

VARLIK BARIŞI KANUNU VE KOD LİSTESİ UYGULAMASININ VERGİ ADALETİ VE UYUMUNA ETKİLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Selami ER

Anayasa Mahkemesi Raportörü
Sayıştay Başdenetçisi

Özet

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi sorumluluğu kapsamında dürüst olmayan mükelleflerin idareyi yanıltmasını ve vergi kaybını engellemek amacı ile kod listesi uygulamaktadır. İyi niyetle başlatılan uygulama dürüst mükellefleri cezalandırır bir hale dönüşmüştür.

Varlık barışı uygulaması, ilgili kanunun değiştirilmiş hali ile 2009 yılı sonuna kadar yurt dışından getirilen varlıklar ile yurt içinde bulunup sermayeye dâhil olmayan varlıkların sermayeye dâhil edilmesi halinde düşük oranlı vergilendirilmesini ve geçmişe yönelik sorgulama yapmamayı öngörmektedir.

Varlık barışı uygulamasının sonuna yaklaşıldığında gelir idaresi mükelleflere kod listesinde yer alan mükelleflerden yapmış oldukları alışları açıklamaları, indirimden çıkarmaları veya teminat vermelerini ya da varlık barışından yararlanmaları hususunda uyarıcı yazılar göndermektedir.

Görünüşte iyi niyetli olan bu uygulamalar birlikte ele alındığında vergide eşitlik ve adaleti bozan ve vergi uyumunu zorlaştıran bir mahiyet almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kod Uygulaması, Varlık Barışı Kanunu, Vergi Adaleti ve Eşitliği, Vergi Uyumu

Selami ER

AN EVALUATION OF ASSET RECONCILIATION LAW AND CODE LIST IMPLEMENTATION AND RESULTS

Selami ER

Reporter for the Constitutional Court of the Republic of Turkey
and Chief Auditor for the Turkish Court of Accounts

Abstract

Ministry of Finance Revenue Administration applies the code application, in order to prevent the dishonest tax payers to mislead the administration and tax loss. The application, which was put in to effect by goodwill, is now taking a form that punishes honest tax payers.

Assets Peace Application through the related code introduces that assets that are brought from abroad or domestic assets that are added to the capital until the end of 2009 will be taxed at a lower rate and inquiry about previous terms will be avoided.

While getting close to the end of the application, revenue department asked tax payers to explain the purchases from the tax payers in the code list, deduct the VAT amounts from the deduction lists or give assurance, otherwise benefit from the Assets Peace Application.

The implementation process which seemed to start in good will turn into a form that damages tax equity and justice and complicate tax accordance.

Key Words: Code Application, Assets Peace Law, Tax Equity and Justice, Tax Accordance

JEL Classification Codes: E62 - Fiscal Policy, K34 - Tax Law, H21 - Efficiency; Optimal Taxation, H26 - Tax Evasion

1.GİRİŞ

Bilindiği gibi Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi uzunca bir süredir kod uygulamasını sürdürmekte ve mükelleflerin sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananlardan alışlarını sorgulamaktadır. 5811 sayılı Kanun ve sonrasında süreler ve bir kısım değişiklikler yapılarak çıkarılan 5917 sayılı Kanun ile varlık barışı adı altında kısmi bir vergi affı getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi, Vergi Dairesi Müdürlükleri aracılığı ile varlık barışından yararlanma süresinin sonuna geldikçe kod uygulaması yönünden yaptığı sorgulamaları arttırarak mükelleflere kod uygulamaları karşısında yapabilecekleri veya varlık barışından yararlanabilecekleri doğrultusunda uyarı ve bilgilendirmede bulunmaktadır.

Bu çalışmada genel olarak kod uygulaması, varlık barışı kanunu ve bahsedilen uygulamanın sonuçları ile bu durumun vergi adaleti, vergilemede eşitlik ve vergi uyumu üzerine etkileri incelenecektir.

2. Varlık Barışı Kanunu, Kod Listesi Uygulaması ve Sonuçları

2.1. Varlık Barışı Kanunu

22/11/2008 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, (Varlık Barışı Kanunu olarak da ifade edilmektedir), 10/07/2009 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 5917 sayılı Kanun ile değiştirilerek yeni düzenlemeler yapılmış ve varlık barışının süresi uzatılmıştır. Yapılan değişiklikler ile varlık barışının bir anlamda ihya edildiği söylenmektedir (Alpaslan, 2009: 145-147).

Varlık barışı kanununun amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para ve benzeri menkul kıymetlerin ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan aynı türden varlıkların sermaye işletmelere aktarılması ve bu yolla sermaye yapılarının güçlendirilmesi olarak ifade edilmiştir.

Kanundan yararlanmak için kanunun uygulama esasları başlıklı maddesinde; mükelleflerin, 01/06/2009 tarihi itibari ile yurt dışında bulunan varlıklarını rayiç bedelle banka ve aracı kurumlara bildirmeleri ya da vergi dairelerine beyan etmeleri, bu kıymetleri kanuni defterlerine kaydetmeleri, bilanço esasına göre defter tutanların bu varlıklar için

pasifte özel fon hesabı açmaları; 01/06/2009 tarihi itibari ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları arasına girmeyen varlıklar için 30/09/2009 tarihine kadar rayiç bedelle vergi dairelerine bildirmeleri, bilanço esasına göre defter tutanların bu kıymetleri kanuni defterlerine kaydetmeleri, taşınmaz dışındaki varlıklarını banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırmak suretiyle bu varlıklar için pasifte özel fon hesabı açmaları gerektiği ifade edilmiştir. Kanunda bu fon hesabının sermayenin cüzü kabul edileceği, dönem kazancında ise dikkate alınmayacağı bildirilmiştir.

