

**T.C
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ SOSYAL VE
EKONOMİK ETKİLERİ**

Hazırlayan

Cemali EKER

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN**

**Bursa
2006**

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM TEORİDE VERGİ AFLARI

A. VERGİ AFFINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1. MALİ AF VE VERGİ AFFI KAVRAMLARI 1
2. AF ÇIKARMA YETKİSİ VE KAPSAMI..... 3

B. HUKUK SİSTEMİNDE AF.....

1. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ 5
 - a. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ..... 5
 - b. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ..... 6
2. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ..... 8
 - a. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ 8
 - b. CEZA HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ 8
3. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ..... 9
 - a. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ 9
 - b. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ..... 10

C. VERGİ AFFINA DAİR GÖRÜŞLER

1. AF YANLISI GÖRÜŞLER..... 11
 - a. SİYASİ VE EKONOMİK BUNALIM DÖNEMLERİNDEN SONRA AFFIN GEREKLİLİĞİ..... 11
 - b. VERGİ DENETİMLERİNİN YOL AÇTIĞI OLUMSUZLUKLARI GİDERMEK VE VERGİ KAÇAĞINI AZALTMAK AMACIYLA AFFIN GEREKLİLİĞİ 12
 - c. VERGİ İDARESİ VE YARGISININ İŞGÜCÜNÜ AZALTMAK AMACIYLA AFFIN GEREKLİLİĞİ..... 16
 - d. HIZLI BİR GELİR KAYNAĞI OLMASI NEDENİYLE AFFIN GEREKLİLİĞİ..... 18
2. AF KARŞITI GÖRÜŞLER
 - a. AFFIN ADALET VE EŞİTLİK İLKESİNE TERS OLDUĞUNU İLERİ SÜRENLER..... 20
 - b. VERGİ BİLİNCİNİN VE AHLAKININ AZALACAĞINI İLERİ

SÜRENLER.....	21
c. AFFA DAİR DİĞER GÖRÜŞLER.....	22
3. GÖRÜŞLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	23

D. VERGİ AFFININ NEDENLERİ

1. VERGİ AFFININ SİYASİ NEDENLERİ.....	24
2. VERGİ AFFININ EKONOMİK NEDENLERİ.....	26
3. VERGİ AFFININ MALİ NEDENLERİ.....	29
4. VERGİ AFFININ TEKNİK NEDENLERİ.....	31
5. VERGİ AFFININ SOSYAL NEDENLERİ.....	32

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI

A. TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ TARİHİ VE 1960 SONRASI AFLARIN GENEL ANLAMDA GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

1.TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ TARİHİ.....	33
2.1960 SONRASI AFLARIN GENEL ANLAMDA GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİLERİ	
a. 281,218, 325 SAYILI KANUNLARININ GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ	
aa. KANUNLARIN GEREKÇESİ.....	38
bb. KANUNLARIN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	39
b. 780 SAYILI KANUNUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ	
aa. KANUNUN GEREKÇESİ.....	40
bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ	40
c. 1803 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ	
aa. KANUNUN GEREKÇESİ.....	41
bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	42

d.	2431 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ	
	aa. KANUNUN GEREKÇESİ.....	43
	bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	44
e.	2801 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ	
	aa. KANUNUN GEREKÇESİ.....	45
	bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	45
f.	3787 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ	
	aa. KANUNUN GEREKÇESİ.....	46
	bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ SOSYAL VE EKONOMİK ETKİLERİ

A.VERGİ AFLARININ SOSYAL ETKİLERİ

1. VERGİ AHLAKINA ETKİSİ.....	48
2. VERGİDE ADALET VE EŞİTLİK İLKESİNE ETKİSİ.....	51
3. VERGİ YÜKÜNE ETKİSİ.....	54
4. VERGİ UYUMUNA ETKİSİ.....	57

B. VERGİ AFLARININ EKONOMİK ETKİLERİ

1. KISA DÖNEMDE EKONOMİYE ETKİSİ.....	62
2. UZUN DÖNEMDE EKONOMİYE ETKİSİ.....	63
a. VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE KAYITDIŞI EKONOMİYE ETKİSİ.....	63
b. VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	66

B. 4811 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

1. KANUNUN GEREKÇESİ.....	70
2. KANUNUN İÇERİĞİ.....	71
3. KANUNUN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	72

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ AFFININ BAŞARILI OLABİLMESİ İÇİN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

A. AFFIN BAŞARI ŞANSINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

1. BİR KEREYE MAHSUS OLMALI VE SONRASINDA SİSTEMİ GÜÇLENDİRİCİ ÖNLEMLER ALINMALI.....	74
2. AF DÖNEMİ YETERİNCE UZUN OLMALI VE AF YASASI KATILIMI ARTTIRICI DÜZEYDE OLMALI	77
3. AFFIN İÇERİĞİ İYİ TANITILMALI.....	79

B. BİR DAHA AFFA BAŞVURULMAMASI İÇİN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

1. SİYASAL İKTİDAR KARARLI OLMALI.....	81
2. VERGİ İDARESİ YENİDEN YAPILANDIRILMALI.....	82
3. VERGİ SİSTEMİ GÜÇLENDİRİLMELİ.....	84

SONUÇ..... 86

KAYNAKÇA.....91

TABLolar

Tablo 1	: VERGİ DENETİM KADROLARI	13
Tablo 2	: VERGİ İNCELEME SAYILARI.....	14
Tablo 3	: KAMU DAHİL SEKTÖRLER BAZINDA DEVLETİN VERGİ ALACAKLARI... 	28
Tablo 4	: BAZI ÜLKELERDE VERGİ YÜKÜ ORANLARI.....	55
Tablo 5	: GELİR VE GİDERLERİN GSMH'YE ORANLARI.....	60
Tablo 6	: DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN TOPLAM VERGİLERE OLAN ORANLARI.....	61
Tablo 7	: TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEME SAYILARI VE BULUNAN MATRAH FARKLARI	65
Tablo 8	: VERGİ TAHSİLATININ VERGİ TAHAKKUKUNA ORANLARI.....	68
Tablo 9	: CEZA TAHAKKUK VE TAHSİLAT ORANLARI.....	69
Tablo 10	: 4811 SAYILI YASANIN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	72

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİDE VERGİ AFLARI

A. VERGİ AFFINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1. MALİ AF VE VERGİ AFFI KAVRAMLARI

Mali af, vergi affını da içine alan bir kavramdır. Mali af hem kamu hukuku hem de özel hukuk ilişkisinden doğan yükümlülükleri bağışlayabilmektedir. Mali affın kapsamına; kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, Bağ-Kur ve SSK borç ve cezaları, vergi borç ve cezaları,¹ özel hukuk ilişkisi sonucu doğan, mülk ve teşebbüs gelirleri, ecri misiller, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler de ²girmektedir. Vergi affının kapsamına ise; vergi borçları, gecikme zamları ile uygulamada geniş bir yer kapsamasa da vergi asılları girmektedir. Vergi afları bireylerin ve firmaların geçmişteki vergi borçları nedeniyle ortaya çıkan vergi cezalarının veya asıllarının kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmasına müsaade eder.³

Literatüre bakıldığı zaman vergi affı ve mali af kavramlarının bazı yazarlar tarafından ayrı başlıklar altında işlendiği görülmektedir. Ancak çoğu yazar ise tanımlama yaparken bir farklılık gözetmemiştir. Örneğin literatürde çok yaygın bir tanım olarak kullanılan “Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması” şeklindeki tanımı bazı yazarlar mali affın tanımında,⁴ bazı yazarlar da vergi affının tanımında kullanmışlardır.⁵

¹ Dilek Akgün, **Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü**, İzmir 1994 , s.10

² T.Murat Özden, **Mali Af**, Ankara 1992, s.58-59

³ James Alm, “**Tax Policy Analysis; The Introduction of a Russian Tax Amnesty**” Georgia State Üniversity, <http://isp-aysps.gsu.edu/papers/ispwp9806.html>

⁴ Bkz. Yusuf Keleş, “Yine mi af mükellefler ne zaman vergi öderler?” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002, s.25 , Bkz.Fikret Sayar, “1960 Yılından sonra çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Sayı:73 Eylül 1987, s.62

⁵ Bkz. Hasan Yalçın - Arif Başer, “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistem Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 173, Ocak 1996, s.104

Recep Narinoğlu ise her iki başlık altında şu tanımı kullanmıştır; ‘‘Mali af ya da vergi affı, devletin çıkardığı bir yasayla alacak hakkından vazgeçerek kamu alacağını ortadan kaldırmasıdır.’’

Vergi affının tanımını yapmak ve kapsamını belirlemek oldukça gttir. Ceza hukukuna ilişkin affa hemen hemen tüm kaynaklarda yer verilirken vergi affına ne ceza hukukunda ne de vergi hukukunda bir açıklık getirilmiştir. Vergi affını literatürde en fazla ve en geniş anlamıyla kullanılan tanımı da alarak ve kapsamını da belirterek şu şekilde tanımlayabiliriz.

Vergi affı; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların Meclis tarafından genel bir af kanunu içinde yada özel bir kanun ile ortadan kaldırılmasında kullanılan olağanüstü bir araçtır.

Dar anlamda ise, vergi affı, ‘‘Vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların, gecikme zamlarının tamamının ya da bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir.’’⁶ Bu şekilde devlet kendi koymuş olduğu kurallara uymayan mükelleflere karşı uygulaması gereken yaptırım hakkından vazgeçmiş olmaktadır.

Vergi afları mükelleflere çeşitli yararlar sağlamaktadır. Birincisi vergi aflarıyla mükelleflere belli bir af bedelini ödeyerek affa katılıp beyanlarını gözden geçirme hakkı verilmektedir. İkinci olarak yine belli bir bedel karşılığında belli yıllara ilişkin denetimden kurtulma hakkı verilmektedir. ncs ise vergi mükelleflerinin cezai kovuşturmalarıyla ilgili afların çıkartılmasıdır.⁷

Vergi affı, zamanaşımı ve terkin gibi vergi adaleti yada vergi yönetimiyle ilgili bir yöntem olmayıp asıl itibariyle politik nedenlere dayanan olağanüstü bir nlem niteliğindedir.⁸ Literatürde ‘af’ kelimesi kullanılmasına rağmen uygulamada ise, özellikle kamuoyunda oluşacak tepkileri azaltmak amacıyla af yerine ‘‘Tahsilatın Hızlandırılması’’, ‘‘zel Uzlaşma Yolu’’v.s.gibi kelimeler kullanılmaktadır. Bu durum sadece ülkemizde geçerli olmayıp

⁶ Duran Bülbül, ‘‘Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri 1’’ **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 31, Kasım 2003, s.209

⁷ Doğan Gökbel, ‘‘**Vergi Affı**’’ doğangokbel@eso-es.net, 13.08.2003

⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara 1980, s.40

örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde vergi afları “Tax Amnesty yerine Tax Amnesty Program” olarak çıkarılmaktadır.⁹

2. AF ÇIKARMA YETKİSİ VE KAPSAMI

Cumhuriyetten günümüze kadar birçok vergi affı uygulamasına başvurulmuştur. Bunlardan bazıları genel af kapsamı içinde yer almış, bazıları da ayrı bir kanunla düzenlenmiştir

Anayasanın 73.maddesinde; “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür... Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır...” denmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere kanun yapma, kaldırma ve değiştirme yetkisini elinde bulunduran Türkiye Büyük Millet Meclisi kanunla yapılan affa da yetkili olan kurumdur.

Af çıkarma yetkisini elinde bulunduran TBMM'nin bu yetkisi Anayasada şu şekilde belirtilmiştir. Anayasanın 87.maddesinde; “Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının 5'te 3'ünün kararıyla genel ve özel af ilanına ...” yetkilidir denmiştir.

Vergi affının kapsamına baktığımız zaman sadece vergi asılları değil vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri de af kapsamına girmektedir. Kısmen veya tamamen vergi aslını affeden düzenlemeler Anayasaya aykırı olduğundan dolayı vergi aslının affa yer almaması genel kabul görmektedir¹⁰ Af yasalarının büyük bir kısmı vergi cezaları, gecikme zamları ve faizlerini içerse de kısmen veya tamamen vergi aslını affeden kanunlarda çıkartılmıştır. Örneğin 15.03.1944 tarih ve 4530 sayılı “Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanunla” vergi aslıda cezalarıyla birlikte af kapsamına alınmıştır.¹¹

Afların çıkarılma şekillerini inceleyecek olursak; aflar genel bir kanun içinde maddeler halinde gösterilerek çıkartılabileceği gibi ayrı bir kanunla da çıkartılabilmektedir. Kapsamını ele alarak bakacak olursak aflar şu şekillerde çıkartılabilmektedir:¹²

- 1) Sadece vergi cezalarının affına ilişkin yapılan düzenlemeler
- 2) Sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları

⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, DER Yayınevi, İstanbul 2002, s.210

¹⁰ Duran Bülbül, a.g.m '1',s.206

¹¹ Zeynep Arıkan – Hatice Yurtsever, “Türkiye’de mali affın nedenleri,etkileri ve sonuçları 1” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, Nisan 2004, s.62

¹² Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m.**, s.60

3) Sadece kısa süreli ve bir defaya mahsus yada uzun süreli ve tekrarlanmalı af düzenlemeleri

4) Matrah artırımları, stok afları gibi spesifik konularda yapılan af düzenlemeleri

5) Ödeme kolaylığı olarak nitelendirilebilecek borçların zamana yayılarak, taksitlendirilerek ödenmesini sağlayan düzenlemeler

B. HUKUK SİSTEMİNDE AF

1. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

a. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN YERİ

Af genel olarak Anayasa da ve ceza hukukunda düzenlenmiştir. Ancak hüküm ve neticeleri bakımından borçlar hukuku, idare hukuku ve usul hukuku sahalarında da tesirleri bulunan çok yönlü bir müessesedir. Affa Anayasamızda yüzeysel olarak yer verilmiştir. İlk olarak Anayasamızın 87. maddesinde affa ilgili olarak,

“... Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararıyla genel ve özel af ilanına ...” karar vermeye yetkili olduğu belirtilmiştir. 2002 yılından önce 87.maddede af ilanı ile ilgili olarak bir kısıtlama bulunmaktaydı. Buna göre Anayasamızın 14.maddesindeki fiillerden dolayı hüküm giyenler af kapsamına alınmamıştı. Ancak bu hüküm 2002 yılında Anayasamızdan çıkartılmıştır.

Anayasamızda affı ele alan diğer madde ise 169. maddedir. 169. maddeye göre ; “.....münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz. Ormanları yakmak, ormanları yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar genel ve özel af kapsamına alınmaz.....” denmiştir. Bunun yanında Anayasada Cumhurbaşkanı'nın görev ve yetkilerinin sayıldığı 104.maddede de affa değinilmiştir. Bu maddeye göre; “...hastalık,

sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak...’’ ifadesiyle Cumhurbaşkanı’na da afa ilgili bir yetki verilmiştir.

Görüldüğü gibi Anayasanın afa ilişkin hükümleri daha çok ceza hukuku açısından düzenlenmiştir. Anayasamızda doğrudan doğruya vergi aflarına ilişkin bir madde yoktur.

b. ANAYASA HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Af tasarrufu hangi organın yetki alanındadır?

Bu tasarrufun hangi organa ait olduğunu çeşitli kıstaslara göre açıklamaya çalışalım. Bu kıstaslar;¹³

- Organik nitelikli kıstas
- Maddi içeriği esas alan kıstas
- Yargılama usulleri dikkate alınarak çıkartılıp çıkartılmadığı kıstası

Organik nitelikli kıstasa göre, bu tasarrufun hangi organca yerine getirildiğine bakılır.¹⁴ Anayasanın 87. maddesiyle genel ve özel af çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisine yani yasama organına verilmiştir. Belirli kişilerin cezalarını kısmen yada tamamen affetme yetkisi ise Anayasanın 104. maddesiyle Cumhurbaşkanı’na verilmiştir.

Maddi içeriği esas alan kıstasa göre bakacak olursak, yargı tasarrufunun maddi içeriğinde hukuki bir sorun hakkında hüküm vermek varken afa bir hüküm verilmemekte¹⁵ hukuki sorun kısmen ya da tamamen ortadan kalkmaktadır.

Üçüncü kıstasa göre baktığımız zamanda affin bir yargı fonksiyonu olmadığı görülecektir. Çünkü yargı tasarrufları yargılama usullerine göre çıkartılırken afa ise bu kurala uyulmaz.¹⁶ Görüldüğü gibi af yetkisi yasama ve yürütmeye verilmiş olan bir yetkidir.

Anayasanın 138. maddesinde, ‘‘...yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır.; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.’’ ifadesi yer almıştır. Anayasanın

¹³ Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1992, s.8-9

¹⁴ a.g.e., s.8

¹⁵ a.g.e., s.9

¹⁶ a.g.e., s.9

bu hükmüyle yasama ve yürütme hiçbir şekilde mahkeme kararlarına etki edemeyeceği açık bir şekilde belirtilmiştir.

Affı maddi içeriğine göre incelediğimiz zaman ilk bakışta Anayasanın 138. maddesine aykırılık teşkil ediyormuş gibi görünmektedir. Çünkü af uygulamasıyla mahkeme kararlarına etki edilmektedir. Ancak burada ki etki mahkeme yerine karar almak yada mahkeme kararlarını değiştirmek şeklinde değildir. Ayrıca af yetkisi Anayasayla yasama ve yürütme organlarına verilmiştir. Bu nedenlerden dolayı af uygulamasının Anayasaya aykırı olduğunu ileri süremeyiz. Keymen ve Bilge de bu konuyla ilgili olarak,

Affin yargılama faaliyetine yetkisi olmayan yasama ve yürütme organı tarafından yargılama usullerine uyulmaksızın ve hukuki uyumsuzluklar hakkında bir hükme varmaması nedeniyle mahkeme kararlarını zedelediği kanaatine varmışlardır.¹⁷

Affin hukuki niteliği açısından diğer bir hususta çıkartılmış olan bir af kanununda aftan yararlanmanın zorunlu olmadığı ibaresi olmadıkça aftan yararlanmanın zorunlu olduğudur.¹⁸ Çünkü devlet af uygulamasıyla vergi asıllarının, borçlarının, gecikme zam ve faizlerinin bir kısmından veya tamamından vazgeçmektedir. Bunu da devlet adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyerek, ileriye dönük vergi uyumunun azalmasını ve dolayısıyla vergi kaçakçılığının artma ihtimalini göze alarak yapmaktadır. Bundan dolayı böyle bir uygulamanın isteğe bağlı olması beklenemez.

2. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

a. CEZA HUKUKUNDA AFFIN YERİ

Af kaynağını Anayasadan alsa da teknik olarak ceza hukuku tarafından düzenlenmektedir. Türk ceza kanununda affa “Dava ve Cezanın Sukutu” başlığı altında birinci kitap dokuzuncu babda 97 ve 98.maddelerinde yer verilmiştir.

Türk ceza mevzuatında af, suçların cezalandırılabilme unsurunun bağlandığı ve devletin cezalandırma hak ve fonksiyonunu kullanmak suretiyle sağlamaya çalıştığı kamu yararı unsurunun ortadan kalkması esasına dayanan maddi ceza hukukuna ait bir müessesedir.¹⁹

¹⁷ T.Murat Özden, **a.g.e.**, s.6

¹⁸ Mehmet Karabulut, **Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği**, Manisa 1996, s.6

¹⁹ Mehmet Karabulut, **a.g.e.**, s.18

Türk Ceza hukukunda af, genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılmıştır. “Genel Af” hem cezayı hem de suçu ortadan kaldırır. “Özel Af” ise sadece cezayı ortadan kaldırır; suçluluk durumunu etkilemez”²⁰ Genel afta mahkumiyet ortadan kalktığı için, sonraki suçtan dolayı tekrür hükümlerinin uygulanması söz konusu olmaz. Oysa özel af yalnız cezayı etkileyip, mahkumiyeti etkilemediğinden dolayı daha sonra işlenecek suçun cezası tekrür hükümlerine göre arttırılır.²¹

Ceza hukuku açısından affa başvurulmasının nedeni toplumu yatıştırmaktır. Özellikle sosyal ve ekonomik bunalım dönemleri olağanüstü yönetim şekillerinin uygulandığı dönemlerdir. Ancak olağanüstü durumun kalkmasıyla olağan yönetim şekline geçilmesi gerekir. İşte böyle bir durumda af gergin ortamı yatıştırarak bu geçişi kolaylaştıran bir araç olarak kullanılmaktadır.

b. CEZA HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Ceza hukukunda affın hukuki niteliği ile ilgili olarak, affın kişi lehine kabul edilmiş bir atıfet (bağışlama, iyilik) işlemi olduğu yönünde bir görüş birliği vardır.²² Af çıkarmaya yetkili olan TBMM’nin bu yetkisini karşılıksız olarak kullanması ve kural olarak kişilerin affı reddedememesi nedeniyle af bir atıfet işlemi niteliğindedir.²³

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 sonuçtur.²⁴ Geçmişin üzerine bir sünger çeken af geleceğe dönülmesini mümkün kılmaktadır.²⁵

Ceza hukukundaki affın hukuki niteliğiyle ilgili bir konuda, affın ceza muhakemesi hukukuna ait bir müessesemi yoksa maddi ceza hukukuna ait bir müessesemi olduğuyula ilgilidir. Türk ceza hukukunda af, devletin kamu yararını sağlamak için kullandığı cezalandırma yetkisinden vazgeçmesidir. Böylece affa failin cezalandırılabilme niteliği

²⁰ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, Nisan 2000 s:324

²¹ Nami Çağan, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı” *AÜHF Dergisi*, C.29, 1972, s.111

²² Birol Dinler, *Ceza Hukukunda Af*, Ankara 2002, s.10

²³ Birol Dinler, *a.g.m.*, s.11

²⁴ Fikret Sayar, *a.g.m.*, s.62

²⁵ Dilek Akgün, *a.g.m.*, s.20

ortadan kalkarak ceza kanunu uygulanamaz hala gelmektedir. Ayrıca Türk Ceza Kanunu'nun 98. maddesi ile özel af yetkisi kullanılarak mahkumların cezalarında indirim yapılabilmektedir. Böyle bir uygulama sadece maddi ceza hukuku yönünden yapılabilmektedir.²⁶

3. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE HUKUKİ NİTELİĞİ

a. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ

Vergi hukukunda af, “vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile, bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının yada bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir.”²⁷

Birbirleriyle nitelik olarak benzer yanları olsa da esasen vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki af ilke ve amaçlar yönünden farklılıklar arz etmektedir. Benzer yanıyla bakacak olursak, hem ceza hukuku hem de vergi hukukundaki afla işlenmiş olan bir suç neticesinde devlet ile suçlu arasında kurulmuş olan bağ ortadan kalkmaktadır.²⁸ Farklı yanlarıyla bakacak olursak, örneğin ceza hukukundaki afla amaçlanan siyasi ve sosyal ortamı rahatlatmakken vergi affıyla amaçlanan öncelikli olarak gelir ihtiyacını karşılamaktır. Vergisel aflara özellikle mali ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra başvurulurken , ceza hukukundaki aflara sosyal ve siyasal bunalım dönemlerinden sonra başvurulmaktadır.

b. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ²⁹

Ceza hukukunda af daha çok hürriyeti bağlayıcı cezalar için kullanılırken vergi hukukunda ise para cezalarına yönelik kullanılmaktadır. Diğer bir deyişle, suçların karşılığı olarak verilen cezalar suçu işleyene yaptığını ödettirmek diğer kişilere ise ibret olması amacıyla verilmektedir. Vergi cezaları ise, devletin vergi alacağıının teminat altına alınabilmesi için yapılmaktadır. Diğer yandan idari nitelikteki vergi cezaları yapı olarak para cezalarına daha çok benzerler. Bu nedenden dolayı vergi cezalarının affı ile diğer cezaların affı aynı kefeye konamaz

²⁶ Birol Dinler, **a.g.e.**, s.13

²⁷ Mualla Öncel -Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara,1992, s.156

²⁸ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.16

²⁹ **a.g.e.**, s.17-18

Fransız hukukçuları vergi affının hukuki niteliğini, vergi dönüşlerini arttırmayı ve denetim yetersizliklerini biraz olsun gidermeyi hedefleyen bir kerelik süre uzatımı olarak yorumlamışlardır.

C. VERGİ AFFINA DAİR GÖRÜŞLER

1) AF YANLISI GÖRÜŞLER:

a) SİYASİ VE EKONOMİK BUNALIM DÖNEMLERİNDEN SONRA

AFFIN GEREKLİLİĞİ

Bu görüşü savunanlara göre, devrimlerin, iç karışıklıkların, ekonomik ve sosyal bunalımların yaşandığı ülkelerde vergi afları ortaya çıkan gergin ortamın yatıştırılmasında kullanılabilir. Çünkü olağanüstü dönemler için olağanüstü önlemler alınması gerekir. Olağan dönem için hazırlanmış olan kanunlar bu dönemde yeterli faydayı sağlayamaz. Böyle durumlarda vergi oranları ve cezaları çok yüksek oranlarda arttırılabilir, çeşitli yükümlülükler getirilebilir. Ayrıca hürriyeti bağlayıcı uygulamalara dahi gidilebilir. Ancak siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra bir yandan sosyal çöküntünün azaltılması bir yandan ekonominin tekrar iyileşme yönünde harekete geçirilmesi aciliyet arz etmektedir. İşte böyle dönemlerde vergi afları uygun ortamın hazırlanmasında bir araç görevi görebilmektedir.

