeye çalışılmış , böylece varlığını sürdüren sorun aynı yolla bir kez daha çözülmek istenmiştir.⁹⁸2801 Sayılı Yasa genel seçimlerden sonra kurulacak yeni hükümete arındırılmış bir vergi yönetimi teslim etmek amacı gütmüştür. 2801 Sayılı Yasanın çıkarılmasında ekonomik faktörler önemli bir rol oynamaktadır. Ekonomik açıdan yasa önceliği " kara para aklama" ya vermiştir. 2431 Sayılı Yasa servet beyanlarının sınırlı tutulması nedeniyle gereken ölçüde katılımı sağlayamamış bu yüzden 2801 'le servet beyanının hazırlanmasıyla ilgili daha elverişli koşullar hazırlanmıştır. 24 Ocak Kararları piyasada sıkı para politikası nedeniyle nakit darlığı oluşturmuştur. Bu da vergi tahsilatında soruna neden olmuştur. 2801 Sayılı Yasa bu sorunu gidermeyi de amaçlamıştır.

2801 sayılı kanun kapsamına toplam 11.242.936 yükümlü girmiştir. Bunlardan 6.639.604'ü , yaklaşık %60'ı bu kanundan yararlanmak için başvuruda bulunmuştur.⁹⁹

⁹⁸ Dönmez, a.g.e, s.195.

⁹⁹ Dönmez,a.g.e, s.220.

c. 4.2.1985 Tarih ve 3239 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu Uygulaması

3239 Sayılı Kanun 4 Aralık 1985 tarihinde Mecliste kabul edilmiştir. Bu vergi kanunlarında önemli değişikliklere yol açmış ve vergi kanunlarının hukuki donanımlar açısından güçlendirilmesini amaçlamıştır. Bu amaçla vergi sorumluluğunun kapsamını genişleterek “ müteselsil sorumluluk” esası getirmiştir. Belge düzenine uymayanlara kaçakçılık suçu işleyenlere teşhir ve işyerinin kapatılması gibi yeni cezalandırma biçimleri getirilmiştir. Kaçakçılığa teşebbüs fiilinin kapsamı genişletilmiştir. VUK 112’de değişiklik yapılmış ve gecikme faizi uygulaması getirilmiştir.

Af vergisi aslı da 300.000 lirayı aşmayan alacaklar bakımından sınırlanmakla , bu tür küçük miktarlı alacakları en düşük idari masraflarla ve kısa sürede tahsil etmek hedeflenmiştir.

3239 Sayılı Kanunla getirilen af hükmünde, vergi affından yararlanmak için öngörülen vergi aslını ödeme süresi 31.12.1985 olarak saptanmıştır. Bu tarihten sonra af hükmünün uygulanabilirliği mümkün değildir. Yani af dönemi 11.12.1985 ile 31.12.1985 arasındaki 20 gün ile sınırlanmıştır.¹⁰⁰ Yasa 11.12.1985 itibari ile tarh edilmiş vergileri ve kesilmiş cezaları içermekte olup , af kapsamına dahil olan vergi asılları 31.12.1985 tarihine kadar ödendiği takdirde aftan yararlanacaktır. Yasa vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezalara ve ödeme emirlerine itiraz sonucu , 6183 sayılı yasanın 58. maddesine göre alınması gereken %10 zammı af kapsamı dışında bırakmıştır. Kamusal nitelikteki cezalarda af kapsamı dışında bırakılmıştır.¹⁰¹

¹⁰⁰ Dönmez,a.g.e,s.223.

¹⁰¹ Karabulut,a.g.e,s.124.

d. 3.12.1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu Uygulaması

3505 Sayılı Kanun VUK ve vergi kanunlarında çok sayıda değişiklik yapmıştır. Genel olarak her türlü vergi af kapsamına alınmıştır. Belediyeler, İl Özel İdareleri ile Gümrük İdareleri tarafından tahsil edilen vergi, resim harçlardan borcu olan yükümlüler ile Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinden borcu olan yükümlüler 3505 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinden faydalanabilecekleri belirtilmiştir.

Yasayla Savunma Sanayi Destekleme Fonu ,Sosyal Dayanışma ve Yardımlaşmayı Teşvik Fonu, Çıracılık Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme Fonu ile Toplu Konut Fonu'nun her birinden ayrı ayrı miktarı 500.000 liranın altında borcu olan yükümlülerin bu tür borçları affedilmiştir.

Bu afla 500.000 lirayı aşmayan vergi asıllarına bağlı idari vergi cezaları affedilmiş bunlara bağlı gecikme zammı faizinden vazgeçilmiştir. Kamusal nitelikteki vergi cezaları af kapsamı dışında bırakılmıştır. Af dönemi, af hükmünün uygulanması yasanın yürürlük tarihi olan 10.12.1988 ile 31.12.1988 tarihleri arasındaki 21 günlük dönemle sınırlanmıştır.

e. 28.12.1988 Tarih ve 3512 Kanun Kapsamında Vergi Affı Uygulaması

28.12.1988 Tarih ve 3512 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı Belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik olarak kabul edilen bir başka af uygulamasıdır. 3512 Sayılı Kanun, 1989 Yılı Bütçe Kanununa hüküm konulmak suretiyle yapılmıştır.

Konuya ilişkin düzenleme 1989 mali yılı Bütçe Kanununun 63 üncü maddesiyle yapılmış olan madde metni şu şekildedir.¹⁰²

¹⁰² 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu m.63, R.G. No: mük. 2003 28.12.1988

Belediyelerin vergi borçları;

Madde 63. Belediyelerin ve Belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup kısmen veya tamamen ödenmemiş bulunan vergi borçlarınının 30.06.1989 tarihine kadar ödenmesi halinde, bunlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri alınmaz. Bu vergi borçlarından 31.12.1988 tarihine kadar olanlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizleri ile bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan cezalar tahsil edilmez.

3512 sayılı Kanun ile getirilen, belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere af uygulaması bütün vergileri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Ancak af zaman bakımından 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ait vergi borçları ile sınırlı tutulmuştur. Bu af uygulamasında vergi aslının affı söz konusu olmayıp; vergi aslının Kanunda ön görülen şartlar dahilinde ödenmesi koşuluyla vergi cezalarının, gecikme zammı ile gecikme faizleri affedilmiştir. Ayrıca bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların şartsız olarak tahsilinden feragat edilmiştir.

f. 14.06. 1989 Tarih ve 3571 Sayılı Yasa Çerçevesinde Af Uygulaması

Kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik af hükmünü içeren 3571 sayılı yasa çeşitli vergi kanunlarıyla bunlar dışındaki bazı kanunlarda değişiklik yapan ve bir kısım hükümleri yürürlükten kaldıran bir kanundur.¹⁰³ Bu af yasasıyla sosyal yönü ağır basan kuruluşların vergi borçları nedeniyle faaliyetlerinde aksamaların olmaması amaçlanmıştır. Yasanın sağladığı bağışlıklarla , dernek ve vakıfların vergi borçlarınının biran önce tasfiyesi ve bu borçlardan doğan uyuşmazlıklara son verilmesi hedeflenmiştir.

¹⁰³ 3571 Sayılı Kanun , R.G, 20.6.1989t., No:20201

Af zaman bakımından ; 26.08.1989 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmiş olduğu halde ödenmemiş vergi asıllarına uygulanması öngörülmüştür.

14. 06.1989 tarihinde kabul edilen 3571 sayılı Vergi Kanunlarının Değişiklik , yeni hükümlerinin ihdası ile ilgili Kanun'un geçici 2. maddesi ; kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerinin, bu kanunun yayımı tarihine kadar adlarına tarh ve tebliğ edilmiş olduğu halde (uzlaşmaya varılmış olanlar hariç) henüz ödenmemiş vergi asıllarının %10 fazlasıyla ihtilaf yaratmamak ve yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla bu kanunun yürürlük tarihini izleyen ay başından itibaren aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içinde ödemeleri halinde ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı , gecikme faizi ve vergi cezaları ile 6183 sayılı kanunun 51. maddesi uyarınca amme alacağının vergi aslına dönüşen kısmının tahsilinden vazgeçileceğini öngörmektedir.

Getirilen bu hükümle kısmi ödemeye imkan verilmiştir. Bu takdirde yapılan kısmi ödeme oranında aftan yararlanılması mümkün kılınmıştır.

3. 1990- 2004 Dönemi Vergi Afları

a. 15.12.1990 Tarih ve 3689 Sayılı Yasa İle Getirilen Af Uygulaması

3689 sayılı kanunun , 15.12.1990 tarihinde kabul edilerek ; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda , 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nda , 488 Sayılı Damga Vergisi Kanun' nda ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda olmak üzere 5 adet kanunda değişiklik öngörmüştür.

¹⁰⁴

3505 sayılı kanunla 6183 sayılı kanun 51 maddesinde yapılan değişiklik gereği , tahsili imkansız hale gelen vergi borçlarının tahsilinin kolaylaştırılması ve kamu alacağının kısa sürede hazineye aktarılması amacı taşımaktadır.

¹⁰⁴ 3689 Sayılı Kanun, R.G., 20.12.1990 t. , No: 20731

Kanunun Geçici Birinci Maddesinin yürürlüğe girdiği tarihte, her bir vergi türü, verilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 3.000.000 lirayı, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergilerde miktarı 25.000.000 lirayı aşmayan ve vadesi 1.1.1990 tarihinden sonra geldiği halde, Kanunun yürürlük tarihine kadar ödenmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 30'unun; yarısının 31.12.1990 tarihine kadar diğer yarısının da 31.1.1991 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, kalan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının % 70'inin tahsilinden vazgeçilecektir.

3689 sayılı yasa 20.12.1990 – 31.12.1990 tarihleri arasında 10 günlük süre ile sınılanmış olup, bu durumun yasadaki beklenen amacın gerçekleşmesini olumsuz etkilediği savunulmuştur. 3689 sayılı yasa daha çok beyannameli mükelleflere yönelik çıkarılmıştır.

b. 21.03.1992 Tarih ve 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun ve Uygulaması

3787 sayılı kanun dönemin değişen hükümeti tarafından düzenlenmiştir. Bu kanunla vergi idaresinin dönem itibariyle borcu bulunan 20 trilyon civarında vergi alacağının sürüncemeden çıkartılması planlanmıştır.

Kamuoyunda af kanunu olarak bilinen Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Yasanın uygulaması ile vergi dairelerinde ve idari yargıda birikmiş dosyalar temizlenecek, zamanında ödenmemiş vergi, gecikme zammı ve cezalarının ödenmesi sağlanarak güçlü bir kaynak yaratılmış olacaktır.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Recep, Narinoğlu, “Kamuoyunda Af olarak Bilinen Yasanın Kapsamı ve Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 1992, Sayı, 59, s.17.

Vergi yargı sitemini istenilen sürate kavuşturulamaması nedeniyle yargı organlarında biriken dosyaların tasfiyesi gerekçe gösterilmiştir.

Kanunun kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Bugüne kadar çıkartılmış olan tahsilatı hızlandırma ve vergi cezalarının affı yasaları kapsamında yer almayan bazı kamu alacaklarına bu yasada yer verilmiştir. Kanun kesinleşmiş veya ihtilafı kamu alacaklarına, inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan işlemlere kısmi ceza indirimi uygulamasını , 03.04. 1992 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde ödenmemiş veya ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergi, resim ve harçların tamamını veya bir kısmının ödenmesi koşuluyla bu alacak asıllarına isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı %70'inin tahsilinden vazgeçileceğini geçmiş dönemlere ilişkin matrah arttırımı öngörmektedir.¹⁰⁶ Bir vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarının da %70'inden vazgeçilmiştir. İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergi resim ve harçların incelemelerine devam edileceği, inceleme sonucunda tarh edilecek vergilerin ödenmesi ile vergi cezalarının %90 'nın affedileceği hükme bağlanmıştır. (m.4/2)

Bu kanundan yararlanılarak ödenecek gecikme zammı ve gecikme faizlerinin tespitinde 6183 sayılı kanunun 51. maddesinin hükmü 1.1.1990 – 1.1.1991- 1.1.1992 tarihleri itibariyle gecikme zammı ve faizi hesaplamalarında asıl addolunma işleminin uygulanmaması yönünde bağışıklık sağlanmıştır. (m.3) Ayrıca bu kanunun yürürlük tarihinden sonraki aylar için ödenecek vergi alacaklarına gecikme zammının uygulanacağı öngörülmüştür. Ödenmesi gereken gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının toplamı doğmalarına neden olan alacak aslını geçemeyeceği belirtilmiştir. (m.17)

c. 22.07.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Af Kanunu Uygulaması

Vergi hukukumuzdaki köklü reformlardan biri olan, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve Çeşitli Vergi Kanunları,

¹⁰⁶ 3787 Sayılı Kanun, R.G. , 3.4.1992 t., No:21191

Belediye Gelirleri Hakkında Kanun ve 3505, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı KHK, Genel Kadro ve Usulü Hakkında 190 Sayılı KHK'lerde değişiklik yapılması hakkındaki, 4369 sayılı Kanun 22.07.1998 tarihinde kabul edilmiş ve 29.7.1998 tarih ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.¹⁰⁷

4369 Sayılı Kanunla vergi kanunlarında temel düzenlemeler yapılmış, mevcut kanun hükümlerinin uygulanabilirliğini arttırılarak geçici maddelerle stok ve maddi duran varlıkların kayıt altına alınması konusunda düzenlemeler yapılmıştır.

4369 sayılı Kanunun Genel gerekçesinde; vergilerin tarih boyunca kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli ve sağlam gelir kaynağı olduğu, vergi sisteminin fiskal amaçlarının yanı sıra gelir dağılımını düzenleyici ve ekonomideki kaynakları verimli alanlara yönlendirici görev taşıması gerektiği, ülkemizdeki vergi tabanının dar olması ve kayıt dışılığın yaygın olması nedeniyle kayıt altındaki mükelleflerin vergi yükünün ağırlaştığı belirtilmiştir. İşte reform addedilen bu yasa ile vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerinin arttırılması amaç edinilmiştir.

4369 sayılı Kanundaki vergi bağışlıklarına ilişkin düzenleme; Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 47 nci, Geçici 48 inci ve Geçici 49 uncu madde ve bu maddelerle ilintili olarak Katma Değer Vergi Kanununa eklenen Geçici 13 üncü madde ile getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 47 nci maddesinin gerekçesinde; "Gelir Vergisi Kanununda gelirin tanımının değiştirilmesi sonucu gelir geniş anlamı ile kavranmaya ve servetteki artışlar da gelirin kavranmasında bir alet olarak kullanılmaya başlanılmaktadır. Kişilerin servetlerinde meydana gelen artışın tespiti yoluyla vergilendirilebilir gelirin kavranabilmesi için, mükelleflerin

¹⁰⁷ İbrahim Kumluca, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları ve Vergi Aflarının Doğurduğu Sonuçlar, Yeterlilik Etüdü, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s.92.

geçmişten servetleri (vergilendirilip vergilendirilmediğine bakılmaksızın) ile bu artışı açıklayabilme imkanının sağlanması ve böylece geçmişle bağlantının kesilmesi gerekmektedir..."¹⁰⁸ denilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 48 nci maddesinin getiriliş gerekçesinde ise, kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için işletmelerde mevcut olduğu halde kayıtlara yansıtılmamış emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği, bu amaçla anılan madde hükmünün getirildiği belirtilmiştir.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele amacına yönelik olarak çıkarılan başka bir madde hükmü olan Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 49 uncu maddenin gerekçesinde ise; faturalı olarak alınıp kayıtlara intikal ettirilen ancak belge düzenlemeksizin satılan malların halen stokta gözükmeleri nedeniyle oluşan gerçek dışılığın giderilmesi ve kayıtların gerçek durumu yansıtması amacıyla madde hükmünün çıkarıldığı ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici maddelere paralel olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 13 üncü maddeyle; belgesiz malların kayıt altına alınması, kayıt dışı ekonominin daraltılması gayelerine ulaşılırken belgesiz kıymetlerin kayda alınması sırasında Katma Değer Vergisi hesaplatılarak bu verginin vergi sorumluları tarafından ödenmesi amaçlanmıştır.

Affin kapsamı bakımından ele alırsak,

4369 sayılı Kanunla Türk vergi sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin başında, gelir vergisinin konusunun yeniden tespiti gelmektedir. Yapılan düzenleme ile gelirin tespitinde "kaynak teorisinden", "net artış teorisine" geçilmiş ve kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 1/1/1999 tarihinden itibaren gelir vergisinin kapsamına alınmıştır. Daha önce bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için kanunda açıkça vergiye tabi olduğunun

¹⁰⁸ 4369 sayılı Kanunun Gerekçesi, Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1998.

belirtilmiş olması gerekirken, yeni düzenleme ile bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir hüküm bulunması gerekmektedir. Vergi sisteminde yapılan bu düzenlemenin temel amacı kayıt dışı ekonomiyi kayda almak ve vergi tabanını genişletmek idi.

Gelirin tespitinde net artış teorisine geçişle birlikte, istisnalar dışında vergilendirilmeyen herhangi bir gelir kalmamıştır. Bu değişiklik sonucunda, gelir ile harcama ve servet artışı arasında bağlantı kurulması ve bu yolla gelirin tespiti imkanı doğmuştur. Harcama ve servet artışlarından hareketle gelirin tespiti, harcama veya servet artışı olarak ortaya çıkan kıymetlerin, değişikliğin yapılmasından önce var olup olmadığının belirlenmesi, bu tarihten önce var olan kıymetlerde karşılandığının tespiti halinde ise bunların harcama veya servet artışının meydana geldiği döneme ait gelirin tespitinde dikkate alınmaması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu ise ancak belli bir tarih itibariyle başlangıç noktası belirlenmesi ve bu tarih itibariyle geçmişle bağlantının koparılması ile mümkündür.¹⁰⁹ Bu amacı sağlamak üzere anılan Kanunda üç önemli düzenlemeye yer verilmiştir.

- a) Sahip olunan kıymetlerin varlığının belli bir tarih itibariyle kanıtlanması halinde, diğer kazanç ve iratlar bakımından geçmişe yönelik tarhiyat yapılmaması,
- b) Kayıtlarda yer almayan iktisadi kıymetlerin belli bir tarihe kadar kayda alınması,
- c) Kayıtlarda yer aldığı halde mevcut olmayan mallar için düzeltme işlemlerinin yapılması.

Bu amaçlara ulaşmak için Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 47 inci madde ile yapılan düzenleme, geçmişle ilişkinin kesilmesi ve belli bir tarih itibariyle sahip olduğu ispatlanan kıymetlerden hareketle geçmişe yönelik

¹⁰⁹ Kumluca, a.g.e, s. 95.

inceleme yapılmaması öngörülmüştür. Maddede belirtilen şekilde varlığı kanıtlanan kıymetlere ilişkin herhangi bir maddi külfet, bir başka ifade ile vergileme öngörülmemiştir. Amaç, "diğer kazanç ve iratlar" bakımından ileride yapılacak vergilemede geçmişle bağlantının koparılması, bu kıymetlerin servet ve harcamalarda meydana gelen artışın izahında kullanılabilmesinin sağlanmasıdır.

Mükelleflerin yeni vergi rejimine uyum sağlamaları ve kayıtlarıyla fiili durumlarının uyumlu hale getirilebilmesi için Gelir Vergisi Kanuna geçici 48 inci ve geçici 49 uncu maddeler eklenmiştir. Söz konusu maddelerle, işletmelerinde yer aldığı halde kayıtlarında yer almayan iktisadi kıymetler için envanter bildirim, işletmelerinde bulunmadığı halde kayıtlarında yer alan mallar için de muhasebe işlemlerinin ceza ve faiz aranmaksızın mükellefler tarafından yapılabilmesi öngörülmüştür.¹¹⁰

4369 sayılı Kanun tam anlamıyla bir af kanunu kabul edilmemiştir. Yine de yeni düzenlemelerle mükellefe bağışlıklar sağlamıştır. Kamu oyunun desteği ile "Mali Milat" olarak adlandırılan 4369 sayılı Kanun, ekonomik krizlerin devam etmesi ve sermayenin yurt dışına kaçma endişesi ile uygulama olanağı bulamamıştır. 4444 sayılı Kanunla ertelendikten sonra 4783 sayılı Kanunla 1.1.2003 tarihinde yürürlükten kalkmıştır.

d. 7.03.2002 Tarih ve 4746 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı Uygulaması

Emlak Vergisi en geniş tabanlı vergi türü olup, mükellef yapısı itibariyle toplumun büyük bir kesimini kavramaktadır. Bu sebeple anılan vergide yapılan her hangi bir değişiklik geniş yankılar uyandırmaktadır. 2002 yılında emlak vergisi genel beyan dönemi için yapılan düzenlemelerin, çok yüksek tutarda vergi artışına neden olduğunun ortaya çıkması üzerine, hemen bir yasa

¹¹⁰ Kumluca, a.g.e, s.99.

hazırlanarak anılan Kanunda yeni düzenlemelere gidilmiştir.¹¹¹ 7 Mart 2002 tarihinde kabul edilen Kanunla Emlak Vergisi ve Vergi Usul Kanununun Emlak Vergisine ilişkin hükümlerinde bazı değişiklik yapılmıştır.

Emlak vergisi affı, 4746 Sayılı yasanın 4'üncü maddesi yoluyla Emlak Vergisi Kanununa eklenen Geçici 21. madde hükmü ile getirilmiştir. Emlak Vergisi affıyla ilgili olan madde metnine göre, bugüne kadar emlak vergisi mükellefiyetini tesis ettirmemiş olan, bina, arsa ve arazi sahiplerinin Mayıs 2002 ayı sonuna kadar 'Bildirimde' bulunarak ,mükellefiyetini tesis ettirmeleri ve 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı yüzde 50 fazlası ile Mayıs 2002 ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki yılların emlak vergileri aranmayacak. Yani affedilecek, 1998, 1999, 2000 ve 2001 yılları emlak vergileri için ceza kesilmeyecek, 1998, 1999, 2000 ve 2001 yılları emlak vergisine gecikme faizi uygulanmayacaktır.

Emlak Vergisi affından yararlanmak esas, Emlak Vergisi mükellefiyeti tesis ettirmemiş olan mükelleflerin, bildirimde bulunmak suretiyle, emlak vergisi mükellefiyetlerini Mayıs 2002 ayı sonuna kadar tesis ettirmeleri ve 1998 - 2001 yılları için hesaplanan emlak vergilerini yüzde 50 fazlasıyla yine aynı süre içinde ödemektir. Bu süre içinde bildirimde bulunarak emlak vergisi mükellefiyetini tesis ettirmeyenler emlak vergisi affından yararlanmaktadır.

I. Vergi İdaresince Tebliğ Çıkarılmak Suretiyle Getirilen Bağışıklıklar

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere vergi afları veya daha genel bir tabirle vergisel bağışıklıklar esas olarak kanun çıkarmak suretiyle uygulamaya konulmaktadır. Ancak bazı hallerde, vergi idaresi, tebliğ çıkarma yetkisini kullanmak suretiyle mükelleflere vergilendirme yetkisinden vazgeçmeden, bağışıklıklar sunabilmektedir.¹¹²

¹¹¹ Ekrem Sarısu , “ Emlak Vergisi Affının Getirdikleri ”, Finansal Forum Gazetesi, (18.03.2002)

¹¹² Kumluca, a.g.e, s.100.

Tebliğle sağlanan bağışıklıklar;

400 Nolu Tahsilat Genel Tebliği;

414 Nolu Tahsilat Genel Tebliği;

a. 400 Nolu Tahsilat Genel Tebliği;

400 seri no'lu tahsilat genel tebliği 05/09/1997 tarih ve 23101 sayılı resmi gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, anılan tebliğin gerekçesinde;

“Bazı vergi mükellefleri son yıllarda karşılaşılan ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle borçlarını süresinde ödeyememişlerdir. Borçlarını ödeyemeyen bu mükellefler için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 48 inci maddesinde yer alan tecil ve taksitlendirme müessesesi de etkin bir şekilde çalıştırılmadığından zaman içerisinde sürekli büyüyen borçların tasfiyesi, giderek güçleşmektedir.

Bu borçlu mükelleflerden zor durumda bulunanlara borçlarını ödemedede kolaylık sağlanması ve bu alacakların biran önce Hazineye intikalini sağlamak önem arz etmektedir.

Bu amaçla; Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye istinaden Vergi Dairelerince takip ve tahsil olunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 sayılı Kanun kapsamındaki gecikme zammından, 31.8.1997 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş olan amme alacakları, talep edilmesi halinde, belli şartlar dahilinde tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacaktır.” ifadesine yer verilmiştir.

b.414 Nolu Tahsilat Genel Tebliği

6.2.2001 tarih ve mükerrer 24310 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 414 seri no'lu Tahsilat Genel Tebliğ'in gerekçesine bakıldığında yine aynı amacın güdüldüğu görölmektedir.

Netice itibariyle vergi mükelleflerine ödeme kolaylı sağlayan ve önceki bölümlerde affa alternatif olarak anlatılan Tecil Müessesesi; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 48 inci maddesinde yer alan devamlı bir düzenlemedir.

Ancak anılan müessesenin normal uygulamasında, amme alacağının türü yönünden kısıtlamalar söz konusu olup, ayrıca tecil müessesesinden yararlanmak için mükellefin amme borcunu vadesinde ödemesi veya amme alacağın cebren tahsiline yönelik işlemlerin borçluyu zor duruma düşürme halinin mevcut olması gerekmektedir. Ayrıca tecil faizi ve tecil süresi yönünden de gerek anılan Kanun maddesi gerekse tebliğlerle uygulamaya sınırlamalar getirilmiştir.

İşte zaman zaman yukarıdaki gerekçelerle çıkarılan tahsilat genel tebliğleri ile anılan maddenin normal uygulamasından farklı olarak, mükelleflere amme alacakları türü, tecil oranları, taksit süreleri ve zor durumda kalma şartı gibi engel durumlar hafifletilerek, amme alacağının ödenmesinde kolaylık sağlanmaktadır.

Bu tür düzenlemelerde, vergi affı kanunlarındaki gibi bazı vergi aslı ve fer'ilerinden (vergi cezası, gecikme faizi) kısmen veya tamamen vazgeçme söz konusu olmayıp; sadece mevcut amme borcunun düşük bir faizle taksitlendirilerek tahsiline imkan tanınmaktadır.

B. 27.02.2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uygulaması

1. Vergi Barışı'na Neden Olan Faktörler

Vergi barışı'na neden ihtiyaç duyulduğunu şöyle açıklayabiliriz;

Kanunun genel gerekçesinde de belirttiği gibi 1999 yılı sonlarından itibaren etkisini giderek hissettiren ekonomik kriz nedeniyle üretimde yaşanan daralmalar işletmelerin mali bünyelerinin zayıflamasına birçok işletmenin kapanmasına, işsizliğin artmasına yol açmış , bunun sonucunda vergiler başta olmak üzere mükellefler borçlarını ödeyemez duruma düşmüşlerdir. Aynı zamanda vergi sisteminde yer alan bazı olumsuzluklar mükellef ve maliye idaresi arasında ihtilaf meydana getirmiş, yargı mercilerinin iş yükü fazlaşmış, idare geçmiş dönemlerle uğraşmaktan günümüze hakim olamaz duruma gelmiştir. Mükelleflerde kayıt dışılığa daha fazla yönelmişlerdir.

Ayrıca yaşanan ekonomik sıkıntıların kaynağında yer alan aşırı borç yükü, bütçe harcamalarının finansmanında en ucuz ve sağlam finans kaynağı olan vergi potansiyeline yönelmesini kaçınılmaz hale getirmiştir.

Gelinen noktada yaşanan olumsuz ekonomik gelişmelerin işletmeler üzerinde yarattığı tahribatın giderilmesi , işsizliğin azaltılması ve kalıcı bir büyüme için gereken önlemlerin alınması zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk Anayasada ifadesini bulan , Devletin , “ özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini , güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri “ ve çalışmayı desteklemek ve işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli tedbirleri “ alması görevlerinin de kaçınılmaz sonucudur. Bu çerçevede öncelikle yapılması gereken geçmişin olumsuz etkilerinin silinmesi ve tahribatın onarılması için gereken önlemlerin alınmasıdır. Bu ihtiyacı gidermek amacıyla hazırlanan 4881 sayılı Kanun , “vergi barışı” felsefesi çerçevesinde sağlıklı bir başlangıç için temel aşamalardan birini oluşturması hedeflenmektedir.

2002 Programı 19 uncu "Stand by" düzenlemesi çerçevesinde 2002 yılında kamu maliyesinde ortaya çıkan ve programın temel performans kriteri olan faiz dışı fazladaki önemli sapma 2003 yılına yönelik olarak tekrar bir kapsamlı gelir tedbir paketinin hazırlanmasına neden olmuştur. Bu anlamda, vergi barışı olarak adlandırılan kamuoyunda vergi affı olarak algılanan kanunun çıkarılması yoluyla geçmişe yönelik stok ve matrah afları da dahil vergi ceza ve faizlerinin affedilmesi ve yeniden bir ödeme planına bağlanması yoluyla ilave bir vergi geliri toplanması öngörülmüştür.

Vergi Barışı yoluyla devletin sorunlu sayılabilecek alacaklarının tahsilatı sağlanacak, mükellefin, Adliye'nin ve Maliye'nin davalarına son verilecek, bilgi belge, etkinlik bakımından verimsiz sonuç doğuran eski dönemler yerine, etkinliği ve verimliliği yüksek olan cari dönem denetimlerinin yapılması yeni bir dönem başlayacaktır.

2. Vergi Barışı Kanunu Kapsamı

Vergi Barışı Kanunu hükümleri 27.02.2003 tarihli 25033 Nolu resmi gazetede 4811 sayılı kanunla açıklanmıştır. Bu kanun hükümlerinin kapsamı aşağıdaki gibidir.

Madde1

- a) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim , harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları 16.8.1997 tarihli ve 4306 sayılı kanuna göre alınan ecrimisiller ve buna gecikme zamları ve Devlete ait olup Maliye Bakanlığı'na bağlı gecikme zamları ve Devlete ait olup Maliye Bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 21.7.1953 tarihli 6183 sayılı Amme Alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun kapsamına giren ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar

- b) Vergiler açısından 31.8.2002 tarihinden önceki dönemler, beyana dayanılan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.8.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler
- c) Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan ya da işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, techizat, ve demirbaşların beyanı
- d) Devlete ait olup gümrük idareleri tarafından alınan ve bu kanun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları hakkında uygulanır.

Vergi Barışı yasası, esas olarak dört ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

Tahsilatın hızlandırılmasına ilişkin hükümlerin yer aldığı birinci ana bölümde kesinleşmiş vergi alacakları yeniden yapılandırılmaktadır.

Bu bölümde kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarının mükellefle bir ortak noktada uzlaşarak tahsiline öngören düzenlemelerde bulunmaktadır.

İkinci bölümde inceleme ve tarhiyat safhasındaki vergilere ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Üçüncü bölümde matrah artırımına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Mükelleflere matrahlarını belli oran veya tutarlarda arttırmaları koşuluyla incelememe imkanı getirilmektedir.

Dördüncü bölümde ise bilinen adıyla Stok Affına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Ayrıca yasanın izleyen bölümlerinde yukarıda açıklanan düzenlemelere ek olarak;

-VUK' nun 359. maddesinde sayılan kasıtlı olmaksızın sahte belge kullanmak gibi fiilleri işleyenler hakkında hükmolunan cezalara

- Vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması daha etkin ve daha verimli çalışmanın sağlanması amacıyla verimliliği bulunmayan küçük tutarlardaki alacakların tahsilinden vazgeçilmesi

-Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi daireleri dışındaki kurumlara tahsil edilen vergilere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

4811 sayılı Vergi Barışı kanunu kapsamına her türlü kamu alacağı girmemektedir. Örneğin SSK veya Bağ-Kur prim borçları , kaynak kullanımını destekleme fonu primi , ihracatta vergi iadesi , destekleme veya fiyat istikrar fonu primi , çiftçilere doğrudan gelir desteği ödemeleri gibi kamu alacakları kapsam dışındadır. Vergi Barışı Kanunu'ndan faydalanabilecek kamu alacaklarının kapsamını şu şekilde sıralayabiliriz.¹¹³

TABLO: 4
Vergi Türleri Ve Dönemleri İtibari İle Vergi Barışı Kanunu
Kapsamına Giren Kamu Alacakları

VERGİ TÜRÜ	KAPSAMA GİREN VERGİLENDİRME DÖNEMİ
Özel İletişim Vergisi	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Özel Tüketim Vergisi	01-15 Ağustos 2002 Dönemi (petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin olarak verilen)
Özel İletişim Vergisi	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Banka ve Sigorta Muameleri	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler

¹¹³ Şakir Dorukkaya, Hakan Ay, Açıklamalı –Yorumlu Vergi Barışı Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, 2003,s.21.

Vergisi	
Damga Vergisi (Beyanname ile beyan edilenler)	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Kurumlar Vergisi	1998,1999, 2000 ve 2001 hesap dönemleri
Kurumlar Vergisi (Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Kurumlar)	Özel hesap döneminin kapandığı ay 31 Mart 2002 tarihinden önce olanlar (bu tarih dahil)
Kurumlar Vergisi Stopajı(KVK24)	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Gelir Vergisi Stopaj (GVK 94/6)	Nisan 1998, Nisan 1999, Nisan 2000, Nisan 2001 ve Nisan 2002
Gelir Vergisi	1998,1999,2000 ve 2001 takvim yılları
Ek Kurumlar Vergisi	1998 Hesap Dönemi
Ek Gelir Vergisi	1998 Takvim Yılı
Geçici Vergi (Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi)	Ocak- Şubat- Mart- Nisan- Mayıs- Haziran 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Faiz Vergisi	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Katma Değer Vergisi	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Veraset ve İntikal Vergisi (Ölüm Halinde)	31 Ağustos 2002 tarihine kadar meydana gelen ölüm hali (Beyanname verme süresi bitmemiş olanlarda sadece verilen beyannameler kapsama girmektedir.)
Veraset ve İntikal Vergisi (Gaiplik Halinde)	30 Temmuz 2002 tarihinden (bu tarih dahil) önce gaiplik kararı ölüm siciline kaydolunur.
Veraset ve İntikal Vergisi (Diğer Suretle Vaki İntikallerde)	30 Temmuz 2002 tarihinden (bu tarih dahil) önce hukuken iktisap edilen mallar
Veraset ve İntikal Vergisi (Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına at yarışına ait müşterek bahislerde)	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Akaryakıt Tüketim Vergisi	Temmuz 2002'den (bu dönem dahil) önceki dönemler
Motorlu Taşıtlar Vergisi	2002 (bu dönem dahil) önceki dönemler
Emlak Vergisi	2002 (bu dönem dahil) önceki dönemler
Çevre Temizlik Vergisi	2002 (bu dönem dahil) önceki dönemler

Eğitime Katkı Payı	Temmuz 2002'den (bu dđnem dahil) nceki dđnemler
Ecr-i Misiller	Vadesi 31 Ağustos 2002'den önce gelenler
200 milyon TL'yi aşmayan Trafik Cezaları	Kanun yürürlük tarihi itibariyle kesilen ve kesinleşen
100 Milyon TL'yi aşmayan Para Cezaları	Kanun yürürlük tarihi itibariyle kesilen veya kesinleşen

Kaynak: şakir Dorukkaya, Hakan Ay .Açıklamalı –Yorumlu Vergi Barışı Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, 2003,s.21

Vergi barışı'na neden ihtiyaç duyulduğunu şöyle açıklayabiliriz;

Kanunun genel gerekçesinde de belirttiği gibi 1999 yılı sonlarından itibaren etkisini giderek hissettiren ekonomik kriz nedeniyle üretimde yaşanan daralmalar işletmelerin mali bünyelerinin zayıflamasına birçok işletmenin kapanmasına, işsizliğin artmasına yol açmış , bunun sonucunda vergiler başta olmak üzere mükellefler borçlarını ödeyemez duruma düşmüşlerdir. Aynı zamanda vergi sisteminde yer alan bazı olumsuzluklar mükellef ve maliye idaresi arasında ihtilaf meydana getirmiş, yargı mercilerinin iş yükü fazlaşmış, idare geçmiş dđnemlerle uğraşmaktan günümüze hakim olamaz duruma gelmiştir. Mükelleflerde kayıt dışılığa daha fazla yönelmişlerdir.

TABLO: 5

Vergi Barışı Kanunu Sonucunda Tahsilat Tutarları

4811 SAYILI "VERGİ BARIŞI" KANUNU UYARINCA		
31.12.2003 VE 30.09.2004 TARİHLERİ İTİBARIYLA YAPILAN TAHSİLAT TUTARLARI		
	(KÜMÜLATİF) (BİN TL.)	
	 D E N E N T U T A R L A R	
4811 SAYILI KANUNUN İLGİLİ MADDESİ	31.12.2003	30.09.2004
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.140.273.803.306	2.057.470.057.945
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)		

	6.929.079.966	8.626.028.279
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365.181.525.872	523.957.075.225
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75.911.720.093	156.262.081.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115.830.646.700	125.919.444.685
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150.736.133.979	223.897.582.741
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508.739.206.996	777.791.029.238
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56.120.302.811	88.237.896.814
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.313.051.710	470.291.314.963
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13.699.398.871	22.093.865.301
Kıymetli Maden Ziynet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13.069.600.983	15.041.004.160
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16.489.901.503	18.103.979.615
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.487.691.360.654
KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI	93.461.444.811	214.844.712.807
GENEL TOPLAM	2.853.755.817.601	4.702.536.073.461
KAYNAK : İLLERDEN ALINAN BİLGİLER		VERGİ BAR.1-2-3.XLS/ORAN(INTERNET)
NOT : DEFATEN YAPILAN ÖDEMELER VE ERKEN ÖDEME TUTARLARINI DA KAPSAMAKTADIR.		