Mükelleflerin yukarıda izah edilen prosedür ile yurt dışından getirdikleri varlıklarına %2, yurt içinde bulunup anlatıldığı şekilde kayda alınan varlıklarına ise %5 vergi tarh edileceği ve tarhiyatı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yine kanunda beyan edilen bu varlıklar ile ilgili olarak 01/01/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı, ancak diğer nedenlerle Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 01/01/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu tespit edilen gelir, kurumlar ve katma değer vergisi matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarların tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılacağı ifade edilmiştir.

Bu düzenleme ile süresinde başvuru yapan mükellefler kayıt içine aldıkları varlıkları için herhangi bir vergi tarh veya incelemesine maruz kalmayacakları ve sağlanan bu güvence dolayısı ile söz konusu varlıkların nereden geldiği konusunda herhangi bir sorgulama yapılmayacağı taahhüt edilmiştir. (Doğrusöz, 2009a)

Kanunla Bakanlar Kuruluna bildirim ve beyan sürelerini üç ay uzatma yetkisi verilmiş ve Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmıştır. Yurt dışından yurt içine getirilen varlıkların yurt içinde tutulması, yurt içinde olup kayda alınmamış varlıkların ise kayıt sonrası banka ve aracı kurumlarda tutulmaya devam edilmesi gibi bir zorunluluk ise getirilmemiştir.

2.2. Kod Listesi Uygulaması

Bilindiği gibi vergi sorumluluğu, hazineye intikal etmemiş amme alacaklarının hazineye intikalini kolaylaştırmak amacıyla vergi kanunlarına öngörülen müesseselerden biridir (Turanlı, 2009: 166). Maliye Bakanlığı kod listelerine girmiş mükelleflerden mal veya hizmet

alan mükellefler, ödeyip indirim konusu yaptıkları KDV'yi tekrar ödemek durumunda kalabilmektedirler. Bu durum vergi kanunlarında vergi sorumluluğu kapsamında Maliye Bakanlığına verilmiş bir yetkiden kaynaklanmaktadır (KDV Kanunu 9.madde gibi).

Mükelleflere kayıt düzenine ilişkin çeşitli ödevler verilmesinin temelinde, bir yandan mükelleflerin vergilemeye daha duyarlı yaklaşımlarını sağlamak, diğer yandan da belirli standartları oluşturarak denetimde etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunmak yatmaktadır. Ancak bu düzenlemelerde bazı çelişkiler de yer almaktadır (Taş, 2009: 120).

Bu çelişkilerin yanında mükellefler, giderleri ile mal ve hizmet alışlarını yüksek göstermek, gelir ve satışları düşük göstermek veya hiç göstermemek, KDV iadesi alabilmek, komisyon karşılığı sahte belge satışı yaparak maddi kazanç sağlamak amacıyla sahte belge ve/veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanımına başvurumaktadırlar. Böylelikle, ilgili şahıs ve şirketler, komisyon geliri elde etmelerinin yanı sıra, dürüst mükelleflere kıyasla haksız kazanç elde etmekte, vergi gelirlerinde azalmaya yol açtıkları gibi vergi adaletini de bozmaktadırlar (Yurtsever, 2009: 150).

Uygulamada zaman zaman ortaya çıkan, vergi kaçakçılığına neden olan Vergi Usul Kanununun 359/a maddesinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge; “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddenin (b) bendinde ise sahte belge; “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.” şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un 359 ve 360. maddelerinde sahte ve yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması halinde hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi öngörülmüştür.

84 Nolu KDV Genel Tebliğinde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) daha ayrıntılı bir şekilde izah edilmiş, haklarında bu belgeleri düzenledikleri şeklinde rapor olanlar ile bunların ortakları, ortak oldukları şirketler; haklarında SMİYB kullandıkları şeklinde rapor bulunanlar ile bunların ortakları ve ortak oldukları şirketler; SMİYB düzenlediği ve kullandıkları şeklinde tespit bulunanlar; adreslerinde bulunmadıkları, defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya beyanname vermedikleri konusunda tespit bulunanlar ve doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanların KDV indirim işlemleri ve bu durumda yapmaları gerekenler ayrıntılı bir biçimde anlatılmıştır.

Bu durumlardan en çok karşılaşılanı “hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar”dan alışları olan mükelleflerin durumudur. Tebliğde bu mükelleflerin yapmaları gerekenler anlatılmış, vergi dairesi başkanlıkları da bu konu ile ilgili tebliğe paralel açıklamalar yaparak mükellefleri bilgilendirmişlerdir.