Ekonomik ve mali kriz dönemlerinde bir yandan kişilerin ödeme gücü azalırken bir yandan da buna paralel olarak devletin vergi gelirleri azalmaktadır. Böyle bir zamanda çıkarılacak vergi aflarıyla bir yandan mükellefler rahatlar bir yandan da devlet hazinesine gelir sağlanmış olacaktır. Örneğin 2003 yılında yürürlüğe konan 4811 sayılı vergi barışı kanununun başka sebepleri olsa da en başta gelen sebeplerinden biri 2001 de meydana gelen ülke tarihindeki en büyük kriz sonrası ödeme zorluğu içine girmiş olan mükellefleri rahatlatmak ve gelir ihtiyacını karşılamaktır.

Devrimlerin, iç karışıklıkların olduğu dönemlerden sonra ortaya çıkan gergin ortamın yumuşatılması amacıyla çok çeşitli tedbirler alınabilir. Bu tedbirlerden biri de af uygulamasıdır. Hem hürriyeti bağlayıcı cezalara hem de vergi cezalarına af getirilebilmektedir. Örneğin ülkemiz de 1960 darbesinden sonra 281 sayılı ‘‘Vergi Cezaları,

Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa,’’ 1980 darbesinden sonra 2431 sayılı ‘‘Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına ilişkin Yasa’’ yürürlüğe konmuştur. Çıkarılan bu af yasalarıyla mali yönden mükellefler lehine uygulamalara yer verilerek bir yandan darbe öncesi oluşmuş olan gergin ortam yumuşatılmaya çalışılırken bir yandan da askeri yönetimin başa gelmesiyle halkta oluşmuş olan tedirginlik hafifletilmeye çalışılmıştır.

b) VERGİ DENETİMLERİNİN YOL AÇTIĞI OLUMSUZLUKLARI GİDERMEK VE VERGİ KAÇAĞINI AZALTMAK AMACIYLA AFFIN GEREKLİLİĞİ

Vergi incelemesi, ‘‘Vergi mevzuatı ve genel olarak da vergi sistemi çerçevesinde vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergilerle ilgili beyan ve hesaplarının doğruluğunun kontrol edilmesidir.’’³⁰ Bundan dolayı etkin bir vergi denetimi vergi sisteminin iyi işlemesi için gerekli olan temel şartlardan biridir.

Çağdaş vergi sistemlerinde kimin ne kazandığının en iyisini kazananın kendisi bilir mantığına dayanan beyan usulü uygulanmaktadır. Bu usulde vergiler kişilerin beyanları üzerinden hesaplandığından dolayı bunların denetlenmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü mükelleflerin denetleneceklerini bilmeleri onları beyanlarını doğru dürüst yapmalarına teşvik edecek bu da sistemin etkin bir şekilde çalışmasını sağlayacaktır.

Bu konuda affın gerekliliğini savunanlara göre, vergi denetimlerinin düşük düzeyde olması nedeniyle ortaya çıkan kayıp ve kaçaklar tespit edilememektedir. İşte bu olgunun ortadan kaldırılması için vergi aflarının kullanılabilmesi savunulmaktadır.³¹

Vergi denetiminin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için denetim işlemini yapacak yeterli sayıda ve kalifiye elemana ihtiyaç vardır. Ülkemizi bu açıdan değerlendirecek olursak, ülkemizde denetim kadrolarının tam olarak kullanılmadığı görülecektir.

Aşağıda 2003 yılı itibariyle ülkemizde ki bazı denetim birimlerine dair boş ve dolu kadrolara yer verilmiştir.

³⁰ İbrahim Yumuşak, ‘‘Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü’’ **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:272, Nisan 2004, s.45

³¹ Hasan Yalçın-Arif Başer, **a.g.m.**, s.108

Tablo 1

VERGİ DENETİM KADROLARI

	Dolu kadro	Boş kadro	Toplam kadro
Maliye müfettişi	111	356	467
Hesap uzmanı	294	857	1.151
Vergi denetmeni	2.442	4.507	6.949
Genel toplam	2.847	5.720	8.567

Kaynak: www.gelirler.gov.tr

Yukarıdaki istatistiklerde de görüleceği üzere hemen hemen tüm denetim birimlerinde toplam kadrolarının dörtte biri, beşte biri oranlarında doluluk mevcuttur. Diğer bir deyişle gerekli olan her dört elemandan sadece biri istihdam edilmektedir. Böyle bir durumda denetimde etkinlik beklenemez. Çağdaş vergi sistemi olan beyan usulünü uygulayan ülkemizde bu durum mükelleflerin beyanlarını tam yapmamalarına sebep olmakta , mükellefleri kayıt dışına itmekte, sürekli vergi affına başvurulması da mükellefleri daha da cesaretlendirmektedir. Görüldüğü gibi ülkemiz maalesef vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için gerekli olan en önemli araçtan mahrum durumdadır. Ülkemizde ayrıca denetim örgütleri arasında bir koordinasyon olmayışı ve vergi dairelerinin ülke çapında yeterince dağılmamış olması nedeniyle de denetimlerde etkinlik sağlanamamaktadır.³² İşte vergi affını savunanlara göre özellikle denetim kabiliyeti yüksek etkili bir vergi idaresi kuruluncaya ve buna paralel olarak ülke çapında gerekli vergi ahlakı yerleşinceye kadar belirli olmayan zamanlarda af kanunları çıkartılması uygun görülmektedir.³³

Öte yandan denetim elamanı sayılarının az olması çok az sayıda inceleme yapılmasına neden olmakta, toplam mükellef sayılarına göre vergi inceleme oranlarının çok düşük düzeyde kalması sonucunu doğurmaktadır. Aşağıda Türkiye’de ki vergi inceleme sayılarına ve mükellef sayılarına ilişkin istatistiki bilgilere yer verilmiştir.

³² Recai Dönmez, **a.g.e**, s.35

³³ Nami Çağan, **a.g.m**, s.115

Tablo 2 VERGİ İNCELEME SAYILARI

Denetim Birimi	Yıl	İnceleme Sayısı
Teftiş Kurulu Başkanlığı	2004	219
Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı	2004	2.494
Gelirler Kontrolörleri	2004	2.251
Vergi Denetmenleri	2004	50.292
Vergi Dairesi Müdürlükleri	2004	98.625
Toplam	2004	153.881

Kaynak: www.gelirler.gov.tr

Yukarıda da görüleceği üzere 2002 yılında denetim kurumlarınca yapılan toplam denetim sayısı 113.244'tür. 2002 yılında mükellef sayısı ise (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV'de dahil) 7.806.980 kişidir. Bu rakamlardan ortaya çıkan sonuç 2002 yılı için vergi inceleme oranının yaklaşık % 2 olduğudur. Vergi denetim oranlarının bu kadar düşük olduğu bir durumda vergi afları vergi denetimindeki eksiklikler sonucu ortaya çıkan adaletsizliği kısa dönemde ve kısmen kapatabilecek olan bir araçtır. Hal böyle olunca yapılması gereken affa başvurmak değil denetimde etkinliği sağlayıcı uygulamalara başvurmaktır.

Af bireylere ve firmalara önceki cezalı hala gelmiş olan vergilerin cezalarını azaltarak ödeme fırsatı verir.³⁴ Ayrıca, "Vergi aflarıyla birlikte bireyler vergi kaçaklarını gizlemek zorunda kalmayacaklar ve daha sıkı uygulamaları içeren yeni bir vergi rejimine geçmeleri kolaylaşacaktır."³⁵ Tabi ki burada kaçakçılığın önüne geçebilmek, başarı sağlayabilmek için yapılacak olan vergi affından sonra sistemin kaçakçılığı önleyici şekilde güçlendirilmesidir.

Denetimlerden yeterli düzeyde fayda sağlayabilmek için denetimle ilgili kurumların yetki ve görev sınırları belirlenmeli, aralarında koordinasyon sağlanmalı, yeteli düzeyde ve

³⁴ James Alm, William Beck, "Tax Amnesties and Compliance in the Long Run" **National Tax Journal**, Volume:XLVI, No.1, March 1993, s.53

³⁵ Duran Bülbül, **a.g.m.** '1' s.209

nitelikli denetim elamanı yetiştirilmeli,³⁶ mevcut vergi istihbarat arşivi geliştirilmeli ve bu bilgilerin inceleme elemanlarının kullanımına açılması³⁷ gerekmektedir.

2005 yılında bunları gerçekleştirebilmek, gelir idaresini daha etkin hale getirebilmek için yapısal değişikliklere gidilmiştir 5333 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilatı ve Görevleri Hakkındaki Kanun” gereğince Bölge Vergi Dairesi Başkanlıkları kuruldu.³⁸

Yeni kurulan bu yapıda merkezde yer alan birimlerin strateji geliştirme, koordinasyon ve yönlendirme kapasitelerinin artırılması, taşra birimlerinin inisiyatif kullanma ve operasyonel esneklik imkanının sağlanması, merkez ve taşradaki birimlerinin görev tanımları iyi belirlenerek mükerrerliklerin önlenmesi özellikle taşra teşkilatında ortak hizmetlerin birleştirilerek etkinliğin ve verimliliğin artırılması amaçlanmaktadır. Diğer yandan bu yapıyla mükellefi müşteri gözüyle görerek tahakkuku ve tahsilatı en üst seviyede tutmak, mükellefin sorunlarıyla birebir ilgilenilebilmek ve mükellefe daha kaliteli hizmet sunmak amaçlanmaktadır.

Bu yapıda defterdarlıklara bağlı olan vergi daireleri Bölge Vergi Dairesi Başkanlıklarına devredildi. Vergi Dairesi Başkanlıkları doğrudan Gelir İdaresi Başkanlıkları ile iletişim içine sokuldu. Ayrıca vergi denetmenleri Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlanarak, vergi daireleri, ilgili gelir müdürlükleri ve vergi denetmenlerinin aynı çatı altında yer alması sağlandı.

Diğer yandan vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatının yanı sıra denetim planlaması ve koordinasyonu da bu başkanlıklara verilerek aynı çatı altında işlemlerin daha hızlı ve sağlıklı yapılması bununla birlikte bu Vergi Dairesi Başkanlıklarının Türkiye vergi gelirlerinin % 96’sının tahsil edildiği ve faal mükelleflerin % 81’inin bulunduğu 29 ilde organize edilerek, mükelleflerin daha yakından takip edilmesi ve denetlenmesi dolayısıyla gelirlerin artırılması amaçlanmaktadır.

Denetimlerin daha etkin yapılabilmesi için Gelir İdaresi Başkanlıklarında geniş veri tabanları oluşturulmuştur, denetim elamanları olabildiğince bilgisayarlı denetim imkanından yararlanmaları sağlanmıştır.

³⁶ Mehmet Tosuner, “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, Ekim 1995, s.70

³⁷ Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye de Etkin bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi için Neler Yapılmalıdır?” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:190, Temmuz 2004, s.42

³⁸ www.adanadefterdarligi.gov.tr/basintoplantisi4.htm

c. VERGİ İDARESİ VE YARGISININ İŞ GÜCÜNÜ AZALTMAK AMACIYLA AFFIN GEREKLİLİĞİ

Vergi idaresi, verginin toplanmasıyla ilgili işlemleri yürüten ve vergi ile ilgili denetimlerde bulunan kuruluşları tanımlamaktadır. Vergi yargısı ise vergi kanunlarının ilgili vergi dairelerince uygulanması sırasında idare ile mükellef arasında ortaya çıkan ihtilafların, yargı organlarınca çözümlenmesini düzenleyen usul hükümlerini, vergi yargı teşkilatının kuruluş ve işleyiş kurallarını tanımlamaktadır.

Bu görevleri yerine getiren vergi idaresi ve yargısının görevlerini tam olarak yerine getirememesi vergi sisteminde boşluğa neden olabileceğinden, kişilerin vergi kaçırmaya yönelik cesaretleri artabileceğinden dolayı bu durum vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurabilecektir. Zaten vergi affında gözetilen ana ilkelerden biri, “İdari ve mali yargı yerlerinde normal çalışmaları aksatan birikmiş uyuşmazlık konusu işleri tasfiye etmek, idare ve yargı yerlerinin daha düzenli ve verimli bir çalışma ortamına girmesini sağlamak”³⁹ tır.

Vergi mükelleflerinin sayısının sürekli artması buna karşılık bu mükelleflere cevap verecek vergi idaresi ve yargısının aynı oranda artmaması nedeniyle bu kuruluşlar kaldıracabileceklerinden daha ağır bir yükü karşı karşıya kalmışlardır.⁴⁰ “Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşmasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi”⁴¹ nedeniyle idare geçmişle uğraşmaktan cari döneme hakim olamaz hale gelmiştir.⁴²

Vergi idaresi gelişmekte olan ülkelerde ve dolayısıyla ülkemizde kadrolaşma, eğitim, araç, gereç, teknolojik anlamda çok geri kalmıştır. “Vergi daireleri mükellefiyeti takip eden birimler olması gerekirken, beyanname kabul eden ve vergi tahsil eden birimler haline dönüşmüştür.” Hantal bir yapıya büründüklerinden görevlerini tam olarak yerine getirememektedirler.⁴³ Vergi yargısı çok fazla uyuşmazlıkla uğraşmasının yanı sıra açılan davalarında çok uzun sürmesi nedeniyle ağır iş yükü altında kalmaktadır.

³⁹ İsmet Cantürk, “Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri” **Danıştay Dergisi**, 1971, s.109

⁴⁰ Recai Dönmez, **age**, s.38

⁴¹ Hasan Yalçın - Arif Başer, **agm**, s.108

⁴² Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m.** ‘1’,s.62

⁴³ Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türk Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi, Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli” **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2004 ,s.26

Ülkemizde 2001 yılı adli sicil verilerine göre, hukuk davalarında ortalama yargılama süresi 9 ay ile 2 yıl arasında değişmekte, temyiz süresi 2 ay ile 7 ay arasında değişmektedir. Adli ve idari yargı hizmetlerinin yürütüldüğü 965 binanın sadece 132'si Adalet Bakanlığı'na bağlıyken 544'ü Hükümet Konaklarının içinde yer almaktadır.⁴⁴ Görüldüğü gibi yargı mercilerinde davalar çok uzun sürmekte buda iş yükünün artmasına neden olmakta diğer yandan rahat çalışma yerleri yeterli olmadığı için etkinlik sağlanamamaktadır.**

İşte bu noktada af bir çözüm önerisi olarak ortaya atılmıştır. Vergi idaresi ve yargısının iş gücünün hafifletilmesi daha sağlıklı bir yapıya kavuşturulmaları için affın gerekli olduğu belirtilmiştir.

Ancak ülkemizde vergi aflarıyla istenilen amaç gerçekleştirilememiş vergi affını gerçekleştirebilmek için ortaya konan prosedürler nedeniyle ilgili kurumlar gereksiz bir iş hacmiyle karşılaşmışlardır.⁴⁵

d. HIZLI BİR GELİR KAYNAĞI OLMASI NEDENİYLE AFFIN GEREKLİLİĞİ

Vergi Hukukunda affı savunanlara göre, “ekonomik ve mali suçların özellikleri, af yoluyla vergi gelirlerinin arttırılması ve tahsilatın hızlandırılması imkanı ve idare ile yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi noktalarında yoğunlaşmıştır.”⁴⁶

Devletin görevlerinin sürekli artması sonucu kamu harcamaları artarken, gelirlerin yeterince arttırılamaması yada toplanamaması gibi sebeplerden dolayı kamu gelirleri ise arttırılamamaktadır. Bundan dolayı kamu harcamaları ile kamu gelirleri arasındaki fark her geçen gün artmaktadır. Böyle bir durumda af kamu harcamalarının kısılması, vergilerin arttırılması seçeneklerinin yanında bir alternatif olabilmektedir.⁴⁷

Vergi afları tartışmalı birer gelir kaynağı olsa da vergi aflarının belli başlı amacı, gelirleri en kısa zamanda arttırmaktır.⁴⁸ Ancak vergi affının kısa dönemli gelir arttırıcı etkisi

⁴⁴ Veysi Sevig, “Vergi Barışı ve Savaş”, **Dünya gazetesi**, 11.02.2003

⁴⁵ İsmet Cantürk, **a.g.m.**, s.111

⁴⁶ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.30

⁴⁷ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.36

⁴⁸ James Alm, “Tax Policy Analysis;the Introduction of a Russian Tax Amnesty”,**Georgia State University Web Sitesi**,<http://isp-aysps.gsu.edu/papers/ispwp9806.html>,October 1998

varken afları tekrarlamak çok risklidir. Çünkü bu durum gelecekte mükelleflerin vergiye olan itaatini azaltır.⁴⁹ Sonuçta kısa dönemde gelirler artarken uzun dönemde ise azalacaktır.

Bu güne kadar birçok devlet vergi aflarını mali programlarının birer parçası gibi kullandılar.⁵⁰ Ülkemizde ekonominin içinde bulunduğu durum, Vergi idaresi ve yargısının ağır iş yükü altında olması, kanunların günün şartlarına cevap verememesi gibi olguları düzeltilmek yerine başa geçen iktidarlar acil gelir gereksinimleri için affa başvurmuşlar ve vergi aflarını mali programlarının birer parçası haline getirmişlerdir.

Bunun yanında vergi sisteminin içinde bulunduğu durum nedeniyle gerekli tahsilat yapılamamakta, denetim eksikliği ise kaçakçılık yapanların yakalanamamasına neden olmaktadır. Vergi aflarının bu durum düzeltilinceye kadar geçici bir gelir kaynağı olabileceği ifade edilmektedir.⁵¹ Ancak ülkemizde vergi afları geçici değil düzenli bir gelir kaynağı gibi kullanılmaktadır.

Son olarak, affı savunanlara göre aftan büyük miktarda gelir sağlanmasa bile affa karşı çıkılmamalıdır. Çünkü bazı mükellefler ödemesini isteyerek değil mali sıkıntıdan dolayı yapmamıştır. Bundan dolayı onlar adına yeni bir sayfa açmak için affa başvurulmalıdır.⁵²

2) AF KARŞITI GÖRÜŞLER

a. AFFIN ADALET VE EŞİTLİK İLKELERİNE TERS OLDUĞUNU İLERİ SÜRENLER

Vergi Hukukunda affa karşı çıkanlar bu düşüncelerini genel olarak pozitivistlerin affın her zaman baskı, kayırma ve seçimlerde oy kazanmak gibi nedenlerle yapıldığı yönündeki fikirlerine dayanarak belirtmişlerdir.⁵³

Ödeme gücü olduğu halde vergisini ödemeyen kişilerin vergi cezalarının veya asıllarının affedilemeyeceği, ödeme yapmadıkları miktarı başka yerlerde kullanan kişilerin ödüllendirilemeyeceği bunun adalet ve eşitlik ilkelerine uymadığını belirtmişlerdir.⁵⁴

⁴⁹ Bkz, <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/amnesties.html>

⁵⁰ James Alm, **a.g.m**

⁵¹ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.36

⁵² Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.38

⁵³ Mehmet Karabulut, **a.g.e.**, s.18

Verginin adaletli olması için eşit olması yani ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemesi gerekir. Vergi affına karşı çıkanlara göre⁵⁵ vergi afları, vergide eşitlik ilkesini bozmakta vergisel yükümlülüklerini tam olarak getirenler aleyhine adaleti zedelemektedir.

Anayasamızın 10.maddesinde, “...Hiçbir kimseye, aileye, zümreye ve sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır...” denilerek eşitliğin önemi vurgulanmış bunun yanında madde 73’te, “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”denilerek vergi ödemede adaletin öneminden bahsedilmiştir. Ancak ülkemizde ana amacı vergi sistemini düzeltmek için temiz bir sayfa açmak olması gereken vergi afları, sadece siyasi amaç ve gelir elde etme amacıyla kullanılmış aflardan sonra reform niteliğinde herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir.

Bunun yanında vergi afları fırsat eşitliğini de zedelemektedir. Ödemesi gereken vergiyi ödemeyen mükellefler bu vergileri kendi yatırımlarında kullanmakta, dürüst mükellefler karşısında kendi lehlerine fırsat eşitliğini zedelemektedirler.⁵⁶ Bu durum vergisini ödeyenler aleyhine fırsat eşitliğini bozmaktadır. Olayı biraz daha açacak olursak ekonomik konjonktür içerisinde kredi almayı çok maliyetli gören firmalar, ödemesi gereken vergiyi ödemek yerine bunu ucuz yollu bir kredi olarak görebilmektedirler. Bu kredi sayesinde eşitliği kendi lehlerine bozabilmektedirler.

b. VERGİ BİLİNCİNİN VE AHLAKININ AZALACAĞINI İLERİ SÜRENLER

Mali psikolojide vergi bilinci ve vergi ahlakı birbirini tamamlayan temel kavramlardır. “Vergi bilinci, vatandaşların bizzat vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyet karşısında takındıkları genel tavidir. Vergi bilincinin genel çerçevesi içinde yer alan vergi ahlakı ise, mükellefin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındıkları tavidir.”⁵⁷

Vergi affına karşı olanların görüşüne göre, af kişilerin adalet anlayışını tahrip ederek yasalara olan saygıyı azaltır. Dürüst mükellefler, vergileme ile ilgili görevlerini yapmayan, vergi kaçakçılığına başvuran mükellefleri af yoluyla cezadan kurtulduklarını görünce onlarda

⁵⁴ Mehmet Karabulut, **a.g.e**, s.20

⁵⁵ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.m**,s.40

⁵⁶ Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m**, s.35

⁵⁷ Adnan Gerçek - Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa 1998, s.39

yasalara uygun davranmamaya başlayabilirler.⁵⁸ Bunun yanında zaten vergisini ödemeyip aftan yararlananlar af sonrası vergi kaçakçılığını önleyici herhangi bir reform hareketi göremezlerse hareketlerinde bir değişiklik yapmayacaklar ve aynı şekilde kaçakçılığa devam edeceklerdir.⁵⁹

Af yoluna başvurulması mükellefler üzerinde gelecekte yeni af beklentilerine yol açacak “Afların önceden tahmin edilmesi de vergi suçlarının işlenmesi için ekonomik bir teşvik sağlayacağından vergi afları mükelleflerin vergiye karşı olan davranışlarını olumsuz etkileyecektir.”⁶⁰ Çünkü mükellef verginin önemini biliyor olsa dahi affın yapılacağını biliyor olması onu vergisini ödememe yönünde teşvik edebilecektir.

c) AFFA DAİR DİĞERGÖRÜŞLER

-Bir defalık olan ve arkasında sistemde etkinliği sağlayacak bir vergi reformuyla yapılan vergi afları mükelleflerin gelecekteki vergilenme istençlerini arttıracaktır.⁶¹

-Psikolojik yönden bakıldığı zaman sık sık vergi aflarına başvurulması mükelleflerin gelecek af beklentilerini arttıracak bu olgu her afa birlikte biraz daha globalleşecektir.⁶²

-Vergi afları gelecekteki af beklentilerini arttırdığından dolayı bu olgu mükelleflerin vergiye olan itaatini azaltacaktır.⁶³

- Vergi affına karşı olanlara göre, vergi suçu işleyenler bu suçu bilerek ve isteyerek işlemektedirler. Nasıl Türk Ceza Kanunu’ndaki “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz.” hükmünce işledikleri suçların cezasını çekmeleri öngörülüyorsa vergi suçu işleyenlerde çekmelidirler.⁶⁴

⁵⁸ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.45

⁵⁹ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.55

⁶⁰ Duran Bülbül, **a.g.m.**, s.209

⁶¹ İbrahim yumuşak, **a.g.m.**, s.39

⁶² Mehmet E. Palamut, “Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa” **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Nisan-Mayıs 1992 ,Sayı:4/5 , s.9

⁶³ Bkz , <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/amnesties.html>

⁶⁴ Mehmet Karabulut, **a.g.e.**, s.22

- Diğer bir görüşü göre, btgede meydana gelen açığı kapatmak amacıyla çıkarıldığı iddia edilen afların, ekonominin içinde bulunduğu durum nedeniyle bir takım gelir kaynaklarını da kurutmaktadır.⁶⁵

3) GöRüşLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ:

Af yanlısı ve af karşıtı görüşleri incelediğimiz zaman ve olaya Türkiye açısından baktığımız zaman vergi aflarının yararından kat kat fazla zararı olduğu görülmektedir.

Çıkarılan vergi aflarının gerekçelerinde; vergisel barışı sağlamak, vergi sisteminin içinde bulunduğu durum nedeniyle bozulan adaleti yeniden sağlamak, ekonominin içinde bulunan durum nedeniyle ödeme gücü azalan mükellefleri rahatlatmak, devlete gelir sağlamak gibi sebepler ileri sürülmüştür. Sonucunda devlet sadece kısa dönemli ve kısmı olarak gelir sağlama amacını gerçekleştirebilmiş diğer amaçlarını ise gerçekleştirememiştir.

Türkiye'de her iki üç yılda bir vergi aflarına başvurulması bu amaçların gerekleştirelemediğine, vergi aflarının reform hareketlerinin önünü açacak bir araç olarak değil de sadece gelir sağlamak için kullanılan bir araç olarak görüldüğüne, iktidarların vergi aflarını olağanüstü bir araç değil de mali programlarının vazgeçilmez bir aracı gibi gördüklerinin kanıtıdır.

Tabi ki vergi aflarını her şart altında kullanılmaması gereken bir araç olarak göremeyiz. Kanımızca bir defaya mahsus olarak çıkarılan ve arkasından büyük reform hareketleriyle vergi sisteminde her bakımdan etkinliği sağlayacak değişikliklerin yapılması şartıyla vergi aflarının faydası çok büyük olacaktır. Çünkü vergi afları sayesinde geçmişte birikmiş sorunlar silinecek reform hareketleriyle, özellikle denetimde etkinliği sağlayacak düzenlemeler sayesinde vergi sisteminin en iyi şekilde çalışması sağlanabilecektir.