Kaynak: www.maliye.gov.tr

Vergi Barışı sonucunda yaklaşık 4,7 katrilyon tahsil edilmiştir. ¹¹⁴

¹¹⁴ <http://www.maliye.gov.tr>

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ADALETİ VE VERGİLEMEDE ETKİNLİK BAKIMINDAN VERGİ AFLARI

I. Vergi Affının Vergilendirmede Adalet Üzerindeki Etkisi

A. Vergi Adaleti Kavramı

Adil bir vergi sisteminin kurulması, verginin tarihsel gelişimi süresince en önemli konulardan biri olmuştur. Vergi adaleti genel adalet gibi çeşitli felsefi görüşlere yer verebilen soyut bir kavramdır. Zamana yere, değer yargılarına ve ideolojiye göre değişiklikler gösterir.¹¹⁵

Vergi adaleti kavramı bir yandan vergilerin mali araç olarak kullanılmasında , vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacakını, öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler. Vergi adaletinin ölçüleri , siyasal gücü ellerinde bulunduran grupların değer yargıları doğrultusunda ortaya çıkar. Böylece belirlenen vergi adaleti anlayışı “sosyal hukuk” devletinde bir kısım anayasal koşullara sınırlandırılmıştır. Asgari vergi adaletinin ölçütleri Anayasa'nın sosyal devlet ilkesine ve vergi ödevine ilişkin hükümlerinden çıkartılabilir.

¹¹⁵ *Adalet en yüce , nesnel ve mutlak bir değer anlatımı olarak, insanın davranışını ahlaki açıdan inceleyen ve eleştiren bir düşünce, hakka ve doğruluğa saygıyı temel alan ahlak ilkesi, doğruluk, dürüstlük, tarafsızlık uygun ve doğru muamele biçiminde karşımıza çıkar. Bu çerçevede içinde, adalet bir kimsenin haklarıyla başkalarının hakları arasında bir uyumun bulunması hali, hak ve hukuka uygun olma durumu, devletin farklı , hatta karşıt çıkarları olan insanlar arasında hakka uygun bir denge oluşturması durumu olarak anlaşılır. Ahmet Cevizci,Paradigma Felsefe Sözlüğü,İstanbul, 2000, s.11

** Vergi adaleti bir toplumda vergi yükünün halkın çoğunluğu tarafından haklı sayılan bir şekilde dağılması ve bunu sağlayacak prensiplerin tespitidir. Ak İktisat Ansiklopedisi, Cilt II, Ak Yayınları,1973,s.945

Vergi sistemlerinin başarılı olabilmesi için vergileme ilkelerinden adalet ilkesi öncelikli olarak yer almaktadır. Vergilemede adalet ilkesine göre vergilerin mükellefler arasında adil ölçülere göre dağılımı gerçekleştirilmelidir. Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını sağlayan adaletli bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağı, yükümlülerin kişisel durumlarına göre ölçüsünün ne olacağı belirlenmesi büyük bir önem taşımaktadır.¹¹⁶ Vergileme ilkelerinin bir vergi sisteminin değerlendirilmesi ve gelişiminde kullanılan ölçütlere ilişkin en tanınmış ve günümüzde bile atıfta bulunan ilkeler; Adam Smith'in vergileme ilkeleridir.¹¹⁷ 1776 yılında yayınlanan Ulusların Zenginliği adlı eserinde Adam Smith dört vergileme ilkesini ortaya atmıştır. Adalet/Eşitlik ilkesi, Belirlilik/Kesinlik ilkesi, Uygunluk ilkesi ve iktisadilik ilkesinden oluşur. Adalet ilkesine göre toplumu oluşturan bireyler gelirleri oranın da devlet giderine katkıda bulunmalıdır. Adam Smith'e göre adalet prensibi göz önüne alınırken kişinin serveti değil, elde ettiği gelir esas alınmaktadır.

19. yy ortalarında A.Wagner de günümüzde de önemini koruyan vergileme ilkeleri ortaya atmıştır. Bunlar; mali ilkeler, iktisadi ilkeler, ahlaki ilkeler, teknik ve idari ilkeler olarak dörde ayrılır. Wagner adaleti ahlaki ilkeler içerisinde ele almış vergilerin gelir ile eşit orantılı olması gerektiğini ileri sürmüştür.

Temel vergileme yaklaşımında da adalet, etkinlik, genellik çağdaş vergileme açısından başlıca uyulması gereken normlardır.

Vergilemede adaletin hayata geçirilmesi konusunda teorik düzeyde farklı yaklaşımlar söz konusudur. Bu yaklaşımlar sırasıyla fayda teorisine dayanan fayda yaklaşımı iktidar teorisine dayanan ödeme gücü yaklaşımı ve fedakarlıkta eşitlik yaklaşımı olarak incelenebilir.¹¹⁸

¹¹⁶ Abdurrahman Akdoğan, "Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım" Ankara, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü, yayın no 1/9, s.12. Ali Rıza Gökbnar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998, sayı 4. s.186.

¹¹⁷ Naci B. Muter, Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, Kamu Maliyesi, Manisa, 2003, s.157.

¹¹⁸ Muter, Çelebi, Sakınç, a.g.e, s.163.

Fayda yaklaşımında, vergilemede adaletin sağlanabilmesi için vergilerin, kamu faaliyet ve hizmetlerinden sağlanan yararın göz önünde bulundurulması suretiyle bireyler arasında paylaşılmasını öngörmektedir. Daha açık bir söyleyişle mükellefler kamu hizmetlerinden talepleri oranında vergi ödemelidir.

Ödeme gücü yaklaşımına göre gelir ve servet düzeyi bakımından birbirinden farklı olan bireylerin vergilendirilmesinde ödeme gücü dikkate alınmalıdır.

Fedakarlıkta eşitlik yaklaşımına göre ise , toplam vergi yükünün eşit olarak bölüştürülmesi gereği üzerinde durulmaktadır. Bu yaklaşımda üzerinde durulan eşitlik kriteri kişilerin vergi dolayısıyla katlandıkları fedakarlığın eşit olması anlamına gelmektedir.

B. Vergi Adaleti Açısından Vergi Affı

1. Vergi Adaletinin Teknik Analizi

Bilindiği gibi devletler toplumsal sözleşmenin kendilerine tanındığı yetkileri kullanarak çeşitli düzenlemeler yapabilmekte ve bu yönüyle topluma çeşitli yükler yükleyebilmektedir. Şüphesiz ki devletlerin sahip olduğu yetkiler içinde “vergileme” en önemli alanı oluşturmaktadır. Devlet sahip olduğu vergileme yetkisini anayasa ve yasalar vasıtasıyla kullanmakta ve bu sayede kamusal hizmetlerin finansmanı açısından hukuki bir zemin hazırlamaktadır.¹¹⁹

Devletin varlık koşulu biçiminde algılanan kamusal ihtiyaçların doyumlandırılması işlevi, beraberinde, bunun alternatifi olan finansal kaynağı (vergi) çağrıştırır. Devletin düzenli ve sağlıklı finansmana ihtiyacı vardır. Devlet

¹¹⁹ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, “ Vergi, Zulüm ve İsyan”, Phoenix Yayınevi,2002 Eylül, Ankara,s.144.

bunu hukuka bağılı kalarak, mali alandaki egemenliğin nişanesi olan vergilendirme yetkisini kullanarak gerçekleştirir.¹²⁰

Vergilendirme yetkisinin kullanımı ile oluşun vergilendirme sürecinde vergi adaleti en önemli konulardandır. Vergi adaletini sağlama ve mali güce göre vergilendirme vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleriyle sağlanır.

Adalet denildiğinde akla ilk gelen kavram eşitlik olmuştur. Çoğu kez bu iki kavram birbirinin yerine kullanılmıştır. Adalet kavramı eşitliği de kapsamaktadır. Eşitliğin olmadığı bir yerde adaletten söz edilemez. Yani adaletin temelinde eşitlik vardır. Dolayısıyla eşitliğin sağlanması adaleti de beraberinde getirir.¹²¹

Genellik ve eşitlik ilkeleri 18.yy dan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkeleridir. 1961 Anayasası'nın 12. maddesine göre, “ herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye , aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.” Anayasanın 61. maddesinin birinci fıkrasına göre ve 1982 Anayasası'nın 73. Maddesine göre de “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre vergi ödemekle yükümlüdür.” Vergilemede eşitlik ve genellik ilkelerinin anayasal temelini bu hükümler oluşturur.

Genellik ilkesi en yalın biçimiyle bir toplumda yaşayan mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasının gerektirir. Vergilemede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde,adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir.¹²² Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirir. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda olanların belirli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulması, dikey adalet ise

¹²⁰ Mehmet Palamut, “ Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB karşısındaki Konumu”, 17. Maliye Sempozyumu, Türmob Yayınları, 2002, Ankara, s.221.

¹²¹ Dilek Dileyici, Artan Oranlı Vergiler, Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırılması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği,(Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2003) s.5.

¹²² Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998,s.147.

vergilendirme bakımından farklı koşullar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Yatay adalet kanun önünde eşitlik ilkesinin sonucu ve hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Dikey adalet de kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre biçimlenir. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için , vergilemede açıklık ve belirlilik ilkelerine de uygun davranılmalıdır. Bu ilkelere göre yükümlülerin ne zaman ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekir. Bu yüzden vergi kanunları ve bunların uygulanması, yükümlüleri belirsiz bir vergilendirme ortamına sokmamalıdır. Vergi hukuku alanında çok sayıda kanun yapılması veya kanunların çok sık değiştirilmesi, yükümlülerin görevlerini gereği gibi yerine getirmelerini zorlaştırmaktadır.

2. Vergi Affı Ve Vergi Adaleti İlişkisi

Vergi adaleti, genel adalet gibi çeşitli felsefi görüşlere yer verebilen soyut bir kavramdır, zamana, yere, değer yargılarına ve ideolojiye göre değişiklikler gösterir. Vergi adaleti bir yandan vergilerin, mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacakını , öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler.¹²³

Ekonomik mali, siyasi nedenlerle başvurulmuş vergi afları vergi adaleti açısından bazı sakıncalı durumlar meydana getirmektedir. Vergi affı ile vergi borcunu zamanında ödeyen dürüst mükellefler ve vergi borcunu zamanında ödemeyen ve bu sebeple cezalandırılması gereken mükellefler arasında eşitsizlik meydana gelmektedir. Bu durum vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi anlamına gelir. Sonuç olarak dürüst mükellefler aleyhine vergi adaleti bozulmuş olmaktadır. Ayrıca vergi affı çıkmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellefler adına da bir adaletsizlik söz konusudur. Bu da vergide eşitlik ilkesine zarar vermektedir. Hem iyi niyetli vergisini zamanında ödeyen vergi mükelleflerine hem de afftan önce vergisini

¹²³ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul , 1982, s.191.

cezası ile birlikte ödeyenlere nazaran hiç vergi ödememiş olanlar arasında bir adaletsizlik durumu doğacaktır.

Sık çıkan vergi afları da yükümlülerin vergi ödeme gayretlerini azaltmaktadır. Zamanında vergisini ödeyenleri mağdur durumda bırakan vergi afları vergi adaletini ortadan kaldırmaktadır. Vergi ödeme bilinci ve alışkanlığı zedelenmektedir. Vergi afları vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü sağlayarak kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirilmektedir.¹²⁴

Zamanında ödenmeyen vergiler uygulanan gecikme faizi dolayısıyla, zaman içinde gerçekten ödenemez duruma gelmektedir. Bu durum daha sonra vergi affı oluşturulmasına meşru zemin hazırlamaktadır. Ödenmeyen vergi alacaklarının bir kısmını kısa zamanda tahsil etmek, vergi yargısının yükünü azaltmak gibi ilk bakışta anlamlı bazı gerçeklerle çıkarılan vergi aflarının en büyük zararı vergilemede adalet ilkesi üzerinde yapmış olduğu telafisi zor tahribattır.¹²⁵

Ayrıca vergi hukukunda af uygulaması yine eşitlik ilkesinin sonucu olan ödeme gücü veya ödeme iktidarı yaklaşımına ters düşer çünkü bu yaklaşımın temeli vergi ödeme gücünün esas alınmasıdır. Fakat vergi affıyla, vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyanlara eşit davranılması eşitlik ilkesine ters düşer.

C. Vergi Yükü Açısından Vergi Affının Değerlendirilmesi

Vergi yükü belirli bir dönemde devlete ödenen vergilerin belli bir dönemde elde edilen gelire oranıdır. Vergi yükü ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Vergi yükü ödenen vergi ile doğru orantılı ödeme gücü ile ters orantılıdır. Vergi yükü sadece bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak

¹²⁴ Yusuf Karakoç, “ Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayınları , 2004, Ankara,s.99.

¹²⁵ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001, Ankara, s.19.

zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar, ekonomik büyüme gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir.¹²⁶

Toplam vergi yükü bütün vergilerin ekonomi üzerindeki yüküdür. Ödenen vergi arttıkça vergi yükü artmakta gelir arttıkça vergi yükü azalmaktadır.

$V_y = \text{Ödenen Vergi} / \text{Mükellefin Geliri}$ 'dir. Toplam Vergi Yükü=Ödenen Vergiler/ Toplumun Geliri'nden oluşur.

Bir ülke için vergi yükünün ne olması gerektiğine ilişkin en yaygın yöntem, bir ülkenin vergi yükünün benzer nitelikli vergi yükleri ile karşılaştırılmasıdır. Ülkelerin kendilerine has karakteristikleri dikkate alınarak benzer nitelikli ülkeler ile vergi yükü karşılaştırılması yapılabilir. Bir ülke için vergi yükünün ne olması gerektiğine ilişkin en yaygın yöntem, bir ülkenin vergi yükünün benzer nitelikli vergi yükleri ile karşılaştırılmasıdır. Ülkelerin kendilerine has karakteristikleri dikkate alınarak benzer nitelikli ülkeler ile vergi yükü karşılaştırılması yapılabilir. Vergi yükü hesaplamalarının ortaya koyduğu en önemli husus , kişi başına düşen milli gelir yükseldikçe ver gelirin GSYİH'ye oranının yükseldiğidir. Gelişmiş ülkelerdeki vergi yükü , gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yükünün iki katı seviyesindedir. Ekonomik gelişme hem daha fazla kamu harcaması için talep oluşturmakta hem de sözü edilen talebi karşılayabilecek daha fazla vergilendirilebilir kapasite yaratmaktadır.¹²⁷

Vergi yükü açısından vergi affını değerlendirecek olursak, vergi affı vergi yükü dağılımında adaletsizliğe yol açacaktır. Türkiye'de vergi yükü fazla değildir. 2001 yılında OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının % 36.9, AB ülkelerinde % 41.0 ve İngiltere'de % 37.3 olması vergi yükünün Türkiye'de gelişmiş ülkelere nazaran yüksek olmadığını göstermektedir.¹²⁸

¹²⁶ Muter, Çelebi, Sakıncı, a.g.e,s.177.

¹²⁷ Yüksel Karaca, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları", Yaklaşım , Yıl 8, Sayı 93, 2000.s.98-99.

¹²⁸ Esra Siverekli Demircan, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme",19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Belek - Antalya, 10 - 14 Mayıs 2004, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara s.56.

Türkiye’de kişi başına düşen gelir miktarının düşük olmasından dolayı mükellefler tarafından hissedilen vergi yükü son derece ağırdır. Ayrıca vergi yükünün dağılımı adaletsizdir. Vergisel aflar sonucunda da vergi yükü mükellefler üzerinde farklı düzeylerde dağılacaktır.Bu durumda vergilemede eşitlik ilkesine aykırı bir sonuç ortaya çıkaracaktır.

Tablo 6 : Vergi Yükünün Dağılımı

Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı (1980-2002)

Yıllar	Vergi Gelirleri (Milyon TL.)	GSMH (Milyon TL.)	Vergi Yüğü (%)
1980	749.849,4	5.303.010,2	14.1
1981	1.190.203,8	8.022.745,3	14.8
1982	1.522.329,2*	10.611.859,2	14.3
1983	1.934.491,9	13.933.008,1	13.9
1984	2.372.211,1	22.167.739,9	10.7
1985	3.829.117,0	35.350.318,4	10.8
1986	5.972.033,9	51.184.759,3	11.7
1987	9.051.003,1	75.019.388,0	12.1
1988	14.231.761,2	129.175.103,7	11.0
1989	25.550.319,8	230.369.937,1	11.1
1990	45.399.534,3	393.060.170,5	11.4
1991	78.642.770,2	634.392.841,1	12.4
1992	141.602.093,8	1.103.604.908,9	12.8
1993	264.272.936,4	1.997.322.597,4	13.2
1994	534.888.082,4**	3.887.902.916,5	13.8
1994	587.760.247,7***	3.887.902.916,5	15.1
1995	1.084.350.504,0	7.854.887.166,7	13.8
1996	2.244.093.829,9	14.978.067.283,0	15.0
1997	4.745.484.021,0	29.393.262.147,0	16.1
1998	9.228.596.187,3	53.518.331.580,0	17.2
1999	14.802.279.916,3	78.282.966.809,0	18.9
2000	26.503.698.413,3	125.596.128.755,0	21.7
2001	39.735.928.149,7	176.483.953.021,0	22.5
2002	59.631.867.852,1	273.463.167.796,0	21.8

Kaynak: www.gelirler.gov.tr

Türkiye’de 1980 yılından başlayarak sosyal güvenlik primlerini hariç tutulduğu vergi yükleri yukarıdaki gibidir. (Tablo:6) Görüldüğü gibi vergi yükü 1980 yılından 2002 yılına kadar yaklaşık %7.7 ‘lik bir artış yakalamıştır. Günümüze kadar yapılan mali aflar dikkate alındığında vergi yükü ve vergi afları arasında ilişki kurmak mümkündür. Af dönemlerinde vergi yükünde bir azalma veya daha az bir artış meydana geldiği fark edilebilir. Örneğin 1981 yılında yapılan 2431 sayılı tahsilatın hızlandırılması ve beyan dışı kalmış servet unsurlarıyla vesikasız emtianın beyanına ilişkin yasadan sonra vergi yükü % 14.8’dir. 2801 sayılı bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsil hakkında yasanın çıktığı 1983 yılında vergi yükü 13.9’a gerilemiştir.

Vergi yükü ve gelir dağılımı araştırmalarında ulaşılan en önemli bulgu , Türkiye’de gelir vergisi ve kurumlar vergisi tahsilatının toplam faktör gelirine oranını ifade eden efektif vergi yükünün ortalama yüzde 8 seviyesinde olmasıdır. Asgari ücretli bir işçinin efektif vergi yükü yüzde 19 oranında olduğu halde, ortalama yükün yüzde 8’de kalması, ücretli kesimin ağır bir vergi baskısı altında kaldığını göstermektedir. Ücretli kesimin milli gelirden aldığı paya göre yaklaşık iki kat daha fazla vergi ödediği görülmektedir.¹²⁹

Bir ülkede vergi adaletinin sağlanması açısından vergi yükünün dengeli olarak dağıtılması gerekir. Vergi alınması gereken kesimlerden yeterince vergi alınamaması veya vergilerin belirli kesimler üzerinde kalması vergi adaletini zedelemektedir. Özellikle ücretliler aleyhine vergi adaletini zedelemektedir.

Vergisel aflar sonucunda beyannameli yükümlülerin vergi yükü azalmış, gelir vergisi giderek ücret vergisi şekline dönüşmüştür. Siyasi ekonomik ve mali nedenlerle çok sık vergi affına başvuruluyor olması ödeme gücü yeterli olduğu halde vergi ödememe alışkanlığı kazanan mükelleflerin vergi yükünün ücretliler üzerinde kalmasına neden olmuştur.

¹²⁹ Ali Rıza Gökbnar ve Ramazan Gökbnar “Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükünün Bölüşümü Yönünden Reform Gereği” Vergi Sorunları, sayı 89, Şubat 1996, s.79.

D.Ülkemizde Vergi Kayıp Ve Kaçağı Sorunu Açısından Vergi Affının Değerlendirilmesi

Ülkemizde vergi kaçağının ulaştığı boyutlar 1985 yılından 2002 yılına kadar aşağıdaki tablodan görülmektedir. Görüldüğü gibi vergi kaçağı 1985 yılından bu yana büyük boyutlara ulaşmıştır.

Vergi ve sigorta prim aflarının kayıt dışı ekonomi üzerinde etkisi iki yönlüdür. Bunlardan birincisi sık sık çıkarılan vergi ve sigorta prim aflarının tahsilat üzerinde olumsuz etkisidir. Vergi ve prim afları denetim elemanları tarafından yapılan inceleme sonucu, ortaya çıkarılan fark , matrah sonucu tarh edilen vergi ve primlerin tahsilini tamamen veya kısmen imkansız kıldığından, başka bir ifadeyle aflarla vergi prim alacağından vazgeçildiğinden , yapılan denetimler etkisiz kalmakta ve denetimin caydırıcılığı azalmaktadır. Bu durum vergi ve prim kaçırmayı özendirilmektedir. İkincisi ise, mükellefler vergi ve sigorta prim affı beklentisine girerek kayıtlı çalışmaktan kaçınması şeklinde ortaya çıkar. ¹³⁰ Türkiye’de ki vergi kayıp ve kaçağının boyutu aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Tablo :7

Vergi Kayıp Ve Kaçağının Boyutu (1985-2003) (MİLYAR TL)

	Bütçe Açığı	Kayıt Dışı Gelir (1)	GSMH'ya Göre Vergi Yüğü (2)	Vergi Kaçağı ve Kaybı(1*2)	Vergi Kaçağı/ Bütçe Açığı(%)	Vergi Kaçağı /GSMH(%)
1985	830	1,358,4	10,8	146,714	17,5	0,41
1986	1,158	1,835,2	11,7	214,721	18,4	0,41
1987	2,347	2,330,8	12,1	282,033	12,0	0,37
1988	3,860	3,965,6	11,0	436,224	11,2	0,33
1989	7,502	7,819,2	11,1	867,933	11,5	0,37
1990	11,782	15,324,6	11,4	1,746,9	14,8	0,43
1991	33,316	29,603,2	12,4	3,670,8	11,0	0,57

¹³⁰ Duran Bülbül, Hülya K. Karadeniz, “ Vergi ve Sigorta Prim Afları”,19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Belek - Antalya, 10 - 14 Mayıs 2004, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,s.807.

1992	47,328	54,426,8	12,1	6,585,6	13,9	0,59
1993	133,105	123,730,7	13,2	16,332,4	12,2	0,81
1994	150,839	377,779,2	15,1	57,044,6	37,8	1,46
1995	314,944	592,344,9	13,8	81,743,5	25,9	1,04
1996	1,217,740	1,430,405,4	14,9	213,130,4	17,5	1,42
1997	2,180,847	2,974,950,0	16,1	478,966,9	21,9	1,62
1998	3,697,824	6,751,703,0	17,4	1,161,292,9	31,4	2,16
1999	9,151,620	17,954,806,0	18,9	3,393,458,3	37,0	4,33
2000	13,264,885	23,696,452,0	21,1	4,999,951,3	37,6	3,98
2001	29,036,095	29,267,979,0	22,5	6,585,295,2	22,6	3,73
2002	40,090,026	44,357,450,0	21,8	9,669,924,1	24,1	3,53

Kaynak: www.gelirler.gov.tr

Tablo: 8

Yıllar İtibariyle Vergi Afları ve Vergi İncelemesi Sonucu Kayıt Dışı Kalan Matrahın , İncelenen Matraha Oranı

YILLAR	VERGİ AFLARI	KAYITDIŞI KALAN MATRAHIN İNCELENEN MATRAHA ORANI%
1950-1980		49,7
1981	2431 Sayılı tahsilatın hızlandırılması hakkında kanun ve 2456 Sayılı 2431 sayılı bir madde eklenmesi hakkında kanun	87.8
1982		86.1
1983(x)	2801 Sayılı bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsili hakkında kanun (Matrah Artırımı)	49.2
1984		128
1985	3239 Sayılı bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanunun geçici 1. maddesi	128
1986		129
1987		26
1988		31
1989		45
1990		62

1991		50
1992	3787 Sayılı bazı kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması ve matrah artırımı hakkında kanun (Matrah artırımı içermektedir.)	59
1993		36
1994		130
1995		42
1996	4213 Sayılı kıymetli maden ve ziynet eşyası beyanı hakkında kanun (Kıymetli maden stok affı)	27
1997		39
1998	4369 Sayılı kanun (Stok affı içermektedir.)	39
1999		81
2000		54
2001		184
2002		54
2003	4792 Sayılı Vergi Bariş Kanunu (Matrah Artırımı , Stok Affı içermektedir.)	Veri yok

Kaynak: www.gelirler.gov.tr

Kayıt dışı ekonomiye neden olan unsurlar çeşitlidir. Vergi afları bunlardan yalnızca birini oluşturur. Diğer etkenlerde göz ardı edilmemelidir. Bülbül ve Karadeniz'in yaptığı çalışmada, özellikle vergi aflarının olduğu yılları takip eden dönemlerde kayıt dışı tespit edilen matrahlarda büyük artış gözlemlenmektedir. Yukarıda ki tablo 8'den görülebilir. Örneğin matrah artırımını da içeren 1983 yılında yürürlüğe giren 2801 sayılı kanundan sonra 1984 yılında kayıt dışı kaldığı tespit edilen matrah incelenen matrahın %128 i olarak gerçekleşmiştir. Affın yürürlüğe girdiği yıl bulunan kayıt dışı matrah farkı sadece % 49,2'dir. Ayrıca 1992 yılında ki affa müteakip 1993 yılında bu oran düşmekte gibi gözükse de 1994 de %130 gibi bir orana çıkmıştır.

Aynı yükselme stok aflarını içeren 1996 yılında yürürlüğe giren 4213 ve 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 Sayılı kanunlar sonrasında da rastlanılmaktadır. Tabi ki bu artışlar salt vergi aflarına bağlanamaz, örneğin 2001 ve 1994 yılındaki krizlerin etkisi vardır. Vergi afları yalnızca yapıldıkları yılları değil geriye dönük tahakkuk ve tahsil zaman aşımını izleyen beş yıllık bir

süreyi kapsar. Bununla beraber matrah artırım ve stok affını içeren kanunların yürürlüğe girdiği yıllarda kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye oranı artar.

Kayıt dışı ekonomi sorununun giderilmesinde , vergi affı bir çözüm oluşturmaz. Gerçi ekonomik açıdan vergi aflarıyla kayıt dışı kalmış servet unsurları açığa çıkarılabilirse de, vergi affından sonra oluşan kayıt dışına çıkma eğilimi vergi kaçığı sorununu oluşturur.

Bütün vergi sistemleri genellikle eşitlik ve adalet ilkelerini göz önünde tutar. Sık sık çıkartılan af kanunları mükelleflerde uyandıracığı “nasıl olsa üç beş seneye kadar bir af çıkar” duygusu bir yana, hiçbiri mükelleflere belli bir süre içinde gizledikleri gelirlerini beyan etmeleri ve bu süre geçtikten sonra çok şiddetli cezalarla bu dönemlere ait gizli gelirlerin tespitine girişmek gibi “imkan tanıyıcı, yola getirici, göz yıldırıcı” bir politika götürmemiştir. Bu yüzden vergi afları vergi kayıp ve kaçığı önlemede bir çözüm oluşturmaz.

II. Vergilemede Etkinlik Ve Vergi Aflarının Etkinlik Üzerine Etkisi

A. Etkinlik Kavramı

Genel olarak idarelerin başarısı “verimlilik” ve “etkinlik” değerlendirilmektedir. Kamu idaresinde etkinlik kavramı başarının ölçülmesinde ön plana çıkmıştır.

Genel olarak etkinlik arzu edilen sonuçları elde etme kapasitesi veya bir genel veya özel amacın gerçekleştirme derecesi olarak açıklanmaktadır.¹³¹

Vergi idaresi bakımından etkinlik kavramı geleneksel anlayışa göre vergilemede idarenin etkinliği, verimlilik yönünden ele alınmış ve belirli gelirin toplanması için gerekli olan reel gelir kaynaklarının minimize edilmesi şeklinde ifade edilmiştir.

Literatürde etkinlik tanımları şu şekilde özetlenebilir;

Teknik Etkinlik :Mevcut üretim faktörleri ile ne kadar katma değer yaratıldığını ifade eden bir kavramdır. Teknik etkinlik ile üretim maksimizasyonu yönünden organizasyonlar arası karşılaştırmalar yapılması mümkündür. Verimlilik kavramı ile eş anlamlıdır.

Kaynak Kullanımında Etkinlik: Üretim kaynaklarının ne ölçüde israf edilmeden kullanıldığını ifade eder.

Kaynak Kullanımında Etkinlik: Üretim faktörlerinin hizmet sunum alanlarına ne ölçüde adil dağıtıldığını ifade etmek üzere kullanılır.

¹³¹ Halil Nadaroğlu , Vergi Sistemimizin Etkinliği, Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:234, 1987, s.3.

Hizmet Etkinliği: Hizmet etkinliği ile verilen hizmetin miktarı değil, kalitesi ölçülmeye çalışılır, burada kullanılan etkinlik kavramı “Hizmet Kalitesi” ile eş anlamlıdır.

X Etkinlik: Harvey Leibenstein tarafından geliştirilen bir kavramdır. Leibenstein’e göre rekabetçi bir piyasada kaynaklar daha dikkatli kullanılmak ve maliyetler minimize edilmek zorundadır. Fakat monopol piyasasında tek satıcı konumunda bulunan monopolcü için maliyetleri minimize etme yönünde bir baskı söz konusu değildir. Sonuçta rekabetçi piyasada x etkinlik , monopol piyasasında x etkinsizlik oluşumu söz konusudur.

Maliyet Etkinliği: Organizasyonda toplam maliyetlerin ne ölçüde minimize edildiğini gösterir. Örneğin toplam üretim maliyetlerinin, toplam üretim miktarına veya değerine (Katma Değer) bölünmesi ile maliyet etkinliği hesaplanabilir. Maliyet kriteri ile çakışmaktadır.

Teknolojik Etkinlik: Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı dolayısıyla elde edilen maliyet tasarrufunu ve üretim artışını tespit etmek için kullanılan bir performans değerlendirme ve ölçme kriteridir ve yenilik kriteri ile eş değerdir.

Ölçek Etkinliği: Ölçek büyümesi sonucu bir organizasyonda birim başına ortalama maliyetlerdeki artışı (ya da azalışı) tespit etmek için kullanılan bir performans değerlendirme kriteridir.

Etkinlik kavramı kimi zaman maliyet tasarrufu anlamına gelmekte (maliyet etkinliği) bazen prodüktivite veya verimlilik kavramı ile eş anlamlı kullanılmakta kimi zamanda kalite anlamında kullanılmaktadır.

Etkinlik çoğu zaman yukarıda belirtilen performans göstergelerinin bir veya bir kaçını birlikte ifade eden bir kavram olarak tanımlanabilir.¹³²

¹³² Coşkun Can Aktan, Kamu Ekonomisi ve Maliyesi , Anadolu Matbacılık, İzmir, 2000, s. 45-50.

Genel bir tanımlama yapılırsa verimlilik bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile , bu çıktıyı yaratmak için kullanılan girdi arasındaki ilişkidir. Bu nedenle verimlilik çeşitli mal ve hizmetlerin üretimindeki kaynakların emek,sermaye,arazi , malzeme , enerji , bilgi-etken kullanımınıdır diye tanımlanır.

133

Genel anlamıyla verimlilik kuruluşun aşağıdaki ölçütlere ne kadar yaklaşılabilirdiğinin kapsamlı bir ölçüsüdür.

- Amaçlar : Bunların gerçekleşme derecesi
- Etkenlik : Yararlı çıktı sağlamak için kaynakların ne ölçüde etkili kullanıldığı
- Etkililik: Gerçekleşmesi mümkün olana kıyasla gerçekleşen
- Karşılaştırılabilirlik: Verimlilik performansının zaman içinde gerçekleşme durumu

Verimlilikteki değişimler ; hızlı ekonomik kalkınma, daha yüksek yaşam standartı, ödemeler dengesi, enflasyonun denetimi ve hatta dinlencelerin süre ve kalitesi gibi pek çok ekonomik sosyal olayı büyük ölçüde etkilediği kabul edilmektedir. Bu değişimler ücret düzeyini, maliyet fiyat ilişkisini sermaye yatırımları ihtiyacını ve istihdamı etkiler.¹³⁴

Verimlilik = Girdi/Çıktı

Verimlilik aynı zamanda sonuçlarla bu sonucu elde etmek için harcanan zaman arasındaki ilişki olarak tanımlanır.

B. Vergilemede Etkinlik Kavramı

Hukuki açıdan vergi mevzuatı oluşturulurken , bunun rasyonel vergi sistemi kriterlerinin gerçekleştirilmesine olanak verecek şekilde bir vergi demetine sahip olmasına çalışılmalıdır. Hukuki açıdan ideal bir mevzuat

¹³³ Joseph Prokopenko, Verimlilik Yönetimi, Çeviren; Olcay Baykal, Nevda Atalay, Erdemir Fidan, MPM yayınları, Yayın No: 476, 1995, Ankara, s.8.

¹³⁴ MPM, a.g.e , s.9.

oluşturulduktan sonra, uygulamada kamu harcamalarını karşılamak üzere yeterli finansman kaynaklarının sağlanması anlamına gelen “ mali etkinliğin” gerçekleştirilmesine çalışılmalıdır. Teorik olarak vergi tahsilatında mali etkinliğin sağlanması için toplanan vergilerle kamu faaliyetlerinin optimum düzeyde sunulmasını sağlayacak kamu harcamalarının tamamının karşılanabilmesi gerekmektedir. Tarihsel gelişim sürecinin her aşamasında vergi sisteminin temel fonksiyonu, daima, kamu harcamalarının karşılanması için gerekli finansman kaynaklarının sağlanması olmuştur.¹³⁵

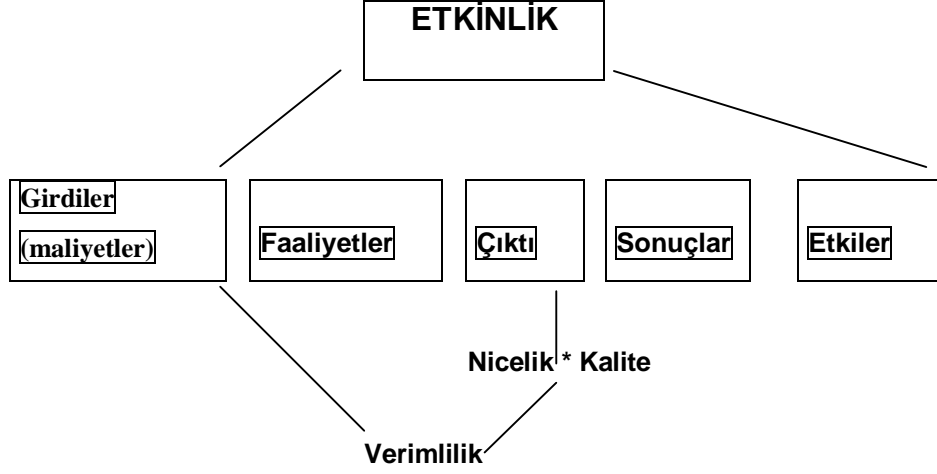
Vergilemenin en önemli amacı mali niteliktedir. İdeal olan optimal vergi hasılatını sağlamaktır. Bunu sağlayabilmek için vergi kapasitesi ve gayreti önemlidir. Vergileme yoluyla optimal hasılaya, ancak vergi gayreti oranının vergi kapasitesinin en etkin biçimde kullanıldığı noktaya kadar sürdürülmesi suretiyle ulaşılabilir. Bu nokta vergilemenin güvenlik sınırınıdır. Çünkü bu sınırın altında kalırsa hizmet arzının azalması ve kalitenin düşmesi gibi ekonomik ve sosyal sonuçlar ortaya çıkar. Sınırın aşılması ise sosyal direnişlere neden olur.

İsveç'te 1994 yılında Hükümet Ulusal Vergi Kurulu'nda daha çok bilgiye dayalı bir bütçe diyaloguna temel oluşturması için kapsamlı performans ölçüm modeli hazırlanmasını istemiştir. Bu model girdi-faaliyet-çıktı –sonuç sırası çerçevesinde oluşturulmuştur. Bu kavramlara ilişkin olarak üç temel performans kriteri ortaya koyulmuştur; Verimlilik, kalite, etkinlik. Etkinlik vergi idaresinin vergi açığı üzerindeki etkisi olarak tanımlanmıştır. Vergi açıkları daha sonra tahsilat kaybı (hesaplanmış ama tahsil edilmemiş vergiler) ve tahakkuk (assessment) hatası olarak ikiye ayrılmış ve böylece temel performans kriterlerinin sayısı dörde yükselmiştir.¹³⁶

¹³⁵ Ramazan Gökbunar, Keramettin Tezcan, Ahmet Utkuseven, Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma “ Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:3, Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara 2002, s.22.

¹³⁶ Maliye Bakanlığı , Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Gelir İdaresinde Etkinlik Araştırmaları, Ankara, 2002, s.46.

Şekil :1
Girdi – Faaliyet – Çıktı – Sonuç Modeli



Kaynak: Maliye Bakanlığı , Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları, Ankara, 2002, s.46

Girdiler çıktıları üretmek üzere tüketilen kaynaklardır. Bunlar; üretim faktörlerine (işgücü ise çalışma saatleri) göre fiziksel terimlerle veya maliyet olarak mali terimlerle tanımlanabilir.

Faaliyetler üretim sürecinin temel aşamalarıdır. Bu faaliyetlerin uygun maliyetlerle gerçekleştirilmesi , muhasebe açısından büyük bir zorluktur.