Tebliğe göre, bu açıklamalardan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığını açıklaması özet olarak;

1) Sahte belge düzenleyen mükelleflerden alışları olanların;

- Düzeltme beyannamesi vererek bu alışlarını KDV indirimlerinden çıkarılabileceği,

- Düzeltme beyannamesi verilmemesi durumunda, olumsuz alışlara ilişkin KDV'nin 4 katı tutarında teminat vererek genel esaslara dönüş sağlanabileceği,

- Olumsuz alışın dönemi zamanaşımına uğramışsa veya söz konusu alışlar için KDV tevkifatı yapılmış ve vergi dairesine ödenmiş ise, tevkifat yapılan alışlardan dolayı mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmadığı,

2) Sahte belge kullanan mükelleflerden alışları olanların;

- Bu alışların banka yoluyla ya da çekle yapılmış olduğunun vergi dairesine belgelendirilmesi, olumsuz alışın dönemi zamanaşımına uğraması, sahte belge kullanan firmanın genel esaslara dönmesi yani hakkındaki olumsuzluğun kalkması durumunda ya da söz konusu alışlar için KDV tevkifatı yapılmış ve vergi dairesine ödenmiş ise, tevkifat yapılan alışlardan dolayı mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmadığı,

- Ödemelerin, banka yoluyla ya da çekle yapılmamış olması durumunda, söz konusu alışlar için düzeltme beyannamesi vermek suretiyle KDV indirimlerinden çıkılabileceği,

3) Adresinde bulunmayan veya mükellefiyeti resen kapatılan mükelleflerden alışları olanların;

- Adreste bulunmama veya mükellefiyetin kapatıldığı dönemden önceki dönemler için, yani mükellefin faal olduğu dönemlerde yapılan alışlar için sorumluluk bulunmadığı, olumsuz alışın dönemi zamanaşımına uğramışsa veya söz konusu alışlar için KDV tevkifatı yapılmış ve vergi

daresine ödenmiş ise, tevkifat yapılan alışlardan dolayı mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmadığı,

- Adresinde bulunmadığı veya mükellefiyetin kapatıldığı dönemler açısından söz konusu alışlar için düzeltme beyannamesi vermek suretiyle KDV indirimlerinden çıkarılabileceği, düzeltme beyannamesi verilmemesi durumunda, olumsuz alışlara ilişkin KDV'nin 4 katı tutarında teminat verilerek genel esaslara dönüş sağlanabileceği,

4) Defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen mükelleflerden alışları olanların;

- Defter ve belge ibraz edilmeyen dönemlerdeki alışların banka yoluyla ya da çekle yapılmış olduğunun vergi dairesine belgelendirilmesi durumunda, defter ve belge ibraz etmeyen mükellef hakkında olumsuzluk kalkarsa, olumsuz alışın dönemi zamanaşımına uğramışsa ya da söz konusu alışlar için KDV tevkifatı yapılmış ve vergi dairesine ödenmiş ise, tevkifat yapılan alışlardan dolayı mükellefin müteselsil sorumluluğu bulunmadığı,

- Ödemelerin, banka yoluyla ya da çekle yapılmamış olması durumunda, söz konusu alışlar için düzeltme beyannamesi vermek suretiyle KDV indirimlerinden çıkarılabileceği, ifade edilmiştir.

Uygulamada vergi dairesi müdürlükleri haklarında SMİYB düzenledikleri veya kullandıkları şeklinde rapor veya tespit bulunanlardan alışları olanlar ile adresinde bulunamayan veya defter ve belgelerini ibraz etmeyenlerden alışları olan mükelleflere bu durumu yazı ile bildirerek tebliğde öngörülen hususlara göre açıklama yapmalarını veya düzeltme beyannamesi vererek bu alışlarını indirimden çıkarmalarını talep etmektedir.

Varlık barışı diye tabir edilen 5811 sayılı Kanundan yararlanma süresinin sonuna yaklaştığında vergi dairesi müdürlüklerinin bu türeden yazılarının sayısı artmış ve mükelleflerin tebliğde öngörülen seçenekler dışında varlık barışı uygulamasından da yararlanabilecekleri ifade edilmiştir.

2.3. Uygulamaların Sonuçları

Vergi dairesi müdürlükleri mükelleflere kod listesinde girmiş mükelleflerden alışları ile ilgili açıklama isteklerine hız vererek 2009 yılı

sonunda bu istek yazılarını arttırmıştır. Özellikle İstanbul'da 133 bine ulaşan, ülke genelinde 300 bini geçen firmaya Maliye Bakanlığı tarafından vergi dairesi müdürlükleri aracılığı ile konu ile ilgili mektup gönderildiği belirtilmektedir (Referans Gazetesi: 27.01.2010). Bu mektuplarda mevzuata göre mükelleflerin yapabileceklerinin yanında alternatif olarak 5811 sayılı varlık barışı kanunundan da yararlanabilecekleri ifade edilmiştir.

Bu mektup veya yazılara muhatap olan mükellefler, Türkiye'de ödeme sisteminde bankaların yeterince kullanılmaması, çek ile ödemelerde; çeki tahsil edenin kimlik bilgisi, firmanın kendi çeki olması gerektiği şeklindeki vergi daireleri uygulamaları, mükelleflerin mali konulardan yeterince anlamamaları, defter ve belge düzeninin yeterince yerleşmemesi, cevap, itiraz ve dava süreçlerinin uzun sürmesi gibi nedenler ile bu süreçlerden geçmeyi daha kolay yol var ise tercih etmektedirler.

Vergi uyum sürecinde ülkemizde önemli bir gösterge niteliğinde olan alışveriş sonrası fiş/fatura alma alışkanlığının öngörülenin üstünde çıktığı gözlenmiş (Ömürbek ve Çiçekler, 2007:121) olsa da halen yeterli bir düzeye geldiğini ve kayıt belge sisteminin oturduğunu söylemek mümkün değildir.

Mükelleflere gönderilen yazılarda ve açıklamalarda aksi halde inceleme yapacağız uyarısı da yukarıda izah edilen koşullarda ekonomik hayatını sürdüren firmaları varlık barışına doğru itmiştir. Hele varlık barışı kanununun beyan edilen varlıklarla ilgili döneme ilişkin inceleme yapılmayacağı taahhüdü ve söz konusu beyan edilen matrahın sorunlu görünen ve iadesi istenen matrahtan mahsup edilebilme imkanı tanınması mükelleflerin varlık barışından yararlanma isteklerini arttırmıştır.