Bunun yanında çok büyük siyasi ve ekonomik bunalımlardan sonra yatıştırıcı özelliğinden dolayı kısmi af uygulamalarına gidilmesi kanımızca faydalı olacaktır. Ancak bütün bu söylediğimiz vergi aflarının faydalı olma durumları, çıkarılan vergi aflarının sürekli olmayacağı yönünde mükelleflerin ikna edilebildiği oranda başarılı olabileceğidir.

⁶⁵ Hasan Yalçın - Arif Başer , **a.g.m.** s.108

D. VERGİ AFFININ NEDENLERİ

1. VERGİ AFFININ SİYASİ NEDENLERİ

Gerek mali gerekse adli afların, sürekli olarak değişen toplum ihtiyaçlarına cevap veremeyen yasaların neden olduğu sosyal ve politik sorunlar nedeniyle ortaya çıktığı ifade edilmiştir.⁶⁶

Vergi aflarının siyasi nedenlerine bakıldığı zaman vergi affının nedenlerinin ceza hukukundaki genel af kararıyla ilgili nedenlerle örtüştüğü görülecektir. Özellikle bu olgu az gelişmiş ülkelerde görülmektedir. Askeri darbelerin, iç karışıkların yoğun olduğu bu ülkelerde ekonomik, sosyal ve siyasi yaşam derinden etkilenir. Bundan dolayı eski idarenin mali işlemlerini tasfiye etmek, düzeni yeniden sağlamak amacıyla vergi aflarına başvurulmaktadır.⁶⁷

Ülkemizde de özellikle 1960 ve 1970’lerde çıkarılan mali afların toplum ihtiyaçlarına cevap veremeyen, sorunlara çözüm getiremeyen yasaların yol açtığı toplumsal ve siyasi huzursuzluğu önlemek için çıkarıldığı ileri sürülmüştür.⁶⁸

Ülkemizde 1960 ve 1980 öncesinde ki çeşitli nedenlerle önüne geçilemeyen sosyal ve siyasi kargaşanın önüne geçebilmek için bu tarihlerde darbelere başvurulmuş; bu tarihlerden sonra oluşan gerginliği azaltmak, sosyal düzeni yeniden kurmak amacıyla eski döneme ait bir çok işlem gibi mali işlemlerde tasfiye edilmeye çalışılmıştır. Örneğin, 1960 darbesinden sonra 281 sayılı “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine dair Kanun” bu amaçla yürürlüğe konmuştur.

Bunun yanında iktidarlar kendi siyasi çıkarları içinde vergi aflarına başvurabilmektedirler. Çünkü, “Affı çıkartıp çıkartmamak veya çıkartılacak affın kapsamını belirleme tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir.”⁶⁹

Ülkemizde af siyasal bir tercih⁷⁰ olarak kullanılmaktadır. Diğer bir deyişle af uzun dönemli olumsuz etkileri hiçe sayılarak kısa dönemli çıkar hesaplarıyla siyasi bir tasarruf

⁶⁶ Yusuf Keleş, “Yine mi Af? Mükellefler ne Zaman Vergi Öderler ?” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:49, s.76

⁶⁷ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.49

⁶⁸ Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m.**, s.63

⁶⁹ Fikret Sayar, **a.g.m.**, s.64

⁷⁰ Nihal Saban, **a.g.e.**, s.208

aracı olarak kullanılmaktadır.⁷¹ Bunun ilk etkisi seçimlerden önce görülmekte vergi afları birer siyasi propaganda aracı olarak kullanılmaktadır. Gizlilik içinde yapılması gereken vergi afları açıkça söylenmektedir. Böyle bir durum mükellefleri vergilerini ödememek yönünde cesaretlendirmektedir. Bunun yanında baştaki iktidar af yoluna başvurarak hem seçmenlere şirin görünmekte diğer taraftan kısmen ve kısa dönemli de olsa bir gelir elde etmiş olmaktadır.

Bazı yazarlar vergi affını tanımlarken ya da açıklarken afların siyasi özelliği üzerinde durmuşlardır. Abdurrahman Akdoğan vergi affını, ‘‘Zamanaşımı ve terkin gibi teknik anlamda vergi adaleti yada vergi yönetimi ile ilgili bir yöntem olmayıp, esas itibariyle politik nedenlere dayanan ve özel bir kanunla yürürlüğe konulan olağanüstü bir yöntem’’ olarak tanımlamıştır.⁷² Doğan Şenyüz vergi affını, ‘‘Teknik niteliğinden çok politik niteliği ağır basan yasal bir düzenleme’’ olarak tanımlamıştır.⁷³

2.VERGİ AFFININ EKONOMİK NEDENLERİ

Türkiye’de 1980 öncesi dönemde öncelikle siyasi nedenlerden dolayı çıkarılan aflar,1980 sonrası öncelikle ekonomik nedenlerden dolayı çıkarılmaya başlanmıştır.

Vergi affı uygulamalarına yol açan ekonomik nedenlerin başında ‘‘Ekonomik niteliği ağır basan ‘Kara Para’ sorunu gelmektedir.’’⁷⁴ Yani kayıt içine alınmamış gelir ve servet unsurları sorunu gelmektedir. Vergi idaresi açısından baktığımız zaman kayıt dışı ekonomi ‘‘Vergi kaçırmak güdüsü ile vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılan ve kamu gelirlerinde azalmaya yol açan tüm işlemler’’⁷⁵ kayıt dışı ekonomi olarak tanımlanmaktadır.

Mali af uygulamalarıyla vergilendirilebilir nitelikte olmasına rağmen beyan dışında bırakılmış servet unsurlarının kayıt içine alınması sağlanabilir. ⁷⁶ Çünkü kayıt dışı ekonomi arttıkça, kayıtlı ekonomi kayıt dışıyla mücadele edebilmek için ya kayıt dışına kayacak yada

⁷¹ Duran Bülbül, **a.g.m.** ‘1’ s.205

⁷² Abdurrahman Akdoğan, **a.g.e.**, s.40

⁷³ Doğan Şenyüz, **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa 1995, s.106

⁷⁴ Recai Dönmez, **age**, s.51

⁷⁵ Ali Çımat - Mehmet Avcı, ‘‘Türkiye’de Kayıt dışı ekonominin Vergi Sisteminden Kaynaklanan Nedenleri ve Çözüm Önerileri’’ **Vergi Raporu**, Ağustos-Eylül 2003,s.66s.46

⁷⁶ T.Murat Özden, **a.g.e.**, s.41

muafiyet ve istisnaların artmasını isteyecektir. Muafiyet ve istisnaların artması ise vergi sisteminin daha karmaşık bir yapıya sahip olmasına neden olacaktır.⁷⁷

1970 sonrasında dünya petrol fiyatlarında ki artış, Kıbrıs hareketinden sonra konan ambargo, ithalata dayalı büyüme stratejisi, tarıma dayalı gelirin her yıl farklılık göstermesi Türk ekonomisini kötü etkilemiş özellikle siyasi istikrarsızlık gerekli önlemlerin alınmasını önlemiş⁷⁸ yaşanan ekonomik ve siyasi istikrarsızlık vergi dışı kalmış fonların çoğalmasına neden olmuştur. İşte bu fonların kayıt içine alınması amacıyla vergi aflarına başvurulmuştur.⁷⁹ Af uygulamasıyla belli bir ödemeden kurtulan mükellefler bunu ekonomiye sokarak ekonominin canlanmasını sağlayabilirler. Ancak bu durumu vergisini zamanında ödeyen mükellef açısından düşündüğümüz zaman rekabet üstünlüğü vergisini ödemeyen lehine bozulmuş olmaktadır.

Örneğin, 1981de çıkarılan 2431 sayılı kanunun gerekçelerinde, gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse vesikaya bağlamadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesi amaçlanmıştır⁸⁰ Ancak bu af ve bundan sonraki aflarında gerekçesinde yer alan kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması maalesef gereken tedbirler alınmadığı için başarılı olamamıştır. Özellikle Türkiye’de kayıt dışı ekonominin yaygın olmasında ki temel faktörün vergi idaresinin denetim konusunda etkin olamaması olduğu herkes tarafından dile getirilmektedir⁸¹ Ancak sorunu kökten çözecek mahiyette önlemler alınmamaktadır.

Ülkemizde af konusu özellikle kriz dönemlerinde ortaya atılmaktadır.⁸² Krizlere karşı koyabilecek sağlam bir yapıya sahip olmayan ekonomimizde kriz zamanında ortaya çıkan acil gelir ihtiyacının karşılanmasında maalesef , afların uzun dönemli olumsuz etkileri göz ardı edilmektedir. Ayrıca af , “Yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına çıkmış

⁷⁷ Altar Ömer Arpacı, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar” **Vergi Sorunları**, Sayı.186, Mart 2004, .s.98

⁷⁸ Hüseyin Şahin, **Türkiye Ekonomisi**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 2.Basım ,Bursa 1993, s.185

⁷⁹ Hasan Yalçın - Arif Başer, **a.g.m.**, s.107

⁸⁰ Hasan Yalçın - Arif Başer, **a.g.m.**, s.107

⁸¹ Ali Çımat - Mehmet Avcı, **a.g.m.** s.51

⁸² Yusuf Keleş ,**a.g.m.**, s.75

sermayenin ülkeye geri dönmesini kolaylaştırarak sermayenin ülke içinde yatırıma dönüşmesi, yeni iş sahalarının açılması gibi önemli ekonomik fonksiyonlarda görebilir.’’⁸³

Ekonomik konjonktürün içerisinde bulunduğu kötü gidişat bireyleri ve şirketleri zor duruma sokabilir. Mali yönden zayıflayıp faaliyetlerini yürütmekte acze düşebilirler. Böyle bir durumda bireyler ve şirketler faaliyetlerini sürdürmek yada mali yükümlülüklerini yerine getirmek arasında seçim yapmak zorunda kalabilirler. Bu durumu ortadan kaldırmak bireyleri ve şirketleri rahatlatmak amacıyla devlet vergi affına başvurabilir. Ülkemizde de çıkarılmış olan vergi aflarının ekonomik gerekçelerinde bu gibi nedenler belirtilmiştir. Belirtilen bu ekonomik gerekçeler gerçekten doğru mudur? Yoksa bir vergi affını çıkarabilmek için mi ortaya atılmaktadır? Daha açıkçası burada sorulması gereken soru af kimler için çıkmaktadır?

Aşağıda 2002 yılında İstanbul’daki ilk 100 vergi borçlusunun sektörler itibariyle dağılımına yer verilmiştir. Öncelikli olarak şunu belirtelim ki ilk 100 borçlu içinde bulunan mükelleflerin % 99’u kamuoyunca da bilinen az sayıda sermaye grubuna dahildir.⁸⁴ Bu gruplar çok büyük cirolara sahip olup ödemeleri gereken vergilerle dahi büyük işler yapılabilir.

Tablo 3 KAMU DAHİL SEKTÖRLER BAZINDA DEVLETİN VERGİ ALACAKLARI (YTL)

SEKTÖRLER	Vergi aslı borcu	Gecikme zammı borcu	Toplam borç	Toplam içindeki pay %
Plastik,Lastik,Otomotiv	24.450.800.00	22.219.388.00	46.670.188.00	1
Kimya,Temizlik,İlaç	26.481.206.00	32.558.531.00	59.039.737.00	1
Diğer(Gıda,Tütün,bira)	47.883.527.00	27.296.213.00	75.179.740.00	2
Seramik,Cam	34.158.969.00	52.461.169.00	86.620.138.00	2
Finans	20.414.168.00	23.630.693.00	44.044.861.00	1
Medya	11.272.167.00	10.759.312.00	22.031.479.00	1
Holdings	16.552.163.00	8.659.047.00	25.211.210.00	1
İletişim	90.192.557.00	11.113.200.00	101.305.757.00	3
Demir çelik, maden, inşaat	61.248.770.00	68.020.126.00	129.268.896.00	3
Elektronik	130.321.357.00	18.946.823.00	149.268.180.00	4
Beyaz Eşya	109.711.525.00	45.599.332.00	155.310.857.00	4
Turizm	134.723.575.00	84.386.623.00	219.110.198.00	5
Tekstil	114.747.255.00	118.823.042.00	233.570.297.00	6
Kamu(KİT,BİT,BELEDİYE)	1.064.121.571.00	1.603.824.156.00	2.667.945.727.00	66
TOPLAM	1886.279.610.00	2.128.297.655.00	4.014.577.265.00	100

Kaynak : Yusuf Keleş, a.g.m., s.80

Burada ilk dikkati çeken şey devletin hazırlamış olduğu kanunlara öncelikle itaat etmesi, uygulaması gereken kurumlar olan kamu kurumlarının toplam içinde % 66’lık bir borca sahip olmalarıdır. Ancak burada şunu da belirtmeliyiz ki bu kurumların bu durumda olmasında bu

⁸³ T.Murat Özden, a.g.e, s.41

⁸⁴ Yusuf Keleş, a.g.m. s.81

kurumların birer oy potansiyeli olarak görülmesi, zamanın gereklerine uygun teknoloji kullanmamaları, yönetimlerinde yeterli etkinliğin sağlanamaması v.s. gibi nedenlerin etkisi büyüktür.

Geriye kalan % 36'lık kısmın % 11'i turizm ve tekstil sektörlerine ait olup bu alacakların büyük çoğunluğu tahsil edilemeyecek alacaklardır. Kayıp ve kaçakların en yüksek düzeyde olduğu sektörlerdir. % 8'lik kısmı krizden en az etkilenen ve nakit çalışan bir sektör olan beyaz eşya ve Elektronik sektörüdür. % 3'lük kısmı likitide oranı ve tahsil imkanı en kolay olan iletişim sektörüdür. Türkiye'de dar gelirlinin hakkını savunması gereken medyanın bile devlete borçları büyük miktarlardadır.⁸⁵

Şu veriler neden ülkemizde bazı kesimlerim belli zamanlarda yaptıkları af propagandalarından kısa bir süre sonra af çıkartıldığını, buna rağmen akademisyenlerin ve denetmenlerin hastalığı ve çözüm önerilerini sürekli tekrarlamalarına rağmen dikkate alınmadıklarını açıkça ortaya koymaktadır. Hemen hemen her kanunda büyük tartışmaların yaşandığı TBMM'de konu af yasaları olduğu zaman aynı tartışmaların sert bir şekilde dile getirilmediği görülmektedir.

Sonuç olarak, ülkemizdeki vergi afları, asıl itibariyle ekonomik gerekçe adı altında siyasi nedenlerle çıkartılmaktadır.

3.VERGİ AFFININ MALİ NEDENLERİ

Kamu gelirleri dar anlamda “Devlet ya da diğer kamu kuruluşlarının kamu ihtiyaçlarından doğan giderleri karşılamak için gerek vergileme yetkilerine dayanarak, gerekse özel mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla elde ettikleri bütün iktisadi değerlerdir.” Dar anlamda ise “Sadece devlete ait zora dayanan nitelikteki gerçek gelirlerdir.”⁸⁶ Kamusal ihtiyaçları karşılamak için elde edilen kamu gelirleri içinde ki en büyük pay ise vergi gelirlerine aittir. Bundan dolayı vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz elde edilmesi büyük önem arz etmektedir. Vergi affının mali amacından maksat, tahsili imkansız hale gelmiş olan alacakların hiç olmazsa bir kısmını tahsil etmek, bütçe açıklarının kapatılmasını sağlamak ve vergi alacağının zamanında tahsil edilmesini sağlamaktır.

⁸⁵ Yusuf Keleş, **a.g.m.** s.81

⁸⁶ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi 2**, 5.Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa 2000, s.5-6

Örneğin, devlet ekonominin içinde bulunduğu durum, idare ve yargının işgücü fazlalığı gibi nedenlerle mali yükümlülüklerin bir kısmını ortadan kaldırarak vergi aslının zamanında ödenmesi amacıyla affa başvurabilmektedir.⁸⁷

Devletin bazı dönemlerde gelire olan ihtiyacı çok şiddetli bir biçimde ortaya çıkabilmektedir. Politik ve ekonomik konjonktürün vergi oranlarını arttırmaya yada bütçe kısıntısına gitmeye uygun olmadığı zamanlarda sorun daha da ağırlaşır.⁸⁸ Kısa dönemli gelir ihtiyacının arttığı dönemlerde en önemli kaynak borçlanma olsa da ekonomik konjonktürün etkisiyle halktan ve şirketlerden borçlanmak mümkün olmayabilir. Böyle durumlarda af bir çare olarak görülebilmektedir. Özellikle ülkemiz gibi enflasyon oranı çok yüksek, büyük miktarda iç ve dış borca sahip ve faiz yükü altında ezilen ülkelerde vergi gelirlerini elde etmek çok daha büyük önem arz etmektedir. Ancak ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik duruma birde siyasi istikrarsızlık ve siyasi iradesizlik eklendiğinden dolayı bu gelirler elde edilememektedir. Bundan dolayı gelir için her amacı mubah sayan hükümetler olumsuz etkileri hiçe sayarak vergi aflarını gelir aracı olarak kullanmaktadırlar.

Dünyanın her yerinde vergi afları tartışmalı bir gelir kaynağı olsa da vergi aflarına başvurulmasında ki belli başlı amaç, en kısa zamanda gelirleri arttırmaktır.⁸⁹ Uygulamada vergi afları kısa dönemli bir gelir kaynağı olarak görülebilmektedir.⁹⁰

4. VERGİ AFFININ TEKNİK NEDENLERİ

Teknik nedenlerden kastedilen vergi idaresi ve yargısının yetersizliğinden kaynaklanan nedenlerdir. Amaç ise idarede ve yargıda iş gücünü azaltıp etkinliğin sağlanmasıdır.

Bir ülkede vergi sisteminin başarılı olabilmesi için vergi kanunları günün şartlarını karşılamalı, vergi idaresi etkin bir şekilde çalışmalı bunun içinde teknolojik imkanlara, yeterli ve kalifiye insan kaynağına, optimum bir vergi denetim mekanizmasına sahip olunmalıdır.⁹¹ Özellikle çağdaş vergi sistemi olan beyan esasının iyi bir şekilde işleyebilmesinde denetimlerin ve kalifiye insan kaynağının önemi büyüktür. Vergi idaresi ve yargısının çok

⁸⁷ T. Murat Özden, **a.g.e.** s.39

⁸⁸ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.52

⁸⁹ Bkz. <http://www1.worldbank.org.tr/publicsector/tax/amnesties.html>

⁹⁰ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.52

⁹¹ Altar Ömer Arpacı, **a.g.e.** s:95

büyük bir iş hacmi altında bulunması yeterli denetim elemanlarının bulunmayışı gibi sebepler nedeniyle denetimlerden istenilen amaç sağlanamayacağı için beyan esasına dayalı sistemde etkin bir şekilde yürütülemez. Böyle bir durumda devlet, sistemi düzeltmek için yapacağı reformlara uygun bir zemin hazırlamak amacıyla affa başvurabilir.

Vergi affı kavramıyla kastedilmek istenen şey, vergi cezalarının ve gecikme zamlarının affı olsa da uygulamada vergi asıllarının da affedildiği görülmektedir. Vergi asıllarının da affa dahil edilmesindeki amaç vergi yönetiminin yetersizliğinden doğan etkileri ortadan kaldırmaktır.⁹²

Bunun yanında bir ülkenin değişen şartlarına uyum sağlamak için vergi mevzuatında değişiklikler yapılabilir. Ancak yapılan bu mevzuat değişikliklerinin sıklaşması mükellefleri ve vergi idaresinin mevzuata uyumun güçleştirir. Mevzuata yeterince uyum sağlanamaması böyle zamanlarda vergi kaçakçılığı oranlarını da arttırmaktadır.⁹³ Ülkemizde vergi tekniği çok karmaşık bir yapıya sahiptir. Vergi tekniğinin çok karmaşık bir yapıya sahip olması hem mükelleflerin hem de vergi idaresini işlerini zorlaştırmaktadır. Personel şişkinliğine ve maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Uygulanmakta olan vergi tekniğini en iyi bilmesi geren Maliye Bakanlığı yetkilileri bile konuya tam hakim değildiler.⁹⁴

Vergi idaresi 1980'li yıllardan bu yana teknolojik imkanlarını geliştirmeye, istihbarat arşivleri kurmaya, binaları yenilemeye, çeşitli araç ve gereçlerle donatmaya çalışsa da bunlar yetersiz kalmaktadır.⁹⁵ Maalesef vergi daireleri kendi bölgelerindeki mükelleflerin tam tespitini yapamamaktadır. İş yükünün fazlığı nedeniyle mükelleflerin mükellefiyete dair sorunlarıyla ilgilenememektedirler.⁹⁶

5. VERGİ AFFININ SOSYAL NEDENLERİ

Çeşitli nedenlerden dolayı özellikle ekonomik içinde bulunduğu durum nedeniyle birçok mükellef vergisel görevlerini yerine getirememektedir. Bundan dolayı vergi aflarıyla bu

⁹² Recai Dönmez, **a.g.e.**, s:21

⁹³ Adnan Gerçek - Mehmet Yüce, **a.g.m.**, s.16

⁹⁴ **a.g.m.**,s .14

⁹⁵ Mehmet Tosuner, “Vergi Kayıp Ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, Ekim 1997, s:69

⁹⁶ Adnan Gerçek, **a.g.m.** s:66

mükellefler rahatlatılarak psikolojik baskıdan kurtarılmak istenmektedir. Diğer bir neden vergi aflarıyla mükellefin geçmiş hatalarını temizleyerek vergiye olan itaatlerini arttırmaktır.

Bunun yanında vergilendirilebilir olduğu halde vergi sistemi dışında kalan mükelleflerin sistem içerisine dahil edilmesini sağlayıp gereğinden az olsa da vergilendirilip vergilemede kısmen de olsa bir adalet sağlamaktır.

Diğer bir sosyal nedende beyana dayanan vergi sistemlerinde, vergi sistemindeki çarpıklıklar nedeniyle bu sistemin tam olarak uygulanamaması nedeniyle mükellefler arasında ortaya çıkan idari ve adli hataların ortadan kaldırılmak istenmesidir.⁹⁷

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI

A. TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ TARİHİ VE 1960 SONRASI AFLARIN GENEL ANLAMDA GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

1. TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ TARİHİ

Öncelikle şunu belirtelim ki ülkemizde de sık sık başvuru alan vergi afları dünyanın birçok ülkesinde de başvurulmaktadır. Son yirmi yılda Amerika'da kırktan fazla eyalet vergi aflarını çeşitli şekillerde uygulamışlardır. Dünyanın birçok ülkesi de bir veya birkaç kez vergi aflarına başvurmuştur. Avrupa'da; Belçika, Fransa, İrlanda, İtalya, İsviçre, Latin Amerika'da; Arjantin, Bolivya, Brezilya, Şili, Kolombiya, Ekvator, Meksika, Panama, Peru, Uruguay, Asya'da; Hindistan, Malezya, Pakistan, Sri Lanka Pasifik'te; Endonezya, Yeni Zelanda, Filipinler vergi aflarına başvurmuşlardır.⁹⁸

⁹⁷ T.Murat Özden, **a.g.m.**, s.45

⁹⁸ James Alm, **a.g.m.**'Georgia State Üni, [.http://isp-aysps.gsu.edu/papers/ispwp9806.html](http://isp-aysps.gsu.edu/papers/ispwp9806.html)

Hukuk sistemimizde çeşitli zamanlarda çıkarılan kanunlar ile cezaların affı yoluna gidilmiştir. Vergi cezalarının affı da bazen bu kanunların içinde madde olarak gösterilmiş, bazen de vergi aflarına ayrı kanunlarla başvurulmuştur.

Türkiye’de teknik anlamda ilk vergi affına 2.Murat zamanında başvurulmuştur.⁹⁹ Daha sonra 1906 yılında yol vergisi yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere af getirilmiştir.¹⁰⁰ Türkiye Cumhuriyeti’nde ise ilk vergi affına 1928 yılında 145 sayılı “Elviyeyi Selased Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanunla” başvurulmuştur.¹⁰¹ Bu tarihten sonra aflar hayatımızın vazgeçilmez unsurlarından biri olmuştur. Türk hukukunda “vergi cezalarının affına” 1961 yılına kadar yer verilmemiştir. Vergi cezalarının affına ilk kez 03.03.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı “ Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun” ile başvurulmuştur.¹⁰²

Genel olarak 1960 ve 1970’li yıllarda özel olarak mali af yasaları çıkartılmamış, çıkartılan siyasi nitelikteki af yasalarında birkaç madde ile mali affa da olanak tanınmıştır. Ancak bu olgu 1980 sonrası değişmiş özel olarak mali af yasaları çıkartılmaya başlamıştır.¹⁰³ Ayrıca 1980 öncesi çıkarılan afların gerekçeleri ile sonrası çıkarılan afların gerekçeleri arasında öncelik bakımından da farklılık vardır.

Örneğin, 09.08.1966 gün ve 12370 numaralı mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan 780 sayılı “Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanunun” gerekçesi “Vergi dairesi ve malı kaza mercilerinin normal çalışmalarını aksatan birikmiş ihtilaflı işlerin tasfiyesini temin ve bu suretle idare ve mercilerin muntazam çalışmalarının sağlanması, vergi cezasına maruz kalmış mükelleflerin maddi ve manevi yönden ferahlığa kavuşturulması, çalışma güç ve şevklerinin arttırılması”¹⁰⁴ olarak açıklanmıştır. 1974 tarihinde çıkarılan 1803 sayılı ‘Cumhuriyetin 50.Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı hakkındaki yasanın gerekçesi zaten yasanın isminde de belirtilmiştir. 1980 öncesi çıkarılan aflar genel itibariyle siyasi ve teknik içerikli olmuştur.