Farklı hükümet hizmetlerinin tanımları arasındaki farklılıklar nedeniyle çıktı, sonuç ve etki terimlerine kesin anlamlar yüklemek zordur. Çıktı bir program tarafından finanse edilen ve doğrudan üretilen mal ve hizmetlerdir.

Çıktılar genellikle nihai vergi tarhi veya hesaplanan vergi açısından tanımlanır. (Bazen bunun yerine vergi beyannamelerinin sayısı ölçüm olarak kullanılmaktadır.)

Elde edilen gelir ise sonuç olarak tanımlanır. Vergi mükelleflerinin uyumunda bilgi hizmet ve vergi kontrollerinin etkisini tanımlamak üzere etki terimi kullanılmaktadır.

Performans ölçümünün zaman içerisinde gelişimi yukarıdaki şekilde soldan sağa doğru bir artışla tanımlanmaktadır. Geleneksel olarak hükümetteki yönetim kontrolü girdiler üzerine odaklanmıştır. Program bütçeleme ile farklı faaliyetlerin programlar içinde gruplandırılmasının maliyetinin ölçülmesi önem kazanmıştır. Bundan sonraki adım çıktı olarak verimliliğin girdilerle ilişkili olarak ölçülmesidir.¹³⁷

Çıktının basit nicel ölçümlerine dayalı verimlilik ölçümleri , önemli niteliksel yönleri dışarıda bıraktığı için eleştirilmektedir. Uyum maliyetleri ve vergi mükelleflerine verilen hizmetlere önem verildikçe bu hususta yetersiz kalınmıştır. Kalitenin ölçümünde sürecin niteliğiyle ürünün niteliği arasında bir ayırım yapılabilmektedir. Sürecin niteliği vergi mükelleflerini koruyacak prosedürel korumaların ne kadar iyi gözlemlendiğini ve vergi idareleri ile irtibatlarında vergi mükelleflerine ne kadar iyi bir hizmet verildiği üzerinde odaklanırken , ürünün niteliği kararların doğruluğu üzerine odaklanmaktadır.¹³⁸

Etkinlik sonuç ve etkileri ilgili hedeflere bağlamaktadır. Etkinlik ölçümlerinin güvenilir olması arzu edilse de , güvenilirliğin sağlanması oldukça zordur. Ancak bu kural değildir. Eğer, hükümet bir toplam gelir hedefi belirlerse, sonuçları tahsilata göre ölçmek ve bu hedefle karşılaştırmak kolay olacaktır. Gelirin bir hedef ve etkinlik ölçümü olmasındaki sorun , bir çok ülkede tahsil edilen gelirin vergi idaresinin genel performansından ziyade ekonomik büyüme ve vergi mevzuatındaki değişikliklere bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu da uygun gelir hedeflerinin belirlenmesini hususunu bir bilim haline getirir.¹³⁹

¹³⁷ Maliye Bakanlığı, a.g.e, s.48.

¹³⁸ Maliye Bakanlığı, a.g.e, s.48.

¹³⁹ Maliye Bakanlığı, a.g.e, s.48.

Etkinliğin daha az pratik ama kavramsal olarak tercih edilen bir ölçümü de vergi açığı , yani teorik vergi ile mevcut vergi geliri arasındaki farktır. Yalnız burada vergi açığının hesaplanması sorunu vardır.

Eğer sonuç ve etkiler girdi ve maliyetler ile ilgili olursa , maliyet etkinliğinden bahsedilebilir. Bazen vergi idarelerinin maliyetlerinin toplam gelirle bağlantılı olması bir maliyet-etkinlik ölçümü olarak kabul edilmektedir. Eğer bu ölçümler uluslar arası karşılaştırmalar için kullanılırsa vergilerin yüksek olduğu ülkelere iltimas geçilmiş olacaktır.

Etkinliğin sağlanabilmesi sonuçların ölçülmesi ve hizmetlerin vergi kontrolünün uygunluk üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi gerekir. Verimlilik rakamları ve yapılan denetimler sonucu elde edilen gelirler performans ölçümü için yeterli değildir. İyi bir performans ölçüm modeli oluşturulmalıdır.

Vergilendirmenin en önemli hedefi hukuka uygun bir şekilde ve gerek hükümete gerekse vergi mükelleflerine hukuka uygun şekilde asgari düzeyde bir maliyet yükleyecek biçimde vergi yükümlülüklerini değerlendirmek ve vergi toplamaktır. Vergi kaçakçılığının yapılmadığı ve istem dışı hataların meydana gelmediği bir ortamda toplanabilecek olan vergi geliri teorik vergi geliri olarak adlandırılır. Teorik vergi geliri ile gerçekte toplanan vergi arasındaki fark çoğunlukla vergi açığı olarak adlandırılır. Vergi açığı iki parçaya ayrılabilir. Bunun bir parçası, teorik vergi ile gerçekte hesaplanan , tahakkuk eden vergi arasındaki farktır. (Assesment error). Diğer parçası ise tahakkuk eden vergi ile tahsil edilen vergi arasındaki farktır. (Tahsilat kaybı- collection loss) ¹⁴⁰

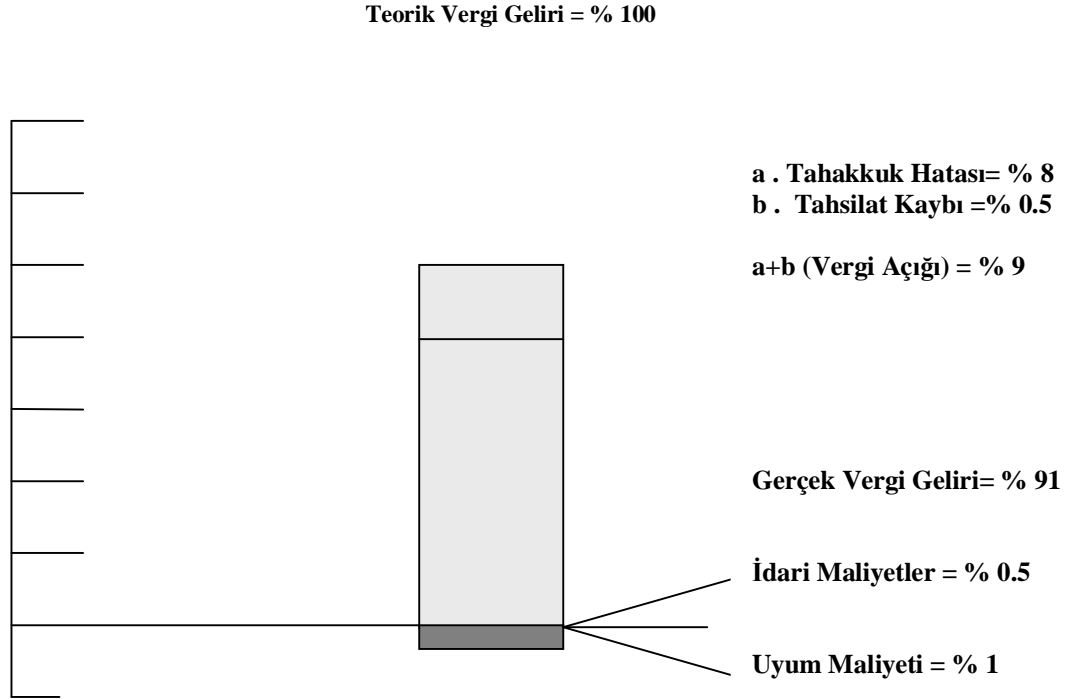
Tahakkuk hatası tahminleri , diğer vergi kaçakçılığı türleriyle desteklenen kayıt dışı ekonomiye dayanan hesaplamalara dayanmaktadır.

Vergilendirmenin topluma bir maliyeti söz konusudur. Eğer üretim kayıplarından kaynaklanan fazla vergi yükü göz ardı edilirse , hükümetin idari

¹⁴⁰ Maliye Bakanlığı, a.g.e, s.95.

maliyetleri ve vergi mükelleflerinin uyum maliyetleri de varlıklarını sürdürecektir. Uyum maliyeti vergi beyannamelerinin hazırlanması için harcanan zamanı vergi danışmanlarına yapılan doğrudan ödemeleri , muhasebe sistemini vergilendirmenin gereklerine uyarlamak için katlanılan ekstra maliyetleri ve benzeri konuları kapsamaktadır.

Şekil 2.
Gerçekte Toplanan Vergi Vergilendirme Maliyetlerinin Teorik Vergi Gelirine Oranı İsveç Örneği



Kaynak: Maliye Bakanlığı , Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları, Ankara, 2002, s.94

Vergi idaresinin temel gayesi vergi açığının azaltılmasıdır. Bu durum uyumun teşvik edilmesi, vergi kaçakçılığının caydırılması ve engellenmesi suretiyle vergi mükellefi davranışının etkilenmesini ifade etmektedir. Havuç-sopa yaklaşımı için kullanılacak araçların bir bölümünü bilgi ve hizmet oluşturur, diğer bir kısmı ise vergi kontrolü ve yaptırımlarından oluşur.¹⁴¹

¹⁴¹ Maliye Bakanlığı, a.g.e, s.94.

Verimlilik , çıktının toplam maliyete ya da çalışma saatine oranı olarak ölçülmektedir. (rn. gelir vergisi beyannameleri ve incelemeler)

Kalite öncelikle karar verme mekanizmasında ya da süreçte meydana gelebilecek ve vergi mükellefleri açısından zararlara yol açabilecek hatalara karşı alınacak koruyucu önlemler için sağlanmalıdır.

Eğer sonuçlar ve etkilere bakarsak en açık gösterge toplam vergi geliri olacaktır. Normal şartlar altında gelirdeki değişkenlikler daha ziyade vergi kanunlarındaki değişikliklere , artan ve azalan vergi oranlarına ve ekonomide ki konjonktürel hareketlere bağlı olacaktır. Bu nedenle etkinliğin ls toplanan toplam vergi geliri değil gerçek ve teorik vergi geliri arasındaki farktır. (Vergi Açığı)

Vergilemede idari etkinlik;

Etkin bir vergileme için; bazı koşullar gerçekleştirilmelidir;

- 1) Vergilemeye tabi tutulacak topluluğun çok kesin sınırlarla belirtilmesi gereklidir. Vergilemenin konusu da kesin olarak belirlenmelidir. Vergi konusunu teşkil eden varlık tam olarak bilinirse idari etkinlik artar. Vergilemede mükellefler ve konu bakımından büyük ayırım yapmak , yani çok geniş istisna ve muafiyetlere yer vermek verginin idari etkinliğini azaltır.
- 2) Verginin sık sık kk miktarlar halinde toplanması seyrek olarak büyük miktarlar halinde toplanmasından daha az kaynak harcamasını gerektirir. Bunun nedeni vergi mükellefinin büyük ödemelere karşı duyduğu isteksizliği önlemektir.
- 3) Değer üzerinden alınan(ad volerem) verginin idari maliyetinin genel olarak, miktarı üzerinden alınan (spesifik) vergilerden daha yüksek olduğu belirtilebilir.

- 4) Maliyeti düşüren ve etkinliği arttıran bir diğer koşul da, verginin ,vergi konusunu temsil ettiği varsayılan ve idarece saptanması daha kolay olan bazı dış belirtilerden alınmasıdır.
- 5) Vergilerin toplanması , diğer bazı idari işlemler aracılığıyla sağlandığı zaman da idari maliyet düşebilir. Örneğin vergi için gerekli olan bazı ana bilgilerin, nüfus sayımı gibi diğer bir idari işlem sonucu idari maliyetin düşmesi sağlanabilir.¹⁴²

1.Vergilemede Ekonomik Etkinlik Ve Etkinlik Kaybının Önemi

Vergi sistemlerinin çalışma şevkini kırıp kırmadığı , tasarrufları azaltıp azaltmadığı , faaliyetleri olumsuz etkileyip etkilemediği önemli bir sorundur.

Bir vergi, bireyin vergi yükümlülüğünü değiştirebilmek için yapabileceği herhangi bir şey olmaması halinde ekonomik açıdan etkin vergi olur. Ekonomistler ekonomik açıdan etkin vergilere götürü vergi derler. Ekonomik etkinsizlik veya etkinlik kaybı bireyin vergi yükümlülüğünü azaltmaya çalışması ile bağlantılı olarak gerçekleşir.¹⁴³

Etkinlik kaybı, belirli mallar üzerinden herhangi bir vergi alındığında ortaya çıkar. Birey tercihini değiştirerek yada satın aldığı mal miktarını azaltarak bu yükümlülükten kurtulabilir ya da değiştirebilir. Gelir üzerinden alınan herhangi bir vergi de etkinlik kaybı yaratır. Birey daha az çalışarak yada daha az tasarruf ederek vergi yükünü azaltabilir.

Bir verginin etkinlik kaybı (excess burden, efficiency loss) tüketicinin refahında meydana gelen toplam azalmanın , vergi yükü nedeniyle tüketicinin

¹⁴² Gökbnar, Tezcan, Utkuseven ,age, s.34.

¹⁴³ Hasan Atılgan,Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi,Maliye Bakanlığı APK Kurulu, Yayın No: 2004/365, Ankara, s.129.

gelirinde meydana gelen toplam azalmanın , tüketicinin gelirinde meydana gelen kayıpla açıklanamayan kısımdır.

Örneğin 10 TL gelir sağlayan bir vergi tüketicinin refahında 11 TL bir azalmaya neden oluyorsa, bu durumda tüketicinin refahında meydana gelen azalmanın 10 lirası vergi ödemesinden 1 lirası da verginin tüketici karlarının saptırmasından kaynaklanan etkinlik kaybından kaynaklanmaktadır.

Etkinlik kaybı nisbi fiyatlardaki değişmeden kaynaklandığından nisbi fiyat yapısını bozmayan götürü bir vergi etkinlik kaybına neden olmaz. Mükelleflerin hiçbir şekilde kaçamayacakları götürü bir vergi davranışlarda herhangi bir sapmaya yol açmayacaktır. Bu nedenle etkinlik kaybı ; aynı vergi gelirini elde etmek için götürü bir vergi yerine başka bir verginin uygulanması dolayısıyla ortaya çıkan ilave refah kaybı olarak tanımlanabilir.

Götürü vergi dışındaki bir vergi bireyin refahını, birincisi bireyin satın alma gücünün kamu kesimine transferi yoluyla doğrudan ve malların nispi fiyat yapısındaki değişim yoluyla dolaylı olmak üzere iki şekilde azaltır.

Bir verginin ekonomik davranışlar üzerindeki etkisinin azaltılması veya kaynakların dağılımında etkinliği arttıracak biçimde düzenlenmesi suretiyle o verginin etkinliği arttırılabilir. Örneğin üretici veya tüketici kararlarında dikkate alınmayan çevre kirliliği gibi negatif dışsal etkileri caydırıcı vergiler kaynakların daha etkin kullanımını sağlayabilir.¹⁴⁴

C. Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik Üzerine Etkisi

Kamu harcamalarının finansmanı açısından vergi gelirinin önemi büyüktür. Vergiler çağdaş devlet gelirlerinin en önemlisidir. Kapitalist ve karma ekonomi düzenindeki ülkelerin devlet gelirinin %70 -95 arasındaki bir kısmını vergi geliri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin toplam devlet gelirleri içindeki payı ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleriyle ilişkilidir. Gelişmiş ekonomilerde devlet

¹⁴⁴ Atılgan, age, s.131.

gelirinin %90'ı hatta daha fazlası vergi yoluyla elde edilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise bu oran % 70 civarındadır.¹⁴⁵

Kamu harcamalarının finansmanın da vergi gelirinin yetersizliği nedeniyle sürekli artan kamu harcamaları gereksinimi ve kamu borç stoku özel kesimin kullanabileceği tasarrufların azalmasına, faizlerin ve dolayısıyla enflasyon beklentilerinin yükselmesine neden olur. Vergi gelirinde artış sağlayan önlemler almak, kamu harcamaları finansmanındaki zorlukları azaltır. Vergi gelirini arttırabilmek için öncelikli olan, vergi affı beklentilerini kesin ve kalıcı bir yöntemle sona erdirebilmektir. Bu şekilde vergi uyumunda vergi tahsilat oranlarında artış sağlanabilir. Vergi affının kolaylıkla uygulanamayacağı hususu anayasal güvence altına alınırsa vergi affı beklentileri azalır ve bunun vergi tahsilatı üzerindeki olumsuz etkisi ortadan kalkar.

Vergi afları vergiye gönüllü uyumu azaltan bir faktördür. Gönüllü uyumun sağlanması gelir otoritelerinin başlıca amacı olmalıdır. Gelir otoritelerinin vergi mükellefleri ve çalışanlarla kurdukları iletişim, vergi sistemi konusunda kamunun algılanmasını ve gönüllü uyum derecesini etkilemektedir. Haklarından haberdar adil ve etkin bir muamele bekleyen ve muamele gören vergi mükellefleri uyum konusunda daha isteklidirler. Vergi aflarının anlaşılır olmaması ve mükelleflerin devlete olan güveninin sarsılması nedeniyle gönüllü uyum azalır. Vergi aflarıyla gönüllü uyum azalması etkinlik kaybına neden olur.

Toplanan ve hazineye aktarılan toplam gelir , vergilendirmenin nihai sonucu olarak kabul edilebilir ancak bir performans ölçüsü olarak gelir, vergi idaresinin attığı adımların sonucundan ziyade ; vergi mevzuatı ve vergi oranlarındaki değişiklikler ve konjonktürde yaşanan dalgalanmalar nedeniyle değişme sakıncasını taşımaktadır. Bu nedenle, vergi gelirinde artış veya azalış , vergi idaresinin etkililiğine ilişkin bir gösterge değildir.¹⁴⁶

¹⁴⁵ Muter, Çelebi, Sakınç, age,s. 104.

¹⁴⁶ Maliye Bakanlığı, a.g.e. , s.104.

Vergi afları vergi gelirini kısa dönemde arttıran bir unsur olsa da vergi gelirindeki artış veya azalış vergi idaresinin etkinliğine ilişkin bir gösterge olamaz.

Vergilemede etkinliği ölçmek için geliştirilmeye çalışılan temel performans ölçüm sistemlerinin bu konuda başarılı olduğu söylenemez . Temel performans göstergeleri :

- Verimlilik (Çıktının girdiye oranı)
- Kalite (İşlem ve çıktıya ilişkin)
- Sonuç (Gelir yönünden)
- Etki (Tahsilat kayıpları ve tahakkuk hatası) 'dir.

Etkinliğin ölçülmesinde , vergi gelirinin hesaplanması "sonuç" olarak ele alınmıştır. Vergi gelirinin hesaplanabilmesi içinde vergi açığının hesaplanması gerekmektedir. Teorik vergi geliri ile gerçekte toplanan vergi geliri arasındaki farkın vergi açığı olduğu daha önce ki bölümde anlatılmıştı. Vergi açığının ölçülmesi ise zordur. Bu yüzden hiçbir ülkede performans ölçümünün ayrılmaz bir parçası olarak vergi açığı veya gizli ekonomi tahminlerine ilişkin düzenli raporlardan bahsedilmemiştir. Avustralya toplam vergi açığına ilişkin tahminlerde bulunmazken , bu açığın nerelerde büyük boyutta olduğu ve nerelerde büyük boyutta olma potansiyelinin olduğunu bulmak ve bu alanlara yönelmek için ayrıntılı risk değerlendirmeleri yürütmektedir. Hollanda vergi idaresi de uyumsuzluk düzeyini vergi açığı tahminleri yoluyla ölçmemektedir. Bununla birlikte, denetim tutarsızlıkları ve düzeltmelere ilişkin anketlerin oranı önemli performans göstergeleridir. Kanada'da vergi idaresi ve vergi borcunun mükellef tarafından değerlendirilmesi ve gönüllü uyumun temel kavramlarına dayanmaktadır. Birey ve kurumlara gelir, harcama, ve vergi indrimi ve diğer yetkiler hakkında bilgi vermektedir. Sonuç olarak farklı programlarda vergi uyum ve açıklarını nesnel olarak ölçmek oldukça zordur ve bu konudaki girişimler büyük ölçüde yetersiz kalmıştır. Yeni Zelanda vergi açığını ve bu açığın ve vergi idaresinin vergi sisteminin bir göstergesi olarak kabul eder ve bu açığın tam olarak ölçülmesi için oluşturulan bir yöntem olmadığını da belirtir. Bu zorlukların farkına varan Avusturya , Norveç ve İspanya gibi diğer ülkeler de

vergi açığı ölçme girişiminde bulunmamaktadır. Almanya’da federe devletlerin birinde organizasyonel incelemeler kapsamında , kalitenin doğrultulmasının gerekliliğini kontrol etmek için tahminler yapılmış olsa da, bunlar performans ölçüm sisteminin bir parçası değildir. ¹⁴⁷

Vergi açığının ölçülmesi imkansız değilse de genel olarak zordur ve eğer güvenilir bir toplam miktar elde etmek kolay olsa dahi , bunun uyumsuzlukla mücadele etme konusunda pratik bir değeri olmayacaktır. Toplam vergi geliri performans göstergelerinde sonucu oluşturur. Toplam vergi gelirinin bilinmesi içinde vergi açığının hesaplanması gerekir. Çeşitli ülke deneyimlerine vergi açığının hesaplanmasındaki zorluk nedeniyle toplam vergi gelirini gerçek olarak hesaplanamaması bize vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için oluşturulan performans göstergelerinden “sonuç” ‘un elde edilmesinin zorluğunu gösterir ve bu yüzden de vergilemede etkinliğin somut şekilde ölçülmesinin imkansızlığını gösterir.¹⁴⁸

Vergi aflarının vergi geliri açısından vergilemede etkinliği arttırıp azaltmasının hesaplanması da mümkün değildir. Türkiye örneğinde dönemler itibariyle aflarının olduğu zamanlarda vergi gelirinde artış ve azalış meydana gelmiştir. Fakat bu artışların tamamen vergi affına bağlanması doğru değildir. Aşağıdaki tabloda vergi aflarının yapıldığı dönemdeki elde edilen vergi gelirleri koyu renkle belirtilmiştir. (Tablo:9) Dönemler itibariyle vergi afları ve vergi gelirindeki artış ve azalışlar aşağıda incelenmiştir.

¹⁴⁷ Maliye Bakanlığı, a.g.e, s. 81-98.

¹⁴⁸ Maliye Bakanlığı, a.g.e, s. 83.

Tablo: 9
Genel Bütçe Vergi Gelirindeki Artışların Toptan Eşya Fiyat İndeksleri İle Karşılaştırılması (1960-2004)

GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRİNDEKİ ARTIŞLARIN TOPTAN EŞYA FİYAT İNDEKSLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI (1960-2004) (MİLYON TL)				
YILLAR	GERÇEKLEŞEN TAHSİLAT	BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE TAHSİLAT ARTIŞI	TOPTAN EŞYA FİYAT İNDEKSLERİ ARTIŞI (%)	VERGİ GELİRİ TAHSİLAT ARTIŞI İLE TEFE ARASINDAKİ FARK
1960	5.177	2,5	-	-
1961	6.078	17,4	-	-
1962	6.394	5,2	-	-
1963	8.424	31,7	-	-
1964	9.292	10,3	-	-
1965	10.295	10,8	-	-
1966	12.464	21,1	-	-
1967	14.882	19,4	-	-
1968	16.239	9,1	-	-
1969	19.114	17,7	7,2	10,5
1970	23.003	20,3	6,7	13,6
1971	31.424	36,6	15,9	20,7
1972	39.013	24,2	18,0	6,2
1973	51.958	33,2	20,5	12,7
1974	65.156	25,4	29,9	-4,5
1975	95.009	45,8	10,1	35,7
1976	127.055	33,7	15,6	18,1
1977	168.249	32,4	24,1	8,3
1978	246.420	46,5	52,6	-6,1

1979	405.484	64,5	63,9	0,6
1980	749.849	84,9	107,2	-22,3
1981	1.190.204	58,7	36,8	21,9
1982	1.304.865	27,9	27,0	0,9
1983	1.934.492	27,1	30,5	-3,4
1984	2.372.211	22,6	50,3	-27,7
1985	3.829.117	61,4	43,2	18,2
1986	5.972.034	56,0	29,6	26,4
1987	9.051.003	51,6	32,0	19,6
1988	14.231.761	57,2	70,5	-13,3
1989	25.550.320	79,5	64,0	15,5
1990	45.399.534	77,7	52,3	25,4
1991	78.642.770	73,2	55,3	17,9
1992	141.602.094	80,1	62,1	18,0
1993	264.272.936	86,6	58,4	28,2
1994	534.888.082	102,4	120,7	-18,3
1994	587.760.248	122,4	120,7	1,7
1995	1.084.350.504	102,7	86,0	16,7
1995	1.084.350.504	84,5	86,0	-1,5
1996	2.244.093.830	107,0	75,9	31,1
1997	4.745.484.021	111,5	81,8	29,7
1998	9.228.596.187	94,5	71,8	22,7
1999	14.802.279.916	60,4	53,1	7,3
2000	26.503.698.413	79,1	51,4	27,7
2001	39.735.928.150	49,9	61,6	-11,7
2002	59.631.867.852	50,1	50,1	0,0
2003	84.316.168.756	41,4	25,6	15,8
2004	101.061.191.000	19,9	11,1	8,8

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü ,www. maliye.gov.tr

1960 yılındaki 113 sayılı af kanununun kapsamının daha çok adli af niteliğinde olup, hususi kanunlardan doğan para cezalarının affını içermemesi nedeniyle kapsamı dardır. Bu kanunda hileli vergi suçlarının affına yönelik hükümler vardır. Vergi geliri %2.5 oranında artmıştır.

1961 yılındaki 281 sayılı kanunun önemi 1960'dan sonra çıkarılan ilk vergi affı yasası olmasından ve yine ilk defa vergi cezalarının affın özel bir yasada düzenlenmesinden ileri gelmektedir. Bu yasanın amacı uyuşmazlıkların çözümüne yönelik olması nedeniyle vergi gelirini arttırma amacı dikkate alınmamıştır. Buna rağmen vergi gelirinde %17.4 lük bir artış sağlanmıştır.

1963 yılında 252 Sayılı Kanun, spor kulüpleri ve profesyonel sporculara yöneliktir. Kapsamı dar olan bu kanunun vergi gelirini önemli ölçüde arttırdığı söylenemez. 1963 yılında vergi geliri % 31.7 artmış gözükse de bu durumda enflasyon göz ardı edilmiştir.

1965 yılında 691 Sayılı Kanun hükmünden yararlanabilecek olanlar ise yalnızca belediyeler ve belediyelere bağlı müessese ve işletmeler olarak öngörülmüştür. Bu yüzden vergi gelirinde enflasyon hariç %10.8 artış görülmüştür.

1966 yılında 780 Sayılı Af Kanunu, gerek para cezaları gerekse vergi cezaları konusunda daha önce çıkarılan af kanunlarına göre daha fazla tolerans içermektedir. Bu kanun diğer af kanunlarına göre daha fazla ilgi çekmiştir. Bu af kanunun çıkarılmasında siyasi konjonktür ile toplumda oluşan af beklentileri de etkili olmuştur. 1966 yılında toplam vergi gelirinde, enflasyon hariç %21.1'lik bir artış (enflasyondan arındırılmış) sağlanmıştır. Bu artışta vergi affının da etkisinin olduğu söylenebilir.

1974 yılında, 1803 Sayılı Kanun vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelirler olan SSK ve Bağ-Kur primlerine ilişkin cezaları gecikme zamlarını ve faizleri de af kapsamına almıştır. 1974 yılında vergi tahsilatı %25.4 artmış gibi gözükse de enflasyonun %29.9 olması nedeniyle vergi tahsilatında % 4.5' lik bir azalış meydana gelmiştir. Bunun nedeni dünya petrol krizi nedeniyle fiyatlardaki artışın enflasyonu tetiklemesidir. Bu gelişmelere bağlı olarak ekonomideki daralma vergi gelirinde azalmaya neden olmuştur.

1981 yılında 2431 Sayılı Kanunla af getirilmiştir. 1981 yılında vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) %21.9 artmıştır. 1960 yılından sonra vergi alanında çıkarılan en kapsamlı af kanunlarından biri olan 2431 sayılı Kanun, Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılmıştır. Vergi alacaklarının bir an önce tahsil edilerek, hazineye intikal ettirilmesi amaçlanan bu Kanun ile ayrıca siyasi ve ekonomik başka amaçlar da gözetilmiştir. 1981 yılındaki önceki dönemlere ait 100 milyar lira dolayındaki takipli alacakların tahsili hedeflenmiştir. 1981 yılında birikmiş kamu alacaklarının tahsili için af çıkarılmıştır. Ancak 50 milyar dolayında tahsil edilebilmiştir.

1983 yılında 2801 Sayılı Af Kanunu çıkarılmıştır. 1983 yılında vergi tahsilatı %27.1 artmış gibi gözükse de enflasyonun %30.5 olması nedeniyle toplam vergi gelirinde % 3.4'lük bir azalış meydana gelmiştir. 2801 Sayılı Yasanın çıkarılmasında ekonomik faktörler önemli bir rol oynamaktadır. Ekonomik açıdan yasa önceliği “ kara para aklama” ya vermiştir. 2431 Sayılı Yasa servet beyanlarının sınırlı tutulması nedeniyle gereken ölçüde katılımı sağlayamamış bu yüzden 2801 'le servet beyanının hazırlanmasıyla ilgili daha elverişli koşullar hazırlanmıştır. 2801 sayılı kanun kapsamına toplam 11.242.936 yükümlü girmiştir. Bunlardan 6.639.604'ü , yaklaşık %60'ı bu kanundan yararlanmak için başvuruda bulunmuştur. Bu dönemde vergi gelirlerinin azaldığı gözlenmektedir.

1985 yılında vergi geliri %18.2 (enflasyondan arındırılmış) bir artış göstermiştir. 1985 yılında 3239 Sayılı Kanunla vergi affı getirilmiştir. Anılan Kanunla getirilen bağışıklık sadece belli meblağla sınırlı vergiler için getirilmiş olup, sadece fer'i amme alacakları ile sınırlı tutulmuştur. Bağımsız olarak kesilen vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Mükellefler anılan Kanunla getirilen kolaylıktan yararlanmak istedikleri halde, idarenin tutumu nedeniyle affa katılım az olmuştur.

1988 yılında vergi tahsilatı %57.1 artmış gibi gözükse de enflasyonun %70.5 olması nedeniyle vergi tahsilatında % 13.3'lük bir azalış meydana gelmiştir. 1988 yılında 3505 Sayılı Kanun ve 3512 Sayılı Kanunla af getirilmiştir.

3512 sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affı Belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik olarak kabul edilen bir başka af uygulamasıdır.

3505 Sayılı Kanun VUK ve vergi kanunlarında çok sayıda değişiklik yapmıştır. Genel olarak her türlü vergi af kapsamına alınmıştır. Belediyeler, İl Özel İdareleri ile Gümrük İdareleri tarafından tahsil edilen vergi, resim harçlardan borcu olan yükümlüler ile Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinden borcu olan yükümlüler 3505 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinden faydalanabilecekleri belirtilmiştir. Af dönemi, af hükmünün uygulanması yasanın yürürlük tarihi olan 10.12.1988 ile 31.12.1988 tarihleri arasındaki 21 günlük dönemle sınırlanmıştır.

Getirilen bu iki af kanunuyla başarı sağlanamamıştır. Bu nedenle 1988 yılında vergi gelirinde beklenen artış olmamıştır.

1989 yılında 3571 Sayılı Kanunla vergi affı getirilmiştir. Bu dönemde vergi geliri enflasyon dikkate alınarak bir önceki yıla göre (enflasyondan arındırılmış) %15.5 artmıştır. Bu af yasasıyla sosyal yönü ağır basan kuruluşların vergi borçları nedeniyle faaliyetlerinde aksamaların olmaması amaçlanmıştır. Yasanın sağladığı bağışlıklarla , dernek ve vakıfların vergi borçlarının biran önce tasfiyesi ve bu borçlardan doğan uyuşmazlıklara son verilmesi hedeflenmiştir. 1989 yılında vergi gelirinin artmasında bir etken olabilir.

1990 yılında 3689 Sayılı Kanunla af getirilmiştir. Bu dönemde vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) % 25.4 artmıştır. Bu yasa 10 günlük süreyle sınırlandırıldığı için amacın gerçekleşmesi olumsuz yönde etkilenmiştir. Yasanın

uygulandığı 1990 yılında 43350 milyar lira vergi tahsilatı hedeflenmiş , 45399 milyar lira vergi geliri elde edilmiştir. Hedefin gerçekleşme oranı %104 olup , bir önceki yıla göre artışı ise %77.7 'dir. ¹⁴⁹

1992 yılında 3787 Sayılı Kanunla af getirilmiştir. Bu dönemde vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) % 18.0 bir önceki yıla göre artmıştır. Bu kanunla vergi idaresinin dönem itibariyle borcu bulunan 20 trilyon civarında vergi alacağının sürüncemeden çıkartılması planlanmıştır.1992 yılında 139.750 milyar TL vergi geliri hedeflenmiş, 141.868 milyar TL tahsilat gerçekleşmiştir. Reel vergi gelirindeki artış söz konusu yasanın etkisine bağlanabilir. Ancak, bu dönemde ülkemiz dış ticaret hacminin genişlediği ve 1992 yılı vergi gelirlerinde dış ticarettten alınan vergilerin önemli ölçüde arttığı gözönüne alınırsa, 3787 Sayılı Kanunun vergi gelirlerini arttırmada pek fazla etkili olmadığı söylenebilir.

150

1998 Yılında 4369 Sayılı Kanunla af getirilmiştir. Reform addedilen bu yasa ile vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerinin artırılması amaç edinilmiştir. Kamu oyunun desteği ile "Mali Milat" olarak adlandırılan 4369 sayılı Kanun, ekonomik krizlerin devam etmesi ve sermayenin yurt dışına kaçma endişesi ile uygulama olanağı bulamamıştır. Bu dönemde vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) % 22.7 bir önceki yıla göre artmıştır. 1998 yılında hedeflenen vergi geliri 8.900.000.000 milyon TL ve gerçekleşen 9.228.596.187 milyon TL olmuştur. Hedefin gerçekleşme oranı %103.7'dir. 4444 sayılı Kanunla ertelendikten sonra 4783 sayılı Kanunla 1.1.2003 tarihinde yürürlükten kalkmıştır.

2002 yılında emlak vergisi genel beyan dönemi için yapılan düzenlemelerin, çok yüksek tutarda vergi artışına neden olduğunun ortaya çıkması üzerine, hemen bir yasa hazırlanarak anılan Kanunda yeni

¹⁴⁹ Türkiye'de denetimin etkinliği ve verimliliği sempozyumu, MGB, APK Kurulu, yayın no:1990 /308 , 1990, s.34.

¹⁵⁰ Karabulut, a.g.t , s.140.

düzenlemelere gidilmiştir. 2002 yılında 4746 Sayılı Kanunla af getirilmiştir. Emlak Vergisi en geniş tabanlı vergi türü olup, mükellef yapısı itibariyle toplumun büyük bir kesimini kavramaktadır. 2002 yılında hedeflenen vergi geliri 57.911.000.000 milyon TL ve gerçekleşen 59.631.867.852 milyon TL olmuştur. Hedefin gerçekleşme oranı %103'dür. Bu dönemde vergi geliri Bu dönemde vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) bir önceki yıla göre artmamıştır.

2003 yılında 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunuyla af getirilmiştir. 2003 yılında hedeflenen vergi geliri 85.955.000.000 milyon TL ve gerçekleşen 84.316.168.756 milyon TL olmuştur. Hedefin gerçekleşme oranı %98.1'dir. Vergi Barışı sonucunda 4.702.536.073.461 katrilyon tahsil edilmiştir. Bu dönemde vergi geliri enflasyon dikkate alınarak bir önceki yıla göre (enflasyondan arındırılmış) %15.8 artmıştır. 2004 yılında ise bu artış %8 'e düşmüştür.

VIII. Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Temel Koşullar

Vergilendirme; ekonomik, sosyal ve politik alanlara etkisi bakımından, ülkelerin ekonomik gelirine doğrudan katkısı bulunan, bir konu olduğu için vergilendirme sürecinde en iyi verimi elde etmek ancak iyi bir vergi sisteminin oluşturulmasıyla mümkün olur. Vergi afları; vergi mükelleflerinin vergi ödeme sürecinde vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı gibi durumlarda, mükelleflerin ödemedikleri vergilerin cezalarının veya aslının bir kısmının veya tamamının bağışlanması durumunda devreye girer.

Verginin ödenmemesi durumu bir takım yasal boşlukların kötü niyetli mükellefler tarafından bilinçli olarak kullanılması sonucu oluşturulabileceği gibi, ihmal dikkatsizlik gibi durumlarda söz konusu olabilir.

Ülkemizde çıkarılan vergi afları genel olarak;

- Adil olmayan vergi uygulamalarının ağır sonuçlarını ortadan kaldırmak,

- Siyasi ve ekonomik kriz sonrası doğan buhranların etkisini gidermek,
- Birikmiş vergi borçlarını ödenebilir seviyeye getirerek hazineye irat sağlamak,
- Vergi reformu yapmadan önce, eski uygulamaların sonuçlarını tasfiye etmek,
- Vergi idaresinin etkin çalışmamasına bağlı olarak biriken işleri tasfiye etmek,
- İhtilafli dosyaları tasfiye etmek ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak

ve benzeri amaçlarla çıkarılmıştır.¹⁵¹

Vergi afları da ödenmemiş olan bu borçları affetmeye yönelik vergi yargısında biriken dosyaların tasfiyesi veya yeni bir vergi reformu öncesi beyaz bir sayfa açmak için kullanılır. Fakat vergi aflarının başarısı vergi sisteminin düzgün işleyişiyle de bağlantılıdır. Çünkü eksikleri olan bir vergi sistemi sürekli olarak, ödenmemiş olan bu vergi borçlarını doğuracak ve bir kısır döngü gibi mekanizma işleyecek sonuç olarak vergi aflarını tekrara götürecektir ve etkinliğini bozacaktır.