Hatta bazı mükellefler hiçbir sorun olmasa bile daha sonra vergi daireleri ile karşı karşıya gelmemek için varlık barışından yararlanmışlardır. Çoğunlukla da başkasından veya kendilerine ait olan varlıkları bankada bulunan şirket hesabına aktarmak sureti ile yararlanılmış ve daha sonra bu varlıklar tekrar eski yerine alınmıştır. Bankaların mudi mevduatı bankaya yatırmadan yatırmış gibi işlem yaptığı ve aynı gün içinde yatmış gibi görünen bedeli çekilmiş gibi göstererek mudilerinin varlık barışından yararlanmalarını kolaylaştırdıkları dahi iddia edilmektedir.

Bu nedenler ile varlık barışına önemli ölçüde katılım sağlanmıştır. Maliye Bakanı düzenlediği basın toplantısında;

Varlık barışı uygulamasının geçici sonuçlarını uygulamanın 22/11/2008–02/03/2009 tarihlerini kapsayan ilk döneminde, yurt dışından 10 milyar 748 milyon 738 bin lira, yurt içinden de 4 milyar 83 milyon 331 bin lira kaynak beyanında bulunduğu, ilk dönemde toplam 14 milyar 832 milyon 69 bin liralık kaynak üzerinden 419 milyon 141 bin lira vergi tahakkuk ettiği;

Uygulamanın 10/07/2009–31/12/2009 tarihlerini kapsayan 2. döneminde ise 16 milyar 201 milyon 199 bin lirası yurt dışından, 16 milyar 269 milyon 276 bin lirası da yurt içinden olmak üzere toplam 32 milyar 470 milyon 475 bin liralık kaynağın varlık barışına konu edildiğini ve bu varlıklara da 1 milyar 137 milyon 487 bin lira vergi tahakkuk ettirildiğini belirtmiştir (Maliye Bakanlığı Basın Duyurusu, 2010).

Bu sonuçlara göre Bakan tarafından, mükelleflerin varlıkların büyük kısmını doğrudan bildirdiğini, beyan edilen varlıkların yarısının döviz cinsinden olduğunu ve uygulamanın başarılı olduğunu ifade edilmiştir.

Beklenenin üzerinde beyanın Hükümetin IMF karşısında da elini güçlendireceği, Hazine'nin iç borç çevirmesinde de olumlu gelişme yaratabileceği, uygulamanın sonuçlarının kayıt dışılığı kayda alma yolunda olumlu sonuç verdiği, Maliye'nin kayıt dışılıkla mücadele yolunda yeni projeleri gündeme alıp hayata geçirmesinin düşünülmesi gerektiği önerilmektedir (Oralat, 2010).

3. Vergi Adaleti ve Vergi Uyumunun Uygulamalar İle İlişkisi

3.1 Vergi Adaleti ve Vergi Uyumu

Vergi adaleti; verginin bireylerin gelir seviyeleri, kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyleri ve ödeme güçlerine göre alınmasını, dolayısı ile verginin vatandaşlar arasında adil bir biçimde dağıtılmasını ifade etmektedir. Vergi uyumu ise, verginin vatandaşlar arasında yerleşmesi ve kabul edilmesi sonucu beyannamenin zamanında, cari mevzuata uygun ve dürüst bir biçimde verilerek ödenmesini anlatmaktadır.

Dolaysız vergilerin vergi ödeme gücü ile ilişkisi daha iyi kurulabildiğinden dolayı vergilere göre daha adil olduğu bilinmektedir. Türk vergi sistemi giderek dolaylı vergiler ağırlıklı bir karakter kazandığından adil olmayan bir yapının olduğu söylenmektedir (Susam ve Oktayer, 2007: 122).

Benzer konumda ve aynı vergi doğuran mali duruma sahip bireylerin farklı vergi miktarına muhatap olmaları vergi adaletsizliğine, bireylerin

vergiyi ödememe isteği ile daha düşük beyan ve ödemedede bulunmaları ise vergi uyumsuzluğu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonominin varlığı bir kısım matrah unsurunun vergi dışında kalması nedeni ile benzer durumda olup matrahını beyan edenlerle kıyaslandığında vergi adaletsizliğine neden olan bir vergi uyumsuzluğudur. Zira bireyler matrahlarını beyan etmemektedirler.

Vergi uyumuna kamu maliyesi, yasaların uygulanması, örgütlenme planı, emek arzı sorunu, ahlak sorunu veya bunların bileşiminden oluşan bir sorun olarak bakılabilir (Anderoni vd., 1998: 818). Klasik yaklaşım vergi uyumuna rasyonel yaklaşarak denetim ihtimali ve cezaların şiddetinin uyumu arttıracığını ileri sürerken; daha yeni yaklaşımlar saygınlık kaybı, dışlanma, suçluluk duygusu, optimal vergileme, hükümet harcamalarından memnuniyet ve hükümete duyulan güven gibi sosyal ve psikolojik faktörlerin de rasyonel faktörler kadar etkin olduğunu ileri sürmektedirler.

Siyasal otoritenin algılanış biçimi vergi uyumu açısından önemli bir husustur. Kamunun israf, aşırı bürokrasi ve yolsuzluk ile anılması, adaletsiz hükümet politikalarının varlığı mükelleflerin tepkisine neden olarak uyumsuzluğu arttırmalarına yol açabilmektedir (Myles, 2000: 51).