20.03.1981 tarihinde çıkarılan 2431 sayılı “ Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanunun” gerekçeleri,

⁹⁹ Mehmet Emin Palamut, **a.g.m.** ,s.7

¹⁰⁰ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.141

¹⁰¹ Yusuf Keleş, **a.g.m.**, s.77

¹⁰² Nami Çağan, **a.g.m.**, s.116

¹⁰³ Fikret Sayar, **a.g.m.**, s.72

¹⁰⁴ Fikret Sayar, **a.g.m.**, s.66

vergi idaresi ve yargısının iş gücünün azaltılması ve beyan dışında kalmış olan servet unsurlarını kayıt altına almak olduğu belirtilmiştir.¹⁰⁵ 06.02.2001 tarihinde çıkarılan 414 seri nolu Tahsilat Genel Tebliğinde affın gerekçeleri olarak, ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle vergilerini ödeyemeyen mükelleflere ödeme kolaylığı getirmek ve ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum nedeniyle gelirlerin bir an önce hazineye intikalini sağlamak olduğu belirtilmiştir.¹⁰⁶ Bu af özellikle Bolu ve Düzce depreminden etkilenenler için çıkartılmıştır. Görüldüğü üzere 1980 sonrası afların ana gerekçesi ekonomik olmuştur.

Ayrıca afların kapsamı gittikçe artmıştır. 113 sayılı kanun vergi cezalarını af kapsamı dışında bırakmış, 281 sayılı kanun vergi cezalarını ve gecikme zamlarını tecil etmiştir. 2431 sayılı kanunda V.U.K. kapsamına giren vergi, resim ve harçların asıllarının ödenmesi halinde bunlara bağlı vergi cezalarının % 92'si terkinine tabi tutulmuştur. 2801 sayılı kanunda vergi cezalarının affı bir tarafa ilk defa, vergi asıllarının bir kısmı affa tabi tutulmuştur.

Ülkemizde 1928 yılındaki aftan sonra gerek genel afların içinde gerekse özel af niteliğinde defalarca affa başvurulmuştur .

1923'ten günümüze kadar çıkarılan mali aflar şunlardır;¹⁰⁷

- 1) **05 Ağustos 1928: “Elviyeyi Selased vergilerinin sureti cibayetine dair yasa.”**
- 2) **15 Mart 1934: 4530 sayılı “Varlık vergisinin bakayasının terkinine dair yasa.”**
- 3) **04 Temmuz 1934: 2566 sayılı “Vergi bakayasının tasfiyesine dair yasa.”**
- 4) **29 Haziran 1938: 3568 sayılı “Arazi vergisinin mali yıl sonuna kadar olan bakiyesinin terkinine dair yasa.”**
- 5) **13 Haziran 1946: “Orman İşletmelerinin bazı vergilerden muaf tutulması hakkındaki yasa.”**
- 6) **21 Ocak 1947 : 5050 sayılı “Toprak mahsulleri vergisi artıklarının silinmesi hakkında yasa.”**
- 7) **26 Ekim 1960 : 113 sayılı af yasası.**

¹⁰⁵ a.g.m, s.66-67

¹⁰⁶ Bkz. <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0/F63A99F7A66EA16186256AA9003CC960?OpenDocument>

¹⁰⁷ Bkz. <http://fireball.atonet.org.tr/turkce/bulten/bulten.php3?sira=246>, Bkz.Yusuf Keleş, a.g.m, s.77

8) 28 Aralık 1961: 281 sayılı “Vergi cezaları gecikme zamlarının Tecil ve Tasfiyesine dair yasa.”

9) 23 Şubat 1963: 218 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa.

10) 13 Haziran 1963:252 sayılı “Spor kulüplerinin vergi borçlarının bir defaya mahsus olmak üzere affı hakkında yasa.

11) 05 Eylül 1963: 325 sayılı “Kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesi hakkında yasa.”

12) 16 Temmuz 1965: 691 sayılı “Belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin bir kısım borçlarının Hazinece terkin ve tahkimi hakkında yasa.”

13) 03 Ağustos 1966 :780 sayılı “Bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa.”

14) 15 Mayıs 1974:1803 sayılı “Cumhuriyetin 50. yılı nedeniyle bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa.”

15) 20 Mart 1981: 2431 sayılı “Tahsilatın hızlandırılması ve beyan dışı kalmış servet unsurlarıyla vesikasız emtianın beyanına ilişkin yasa.”

16) 2 Mart 1982 : 2431 sayılı yasaya ek

17) 22 Şubat 1983: 2801 sayılı “Bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsili hakkında yasa.”

18) 1985: Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanunun geçici 4. Maddesi

19) 3505 sayılı yasa, (geçici birinci madde)

20) 3689 sayılı yasa (geçici birinci madde)

21) 3787 sayılı yasa

22) 400 sayılı tahsilat genel tebliğ (2)

23) 4369 sayılı yasa

24) 414 sayılı tahsilat genel tebliğ (3)

25) 4748 sayılı yasa ile emlak vergisi ile ilgili af düzenlemesi (emlak vergisi yasanının geçici 21.maddesi)

26) 1988: “Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanunun geçici 1. Maddesi.”

27) 1990: “Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında kanunun geçici 1. Maddesi.”

28) 1992: “Bazı kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması ve matrah artırımını hakkında kanun.”

29) 27 Şubat 2003 tarihinde de “Vergi Barışı” kanunu yürürlüğe girdi

2. 1960 SONRASI AFLARIN GEREKÇESİ, GENEL ANLAMDA İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİLERİ

a. 281, 218 VE 325 SAYILI KANUNLARIN GEREKÇELERİ, İÇERİKLERİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİLERİ

aa. KANUNUNLARIN GEREKÇESİ

1960 sonrası ilk af yasasına 28.02.1961 yılında kabul edilen 281 sayılı “Vergi Cezalarının, Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine dair Kanun” ile başvurulmuştur.

281 sayılı kanunun gerekçesinde, vergi sisteminde yapılan değişikliklerle gelir vergisi ve vergi usul kanunu uygulamasına geçilmiş olmasına rağmen çağdaş gelir vergisi uygulamasına gerek mükelleflerin gerekse vergi yönetiminin tam olarak alışamamaları nedeniyle cezayı yaptırımlarla karşılaştıkları belirtilmiştir.¹⁰⁸ Ayrıca yeni ve teminatlı bir Anayasa çerçevesinde sağlam temeller üzerine kurulmuş...demokratik rejime ulaşmanın kolay olmadığı ve bu aradaki güçlüklerin suçların artmasında etkili olduğu vurgulandıktan sonra sosyal bir özlem olarak bazı suçların affı yoluna gidildiği belirtilmiştir.¹⁰⁹

325 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkındaki Kanun” ise ekonomide yaşanan olumsuzluklar nedeniyle Kamu İktisadi Teşebbüslerinin çeşitli vergilerden dolayı oluşan borçlarını ödeyememeleri nedeniyle oluşmuş olan tahsili imkansız vergi borçları için çıkartılmıştır.¹¹⁰

1950 sonrası uygulamaya geçirilen Gelir Vergisinin mükellefler açısından ve yönetim açısından tam olarak uygulanamaması ayrıca yeterli denetim elemanı olmayışı nedeniyle incelemelerin yetersiz kalışı bu yasaların nedenleri arasında sayılmıştır.¹¹¹

¹⁰⁸ Bkz. 281 sayılı kanun gerekçesi, **Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi** ,C.1,s.31

¹⁰⁹ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.65

¹¹⁰ Bkz 325 sayılı kanun gerekçesi, **Millet Meclisi Tutanak Dergisi** , C.XVI ,s.122

¹¹¹ Fikret Sayar, **a.g.m** s.65

bb. KANUNLARIN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİLERİ

281 sayılı kanun ile, Genel bütçe, İl Özel İdare ve Belediye bütçeleri ile ilgili bütün vergi, resim ve harçlara ait vergi cezaları af kapsamına alınmıştır. Bunlara ait vergi, resim ve harç üzerinden kesilen cezaların ve zamlarının % 30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye % 60'ı, % 50'sinin şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiye % 50'sinin affedilmesi öngörülmüştür.¹¹²

281 sayılı kanun vergi cezalarının tamamını değil, yalnız cezanın belli bir kısmını bazı şartlar altında affetmiştir. Bu bakımdan kanunun getirdiği af hükümleri 'Şartlı Af' niteliğindedir. Kanunda ayrıca süre yönünden konmuş şartlar yanında uyuşmazlık konusu olan vergi cezaları bakımından da uyuşmazlıktan vazgeçme şartına yer verilmiştir.¹¹³

218 Sayılı kanunda vergi cezalarından usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının ise yarısı affedilmiştir. Ayrıca hileli vergi suçlarından dolayı kamusal nitelikteki suçlarında affedildiği belirtilmiştir. Gecikme zamları ise affın dışında bırakılmıştır.¹¹⁴ 23.02.1963 sayılı af kanununun konuyu eksik düzenlemesi nedeniyle AATUH kanun uyarınca tecil edilmiş durumda bulunan vergi cezalarına affın uygulanabilmesi, ancak 304 sayılı Vergi Usul Kanunu genel tebliğiyle sağlanabilmiştir.¹¹⁵

325 sayılı kanunla KİT'lerin 1960 ve daha önceki yıllara ait bir kısım vergi borçlarının silinmesi öngörülmüştür.

1963 yılında 9.012 YTL vergi tahsilatı hedeflenmiş, 8.424 YTL tahsilat elde edilmiştir. Hedefin % 93.5'i gerçekleştirilmiştir. 1963 yılında af uygulamaları sonucunda vergi gelirlerinde bir artma olsa da beyana dayalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı düşmüştür.¹¹⁶

¹¹² Bkz. 281 sayılı kanun gerekçesi...

¹¹³ Nami Çağan, a.g.m., s.117

¹¹⁴ Recai Dönmez, a.g.e., s.148

¹¹⁵ A.Bumin Doğrusöz, "Olması Gereken Af Kanunu" **Dünya**, 20.11.2002 Perşembe

¹¹⁶ Dilek Akgün, a.g.e., s.40

b. 780 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

aa. KANUNUN GEREKÇESİ

09.08.1966 gün ve 12370 numaralı mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan 780 sayılı ‘‘Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanunun’’ gerekçesi olarak, birikmiş olan ihtilafli dosyaların tasfiyesini sağlayarak vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmek, cezaya maruz kalmış mükellefleri rahata kavuşturarak çalışma isteklerini arttırmak, vergisel ödevlerini istemeyerek yerine getirmeyip cezaya muhatap kalmış olan mükellefleri şevklerini kırmamak için affa başvurulduğu belirtilmiştir.¹¹⁷

bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

Bu kanun vergi cezalarıyla birlikte gecikme zamlarını da af kapsamına almıştır. Aftan yararlanmayı da vergi asıllarının ödenmesine bağlanmıştır. Kanunda 31 aralık 1965’e kadar ki dönemde kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan vergi cezaları ile uygulanan gecikme zamları; vergi asıllarının kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içinde ödenmesi halinde affedileceği belirtilmiştir.¹¹⁸ Ayrıca maddenin son fıkrasında kanun yürürlüğe girdikten sonra 31 aralık 1965 tarihine kadarki dönemlere ait olan kesilecek vergi cezaları bakımından da vergi aslının ödenmesi şartıyla bu cezaların da affedileceği belirtilmiştir.¹¹⁹

Af uygulamasının sonucunda, 1966 yılında 12.677 YTL vergi geliri tahsilatı hedeflenmiş, 12.464 YTL tahsilat gerçekleştirilmiştir. % 98.3’lük bir başarı sağlanmıştır.¹²⁰

¹¹⁷ Fikret Sayar, **a.g.m.**, s.66

¹¹⁸ Nami Çağan, **a.g.m.** s.118

¹¹⁹ Nami Çağan, **a.g.m.** s.119

¹²⁰ Dilek Akgün, **a.g.m.** s.42

c. 1803 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

aa. KANUNUN GEREKÇESİ

1803 sayılı Cumhuriyet'in 50.Yılı nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Tasfiyesine dair Kanun," 18.05.1974 ve 14890 Sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kanunda gerekçe olarak açıklayıcı bilgilere yer verilmemiş olup kanun maddelerinin açıklanmasıyla yetinilmiştir. Genel nitelikli bir af kanunu olup vergi affına birkaç maddeyle yer verilmiştir.¹²¹ Birkaç maddeyle düzenlenen bu affın gerekçelerinin gelir elde etmek, yargı organlarının ve idarenin işgücünü hafifletmek olduğu söylenebilir.¹²²

bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

1803 sayılı kanun bir 'tasarı' olarak değil bir 'teklif' olarak meclise sunulmuştur.¹²³ Hükümet bu davranışıyla af sorumluluğunu üzerine almak istememiş, sorumluluğu Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin tamamına yaymak istemiştir. Hükümetin sorumluluğu kendi üzerine almak istememesi siyasi kaygıların ön planda olduğunu göstermektedir. Siyasi kaygıların ön planda olduğunu gösteren diğer bir durum da, muhalefetin kanunun her maddesini şiddetle eleştirmesine rağmen vergi affını düzenleyen maddelerinde sesini fazla çıkarmaması olmuştur.¹²⁴

Af yasası ile 1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere ait kamu alacaklarının vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri affedilmiştir.¹²⁵ Vergi affını düzenleyen 9. maddenin A bendinde beyana dayalı vergilerin, Sosyal Sigortalar Kurumu primlerinin ve 6183 sayılı kanunun 1. ve 2. maddelerinin şümulüne giren diğer amme alacaklarına tahakkuk eden cezaların, gecikme zamlarının ve faizlerin amme alacaklarının aslının 18.01.1975 tarihine kadar ödenmesi şartıyla, tamamının affedileceği belirtilmiştir.(m.9A bendi) Aftan yararlanma,

¹²¹ Fikret Sayar, **a.g.m.**, s.66

¹²² Dilek Akgün, **a.g.e.**, s.4

¹²³ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.161

¹²⁴ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.162

¹²⁵ Mehmet Karabulut, **a.g.e.** s.114

ihtilaftan vazgeçme şartına bağlanmıştır. Yükümlülere davanın bitiminden itibaren 8 aylık sürede amme alacağına aslını ödemek suretiyle aftan yararlanma olanağı verilmiştir.¹²⁶

Vergi tahsilatına baktığımız zaman, 1974 bütçesine göre hedeflenen 67.578 YTL'ye karşılık 65.578 YTL bir tahsilat gerçekleştirilmiştir. % 96.4 oranında bir başarı sağlanmıştır.¹²⁷ Bu dönemde dış ticaretten alınan vergiler önemli ölçüde artmış, beyana dayanan vergilerde ise önemli bir artış olmamıştır. 1974 yılında vergi gelirlerinde bir önceki yıla göre % 25.4 oranında bir artış sağlanmıştır.¹²⁸

d. 2431 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

aa. KANUNUN GEREKÇESİ

2431 Sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun” 20.03.1981 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş, 22.03.1981 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

1970 ve 1980 arası Türkiye açısından birçok alanda çok kötü bir dönem olmuştur. 1970’den sonra artan petrol fiyatları, Kıbrıs Barış harekatı ve sonucunda ortaya çıkan ambargo Türk ekonomisinde ağır bir yük oluşturmuştur. Siyasal istikrarsızlıkların en üst düzeyde olduğu, mutabakatların sağlanamadığı bu dönemde bir çok alanda özellikle ekonomik alanda gerekli tedbirler alınamamıştır. Terörün tırmanışı, iç kargaşa, grevler ülke ekonomisini çok kötü etkilemiştir.¹²⁹ Bütün bu olanlar 1980 darbesini hazırlamıştır.

Darbeden sonra kurulan Milli Güvenlik Konseyi’nin ilk icraatları vergi alanına ilişkin olmuştur. Yeni yönetimin ihtiyaç duyacağı kaynağı yaratmak, gergin olan sosyal ortamı rahatlatmak ve çok büyük boyutlara ulaşmış olan ihtilafli dosyaları temizlemek maksadı ile affa başvurulmuştur.¹³⁰ Ekonomik neden olarak 1970’lerin ikinci yarısından itibaren artan enflasyon, artan petrol fiyatları ve buna bağlı olarak artan döviz ihtiyacı ekonomik yapıyı bozduğu belirtilmiş, böyle bir ortamda gerek beyan dışı kalmış servet unsurlarını gerekse

¹²⁶ A.Bumin Doğrusöz, **a.g.m.** Dünya

¹²⁷ Dilek Akgün, **a.g.e.** s.50

¹²⁸ Mehmet Karabulut, **a.g.e.** s.116

¹²⁹ Hüseyin Şahin, **a.g.e.** s.70

¹³⁰ Recai Dönmez, **a.g.e.** s.178

vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilip kayıt altına alınması , buradan elde edilen kazançların ekonomik alanlara aktarılması amacıyla affa başvurulduğu belirtilmiştir.¹³¹

bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

2431 Sayılı kanun ile 10.03.1981'e kadar kesinleşmiş, henüz tahsil edilememiş vergi usul kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezaların, vergi asıllarının tamamı yada % 10'unun 31.08.1981 tarihine kadar ödenmesi koşuluyla % 90'nının affedileceği belirtilmiştir.¹³² 31.12.1980 tarihinden sonra verilmesi gereken beyannameler üzerinde tarh edecek olan vergiler af kapsamı dışında bırakılmıştır. Örneğin gelir vergisi ve kurumlar vergisi 1980 yılı için af kapsamı dışında bırakılmıştır.¹³³ Kamusal nitelikteki vergi cezaları da affın dışında bırakılmıştır.

2431 sayılı yasa, af hükümlerinin pişmanlık ve ıslah hükümleriyle birlikte uygulanmasını sağlamış, pişmanlık hükümlerini yerine getirenlerden pişmanlık zammı alınmayacağı hükmüne bağlanmıştır.¹³⁴ Kesinleşmemiş alacaklarda ise aftan yararlanmayı uyumsuzluk yaratmama ve yaratılmış uyumsuzluktan vazgeçme şartına bağlanmıştır. Servet affı içinse bildirimde gösterilen servet unsurlarının belgelendirilme koşulu aranmıştır.¹³⁵

Kanunun uygulanması sonucunda 1981 yılında 1.348.000 YTL vergi hedeflenmiş, 1.190.000 YTL tahsilat gerçekleştirilmiştir. Vergi affı uygulaması konsolide bütçe gelirlerini bir önceki yıla göre % 10 oranında arttırırken, genel bütçe gelirlerini % 5.6 arttırmış, ancak vergi gelirleri toplamında ise bir önceki yıla göre % 6'lık bir düşüş yaşanmıştır.¹³⁶

¹³¹ Yusuf Keleş, **a.g.m.** s.76

¹³² Bkz .**2431 Sayılı kanun**, Madde 1,Resmi Gazete, 23.03.1981

¹³³ Recai Dönmez ,**a.g.e.**, s.183

¹³⁴ Mehmet Karabulut, **a.g.e.** s.119

¹³⁵ Mehmet Karabulut, **a.g.e.** s.120

¹³⁶ Duran Bülbül, ‘‘Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri 2’’, **Yaklaşım**, Sayı:132, Aralık 2003

e. 2801 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

aa. KANUNUN GEREKÇESİ

2801 sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkındaki Kanun” 24.02.1983 gün ve 17969 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. 2801 sayılı yasa da 2431 sayılı yasa gibi olağanüstü bir dönemin eseridir. O güne kadar çıkartılmış olan af kanunlarının en kapsamlısı olup asli vergi borçlarını dahi affetmiştir.¹³⁷

Kanunda gerekçe olarak, “Birikmiş olan ihtilafli dosyaların gerek tasfiye edilmesini sağlamak gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş olan emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi”¹³⁸ ekonomik durum nedeniyle borçlarını ödeyemez hale gelmiş olan mükelleflerin borçlarını konsolide etmek¹³⁹ amacıyla affa başvurulduğu belirtilmiştir. 2801 sayılı yasada ekonomik ve teknik gerekçeler ön plana çıkmıştır.

bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

2801 sayılı yasa kapsam açısından geniş tutulmuştur. Ayrıca hem idarenin işlemleri yürütmesi hem de mükellefin işlemlerini kolayca halletmesi açısından ortaya çıkabilecek en ufak sorunlar bile tebliğlerle açıklama yoluna gidilmiştir. Böylece en zor durumdaki mükelleflere bile yardım edilebilmesi amaçlanmıştır.¹⁴⁰

2801 sayılı yasa ilke olarak, “01.01.1983 tarihinden önceki dönemleri kapsamaktadır. Yasa Vergi Usul Kanununun kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile bunlara ağırlı vergi cezaları, gecikme zamlarının yanı sıra servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanını da kapsama almıştır.”¹⁴¹ Buna karşılık, gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınan vergi ve resimler, belediyelere ödenen katılma payları, ecri misiller ve benzeri patrimonial gelirleri kapsam dışı kalmıştır.¹⁴²

2801 Sayılı yasa, henüz kesinleşmemiş vergi alacaklarında vergi aslının dörtte üçünün ödenmesi ve uyuşmazlık yaratılmaması koşuluyla, asli vergi borcunun geriye kalan dörtte

¹³⁷ Mehmet Karabulut, **a.g.e.** s.121

¹³⁸ Fikret Sayar, **a.g.m.**, s.67

¹³⁹ Yusuf Keleş, **a.g.m.** s.76

¹⁴⁰ Mehmet Karabulut, **a.g.e.**, s.120,

¹⁴¹ Mehmet Karabulut, **a.g.e.**, s.122

¹⁴² Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.201

birinden de asli cezalarla birlikte vazgeçmektedir. Vergi idaresi açılan davaların üçte ikisinin yükümlü lehine sonuçlanmasını buna gerekçe göstermiştir.¹⁴³

1983 yılında af uygulaması sonucundaki gelirlere bakacak olursak; konsolide bütçe gelirleri bir önceki yıla göre % 5.4 artış; ancak genel bütçe gelirleri toplamı % 18.9 ve vergi gelirleri toplamı da % 19.1 azalmıştır.

f) 3787 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

aa. KANUNUN GEREKÇESİ

3787 Sayılı ‘‘Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımına dair Kanun’’ 03.04.1992 tarihinde 21191 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir.

Kanunun gerekçesi olarak, şeffaf ve demokratik sayılmayan bazı uygulamaların etkilerini gidermek, 20 milyar YTL’yi aşan bir kamu alacağını tahsilatını kolaylaştırmak¹⁴⁴ için çıkartıldığı belirtilmiştir.

bb. KANUNUN İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

Genel olarak içeriğine bakacak olursak; birinci maddesinde, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçların tamamı ile bunların gecikme faizi, zammı ve vergi cezalarının ayrı ayrı % 3’ünün Ekim 1992 sonuna kadar dört eşit taksitle ödenmesi durumunda, ihtilaf yaratılmaması ve yaratılan ihtilaftan vazgeçilmesi şartıyla gecikme faizi, zammı ve vergi cezalarının % 70’nin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.¹⁴⁵

Yasayla mükelleflerin yasada belirtilen vergilendirme dönemlerine ilişkin beyan ettikleri vergi matrahlarını belli oranlarda arttırmaları ve arttırılan bu matrahlara karşılık gelen

¹⁴³ Mehmet Karabulut, **a.g.e.**, s.122

¹⁴⁴ Mehmet E.Palamut, **a.g.m.**, s.9

¹⁴⁵ <http://www.hukuki.net/kanun/3787.15.frameset.asp>

vergileri ödemeleri kaydıyla matrahı arttırılan dönemlere ilişkin hesapların incelenmeyeceği belirtilmiştir.¹⁴⁶

Af uygulamasından önce 27 milyon YTL alacağı olduğu ancak af uygulamasının bu alacağı ancak 12-15 milyon YTL'sini kapsadığı belirtilmiştir. Gelir idaresinin ise bu af uygulamasından 7-9 milyon YTL arası gelir elde etmeyi planladığı belirtilmiştir. Uygulama sonucunda yaklaşık 9 milyon YTL gelir elde edilmiştir. Ancak bu miktar 1992 yılı için öngörülen vergi gelirlerinin on beşte biridir.¹⁴⁷

Bu dönemdeki vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat oranlarına baktığımız zaman 1991'de % 82.50 olan bu oran, af yılı 1992'de % 81.68'e inmiş, 1993'te ise % 81.30 olarak gerçekleşmiştir.¹⁴⁸

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ SOSYAL VE EKONOMİK ETKİLERİ

A. VERGİ AFFININ SOSYAL ETKİLERİ

1.VERGİ AHLAKINA ETKİSİ

Önceki konularda vergi ahlakını, mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezalarına karşı takındıkları tavır olarak tanımlamıştık. Mükelleflerin vergilerini tam ve zamanında ödemelerinde vergi ahlakının önemi büyüktür. Diğer bir deyişle bir ülkede vergi ahlakı ne kadar gelişmiş ise vergi ödeme alışkanlığı o seviyede gelişmiş demektir.