Bu yüzden ancak etkin bir vergi sisteminde uygulanan vergi afları başarılı olabilir. Vergi sistemindeki aksaklıklar giderildikten sonra vergi affı uygulanabilir. Ancak yine de bütün bu koşullar gerçekleştirildikten sonra da vergi affının başarısını garanti altına almak pek mümkün olmayabilir. Fakat aşağıdaki koşullar yerine getirildiğinde başarılı olduğu çeşitli ülkelerin deneyimlerinden gözlemlenebilir.

¹⁵¹ Kumluca, a.g.e,s.173.

Uygulanması planlanan vergi affı önerisinde dikkat edilmesi gereken hususlar şöyledir;

A. Vergi Affı Sık Sık Tekrar Edilmemeli Bir Kereye Özgü Olmalıdır

Vergi aflarının başarılı olması için literatürde bir görüş birliği olarak afların bir kereye özgü olması konusu vurgulanmıştır. Af kanunlarının sık tekrarlanması mükellefleri af beklentisi içine sokmaktadır. Bu yüzden vergi uyumunu bozmaktadır. Vergi afları bir kez ve mükelleflerce önceden tahmin edilmeden uygulanmalıdır. Sık sık uygulanan aflar ileride af kanunu çıkarılacağına yönelik beklentilerin yerleşmesine ve vergi kaçakçılığının artmasına sebep olacaktır.

Vergi affının bir kereye özgü çıkarıldığı ifade edilse bile, ülkemizdeki yükümlüleri buna inandırmak pek kolay değildir. Bu durum anket çalışmasında da gözlemlenebilir. Manisa merkez ilçede ki Gelir Vergisi mükelleflerinin % 80.8'i vergi affının tekrar çıkacağına inanmaktadır. Vergi affının yalnızca bir kereye özgü yapıldığına kamuoyunun inandırılması gerekir. Bunun için yapılacak ilk iş ise vergi idaresinin her yönüyle etkinliğinin artırılmasıdır.

Bazı yazarlar da affın bir kereye özgü olduğu düşüncesini yaygın kanı haline getirmek amacıyla, af ilan edilmeden evvel, kaçakçılıkla sıkı bir mücadelenin başlatılması gereğine işaret etmektedir. Kaçakçılıkla mücadeleye hız verilmesinin amacı, vergi kaçakçısının zihninde affa katılmadığı takdirde yakalanmasının kaçınılmaz olacağı korkusunu yaratmaktır. Bu mücadele af dönemi boyunca sürdürülürken, bunun aftan sonra daha da şiddetlendirileceği mesajının verilmesi ihmal edilmemelidir.

Böylece köşeye sıkıştırılacağı duygusuna kapılan vergi kaçakçısı affa sığınmaktan başka bir çare göremeyecektir. Amerikalılar bu tür bir politikaya "havuç ve sopa" yaklaşımı adını vermektedir. Burada havuç, affa sağlanan her türlü bağışlıklar ve kolaylıklar olmakta, sopa ise af öncesinde, af boyunca ve

aftan sonra uygulanacak vergi yönetiminin gücünü arttıran cebri araçları ifade etmektedir.¹⁵²

Ayrıca vergi aflarının zamanlaması da çok önemlidir. Vergi aflarına ne zaman başvurulacağı mükelleflerin uyumunu bozmamalıdır.

B. Vergi Sistemini Etkinleştirici Reformlarla Af Yasaları Eş Zamanlı Uygulanmalıdır

Af programı ile vergi sisteminde yapılacak reform arasında yakın bir ilişki kurmak gerekir. Mükellef aftan sonra vergi suçu işleyecek faktörlerin hala varlığını sürdürdüğünü görecektir. Eğer olursa vergi kaçırma davranışında bir değişiklik yapmaz. Bu yüzden af programlarının vergi suçu işleyenlerin yakalanma olasılıklarını arttıracak idari ve hukuki uyumlu biçimde yürütülmesi gerekmektedir.

Vergi yönetimini güçlendirici önlemler gerekir. Bunlar : Vergi denetiminin daha etkin hale getirilmesi, vergi yargısının etkinliğinin artırılması, vergi sisteminin sistematik ve anlaşılır hale getirilmesi, vergi cezalarının artırılması gibi kapsamlı vergi düzenlemeleriyle eş zamanlı uygulanmalıdır.

Ceza politikası ve ceza kuralının otoritesi açısından bakıldığında önemli olan yeni cezalar koymak ya da mevcut cezaları ağırlaştırmak değil , cezaların mutlaklığını, diğer bir deyişle, suç işlendiğinde cezanın kaçınılmaz olduğu düşüncesini tesis etmek olduğu görülür. Aksi halde var olan fakat uygulanmayan ya da caydırıcı etkisi olmayan ceza kuralları hukuk düzenini aşındırmaktan başka işe yaramaz.¹⁵³ Bu yüzden affın kendisinin başarılı olabilmesi, vergi yönetiminin sahip olduğu cebri araçların güçlendirilmesine bağlıdır. Çünkü af tek başına, kusurlu yükümlüler tarafından o ana kadar beyan edilmemiş gelirlerini itiraf etmelerini ya da ödenmemiş vergilerini ödemelerini sağlamaz, ancak aftan sonra kaçakçılık eylemlerinin bir daha mümkün

¹⁵² Dönmez, a.g.e,s.56.

¹⁵³ Recai Dönmez, "Nihai Tüketicilere Yönelik Özel Usulsüzlük Cezasının Vergi Ceza Hukuku, Ceza Politikası ve Vergi Ahlakı Açıklarından İncelenmesi", Vergi Sorunları, Sayı 84, Eylül 1995,s.90.

olamayacağı bilinci yerleştğinde ve kusurlu yükümlü yakalanmasının kaçınılmaz olduğunu idrak ettiğinde, cebri araçları güçlendiren kapsamlı bir vergi politikası yardımıyla vergi affı başarılı olabilir.

İktisat teorisinde tanımlanan ideal birey fayda maksimizasyonu peşinde koşan rasyonel bireydir. Mali nitelikteki yasalar özellikle vergi yasaları söz konusu olduğunda bireylerin davranışlarında iktisadi rasyonalite daha ağır basmaktadır.

Yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi mükellefinin karşılaşacağı ceza tehditiyle , bu yükümlülüğü yerine getirmeme sonucunda elde edeceği fayda maksimizasyonu karşılaştırmasından hangisinin kârlı olduğuna bağlı olarak tercihte bulunacaktır. Mükellefin ceza tehditiyle karşılaşma olasılığının arttırılması ve daha yoğun ve sık vergi denetimlerinin etkinleştirilmesi sonucu , mükellefin kaçma imkanını minimize edilerek vergi cezalarının mutlaklığı ve kaçınılmazlığı sağlanabilir.

Vergi ahlakının yerleşmesi ise vergi cezalarından daha güçlü bir önlemdir. Fakat Türkiye’de bu bilincin yerleşmesi için öncelikle yasaların etkinliği ve caydırıcılık gücünün arttırılması ve vergi yönetiminin etkinliğinin sağlanması gerekir. Bireylerin özellikle vergi yasalarına karşı gösterdikleri rasyonalist faydacı tavra karşı , vergi yasalarının toplumsal açıdan önemini yine faydacı yaklaşımla vurgulayan, ikna edici argümanlar geliştirilebilir. Bu tür argümanların geliştirilmesinde karşılaşılan temel güçlüklerden biri halkın suçluluk duygusuna karşı geliştirdiği psikolojik savunma mekanizmalarıdır. Bu psikolojik engeller kırıldığında, halk vergi ödeme bilincine sahip olarak yaptığı bütün ekonomik girişimlerde dürüst bir vergi mükellefi olmanın kazançlarını hesaba katarak dürüst vergi mükellefi olmanın yollarını arar. Çünkü toplumda vergisini ödemeyen ve vergi ahlakına uygun olmayan birey olma duygusunun yerine hazineye katkıda bulunan birey olmayı tercih etmek vergi ahlakının yerleştiği bir toplumda daha rasyoneldir. Vergi ahlakını yerleştirmeye yönelik reformlara öncelik verilmeli bu konuda kitle iletişim araçları vasıtasıyla yoğun yaygın

kampanyalar düzenlenmeli ve topluma bu bilinç kazandırılmalıdır. Vergi ahlakının geliştirilmesine yönelik olarak , vergi sisteminin basitleştirilmesi ve bir sürü karışık form ve belgeyi doldurma zorunluluğu vezne önünde uzayan kuyruklar gibi vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi olumsuzlukların önlenmesi gerekmektedir.¹⁵⁴

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, diğer gerekli reformlar; Vergi sistemi mümkün olduğunca anlaşılır ve sitematik olmalıdır: Vergi mevzuatı sadeleştirilmeli ve anlaşılır olmalıdır. Açıklık ve belirlilik ilkelerine bağlı kalınmalıdır. Vergi yargısı etkin çalışmalıdır. Davaların hızla sonuçlandırılması için mahkemelerin çeşitli vergisel alanlarda uzmanlık mahkemeleri şeklinde ayrıştırılarak örgütlenmelidir.¹⁵⁵ Vergi denetimleri daha etkin olmalıdır. Beyannameli mükelleflerin her yıl ancak %2,5 kadarının incelenmesi vergi denetiminin yeterli olmadığını göstermektedir.¹⁵⁶

C. Affın Tanıtılmasına ve Halkla İlişkilere Önem Verilmeli

Af programının en önemli amaçlarından biri geniş bir yükümlü kitlesinin davranışlarını etkilemektir. Bunun için af programı ve onun vergi politikası konusunda yoğun bir faaliyet gerektirir. ABD’de yapılan bir araştırma tanıtım faaliyeti ile aftan sağlanan hasılat arasında çok sıkı bir korelasyon bulunduğu ortaya çıkmıştır. ABD’de kitle iletişim araçlarını kullanarak yoğun bir propaganda yürüten eyaletler başarılı sonuçlar elde etmişlerdir. Affa katılımı teşvik edici şekilde af programı hazırlanmalıdır. Affa katılımı motive etmelidir.

C. Affa Katılım Düzeyinin Yüksek Tutulması Gereği

Bir af uygulamasında cezai kovuşturmadan bağışıklık sağlanırken en azından vergi aslına ilaveten makul bir faiz artı bir miktar parasal cezanın tahsil edilmesi beklenir. Uygulamada çoğu zaman yalnızca vergi aslının ödenmesi ön koşulmakta parasal cezalar ve faizler genelde talep edilmemektedir. Aslında

¹⁵⁴ Erdoğan Alkin, “ Vergi Kaçağı Önlenebilir mi?” , Vergi Sorunları ,s.74, Eylül- Ekim 1994, s.8.

¹⁵⁵ Yahya Arıkan, İSMIMO 2002 Vergi Raporu, İstanbul, 2003,s.s.74.

¹⁵⁶ Arıkan, a.g.e, s.71.

uygun olan devletin yasaların adil uygulayıcısı imajını aşındıracak zararlı yan etkilere yol açmadan yükümlülerin affa katılımı üst düzeyde teşvik edecek hükümlere yer verilmelidir. Af programında eski vergi borçlarının ödenmesinde kolaylıklar sağlanmalıdır.

Vergi affına katılımın geniş olması için yapılan düzenlemenin önemli sayıda mükellefe hitap etmesi, uygulamasının kolay ve ihtilaf doğurmayacak nitelikte olması, tanıtımının iyi yapılması ve yürürlük süresinin makul seviyede olması gerekmektedir. Ayrıca affın yürürlüğü öncesinde ve yürürlüğü sırasında mükelleflerin affa katılımını sağlayıcı cebri tedbirlerin alınması katılımı artıracaktır. 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu bu yönüyle incelemeye değer bir uygulamadır. Bu düzenleme, ekonomik konjonktürün etkisiyle geniş kapsamlı ve bazı kaçakçılık suçlarının affı hariç herkesin yararlanabileceği nitelikte yapılmıştır. Ayrıca, bu af kanununun gerekliliği topluma iyi anlatılmış, tanıtımına önem verilmiş ve katılım süresi daha önceki af kanunlarından ders alınarak uzun tutulmuştur. Dolayısıyla bu Kanun hükmüne istinaden başvuran mükellef sayısı ile devlete sağlanacağı tahmin edilen gelir beklenenin üstünde gerçekleşmiştir.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Kumluca, a.g.e ,s.175.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARINA İLİŞKİN MANİSA MERKEZ İLÇE'DE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI

I. Türkiye'de Mükellef Davranışları İle İlgili Yapılan Anket Çalışmalarında Vergi Affı İle İlgili Bölümlerin Değerlendirilmesi

Muter, Sakınç ve Çelebi 1993 yılında Manisa'da anket yöntemiyle mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını 505 mükellefin katılımıyla gerçekleştiren bir anketle araştırmışlardır. Bu çalışmadan elde edilen vergi affı ile ilgili bulgular şöyledir; Mükelleflerin vergi affı uygulamaları hakkındaki tutumları bakımından ele alındığında, %24,8'i vergi affı uygulamasına tamamen karşıdır. %62,8 Bir defaya mahsus olmak üzere vergi affı uygulanabilir demişlerdir. Vergi affı uygulaması süreklilik kazanmalı diyenler %8,2, Küçük esnafa yönelik olmalı diyenler %0,3, iyi niyetli mükellef için olmalı diyenler %0,7'dir. Vergi mükelleflerinin çoğunluğu vergi affı uygulamasının süreklilik kazanmasını istememektedir.¹⁵⁸

Gerçek ve Yüce, mükelleflerin vergi yükünü algılaması, kamu harcamalarına bakışı, vergilerin ödenme durumu ve etkileri, mükelleflerin vergi denetimine ve vergi kaçakçılığına yaklaşımı, vergi bilinci, mükelleflere göre vergi adaletsizliğinin nedenleri ve alınması gereken önlemler gibi konuları anketten elde edilen bulgular ışığında incelemiştir. Gerçek ve Yüce'nin vergi affı gerektiren ortamın oluşmasında etkili olan vergi kaçakçılığının nedeni ile ilgili şu bulguları elde etmişlerdir. Mükelleflere göre vergi kaçakçılığının temel nedenleri şunlardır: Kamu harcamalarındaki savurganlık (%26), belge sisteminin oturmamış olması (%20,9), vergi idaresinin ve denetimlerin yetersizliği (%18,6), vergi bilincinin yerleşmemiş olması (%16,6), başkasının örnek alınması (%9,4), kanunların sık sık değişmesi (%8,5)'dir.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Naci Muter- Süreyya Sakınç- Kemal Çelebi, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması, Manisa, 1993, s.15.

¹⁵⁹ Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa, 1998, s. 34.

Mehmet Karabulut 1996 yılında Manisa’da anket yöntemiyle vergi aflarının vergi ahlakı üzerindeki etkilerini 100 mükellefin katıldığı bir anketle incelemiştir. Bu anket sonucunun önemli bulguları şöyledir; Vergi suçunun başlıca nedenleri sorulduğunda mükelleflerin %31’i af uygulamalarının mükellef üzerindeki olumsuz etkisi demiştir. Vergi afları hangi sıklıkta olmalıdır sorusuna Mükelleflerin %36 sı zaman zaman olmalı, %36 sı da hiç olmamalı demiştir.¹⁶⁰

Hilmi Çoban’ın Denizli’de 1200 mükellefe uyguladığı anket çalışmasında konumuzla ilgili elde edilen bulgular şöyledir; Ankete katılan mükelleflerin vergi afları hakkındaki düşünceleri arasında en büyük payı % 53 ile “dürüst mükellefleri cezalandırıyor” şıkkı almıştır. Mükelleflerin % 27’si ise vergi aflarının devlete olan güveni sarstığına inanmaktadır. Mükelleflerin sadece % 20’lik bir kısmı vergi aflarının yararlı olduğunu düşünmektedir. Yine bu anket çalışmasından vergi affı beklentisi ile ilgili sorunun cevabında ankete katılan mükelleflerin, % 70,7’si tekrar bir vergi affının çıkacağına inanmaktadır. Mükelleflerin % 29,3’ ise tekrar bir vergi affının çıkacağına inanmamaktadır. Mükelleflerin tekrar bir affın çıkacağı konusundaki inancı, ilerisi için yakalanma olasılığını azalttığı için vergi kaçırmayı teşvik eder niteliktedir.¹⁶¹

Türkiye’de mükellef davranışları üzerine çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların vergi affı ile ilgili bölümleri yukarıda açıklandığı gibidir. Buradan çıkarılacak ortak sonuç; mükellefler genellikle sürekli bir vergi affı uygulamasına karşıdır. Vergi affı uygulamalarının yalnızca bir defa olması kanısındadırlar. Ayrıca vergi suçunun nedeni olarak affı görmekteler, ve sık değişen vergi kanunları olarak düşünmektedirler. Mükelleflerin çoğu vergi affı beklentisi içerisindedirler.

¹⁶⁰ Mehmet Karabulut, Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri- Türkiye Örneği, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 1996)s.151.

¹⁶¹ Hilmi Çoban, Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Amprik Bir İnceleme; Denizli Örneği, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi , Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.)s.153.

II. Türkiye’de Vergi Aflarına İlişkin Manisa Merkez İlçe’de Yapılan Anket Çalışmasının Amacı

Bu anket değerlendirmesinin amacı, Türkiye’de vergi aflarının mükellef davranışları ve vergi adaleti üzerinde yarattığı etkiyi ölçmek ve vergi afları hakkındaki düşüncelerini belirlemeye yöneliktir. Vergi affı uygulamalarının başarılı olabilmesi için mükelleflerin vergi afları hakkındaki düşünce ve davranışlarının bilinmesi gereklidir. Etkin bir vergi sistemi oluşturabilmek için yapılacak reformlar yine etkin bir vergi affı uygulamasından sonra gerçekleştirilirse sağlıklı bir sonuç alınabilir. Vergi affı uygulamalarının muhatabı olan mükellefler vergi affı uygulamasının ana birimidir. Mükellefleri müşteri olarak kabul edersek, vergi affı uygulamalarını da fiyat farklılaştırması gibi düşünülebiliriz.¹⁶² Bu yüzden vergi affı uygulamalarından önce mükelleflerin vergi affı hakkındaki tutum ve düşüncelerinin bilinmesi faydalı olacaktır.

A. Metodoloji

Mükelleflerin vergi politikaları karşısındaki davranışlarının ölçülebilmesi için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden bir tanesi de anket yöntemidir. Bu çalışmada mükelleflerin vergi afları karşısındaki düşünceleri ölçülmeye çalışılmıştır.

Anket uygulaması Manisa ili merkez ilçedeki vergi mükellefleriyle gerçekleştirilmiştir. Manisa ilinin soya ekonomik yapısının bu çalışma için uygun olacağı düşünülerek bu bölge seçilmiştir. Anket uygulamasının yerinin belirlenmesinde deneklere kolay ulaşılabilirlik de bir tercih sebebi olmuştur.

Anket uygulaması 300 kişiye yüz yüze mülakat şeklinde gerçekleştirilmiştir. Bu anket uygulamasında vergi konusunun mükellefler açısından hassasiyetinden dolayı 240 mükellef görüşme talebimizi kabul etmiş, ve anketleri değerlendirmeye alınmıştır.

¹⁶² Marchese, Cassone, a.g.m , s.21.

Denek olarak seçilen kitle, gerçek usulde gelir vergisine tabi mükelleflerden oluşmaktadır. Denek kitle, kazanç ve iratların kaynağını oluşturan mesleki faaliyetlere ayrılmış ve rasgele örnekleme yöntemi kullanılmıştır.

B. Manisa Merkez İlçe’de Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Dağılımı

Manisa Defterdarlığı’ndan alınan bilgiye göre Gelir Vergisi mükellef sayıları aşağıda verilen tablodaki gibidir. Manisa Merkez İlçe’de gerçek usulde gelir vergisine tabi mükelleflerin meslek gruplarına göre dağılımı incelendiğinde ankete katılanların ana kitleyi temsil yeteneğine sahip oldukları görülmektedir.

Tablo:10

Manisa Merkez İlçe’de Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Dağılımı (2004 Aralık Ayı Sonu İtibariyle)

GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN SAYILARI								
GERÇEK USUL					BASİT USUL			
Ticari Kazanç		Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı	Diğerleri	Gerçek Usul Mükellef TOPLAMI	Basit Usul Gel. Ver. Mükellef Sayıları	Diğer Ücretli Mükellef Sayıları	Basit Usul Mükellef TOPLAMI
1.Sınıf Bilanço Esası	2. Sınıf İşletme Hesabı							
448	5698	0	615	5246	12007	3883	220	4103
%3.7	%47.4	%0	%5.1	%43.6	%100	%94.6	%5.4	%100

Tablo:11

Manisa Merkez İlçe'de Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Dağılımı (2005 Mart Ayı Sonu İtibariyle)

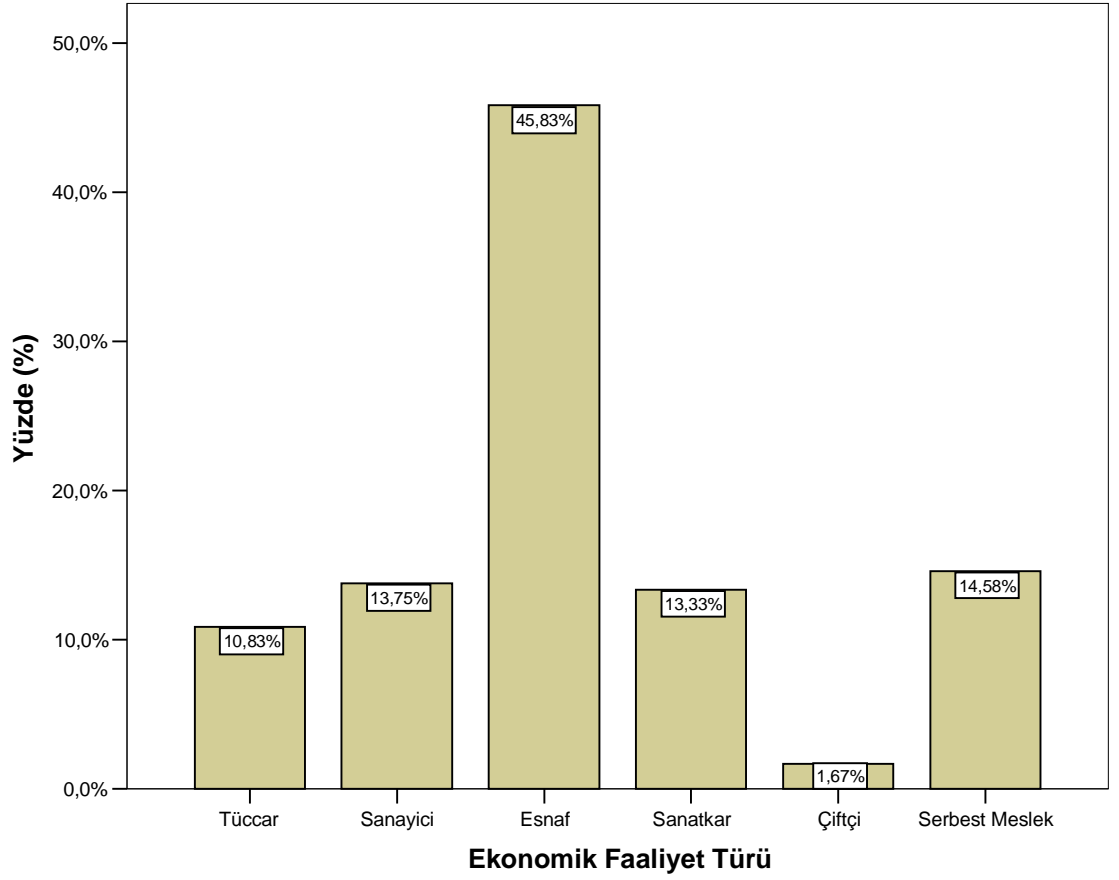
GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN SAYILARI								
GERÇEK USUL					BASİT USUL			
Ticari Kazanç		Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı	Diğerleri	Gerçek Usul Mükellef TOPLAMI	Basit Usul Gel. Ver. Mükellef Sayıları	Diğer Ücretli Mükellef Sayıları	Basit Usul Mükellef TOPLAMI
1.Sınıf Bilanço Esası	2. Sınıf İşletme Hesabı							
545	5916	0	657	5797	12915	3865	212	4077
% 4.2	% 45.8	% 0	% 5.08	%44.8	%100	%94.8	% 5.1	%100

Kaynak: Manisa Defterdarlığı

B. Anket Sorularına Verilen Cevapların Dağılımı

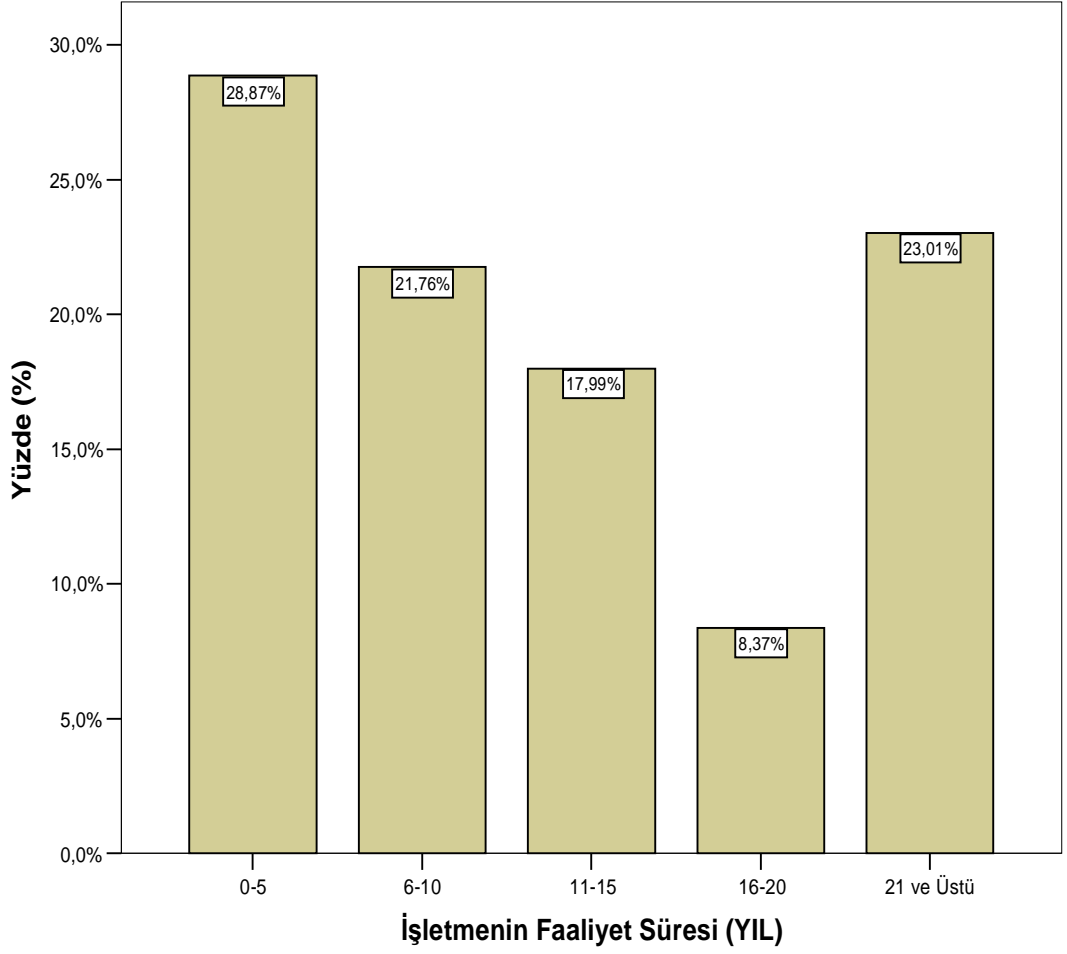
1. Hangi tür ekonomik faaliyette bulunmaktasınız?

Grafik:1 Ekonomik Faaliyet Türü



2. İşletmeniz kaç yıldır faaliyette bulunuyor?

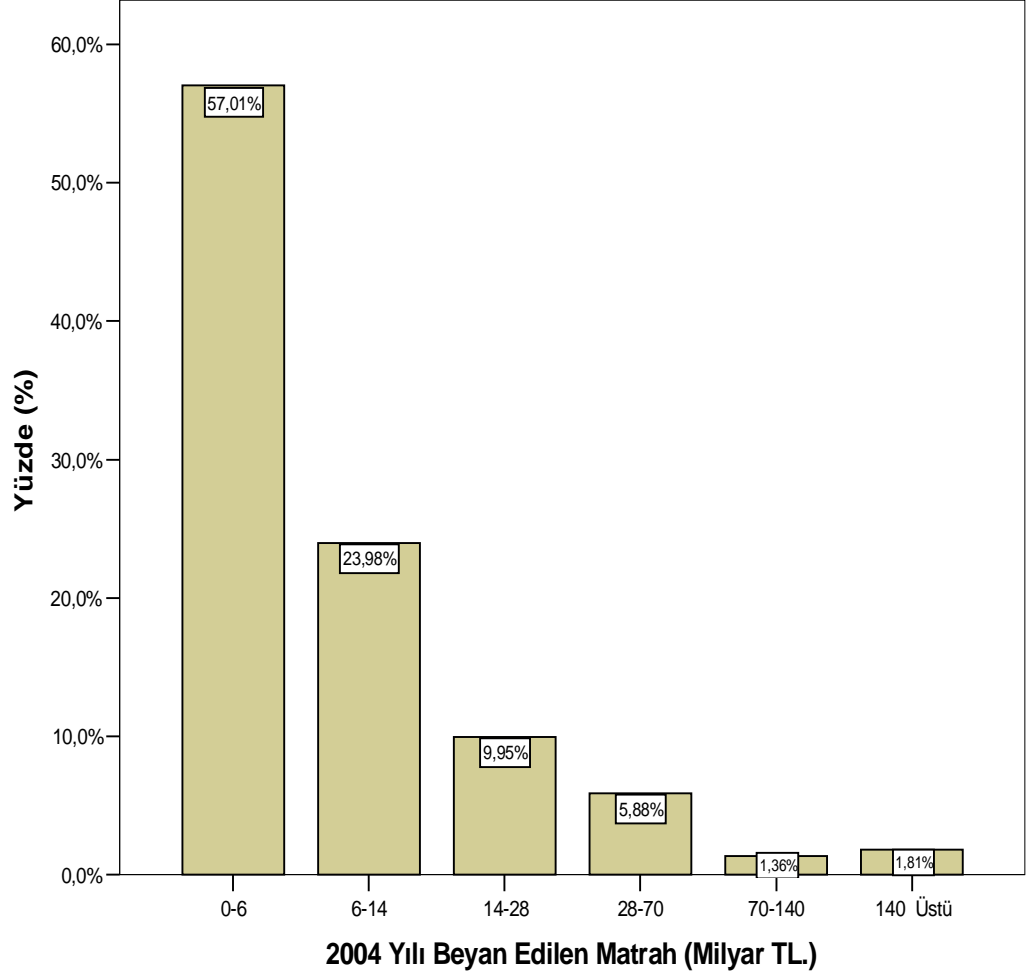
Grafik:2 İşletmenin Faaliyet Süresi



* Bu soruya yanıt vermeyen 1 kişi (% 0.4) vardır.

3. 2004 yılına ait beyan ettiğiniz gelir vergisi matrahı aşağıdaki gelir dilimlerinden hangisine girmektedir?

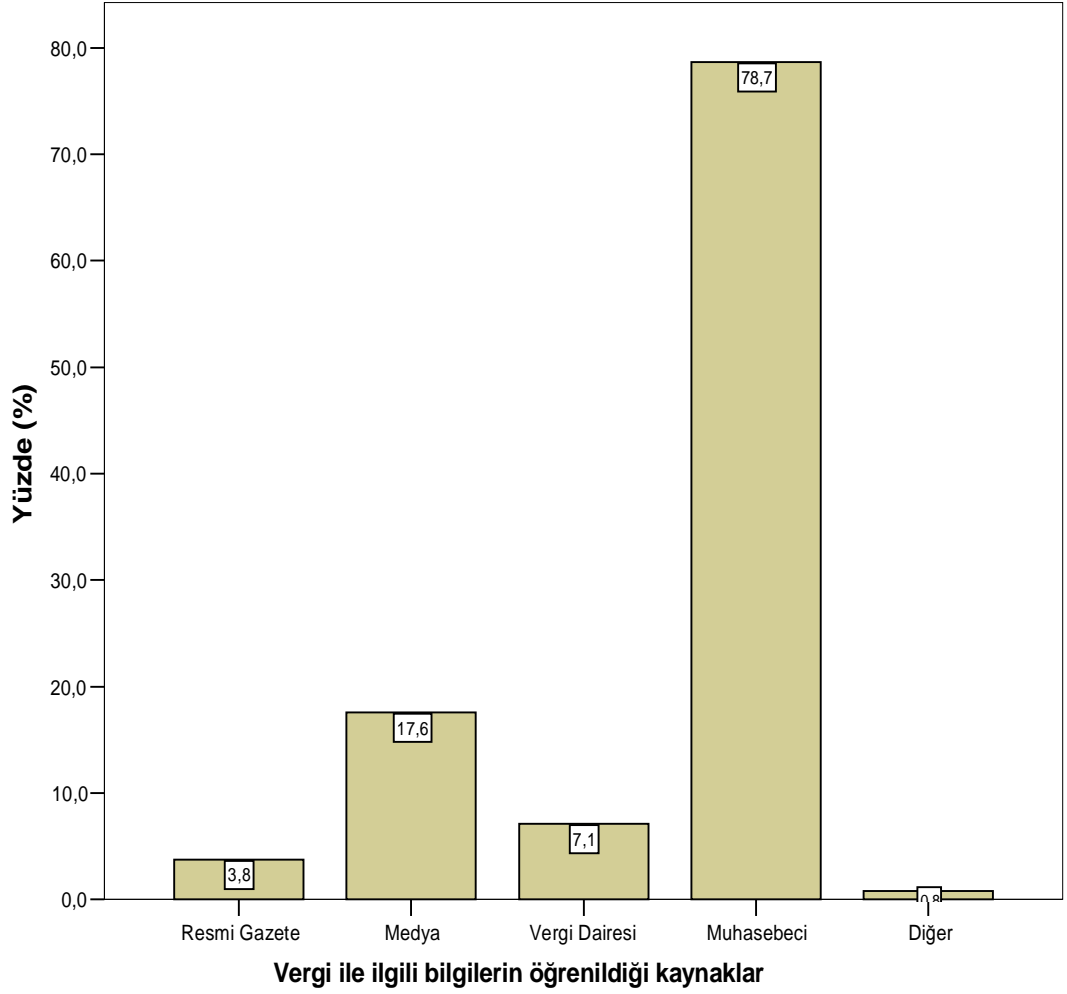
Grafik:3 2004 Yılı Beyan Edilen Matrah



* Bu soruya yanıt vermeyen 19 kişi (% 7.9) vardır.

4. Vergi ile ilgili bilgileri hangi kaynaktan öğreniyorsunuz?

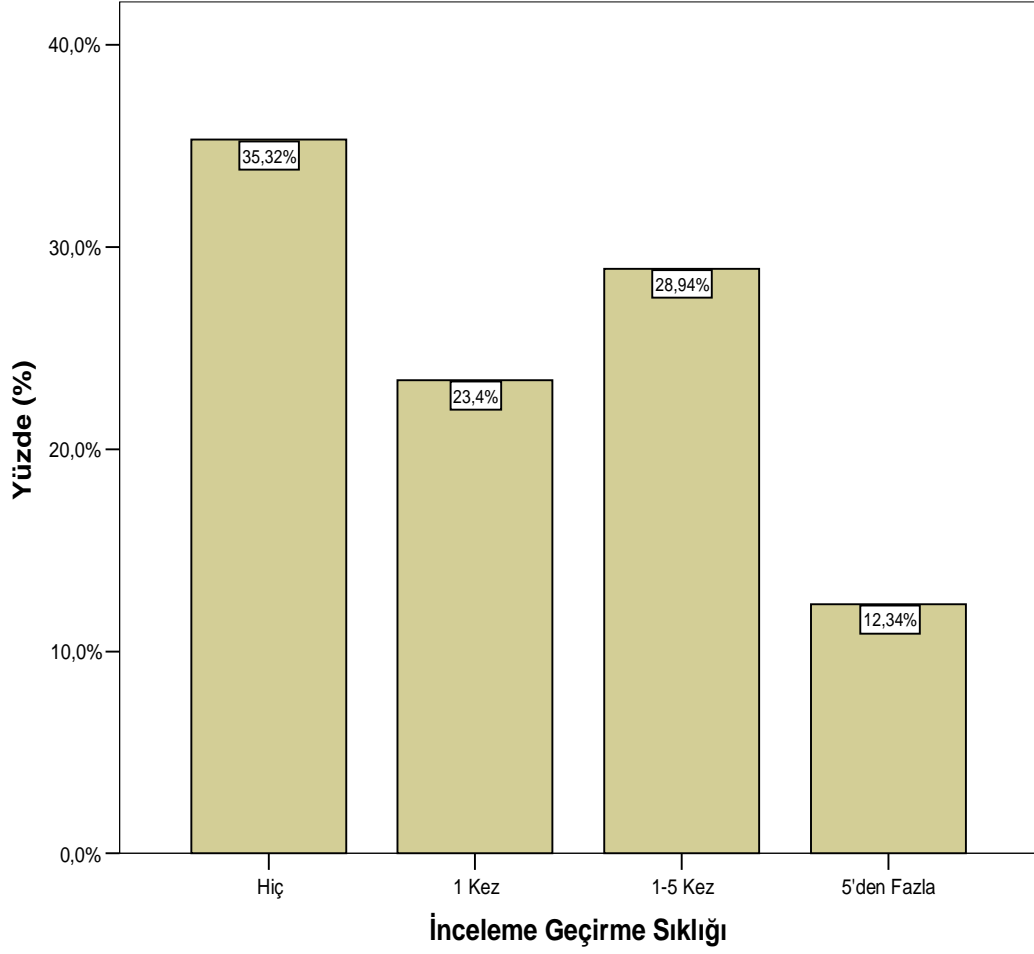
Grafik: 4 Vergi İle Bilgilerin Öğrenildiği Kaynaklar



* Bu soruda birden fazla seçenek işaretlenebilmektedir. Yanıt vermeyen 1 kişi (% 0.4) vardır.