Yapılan çalışmalar, bireylerin amaçlar açıklandığında vergiye daha olumlu gözle baktığını, kamu hizmetlerinden yararlanmaya inancın gönüllü uyumu arttırdığını, başkalarının da kamu hizmetlerine finansman katkısının (vergi ödemelerinin) bilinmesinin uyumu özellikle arttırdığı, vatandaşların hükümetin yaptığı işlerden tatmin oranlarının ve vergi idaresinin mükelleflere yönelik pozitif davranışlarının da uyumu arttırdığını göstermektedir (Tunçer, 2002: 115-118).

Türkiye üzerine vergi uyumu ile ilgili araştırmalar, kamu kurum ve kuruluşlarına yeterince güven duyulmadığını, kamunun savurganlık, yolsuzluk ve kötü yönetim algılamasının yüksek olduğu, yönetim sisteminin insanları yolsuzluğa ittiği, kamu harcamaları algılamasının olumlu olmadığını göstermektedir (Tunçer, 2002: 118-123).

Kesinleşecek veya kesinleşmiş vergi anaparası, faizleri ve cezasının kısmen veya tamamen kamu inisiyatifi ile (kanunla) ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanabilen vergi aflarının sık ve ciddi gerekçeler yokken yapılması da vergiye uyumu azaltan faktörlerdendir.

Vergi afları kamunun gelir ihtiyacının giderilmesi, gizli varlıkların gün yüzüne çıkarılması, siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılması, vergi idare

ve yargısının biriken iş yükünü hafifletilmesi gibi amaçlar ile yürürlüğe konurlar. Vergi gelirlerinde kısa sürede yaşanacak artış, yönetsel maliyetlerin azaltılması, kayıt dışında olanların kayda alınması ve afların bir vergi reformu ile birlikte yürürlüğe konmasının gönüllü uyumu arttırması düşüncesi vergi aflarını desteklemektedir.

Bunun yanında, dürüst mükellefler için vergi sisteminin adil olmadığı duygusunu arttırması, gelecekte vergi uyumsuzluğuna cesaret vermesi, vergi kaçırmanın yanlış olmadığı düşüncesini geliştirmesi durumları da afların maliyeti olarak sayılmaktadır (Leonard ve Zeckhauser, 1986: 21).

Üzerinde en çok durulan husus vergi aflarının tekrar çıkacağı beklentisidir. Mükelleflerde böyle bir beklentinin oluşması halinde vergi ödeme istekleri ve vergiye uyumları azalacaktır. Bu duruma neden olan en önemli faktör de vergi aflarının sık tekrarlanmasıdır.

Türkiye’de 1924-2009 yılları arasında 30 vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir. Bu da yaklaşık olarak her üç yılda (üç yılın biraz altında) bir vergi affı uygulandığını göstermektedir. 1980 sonrası dönemde ise 14 vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir. Yani yaklaşık olarak iki yılda bir vergi affı uygulanmıştır (ATO, 2004). bu kadar sık vergi affı uygulaması mükelleflerde affın tekrarlanacağı beklentisini güçlendirmektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi karşısında tutum ve davranışlarının belirlenmesinde en önemli etken olan adalet mekanizması, vergi afları ile bozulmaktadır. Zira dürüst mükellefler ve vergi borcunu zamanında ödemeyen ve cezalandırılmaları gereken mükellefler arasında eşitsizlik meydana getirilmektedir. Sık çıkan vergi afları mükelleflerin vergi ödeme gayretlerini azaltmakta, vergi bilinci ve alışkanlığını zedelemektedir (Çetin, 2007: 178).

Ödemesini zamanında yapan mükellef ile sonradan cezasız ödeme yapan mükellefler arasında paranın zaman değeri nedeni ile bir adaletsizlik oluşmakta (çünkü vergisini ödemeyen mükellef bu süre içinde ödemediği miktarı yatırım şeklinde kullanarak önemli bir getiri sahibi olabilir durumdadır), zamanında vergisini ödeyen mükellef rekabet avantajını kaybetmekte, cezası ile birlikte af öncesinde vergisini ödeyen mükellef ise fazla ödediği miktar kadar adaletsiz davranış ile karşılaşmış olmaktadır. Bunun yanında af ile vergi anaparası da düşürülür ise zamanında ödeme yapan mükellef için ciddi bir adaletsizlik oluşmaktadır.

Türkiye’de anket yöntemi ile yapılan bir çalışmada, mükelleflerin %39’u vergi sisteminin adaletli olmaması nedeni ile vergi kaçıranlara hak verdiğini, %17’si ise kesinlikle hak verdiğini beyan etmiştir (Bayraklı vd., 2004: 223). Yine anket yöntemi ile yapılan bir çalışmada ise, katılanların %89,9’u vergi sistemini adil bulmadıklarını ifade etmişlerdir (Çoban vd., 2004: 790).

Bir diğer çalışmada, mükelleflerin %77’si vergi sistemini adaletsiz bulurken, %74’ü vergi yükünün aldığı kamu hizmetinden fazla olduğunu, %84’ü vergi kaçaklarının adil biçimde vergilendirilmediğini ve önemli bir sonuç olarak çevresinde vergi kaçıranların diğerlerine göre vergi sistemini daha adaletsiz bulduğunu göstermektedir. Aynı araştırmanın sonucunda Türkiye’de vergi bilincinin yerleştiği, ancak sistemin adil olmaması nedeni ile vergi kaçırıldığı sonucuna varılmıştır (Saraçoğlu, 2008: 71-72).