“Vergi aflarına vergi ahlakı açısından baktığımız zaman vergi affı; kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun tam ve eksiksiz olarak ödenmesi diye tanımlanabilir.”¹⁴⁹ Bazı

¹⁴⁶ İbrahim Yumuşak ,a.g.m .s.40

¹⁴⁷ T.Murat Özden, a.g.e. s.102

¹⁴⁸ www.muhasabat.gov.tr/mbulten/menu6.asp

¹⁴⁹ Duran Bülbül, agm ‘2’, s.181

mükellefler ödemesi gereken vergi borcunu kendisini tatmin eden miktar olarak kabul edip beyanlarını eksik yaparken, bir kısmı da ödememekle çıkar sağlayacağını bilse de tüm gelirlerini beyan edebilmektedir.¹⁵⁰ Bu mükellefler arasında vergi ahlakının farklı algılanmasından kaynaklanmaktadır. Günümüzde vergi ahlakı, genel ahlakı geriden izlemekte vergi yasalarına aykırı davranışlar bir nevi ‘toplumsal kabiliyet’ olarak nitelendirilmektedir. Yapılan bir ankette iştirak edenlerin % 43’üne yakını vergi suçlusunu kiminle mukayese edersiniz ? sorusuna ‘‘Kurnaz bir iş adamıyla’’ diye cevap vermişlerdir.¹⁵¹

Vergi ahlakının gelişmişliğinde verginin mükelleflerce nasıl algılandığının önemi büyüktür. Vergi bir ödev midir? Yoksa bir karşılık mıdır?

Olması gereken cevap verginin bir ödev olduğudur. Çünkü ‘‘Bir vatandaş devlet benim ne iç ya da dış güvenlik, sağlık, adalet ve eğitim hizmetimi görsün ve ne de benden vergi alsın diyemediği gibi, devletten, verdiği vergi tutarı kadar kendisine hizmet yapılmasını da isteyemez.’’¹⁵² Eğer mükellefler vergileri bu şekilde yani kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılayacak olursa özellikle Türkiye gibi gelirlerinin büyük kısmı borçlara ve bunların faizlerine giden bir ülkede mükellefler yaptıkları ödemenin karşılığını alamayacaklardır.

Bundan dolayı mükelleflerin vergilerin bir ülke için önemini çok iyi algılamaları gerekmektedir. Aksi takdirde vergileri bir hizmet karşılığı olarak algılayan ve sık sık vergi aflarıyla vergi ödeme görevini yerine getirmeyenlerin kurtarıldığını gören mükelleflerin vergi ahlakı zayıflayacak ve onlar da ödevlerini tam olarak yerine getirmemeye başlayacaktır.

Ülkemizde verginin bir vatandaşlık görevi olması olgusu yeterince gelişmemiştir.¹⁵³ Bu bilincin yerleşmemiş olması mükelleflerin vergisel görevlerini eksik veya hiç yapmama yönündeki davranışlarını kolaylaştırmaktadır. Ayrıca vergi aflarıyla adaletsiz davranıldığını gören dürüst mükelleflerin vergiye karşı olan tutumu daha da değişmektedir. Diğer bir deyişle vergi afları vergi ahlakına sahip olan yani vergisel yükümlülüklerini yerine getirenleri cezalandırırken, yapmayanları ise ödüllendirmektedir.

Türkiye’de yapılan bir ankette mükelleflerin çoğu vergiyi ‘‘Kamu hizmetlerinin karşılığı’’ olarak algılamışlardır. Yine aynı ankete göre mükellefler vergi ahlakını da içine

¹⁵⁰ Adnan Gerçek - Mehmet Yüce **a.g.m.**, s.39

¹⁵¹ G. Schmölders (Çev. Salih Turhan), **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul 1976, s.108

¹⁵² Nihat Edizdoğan, **a.g.e.**, s.11

¹⁵³ Adnan Gerçek, **a.g.m.** s.66

alan vergi bilincinin zedelenmesindeki en önemli faktörün “Kamu harcamalarındaki savurganlık” olduğunu belirtmişler.¹⁵⁴

“Vergi ahlakı, genel kültür ve iktisadi seviyenin bir fonksiyonudur. Bu itibarla gelişmiş ülkelerde vergi ahlakı gelişmemiş ülkelere oranla daha yüksektir.”¹⁵⁵ Ülkemizde eğitim seviyesinin ve iktisadi seviyenin çok düşük olduğu düşünülürse vergi ahlakının gelişmediği de görülecektir.

Mükelleflerin vergiyi bir karşılık olarak algılamasındaki temel faktörler yukarıda belirttiğimiz gibi eğitimin ve iktisadi seviyenin düşük olmasıdır. Zaten yukarıda belirttiğimiz sebepler bile ülkemizdeki vergi ahlakının ne kadar düşük olduğunu göstermektedir. Bu olgular altında zaten düşük olan mükelleflerin vergi ahlakı, bir de vergi afları sonucunda vergisini vermeyenlerin cezadan kurtulduğunu görünce iyiden iyiye azalmıştır.

Vergi bilincinin yerleşmesinde ve vergi ahlakının oluşmasında eğitim ve kültür seviyesi önem arz etmekle birlikte, toplanan vergilerin gerekli yerlere kullanılmadığının , gelirlerin belli kesimlere kullanıldığının düşünülmesi vergi bilinci ve ahlakının azalmasına neden olacaktır.¹⁵⁶ Örneğin ülkemizde vatandaşların % 97’si ödedikleri vergilerin devletin ihtiyaç duyduğu alanlara harcanmadığını düşünmektedirler.¹⁵⁷

Mükelleflerin vergilerini tam ve eksiksiz ödemelerinde çok önemli bir yeri olan vergi ahlakı ve onu da içine alan vergi bilincini oluşturmak uzun yıllar alırken birkaç olumsuz faktör bu olguyu yıkabilir. Bunun en güzel örneği şüphesiz vergi aflarıdır. Ülkemizde çıkarılan vergi aflarının mecliste görüşülmesi sırasında en fazla tartışılan konulardan biri vergi affının vergi ahlakına etkisi olmuştur. Örneğin 3787 sayılı kanun tasarısının plan ve bütçe komisyonunda görüşülmesi sırasında “Beyan sisteminin zaafı üzerine birde af uygulamasına gidilmesinin cezaların caydırıcı etkisini azaltacağı belirtilmiş bu durumda vergi ahlakının azalacağı”¹⁵⁸ ifade edilmiştir.

Vergi ahlakının oluşmasında eğitimin büyük etkisi olmasına rağmen vergide adalet sağlanmadıkça, kamu gelirleri gerekli yatırımlarda kullanılmadıkça, rüşvet ve yolsuzluk

¹⁵⁴ Adnan Gerçek - Mehmet Yüce, **a.g.m.** ,s.63

¹⁵⁵ Adnan Gerçek - Mehmet Yüce, **a.g.m.** ,s.39

¹⁵⁶ Mehmet Tosuner, **a.g.m.**, s.71

¹⁵⁷ Şükrü Kızılot, “Niçin Vergi Toplanmıyor?,” 21.10.2004, Hürriyet

¹⁵⁸ Memet Karabulut, **a.g.m.** s.21

önlemedikçe vergi ahlakının oluşmasında yeterli başarı sağlanamaz.¹⁵⁹ Başarının sağlanamaması ise vergiden kaçmaya yönelik davranışları arttıracak dolayısıyla gelirler azalacaktır.¹⁶⁰ Görüldüğü gibi bir kısır döngü oluşmaktadır. Yani vergi afları vergi ahlakını bozmakta, bozulan ahlak vergi kaçakçılığına teşvik etmekte ve dolayısıyla vergi gelirleri azalmakta, gelir ihtiyacı da yeni aflara davetiye çıkartmaktadır. Ülkemiz açısından şunu da belirtmeliyiz ki vergi afları ülkemizde vergi ahlakının bozulmasında baş aktör olmayıp, zaten bozuk olan vergi ahlakının daha da bozulmasına neden olmaktadır. Bu durum ileriki konularda açıklayacağımız vergi aflarının diğer sosyal ve ekonomik etkileri açısından da aynıdır.

Sonuç olarak, vergi afları vergi ahlakına sahip olan yani vergisel yükümlülüklerini yerine getirenleri cezalandırırken, aksini yapanları ise ödüllendirmektedir.

2. VERGİDE ADALET VE EŞİTLİK İLKESİNE ETKİSİ

Her alanda olmak üzere adalet ve eşitlik ilkeleri, ülkelerin özellikle demokratik ülkelerin vazgeçilmez unsurlarıdır. T.C. Anayasasında da adalet ve eşitlik ilkelerine yer verilmiştir.

“Kanun önünde eşitlik” başlıklı 10.madde de, “...Hiçbir kişiye, aileye, zümreye ve sınıfa imtiyaz tanınmaz.” Bunun yanında “Vergi Ödevi” başlıklı 73. madde de, “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür...” denmiştir.

Vergi adaletinin sağlanmasındaki en önemli şart , herkesin kanun önünde eşit tutularak, vergileri herkesin ödeme gücüne göre dağıtılmasından geçmektedir.¹⁶¹ Sık sık aflara başvurulması adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyecektir. Aflar sayesinde vergisel ödevlerini yerine getirmeyenlerin cezadan kurtulduklarını gören dürüst mükelleflerin vergiler karşısında takındıkları tavır değişecektir.¹⁶²

Affi savunanlara göre, vergilendirilebilir olduğu halde vergilendirilemeyen mükellefleri kayıt altına almak, denetimlerdeki yetersizlik nedeniyle tahsil imkansızlığına düşmüş kimi

¹⁵⁹ Mehmet Tosuner, **a.g.m.**,s.71

¹⁶⁰ G. Schmolders, (Çev. Salih Turhan), **a.g.e.**, s.114

¹⁶¹ Duran Bülbül,**a.g.m.** ‘ 2’ , s.181

¹⁶² Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m.**, s.64

gelirlerin kısmen de olsa elde edilerek adalet sağlanabileceği belirtilmektedir.¹⁶³ Ancak burada daha büyük adaletsizlik yapılarak daha az adalet edildiği açıktır.

Vergi cezalarının ve gecikme zamlarının affedildiği vergi asıllarının affedilmediği af uygulamalarında vergisel ödevlerini yerine getirenlerle getirmeyenler arasında zaman bakımından bir eşitsizlik oluşturulmaktadır. Ekonomik konjonktürün kötü olduğu, enflasyonun yaşandığı durumlarda ise hem zaman açısından eşitsizlik oluşturulurken hem de enflasyon nedeniyle para değer kaybettiği için vergi asıllarının ve cezalarının reel değeri azalmaktadır. Bu durumda vergisini ödemeyenler daha sonra bu vergiyi reel olarak daha az ödediklerinden dolayı adalet ve eşitlik ilkeleri zedelenmektedir. Bunun yanında vergi cezaları ve gecikme zamlarıyla birlikte vergi asıllarının da af kapsamına alınması tam anlamıyla adalet ilkesini ortadan kaldırmakta “ödeme gücü” ilkesi hiçe sayılmaktadır.

Cezaların ve gecikme zamlarının affedilmesi maruz görülebilir. Ancak vergi asıllarının af kapsamına alınması vergi yönetiminin dolayısıyla devletin aczini gösterir. Vergi aslının affedilmesinin asıl sebebi de vergi yönetiminin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.¹⁶⁴

Cumhuriyetten günümüze kadar sayısız vergi affı çıkarılan ülkemizde vergide adalet ve eşitlik ilkelerinden bahsetmek çok zordur. Geleceği düşünmek yerine günü kurtarmak amacını güden, devletin geleceğinden çok siyasi geleceklerini ön planda tutan iktidarlar, bir vergi reformunun önünü açmak yerine sadece gelir elde etmek ve mükelleflere şirin görünmek amacıyla vergi aflarına başvurmuşlar adalet ve eşitlik ilkelerini hiçe saymışlardır. Tabi ki çıkarılmış olan tüm vergi aflarının aynı amaçla çıkarıldığını söyleyemeyiz. Örneğin 414 sayılı tahsilat genel tebliği Bolu ve Düzce depremlerinden sonra o bölgedeki vatandaşların ödeme zorluğu içine düşmeleri nedeniyle çıkartılmıştır.¹⁶⁵

Vergi aflarının sonucunda vergi adaletine ulaşılmış olması gerekirken maalesef vergi aflarının sonucunda ne pahasına olursa olsun amacı gelir elde etmek olan bir devlet anlayışı ortaya çıkmıştır.¹⁶⁶

Ülkemizde dikkati çeken diğer bir noktada zaten vergi aflarıyla adaletsizlik ve eşitsizlik yaratılırken, vergi affı uygulaması sonucunda aftan yaralananlar arasında bile eşitsizlik yaratılmaktadır. Örneğin son çıkarılan 4811 sayılı vergi barışı kanununda önce % 10 olan

¹⁶³ Doğan Gökbel, **a.g.m.**

¹⁶⁴ Recai Dönmez, **a.g.m.**, s..21

¹⁶⁵ Bkz: 24310(M) nolu **Resmi Gazete**, 06/02/2001

¹⁶⁶ Duran Bülbül, **a.g.m.** '2' , s.181

geç ödeme faizi 1 Ağustos 2004 tarihinden itibaren %5 olarak uygulanacağı açıklanmıştır. Vergi aflarının basit ve anlaşılır olması, uygulamasının kolay olması, uygulamaya geçmiş olan vergi affında değişiklikler yapılmaması mükelleflerin devlete olan güvenini arttıracaktır.¹⁶⁷ Aksi taktirde yukarıdaki gibi uygulamalar adalet ve eşitlik ilkelerini tamamen ortadan kaldıracaktır.

3. VERGİ YÜKÜNE ETKİSİ

Vergi yükü, “Ferdî ekonomi bakımından vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine olan oranını ifade eder. Millî ekonomi açısından vergi yükü, vergi ve benzeri kamu gelirlerinin gayri safî millî hasılaya olan oranıdır.”¹⁶⁸

Sürekli olarak kamusal harcamaların artmakta ve artan bu kamu harcamaları büyük çoğunlukla, kamu gelirleri içinde % 80-90 gibi bir paya sahip olan vergi gelirleriyle karşılanmaktadır.¹⁶⁹ Bundan dolayı vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması büyük önem arz etmektedir.

Vergi yükü kavramı Anayasamızda yer almış olan bir kavramdır. Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlığı altındaki 73.maddesinde, “...Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır...” denmiştir.

Peki Anayasamızda adaletli ve dengeli olmasının önemi belirtilen vergi yüküne vergi aflarının etkisi ne olmaktadır?

Yükümlü olduğu vergiyi ödeme görevi, dürüst mükelleflerce yerine getirilirken, hileli davranışlar içinde bulunanlara ayrıcalık tanınması “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” amacına ters düşer.¹⁷⁰ Vergi yüküne toplumun tüm bireylerinin katılımıyla vergi adaleti sağlanabilir.¹⁷¹

Diğer ülkelerle karşılaştırıldığı zaman vergi yükünün Türkiye’de çok düşük düzeylerde olduğu görülmektedir. Aşağıda Türkiye ve bazı ülkelerdeki vergi yükü oranları verilmiştir.

¹⁶⁷ Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m. ‘2’**, s.66

¹⁶⁸ İsmail Türk, **Maliye Politikası**, Turhan Kitap evi, 14.Baskı, Ankara 2001, s.68

¹⁶⁹ Nihat Edizdoğan, **a.g.e.**, s.87

¹⁷⁰ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.21

¹⁷¹ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.m.**, s.9

Tablo 4 BAZI ÜLKELERDE VERGİ YÜKÜ ORANLARI

	2000, %
Türkiye	31.3
İsveç	52.2
Fransa	45.8
Belçika	45.7
İtalya	43.3
Norveç	41.6
Çek Cum.	40.4
Almanya	37.7
Yunanistan	37.1
İspanya	35.1
OECD Ort.	37.3
AB Ort.	41.7

Kaynak: Mustafa Samet, Türkiye Ekonomisinin 80. Yılı, İTO, Mega Ajans, İstanbul

Görüldüğü gibi Türkiye OECD ve AB ülkelerindeki oranların çok altında bir vergi yüküne sahiptir. En yakın İspanya'dan bile % 4 oranında daha az bir vergi yükü oranına sahiptir. Yukarıdaki verilere rağmen yapılan araştırmalar vergi yükünün aslında yüksek olduğunu göstermektedir. Ancak düşük görülmesinin iki nedeni vardır. “Birincisi, vergi yükü dağılımındaki adaletsizliklerle birlikte sık sık vergi aflarına başvurulması ve ikincisi de, vergi kaçakçılığı ile kayıt dışı ekonominin yaygın olmasıdır.¹⁷² Diğer yandan bütçe açıkları ve mükelleflerin alım gücü de dikkate alındığı zaman vergi yükünün çok yüksek olduğu görülecektir.¹⁷³

1995 yılında %20.5, 1996'da %22.1, 1998'de %26.2 olan ve 2000 yılında % 31.3'lük vergi yükü oranlarına sahip olan Türkiye bu oranlara adil olmayan dolaylı vergilerle, ücretliler ve vergisi stopaj yoluyla kesilen mükelleflerin ödedikleri vergi oranları arttırılarak ulaşılmıştır.¹⁷⁴

Kaçakçılık ve kayıt dışı ekonominin yüksek olması gibi nedenlerden dolayı toplanamayan vergiler, dürüst mükellefler üzerindeki vergi yükü arttırılarak elde edilmeye çalışılmakta,¹⁷⁵ “Siyasal iktidarlar genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda

¹⁷² Adnan Gerçek - Mehmet Yüce, **a.g.m.**, s.51

¹⁷³ Duran Bülbül, **a.g.m '2'** s.205

¹⁷⁴ Mustafa Samet, **a.g.e.**, s.118

¹⁷⁵ Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m. '2'**, s.64

kararlar alarak oy uğruna vergilemeden vazgeçebilmekte ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedirler.’’¹⁷⁶

Ülkemizde vergi yükü özellikle ücretliler ve stopaj yoluyla vergilendirilenler üzerinde bulunmaktadır. Ücretlilerin ödeyeceği vergi, maaşları ellerine geçmeden kesilmekte, stopaj yoluyla vergilendirilenlerin vergileri de kaynaktan kesildiğinden dolayı bu kesimlerde kaçak olmamakta devlette vergi kaçakçılarından alamadığı vergiyi bu kesimlerin üzerine yüklemektedir.

. Vergi aflarının vergi yüküne etkisi dolaylı olmaktadır. Şöyle ki vergisini ödemeyenlerin aflar sayesinde kurtulduğunu, sık sık vergi aflarının çıkarıldığını gören mükelleflerde kaçakçılık yapmakta hiçbir mahsur görmeyecektir. Bu durumda devlet toplayamadığı vergileri, vergi oranlarını arttırarak almaya çalışacak ve vergisi önceden kesilenler üzerinde yük daha da artacaktır. Ülkemizde vergi afları vergi yükünün adil dağılımını bozmamakta zaten bozuk olan vergi yükü dağılımının daha da adaletsiz olmasına neden olmaktadır.

Vergi yükünün fazla olması kaçakçılığı teşvik eden en önemli unsurlardan biridir. Spicer ve Becker’in İngiltere’de 1980 yılında yaptıkları ortak bir çalışmada, vergi yükünün çok ağır olduğunu düşünen grupta vergi kaçırma oranı % 33, orta ağırlıkta olduğunu düşünen grupta vergi kaçırma oranı % 25, yükün düşük olduğunu düşünen grupta ki kaçırma oranı % 12 olarak saptanmıştır.¹⁷⁷

4) VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Vergi uyumu; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikleri ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir.¹⁷⁸

Vergi aflarıyla vergiye uyumun arttırılabilmesi için affın bir kereye mahsus olarak ve önceden tahmin edilemeyecek şekilde uygulanması gerekir.¹⁷⁹ Yapılan bir araştırmada Hindistan’da yapılan af uygulamalarına aynı kişilerin sürekli katıldıkları gözlenmiştir.¹⁸⁰

¹⁷⁶ Mehmet Tosuner, **a.g.m.**, s.71

¹⁷⁷ Adnan Gerçek - Mehmet Yüce, **a.g.m.**, s.12

¹⁷⁸ Mehmet Tuncer, ‘‘Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi’’, [http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergi affi.doc](http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergi%20affi.doc)

¹⁷⁹ Mehmet Tuncer, **a.g.m.**

¹⁸⁰ Mehmet Tuncer, **a.g.m.**

Bunun nedeni bu kişilerin affı öngörüyor olmalarıdır. Mükelleflerin affı öngörüyor olmaları mükelleflerin sürekli olarak aynı suçu işlemelerine neden olmaktadır. Bu durum ülkemiz içinde geçerli olup örneğin 4811 sayılı yasa çıkmadan önce bir af yasının çıkacağına dair ifadeler medyada geniş yer bulmuştur.

Ayrıca aftan sonra iyi bir uygulama çabası ve idarenin yapısının kuvvetlendirilmesi¹⁸¹ bunun yanında daha sıkı vergi uygulamalarını ve etkin bir ceza yapısını öngören vergi afları gelecekte vergiye olan itaati artıracaktır. Diğer bir deyişle iyi bir ceza sistemini içeren af kanunlarıyla birleştirilmiş af uygulamaları gelecekte vergiye olan itaati arttıracaktır.¹⁸² Çünkü vergi aflarıyla birlikte mükellefler geçmişteki hatalarını gizlemek zorunda kalmayacaklar, daha sıkı uygulamaları içeren bir vergi sistemine geçmeleri kolaylaşacaktır.¹⁸³

Ancak az gelişmiş ve ülkemizin de içinde olduğu gelişmekte olan ülkelerde vergi afları vergi itaati üzerinde negatif bir etki yapmaktadır. Ülkemizde de uygulanan çağdaş vergi sistemi olan beyan sisteminde vergileme mükelleflerin beyan ettikleri kazançlar üzerinden gerçekleştiğinden mükellefiyet kavramı büyük önem arz etmektedir. Mükellefiyet kavramının gelişmemesi yani “Yükümlülerin vergi ödevlerini kısmen veya tamamen yerine getirmemesi sistemde köklü bozukluklara neden olacaktır.”¹⁸⁴

Maalesef ülkemizde denetim ve ceza mekanizmalarının çok iyi çalışmaması nedeniyle beyan usulü iyi işletilememekte birde vergi aflarına başvurulması vergiye olan itaati iyiden iyiye azaltmaktadır. Zaten yapılan bir çok çalışmada vergi aflarının gelecekteki vergiye olan itaati azalttığı sonucuna varmıştır. Çünkü çıkarılan vergi afları daha sonraki af beklentilerini de arttırmaktadır.¹⁸⁵

¹⁸¹ James Alm and William Beck, **a.g.m.**, s.53

¹⁸² Herman B.Leonard and Richard J.Zeckhauser, “Tax Policy and Economy”, **NBER, and MIT Press Journals**, 1987, s. 59

¹⁸³ Herman B Leonard and Richard J Zeckhauser , **a.g.m.** ,s.61

¹⁸⁴ Recai Dönmez ,**a.g.m.** s.42

¹⁸⁵ Charles W. Christianand Sanjay Gupta , “Evidence and Subsequent Filing from the State of Michigan’s Income Tax Amnesty” **National Tax Journal**, Vol. LV, No:4, December 2002

B. VERGİ AFLARININ EKONOMİK ETKİLERİ

Türkiye 1960-1970 döneminde istikrar içinde büyüme bakımından oldukça başarılı bir performans göstermişti. Bu dönemde büyüme hızı ortalama % 6.5 civarında gerçekleşirken, enflasyon oranı yılda ortalama % 5.5'ten ibaret kalmıştır. Halkın ortalama refah seviyesinde yılda yaklaşık % 3.8'lik bir iyileşme olmuştur.¹⁸⁶ Ancak günümüzde yapısal olmuş bir çok sorununda temeli bu tarihlerde atıldı. 1960'lardan sonra Türkiye ilk kez aldığı borçların faizini ödemek için dış borç almaya başladı. Ayrıca bu yıllarda borç veren ülkeler Türkiye için konsorsiyumlar kurmaya başladılar. Ayrıca IMF, Sovyetler Birliği ve Japonya'dan krediler sağlandı. İlk kez bu dönemde IMF ile stand by antlaşmaları yapılarak borç faizlerinin ödemedede kullanılacak krediler alınmaya başlandı.¹⁸⁷

1971-1979 yılları siyasi çalkantıların yoğun olduğu bir dönem olmuştur. Ekonomik politikayı etkileyen çeşitli olaylar içerisinde şüphesiz en önemlilerden biri 12 Mart 1971 tarihinde bir askeri muhtıra sonucu mevcut hükümetin çekilmesi onun yerine bir reform hükümetinin görev almasıdır. Yeni kurulan hükümet bir takım reform hareketlerine girişmiştir. Özel teşebbüsün kontrolü, özel yabancı sermayenin denetlenmesi ve kısıtlanması, petrolde kamu kesimine öncelik verilmesi, madenlerin devletleştirilmesi, dış ticaretin yoğun şekilde devlet denetimine alınması, katı bir toprak reformu uygulanmasını kapsayan bir program hazırlığına girişmesi piyasalarda endişe yaratmış, ekonomide istikrarsızlığa yol açmıştır.¹⁸⁸

1980'lere kadar kendi içine kapalı, ekonomisi büyük oranda tarıma dayalı, enflasyon ve işsizlik alanlarında çok fazla sorunu olmayan Türkiye 1980'lerle beraber ekonomik anlamda çöküşe geçmiş ve yapılaşan bu durum günümüze kadar devam etmiştir.