5. Şimdiye kadar ŐŐletmeniz kaç defa inceleme geçirdi?

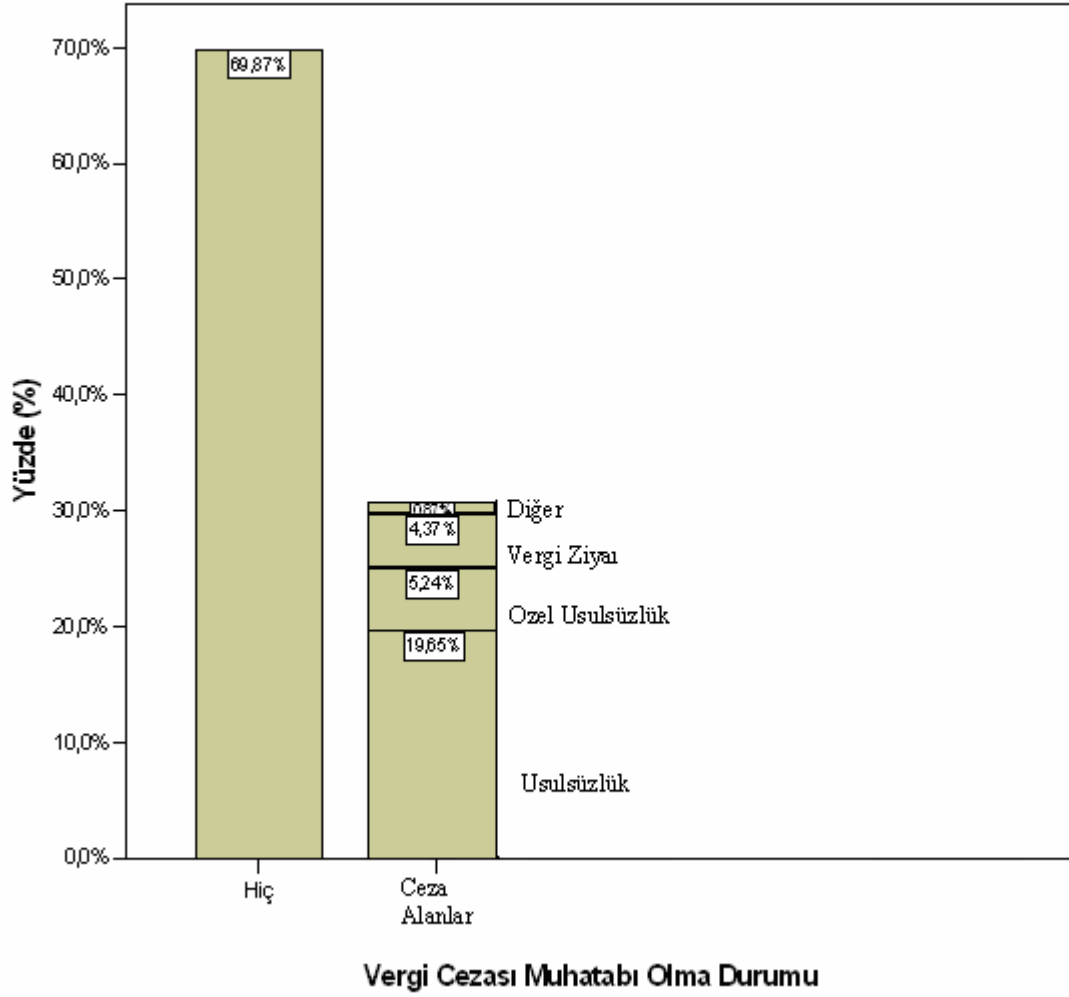
Grafik: 5 İnceleme Geçirme Sıklığı



* Bu soruya yanıt vermeyen 5 kişi (% 2.1) vardır.

6. Geçirmiş olduğunuz denetimler sonucunda **son beş yıl içinde** herhangi bir cezayla karşılaştınız mı?

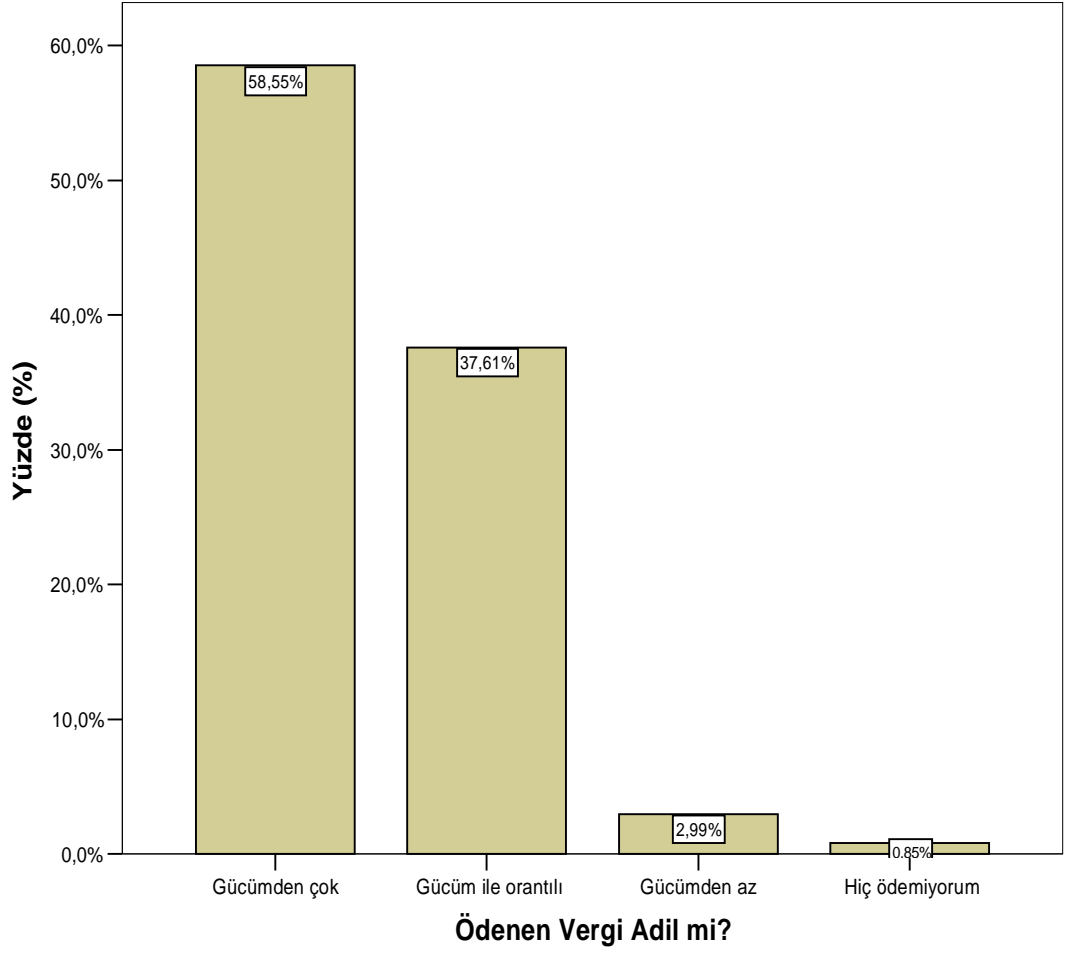
Grafik:6 Vergi Cezası Muhatabı Olma Durumu



* Bu soruya yanıt vermeyen 11 kişi (% 4.6) vardır.

7. Ödediğiniz verginin adil olduğuna inanıyor musunuz?

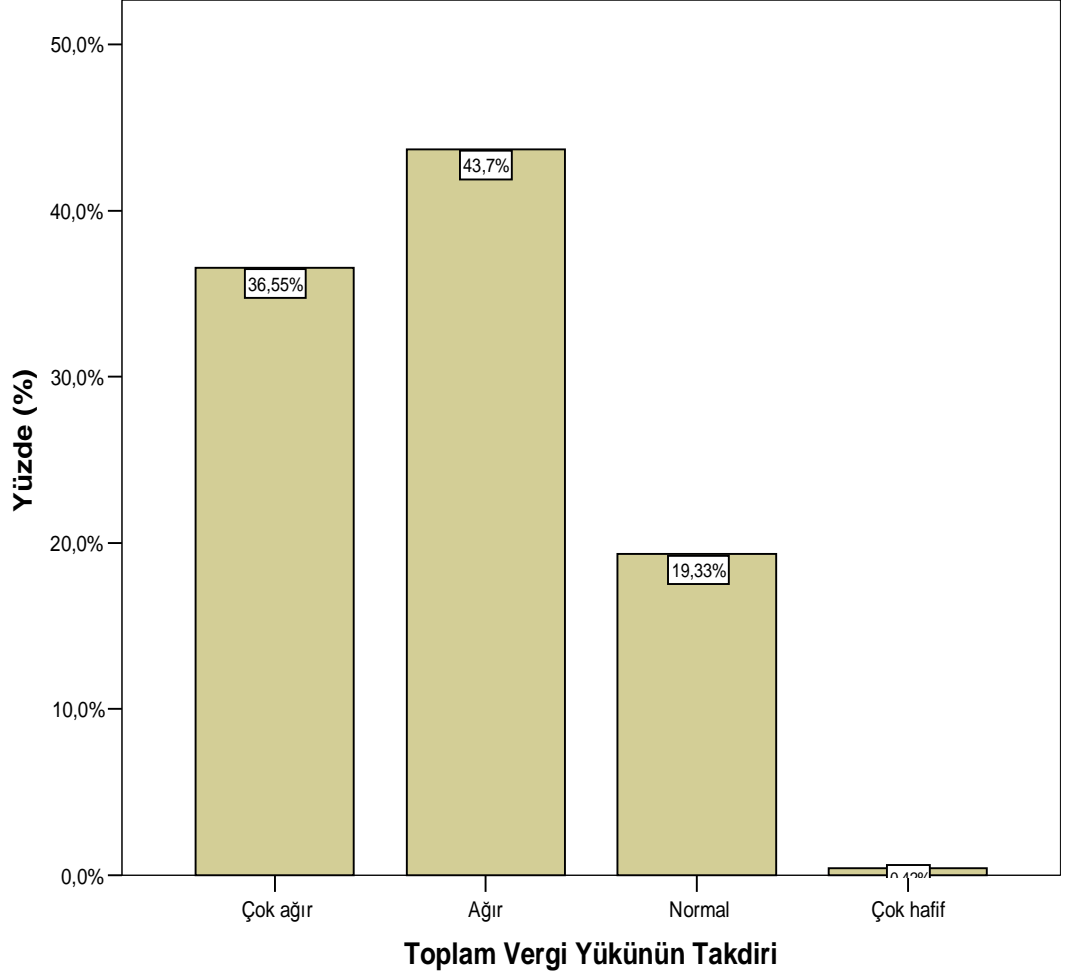
Grafik:7 Ödenen Vergi Adil mi?



Bu soruya yanıt vermeyen 6 kişi (%2.5) vardır.

8. Gelir vergisi ve diğ er vergilerden oluş an toplam “vergi yük ünüzü” nasıl değ erlendiriyorsunuz?

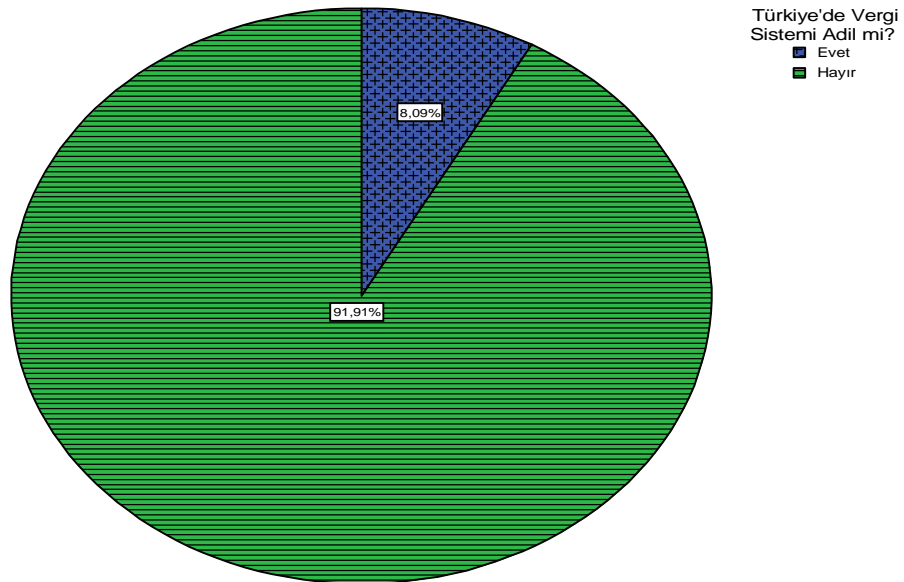
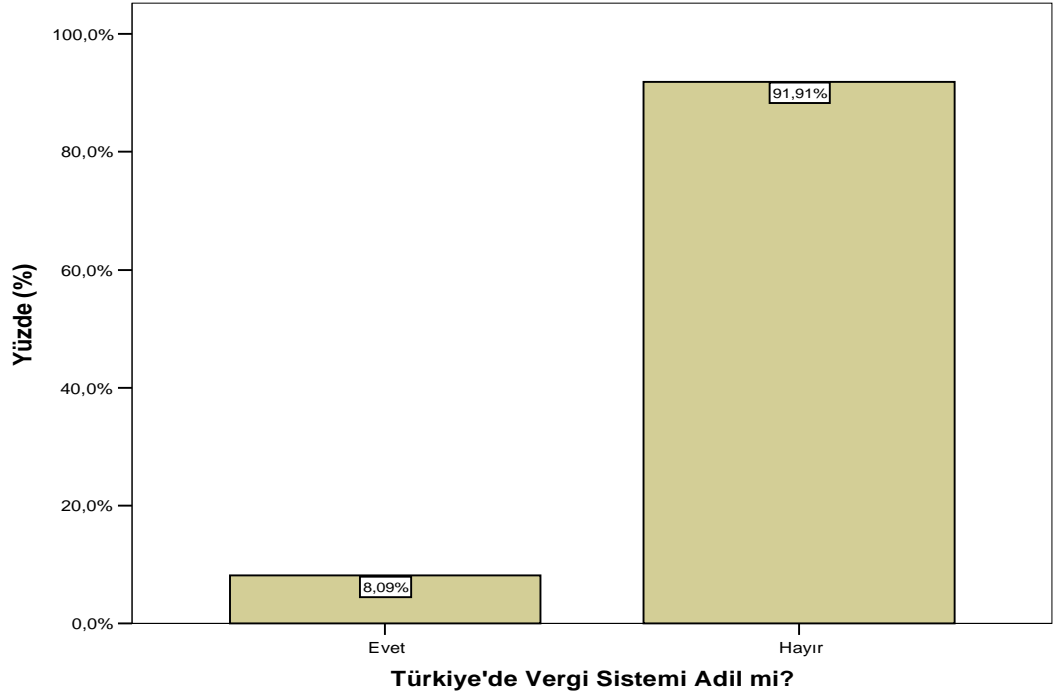
Grafik :8 Toplam Vergi Yük ünün Takdiri



* Bu soruya yanıt vermeyen 2 kişi vardır. (% 0.8)

9. Size göre Türkiye’de vergi sistemi **adil** midir?

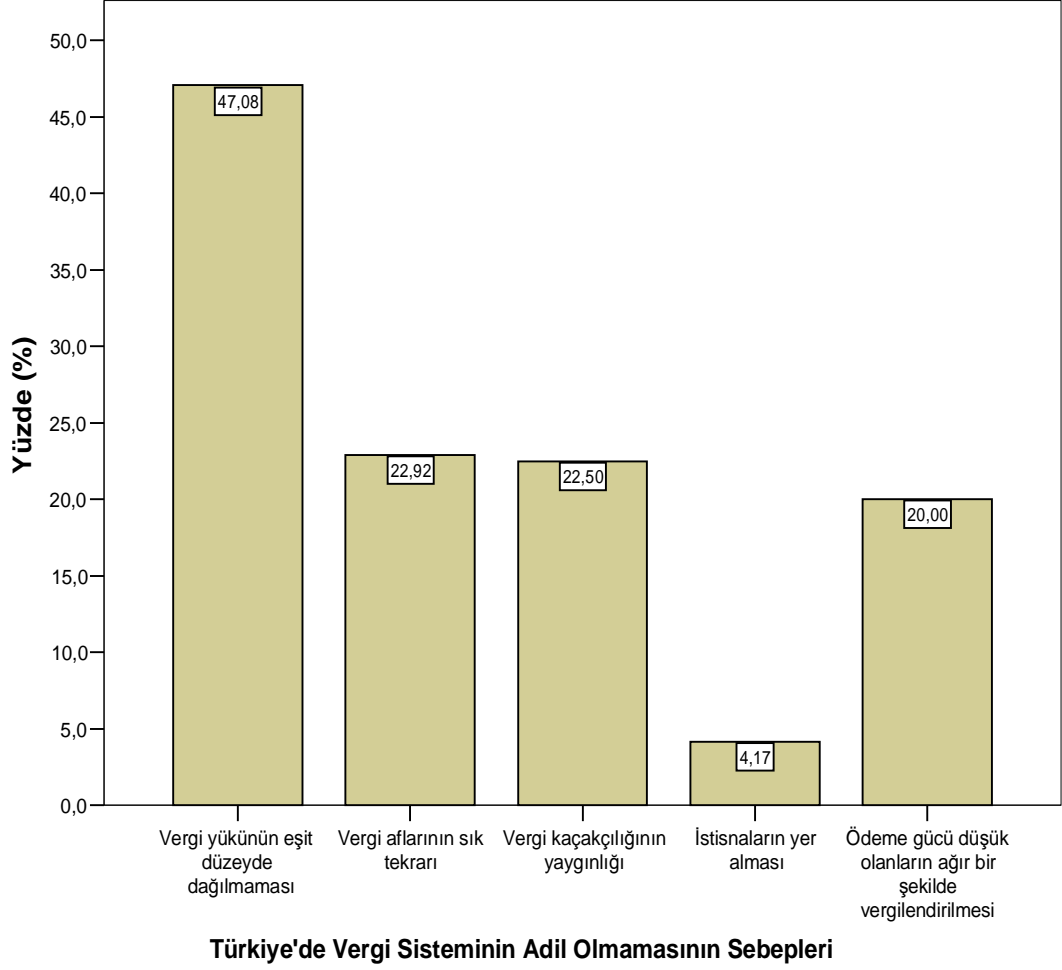
Grafik:9 Türkiye’de Vergi Sistemi Adil mi?



* Bu soruya yanıt vermeyen 5 kişi (%2.1) vardır.

10. Size göre, Türkiye’de vergi sistemi *adil* değil ise sebebi ne olabilir ?

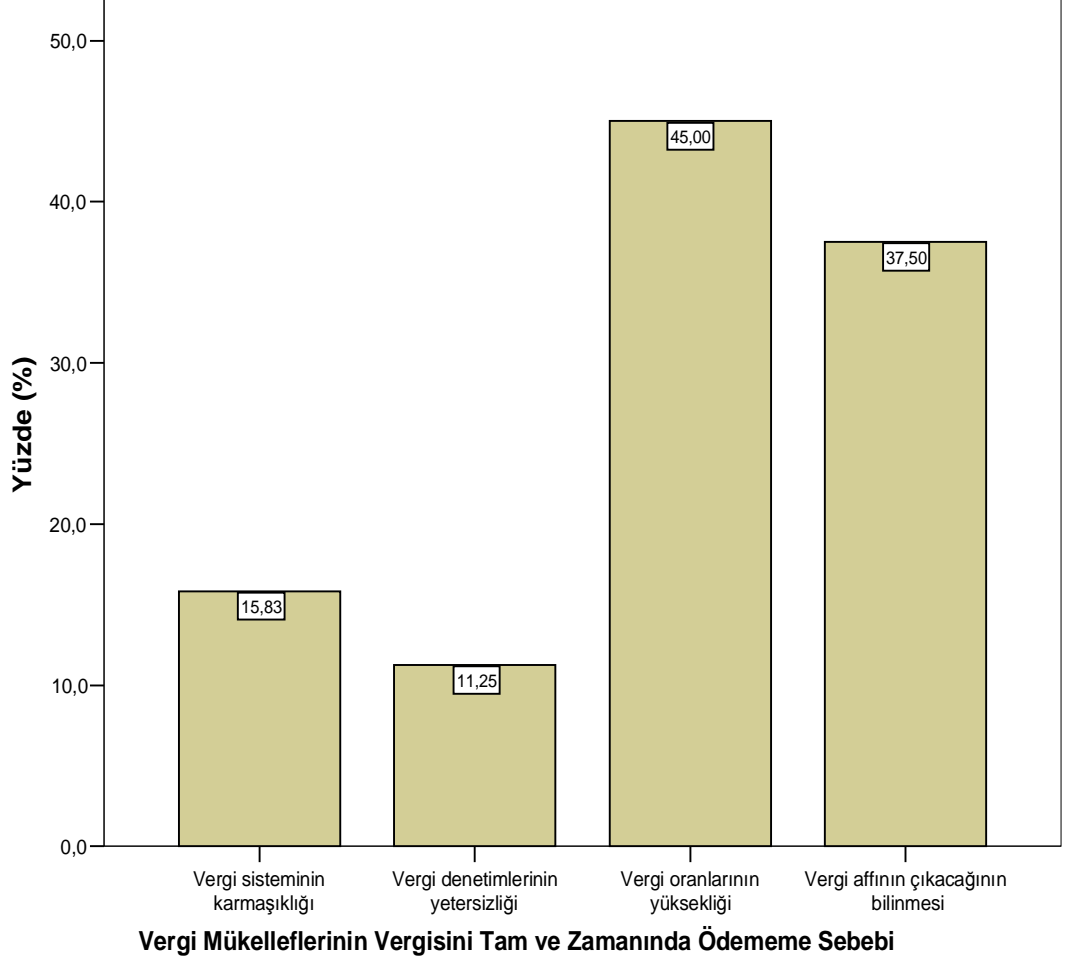
Grafik: 10 Türkiye’de Vergi Sisteminin Adil Olmamasının Sebepleri



* Bu soruya birden çok seçenikle yanıt verilmiştir. Yanıt vermeyen 26 kişi (%10.8) vardır.

11. Size göre Türkiye’de vergi mükellefleri vergisini neden tam ve zamanında ödemiıyor?

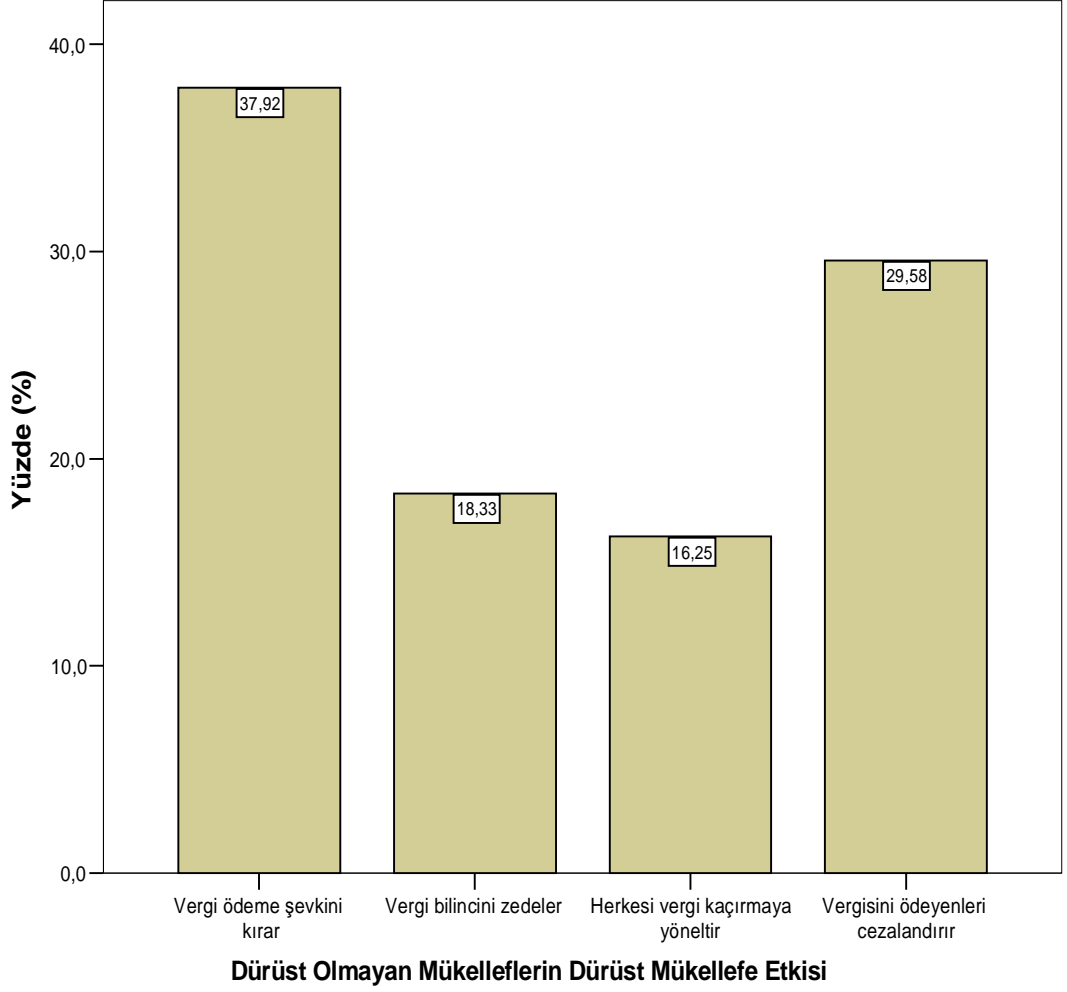
Grafik: 11 Vergi Mükelleflerinin Vergisini Tam ve Zamanında Ödememe Sebebi



* Bu soruya birden çok seçenkle yanıt verilmiştir. Bu soruya yanıt vermeyen 9 kişi (% 3.8) vardır.

12. Türkiye’de bazı vergi mükelleflerinin, vergisini tam ve zamanında ödememesinin, vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler açısından etkisi sizce nasıl olur?

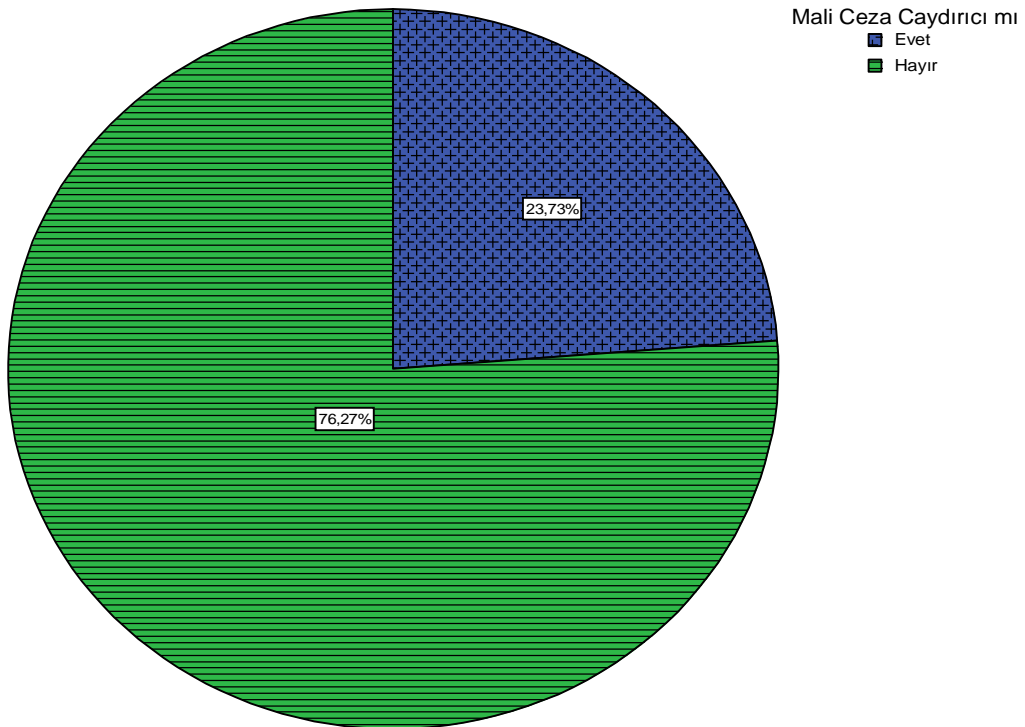
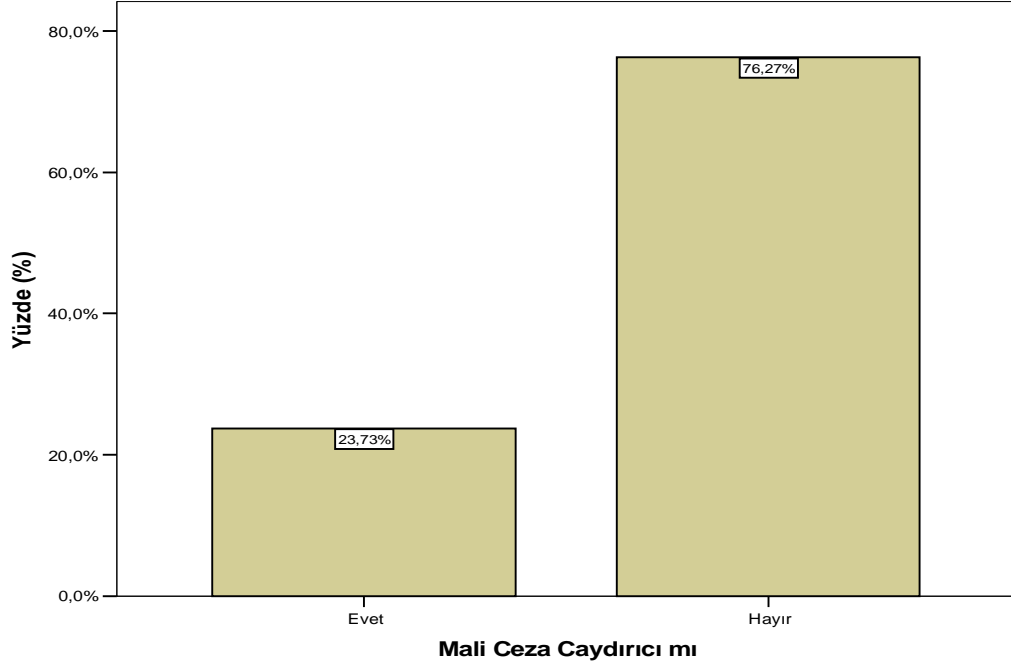
Grafik: 12 Dürüst Olamayan Mükellefin Dürüst Mükellefe Etkisi



* Bu soruya birden çok seçenikle yanıt verilmiştir. Bu soruya yanıt vermeyen 10 kişi (% 4.2) vardır.

13. Ülkemizde vergi kaçıran bir mükellefin yakalandığında ödeyeceği mali cezanın caydırıcı olduğuna inanıyor musunuz?

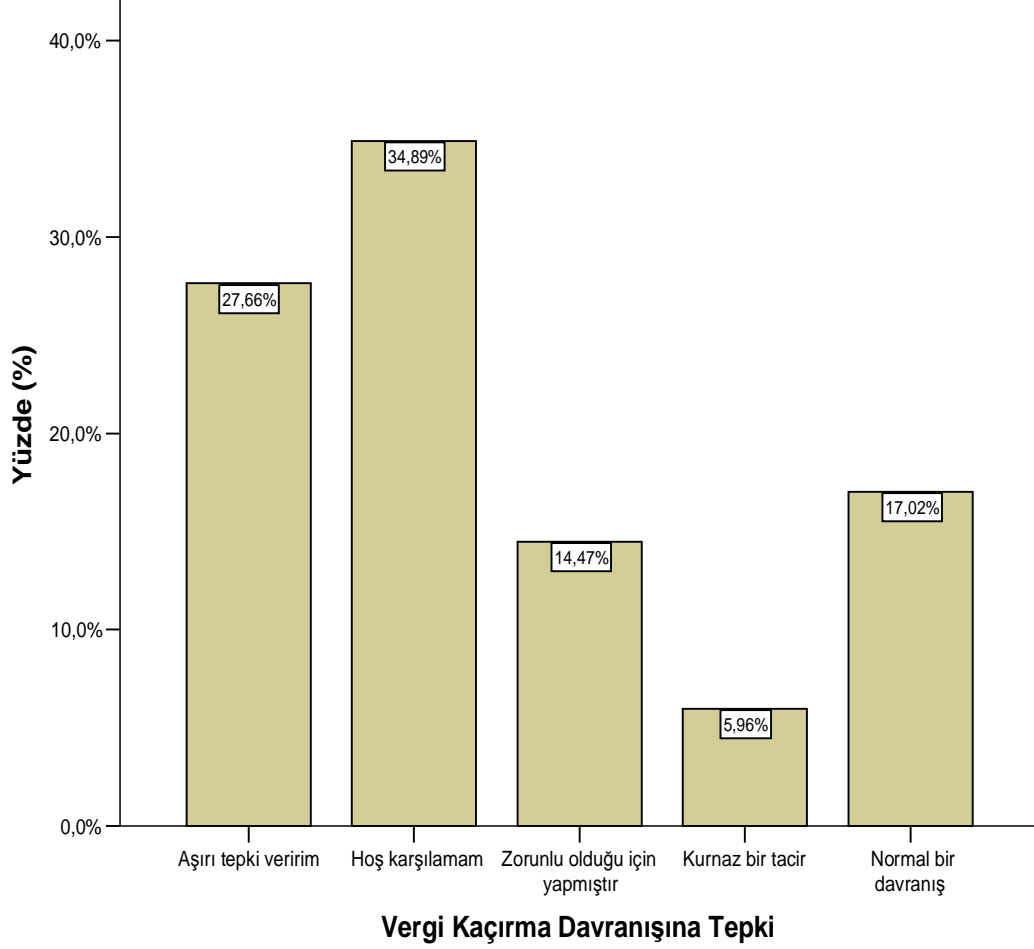
Grafik:13 Mali Ceza Caydırıcı mı ?



Bu soruya cevap vermeyen 4 kişi (%1.7) vardır.

14.Vergisini ödemesi gereken miktardan bilerek az gösteren meslekdaşınız hakkındaki görüşünüz ne olur?

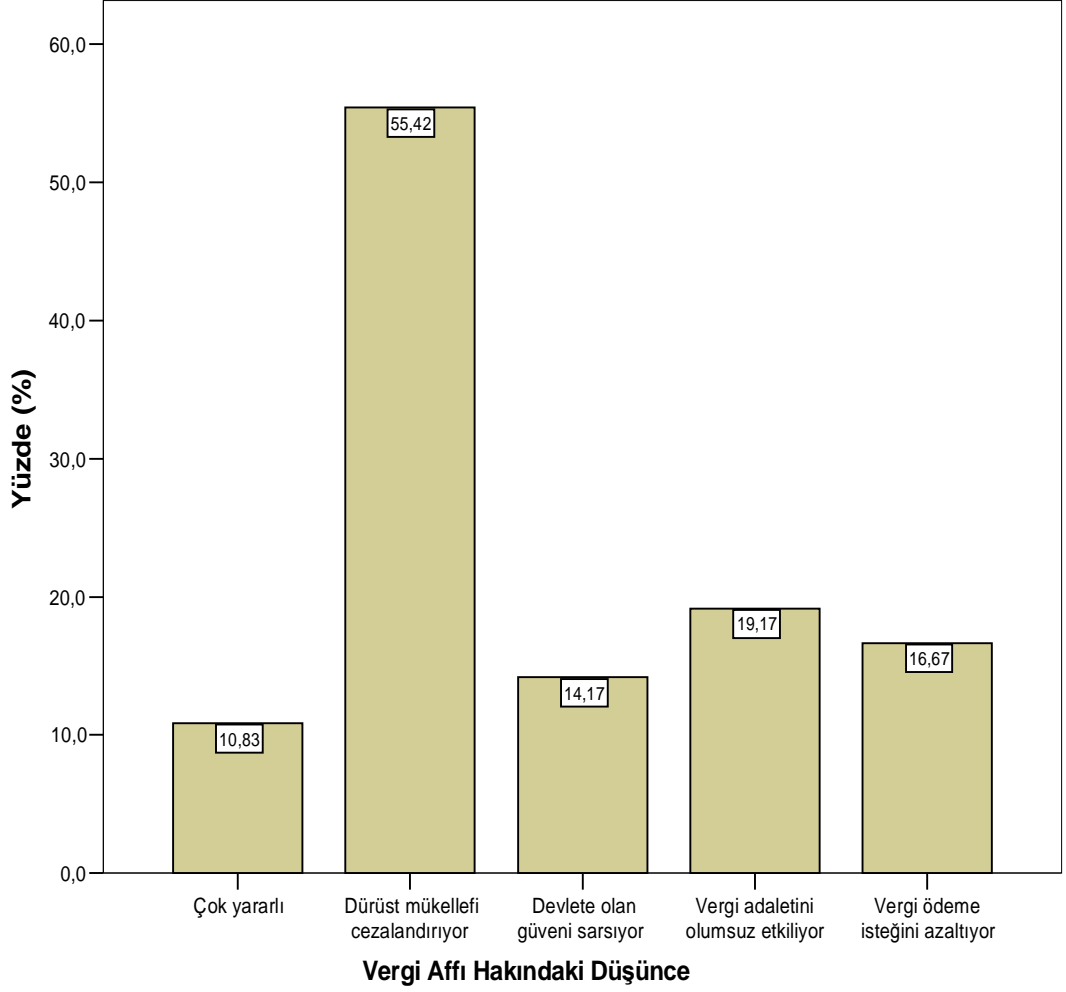
Grafik: 14 Vergi Kaçırma Davranışına Tepki



Bu soruya yanıt vermeyen 5 kişi (%2.1) vardır.