Başka bir çalışmada ise, mükelleflerin %91,1’inin Türkiye’de vergi sisteminin adil olmadığını, %22,9’unun bunun nedeninin vergi aflarının sık tekrarlanması olduğunu, %52,4’ü vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığını, %80,7’sinin tekrar bir vergi affı çıkacağını beklediklerini, %29,5’inin vergi affının bazı mükellefleri kayırmak anlamına geldiğini, %37,5’inin vergi mükelleflerinin vergisini tam ve zamanında ödememesinin nedeni olarak vergi affı çıkacağı bilinci olduğunu göstermiştir (Çetin, 2007: 181).

3.2. Uygulamaların Vergi Adaleti ve Uyumu İle İlişkisi

5811 sayılı kanunun 5917 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik suretiyle hükümlerine yeniden işlerlik kazandırıldığı, ancak beyanların vergi incelemesine etkisine (Küçük, 2009: 122-126) ve takdir komisyonu kararlarının varlık barışı kapsamında işleme tabi tutulup tutulmayacağı konusunda açıklama yapılması gerektiği yönünde görüşler ifade edilmektedir (İleri, 2009: 174-175). Bunun yanında bahsedilen iki kanun arasında geçen sürelerde yapılan işlemler konusunda da Kanuna ilişkin Genel Tebliğler kapsamında açıklama yapan görüşler bulunmaktadır (Sarıgül, 2009: 45-49 ve Duran, 2009:170-173).

Bazı yazarlar uygulamayı varlıkların ekonomiye kazandırılması, yabancı kaynak ihtiyacını azaltması ve bütçeye katkısı yönü ile başarılı bulmuşken (Oralat, 2009) bazı yazarlar, varlık barışının vergi barışına dönüşmeden Hazinesinin de mükelleflerin de beklentilerini karşılamayacağını (Doğrusöz, 2009: 41-43), kanunun amacına ulaşabilmesi için beyan edilen varlıkların vergi incelemesi dışında diğer

kanunlardan kaynaklanan inceleme ve soruşturmaların da kapsamı dışında kalması gerektiğini (Bayram, 2009:73) iddia etmektedirler. Özellikle Kanunun ilk halinin amaca ulaşmak için yeterli olmadığı vurgulanmaktadır (Yetkiner, 2009:73).

Ancak bizim üzerinde durmak istediğimiz konu, süreler ve inceleme boyutu dışında kanunun kod listesi ile birlikte uygulanmasının vergi adaleti ve vergi uyumu ile olan ilişkisi bağlamında olacaktır.

Daha önce kanun anlatılırken ifade edildiği gibi yurt dışından getirilen varlıkların tekrar yurt dışında çıkarılmasını engelleyen veya yurt içinde tutulmasını zorunlu kılan bir hüküm olmadığı gibi, yurt içinde özkaynak olarak görünmeyen varlıkların banka hesabına yatırıldıktan sonra pasifte özel bir fon hesabın aktarılmasıyla sermayeye dahil edilmesi sonrasında bu varlığın bankadan çekilmesine engel olacak veya belli bir süre banka hesabında bulundurulmasını zorlayan bir hüküm de bulunmamaktadır.

Mükellefler banka gibi resmi kurumlar vasıtası ile ekonomiye dahil etmedikleri ve yastık altında tuttıkları varlıklarını bir günlüğüne veya bir saatliğine bankaya yatırarak bu uygulamadan yararlanabilmekte, yurt dışından getirilen varlıklarda uygulamadan yararlanıldıktan sonra tekrar yurt dışına çıkarılabilmektedir.

Kanunda yurt dışında bulunan varlıkların yurda getirilmesi, yurt içindeki işletmelerin de sermayelerinin güçlendirilmesi amaçlandığı belirtilmiştir. Bunun yanında düzenlemenin arka planındaki amacın Hazineye gelir sağlamak olduğu düşünülmektedir (Budak, 2009: 39-40). Kanunda sayılan diğer hedeflerin ikincil hedefler olduğunu düşünmekteyiz.

Daha önceki yıllarda beyan edilmeyen matrahlar üzerinden alınması gereken vergi, bu kanunla beyan edilen varlıklar üzerinden düşük oranda vergilendirilmektedir. Bu yönüyle bir vergi affi getirilmiş olmaktadır. Bu uygulamadan yararlanan mükellefler kayıt dışı bıraktıkları tutarlar üzerinden daha az vergi ödemiş olacaklardır. Bu açıdan kanun daha önce uygulanan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun matrah artırımı hükümlerine benzerlik göstermektedir. Bu kanun ile bir ölçüde af getirilmiş olması, vergide adalet ve eşitlik ilkeleri ile çelişmektedir (Budak, 2009: 39-40). Aynı zamanda afların tekrarı ve bunun beklentiye dönüşmesi vergiye uyumu güçleştirmektedir.

Kod uygulaması vergi dairesine karşı dürüst olmayan veya vergi borcunu yerine getirmeyen mükellefleri engellemek ve onlar ile ticari ilişkisi olanlar üzerinden kendilerini sahte veya yanıltıcı belge düzenleme ve

kullanmadan vazgeçirme amaçlı, dolayısı ile vergi geliri hedeflenerek yürürlüğe konmuştur. Ancak gelinen noktada bilerek vergi ödemeyen mükellefleri cezalandırmak yerine dürüst mükellefler cezalandırılır bir hal almıştır.