Daha öncede belirttiğimiz gibi 1970 sonrası artan petrol fiyatları, ekonomik ambargo, şiddet olaylarının artması, siyasal istikrarsızlıklar ayrıca 1980'le başlayan dışa açılma politikalarının çok hızlı ve kontrolsüz gerçekleştirilmesi ülke ekonomisini çok kötü etkilemiştir. 1980'lerden sonra Türkiye'de ekonomik krizler, enflasyon, işsizlik hiç eksik olmamış, iç ve dış borçlar sürekli artmıştır. Yapısal bir sorun haline gelen bu olgular

¹⁸⁶ Hüseyin Şahin, **a.g.e.**, s.167

¹⁸⁷ Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi**, 7.Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2001 S. 342

¹⁸⁸ T.B.B., **Türkiye Ekonomisi Yapı değişimleri, (1923-1988)** Ankara 1989 s.31

günümüze kadar gelmiştir. Ayrıca 1980’den sonra vergi aflarına sıkça başvurulmuştur. 1980 öncesi genel olarak siyasi nedenlerle çıkarılan bu aflar 1980’den sonra ekonomik nedenleri ön plana çıkmıştır. Türkiye’nin ekonomik yapısını daha iyi anlayabilmek için aşağıda Türk ekonomisiyle ilgili çeşitli istatistiki bilgilere yer verilmiştir.

1980 öncesi borçlanmalarının çoğunu iç kaynaklardan karşılayan Türkiye bu tarihten sonra dışa açılma stratejisiyle birlikte dış borçlanmaya önem vermeye başlamıştır. Dış ve iç borçlar sürekli artmıştır.

1985’te 19.7 milyar dolar olan iç borçlar, 2000’de 54.2 milyar dolara, 2003 yılında 139.3 milyar dolara çıktı. 1996’da 79.336 milyar dolar olan dış borç, 2002’de 130.218 milyar dolara, 2003 yılında 45.350 milyar dolara yükseldi. Yine özellikle 1980’lerden sonra yükseliş eğimine geçen enflasyon yüksek seviyelerde dalgalı bir seyir izlemiş, 2003’ ten itibaren bir düşüş seyrine girmiştir. 1998’de %69.7 olan enflasyon oranı, 2002’de %39, 2001’de %68.5, 2003’te %18.4 olarak gerçekleşmiştir.¹⁸⁹

Enflasyon oranları bir ülkenin ekonomik yapısını gösteren temel göstergelerden biridir. Türkiye deki enflasyon oranlarındaki dalgalı seyir ekonominin kırılgan bir yapıya sahip olmasına neden olmaktadır.

Diğer yandan devletin giderlerindeki artışla gelirlerindeki artış sürekli giderler lehine artmaktadır.

Tablo 5 GELİR VE GİDERLERİN GSMH’YE ORANLARI (%)

	1990	1995	2000	2001	2003
GELİRLER	14.2	17.9	26.6	28.7	28.2
GİDERLER	17.2	21.9	37.2	44.9	39.5

Kaynak: Mustafa Samet, a.g.m., s.120

¹⁸⁹ Bkz. www.hazine.gov.tr

Tabloda görüleceği üzere 1990'da gelirlerin GSMH'ye oranı % 14.2 iken 1995'te gelirler % 3.7 artarak % 19.7 olmuştur. Aynı dönemde GİDER/GSMH oranı %17.2 iken 1995'te bu oran % 4.7 artarak % 21.9 olmuştur.

Gelir ve giderlerin GSMH'ye olan oranları arasındaki fark 1990'da % 3 iken, 2003'te % 11.3' e çıkmıştır. Görüldüğü gibi kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı sürekli düşmektedir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi içindeki payı önemli bir göstergedir. Aşağıda çeşitli tarihlerde ki dolaylı ve dolaysız vergi oranlarının toplam vergilere olan oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 6 DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN TOPLAM VERGİLERE OLAN ORANLARI(%)

YIL	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi	YIL	Dolaylı Vergi	Dolaysız Vergi
1980	37	63	2000	60	40
1990	48	52	2002	66	34
1999	55	45	2005	73	27

Kaynak: <http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>

1980 yılında % 37'si dolaylı % 63'ü dolaysız olan vergiler 2002 yılında tam tersine çevrilmiştir. Bir ülkede toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin artması adaletsizliğin göstergesidir. Dolaylı vergilerin arttırılmasıyla düşük ve sabit gelirliilerin vergi yükü arttırılmış olmaktadır.

Yukarıda Türkiye ekonomisine ait çeşitli istatistiklere yer verdik. Görüldüğü gibi Türkiye ekonomisi içinden çıkılması zor bir durumdadır. Ekonomik duruma buradaki konumuz itibariyle bakacak olursak, yukarıda da görüldüğü üzere devletin borçları sürekli artmış, gelirlerin giderleri karşılama oranı ise sürekli düşmüştür. Böyle bir durumda, birde vergi sistemindeki etkinsizlik nedeniyle gelir toplayamayan devletin sürekli aflara başvurmasının sebebini anlamak zor olmayacaktır.

1. VERGİ AFLARININ KISA DÖNEMDE EKONOMİYE ETKİSİ

Türkiye'deki vergi aflarının ekonomik etkilerini kısa ve uzun dönem olarak incelememizin nedeni aflarla birlikte sistemi düzeltici yeterli önlemler alınmaması nedeniyle kısa ve uzun dönem etkiler arasında çok büyük farklar oluşmasıdır.

Türkiye'nin özel ekonomisi içindeki şirket yapısına baktığımız zaman var olan şirketlerin % 95'inin küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin oluşturduğu görülmektedir. KOBİ'ler sadece öz kaynakları ile ömürlerini sürdürme mücadelesi veren Banka kredilerinden fazla yararlanamayan,¹⁹⁰ krizlere karşı yeterli korunma mekanizmaları olmayan diğer bir deyişle yeterli kriz planlamaları olmayan işletmelerdir.

Ülkemiz maalesef kırılgan bir yapıya sahip olduğundan dolayı bu güne kadar birçok ekonomik kriz yaşanmıştır. Bu krizlerden sonra üretim yapamayan, borçlarını ödeyemeyen bir çok şirket kapanmış birçoğu da borç batağına girmiştir. Ekonomik devamlılığın sağlanması açısından bu işletmelerin kapanması değil ayakta durması gerekmektedir. İşte bu durum altında getirilen vergi afları devlete olan borçlarını ödeyemeyen işletmeleri rahatlatarak ayakta kalmalarını sağlayabilir. Böylece devlet hem kısmen de olsa gelir elde edebilmekte hem de şirketlerin daha zor durumu düşmesini önleyebilmektedir..

Bütçe açıklarının var olduğu dönemlerde bu açıkların kapatılmasında kısa dönemli bir gelir kaynağı olarak vergi aflarının olumlu etkileri olacağı ileri sürülmüştür.¹⁹¹ Ancak durumu Türkiye açısından değerlendirecek olursak, Türkiye'deki bütçe açıkları yani gelir ve giderler arasındaki fark yapısal bir hale gelmiştir. Günümüz dünyasında çok hızlı artan kamusal ihtiyaçlar bütçe açıklarını sürekli hale getirmiştir. AB ülkeleri Maastrich anlaşmasında GSMH'nin % 3'ü kadar bir bütçe açığının tehlikeli olmadığını belirtmişlerdir. Türkiye'de bu oran 2001 yılında % 6.5'a kadar çıkmıştır. Günümüzde bu oran % 8'ler civarındadır. Böyle büyük oranlarının kapatılmasında vergi affı gelirleri yeterli olmayacaktır. Böyle bir yapıda ülkemizde bütçe açıklarının kapatılmasında vergi aflarına başvurulması sağlıklı olmayacağı açıktır.

Bununla birlikte vergi afları nedeniyle mükellefler gelecekte vergi affı beklentisine girecek bu durum vergiye olan itaati azaltacaktır. Gelecekte bazı vergi oranlarının

¹⁹⁰ Bkz. www.imkb.gov.tr/halkaarz/kobi_tekno.html

¹⁹¹ Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever,a.g.m.,**Yaklaşım Dergisi** ,Sayı: 137, s.64,65

düşürülmesiyle suçların affedileceği düşüncesiyle mükellefler daha az vergi verebileceklerdir. Bundan dolayı aflar finanssal açıkların kapatılmasında kullanılmamalıdır.¹⁹²

Ülkemizde vergi aflarını devlete olan kısa dönemli faydası kısmen de olsa gelir sağlamasıdır. Bu şekilde bir yandan bütçe açıkları kapatılmaya çalışılırken diğer yandan ekonomik yapıdaki olumsuzluklar nedeniyle vergisel görevlerini tam olarak yerine getiremeyen şirketler rahatlatılarak üretimlerine devam etmeleri sağlamaya çalışılmaktadır. Ancak sürekli olarak başvuru vergi afları, bu amaçlara ulaşamadığının açık kanıtıdır.

2. VERGİ AFLARININ UZUN DÖNEMDE EKONOMİYE ETKİSİ

a. VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE KAYIT DIŞI EKONOMİYE ETKİSİ

Devletin asli görevi, ortaya çıkan kamusal ihtiyaçları en iyi şekilde karşılayabilmektir. Devletin varlığını devam ettirebilmesi için en azından iç ve dış güvenliği sağlaması gerekir. Devleti bu ihtiyaçları karşılamada en önemli gelir kaynağı ise vergi gelirleridir. Devletin vergi gelirlerini toplayamaması Türkiye’de olduğu gibi devletin acze düşmesine neden olur. Vergi gelirlerinin yeterli düzeyde toplanamamasının en önemli sebebi, vergi kaçakçılığıdır. Ekonominin içinde bulunduğu durum, vergi idaresinin organik yapısı, vergi bilinci, vergi kaçakçılığının en önemli nedenleridir. Ancak biz burada konumuz itibarıyla vergi aflarının vergi kaçakçılığına olan etkilerini görmeye çalışacağız.

Vergi kaçakçılığı, “vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle vergi ödenmemesi yada az vergi ödenmesidir.”¹⁹³

Hükümetler vergi aflarını halkın geçmişte vergi kaçakçılığı yoluyla elde ettiği kara serveti bildirmeleri için iknaya yönelik olarak çıkartmaktadır.¹⁹⁴ Vergi aflarının vergi kaçaklarının ortadan kaldırması için uzun dönemli bir araç olabileceği kısa dönemde vergi aflarıyla, mükelleflerin beyanlarını tam yaparak gelecekte vergilerin arttırılabileceği ileri sürülse de sık sık aflara başvurulması gelecek af beklentilerini arttırmakta, bu durum vergi

¹⁹² Martin Kellner, “Tax Amnesty 2004-2005, An Appropriate revenue tool?” <http://www.germanlawjournal.com/article.php?id=409>

¹⁹³ Nihat Edizdoğan, **a.g.e.**, s.123

¹⁹⁴ Dilip Mookherjee, “Tax Amnesties as asset Laundering Device”, <http://econpapers.repec.org/paper/fthbosecd/69.htm>

bilincinin azalmasına ve vergi kaçığının artmasına neden olmaktadır.¹⁹⁵ Çünkü mükellefler vergi yönetiminin kanunları uygulayacak gücü olmadığını düşüneceklerdir.¹⁹⁶

Vergi kaçığının artması, kayıt dışı ekonominin boyutlarının büyümesi de hakız rekabete yol açmakta vergisini ödemeyen mükellefler lehine rekabet bozulmaktadır. Ayrıca vergi kaçığının artması sahte fatura kullanımını arttırarak, ticari ahlakı bozmakta ve vergi kaybına neden olmakta, halkın, ekonomik hedeflere olan güveni azaltmaktadır.¹⁹⁷

Ülkemizde de hemen hemen her üç yılda bir vergi aflarına başvurulmuştur. Sık sık başvuru bu aflar vergi kaçırmayı makul bir hale sokmuş nasıl olsa yeniden af çıkar düşüncesiyle mükellefler vergiyi ödemek yerine kaçırmayı tercih etmişlerdir. Türkiye'deki vergi kaçakçılığını göz önüne sermek amacıyla aşağıda istatistiki bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 7 TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEME SAYILARI VE BULUNAN MATRAH FARKLARI

YIL	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Matrah Farkı (YTL)
1985	66.681.00	299.632.00	294.345.00
1990	108.574.00	9.969.063.00	6.257.501.00
1995	56.096.00	169.827.303.00	71.167.159.00
2001	68.132.00	7.312.698.061.00	13.479.141.747.00
2002	113.244.00	13.863.392.055.00	7.971.330.648.00
2003	68.251.00	25.563.195.271.00	18.834.977.142.00

Kaynak:www.gelirler.gov.tr

Tabloda görüleceği gibi vergi kaçakçılığı Türkiye'nin diğer birçok sorununda olduğu gibi yapısal bir haldedir. Bunun temel nedeni vergi sisteminin yozlaşmış olması, özellikle denetimlerin ve cezaların yeterli düzeyde olmamasıdır. Tabloyu incelediğimiz zaman saklanan matrahın beyan edilen matraha olan oranı 1985 yılında % 98, 1990 yılında % 62, 1995 yılında % 42 olup, ekonomik krizin meydana geldiği 2001 yılında bu oran % 184 gibi inanılmaz bir boyuta çıkmıştır. 2002 yılında .% 31 olan bu oran, 2003 yılında % 73 olmuştur.

¹⁹⁵ Duran Bülbül, **a.g.m 2**, s.182

¹⁹⁶ Martin Kellner, "Tax Amnesty 2004-2005, An Appropriate revenue tool?"
<http://www.germanlawjournal.com/article.php?id=409>

¹⁹⁷ Ali Çımat - Mehmet Avcı, **a.g.m**, s.45

Yukarıdaki verilerde dikkati çeken husus, verdiğimiz tarihlerde 1985, 1990, 2003 yıllarında vergi aflarına başvurulmuş olmasıdır. İstatistiklerden de görüleceği üzere bu tarihlerde de kaçak yüksek boyutlardadır. Türkiye’de vergi aflarının vergi kaçakçılığı üzerine etkileri tamamen negatiftir. Bunun en büyük nedeni, afların sadece bir gelir kaynağı olarak düşünülmesi, aflardan sonra kaçakçılığı önleyici tedbirler alınmamasıdır.

Vergi aflarının diğer bir etkisi de kayıt dışı ekonomi üzerindedir. İSMMMO’nca hazırlanan 2002 vergi raporuna göre kayıt dışı ekonominin milli gelirin % 80’ine ulaştığı tahmin edilmektedir. Sık sık çıkarılan vergi afları vergilendirilmesi gereken gelirlerin kayıt dışına çıkmasına neden olmaktadır.¹⁹⁸

Bir ülkede kayıt dışılık tam olarak önlenemese de vergi sisteminin etkin ve rasyonel çalışması bu oranları en aza indirilebilir.¹⁹⁹

b. VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

Vergi affına karşı olanlar göre af, vergisini ödemeyenlere karşı verilmiş olan bir ödül olarak nitelendirildiğinden dolayı vergi gelirlerinde bir azalma meydana gelecektir. Affı savunanlar ise, affın bir kereye mahsus olması, sistemi düzeltici önlemler alınması durumunda vergi gelirlerinin artacağı ileri sürmektedirler.

ABD Eyalet Vergi daireleri vergi af programlarından beklenen ilk şeyin, kişileri vergi altına almak ve onların vergiye olan itaatini arttırmak olduğunu söylemektedirler. Bu iki amacın anlamı uzun dönemde vergi aflarının vergi gelirlerini arttıracaktır.²⁰⁰ Ancak yapılan araştırmalar vergi gelirlerinin artırılabilmesi için aftan sonra devletin vergi toplama çabalarında değişikliğe gitmesi gerektiğini ayrıca afların bir daha yapılmayacağı yönünde kamu oyunun ikna edilmesi gerektiğini ortaya koymuştur.²⁰¹

Vergi aflarının gelecekteki vergi gelirlerine etkisi genellikle negatif olmaktadır. Çünkü aflar mükelleflerin vergi kaçakçılığına karşı olan korkularını azaltmaktadır.²⁰² Ayrıca vergi afları vergilerin ödenmeyerek vergi sisteminin kötüye kullanıldığını düşünen mükellefleri

¹⁹⁸ Duran Bülbül, **a.g.m.** ‘2’ s.182

¹⁹⁹ Adnan Gerçek - Mehmet Yüce, **agm**, s.22

²⁰⁰ Charles W.Christian and Sanjay Gupta, **a.g.m.** s.703

²⁰¹ İbrahim Yumuşak, **a.g.m.**, s.43

²⁰² www.worldbank.org/publicsector/tax/amnesties.html

öfkelenirebilir. Yürürlükteki af bazı mükellefleri gelecekte de af uygulanacağına inandırabilir ve yapacakları ödemeleri azaltabilir.²⁰³

Diğer yandan uygulanmış bir af ile elde edilmiş olan gelirlerin yüksek olması bile gelecekte gelirlerin azalmasına neden olabilir. Devletin büyük miktarda gelir elde etmesi kaçakçılığın ne kadar büyük boyutlarda olduğunu gösterecektir. Bu durumda mükellefler vergi kanunlarını diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığını düşünebilecek, bu durum ise vergiye olan itaati azaltabileceğinden dolayı mükellefleri ileride kaçakçılığa itebilecektir.²⁰⁴

Ülkemizde çıkarılan birçok af kanunu Anayasa ile güvence altına alınmış olan “mali güce göre ödeme ilkesine” aykırı olarak çıkartılmış ve bu kanunlar bir de af kanunlarıyla desteklenince bütçe açıklarının artmasına²⁰⁵ yani gelirlerin azalmasına neden olunmuştur. Vergi Kaçakçılığının % 50’lerin, kayıt dışı ekonominin MG’nin % 80’lerine ulaştığı ülkemizde hükümetler bu durumu düzeltmek yerine; “düşük maliyetli acil gelir sağlama aracı olan vergi aflarını”,²⁰⁶ kullanmaktadırlar. Gelirleri bu şekilde arttırmaya çalışan devlet aslında vergi aflarıyla bir kısır döngüye neden olmaktadır. Çıkarılan vergi afları, kısmi bir gelir artışına neden olurken uzun dönemde kaçakçılığı arttırmakta bu da gelirin azalmasına neden olmaktadır. Kısacası ülkemizde aflar uzun dönemli gelirleri arttırmakta kullanılan bir araç değil, günü kurtarmak için kullanılan bir araç haline sokulmuştur.

Şimdi vergi aflarının vergi gelirlerine olan etkisini sayısal olarak bakalım. Aşağıda çeşitli tarihlerdeki tahsilatının tahakkuka olan oranları verilmiştir.

²⁰³ Herman B.Leonard, **a.g.m.** s.61

²⁰⁴ Mehmet Tuncer, **a.g.m.** <http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergi affi.doc>

²⁰⁵ Veysi Seviğ, **a.g.m** Dünya, 04.03.2003

²⁰⁶ Duran Bülbül, **a.g.m** ‘2’ s.178

Tablo 8 VERGİ TAHSİLATININ VERGİ TAHAKKUKUNA ORANLARI

YIL	T.Tahsilat/ T.Tahakkuk,%	YIL	T.Tahsilat/ T.Tahakkuk,%
1974 (af)	82.3	1987	89.0
1975	89.2	1988 (af)	90.7
1981	81.5	1989 (af)	87.9
1982	79.0	1990 (af)	85.9
1983	71.0	1991	82.5
1985 (af)	84.9	1992 (af)	81.7
1986	88.0	1993	81.3

Kaynak: Duran Bülbül, a.g.m. '2', s.178

Bir af yılı olan 1974'te tahakkuk eden vergilerin % 82.3'ü tahsil edilmiş, izleyen yılda ise bu oran % 6.9 oranında artarak % 89.2'ye çıkmıştır. Aynı şekilde 1985 affından sonrada tahsilat oranı artmıştır. 1988'de ise % 97 olan tahsilat oranı izleyen yıllarda sürekli düşmüştür. 1998 ile 1993'ü kapsayan 6 sene içinde 4 defa af uygulamasına gidilmiştir.

1988 öncesi sık sık aflara başvurulmamış bu yüzden dolayı mükelleflerde geleceğe yönelik af beklentileri oluşmamıştır. Afları bir şans sayan mükellefler bundan yararlanmış geleceğe yönelik af beklentisi olmadığından dolayı gelirlerde de azalma olmamıştır. 1988 sonrası ise sık sık çıkarılan aflar gelecek af beklentilerini arttırdığı için gelir tahsilat oranları aflardan sonra düşmüştür

Sık sık başvuru alan af uygulamalarının devletin alacağına olan etkilerini aşağıda ki 2004 yılının ilk 10 ayındaki ceza tahakkuk ve tahsilat oranlarına bakarak da görebiliriz.

Tablo 9 CEZA TAHAKKUK VE TAHSİLAT ORANLARI

	Tahakkuk eden (YTL)	Tahsil edilen (YTL)	Tahsilat oranı %
Vergi cezaları	5.136.489.000	127.609.000	2.48
Vergi gecikme zam.	666.305.000	505.479.000	75.86
Vergi Barışı geç ödeme zammı	254.030.000	252.070.000	99.31

Kaynak: Şükrü Kızılot, Hürriyet Gazetesi, 17.11.2004

2004 yılının ilk 10 aylık verilerine göre, 4811 sayılı vergi barışı yasası çerçevesinde vergi barışı geç ödeme zammı ve büyük oranda elde edilmiştir. Ancak mükellefler bir yandan bunu öderken diğer yandan yeni dönem vergilerini ödemeyip cezalı duruma düşmüşlerdir. Tabloda görüleceği üzere tahakkuk eden 5.136.489.000 YTL'lik vergi cezasının ancak 127.609.000 YTL'lik kısmı tahsil edilebilmiştir. Yani tahakkuk eden cezanın sadece % 2.48'lik bir kısmı ödenmiştir. Bir yandan vergisini ödemeyip bunu maliyetsiz bir kredi gibi kullanan mükellefler vergi barışı yasasıyla daha kolay şartlarda ödeme yaparken, diğer yandan yeni af beklentisi içerisinde yeni dönemin ne vergisini nede verginin cezasını ödemektedir.

Sonuç olarak vergi affı kısa dönemde iyi bir gelir kaynağı gibi görünse de uzun dönemde vergi itaati üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmekte gelirler azalmaktadır.²⁰⁷

C.4811 SAYILI KANUNUN GEREKÇESİ, İÇERİĞİ VE VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

1. KANUNUN GEREKÇESİ

4811 sayılı ‘‘Vergi Barışı’’ kanunu 26.02.2003 tarih ve 22033 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Hem devlet bütçesine büyük katkı sağlayacağını düşünülmesi, hem de içeriğinin geniş olması nedeniyle kamuoyunda geniş yankı uyandırmıştır. Kamuoyunda vergi barışı, beyaz sayfa vs gibi adlarla tanımlanan bu düzenlemelerle devlet bir yanda çok büyük bir gelir beklerken ²⁰⁸ diğer yandan 2000 ve 2001 krizlerinden sonra ekonomide meydana gelen daralmayla birlikte şirketlerin üretimlerini azaltmaları sonucunda işletmelerin mali yapılarının zayıflaması bir çok işletmenin kapatılmasına neden olmuştur. Bu düzenlemelerle şirketlerin bu durumları düzeltilmek istenmiştir. Ayrıca ihtilafli dosyalar yüzünden yargı büyük bir iş yükü altında kalmış bu durum hem idareyi hem de mükellefleri zor durumda bırakması nedeniyle²⁰⁹ 4811 sayılı af yasasına başvurulmuştur.

²⁰⁷ James Alm and William Beck, **a.g.e.**, s.58

²⁰⁸ Şükri Kızılot, ‘‘VERGİ BARIŞI KANUNU ve ‘Neren buldunu da kaldıran 4783 sayılı Kanunla yapılan bazı düzenlemeler’’, **Ostim Sanayici ve İş Adamları Derneği** Yayını, ABC Matbaacılık, Ankara 2003

²⁰⁹ Kadir Boy, ‘‘Vergi Barışının Ardından’’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262 , Haziran 2003, s.18

Ödeme kolaylığı içerisinde borçları taksitlendiren 4811 sayılı kanunda son taksit ödeme tarihi 31.06.2004 olarak belirtilmiş, vergi barışından faydalananların ödemelerini aksatmalarını önlemek için % 10 gibi bir gecikme faizi konmuştur. Ancak daha sonra yapılan değişiklikle taksitlerini zamanında ödememiş olanların ödemelerini aylık % 5 gecikme zammıyla beraber Eylül 2004 sonuna kadar ödeyebileceği belirtilmiştir.

2. KANUNUN İÇERİĞİ

4811 sayılı yasanın genel anlamda içeriğine bakacak olursak,²¹⁰

Öncelikli olarak 4811 sayılı yasayla vergi borcunun aslında herhangi bir indirim yapılmamış 9 eşit taksitle 18 aylık bir ödeme vadesi getirilmiştir.

a) Kesinleşmiş kamu alacakları için ödeme kolaylığı getirilmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ödenmemiş olan vergi cezalarının % 20'sinin üç eşit taksitle ödenmesi durumunda ve dava açılmaması veya açılmış olan davadan vazgeçilmek şartıyla % 80'ninin silineceği, yine vergi cezalarına karşı dava açılmamış olması durumunda ceza tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

b) Halen yargı aşamasında bulunan anlaşmazlıkları kaldırmaya yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Kesinleşmemiş, halen dava aşamasında bulunan alacaklar için uyuşmazlığın sona erdirilmesi durumunda alacağın % 50'sinden vazgeçilmektedir.

c) Matrah artırımına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Mükelleflerin geçmiş yıllardaki matrahları artırmaları ve artan kısım için vergiyi ödemeleri karşılığında, artırım yapılan yıllar için inceleme yapılmayacaktır. Yani mükellefler gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ve ücret gelirleri yönünden matrah artırımını yaptıkları taktirde, artırım yaptıkları 1998, 1999, 2000, 2001 yılları için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır.

d) Stoklara ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. İşletmelerin kayıtlarında gerçek değerinden daha az değerde gösterilmiş olan makine, teçhizat ve demirbaşlar ile var olup kayıtlarda gözükmeyen mallar için af getirilmiştir.