15. Vergi afları hakkında ne düşünüyorsunuz?

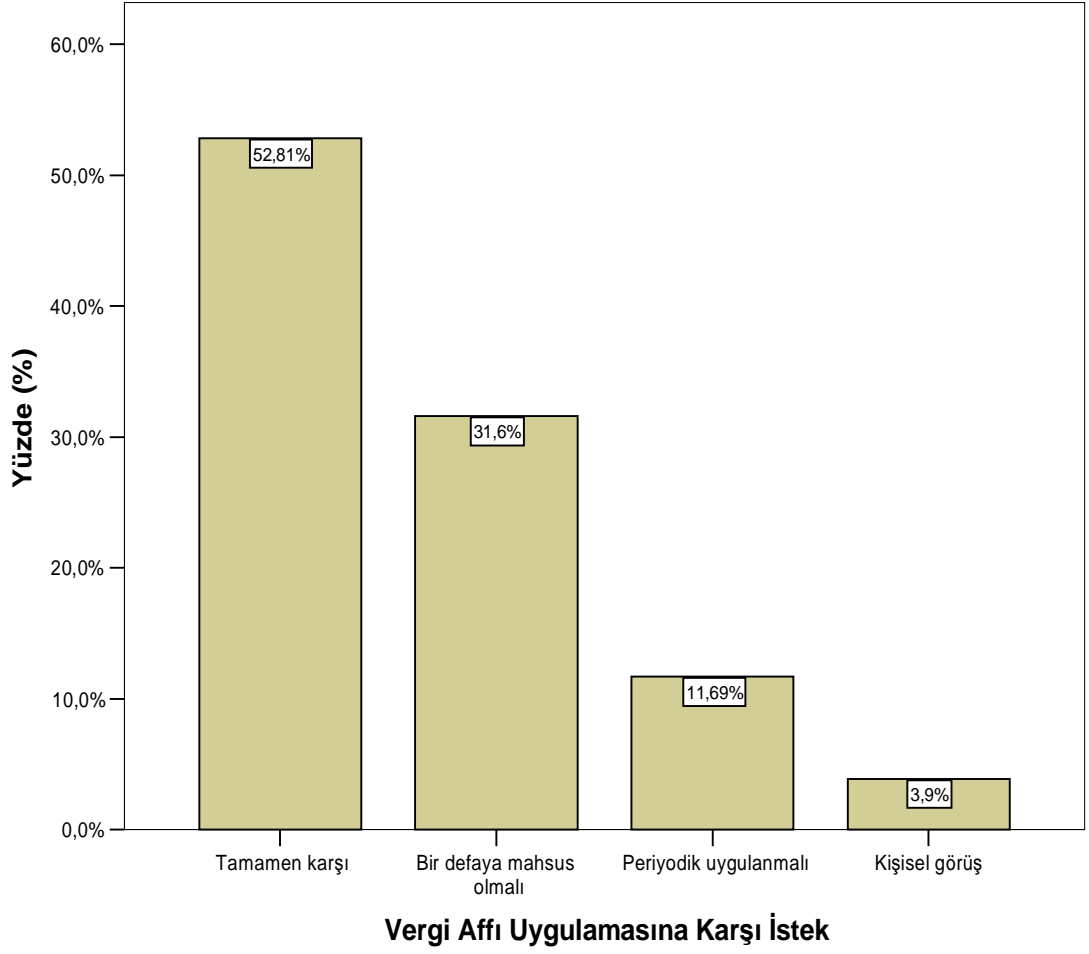
Grafik: 15 Vergi Affı Hakkındaki Düşünce



* Bu soruya birden çok seçenikle yanıt verilmiştir. Bu soruya yanıt vermeyen 4 kişi (%1.7) vardır.

16. Vergi affı uygulamaları hakkındaki görüşünüz nasıldır?

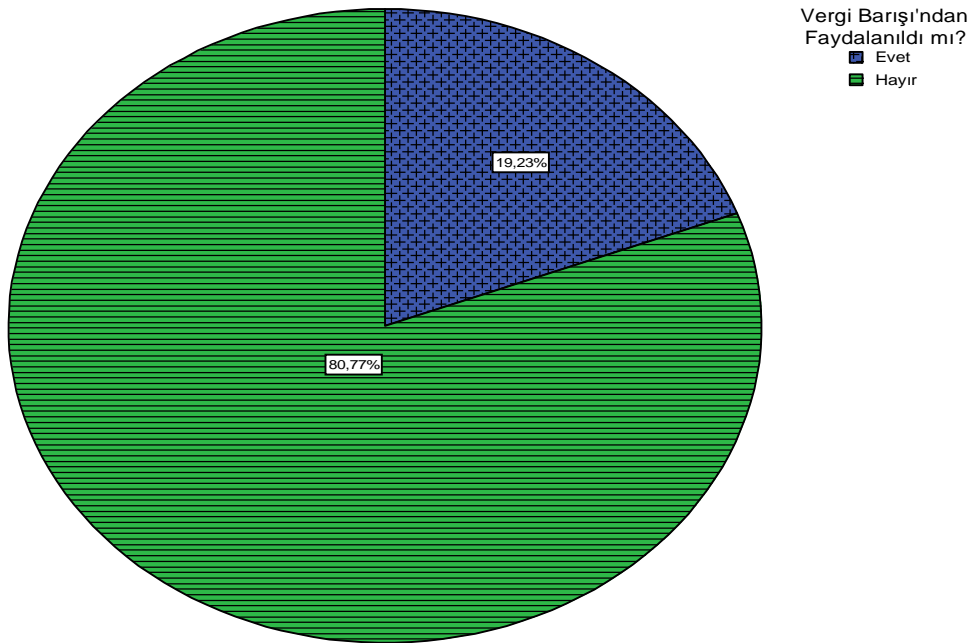
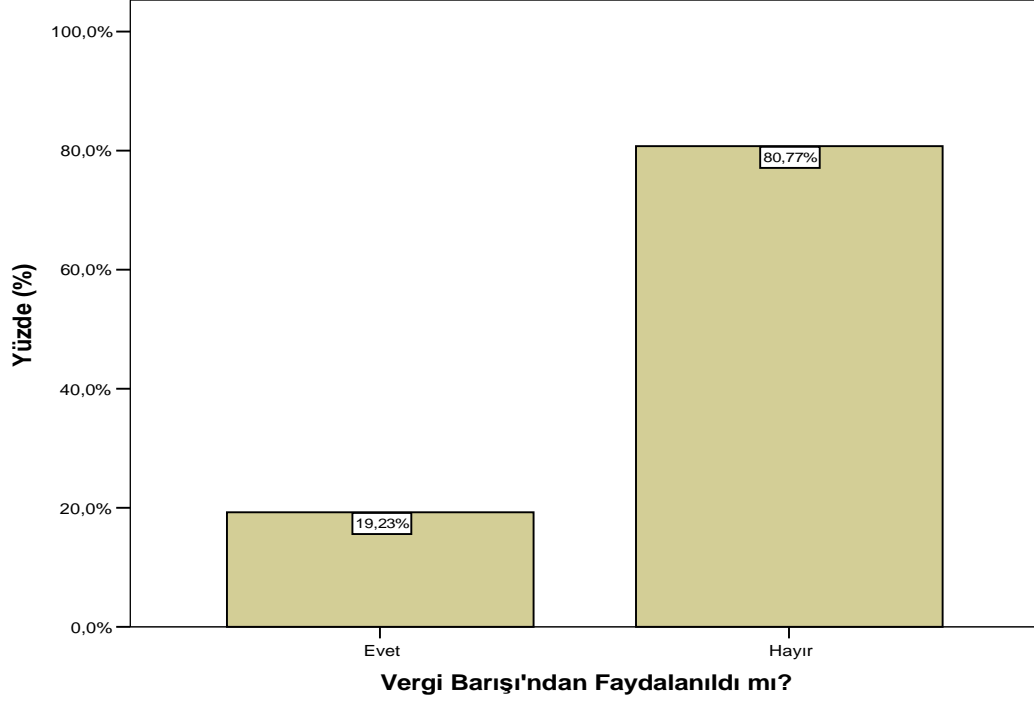
Grafik: 16 Vergi Affı Uygulamasına Karşı İstek



* Bu soruya yanıt vermeyen 9 kişi (% 3.8) vardır.

17. En son vergi affından (vergi barışı) faydalanmak için başvuruda bulundunuz mu?

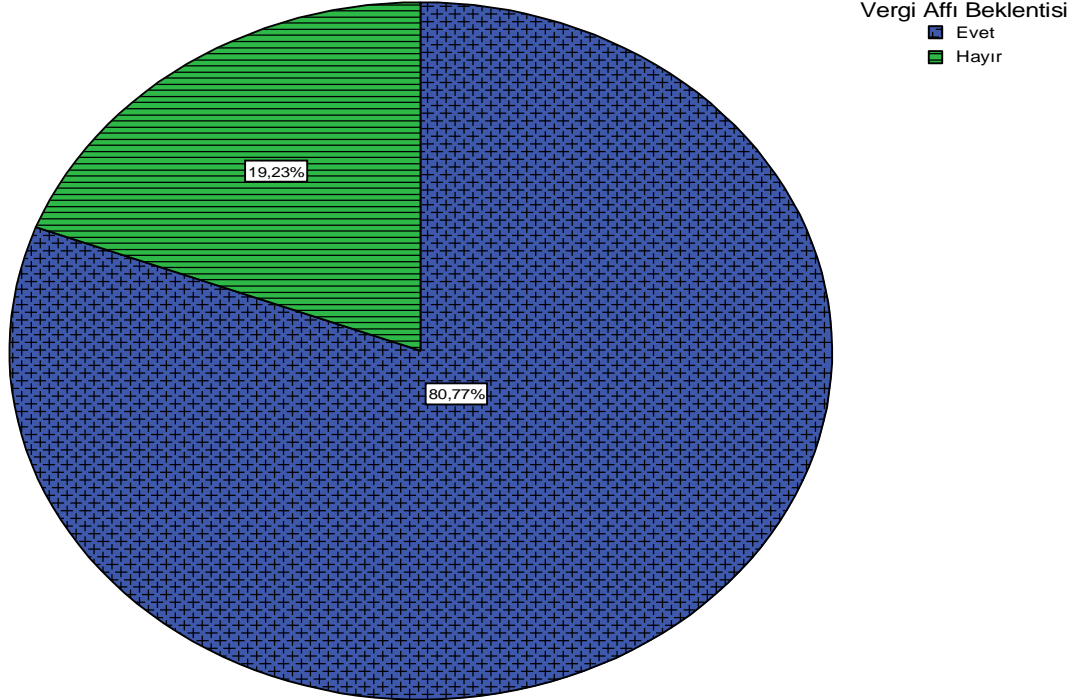
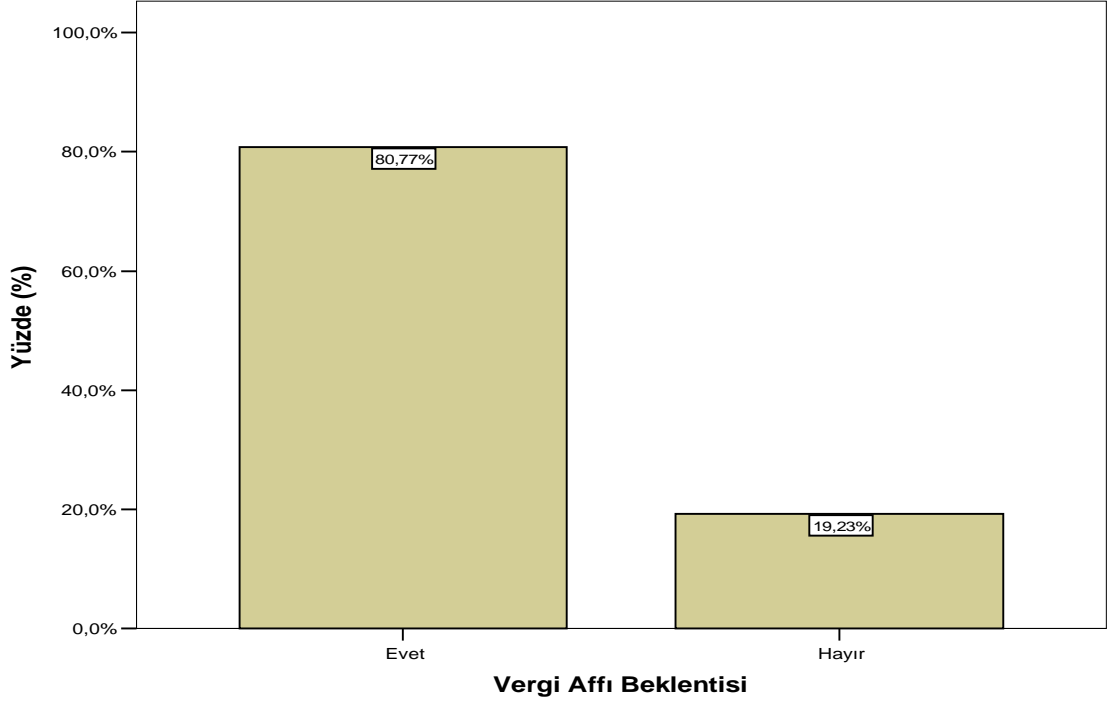
Grafik:17 Vergi Barışı'ndan Faydalanıldı mı ?



* Bu soruya 6 kişi (%2.5) yanıt vermemiştir.

18. Tekrar bir vergi affının çıkacağına inanıyor musunuz?

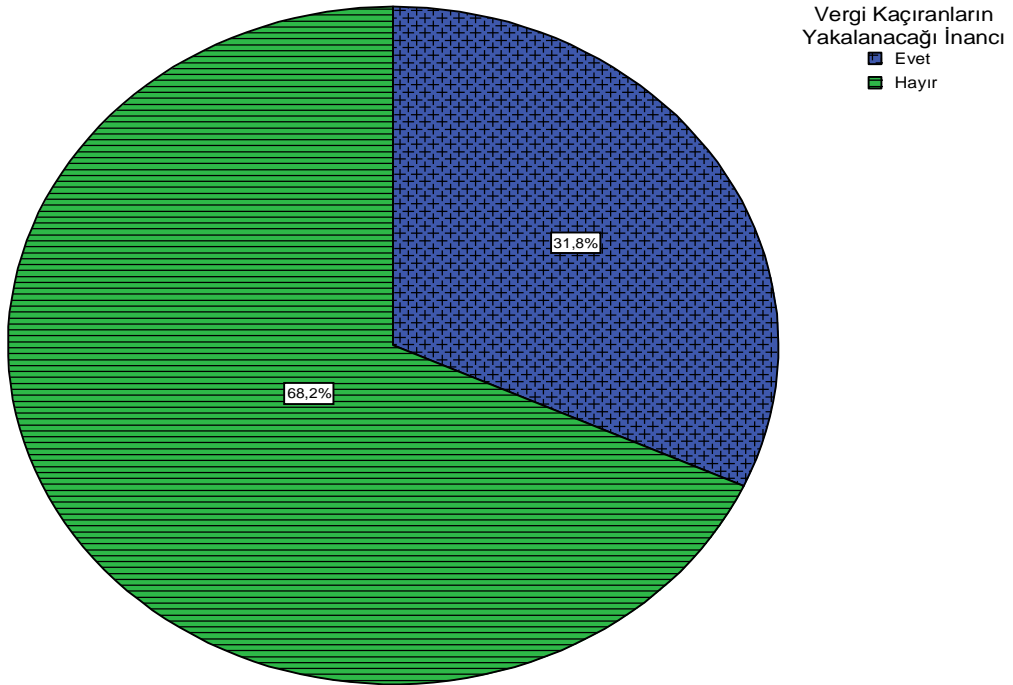
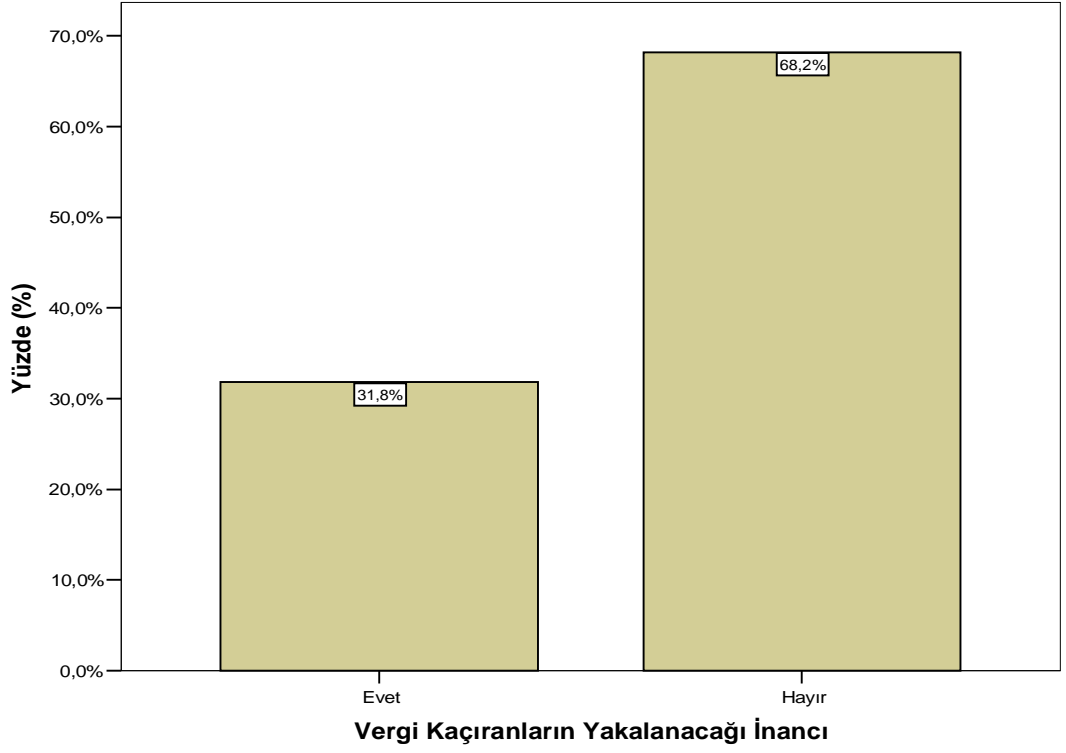
Grafik: 18 Vergi İle Bilgilerin Öğrenildiği Kaynaklar



* Bu soruya 6 kişi (%2.5) yanıt vermemiştir.

19. Türkiye’de vergi kaçırınların yakalanacağına inanıyor musunuz?

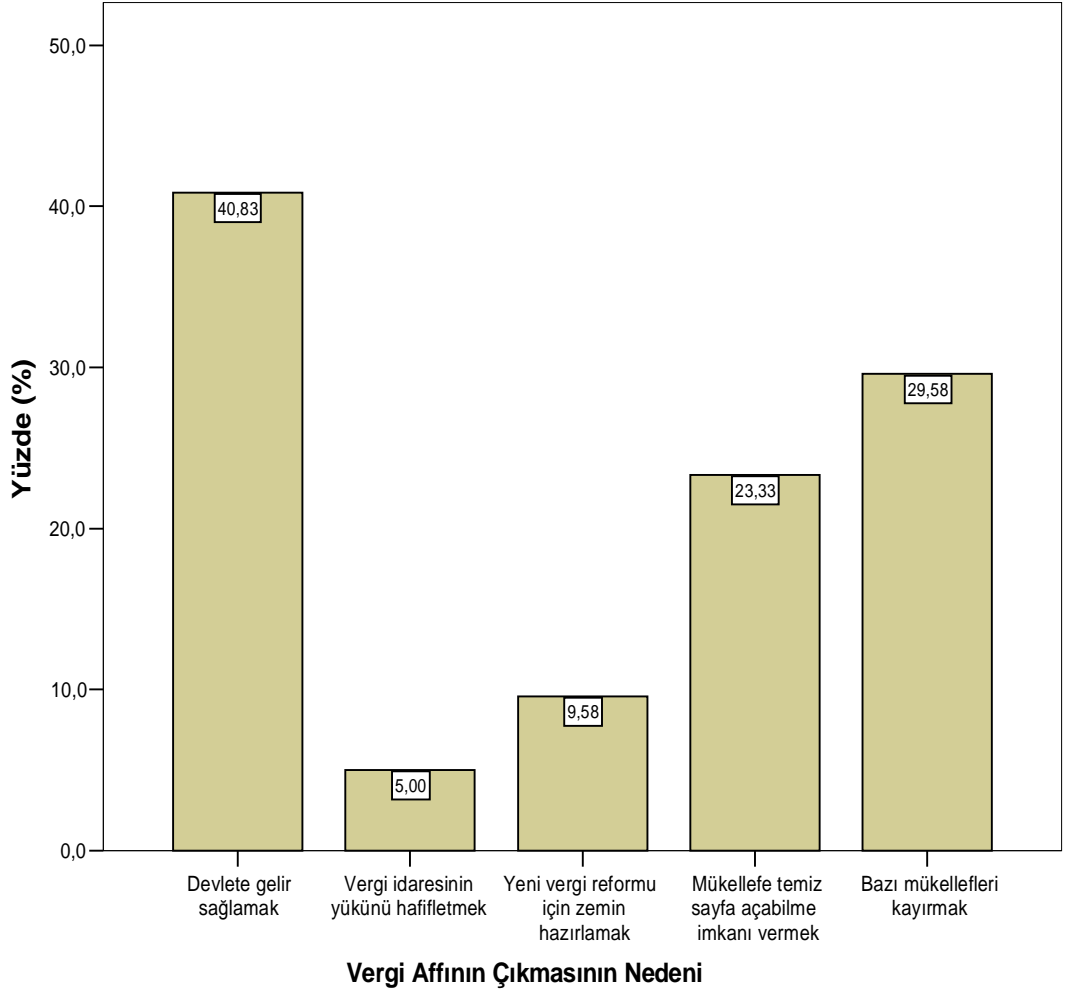
Grafik: 19 Vergi Kaçırınların Yakalanacağı İnancı



Bu soruya yanıt vermeyen 1 kişi(%0.4) vardır.

20. Sizce vergi aflarının çıkarılmasının sebebi ne olabilir?

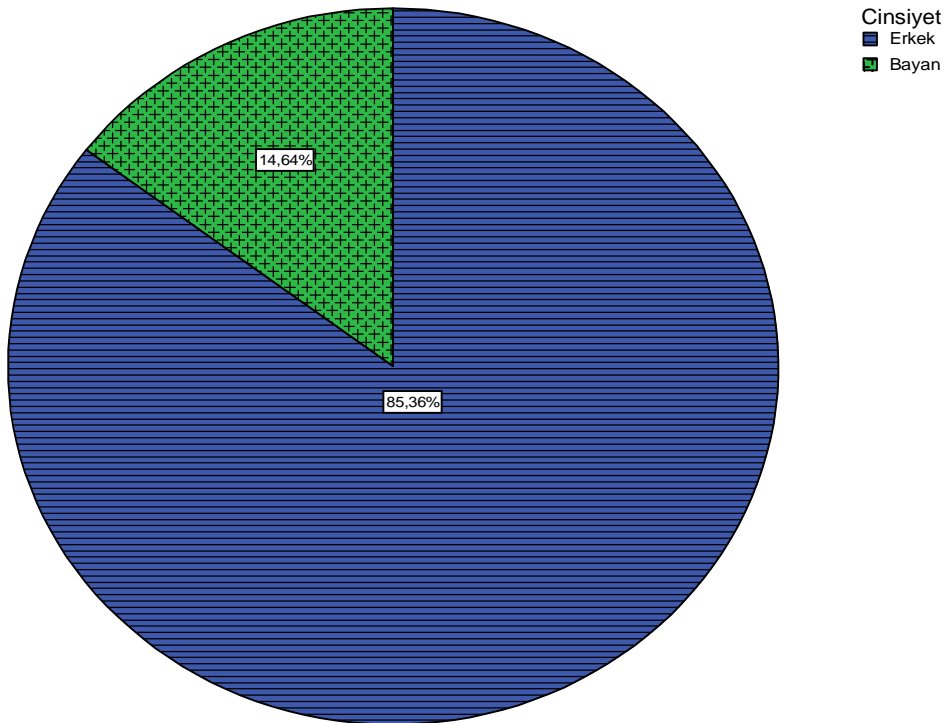
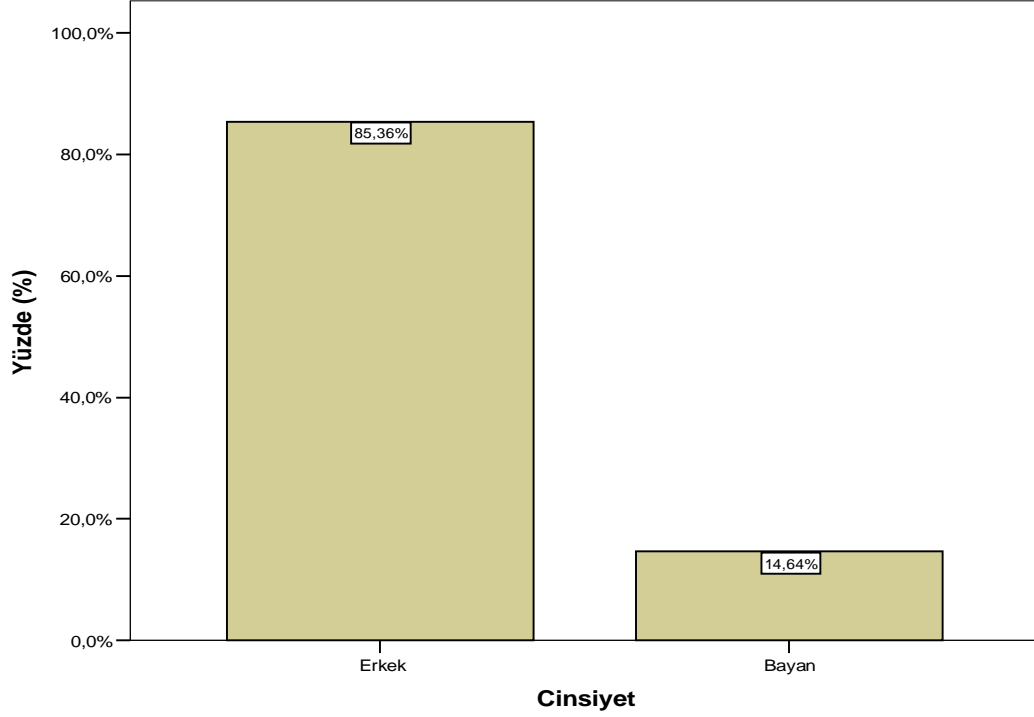
Grafik:20 Vergi Affının Çıkmasının Nedeni



* Bu soruya birden çok seçenkle yanıt verilmiştir. Yanıt vermeyen 7 kişi (% 7.9) vardır.

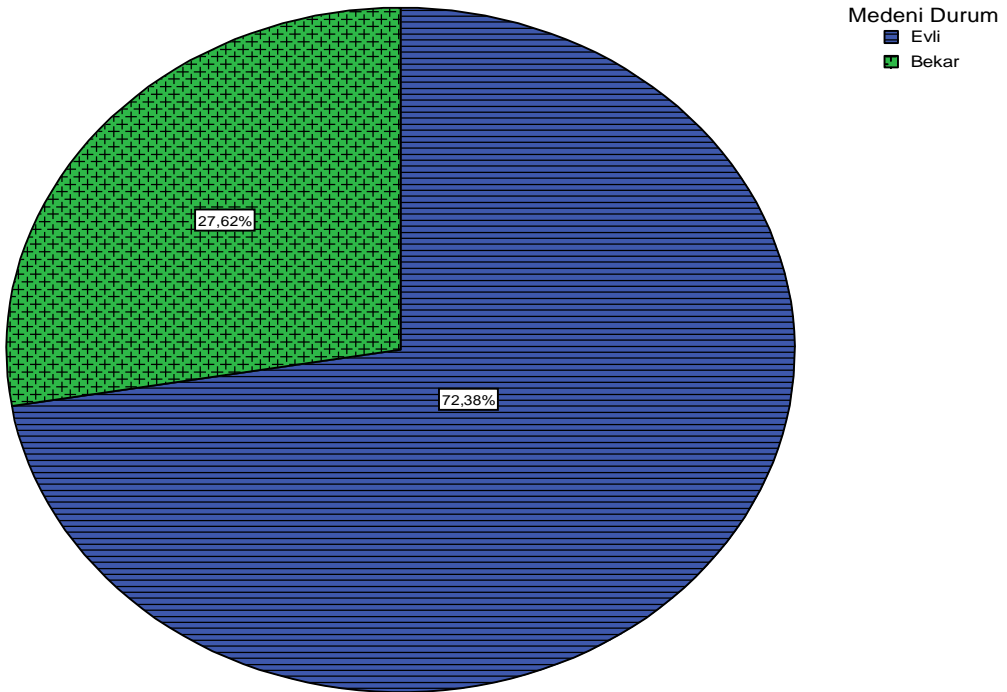
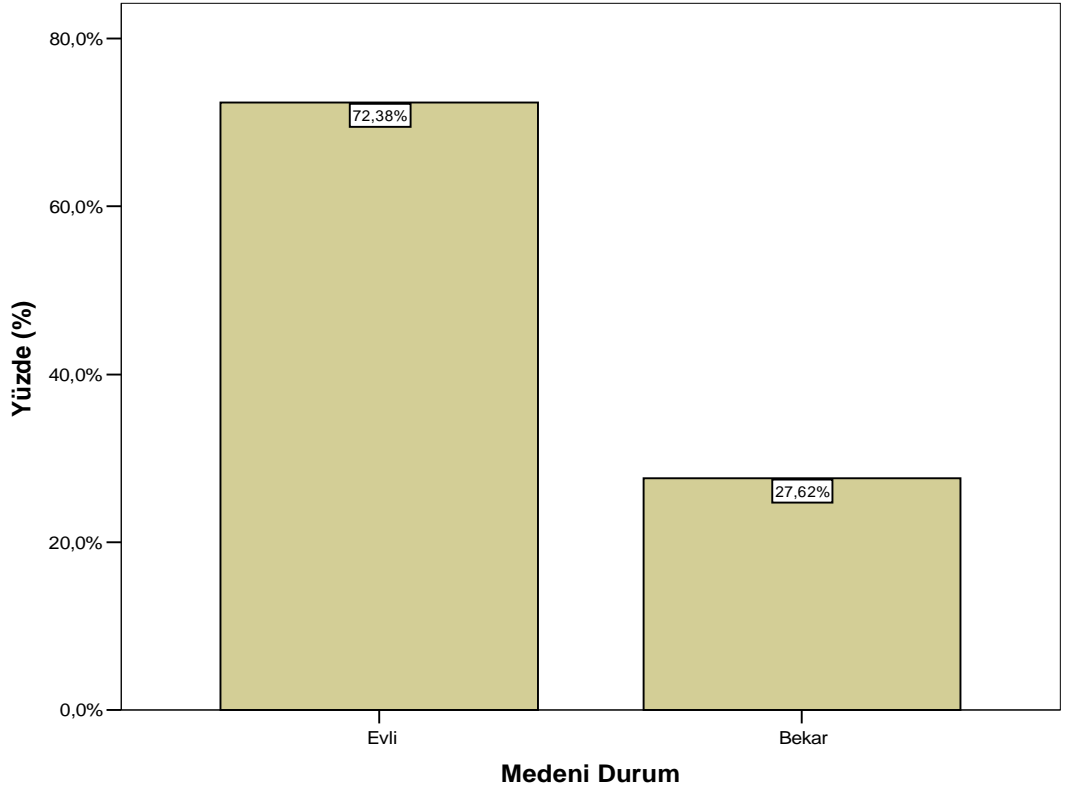
KİŞİSEL BİLGİLER

Grafik :21 CİNSİYET



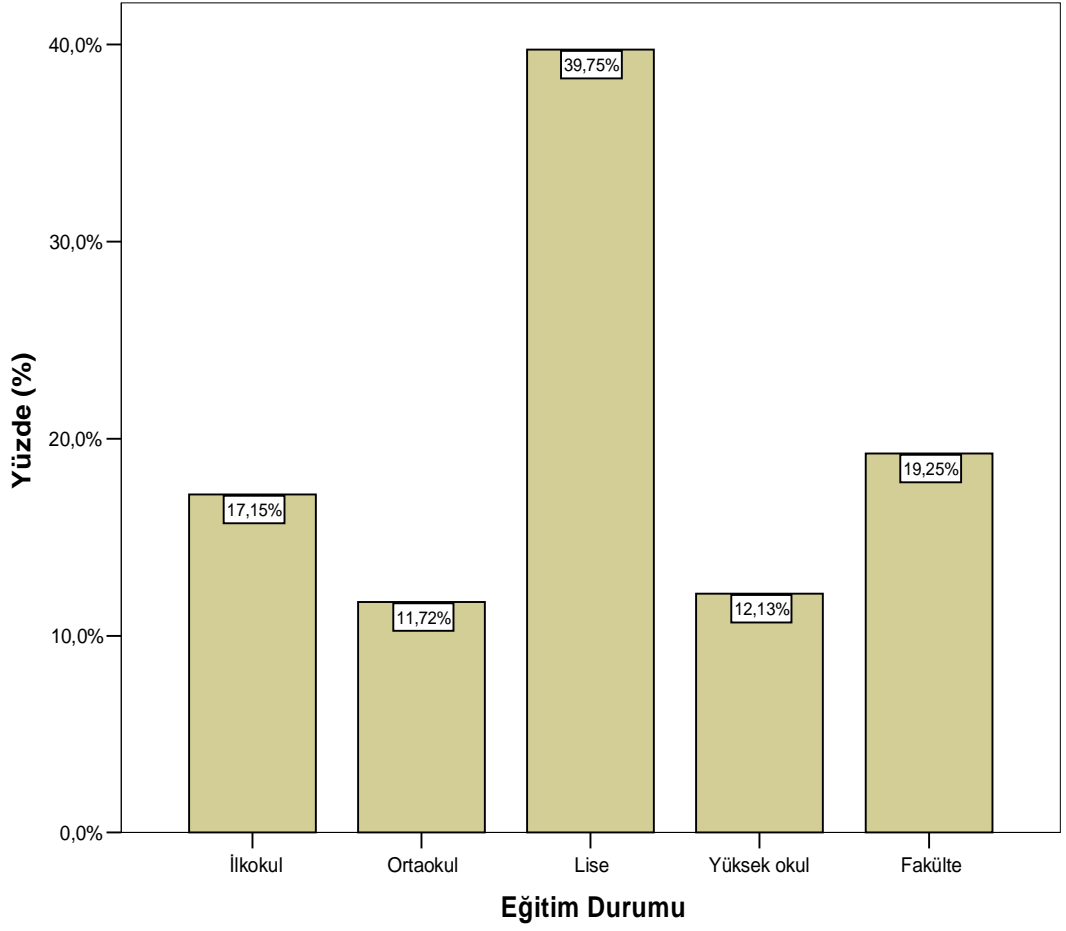
* Bu soruya yanıt vermeyen 1 kişi (% 0.4) vardır.

Grafik 22: MEDENİ DURUM



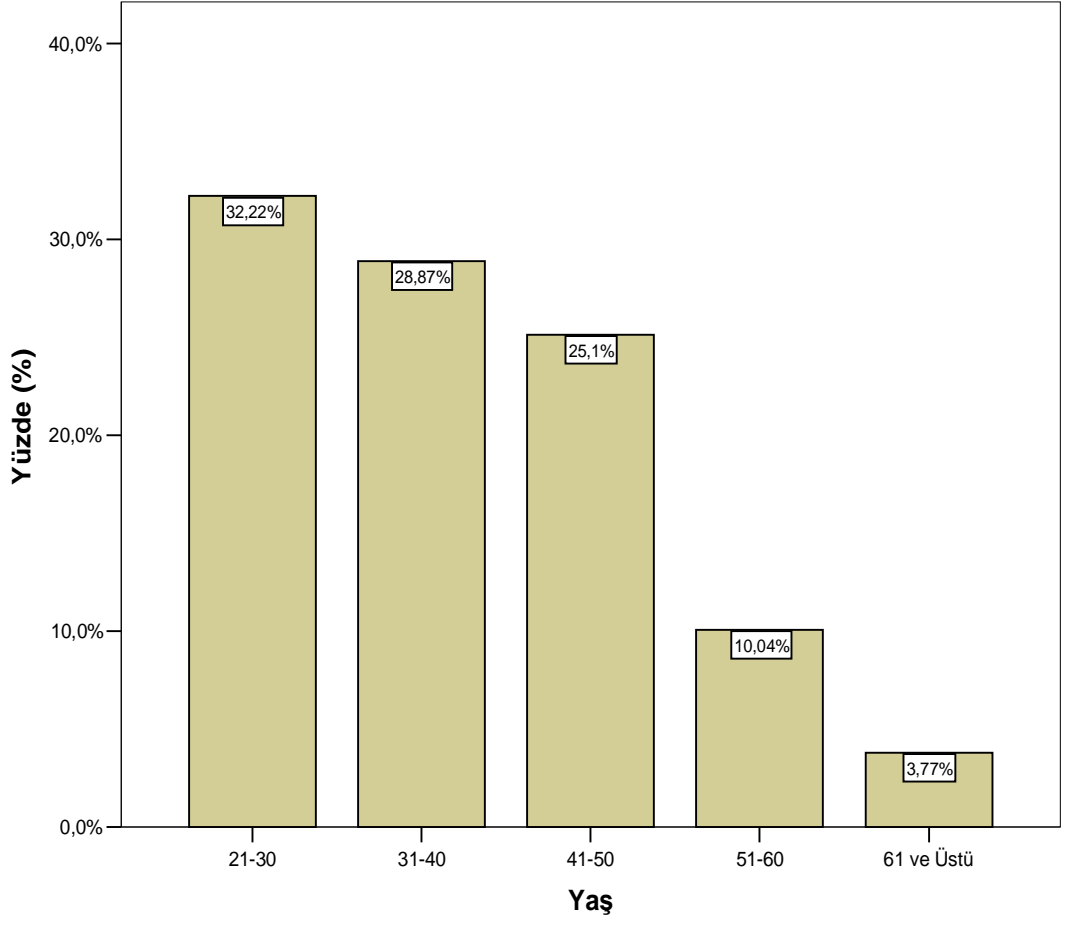
* Bu soruya yanıt vermeyen 1 kişi (% 0.4) vardır.