Zira makalenin başında da bahsedildiği gibi ülkemizin ticaret anlayışı ve ekonomik koşulları, mükelleflerin mali bilgileri dikkate alındığında birçok mükellef ödediği vergileri tekrar ödemek durumunda kalmakta veya ciddi bürokratik ve hukuki süreçler ile uğraşarak mesaisinin önemli bir kısmını burada kullanmak zorunda kalmaktadır. Bunun yanında bu işlemleri (itiraz, dava vs.) yürütebilmek için ciddi bir maliyete de katlanmaktadır. Tabii iş dünyasında faaliyet gösterirken bahsedilen ve sıkıcı olarak tabir edilebilecek bu durumlar ile karşılaşan mükellefin moral ve ruhi durumu ile çalışarak ve iş yaparak üretime, ülkeye katkı sağlamak, istihdam yaratmak yönündeki isteği de önemli oranda darbe almaktadır.

Bazı durumlarda çok basit ticari ilişkilerden dolayı bile mükellef zor durumda kalabilmektedir. Örneğin inşaat sektöründe yer alan bir firma yaptığı bir kazı veya inşaat nedeni ile iş mahalline yakın bir tacirden faturasını kestirerek dahi olsa kum alsa veya araçlarına bir yakıt istasyonundan motorin alsa, bu tacir ve yakıt istasyonunun başka işlemlerinde sahte veya yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilse, bu firmaları hiç tanımayan sadece geçici olarak iş ilişkisine girmiş olan inşaat firması vergi dairesine ödediği vergiyi tekrar ödemek durumunda kalmaktadır.

Sahte belgeyi düzenleyen firmaların bazıları bu işi meslek haline getirdiklerinden, yeni şirket kurarak ve adreste bulunamayan mükellef durumuna gelerek maliyete katlanmaktan kurtulabilmekte, ya da önceden hazırlıklı olduğundan mal varlığını resmi olarak kendisi üzerinde göstermeyerek icra, haciz gibi uygulamalardan kurtulabilmektedir. Bir de bazı muhasebeci veya mali müşavirlerin bu işlere bilerek çanak tutmaları var ki konumuzun dışında olduğundan detayına girilmeyecektir.

Kötü niyetli ya da dürüst olmayan mükellefleri engellemek amacı ile getirilen uygulama zamanla iyi niyetli ve dürüst mükellefleri cezalandırır bir duruma gelmiştir. Tüm bunların üzerinde varlık barışı ile dürüst veya iyi niyetli mükellefler yukarıda bahsedilen mekanizmalar ile bir daha vergi ödeme teşvik edilmekte veya zorlanmaktadır.

Kod listesi ve varlık barışı uygulaması birlikte ele alındığında kötü niyetli veya vergi idaresine karşı dürüst olmayan mükellef ödüllendirilirken, iyi

niyetli ve dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır. Zira kazancını, varlığını gizleyen mükellef ödemediği verginin aslından, cezasından ve faizinden kurtulurken bu kaynağı yatırım yolu ile kullanarak işini büyütebilmekte veya mal varlığını arttırabilmekte ve varlık barışı uygulamasından yararlanarak çok küçük bir maliyet katlanmaktadır. (%5 veya %2)

İyi niyetli ve dürüst mükellefler ise ödedikleri ve zaten maliyetine katlandıkları bir bedeli (vergiyi) kod uygulaması ile muhatap olduklarında ve çeşitli nedenler ile vergi idaresine açıklayıcı belge sunamadıklarında (yeterli belge-defter düzeni olmaması, banka aracılığı ile ödeme yapılmaması gibi nedenlerle) veya sıkıcı olarak kabul edilen bürokratik işlemler ile yahut dava açarak adli süreçler ile uğraşmak istemediklerinden varlık barışından yararlanarak az da olsa tekrar ödemek durumunda kalmaktadır. Aynı zamanda vergileri ilk ödedikleri ve varlık barışı ile tekrar ödedikleri durumlarda bu işlere zaman, emek ve bedel ayırmaktadırlar. Tüm bu unsurlar teoride vergilemede uyum maliyeti olarak yer almaktadır.

Bu durum vergi adaleti, vergide eşitlik ve vergi uyumunun yerleşmesi gibi ilke ve amaçlar ile çelişmektedir. Bunun yanında vergilemede uyumu sağlamak amacı ile gerekli olan vergi normlarının uzun zamana aralığı ve olabildiğince genel nitelikli vergi reformları ile değiştirilmesi şeklinde tanımlanan (Turan, 1993: 208) vergilemede istikrarla da çelişmektedir. Vergi kanunlarının sık değiştirilmesi mükellefler açısından anlaşılabilir ve karmaşık bir yapı meydana getirmekte, mükelleflerin doğru beyanda bulunma eğilimlerini düşürmektedir (İpek, 2009: 179). Vergi afları ise bunun da ötesinde mükelleflerde beklentiye yol açarak vergi ödeme isteklerini daha da düşüren bir faktördür.

Bu nedenler ile Maliye Bakanlığının son günlerde yazılı ve görsel medya üzerinden kod uygulamasını kaldırdığını ilan etmesi, dürüst mükellefler açısından olumlu bir gelişmedir. Ancak yerine getirilecek sistemin eskisini aratmaması gerekmektedir. Bunun yanında adı af olmasa dahi sonuçları itibari ile af olarak değerlendirilebilecek uygulamalardan da dürüst mükellefleri cezalandırıcı ve vergi uyumunun yerleşmesini engelleyici etkisi düşünülerek her kaynak sıkıntısı çekildiğinde başvurulmuş bir yol olmaktan çıkarılması gerekmektedir.