Yukarıda genel olarak içeriğini verdiğimiz 4811 sayılı kanunda belirtilenler sadece bizi ülkemize has uygulamalar değildir. Birçok yerde benzer uygulamalar yapılmıştır.1980'lerin

²¹⁰ Daha fazla bilgi için Bkz. **22033 nolu Resmi gazete**

ortalarından beri Columbia bölgesinde ve Amerika'nın birçok eyaletinde vergi aflarına başvurulmuştur. Vergi affına iştirak edenler kovuşturmadan ve cezadan uzak tutulmuş, içeriği geniş tutularak çok fazla mükellefin affa katılması sağlanmıştır.²¹¹

3. KANUNUN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

Tablo 10 4811 SAYILI YASANIN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ(1)

31.12.2003 (YTL)

30.09.2004(YTL)

Kesinleşmiş alacaklar(md.2)	1.140.273.803.00	2.057.470.058.00
Kesinleşmiş alacaklar(md.2/c)	6.929.080.00	8.626.028.00
Kesinleşmemiş ve dava safhasındaki alacaklar	365.181.526.00	523.957.075.00
İnceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar	75.911.720.00	156.262.082.00
Pişmanlıkla veya kendiliğinden beyan	115.830.647.00	125.919.445.00
Gelir vergisi matrah artırımı	150.736.134.00	223.897.583.00
Kurumlar vergisi matrah artırımı	508.739.207.00	777.791.029.00
G.V.K 94/6vergi artırımı	56.120.303.00	88.237.897.00
KDV matrah artırımı	297.313.052.00	470.291.315.00
Gelir (stopaj)vergisi matrah artırımı	13.699.399.00	22.003.865.00
Kıymetli Maden, Ziyet Eşyası Değerleme farkı	13.069.601.00	15.041.004.00
Ecri misil alacakları	16.489.901.00	18.103.980.00
TOPLAM	2.760.294.373.00	4.487.691.361.00
KİT,İDT ve Mahalli idareler toplamı	93.461.445.00	214.844.713.00
GENEL TOPLAM	2.853.755.818.00	4.702.536.073.00

Kaynak: www.gelirler.gov.tr

(1) Ödenen tutarlar kümü latiftir.

3.475.144 mükellefin başvurduğu vergi affında toplam 7.9 milyar YTL'lik bir büyüklük oluşmuştur. Ancak tabloda görüldüğü üzere yaklaşık 4.5 milyar YTL'lik kısmı özel sektörden, 215 milyon YTL'lik kısmı kamu kuruluşlarından olmak üzere yaklaşık 4.7 milyar YTL bir gelir elde edilmiştir. Uygulama kapsamında tahsilat oranı özel sektörde % 68.3, kamuda ise, % 15.4 olmuştur.²¹²

Burada dikkat edilmesi gereken husus devlete 1.3 milyar YTL borcu olan KİT, İDT ve Mahalli idarelerin sadece 215 milyon YTL bir ödeme yapmış olmalarıdır. Devletin çıkardığı bir kanuna en fazla uyum göstermesi gereken, gerçek ve tüzel kişilere örnek olması gereken bu kuruluşlar maalesef mükellefleri kaçakçılığa teşvik edici bir şekilde hareket etmişlerdir.

²¹¹ Charlis W.Christian ve Sanjay Gupta, **a.g.m.**, s.703

²¹² Bkz. www.takvim.com.tr/2004/12/24/eko.06.html

Hesap uzmanları kurulunun yaptığı araştırmaya göre, vergi affının uygulandığı 2003 yılında, 2002 de % 173 olan kaçak oranı bu yılda % 214 'e yükselmiştir. Son beş yılda yapılan kaçakçılık miktarı ise 20.3 milyar dolardır. Mükellefler bu dönem içinde kazandıkları her 1 liranın vergisini verip, 2.2 lirayı kaçırmışlardır.²¹³ Özellikle 2003 yılında kaçak oranının çok artmasının temel sebebi vergi aflarının büyük bir gizlilik içinde yapılması gerekirken 4811 sayılı yasanın hazırlık aşamasında, affın çıkacağına dair beklentilerin artarak meydanında bunu sürekli gündemde tutmuş olmasıdır. Nasıl olsa af çıkacak diyen mükelleflerde vergi kaçırmayı tercih etmişlerdir.

Bunun yanında 2002 yılında vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat oranı % 91.40 iken vergi barışının uygulandığı 2003 yılında bu oran % 92.54'e çıkmıştır. Artış oranı sadece % 1.14'tür. 2004 yılında ise bu oran % 92.17' ye gerilemiştir.²¹⁴ Bunun temel nedeni ise mükellefler tarafından ileriki yıllarda nasıl olsa af çıkar düşüncesidir.

Görüldüğü gibi 4811 sayılı yasa, uygulandığı yıl gelirleri arttırırken sadece bir yıl sonra gelirlerin azalmasına neden olmuştur. Böyle bir durumda uzun dönemde gelirlerin daha da azalacağı açıktır. Bunun sebebi ise daha önce belirttiğimiz gibi zaten yeterince gelişmemiş olan vergi bilincinin af neticesinde iyice kötüleşmesi sonucu mükelleflerin vergi karşısındaki tutumlarını ödememe yönünde değiştirmeleridir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ AFFININ BAŞARILI OLABİLMESİ İÇİN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

A. AFFIN BAŞARI ŞANSINI ETKİLYEN FAKTÖRLER

Af uygulamasından başarı sağlanabilmesi için çıkarılacak olan af yasının çeşitli kriterlere sahip olması büyük önem arz etmektedir. Bunların yerine getirilmemesi sonucunda beklendiği kadar gelir elde edilememekte, gelir idaresinin yükü daha da ağırlaşmakta, affa katılımda yeterli ilgi olmamaktadır.²¹⁵ Aşağıda affın başarısı için gerekli olan faktörleri incelemeye çalışalım.

²¹³Bkz. <http://www.milliyet.com.tr/2004/01/26/ekonomi/aeo.html>

²¹⁴Bkz., www.muhasibat.gov.tr/mbulten/menu6.asp

²¹⁵ T.Murat Özden, **a.g.e.** s.215-216

1. BİR KEREYE MAHSUS OLMALI VE SONRASINDA SİSTEMİ GÜÇLENDİRİCİ ÖNLEMLER ALINMALI

Vergi aflarının mali, ekonomik, sosyal ve siyasi olmak üzere çeşitli amaçları vardır. Bunlardan siyasi amaç örtülü bir amaç olup az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde örneğin ülkemizde en başta gelen amaçlardandır. Devletlerin vergi affı sonucunda istenilen amaçları tam olarak gerçekleştirebilmeleri için affının çeşitli kriterlere sahip olması gerekmektedir. Bunlar içinde en başta geleni vergi affının bir kereye mahsus olması ve af sonrası sistemi güçlendirici önlemler alınmasıdır.

Gerçekten de vergi aflarına ilişkin genel kanı, bir defaya mahsus olarak çıkarılan af ve af sonrasında alınan sistemi sağlamlaştırıcı önlemler mükelleflerin vergiye ilişkin görevlerini eksiksiz yapmaları yönünde teşvik edeceği şeklindedir.²¹⁶ Daha önce vergi aflarının nedenlerini ve ülkemizde çıkarılan vergi aflarının gerekçelerini incelerken vergi aflarıyla, mali kaynak yaratmak, yargının ve idarenin iş gücünü hafifletmek, uyuşmazlıkları sona erdirmek v.s. gibi amaçları gerçekleştirmek için çıkarıldıklarını görmüştük. Çıkarılacak olan af sürekli veya bir defaya mahsus olsun, af sonrası sistemi düzeltici önlemler alınsın yada alınmasın kısmen de olsa af uygulamasıyla bu amaçlar gerçekleşecektir. Ancak uzun dönemde ise aynı sorunlar tekrar meydana gelecektir.

Bir defaya mahsus olmak üzere çıkarılan ve aftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmalarıyla donatılmış,²¹⁷ etkin bir vergi sistemi amaçlayan vergi afları mükellefleri vergi bilincini arttıracaktır. Sık sık çıkarılan ve ardından sistemde ki çarpıklığı kökten yok edecek değişiklikler getirmeyen vergi afları kısa dönemde kısmi gelir sağlarken, uzun dönemde ise vergi bilincinin azalmasına, kaçakçılığın artmasına ve dolayısıyla gelirlerin azalmasına neden olmaktadır.

“Sık sık çıkarılan af yasaları her şeyden önce suç ve ceza politikasına aykırı düşmektedir.”²¹⁸ Gelecekte yeni bir af yasasının geleceğini ve ceza almayacağına bilen mükellef o suçu işleyecektir. Eğer bir suç varsa ortaya çıktığı an cezalandırılması gerekir. Ancak sık sık çıkarılan bu vergi afları suç ve ceza arsındaki bu ilişkiyi ortadan kaldırmaktadır.

²¹⁶ Bkz. İbrahim Yumuşak, **a.g.m.**,s.39

²¹⁷ **a.g.m.**, s.39

²¹⁸ Yusuf Keleş, **agm**, s.83

Bunun yanında af sonrası sistemi düzeltici değişiklikler yapılması diğer bir deyişle reform hareketlerine girişilmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü aftan yararlanan bir mükellef aftan sonra sistemi düzeltici yönde herhangi bir değişikliğe gidilmediğini gördüğü zaman hareketinde bir değişiklik yapmayıp vergi suçu işlemeye devam edecektir.²¹⁹ Aflardan sonra getirilecek düzenlemelerle tam olarak örgütlenmiş ve yeterli teçhizatla donatılmış olan vergi idaresi, günün gereklerini karşılayan vergi kanunları, etkin bir vergi denetimi ve yargı sistemi, caydırıcı bir ceza yapısı ekonomik ve siyasi bunalım dönemlerinde bile vergi sisteminin iyi bir şekilde çalışmasını sağlayacaktır.²²⁰

Bir vergi sisteminde olması gereken üç temel özellik vardır. Adil ve makul olması, etkin olması, ekonomik hayata en az müdahale etmesi ve tasarrufları teşvik etmesidir. Ancak Türk vergi sistemi bunları sağlamaktan uzaktır.²²¹ Türkiye'ye baktığımız zaman ülkemiz tam anlamıyla bir af cenneti durumundadır. Cumhuriyetten günümüze kadar 29 adet vergi affı uygulamasına başvurulmuştur. Af gerekçeleri ise hemen hemen birbirinin aynısıdır. Çünkü sistemin güçlendirilmemesi aynı sorunları tekrar gündeme getirmekte ayrıca afların devamlılık arz etmesi bu sorunların her defasında daha da artmasına sebep olmaktadır.

1980-1990 döneminde ülkenin dışa açılmasıyla beraber vergi sisteminde kaçınılmaz olarak bir takım değişikliklere başvurulmuştur. Ancak bunlar, vergi sistemi açısından birer vergi reformu olarak nitelendirilemez. 1990'lı yıllardan sonra yapılan düzenlemeler çok dar kapsamlı olup amaca hizmet etmekten uzak kalmıştır.²²²

Cumhuriyetten günümüze çok fazla değişiklik yapılmasını rağmen yapılan değişiklikler dar kapsamlı olduğundan dolayı istenilen amaçlara ulaşamamış, sistemin daha da karışmasına neden olunmuştur. Dört temel kanunu inceleyerek yapılan kanun değişikliklerini inceleyecek olursak,²²³

- Gelir Vergisi Kanunu'nda 53 defa
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 33 defa
- Vergi Usul Kanunu'nda 32 defa

²¹⁹ Recai Dönmez, **age**, s.55

²²⁰ Fikret Sayar., **a.g.m.**, s.75

²²¹ M.Çetin Hacıosmanoğlu, 'Alternatif Vergi Sistemi Üzerine Bir Deneme' **Vergi Dünyası**, Sayı:170 , s.7

²²² Emine Koban, '**Vergi Reformları ve Türk Vergi Sisteminde Reformların Genel Bir Değerlendirmesi**', <http://ikt.uludag.edu.tr/dergi>

²²³ Ankara Sanayi Odası, 'Genişletilmiş Meclis Toplantısı, 23 Ocak 2003, www.e-aso.org.tr

- Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 23 defa kanun değişikliğine başvurulmuştur.

2.AF DÖNEMİ YETERİNCE UZUN OLMALI VE AF YASASI KATILIMI ARTTIRICI DÜZEYDE OLMALI

Affin süresinin ne kadar olması gerektiğiyle ilgili çeşitli fikirler ortaya atılmış olsa da affın süresine, o ülkenin şartlarına göre karar verilecektir. Tabii ki bu süre vergi kaçakçılığı yapanların ortaya çıkmasına, mükelleflerin afla ilgili yeterli araştırmayı yapmalarına ve afla ilgili işlemleri kolay bir şekilde yapmalarına yetecek kadar uzun olmalıdır.²²⁴ Eğer mükelleflerden bir miktar ödeme yapılması isteniyorsa kısa olmaması ayrıca önem arz etmektedir.²²⁵

Mali afların ana sebebi daha önce de belirttiğimiz gibi hazineye giren gelirleri arttırmaktır. Bundan dolayı devlet ne kadar çok mükellefi af kapsamına sokarsa o kadar fazla gelir elde edecektir. Buda affın içeriğinin geniş bir tabanı kapsayacak şekilde hazırlanmasıyla sağlanabilir. Kapsam belirlenirken “Kovuşturma politikasını ifsat edecek yada vergi yönetiminin kararlı ve yasaların adil uygulayıcısı imajını aşındıracak zararlı yan etkilere yol açmadan yükümlülerin affa katılımını üst düzeyde teşvik edecek hükümlere yer verilmelidir.”²²⁶ “Alm ve Beck tarafından 1991 yılında ABD verileri üzerinden yapılan bir çalışmada, affa duyulan talep dolayısıyla affın başarı şansını etkileyen faktörler konusunda şu sonuçlara ulaşılmıştır; Devletin daha yoğun vergi denetimi, daha sert cezalar, gelir idaresinde etkili ve kapsamlı bir reorganizasyon gibi vergi toplama çabalarında artış yaratması çıkarılan af yasalarına katılımı arttıracaktır.”²²⁷

Olaya mükellefler açısından baktığımız zaman ise, mükellefler af uygulamasına dahil olurken af uygulamasının ne kadar mükellefi kapsadığı, vergi cezalarında ve gecikme faizlerinde ne kadar indirim yapılacağı, af sonrası vergi cezalarında artış olup olmayacağı,²²⁸ sürenin ne kadar olduğu, ödemenin nasıl yapılacağı (taksit olup olmaması v.s) gibi hususlara önem verirler.

²²⁴ Recai Dönmez, **a.g.e**, s.49-58

²²⁵ Zeynep Arıkan-Hatice Yurtsever,**a.g.m** ‘1’, s.67

²²⁶ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.58

²²⁷ İbrahim Yumuşak , **a.g.m**, s.42

²²⁸ Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, **a.g.m**. Sayı:136, s.66

Affin kapsamı belirlenirken öncelikle vergilendirilemeyen nitelikteki gelirlerin vergilendirilebilmesine yönelik çalışma yapılmalıdır.²²⁹ Bunun yanında af kapsamı belirlenirken, af vergi cezalarını ve borçlarını yeterince kapsamalı, mükelleflerin daha kolay anlayabilmeleri ve işlemleri daha iyi yapabilmeleri açısından af maddelerinin açık, anlaşılır, farklı yorumlara yol açmaması da önemlidir.²³⁰ Ayrıca affa katılacakların yapacağı işlemler fazla uzun sürmemeli, maliyetleri artırıcı düzeyde olmamalıdır. Bunun yanında affin içeriği oluşturulurken birbiriyle bir bütün oluşturan fiillerden biri af kapsamına alınmışsa diğeri de alınmalı ayırım yapılmamalıdır. Örneğin 4811 sayılı vergi barışı kanununda sahte fatura kullananlar af kapsamına alınırken, düzenleyenler ise af kapsamı dışında bırakılmıştır. Kullanma ve düzenleme ayrı ayrı düşünülmemesi gereken fiillerdir.

Vergi affının süresi kadar başlangıç zamanı da önem arz etmektedir. Affin başlangıcı yükümlülüklerin yerine getirilme zamanına denk getirilerek özellikle küçük mükelleflerin affa katılıma arttırılmalıdır. Bunun yanında vergi suçu işleyip de af uygulamasından yararlanmayan mükelleflere ağır cezalar verileceğinin bildirilmesi affa katılımı arttıracaktır.

Af uygulaması hiçbir şekilde sayıları affa katılanlardan daha fazla olan dürüst mükellefler cezalandırmamalıdır. Affin konusu sadece vergi cezalarıyla sınırlandırılmalıdır. Böylece hem daha adil olunmuş olacak hem de gelirler azaltılmış olunmayacaktır.

Affa katılım konusunda aftan önce alınacak olan çeşitli tedbirlerin affa katılım arttıracığı ifade edilmektedir. Örneğin ‘‘Mükelleflerin evlerine, iş yerlerine baskınlar yapılması, banka hesaplarının incelenmesi’’ mükellefleri tedirgin edeceği ve aftan sonrada bu uygulamaların devam edeceğini düşüneceklerini ve bu nedenle tek çareyi affa başvurmakta bulacakları belirtilmektedir.²³¹

Diğer önem arz eden bir olayda, aftan yararlanacak olanlar vergisel görevlerini kısmen veya hiç yerine getirmeyip suçlu duruma düşmüş olan kimselerdir. Bu kişiler kimliklerinin açıklanmasını istemeyeceklerinden dolayı vergi mahremiyetine önem verilmesi affa katılımı arttıracaktır.²³²

²²⁹ Doğan Gökbel, **a.g.m**

²³⁰ Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m. ‘2’**, s.67

²³¹ Recai Dönmez, **a.g.e.** s.55-56

²³² Zeynep Arıkan - Hatice Yurtsever, **a.g.m, ‘2’** s.137

Sonuç olarak af bir kereye mahsus olacağından dolayı kapsamı, süresi, bağışıklıkları belirlenirken çok dikkat edilmesi gerekir. Çünkü ortaya çıkacak sorunlar için bir daha af uygulamasına gidilmeyecektir.

3. AFFIN İÇERİĞİ İYİ TANITILMALI

Affin başarı şansını etkilen diğer bir konuda affın çok iyi bir şekilde tanıtılmasıdır. Her türlü iletişim aracı kullanılmalı ve açık bir şekilde insanlar bilgilendirilmelidir. Yapılan bu bilgilendireler yükümlülerin affa katılımını arttırıcı şekilde olmalı ve suçlu olup ta affa katılmayanlara uygulanacak yaptırımlar sürekli bir şekilde ifade edilmelidir.

Amerika’da yapılan bir araştırmaya göre, ‘‘Tanıtım faaliyetleri ile aftan sağlanan hasılat arasında çok sıkı bir korelasyon olduğunu ortaya koymuştur. Bu araştırmaya göre diğer koşullar aynı olsa bile, tanıtım, bir af programının nihai olarak yaratacağı gelir miktarının belirlenmesinde oldukça önemli bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.’’²³³

Yine ABD’de yapılan bir araştırmaya göre, ABD eyaletlerinden en fazla geliri sağlayanlar tanıtıma en fazla önem verenler olmuştur. Örneğin Colorado af programı olabildiğince mükelleflere yardımcı olacak şekilde hazırlanmıştır. Gelir idaresinin tüm departmanları eyaletteki on şehre yerleştirilmiş ve özellikle mükelleflerin af yasası dolayısıyla oluşabilecek sorularını cevaplayacak personel yerleştirilmiştir.²³⁴ Ayrıca ABD’nin bir çok eyaleti Internet teknolojisine büyük önem vermişlerdir. Öyle ki bir mükellefin karşılaşabileceği en ufak soruna bile hazırlanan sanal ortamda cevap verilmiştir.²³⁵ Colorado af programının uygulanması sırasında, af kanununun mükellefler için son şans olduğu yönünde reklamlar yapılmıştır. Radyolardan, televizyonlardan, otobüslere yazılan yazılardan; ‘‘Asla sizi ihtar etmediğimizi söylemeyin’’ şeklinde mesajlar verilmiştir. Bu sayede af programını idare edenler aftan 5 milyon dolar beklerken toplanan gelir 6.3 milyon doları aşmıştır²³⁶

²³³ Recai Dönmez, **a.g.e.**, s.59

²³⁴ James Alm and William Beck , **a.g.m.**, s.54-55

²³⁵ ABD’de ki bu tür uygulama örnekleri için bkz. <http://www.vataxamnesty.com/>, <http://www.boe.ca.gov/sutax/taxamnesty.htm> , <http://www.taxamnesty.az.gov/>

²³⁶ James Alm and William Beck, **a.g.m.**,s.54

ABD örneğine rağmen vergi yönetimleri tanıtım maliyetlerinin çok fazla olmasından dolayı buna yanaşmamaktadırlar.²³⁷ Ülkemize baktığımız zaman sadece televizyon ve gazetelerden affa dair yüzeysel bilgiler verilme yoluna gidilmektedir. Genel anlamda durum böyle olsa da kısmi olarak bazı yerlerde tanıtıma önem verilmektedir. Örneğin İstanbul defterdarlığı tarafından mükelleflere vergi barışı kanunu hakkında genel bilgilere yer veren, menfaatleri hatırlatılan yazılar gönderilmiş, affa ilgili panolara yazılar astırılmıştır.²³⁸

B. BİR DAHA AFFA BAŞVURULMAMASI İÇİN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

1. SİYASİ İKTİDAR KARARLI OLMALI

Devletin yapmış olduğu bütün tasarruflarda olduğu gibi af tasarrufunda da siyasi iktidarlar kararlı olup affı gelir veya siyasi çıkar kapısı olarak görmemeleri büyük önem arz etmektedir.

Siyasi partiler gelecek seçimleri düşünüp kısa dönemli gelir kaynağı elde etmek için af çıkartıp, af sonrası bir vergi reformu yerine göstermelik birkaç değişikliğe gidilecek olurlarsa istenilen amaçlara ulaşamaz.²³⁹ Var olan sorunların çözülmemesi durumunda af uygulaması sorunlara kısa bir dönem için çare olacaktır. Bu durumda sorunlar uzun dönemde daha da artmış bir şekilde ortaya çıkacaktır.

Herhangi bir konu yada sorunla ilgili olarak teknik altyapıyı hazırlamak önemli olmakla birlikte daha da önemlisi onu uygulamaya geçirmektir. Devletin istikbali için yapılacak işlemlerde uygulayıcı siyasi iktidar olduğuna göre siyasi iktidarın kararlı olması çok önemlidir.

Peki af konusunda siyasi iktidarların tutumu ne olmalıdır?

Daha önce de belirttiğimiz gibi ne vergi hukukunda ne de Anayasada vergi aflarıyla ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Anayasamızda affa ilgili olarak TBMM'sinin genel ve özel af ilanına yetkili olduğu ve af ilanına üye tam sayısının beşte üç çoğunluğuyla karar verebileceği belirtilmiştir.

²³⁷ Recai Dönmez, **a.g.e.** s.59

²³⁸ Kadir Boy, **a.g.m.** s.22

²³⁹ Dilek Akgün, **a.g.e.**, s.98

Peki TBMM'deki beşte üç çoğunluk yeterli bir çoğunluk mudur?

Af bir kereye mahsus olarak çıkartılması ve ardında sistemi düzeltici önlemler alınması şartıyla yararlı bir araçtır. Ancak aynı zamanda siyasi suiistimallere de açıktır. Örneğin ülkemizde günümüze kadar çıkartılmış olan otuza yakın vergi affında siyasi nedenlerin ön planda olduğunu söyleme zor olmayacaktır. Çünkü hükümetler vergi afları sayesinde hem kısa dönemli gelir sağlarken diğer yandan siyasi konumunu güçlendirmektedirler. Muhalefet ise aynı siyasi çıkar nedeniyle affa karşı çıkmamaktadır. Daha önce de belirttiğimiz gibi 2801 sayılı yasanın birçok maddesinde eleştirilerde bulunan muhalefet kanununun afla ilgi maddelerinde aynı eleştirilerde bulunmamıştır. Böyle bir durumda 2001 Anayasa değişikliğiyle getirilen beşte üçlük çoğunluk çok fazla önem arz etmediği görülecektir.

Öncelikli olarak şunu belirtelim ki kapsamlı ve etkin bir vergi affı uygulamasından sonra yapılacak uygun şey, Anayasaya vergi affına başvurulamayacağı şeklinde bir hüküm konmasıdır. Siyasiler tarafından bir çok defa bu konu gündeme getirilmiş olsa da “Vergi affı yada benzeri bir yasa çıkmayacağı konusunda Anayasaya özel bir hüküm vaadi”²⁴⁰ gerçekleşmemiştir. Son olarak Maliye Bakanı Kemal Unakıtan Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından düzenlenen “Ekonomik Zirvesinin” kapanış konuşmasında son vergi barışının zorunlu olduğunu belirttikten sonra vergi affına bir daha başvurulmayacağını söylemiştir.²⁴¹

2. VERGİ İDARESİ YENİDEN YAPILANDIRILMALI

Vergi aflarına başvurulmasındaki en önemli nedenlerin başında hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde gelir elde etmek olduğunu bahsetmiştik. Yeni gelir kaynakları meydana getiremeyen, eldeki gelir kaynaklarından alması gereken vergileri tam olarak tahsil edemeyen devletler affı bir çıkış olarak görmektedirler. Bu noktada sağlıklı bir gelir elde etme ön plana çıkmakta bunu sağlayacak olan vergi idaresinin etkin bir şekilde çalışması ise büyük önem taşımaktadır.