Grafik:23 EĞİTİM



* Bu soruya yanıt vermeyen 1 kişi (% 0.4) vardır.

Grafik:24 YAŞ GRUBU



* Bu soruya yanıt vermeyen 1 kişi (% 0.4) vardır.

C.Anketin Değerlendirilmesi

Ankette yer alan sorular ve bunlara ilişkin her bir seğenek ayrı ayrı puanlanmıştır ve tek tek kodlama yoluyla SPSS uygulamasına uygun hale getirilmiştir. Birden çok seğeneğin işaretlenebileceği soruların her bir seğeneği ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Her bir soruya yanıt veren ve vermeyenler ayırt edilerek yzde dağılımı yapılmıştır. Benzer dūřune ve öneriler açık uçlu sorularda aynı başlık altında toplanmıştır. Bazı gruplar uygun olduğu takdirde birleştirilmiştir. Ama öncelikle bağımsız ve ayrı olarak her bir soru analiz edilmiş, daha sonra sorular arasında ilişki kurularak anlamlı olup olmadıkları incelenmiş anlamlı sonuçlar için yorumlar yapılmıştır. Anketin değerlendirilmesinde ki-kare yöntemi kullanılmıştır.

D. Frekans Tablolarının Yorum İçin Yeniden Dzenlenmesi

Soru 1.

Faaliyet Alanı	Frekans	Yzde
Tüccar	26	% 11.0
Sanayici	33	% 14.0
Esnaf	110	% 46.6
Sanatkar	32	% 13.6
Serbest Meslek Erbabı	35	% 14.8
TOPLAM	236	%100

* Manisa Defterdarlığı' ndan alınan 2004 Aralık ayına ait Gelir Vergisi Mükellef sayılarında Manisa merkez ilçede bulunan mükellef gruplarının içinde zirai

kazanç geliri tespit edilmediğinden Anketin değerlendirilmesinde 1. soruyla ilgili kurulan değerlendirmelerde çiftçi grubu dışarıda bırakılmıştır.

Soru 3.

BEYAN EDİLEN MATRAH	FREKANS	YÜZDE
0 – 6 Milyar TL	126	% 57.0
6 – 14 Milyar TL	53	% 24.0
14 – 28 Milyar TL	22	% 10.0
28–70 Milyar TL 70–40 Milyar TL 140 Milyar TL ve yukarısı	20	% 9
TOPLAM	221	% 100

*Bu soruda mükelleflerin sadece 20 tanesi son üç gelir grubunda toplandığı için analizde son üç grup birleştirilmiştir.

Soru 6.

VERGİ CEZASI MUHATABI OLMA DURUMU	FREKANS	YÜZDE
Hiç ceza almayanlar	160	% 69.9
Ceza alanlar	69	%30.1
TOPLAM	229	% 100

*Bu soru, değerlendirmede anlaşılabilirlik bakımında analiz yaparken ceza alanlar ve almayanlar olarak iki gruba ayrılmıştır.

Soru 7.

ÖDENEN VERGİ ADİL Mi?	FREKANS	YÜZDE
Ödeme gücünden çok	137	% 60.9
Ödeme gücüm ile orantılı	88	% 39.1
TOPLAM	234	% 100

*Bu sorunun son iki şikkına yanıt verenler 9 kişi olduğu için değerlendirmede dikkate alınmamıştır.

Soru 8.

TOPLAM VERGİ YÜKÜNÜN TAKDİRİ	FREKANS	YÜZDE
Çok Ağır	87	% 36.6
Ağır	104	% 43.7
Normal + Çok hafif	47	% 19.7
TOPLAM	238	% 100

* Bu soruda hafif diyen bulunmamıştır. Çok hafif diyen yalnızca 1 kişidir. Bu yüzden normal ve çok hafif diyen 1 kişi birleştirilmiştir.

2. Anket Sorularının Çapraz Tablo Analizi

Tablo:12 Mükelleflerin Meslek Gruplarına Göre Öğrenim Düzeylerinin Dağılımı

MESLEK GRUBU	Eğitim Düzeyi										TOPLAM MÜK. SAYISI
	İLKOKUL		ORTAOKUL		LİSE		YÜKSEKOKUL		FAKÜLTE		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Tüccar	0	0	7.7	2	61.5	16	15.4	4	15.4	4	26
Sanayici	30.3	10	15.2	5	36.4	12	12.1	4	6.1	2	33
Esnaf	20	22	12.7	14	43.6	48	11.8	13	11.8	13	110
Sanatkar	25	8	21.9	7	46.9	15	3.1	1	3.1	1	32
SME	0	0	0	0	5.9	2	17.6	6	76.5	26	34
TOPLAM	17	40	28	28	39.6	93	11.9	28	19.6	46	235

$$\chi^2 = 107.308$$

$$P= 0.000$$

$$sd = 16$$

Meslek gruplarında eğitim düzeyleri bakımından farklılık anlamlı bulunmuştur. Ağırlıklı olarak tüccarların % 61.5 'i lise mezunu , sanayicilerin %30.3 ü ilkokul, %36.4' ü lise mezunu , esnafın %43.6 sı lise mezunu, sanatkarların % 46,9 u lise, serbest meslek erbaplarının ise % 76.6' sı fakülte mezunudur. Burada meslek grupları değişikçe eğitim düzeyleri farklılaştırmaktadır. En eğitimli grup % 76.5 lik fakülte mezunu ile serbest meslek erbabıdır. En düşük eğitim düzeyinde ise % 30.3'lük ilkokul mezunu olan sanayicilerdir.

Tablo:13 Mükelleflerin Mesleklerine Göre Yaş Gruplarının Dağılımı

MESLEK GRUBU	Yaş Grupları										TOPLAM M.SAYISI
	21-30 YAŞ		31-40 YAŞ		41-50 YAŞ		51- 60 YAŞ		61 YAŞ ÜSTÜ		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Tüccar	11.5	3	26.9	7	42.3	11	19.2	5	0	0	26
Sanayici	42.4	14	36.4	12	18.2	6	3.0	1	0	0	33
Esnaf	37.3	41	29.1	32	20.0	22	6.4	7	7.3	8	110
Sanatkar	31.3	10	34.4	11	34.4	11	0	0	0	0	32
SME	23.5	8	17.6	6	29.4	10	26.5	9	2.9	1	34
TOPLAM	32.3	76	28.9	68	25.5	60	9.4	22	3.8	9	235

$$\chi^2 = 40.487$$

$$P= 0.001$$

$$sd = 16$$

Meslek grupları arasında yaş dağılımı bakımından farklılık anlamlı bulundu. Tüccarların % 42.3 'ü 41-50 yaş arasındadır. Sanayicilerin % 42.4'ü 21-30 yaş arasında, esnafında % 37.3' ü 21-30 yaş arasında genç yaş dilimine sahiptir. Sanatkarların % 68.8 'i 31-50 yaş arasındadır. Serbest meslek erbaplarının da % 29.4'ü 41-50 yaş arasındadır.

Sanayiciler ve esnaf genç yaş grubuna sahipken , daha uzmanlık gerektiren serbest meslek erbaplığı ve daha fazla sermaye gerektiren tüccarların yaş dağılımı orta yaş grubunda yoğunluktadır.

(Soru1*3)

Tablo:14 Meslek Grubuna Göre Beyan Edilen Vergi Diliminin Dağılımı

MESLEK GRUBU	Beyan Edilen Vergi Dilimi								TOPLAM M.SAYISI
	0-6 MİLYAR		6-14 MİLYAR		14-28 MİLYAR		28 MİLYAR ÜSTÜ		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Tüccar	3.8	1	42.3	11	30.8	8	23.1	6	26
Sanayici	35.7	10	35.7	10	3.6	1	25.0	7	28
Esnaf	74.5	76	17.6	18	5.9	6	2.0	2	102
Sanatkar	70.0	21	26.7	8	3.3	1	0	0	30
SME	46.9	15	18.8	6	18.8	6	15.6	5	32
TOPLAM	56.4	123	24.3	53	10.1	22	9.2	20	218

$$\chi^2 = 70.409$$

$$P= 0.000$$

$$sd = 12$$

Meslek gruplarında beyan edilen vergi bakımından farklılık anlamlıdır. En yüksek gelir vergisi beyan eden meslek grubu tüccarlardır. Tüccarların %30.8'i 14-28 Milyar TL , 23.1'i 28 Milyar TL ve daha fazla gelir vergisi matrahı beyan etmektedir. Esnaf ve sanatkarlar da 0-6 Milyar TL arası vergi diliminde yoğunlaşmaktadır. Esnafın % 74.5 'i bu dilimde, sanatkarların da %70 'i birinci dilimde bulunmaktadır. Sanayicilerin % 71.4'ü de birinci ve ikinci dilimde yer alırken , serbest meslek erbaplarının %46.9'u 1. dilimde yer almaktadır.

(Soru 7*14)

Tablo:15 Vergi Yükünün Takdiri İle Vergi Kaçırma Davranışı Arasındaki İlişki

Vergi Kaçırma Davranışına Karşı Tepki											
ÖDENEN VERGİNİN ADİL OLMASININ TAKDİRİ	AŞIRI TEPKİ		DOĞRU DEĞİL TEPKİSİZ		HOŞ GÖRME EĞİLİMİ		HOŞ GÖRME		DAVRANIŞI KABULLENME		TOPLAM M.SAYISI
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Ödeme gücümden çok	20.7	28	37.0	50	19.3	26	4.4	6	18.5	25	135
Ödeme gücüm ile orantılı	37.2	32	36.0	31	5.8	5	8.1	7	12.8	11	86
TOPLAM	27.1	60	36.7	81	14.0	31	5.9	13	16.3	36	221

$$\chi^2 = 14.310$$

$$P = 0.006$$

$$sd = 4$$

Ödenen verginin adil olmasının takdirinde, vergi kaçırma davranışına tepki bakımından farklılık anlamlıdır.

Ödediği vergiyi ödeme gücünden çok bulanların %37'si vergi kaçırma davranışını doğru bulmuyor, % 20.7'si ise aşırı tepkilidir. Ödediği vergiyi ödeme gücü ile orantılı bulanların %37.2'si aşırı tepkili, %36'sı davranışı doğru bulmamakla birlikte tepkisizdir.

Ödeme gücünden çok diyenlerin vergi kaçırma davranışını hoş görme eğilimi %19.3 ve davranışı kabullenmeleri %18.5'dir. Ödeme gücü ile orantılı bulanlar vergi kaçırma davranışına karşı daha tepkilidir. Çünkü ödedikleri verginin ödeme güçleri ile orantılı olduğuna inandıkları halde bazı meslektaşları tarafından vergi kaçırma davranışının ortaya çıkması kendilerini aldatılmış hissetmelerine neden olur. Bu nedenle ödedikleri vergiyi ödeme güçleri ile orantılı bulanlar vergi kaçırma davranışına karşı daha çok tepkilidir.

(Soru 6*14)

Tablo: 16 Vergi Cezası ile Karşılaşılma Gruplarında Vergi Kaçırma Davranışına Tepki Arasındaki İlişki

Vergi Kaçırma Davranışına Karşı Tepki											
VERGİ CEZASI İLE KARŞILAŞMA	AŞIRI TEPKİ		DOĞRU DEĞİL TEPKİSİZ		HOŞ GÖRME EĞİLİMİ		HOŞ GÖRME		DAVRANIŞI KABULLENME		TOPLAM M.SAYISI
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Evet	33.8	53	34.4	54	9.6	15	6.4	10	15.9	25	157
Hayır	16.2	11	36.8	25	20.6	14	5.9	4	20.6	14	68
TOPLAM	28.4	64	35.1	79	12.9	29	6.2	14	17.3	39	225

$$\chi^2 = 10.328$$

$$P = 0.035$$

$$sd = 4$$

Vergi cezası ile muhatap olanlar vergi kaçırma davranışını % 36.8'lik bir oranla doğru bulmuyor fakat tepkisiz kalıyorlar. % 20.6 'sı ise bu davranışı zorunlu olduğu için yapmıştır diye yanıtlayıp hoş görme eğilimine giriyorlar. Vergi cezası alanlar vergi kaçırma davranışına vergi cezası ile muhatap olmayanlara oranla daha ılımlı bakıyor. Özellikle vergi cezası muhatabı olan %20.6'lık kesim vergi kaçırma davranışını artık kanıksamış ve normal bir davranış olarak kabul etmiştir.

Vergi cezalarının , artık suç işlemeye önlemekten çok bu davranışı kabullenme ve alışkanlık haline getirmede etkisi gözlemlenebilir. Vergi cezası almayanlar ise vergi kaçırma davranışına tepkilidir. Çünkü bu grup genelde vergi ödevini tam ve zamanında yerine getirdiği için ,getirmeyenlere kendilerine haksızlık edildiği düşüncesiyle tepkilidir.

(Soru 7*16)

Tablo : 17 Ödenen Verginin Adil Olmasında Vergi Affı Uygulamaları Hakkındaki Görüş Arasındaki İlişki

ÖDENEN VERGİNİN ADİL OLMASININ TAKDİRİ	Vergi Affı Uygulaması Hakkındaki Görüş								TOPLAM M.SAYISI
	TAMAMEN KARŞI		BİR DEFA UYGULANMALI		PERİYODİK UYGULANMALI		DİĞER		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Ödeme gücümden çok	56.5	74	25.2	33	13.7	18	4.6	6	131
Ödeme gücüm ile orantılı	45.3	39	43.0	37	8.1	7	3.5	3	86
TOPLAM	52.1	113	32.3	70	11.5	25	4.1	9	217

$$\chi^2 = 7.918 \quad P = 0.048 \quad sd = 3$$

Ödedikleri vergiyi ödeme gücü ile orantılı bulanlar, yani ödeme güçleri daha yüksek olan vergi mükellefleri vergi affının bir kez uygulanabileceği kanaatindedir. Bu oran % 43.0 'dır. Ödeme gücü ile orantılı bulanların % 45.3 'ü de vergi affı uygulamasına tamamen karşıdır. Ödediği vergiyi adil bulmayan vergi mükellefleri % 56,5 oranla vergi affına karşıdır. Ödediği vergiyi adil bulmayanlar vergi affına tamamen karşıdır. Ödedikleri vergiyi ödeme güçlerinden çok bulanlar, zaten adaletli bulmadıkları vergiyi daha da adaletsiz konuma getirecek vergi aflarına tamamen karşıdır.

(Soru 16*1)

Tablo : 18 Mesleklere Göre Vergi Affı Uygulamaları Hakkındaki Düşünce

VERGİ AFFI UYGULA MASI HAKKINDA GÖRÜŞ	Meslek Grupları										TOPLAM M.S
	TÜCCAR		SANAYİCİ		ESNAF		SANATKAR		SERBEST MESLEK ERBABI		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Tamamen Karşı	12.4	16	13.2	17	47.3	61	7.8	10	19.4	25	129
1 Kez Olabilir	9.9	7	11.3	8	50.7	36	21.1	15	7.0	5	71
Periyodik Olmalı	7.4	2	22.2	6	29.6	8	25.9	7	14.8	4	27
TOPLAM	11	25	13.7	31	46.3	105	14.1	32	15	34	227

$$\chi^2 = 17.854$$

$$P = 0.022$$

$$sd = 8$$

Vergi affı uygulamalarında görüş de, meslekler bakımından farklılık anlamlı bulunmuştur.

Vergi aflarının uygulanma sıklığının isteği bakımından ele aldığımızda , toplam 129 kişi (% 56) vergi affı uygulamalarına tamamen karşıdır. 71 kişi (%31)'i ise yalnızca 1 kez uygulanması gerektiğini söylemektedir. % 11.9 gibi küçük bir bölüm ise periyodik olması kanaatindedir. Tüccarların % 64'ü , sanayicinin % 54'ü, esnafın % 58.1'i , sanatkarların 31.3'ü , Serbest Meslek Erbabları'nın % 73.5'i vergi affına karşıdır.

(Soru 9*16)

Tablo: 19 Vergi Sisteminin Adil Olup Olamamasında Vergi Affı Uygulaması Hakkındaki Düşünce Arasındaki İlişki

TÜRK VERGİ SİSTEMİ ADİL Mİ?	Vergi Affı Uygulaması Hakkındaki Görüş						TOPLAM M.SAYISI
	TAMAMEN KARŞI		BİR DEFA UYGULANMALI		PERİYODİK UYGULANMALI		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Evet	38.9	7	33.3	6	27.8	5	18
Hayır	58.9	123	31.6	66	9.6	20	209
TOPLAM	57.3	130	31.7		11.0	25	227

$$\chi^2 = 6.158 \quad P = 0.046 \quad sd = 2$$

Türk vergi sisteminin adil bulunup, bulunmamasıyla vergi affı uygulamalarına karşı oluşan düşünce arasındaki bağ anlamlı bulunmuştur. Türk vergi sistemini adil bulmayanların % 58.9 'u vergi affı uygulamasına tamamen karşıdır. %31.6'sı bir defa uygulanmalı , % 9.6 'sı periyodik olmalıdır, demiştir. Vergi sistemini adil bulmayanların % 58.9'luk çoğunlukla vergi affı uygulamalarına tamamen karşı olması, verginin adaletsiz olmasında vergi affı uygulamalarının etken olabileceğini gösterir.

(Soru 16*17)

Tablo: 20 Vergi Affı Uygulaması Hakkında Görüş de En Son Vergi Affından Faydalanma Durumu Arasındaki İlişki

TÜRK VERGİ SİSTEMİ ADİL Mİ?	En Son Vergi Affından Faydalandınız mı?				TOPLAM M.SAYISI
	EVET		HAYIR		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Tamamen Karşı	13.4	16	86.6	103	119
Bir Kez Uygulanmalı	16.4	12	83.6	61	73
Periyodik Olmalı	40.7	11	59.3	16	27
Diğer	44.4	4	55.6	5	9
TOPLAM	18.9	43	81.1	185	228

$$\chi^2 = 14.857$$

$$P = 0.002$$

$$sd = 3$$

Vergi affı uygulamasındaki görüşe bağlı olarak vergi affından faydalanma durumuna baktığımızda vergi affı uygulamasına tamamen karşı olanların yalnızca % 13.4'ü vergi affından faydalanmıştır. Vergi affına tamamen karşı olanların % 86.6 'sı , ve bir kez uygulanmalıdır diyenlerin % 83.6'sı en son vergi affından faydalanmamıştır. Vergi affı periyodik olmalıdır diyenlerin % 40.7 'si vergi affından faydalanmıştır. Diğer görüş bölümü değerlendirildiğinde bu bölüme yazılan görüşlerin genel itibariyle vergi affı karşıtı olduğu şeklinde değerlendirilmiştir. Bu yüzden diğer seçeneği birinci soruya bağlanabilir.

(Soru 15c*12d)

Tablo: 21 Vergi Affının Devlete Olan Güveni Sarstığı Düşüncesinde Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyen Mükelleflerin de Dürüst Mükellefi Cezalandırması Arasındaki İlişki

Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyen Mükelleflerin Dürüst Mükellefler Açısından Etkisi					
VERGİ AFFI HAKKINDA DÜŞÜNCE	DİĞER(A+B+C)		VERGİSİNİ ÖDEYENLERİ CEZALANDIRIR		TOPLAM M.SAYISI
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Diğer (a+b+d+e)	72.4	142	27.6	54	196
Devlete olan güveni sarsar	48.5	16	51.5	17	33
TOPLAM	% 69	158	31.0	71	229

$\chi^2 = 7.583$ $P = 0.006$ $sd = 1$

Vergi aflarının devlete olan güveni sarstığı düşüncesine sahip olan mükellefler ile vergisini tam ve zamanında ödemeyenler hakkında, vergisini zamanında ödeyenleri cezalandıracağını düşünen mükellefler arasında kurulan ilişki anlamlıdır. Buna göre vergi affının devlete olan güveni sarstığını düşünen %51.5 'lik mükellef grubu vergisini tam ve zamanında ödemeyenlerin dürüst mükellefi cezalandırdığını düşünür. Vergi afları vergisini tam ve zamanında ödemeyenler için bir fırsat olsa da anket sonucuna göre dürüst mükellefi cezalandıran bir etkidir. Devlete olan güveni sarsan vergi afları aynı zamanda vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefi cezalandırır.

(Soru 15d*12d)

Tablo: 22 Vergi Aflarının Vergi Adaletini Olumsuz Etkilemesinde Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyenlerin Dürüst Mükellefleri Cezalandırması Arasındaki İlişki

Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyen Mükelleflerin Dürüst Mükellefler Açısından Etkisi					
VERGİ AFFI HAKKINDA DÜŞÜNCE	DİĞER(A+B+C)		VERGİSİNİ ÖDEYENLERİ CEZALANDIRIR		TOPLAM M.SAYISI
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Diğer (a+b+c+e)	72.3	133	27.7	51	184
Vergi Adaletini Olumsuz Etkiler	55.6	25	44.4	20	45
TOPLAM	69	158	31	71	229

$$\chi^2 = 4.729 \quad P = 0.030 \quad sd = 1$$

Vergi Aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediğini düşünen mükellefler ile bazı mükelleflerin vergisini tam ve zamanında ödememesinin dürüst mükellefi cezalandırdığı düşüncesinde olanlar arasındaki düşüncesinde olanlar arasındaki ilişki anlamlıdır. Vergi aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediğini düşünen %44.4 oranındaki vergi mükellefi aynı zamanda bazı mükelleflerin vergisini tam ve zamanında ödememesinin dürüst mükellefleri cezalandırdığı düşüncesindedir.

Tam ve zamanında ödenmeyen vergi için yapılan vergi aflarının vergi mükelleflerinin adalet duygularını olumsuz etkilediği görülmektedir.

(15e*12*a)

Tablo: 23 Vergi Aflarının Vergi Ödeme İsteğini Azaltmasında Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyenlerin Vergi Ödeme Şevkini Kırdığı Düşüncesi Arasındaki İlişki

Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyen Mükelleflerin Dürüst Mükellefler Açısından Etkisi					
VERGİ AFFI HAKKINDA A DÜŞÜNCE	DİĞER(D+B+C)		VERGİ ÖDEME ŞEVKİNİ KIRAR		TOPLAM M.SAYISI
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Diğer (a+b+c+d)	64.6	122	35.4	67	189
Vergi Ödeme İsteğini Azaltır	40.0	16	60.0	24	40
TOPLAM	60.3	138	39.7	91	229

$$\chi^2 = 8.309$$

$$P = 0.004$$

$$sd = 1$$

Vergi afları hakkındaki olumsuz düşünce ile zamanında ve tam ödenmeyen verginin dürüst mükellefi olumsuz etkilemesi düşüncesi arasındaki ilişki anlamlıdır. Vergi aflarının vergi ödeme isteğini azalttığını düşünenler aynı zamanda verginin tam ve zamanında ödenmemesinin de dürüst mükellefler için vergi ödeme şevkini kıracağını düşünüyorlar. (%60'lık Oranla)

Vergi ödeme isteğinin ve vergi ödeme şevkinin kırılması vergiye gönüllü uyumu azaltan bir faktördür. Vergi aflarının sonucu olan vergi ödeme isteğinin azalması vergiye gönüllü uyumu azaltır. Vergi afları mükellefler tarafından tam ve zamanında ödenmeyen vergiler içindir. Tam ve zamanında ödenmeyen vergilerde vergi mükellefleri için olumsuz bir etken olarak vergi ödeme şevkini kırar.

(15e*12c)

Tablo: 24 Vergi Aflarının Vergi Ödeme İsteğini Azaltmasında Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyenlerin, Dürüst Mükellefi Vergi Kaçırmaya Yönelmesi Düşüncesi Arasındaki İlişki Soru

Vergisini Tam ve Zamanında Ödemeyen Mükelleflerin Dürüst Mükellefler Açısından Etkisi					
VERGİ AFFI HAKKINDA DÜŞÜNCE	DİĞER(D+B+A)		VERGİ KAÇIRMAYA YÖNELTİR		TOPLAM M.SAYISI
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Diğer (a+b+c+d)	85.2	161	14.8	28	189
Vergi Ödeme İsteğini Azaltır	71.8	28	28.2	11	39
TOPLAM	82.9	189	17.1	39	228

$$\chi^2 = 4.088 \quad P = 0.043 \quad sd = 1$$

Vergi afları hakkında vergi ödeme isteğini azaltıyor düşüncesinde dürüst olmayan mükelleflerin dürüst mükelleflere etkisi açısından farklılık anlamlıdır.

Vergi aflarının vergi ödeme isteğini azalttığını düşünen %28.2'lik bir grup aynı zamanda dürüst olmayan mükelleflerin, vergilerini tam ve zamanında ödemeyerek dürüst olanları vergi kaçırma yönelttiğini düşünmektedir. Çünkü dürüst mükellefler dürüst olmayanların vergilerini bilerek az göstermelerinin kendileri için bir aldatılma olarak düşünürler. Dürüst olmayan mükellefler için yapılan aflar vergi kaçırma yöneltir ve vergi ödeme isteğini azaltır.

Soru (8*9)

Tablo: 25 Vergi Aflarının Toplam Vergi Yüğü'nün Değerlendirilmesinde Vergi Sisteminin Adil Olup Olmaması Arasındaki İlişki

TOPLAM VERGİ YÜKÜNÜN DEĞERLEN DİRİLMESİ	Türk Vergi Sitemi Adil Mi?				TOPLAM M.SAYISI
	EVET		HAYIR		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Çok Ağır	5.7	5	94.3	82	87
Ağır	2.9	3	97.1	100	103
Normal+Çok Hafif	25.0	11	75.0	33	44
TOPLAM	8.1	19	91.9	215	234

$$\chi^2 = 21.205$$

$$P = 0.000$$

$$sd = 2$$

Toplam vergi yükünün değerlendirilmesinde vergi sisteminin adil olup olmaması görüşü arasında farklılık anlamlı bulunmuştur. Vergi sistemini adil bulmayanlar aynı zamanda vergi yükünü ağır bulmaktadır. Vergi yükünü çok ağır bulanların %94.3'ü , ağır bulanların % 97.1'i aynı zamanda vergi sistemini adil bulmamaktadır. Vergi yükünü hafif bulana rastlanmamış , 1 kişi çok hafif demiştir. Normal bulanların sayısı ise 46 kişidir(%19.33) . Analizi gerçekleştirmek için “ normal bulanlar” ve “çok hafif” bulan aynı guruba dahil edilmiştir.Toplam % 8.1 olarak bu grup oluşmuştur. Vergi yükünü normal bulanların % 75'i de vergi sistemini adil bulmamaktadır. Vergi yükünü ağır ve çok ağır bulanlar için vergi sistemi adil değildir. Vergi sisteminin adil olmamasının sebeplerinden biri vergi yükünün ağır olmasıdır. Vergi yükünün ağır olması vatandaşların vergisini ödeyememesine yol açar. Bu durum da vergi affı gerektiren bir ortam hazırlar.

Soru (5*6)

Tablo: 26 Şimdiye Kadar Geçirilen İnceleme Sayısında Cezaya Muhatap Olma Arasındaki İlişki

ŞİMDİYE KADAR GEÇİRİLE N İNCELEM E SAYISI	Türk Vergi Sitemi Adil Mi?				TOPLAM M.SAYISI
	EVET		HAYIR		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
Hiç İnceleme Geçirmedim	89.6	69	10.4	8	77
Sadece 1 Kez	66.7	36	33.3	18	54
1-5 Arasında	54.5	36	45.5	30	66
5'den Fazla	57.1	16	42.9	12	28
TOPLAM	69.8	157	30.2	68	225

$$\chi^2 = 23.991$$

$$P = 0.000$$

$$sd = 3$$

Geçirilen inceleme sayısında cezaya muhatap olan bakımından farklılık anlamlı bulunmuştur. Hiç inceleme geçirmeyenlerin % 89.6 'sı aynı zamanda hiç ceza almamıştır. İnceleme geçirme sıklılığı arttıkça cezaya muhatap olma da artmıştır. 1-5 arasında inceleme geçirenlerin ceza ile muhatap olma oranı %45.5'dir. Hiç İnceleme Geçirmeyenler %10.4 oranında cezaya muhatap olmuştur. Denetim arttıkça cezaya muhatap olma oranı da artmaktadır. Denetimlerin yeterli olmadığını söyleyebiliriz. Cezaların da yaptırım gücü arttırılırsa caydırıcılık söz konusu olacağından muhatap olunan ceza oranı düşebilir.

Soru (13*19)

Tablo: 27 Vergi Kaçırın Mükellefin Aldığı Cezanın Caydırıcı Olup Olmamasında Mükelleflerin Vergi Kaçırınların Yakalanacağına İnanması Arasındaki İlişki

Vergi Kaçırın Bir Mükellefin Aldığı Ceza Caydırıcı Mı?	Vergi Kaçırınlar Yakalanabilecek Mi?				TOPLAM MÜKELLEF SAYISI
	EVET		HAYIR		
	Yüzde %	m.s	Yüzde %	m.s	
EVET	53.6	30	46.4	26	56
HAYIR	25.6	46	74.4	134	180
TOPLAM	32.2	76	67.8	160	236

$\chi^2 = 15.355$ $P = 0.000$ $sd = 1$

Vergi kaçırın mükellefin cezanın caydırıcı olmasında vergi kaçırınların yakalanabilme beklentisi bakımından farklılık anlamlı bulunmuştur.

Vergi kaçırın mükellefin aldığı cezanın caydırıcı olduğuna inananlar (%53.6) , vergi kaçırınlarında yakalanacağını beklemektedir. Vergi kaçırın mükellefin aldığı cezayı caydırıcı bulmayanlar , aynı zamanda %74.4 lük bir oranla vergi kaçırınların yakalanacağına da inanmıyorlar. Cezaların caydırıcı olmaması , mükelleflerin yakalanma ihtimalinin düşük olduğu kanısında olması , vergi suçu işlemeyi kolaylaştıran bir etkidir.

E. Anket Sonucu

Vergi afları, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu bozan bir faktördür. Çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunan vergi mükellefleri ile yaptığımız anket çalışmasının sonucunda Türkiye’de vergi sisteminin %91.1’i adil olmadığı kanısında olan mükellef grubu vardır. Türkiye’de vergi sistemi neden adil değildir sorusunun yanıtlarında %22.9 ‘u vergi aflarının sık tekrarı demiştir. Vergi afları mükelleflerin vergi adaleti duygusunu olumsuz etkileyen bir faktördür. Ayrıca, mükelleflerin %52.4’ü vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığını düşünmektedir. Mükellef psikolojisini bozan vergi affı vergi sistemlerinde en önemli konu olan vergi adaletinin zedelenmesine devlete olan güveni sarsmasına neden olur ve kayıt dışılığa teşvik edebilir.

Vergi mükelleflerinin %52.8 ‘i vergi affına tamamen karşıdır. Bununla beraber %80.7’si tekrar bir vergi affı çıkacağı beklentisi içerisinde. Vergi affı beklentisinin oluşması vergi uyumunu bozan bir faktördür. Burada vergi affı beklentisine giren mükellefin vergi kaçırma davranışına da eğilimi olacaktır.

Vergi gelirleri , kamu harcamalarının karşılanmasında kullanılan en önemli gelir kaynağıdır. Vergilerin zamanında ve noksansız olarak tahsil edilebilmesi için vergi tahsilatında etkinliğin sağlanması gerekmektedir. Vergi tahsilatında etkinliğin sağlanması iyi bir vergi denetimiyle olur. Anket çalışmamızın sonucunda hiç vergi denetimi geçirmemiş %35.3 oranında mükellef grubu vardır. Vergi denetiminin yoğun ve yaygın olmayışı vergi kaçakçılığını teşvik eden bir faktördür. Ayrıca bu soru ile ilişki kurabileceğimiz vergi kaçırmanın yakalanacağına inanıyor musunuz sorusuna %68.2’si inanmıyorum demiştir. Vergi kaçırmanın yakalanmayacağı inancı yoğun olmayan vergi denetimlerinin sonucudur. Bu da vergi kaçırmaya teşvik eder.

Mükelleflerin %23.3 ‘i vergi affını kendilerine temiz bir sayfa açabilme fırsatı olarak görmektedir. % 29.5’i ise bazı mükellefleri kayırmak olduğunu düşünmüştür. Kimileri için bir fırsat olan vergi affı yaklaşık üçte birlik bir grup için

bazı mükellefleri kayırıldığı düşüncesi oluşturmakta yine bu vergi adaleti duygusunu olumsuz etkileyen bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergisini tam ve zamanında ödememe sebebi %37.5 ile vergi affı çıkacağına bilincinin hakim olmasıdır. Görüldüğü gibi vergi afları vergi kaçırmaya teşvik edici olmuştur.

Çapraz tablo analizlerinin yorumlanmasında önemli sonuçlar elde edilmiştir. Ödedikleri vergiyi ödeme güçleri ile orantılı bulanlar vergi kaçırma davranışına karşı daha tepkilidir. Çünkü ödedikleri verginin ödeme güçleri ile orantılı olduğuna inandıkları halde bazı meslekdaşları tarafından vergi kaçırma davranışının ortaya çıkması kendilerini aldatılmış hissetmelerine neden olur. Bu nedenle ödedikleri vergiyi ödeme güçleri ile orantılı bulanlar vergi kaçırma davranışına karşı daha çok tepkilidir. Öte yandan; Vergi cezası ile muhatap olanlar vergi kaçırma davranışını % 36.8'lik bir oranla doğru bulmuyor fakat tepkisiz kalıyorlar. % 20.6 'sı ise bu davranışı zorunlu olduğu için yapmıştır diye yanıtlayıp hoş görme eğilimine giriyorlar. Vergi cezası alanlar vergi kaçırma davranışına vergi cezası ile muhatap olmayanlara oranla daha ılımlı bakıyorlar.

Diğer sonuçlar ise; ödediği vergiyi adil bulmayan vergi mükellefleri % 56,5 oranla vergi affına karşı çıkmıştır. Vergi aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediğini düşünen %44.4 oranındaki vergi mükellefi aynı zamanda bazı mükelleflerin vergisini tam ve zamanında ödememesinin dürüst mükellefleri cezalandırdığı düşüncesindedir. Türk vergi sisteminin adil bulunup, bulunmamasıyla vergi affı uygulamalarına karşı oluşan düşünce arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Türk vergi sistemini adil bulmayanların % 58.9 'u vergi affı uygulamasına tamamen karşıdır. Vergi affı uygulamasındaki görüşe bağlı olarak vergi affından faydalanma durumuna baktığımızda vergi affı uygulamasına tamamen karşı olanların yalnızca % 13.4'ü vergi affından faydalanmıştır. Vergi affına tamamen karşı olanların % 86.6 'sı , ve bir kez uygulanmalıdır diyenlerin % 83.6'sı en son vergi affından faydalanmamıştır. Vergi affının devlete olan güveni sarstığını düşünen %51.5 'lik mükellef grubu

vergisini tam ve zamanında ödemeyenlerin dürüst mükellefi cezalandırdığını düşünür. Vergi aflarının vergi ödeme isteğini azalttığını düşünenler aynı zamanda verginin tam ve zamanında ödenmemesinin de dürüst mükellefler için vergi ödeme şevkini kıracağını düşünüyorlar. (%60'lık Oranla) Vergi yükünü çok ağır bulanların %94.3'ü , ağır bulanların % 97.1'i aynı zamanda vergi sistemini adil bulmamaktadır. Geçirilen inceleme sayısında cezaya muhatap olan bakımından farklılık anlamlı bulunmuştur. Hiç inceleme geçirmeyenlerin % 89.6 'sı aynı zamanda hiç ceza almamıştır. İnceleme geçirme sıklılığı arttıkça cezaya muhatap olma da artmıştır. Vergi kaçırın mükellefin aldığı cezanın caydırıcı olduğuna inananlar (%53.6) , vergi kaçırınlarında yakalanacağını beklemektedir. Vergi kaçırın mükellefin aldığı cezayı caydırıcı bulmayanlar , aynı zamanda %74.4 lük bir oranla vergi kaçırınların yakalanacağına da inanmıyorlardır.

Vergi afları mükelleflerin vergiye uyumunu bozan faktörlerden yalnızca bir tanesidir. Vergi yükünün fazla olması, istisnaların yer alması, vergi kaçakçılığının yaygınlığı vb. faktörler vergiye uyumu olumsuz etkilerler.