4.SONUÇ

Kod listesi uygulamasının amacı vergi yönetimine karşı dürüst olmayan mükellefleri engellemek ve cezalandırmak olsa da uygulama dürüst mükellefleri cezalandırır bir mahiyet almıştır. Bu nedenle son günlerde

maliye bakanlığının basın aracılığı ile yaptığı uygulamaya son verileceği şeklindeki duyuru olumlu karşılanmıştır. Kod listesi yerine getirilecek sistemin dürüst mükellefe zarar vermeden dürüst olmayan mükellefi cezalandıracak biçimde dizayn edilmesi gerekmektedir.

Varlık barışı yasasının amacı ise yurt dışındaki varlıkları yurt içine getirmek ve yurt içinde işletme sermayelerini güçlendirmek olarak ifade edilse de kanunun hükümleri ve uygulanış biçimi amacın gelir olduğunu göstermektedir.

Varlık barışı uygulamasının sonuna yaklaşıldığında vergi dairelerinin kod listesinde yer alan mükelleflerden alışları olan mükelleflere açıklama yapma, indirimden çıkarma veya varlık barışından yararlanma şeklinde seçenekleri anlatan uyarı yazıları göndermesi varlık barışına katılımı arttırmış, ancak kod listesi uygulamasının adil olmayan ve dürüst mükellefler aleyhine işleyen yapısına katkı sağlamıştır.

İki uygulama birlikte değerlendirildiğinde; vergi eşitliği ve adaleti açısından olumsuz durumun güçlendiği, bunun yanında vergi uyumunu da güçleştirdiği görülmektedir. Vergi ile ilgili eşitlik ve adalet ilkeleri ile vergi uyumu düşünüldüğünde; varlık barışı benzeri kısmi af uygulamalarının çok istisnai olması, vergi mevzuatının reform niteliğinde paketlerle ve uzun zaman aralıklarında değiştirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Alpaslan, M.(2009), “Vergi İncelemeleri, Koda Giren Şirketler ve Yeni Varlık Barışı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:2000.

Anderoni, J. Vd. (1998), “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature*, 36(2), p:818-860.

ATO, “Aflar Tarihi Raporu”, (2004),
<http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=198&l=1>, (02.02.2010).

Bayraklı, H. H. Vd., (2004) “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları konulu 9. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Bayram, S., (2009), “5811 Sayılı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Uygulamasının Vergi İncelemeleri Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 330.

Budak, Y., (2009), “Kısmi Vergi Affi”, *Vergi Dünyası Dergisi*” Sayı: 330.

Çetin, G., (2009), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), s.171-187.

Çoban, H. ve Sezgin, S., (2004), “Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları konulu 9. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Doğrusöz, B., (2009a), “Yeni Varlık Barışının Sağladığı Avantajlar” *Referans Gazetesi*, 09.07.2009.

Doğrusöz, B., (2009b), “Varlık Barışı Üzerine Değerlendirmeler” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:200.

Duran, İ., (2009), “5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu’nda Süre Uzatımı ve Yapılan Değişiklikler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 204.

İleri, Y., (2009), “Varlık Barışı ve Takdir Komisyonu Kararları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:204.

İpek, S., (2009), “Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 204.

Küçük, S., (2009), “Varlık Barışı Kanunu Kapsamında Yapılan Beyanların Vergi İncelemelerine Etkisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:203.

Leonard, H. B.; Zeckhauser, R. J., (1987), “Amnesty, Enforcement and Tax Policy”, *Tax policy and Economy*, Lavrance H. Summers (Ed.) NBER and MIT Pres Journals, Vol:1.

Maliye Bakanı’nın Basın Duyurusu,

<http://www.milliyet.com.tr/Ekonomi/SonDakika.aspx?aType=SonDakika&ArticleID=1181616>

Myles, G. D., (2000), “Wasteful Government, Tax Evasion and The Provision of Public Goods”, *European Journal of Political Economy*, Vol:16.

Oralat, O., (2010), “Varlık Barışı Sonuçları Ne Diyor?” *Dünya Gazetesi*, 27.01.2010,<http://www.dunyagazetesi.com.tr/yazar.asp?authId=17&id=73720>.

Ömürbek, N. Vd. (2007), “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Bir Anketin Bulguları” *Maliye Dergisi*, Sayı:153.

Referans Gazetesi, (2010),”Varlık Barışı'ndan Sonra Vergi Barışı Önerisi”,27.01.2010,http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=135428.

Saraçoğlu, F., (2008), “Çevre, Adalet Algısı Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, *Eskişehir Osmangazi İİBF Dergisi*, 3(1).

Sarıgül, B., (2009), “Varlık Barışının Süresinin Uzatılması ve Vergi İnceleme Boyutu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:201.

Susam, N. ve Oktayer, N., (2007), “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2).

Taş, F., (2007), “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, *Maliye Dergisi*, Sayı:152, 2007.

Turanlı, D. A., (2009), “Kod Listesine Alınmış Mükelleflerle Ticari İlişkide Bulunan Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 204.

Turhan, S., (1993), “*Vergi Teorisi ve Politikası*”, Filiz Kitapevi, İstanbul.

Yetkiner, E., (2009), “Yeni Bir Vergi Affı: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:330.

Yurtsever, H., (2009), “Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı”, *Maliye Dergisi*, Sayı:156.