²⁴⁰ Şükrü Kızılat, “Vergi Barışı ABD’de Patronun Oğlu,” 16.06.2004, Hürriyet

²⁴¹ Bkz., http://www.byegm.gov.tr/yayinlerimiz/anoluluyahaber-yeni/2003/ocak/ah_20_01_03.htm, Basın ve yayın Enformasyon Genel Müdürlüğü

Diğer yandan kamu harcamalarının kaynağı olması dışında, mali ve sosyal boyutları da bulunan bir maliye politikası olan vergilendirmeyi uygulayacak olan vergi idaresinin bu politikayı etkin bir şekilde uygulamaması yapısal sorunlara neden olacaktır.²⁴²

Vergi idaresinin başarısı iki temel unsura bağlıdır. “Birincisi; vergi idaresinin yasalara uymak ve vergisini ödemek isteyen mükelleflerin haklı taleplerini karşılayabilme becerisidir. İkincisi ise yasalara aykırı davranan mükelleflerin bu yönetimlerinden vazgeçirilmesinde vergi idaresinin etkin olmasıdır.²⁴³ Bunların gerçekleştirilebilmesi için mükellef odaklı vergi idaresinin kurulması gerekmektedir. Çünkü mükellefleri yeterince kavrayamayan bir vergi idaresinin, gelirlerin az olmasındaki en önemli neden olan kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmesi beklenemez. Kayıt dışıyla mücadelede yetersiz kalınmasının ise gelirden adalet ve eşitlik ilkesini zedeleyeceği, ekonomik yapıyı bozacağı açıktır.²⁴⁴

Mükellef odaklı bir gelir idaresi kurabilmek için “Daha karmaşık iş süreçlerinin ve fonksiyonlarının mükelleflere en iyi hizmet sunacak şekilde organize edilmesi gerekmektedir.”²⁴⁵ Ayrıca gelir idaresinin mükelleflerin devlete vergilerini ödemeleriyle ilgili olarak hizmet veren bir kuruluş olduğu unutulmamalıdır.²⁴⁶ Bu idare tam anlamıyla özerk bir yapıya sahip olmalı, merkez ile taşra örgütü arasındaki koordinasyon tam olarak sağlanmalı, aynı işi birden fazla birimin yapmaması sağlanmalıdır.²⁴⁷

Denetim birimleri arasındaki eşgüdüm ve koordinasyon eksikliği, denetim elemanlarının yetersizliği denetimlerin etkinliğini azaltmaktadır. Bundan dolayı denetim birimleri yeniden yapılandırılmalı; hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri bağımsız bir yapı altında birleştirilmelidir.²⁴⁸ İnceleme için yeterli olmayan kadrolar kademeli olarak arttırılmalıdır. Denetmenler ücret ve imkan cazipliği nedeniyle özel sektöre geçmektedir. Bu nedenle kadroların boşalmasını önlemek amacıyla imkanları iyileştirilmelidir. Denetim elemanlarının daha istekli çalışmalarını sağlamak için performans değerlendirilmesi yapılmalı ve meslekte yükselmeleri bu esasa göre yapılmalıdır.²⁴⁹

²⁴² Altar Ömer Arpacı, **a.g.m.** s.97-98

²⁴³ Adnan Gerçek v-Mehmet Yüce, **a.g.m.** ,s.27

²⁴⁴ Altar Ömer Arpacı, **a.g.m.**, s.98

²⁴⁵ Adnan Gerçek,a.g.m. , s.76

²⁴⁶ Altar Ömer Arpacı, **a.g.m.**, s.105

²⁴⁷ Daha fzl bilgi için bkz. Altar Ömer Arpacı, , **a.g.m.** s.103-105

²⁴⁸ Bkz., Mustafa Ali Sarılı, **a.g.m.** s.122-123

²⁴⁹ Mustafa Ali Sarılı, **a.g.m.** s.123

Maliye Bakanlığının bünyesinde oluşturulan Vergi İstihbarat Arşivi tam olarak kullanılmalıdır. Bunların denetmenlerin kullanımına açılmasıyla kayıp ve kaçığa neden olan mükellef ve sektörler kolayca tespit edilerek etkin bir denetim sağlanabilecektir.²⁵⁰

3.VERGİ SİSTEMİ GÜÇLENDİRİLMELİDİR

Bir vergi sisteminin sahip olması gereken üç temel özelliğin adil ve makul olması, randımanlı olması yani etkin olması ve ekonomik hayata en az müdahale etmesi ve tasarrufları teşvik etmesi olduğunu daha önce belirtmiştik. Ancak bizim vergi sistemimiz bunu sağlamaktan uzaktır. Çok çeşitli vergilerin olması, uygulamanın karışık olması, muafiyet ve istisna gibi uygulamaların geniş yer kaplaması vergi sistemimizin çok karmaşık bir hal almasına neden olmuştur.

Vergi sisteminin adil olmasında vergilerin adil ve makul olması gerekir. Bu durumda özellikle vergi yükünün adil dağıtılması ön plana çıkmaktadır. Bunun için çeşitli vergilere dahil mükellefler açısından dikey ve yatay adaleti sağlanması, vergi tabanının genişletilmesi, istisna ve muafiyetlerin en aza indirilmesi önemlidir.²⁵¹ Vergi tabanının genişletilebilmesi için vergi sistemi vergilendirilebilecek konuların tamamını kapsamalı, vergi idaresinin de vergiyi doğuran olayları algılayacak yapıya sahip olması gerekir.

Vergi sistemiyle ilgili diğer bir konuda vergi kanunlarıdır. Vergi kanunlarının sürekli değişmesi hem idareyi hem mükellefleri zora sokmakta sistemin daha da karışmasına neden olmaktadır. Değişikliklerin sıklığı mükelleflerin kısa ve uzun vadede plan yapmalarını engellemekte, bu konuda uzman olan kişiler tarafından bile anlaşılmasında güçlük çekilmektedir.²⁵² Bundan dolayı vergi kanunları sistemi düzenli ve etkin bir şekilde işletecek biçimde düzenlenmeli, her şarta cevap verebilmelidir. Bunun yanında çıkarılacak kanunlar basit ve açık olmalı, kanunlarla farklı yorumlara sebebiyet verilmemelidir. Maalesef vergi kanunlarımız yeterince açık olmadığından dolayı Maliye Bakanlığı kanunları açıklamak için sürekli tebliğler çıkarmak zorunda kalmaktadır.

Vergi gelirlerinin arttırılmasında optimal davranılmalıdır. Vergi oranlarının yüksek olması vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının yüksek olmasına ve ekonomideki

²⁵⁰ Mustafa Ali Sarılı, **a.g.m.** s.120

²⁵¹ Dilek Akgün, **a.g.e.** s.99

²⁵² Altar Ömer Arpacı, **a.g.m.** s.99

sermaye birikiminin azalmasına neden olacaktır.²⁵³ Örneğin Ülkemizde vergi oranlarının yüksek olması vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı oranlarının en yüksek seviyede olmasına neden olmuştur.

Kayıt dışı ekonomi en az seviyeye indirilmelidir. Bu sorunun çözülmesi için yapılması gereken en önemli şey bu sorunu partiler üzerinde tutarak bir devlet politikası olarak görmek gerekir. Sosyal ve ekonomik alt yapı değiştirildikten sonra vergisel düzenlemeler yapılmalıdır.²⁵⁴ Sektörlerdeki belge düzeni yerleştirilmeli, alıcı ve satıcı arasındaki çıkarları ortada kaldıracak önlemler alınmalı, vergi iadesi tabana yayılmalıdır.²⁵⁵

²⁵³ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 14.Baskı, Ankara 2001,s.232

²⁵⁴ MEHMET Tosuner, **a.g.m.** s.72

²⁵⁵ Ali Çımat- Mehmet Avcı, **a.g.m.** s.80

SONUÇ

Ortak toplumsal ihtiyaçların karşılanması devletin başlıca görevi olup bu ihtiyaçları karşılamak için devlet çeşitli gelir kaynaklarını kullanmaktadır. Devletin görevlerinin her geçen gün artması gelirlerin düzenli ve tam olarak elde edilmesinin önemini arttırmıştır.

1929'lara kadar devletin tam kamusal hizmetleri yerine getirmesi gerektiği düşüncesine dayanan klasik iktisadi anlayış nedeniyle devlet belirli hizmetleri görmüştür. Bundan dolayı gelir ihtiyacı da bu oranda olmuştur. 1929 dünya ekonomik buhranına klasik iktisadi anlayışın cevap verememesi sonucu ortaya atılan Keynesgil iktisat anlayışıyla yepyeni bir iktisadi düzen ortaya çıkmıştır. Bu görüşle devlete klasik görevlerin yanı sıra özel sektörün alanına girmek gibi bir çok görevde verilmeye başlanmıştır. Bunun yanında nüfusun sürekli artması teknolojinin çok hızlı ilerlemesi bir yandan hayatı kolaylaştırırken diğer yandan yeni ve daha pahalı ihtiyaçların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Sürekli gelişen ve devletin her alana el attığı günümüz dünyasında devletin gelirlerini tam ve düzenli bir şekilde elde etmesi büyük önem arz etmektedir. Devletler bu gelirlerini vergiler, resimler, harçlar, şerefiyeler, parafiskal gelirler, mülk ve teşebbüs gelirleri sayesinde elde etmektedir. Bunlardan en önemlisi vergi gelirleridir. Bundan dolayı vergi gelirlerinin aksaması devlet görevlerinin de aksamasına neden olacaktır. Günümüzde toplumsal ihtiyaçların artış hızı gelir artış hızından daha fazla olduğundan dolayı devletler bulabildikleri her kaynaktan gelir elde etmeye çalışmaktadır. Bu kaynakların en başta geleni borçlanmadır. Diğer bir kaynaktan dünyada gelişmiş ülkelerce de uygulanmakla birlikte özellikle az gelişmiş ve Türkiye gibi gelişme yolundaki ülkelerde başvuru olan vergi aflarıdır.

Af kaynağını Anayasadan alan ceza hukukunun en eski kurumlarından biri olmakla birlikte daha sonra vergi hukukunda da çok sık aralıklarla kullanılmaya başlanmış ve vergi hukukunun da vazgeçilmez unsurlarından biri olmuştur. Af çıkarma yetkisi yasama ve yürütme organına ait olup Anayasamızın 87.maddesinde genel af çıkarma yetkisi TBMM'ye, 104. maddesinde de özel af çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

Af özellikle vergi sistemindeki aksaklıklar nedeniyle denetimlerin tam olarak yapılamadığı, vergi kaçakçılığının yaygın olduğu bundan dolayı vergi gelirlerinin tam olarak toplanamadığı ülkelerde bir çıkış kapısı olarak görülebilmektedir.

İsmin vergi affi dense de asıl olarak affedilen vergi asılları değil vergilere ait olan cezalar ve faizlerdir. Ancak uygulamada vergi asıllarının da affedildiği görülmektedir.

Siyasi, ekonomik, mali ve sosyal olmak üzere çeşitli nedenlerle çıkarılan aflar, ülkemizdeki çıkarılma gerekçelerinde, vergi idaresi ve yargısının iş gücünü hafifletmek, ihtilafli dosyaları tasfiye etmek, imkansız hale gelmiş alacakların hiç olmazsa bir kısmını elde edebilmek gibi gerekçelerle çıkarıldığı belirtilmiştir. Sürekli olarak aynı gerekçelerle çıkarılan vergisel aflardan istenilen sonuçlar elde edilememiş, yukarıda belirttiğimiz olumsuzluklar uzun dönemde daha da artarak ortaya çıkmıştır.

Bu sorunları ortadan kaldırmak için uygulamaya konduğu iddia edilen vergi aflarından istenilen sonuçların alınmamasının ana sebepleri, afların ülkemizde sürekli hale gelmesi ve afların vergisel anlamda bir reform hareketiyle desteklenmemesinden ileri gelmektedir. Günümüze kadar 29 adet vergi affına başvurulmuş ülkemizde, aflardan sonra vergisel anlamda bir reform yapmak yerine var olan sistemde birkaç değişikliğe gidilmekle yetinilmiştir.

Bir vergi affında başarı sağlanabilmesi için vergi affının bir kereye mahsus olması, içeriğinin çok iyi hazırlanması ve affın özellikle denetim mekanizmasını çok iyi çalıştıran büyük bir vergi reformuyla desteklenmesi gerekir.

Bunlar dikkate alınmadan çıkarılacak olan vergi aflarının kısa ve uzun dönem etkileri de olumsuz olacaktır. Öncelikli olarak devlet elde etmeyi umduğundan daha az bir gelir elde edecektir. Çünkü af uygulamasına katılmayanlar için çok büyük yaptırımlar içermeyen, yeni af beklentilerini önleyecek uygulamaları içermeyen bir af uygulaması mükellef için cazip gelmeyebilecektir. Diğer yandan bu durum karşısında affa katılan mükellefler borçlarını öderken, diğer yandan nasılsa yeniden affa başvurulur düşüncesiyle cari döneme ilişkin vergisel görevlerini yerine getirmeyecekler, vergi kaçırmayı daha cazip olduğunu düşüneceklerinden gelecek vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaklardır. Ayrıca bu durum dürüst mükelleflerinde vergiye olan itaatini azaltacağından gelirler daha da azalacaktır. Ancak yukarıda belirttiğimiz şekilde çıkarılacak olan bir vergi affından sonra mükellefler bunun son af olması ve kendilerini daha sıkı bir denetim beklediğinden dolayı vergiye olan itaatleri artacaktır. Bu durumda vergi affına katılanların sayısı artacağından dolayı kısa dönemde af gelirleri artarken, kaçakçılık azalacağından dolayı vergi gelirleri uzun dönemde artacaktır.

Kaçakçılığın artması ve gelirlerin azalması ise devleti yeni vergiler koymaya yada olan vergileri arttırma yoluna itecektir. Ancak insanlar vergi affının çıkacağını düşüneceklerinden dolayı yine vergi kaçakçılığına başvuracaklardır. Vergi kaçırma olanağı olmayan kesimde ise vergi yükü artacağından dolayı vergi yükünün dengeli dağıtılması ilkesi zedelenmiş olacaktır. Genel vergi yükü oranlarında Avrupa ülkelerinden çok geride olan ülkemiz vergi yükünün

dengelesiz dağılımından dolayı vergisi stopaj yoluyla kesilenler ve ücretlilerin vergi yükü oranlarında Avrupa ülkelerinin çok daha ilerisindedir.

Ayrıca vergisel aflar vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefler aleyhine adalet ve eşitlik ilkesinin bozulmasına neden olacaktır. Şirketler açısından da rekabet eşitsizliği yaratılacaktır. Vergini ödemeyip bunu ucuz bir kredi olarak kullanan şirketler rekabette üstünlük sağlamış olacaktır.

Tek seferlik çıkarılmış ve iyi bir vergi reformuyla desteklenmiş olan vergi afları hem sosyal hem de ekonomik alanda büyük faydalar sağlayacak olan bir araçtır. Aksi durum ise sorunları kısa dönemde görünüşte azalmış gibi gösterirken uzun dönemde daha da şiddetlenmesine neden olacaktır. Maalesef ülkemizde vergi afları ekonomik ve sosyal etkileri ölçülüp biçilmeden sadece kısa dönemli bir gelir kaynağı ve siyasi bir çıkar aracı olarak kullanılmaktadır.

Özetle ülkemizde vergi afları sonucunda zaten karmaşık bir yapıya sahip olan vergi sistemi daha da karmaşık hale sokulmuştur. Özellikle eğitim seviyesinin düşük olması nedeniyle yeterince gelişmemiş olan vergi bilincinin iyice zayıflamasına neden olunarak her aften sonra vergi kaçakçılığının daha da artmasına neden olunmuştur. Kaçakçılık sonucunda azalan gelirler zamlarla telafi edilmeye çalışıldığından vergisi kaynaktan kesilenlerle, dar gelirli kesimler üzerindeki vergi yükü oranları daha da artmıştır.

Öncelikli olarak şunu belirtelim ki aflarla ilgili olarak yapılması gereken en doğru hareket hiçbir şekilde af uygulamasına gitmeyip bunu Anayasal güvence altına almaktır. Ancak bu uygulama için vergi sisteminin etkin bir şekilde çalışıyor olması gerekir. Çünkü vergi sisteminin etkin olmadığı ülkelerde Anayasaya konacak olan “affa başvurulamaz” ibaresi , sistemi düzeltmek için girişilecek reformlarda, gereken ortamı sağlayacak olan bir aracın kullanılmamasına neden olacaktır. Bundan dolayı yapılması gereken sistemde tam anlamıyla etkinliği sağlayacak şekilde bir reform hareketine girmek, gereken ortamı hazırlamak için geniş çaplı bir af programı uygulamak, daha sonra, vergi affının çıkarılabilmesiyle ilgili bir Anayasal düzenlemeye gitmek kanımızca daha doğru olacaktır. Ancak yine de bir af uygulamasına girilecekse hazırlanmış olan af tasarısı ya da tekliflerinin Meclis’te kabul edilmeden önce bağımsız bir kurum tarafından incelenmelidir. Tabi ki bu inceleme Danıştay’ın tüzükler üzerinde yapmış olduğu gibi sadece görüş bildirme niteliğinde olacaktır. Kurum tarafından yapılacak olan bu incelemede, affın içeriği, affın gerekli olup olmadığı, belli bir kesime çıkarılıp çıkarılmadığı, affın gerekçelerinde belirtilen sorunlar için

yapılacak olanların yeterli olup olmadığı gibi konularla ilgili olmalıdır. Böyle bir durumda kuruluşun af konusunda olumsuz görüş bildirmesi hem iktidar hem de muhalefet üzerinde bir baskı oluşturacaktır. Çünkü af kamuoyunun çok fazla gündemde tuttuğu konulardan biridir. Bundan dolayı kurumun olumsuz görüşüne rağmen affın TBMM'den çıkartılmaya çalışılması halkı, hükümetin bu af yasasını mükellef yararına değil başka amaçlar için çıkardığı düşüncesine itecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR ve TEZLER

- **AKDOĞAN** Abdurrahman, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara 1980
- **AKGÜN** Dilek, *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1994
- **AKSOY** Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul, 1990
- **DİNLER** Birol, **Ceza Hukukunda Af**, Ankara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2002
- **DÖNMEZ** Recai, *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1992
- **EDİZDOĞAN** Nihat, *Kamu Maliyesi 2 Ekin Kitapevi, 5. Baskı, Bursa 2000*
- **GÖZLER** Kemal, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, Nisan 2000
- **KARABULUT** Mehmet, *Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Manisa 1996
- **ÖZDEN** T.Murat, *Mali Af*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara 1992
- **SABAN** Nihal, *Vergi Hukuku*, DER Yayınevi, İstanbul 2002
- **ŞAHİN** Hüseyin, *Türkiye Ekonomisi*, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 2.Basım ,Bursa 1993
- **SCHMÖLDERS**.G, (Çev. Salih Turhan), **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul 1976
- **ŞENYÜZ** Doğan, *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa 1995
- **TÜRK** İsmail, *Maliye Politikası*, Turhan Kitapevi, 14. Baskı, Ankara 2001

MAKALELER

- ALM James, ‘**Tax Policy Analysis; The Introduction of a Russian Tax Amnesty**’ Georgia State Üni, [.http://isp-aysps.gsu.edu/papers/ispwp9806.html](http://isp-aysps.gsu.edu/papers/ispwp9806.html)
- ALM James and BACK William, ‘**Tax Amnesties and Compliance in the Long Run**’, National Tax Journal, Volume:XLVI, No.1, March 1992
- ARIKAN Zeynep ve YURTSEVER Hatice, ‘**Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları 1**’, Yaklaşım Dergisi, Sayı:136, Nisan 2004
- ARIKAN Zeynep ve YURTSEVER Hatice, ‘**Türkiye’de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları 2**’, Yaklaşım Dergisi ,S.137, Mayıs 2004
- ARPACI Atlar Ömer, ‘**Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar**’, Vergi Sorunları, Sayı.186, Mart 2004
- BOY Kadir , ‘**Vergi Barışının Ardından**’, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:262 , Haziran 2003
- BÜLBÜL Duran, ‘**Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri 1**’, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 131, Kasım 2003
- BÜLBÜL Duran, ‘**Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri 2**’, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 132, Aralık 2003
- CANTÜRK İsmet, ‘**Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri**’ Danıştay Dergisi, 1971
- CHRISTIAN Charles W. and GUPTA Sanjay, ‘**Evidence and Subsequent Filing from the State of Michigan’s Income Tax Amnesty**’ National Tax Journal, Vol. LV, No:4, December 2002
- ÇAĞAN Nami, ‘**Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı**’, AÜHF Dergisi, C.29, 1972
- ÇİMAT Ali ve AVCI Mehmet, ‘**Türkiye’de Kayıt dışı ekonominin Vergi Sisteminden Kaynaklanan Nedenleri ve Çözüm Önerileri**’, Vergi Raporu, Ağustos-Eylül 2003
- GERÇEK Adnan, ‘**Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türk Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef odaklı Gelir İdaresi Modeli**’, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2004

- GERÇEK Adnan ve YÜCE Mehmet, “*Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*”, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa 1998
- HACIOSMANOĞLU M.Çetin, “*Alternatif Vergi Sistemi Üzerine Bir Deneme*”, Vergi Dünyası, Sayı:170
- KELEŞ Yusuf, “*Yine mi Af Mükellefler ne Zaman Vergi Öderler?*” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 249, Mayıs 2002
- KELLNER Martin, ‘*Tax Amnesty 2004-2005, An Appropriate revenue tool?*’
<http://www.germanlawjournal.com/article.php?id=409>
- KIZILOT Şükriü, “*VERGİ BARIŞI KANUNU ve ‘Neren buldunu da kaldıran 4783 sayılı Kanunla yapılan bazı düzenlemeler’*”, OSTİM Sanayici ve İş Adamları Derneği Yayını, ABC Matbaacılık, Ankara 2003
- KOBAN Emine, “*Vergi Reformları ve Türk Vergi Sisteminde Reformların Genel Bir Değerlendirmesi*”, <http://ikt.uludag.edu.tr/dergi>
- LEONARD Herman B. and ZECKHAUSER RAİCHARD J., “*Tax Policy and Economy*”, NBER, and MIT Pres Journals, 1987
- MOOKHERJEE Dilip, “*Tax Amnesties as asset Loundering Device*”,
<http://econpapers.repec.org/paper/fthbosecd/69.htm>
- PALAMUT Mehmet E., “*Vergisel Af ve 3787 Sayılı Yasa*”, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Nisan-Mayıs 1992
- SARILI Mustafa Ali, “*Türkiye’de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilmesi için Neler Yapılmalı*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 190
- SAYAR Fikret, “*1960 Sonrası çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları*”, Vergi Dünyası, Sayı.73, 1987
- TOSUNER Mehmet, “*Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 85
- TUNCER Mehmet , “*Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi*”
<http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergi affi.doc>

- *YALÇIN Hasan ve BAŞER Arif, ‘‘Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistem Üzerine Etkileri’’, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 173, Ocak 1996*
- *YUMUŞAK İbrahim, ‘‘Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü’’, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:272, Nisan 2004*

WEB SİTELERİ, GAZETE KÜPÜRLERİ, RAPORLAR

- *DOĞRUSÖZ A.Bumin , ‘‘Olması Geren Af Kanunu’’, Dünya, 20.11.2002 Perşembe*
- *GÖKBEL Doğan, ‘‘Vergi Affı’’, dağangokbel@eso-es.net, 13.08.2003*
- *KIZILOT Şükriü, ‘Niçin Vergi Toplanmıyor?’, 21.10.2004, Hürriyet*
- *KIZILOT Şükriü, ‘ ‘Vergi Barışı ABD’de Patronun Oğlu’’, 16.06.2004, hürriyet*
- *SAMET Mustafa, ‘‘Türkiye Ekonomisinin 80. Yılı’’, İstanbul Ticaret Odası, Mega Ajans, İstanbul 2004*
- *SEVİĞ Veysi, ‘‘Vergi Barışı ve Savaş’’, Dünya, 04.03.2003*
- *T.B.B., ‘‘Türkiye Ekonomisi Yapı değişmeleri, (1923-1988)’’, Ankara,1989*
- *<http://www.byegm.gov.tr/yayinlerimiz/anoluyahaber-> Basın ve Yayın Enformasyon Genel Müdürlüğü*
- *<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/amnesties.html>*
- *<http://www.gelirler.gov.tr>*
- *<http://fireball.atonet.org.tr/turkce/bulten/bulten.php3?sira=246>*
- *www.hazine.gov.tr*
- *<http://www.hukuki.net/kanun/3787.15.frameset.asp>*
- *www.imkb.gov.tr/halkaarz/kobi_tekno.html*
- *<http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>*
- *<http://www.vataxamnesty.com/>*

- <http://www.boe.ca.gov/sutax/taxamnesty.htm>

KANUNLAR

- *281 sayılı kanun gerekçesi, Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi ,C.1*
- *325 sayılı kanun gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi*
- *2431 Sayılı kanun,Resmi Gazete, 23.03.1981*
- *414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, 24310(M) nolu Resmi Gazete,06/02/2001*
- *4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, 22033 nolu Resmi Gazete*