SONUÇ

Devletin görevlerini yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirlerinin elde edilmesiyle mümkündür. Bu kaynaklardan en sağlam olanı vergilerdir. Verginin tanımı; "Devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden hukuki cebir altında karşılıksız olarak geri vermemek üzere aldıkları paralardır. " şeklinde tanımlanmıştır. Modern vergicilikte verginin karşılığı vardır ve bu da kaliteli kamusal hizmet olarak düşünülmüştür. Bu tanımlama vergi bilincinin yerleşmesi için etkili olabilecek bir kavramdır. Bu bilincin yerleşmesi için vatandaşın verginin haklılığına inanması gerekir. Verginin adil alındığına inanç arttıkça vergiye karşı direnç de azalır. Maliye ilminin tarihi kadar eski olan vergileme ilkelerinden en önemlileri genellik eşitlik ve adalet ilkeleridir. Bu ilkeler Anayasamızın 73 üncü maddesine göre ; herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür hükmü ile desteklenmektedir.

Vergi ödevi Anayasal çerçevede güvence altına alınmış olmasına rağmen, her toplumda olduğu gibi vergisini hiç ödemeyen veya eksik ödeyen kişiler olmaktadır. Devlet eksik veya ödenmeyen vergiler için vergi suçu oluşturduğundan dolayı kamu gücünü kullanarak vergi cezası vermektedir. Bu cezaların tam tersi kavram da af müessesesidir. Devletin cezalandırma hakkından geçici olarak feragat etmesidir. Af yetkisi, anayasal dayanağını , Anayasa'nın 87 ve 104'üncü maddesinden almaktadır. Affın teknik yönleri de ceza kanunları tarafından düzenlenir. Türk Ceza Kanunu'nun da 97. maddesinde de genel af 98. maddesinde de özel af düzenlenmiştir.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı ile oluşan vergilendirme sürecinde vergi adaleti en önemli konulardandır. Vergi adaletini sağlama ve mali güce göre vergilendirme vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleriyle sağlanır. Zamanında vergisini ödeyenleri mağdur durumda bırakan vergi afları vergi adaletini ortadan

kaldırmaktadır. Vergi ödeme bilinci ve alışkanlığı zedelenmektedir. Vergi afları vergi ödeyenler lehine rekabet üstünlüğü sağlayarak kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirilmektedir. Vergi affıyla, vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyanlara eşit davranılması eşitlik ilkesine ters düşer.

Genel olarak etkinlik arzu edilen sonuçları elde etme kapasitesi veya bir genel veya özel amacın gerçekleştirme derecesi olarak açıklanmaktadır. Vergi afları vergiye gönüllü uyumu azaltan bir faktördür. Gönüllü uyumun sağlanması gelir otoritelerinin başlıca amacı olmalıdır. Gelir otoritelerinin vergi mükellefleri ve çalışanlarla kurdukları iletişim, vergi sistemi konusunda kamunun algılanmasını ve gönüllü uyum derecesini etkilemektedir. Haklarından haberdar adil ve etkin bir muamele bekleyen ve muamele gören vergi mükellefleri uyum konusunda daha isteklidirler. Vergi aflarının anlaşılır olmaması ve mükelleflerin devlete olan güveninin sarsılması nedeniyle gönüllü uyum azalır. Vergi aflarıyla gönüllü uyum azalması etkinlik kaybına neden olur.

Etkinliğin ölçülmesinde , vergi gelirin hesaplanması gerekmektedir. Vergi gelirin hesaplanabilmesi içinde vergi açığının bilinmesi gerekir. Buna rağmen hiçbir ülkede performans ölçümünün ayrılmaz bir parçası olarak vergi açığı veya gizli ekonomi tahminlerine ilişkin düzenli raporlardan bahsedilmemiştir. Çeşitli ülke deneyimlerine vergi açığının hesaplanmasındaki zorluk nedeniyle toplam vergi gelirini gerçek olarak hesaplanamaması bize vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için oluşturulan performans göstergelerinden “sonuç” ‘un elde edilmesinin zorluğunu gösterir ve bu yüzden de vergilemede etkinliğin somut şekilde ölçülmesinin imkansızlığını gösterir.

Biz burada vergi aflarının, vergi aflarının yapıldığı dönemlerde vergi geliri üzerinde bir azalış yada artış olmadığı açısından inceledik. Fakat vergi affı dışında vergi gelirini azaltan veya artıran çeşitli faktörler söz konusudur. Vergi affı bu faktörlerden yalnızca birisi olabilir.

Örneğin; 1981 yılında 2431 Sayılı Kanunla af getirilmiştir. 1981 yılında vergi geliri (enflasyondan arındırılmış) %21.9 artmıştır. 1960 yılından sonra vergi alanında çıkarılan en kapsamlı af kanunlarından biri olan 2431 sayılı Kanun, Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılmıştır. 1981 yılındaki önceki dönemlere ait 100 milyar lira dolayındaki takipli alacakların tahsili hedeflenmiştir. 1981 yılında birikmiş kamu alacaklarının tahsili için af çıkarılmıştır. Ancak 50 milyar lira dolayında tahsil edilebilmiştir. Kanun kapsamının geniş olmasına rağmen arzulan hedefe ulaşılamamıştır.

Gelişmiş ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi affı sık rastlanır bir durumdur. Vergi afları yanlısı görüşler olabildiği gibi vergi affı karşıtı görüşler de vardır. Bizim yaptığımız çalışmada, Dünya literatürü incelenerek ve Manisa Merkez İlçe' de yapılmış olan anket çalışması ile de destek bulan sonuçlar ışığında da vergi affı yanlısı görüşten ziyade vergi affının sık tekrarına karşı bir sonuç çıkmıştır.

Vergi affının uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratacağı noktasındadır. Bu düşüncenin destekleyicileri, eğer dürüst mükellefler kaçakçılara verilen bu vergi indirimine tepki gösterir ve bunun kendileri için bir haksızlık olduğunu düşünürlerse bu onların gönüllü uyum derecesini azaltır. Ayrıca mükellefler vergi affının bir kereye mahsus sağlanan bir fırsat olduğuna inanmayabilir. Eğer mükellefler gelecekte de vergi aflarının devam edeceğine inanırlarsa bu da onların gönüllü uyum derecesinin tekrar azalmasına katkı sağlar. Ortalama gönüllü uyum seviyesinin çıkarılan bir vergi affının ardından düştüğünü, bu düşüşün ise en önemli sebebinin gelecekteki af beklentisi olduğunu devletin vergi affı olmayacağı yolundaki vermiş olduğu güvencenin sarsılmış olmasıdır.

Ayrıca, suç işlemeyi planlayan kişi, bir af kanunuyla tamamen cezadan kurtulacağını düşündüğü için , suçu işler. Bu durum cezanın korkutma ve önleme fonksiyonunu azaltır.

Vergileme de başarı için vergisini tam ve zamanında ödeyenlerin desteğinin alınması önemlidir. Bu destek sağlandığında vergisel yükümlülüklerini hiç yerine getirmeyenler ve eksik yerine getirenlerin üzerine, gelir idaresince daha kararlı gidilmesi sonucu mükelleflerin kayıt içine alınmasına neden olacaktır.

Yaptığımız anket sonucunda da mükelleflerin %52.4'ü vergi aflarının mükellefi cezalandırdığını düşünmektedir. Mükellef psikolojisini bozan vergi affı vergi sistemlerinde en önemli konu olan vergi adaletinin zedelenmesine devlete olan güveni sarsmasına neden olur ve kayıt dışılığa teşvik edebilir. Vergi mükelleflerinin %52.8 'i vergi affına tamamen karşıdır. Bununla beraber %80.7'si tekrar bir vergi affı çıkacağı beklentisi içerisindedir. Vergi affı beklentisinin oluşması vergi uyumunu bozan bir faktördür. Burada vergi affı beklentisine giren mükellefin vergi kaçırma davranışına da eğilimi olacaktır. Mükelleflerin %23.3 'i vergi affını kendilerine temiz bir sayfa açabilme fırsatı olarak görmektedir. % 29.5'i ise bazı mükellefleri kayırmak olduğunu düşünmüştür. Kimileri için bir fırsat olan vergi affı yaklaşık üçte birlik bir grup için bazı mükellefleri kayırıldığı düşüncesi oluşturmakta yine bu vergi adaleti duygusunu olumsuz etkileyen bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergisini tam ve zamanında ödememe sebebi %37.5 ile vergi affı çıkacağıının bilincinin hakim olmasıdır. Görüldüğü gibi vergi afları vergi kaçırma teşvik edici olmuştur.

Yaptığımız anket çalışması da vergi aflarının olumsuz etkilerini kanıtlar niteliktedir. Vergi afları vergilemenin en önemli ilkesi olan adaleti zedelediği için vergi affı her ne kadar devlet için yaratıcı bir ekonomik kaynak olsa da, mükellefin ileride vergiye uyumunu bozacak ve mükellef devlete olan güveni sarsıldığından dolayı vergi ödemedi kaçınacaktır. Bu durum uzun dönemde düşünüldüğünde vergi affı ile elde edilen bir dönemlik gelirden daha önemlidir.

Türkiye’de vergi afları sık başvuru alan bir kurumdur. Her yeni çıkan vergi affı için bunun son bir fırsat olduğu vurgulanmış fakat hiçbir zaman son olmamıştır. Bu durum, vergi affı beklentisine neden olmuştur. Yaptığımız anket sonucunda da tekrar bir vergi affı çıkacağı beklentisi olan %80.7 vergi mükellefi vardır. Bu beklenti vergi kaçırma eğilimine neden olabilir.

Bize göre Türkiye’de yapılması gereken sağlam bir vergi reformu çalışmasının ardından, caydırıcılığı daha yüksek olan vergi cezaları yürürlüğe girmelidir. Bu vergi cezaları ekonomik bir suç olan vergi suçunun karşılığı olarak yüksek rakamlı ekonomik cezalar yaklaşımı şeklinde olabilir. Mükellef ve devlet arasında güven ortamı sağlanmalı, vergi kaçırana karşı dürüst mükelleflerin desteği alınmalıdır. Vergi bilincinin yerleşmesi için kitle iletişim araçlarıyla kampanyalar düzenlenmeli ve verginin, vatandaş için bir zorunluluktan ziyade kamusal hizmetlerden faydalanmanın bir karşılığı olduğu düşüncesi aşılanmalıdır. Ödediği verginin karşılığını alan mükellefin verginin adil olduğuna olan inancı artacaktır. Bunun için kamusal hizmetlerinde daha kaliteli ve özenli sunulması gereklidir. Vergi afları uygulamaları ekonomik buhran, siyasi bunalımlar gibi çok gerekli olmadıkça uygulanmamalıdır. Bu yüzden vergi afları tahmin edilmesi mümkün olmayan bir zamanda uygulanabilir.

Vergi afları vergilemede adalet üzerinde olumsuz etki yarattığı gibi etkinlik üzerinde de olumsuz etki yaratmaktadır. Kısa dönemli artan vergi geliri uzun dönemde mükelleflerin gönüllü uyumu azaltacağından vergiden kaçınmaya neden olacaktır. Bu da vergi idaresinin etkinliğini azaltır ve denetim gücünü zayıflatır. Cezaların mükellef üzerindeki psikolojik etkisini minimize eder.

Her ne kadar af çıkarılması istenilen bir durum olmasa da af çıkartıldığında, affın başarılı bir şekilde yürütülmesi gerekir ki ; siyasi irade ve vergi yönetiminin itibarına zarar vermesin. Vergi aflarının başarılı olması için daha önce bahsettiğimiz önlemlerin alınması gerekmektedir.

Türkiye’de 1980 sonrası çıkarılan tüm vergi aflarının gerekçelerinin paralellik arz ettiği görülmektedir. Af çağdaş ve adil bir vergileme için çözüm değildir. Esas yapılması gereken vergi affına gerekçe oluşturan eden yapısal sorunların çözülmesidir. Vergide adalet ve eşitlik ilkelerini ön planda tutulmalıdır. Ekonomik değişime uygun vergi politikaları üreten, ihtilaf doğuracak uygulamalar yerine ihtilafları çözen, denetim ve tahsilata ağırlık vererek etkinliğini arttıran bir vergi idaresi; vergi affının teknik gerekçelerini ortadan kaldıracaktır.

Vergi afları iyi bir vergi sisteminde sık başvurulmuş bir kurum olmamalıdır. Vergileme sürecinde yarattığı olumsuzluklar göz önünde bulundurulmalı , vergi affına neden olan gerekçeler ortadan kaldırılmalıdır. Adaletli ve etkin bir vergi sistemi kurulmalı ve mükellefin vergiye gönüllü katılımı sağlanmalıdır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadele yapılmadığı ve etkin bir denetim sistemi oluşturulmadığı sürece vergi afları kısa vade de gelir yaratmayı amaçlayan geçici çözüm olarak kalacaktır.

KAYNAKLAR

- ACAR, Fatih.,
GÜL, M. Zeynel.,
GÖKMEN, Selahattin
- Türk Vergi Sistemindeki Sorular ve Çözüm Önerileri , Kurtiş Matbaacılık, İstanbul - 2003
- AK, Bülent.,
- Vergi Barışı Kanunu'nun Stok ve Stoksuzluk Beyanlarına İlişkin Hükümleri, Yaklaşım, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Sayı :122, Şubat – 2003
- AKALIN, Güneri.,
- “Türk Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılması”, Asomedy a Dosya, Ekim – 2004, <http://www.e-aso.org.tr/asomedy e/ekim 2004/ dosyaekim2004.html>. 17.06.2005
- AKBULUT, Ali Rıza.,
- “Tax Compliance (Vergiye Gönüllü Uyum)”, Vergi Dünyası, Sayı:266, Ekim – 2005.
- AKSOY, Şerafettin.,
- “ Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,”Filiz Kitabevi, İstanbul-1999
- AKDOĞAN, Abdurrahman.,
- “Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım” Ankara, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü,yayın no 1/9
- AKTAN, Coşkun C.,
- Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2000.
- AKTAN, Coşkun C.,
DİLEYİCİ Dilek.,
SARAÇ Özgür.,
- “Vergi, Zulüm ve İsyan”, Phoenix Yayınevi,2002 Eylül, Ankara

- ALDAGÜL, Necdet.,
“4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu : Kamu Borçlanma Gereksiniminin Azaltılması / İç Borçların Döndürülmesi Beklentisi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyaalog, Sayı:182, Haziran – 2003
- ALKİN, Erdoğan.,
“ Vergi Kaçağı Önlenebilir mi?” , Vergi Sorunları ,s.74,s.8, Eylül- Ekim 1994
- ALM, James.,
McKEE, Michael
BECK William
“Amazing Grace : Tax Amnesties and Compliance”, National Tax Journal, Vol:43, No.1, pp.23-37, March - 1990
- ALM, James.,
BECK William
“Tax Amnesties and Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis”, National Tax Journal, Vol:46, No.1, pp.53-60, March - 1993
- ALM, James.,
“Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty”, International Studies Program, Working Paper 98-6, October – 1998
- ALTINDAĞ, Mehmet.,
Vergi ve Revizyon Rehberi, Yaklaşım Yayınları, Ankara - 2001
- ANDREONI James.,
“The Desirability of a Permanent Tax Amnesty”, Journal of Public Economics 45, Holland – 1991
- ARAŞTIRMALAR
Türkiye'de Vergi Yüğü, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını,Cilt-XII, No:275, Mayıs –1986.
- ARIKAN, Yahya.,
İSMMMÖ 2002 Vergi Raporu, İstanbul –2003.

ARIKAN, Zeynep.,
YURTSEVER, Hatice.,

“Türkiye’de Mali Afların Nedenleri Etkileri ve Sonuçları I”, Yaklaşım, Sayı:136, s.59 Nisan 2004

ARIKAN, Zeynep.,
YURTSEVER, Hatice.,

“Türkiye’de Mali Afların Nedenleri Etkileri ve Sonuçları II”, Yaklaşım, Sayı:137, s.59 Mayıs 2004

ATILGAN, Hasan.,

“Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumun Analizi”, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:365, Ankara - 2004

AY, Hakan.,
ÇAKICI, Ömer.,

“Pişmanlık ve Islah –I” , Maliye Postası Dergisi, Haziran – 2002.

AY, Hakan.,
ÇAKICI, Ömer.,

“Pişmanlık ve Islah –II” , Maliye Postası Dergisi, Temmuz – 2002.

BAŞ, Türker.,

“Anket” , Ankara - 2001

BAŞARAN, Murat.,

“Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları”, Vergi Sorunları, Sayı:173, Şubat – 2003

BAYKARA, Bekir.,

“Vergi Barışı Kanununun 14. Maddesinin Anayasal Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı:261, Mayıs – 2003

BÜLBÜL, Duran.,
KARADENİZ, K. Hülya.,

“ Vergi ve Sigorta Prim Afları”,19. Türkiye Maliye Sempozyumu,Yaklaşım Yayıncılık, s.807, Ankara -2004

- CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995
- ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982
- ÇELEBİ, KEMAL., Kamu Ekonomisi Analizi, Manisa, 2000
- ÇELİKKAYA Ali, “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, e- akademi Hukuk, Ekonomi ve sosyal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Temmuz 2003, Sayı 5
- ÇİLKOPARAN, Yusuf., “Vergi Barışından Yararlanan Mükelleflerin Bu Aşamadan Sonra Dikkat Etmesi Gereken Hususlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:262, Haziran – 2003
- ÇOLAK, Mustafa., “Özel Gider İndiriminde Kullanılan Kira Kontratlarında Yapılan Usülsüzlüklerin İrdelenmesi –I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:123, Mart – 2003
- ÇOLAK Mustafa., “Vergi Barışı Kanununun Kısa Bir Kitiği ve Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Boyutu”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:386, Şubat- 2003.
- DEMİRBAŞ, Timur., Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002
- DEMİRCAN, Esra., “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Belek - Antalya, 10 - 14 Mayıs 2004, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara

- DOĞRUSÖZ, Bumin "Olması Gereken Af Kanunu" , Dünya Gazetesi, 21.12.2002
- DORUKKAYA, Şakir., AY Hakan, Açıklamalı –Yorumlu Vergi Barışı Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, 2003
- DÖNMEZ, Recai., "Nihai Tüketicilere Yönelik Özel Usulsüzlük Cezasının Vergi Ceza Hukuku, Ceza Politikası ve Vergi Ahlakı Açıklarından İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 84,Eylül -1995
- DUBİN A. Jeffrey GRAETZ, A., Michael WİLDE, L. Louis "State Income Tax Amnesties I: Causes", Social Science Working Paper 712, December – 1989
- EKİNCİLER, Mustafa., "Türk Mali Sistemi ve Ticari Hayat (Mükellefler) Üstüne Bir Değerlendirme", Kurtiş Matbaacılık, İstanbul – 2003
- ERDİM, Aydın., "Mali Milat", Maliye Postası Dergisi,Şubat - 2002
- ERDİM, Aydın., "Af Kanunu", Maliye Postası Dergisi, Mart - 2003
- ERDİM, Aydın., "Vergi Barışı Kanununa Göre Borçların Ödenmesi", Maliye Postası Dergisi, Sayı:569 Mayıs – 2004.
- ERGİNAY, Arif., Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara,-1995
- ESEN Ahmet., "Vergi Barışı ve/veya Vergi Affı", Maliye Postası,Şubat – 2003.
- ESEN Ahmet., "Vergi Barışı Kanunu'na Uyun", Maliye Postası Dergisi, Sayı:544, Mart – 2003.

- ESEN, Ahmet.,
“Vergi Barışı ve Sonrası”, Maliye Postası
Dergisi, Sayı:545, Nisan – 2003
- ESEN, Ahmet.,
“Vergi Barışı Oldu da Bitti”, Maliye Postası
Dergisi, Sayı:548, Temmuz – 2003
- FRANZONİ, Alberto, Luigi.,
“Punishment and Grace: On the Economics of
Permanent Amnesties”, Department of
Economics, University of Bologna, April –1996
- FISHER, C. Ronald.,
GODDEERIS, H. John.,
YOUNG, C. James
“Participation In Tax Amnesties: The Individual
Income Tax”, National Tax Journal, Vol.XLI
- HEPER, Fethi.,
“Toplumsal Yapı İle vergi Yapıları Arasındaki
İlişkiler”(Türk Vergi Yapısına İlişkin İstatistik Bir
Model Denemesi 1950 – 1971), Eskişehir
İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları,
No:126 / 148, Eskişehir – 1981.
- GERÇEK, Adnan.,
YÜCE, Mehmet.,
Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk
Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa
Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa, 1998
- GERÇEK, Adnan.,
“Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil
Şeklinde Uygulanan Vergi Aflarının
Değerlendirilmesi ve Önerileri”, Vergi Dünyası,
Sayı:240, Ağustos – 2001.
- GÖKBUNAR, Ali, Rıza.,
GÖKBUNAR, Ramazan.,
“Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükünün
Bölüşümü Yönünden Reform Gereği” Vergi
Sorunları, sayı 89, Şubat - 1996

- GÖKBUNAR, Ali, Rıza.,
“Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı 4. s.186, 1998
- GÖKBUNAR, Ramazan.,
TEZCAN Keramettin.,
UTKUSEVEN Ahmet.,
“Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma”, Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:3, Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara 2002
- GRAETZ, Michael.,
WİLDE, Louis.,
“The decision by Strategic Nonfilers to Participate in Income Tax Amnesties”, International Review of and Economics, 1993.
- GÜNDEL, Ahmet.,
Vergi Suçları ve Cezaları, Adil Basım Yayım Dağıtım, Adil Yayınevi, Ankara- 1996
- GÜNDÜZ, Kemal.,
“Verginin Anayasal Çerçevesi” , Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 78, s.101,Mart -1995
- GÜNER, Ayşe.,
“Vergi Afları Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”,Prof.Dr. Salih Şanver’e Armağan, M.Ü Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi,Yayın No:10,1998
- GÜNEŞ, Gülsen
Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998,
- IRMAK, Nuh.,
“Vergi Barışı Kanununun Matrah ve Vergi Artırımı Hükümlerinden Yararlanan Ancak Sonradan Sahte Fatura Düzenlediği Anlaşılan Mükelleflerin Durumu”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:407, Ocak – 2004.

- İLERİ, Yusuf., “Af Yasaları Özel Nitelikli Birer Vergi Yasası Mıdır?”, Dünya Gazetesi, 07.01.2003.
- KARACA, Kazım., “Vergi Barışı (Af) Kanununun Getirdikleri”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:388, Mart – 2003
- KARACA, Yüksel., “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 8, Sayı 93,s.98-99, 2000
- KARAKOÇ, Yusuf., Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 76, İzmir, 1997
- KARAKOÇ, Yusuf., “ Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayınları, Ankara - 2004
- KAYNAK, Harun., “Vergi Barışı Kanunu Uygulamalarında Cevap Bulamayan Sorunlara Yönelik Açıklamalar” Maliye Postası Dergisi, Sayı:543, Nisan – 2003
- KELEŞ, Yusuf., “Yine Mi Af ?”, Vergi Dünyası, Sayı.209,2002
- KEYMAN Selahattin., Türk Hukukunda Af, Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın No: 199, Ankara, 1965
- KIRBAŞ Sadık., Vergi Hukuku-Temel Kavramlar, Adım Yayıncılık, Ankara, 1992
- KIZILOT Şükrü., ‘Vergi Barışı ABD’de ‘Patronun Oğlu’ oldu.’, www.hurriyet.com.tr , (16.06.2004)
- KUMLUCA, İbrahim., Teoride ve Uygulamada Vergi Afları ve Vergi Aflarının Doğurduğu Sonuçlar, Yeterlilik Etüdü, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003

- LEONARD, B. Herman.,
ZECKHAUSER, J. Richard.,
“Amnesty, Enforcement and Tax Policy”
National Bureau of economic Research,
December – 1986
- LOPEZ, Julio.,
RODRIGO Laborda and Fernando
“Tax Amnesties and Income Tax Compliance:
The Case of Spain”, Fiscal Studies, Vol.24,
No.1, pp.73-96, 2003.
- MALİK, S. Arun.,
SCHWAB, M. Robert.,
“The Economics of Tax Amnesties”, Journal of
Public Economics 46, Holland – 1991.
- MALİYE HESAP UZMANLARI
VAKFI
“Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm
Öneriler”, Doğuşum Matbaacılık
- MARCHESE, Carla.,
CASSONE, Alberto.,
“Tax Amnesty as Price – Discriminating
Behavior by a Monopolistic Government”,
European Journal of Law and Economics,
Netherlands - 2000
- MUTER, Naci.,
ÇELEBİ, Kemal,
SAKINÇ, Süreyya.,
Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket
Çalışması, Manisa,1993.
- MUTER, Naci.,
ÇELEBİ, Kemal,
SAKINÇ, Süreyya.,
Kamu Maliyesi, Manisa, 2003.
- NADAROĞLU, Halil.,
“Vergi Sistemimizin Etkinliği,” Türkiye II. Maliye
Eğitimi Sempozyumu, Anadolu Üniversitesi
Yayını No:234, Eskişehir -1987

- NARİNOĞLU, Recep.,
“Kamuoyunda Af Olarak Bilinen Yasanın Kapsamı ve Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı, 59, sf.17, 1992
- OZANSOY, Ahmet.,
ALANTAR, Doğan.,
GÖNÜL, Hasan, Halil.,
“Vergi Barışı Mı, Vergi Karmaşası Mı?-1”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:123, Mart – 2003.
- ÖNCEL, Mualla.,
ÇAĞAN, Nami.,
KUMRULU, Ahmet.,
Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın No: 462, Ankara- 1982
- ÖZEK, Çetin.,
Umumi Af, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası, C24, 1958
- PALAMUT, Mehmet.,
“ Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu”, 17. Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara – 2002.
- PEHLİVAN, Yafes.,
“Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller” Maliye Postası Dergisi, Sayı:551, Ağustos – 2003
- POLAT, İsmail.,
“ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Pişmanlık ve İslah Müessesesi “, Vergi Denetmenleri Dergisi, Sayı 60, s.9, 2002,
- PROKOPENKO, Joseph.,
Verimlilik Yönetimi, Çeviren; Olcay Baykal, Nevda Atalay, Erdemir Fidan, MPM yayınları, Yayın No: 476, 1995
- ROSS, G. Bonnie.,
“Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States Experiences”, Tax Lawyer Fall, 1986.

- SEYİDOĞLU, Halil., Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı, Güzem Yayınları, No:15, İstanbul - 2000
- SAYAR, Fikret., "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları" , Vergi Dünyası Sayı 73, Eylül -1987
- ŞENYÜZ, Doğan., "Türkiye'de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar", VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1992
- TORGLER, Benna., SHLATEGGER, A. Cristoph., "Tax Amnesty and Political Participation", Financial aid from the WWZ-Forum (Project No. B57) and the Swiss National Science Foundation (Project No.5004-58524)
- TOROSLU Nevzat, Ceza Hukuku ,Savaş Yayınları, Ankara, 1995
- TOSUNER Mehmet., Vergi Usul Hukuku, İlkem Ofset, İzmir, 2000
- ARIKAN Zeynep.,
- TUNCER Mehmet, "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi", Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Nisan 2001
- ÜREL, Gürol., "Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması," Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003.
- YALÇIN, Hasan, "Türkiye'de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1996, Sayı: 173
- BAŞER, Arif.,
- YANIK, Zeki., "Kesinleşmiş Vergi Borçlarına ve Pişmanlıkla Beyana Sağlanan Ödeme Avantajları", Yaklaşım Dergisi, Sayı:122, Şubat - 2003
- YAŞAR, Mehmet., "Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarıncı Yapılan Değişikliklerin Uzlaşma Müessesesi

Üzerindeki Etkisi” , Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 104, s.9.

YILDIZ, A. Murat.,

“Vergi Barışı Kanunu” Yaklaşım Dergisi, Sayı:122, Şubat – 2003.

YUMUŞAK, İbrahim.,

“Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi” , Vergi Dünyası, Sayı 188, s.39, Nisan –1997.

RESMİ YAYINLAR VE YASALAR

- Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001

- WB, Tax Policy and Administration,

<http://www.worldbank.org/publicsector/tax/taxamnesties> (12.11.2003)

- 26.10.1960 Tarih ve 113 Sayılı Af Kanunu,

- 28.02.1961 Tarih ve 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun,

- 23.2.1963 Tarih ve 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı hakkındaki Kanun,

- 13.06.1963 Tarih ve 252 sayılı Spor Kulüplerinin Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ve Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkındaki Kanun,

- 05.09.1963 Tarih ve 325 sayılı Kanun,

- 16.07.1965 Tarih ve 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkındaki Kanun,

- 3.8.1966 Tarih ve 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun,

- 5.05.1974 Tarih ve 1803 sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun,

- 20.3.1981 Tarih ve 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Kanunu,
- 22.02.1983 Tarih ve 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkındaki Kanun,
- 4.2.1985 Tarih ve 3239 sayılı Kanun,
- 3.12.1988 Tarih ve 3505 sayılı Kanun,
- 28.12.1988 Tarih ve 3512 sayılı 1989 Yılı Bütçe Kanunu
- 14.06.1989 Tarih ve 3571 sayılı Kanun,
- 15.12.1990 Tarih ve 3689 sayılı Kanun,
- 21.03.1992 Tarih ve 3787 sayılı Kanun,
- 29.7.1998 Tarih ve 4369 sayılı Kanun ve Tebliğleri,
- 7.03.2002 Tarih ve 4746 sayılı Kanun,
- 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ve Tebliğleri
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliğleri
- 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve Tebliğleri

TEZLER

AKGÜN, Dilek , Vergi Aflarının Vergi Gelirini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi,Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994

ÇOBAN, Hilmi, Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Amprik Bir İnceleme; Denizli Örneği,Basılmamış Yüksek Lisans Tezi , Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.

DİLEYİCİ Dilek, Artan Oranlı Vergiler, Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırılması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği,Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2003

KARABULUT, Mehmet Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri- Türkiye Örneği, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 1996

ÖZTÜR, Nurdan, Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990

RAKICI, Cemil, Vergi Adaleti Açısından Türk Gelir Vergisi'nin Değerlendirilmesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002

SARAÇ, Özgür, Türk Vergi Yönetiminde Toplam Kalite, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000

SÖZLÜKLER VE ANSİKLOPEDİLER

CEVİZCİ Ahmet., Paradigma Felsefe Sözlüğü, İstanbul, 2000

AK İKTİSAT ANSİKLOPEDİSİ, Cilt II, Ak Yayınları,1973

EK:1

- “TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ VERGİLEMEDE ADALET VE ETKİNLİK ÜZERİNE ETKİSİ ” - HAKKINDA AKADEMİK AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI

Genel Açıklama

Bu araştırma,Türkiye’de vergi affı uygulamalarının mükelleflerin adalet duyguları üzerindeki olumlu veya olumsuz etkisini ölçmek üzere düzenlenmiş olup tamamen **akademik amaçlı** olduğu için, hiçbir şekilde *kimlik bilgileriniz istenmemektedir*. Bu anket çalışmasındaki bilgiler gizli tutulacağından yanıtlarınızı içtenlikle verebilirsiniz.

Lütfen sorularda yer alan her bir seçeneği dikkatlice okuyup, sizin için uygun olan seçeneği yanlarında bulunan kutucuklara işaretleyiniz. Hiçbir sorunun ve maddenin doğru ya da yanlış cevabı yoktur. Çalışmanın oluşmasında yapacağınız katkılarınızdan dolayı teşekkür ederim.

Arş.Gör. GÜNEŞ ÇETİN
Celal Bayar Üniversitesi
Maliye Bölümü

1. Hangi tür ekonomik faaliyette bulunmaktasınız?

- a. Tüccar
- b. Sanayici
- c. Esnaf
- d. Sanatkâr
- e. Çiftçi
- f. Serbest Meslek Erbabı

2. İşletmeniz kaç yıldır faaliyette bulunuyor?

- a. 0-5 yıl
- b. 6 yıl-10 yıl
- c. 11 yıl- 15 yıl
- d. 16 yıl - 20 yıl
- e. 21 yıl ve daha fazla

3. 2004 yılına ait beyan ettiğiniz gelir vergisi matrahı aşağıdaki gelir dilimlerinden hangisine girmektedir?

- a. 0 - 6 milyar TL’ na kadar
- b. 6- 14 milyar TL’ na kadar
- c. 14-28 milyar TL’ na kadar
- d. 28- 70 milyar TL’ na kadar
- e. 70-140 milyar TL’ na kadar
- f. 140 milyar TL’den fazla

4. Vergi ile ilgili bilgileri hangi kaynaktan öğreniyorsunuz?

- a. Resmi gazeteden
- b. Medyadan
- c. Vergi dairesinden
- d. Muhasebecimden
- e. Diğer.....

5. Şimdiye kadar işletmeniz kaç defa inceleme geçirdi?

- a. Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi.
- b. Sadece bir defa.
- c. 1-5 arasında.
- d. 5'den fazla.

6. Geçirmiş olduğunuz denetimler sonucunda **son beş yıl içinde** herhangi bir cezayla karşılaştınız mı?

- a. Hayır
 - b. Evet , ise bu ceza nedir?
 - b.1 Vergi Ziyat Suçu
 - b.2 Usulsüzlük
 - b.3 Özel Usulsüzlük
 - b.4 Diğer(Lütfen belirtiniz)
-

7. Ödediğiniz verginin adil olduğuna inanıyor musunuz?

- a. Ödeme gücümden (gelirime göre) çok
- b. Ödeme gücüm ile (gelirim ile) orantılı
- c. Ödeme gücümden (gelirimden) az
- d. Hiç vergi ödemiyorum

8. Gelir vergisi ve diğer vergilerden oluşan toplam “**vergi yükünüzü**” nasıl değerlendiriyorsunuz?

- a. Çok Ağır
- b. Ağır
- c. Normal
- d. Hafif
- e. Çok hafif

9. Size göre Türkiye’de vergi sistemi **adil** midir?

(Cevabınız “a.Evet” ise 11. soruya geçiniz.)

- a. Evet
- b. Hayır

10. Size göre, Türkiye’de vergi sistemi *adil* değil ise sebebi ne olabilir ? (Bu soruyu 9. sorunun cevabı “b. Hayır” ise yanıtlayınız.)

- a. Vergi yükünün eşit düzeyde dağılmaması
- b. Çok sık vergi aflarının tekrarlanması
- c. Vergi kaçakçılığının yaygın olması
- d. İstisnaların yer alması
- e. Ödeme gücü düşük olanların ağır bir şekilde vergilendirilmesi

11. Size göre Türkiye’de vergi mükellefleri vergisini neden tam ve zamanında ödemiyor?

- a. Vergi sisteminin karmaşıklığından
- b. Vergi denetimlerinin yetersizliğinden
- c. Vergi oranlarının yüksekliğinden
- d. Vergi affı çıkacağı bilincinin hakim olmasından

12. Türkiye’de bazı vergi mükelleflerinin, vergisini tam ve zamanında ödememesinin, vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler açısından etkisi sizce nasıl olur?

- a. Vergi ödeme şevkini kırar
- b. Vergi bilincini zedeler
- c. Herkesi vergi kaçırma yöneltir
- d. Vergisini ödeyenleri cezalandırır

13. Ülkemizde vergi kaçırın bir mükellefin yakalandığında ödeyeceği mali cezanın caydırıcı olduğuna inanıyor musunuz?

- a. Evet
- b. Hayır

14. Vergisini ödemesi gereken miktardan bilerek az gösteren meslekdaşınız hakkındaki görüşünüz ne olur?

- a. Fazlasıyla tepki gösteririm.
- b. Bu davranışı doğru bulmam fakat tepki de göstermem.
- c. Bu davranışı zorunlu olduğu için yapmıştır.
- d. Kurnaz bir tacir olarak nitelendiririm.
- e. Günümüz koşullarında vergi kaçırma normal bir davranıştır.

15. Vergi afları hakkında ne düşünüyorsunuz?

- a. Çok yararlı
- b. Dürüst mükellefi cezalandırıyor
- c. Devlete olan güveni sarsıyor
- d. Vergi adaletini olumsuz etkiliyor
- e. Vergi ödeme isteğini azaltıyor

16. Vergi affı uygulamaları hakkındaki görüşünüz nasıldır?

- a. Vergi affı uygulamasına tamamen karşıyım.
- b. Bir defaya mahsus olmak üzere vergi affı uygulanabilir.
- c. Vergi affı uygulaması periyodik olarak uygulanmalıdır.
- d. Kişisel görüşünüz var ise (Yukarıdakilerin dışında).....

17. En son vergi affından (vergi barışı) faydalanmak için başvuruda buldunuz mu?

- a. Evet
- b. Hayır

18. Tekrar bir vergi affının çıkacağına inanıyor musunuz?

a. İnanıyorum b. İnanmıyorum

19. Türkiye’de vergi kaçırınların yakalanacağına inanıyor musunuz?

a. İnanıyorum b. İnanmıyorum

20. Sizce vergi aflarının çıkarılmasının sebebi ne olabilir?

- a. Devlete gelir sağlamak
b. Vergi idaresinin yükünü hafifletmek
c. Yeni vergi reformu için zemin hazırlamak
d. Mükellefe temiz bir sayfa açabilme imkanı vermek
e. Bazı mükellefleri kayırmak

KİŞİSEL BİLGİLER

Cinsiyet _____ :

a. Erkek b. Bayan

Medeni durum _____ :

a. Evli b. Bekar

Eğitim düzeyi _____ :

- a. İlkokul b. Ortaokul
c. Lise d. Yüksekokul
e. 4 Yıllık fakülte

Yaş Grubunuz _____ :

- a. 21 - 30 yaş b. 31 - 40 yaş
c. 41 - 50 yaş d. 51 - 60 yaş
e. 61 yaş ve yukarısı

- Anket Bitmiştir. -

TEŞEKKÜR EDERİM...