

POTANSİYEL ETKİLERİ VE GÖNÜLLÜ UYUM AÇISINDAN VERGİ AFLARI: 6111 SAYILI KANUNUN İRDELENMESİ¹

EXAMINE OF TAX AMNETIES IN TERMS OF POTENTIAL EFFECTS AND VOLUNTARY COMPLIANCE

*Zülcüf AYRANGÖL**

*Mustafa TEKDERE***

ÖZET

Devletlerin mali fonksiyonlarının yanı sıra yüklendiği iktisadi ve sosyal fonksiyonlarının artması sonucu, artan gelir ihtiyacını karşılamak için başvurduğu en önemli kaynak vergidir. Vergi afları ise gelirin hazineye kolay ve kısa yoldan ulaşmasını sağlayan bir uygulamadır.

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Bir başka deyişle devletin çıkaracağı bir kanunla alacak hakkından vazgeçmesidir. İdarenin vergi affında esas amacı mali fonksiyonlarını yerine getirebilmek için gelir elde etmektir. Ülkelerin vergi affından gelir elde etmenin yanı sıra, idari, sosyal, psikolojik, teknik ve siyasi amaçları da vardır. Bu çalışmada son mali affa da atıfta bulunarak, vergi afların nedenleri, amaçları ve etkileri açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Af, Vergi affı, Mali af,

¹ Bu makale 28-29 Nisan 2011 tarihinde Bölgesel ve Küresel Dinamikler: Türkiye ve Yakın Çevresinin İktisadi ve Siyasi Meseleleri, İzmir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Sempozyum'unda sunulan bildirinin güncellenmiş ve geliştirilmiş halidir.

*Yrd. Doç. Dr., Erzincan Üniversitesi İ.İ.B.F, İktisat Bölümü, e-mail: zulkufayrangol@gmail.com

**Arş. Gör., Erzincan Üniversitesi İ.İ.B.F, İktisat Bölümü, e-mail: mustafa_tekdere@hotmail.com

ABSTRACT

In order to response rising revenue necessity with consideration of this economic and social duties besides governments fiscal duties. The most important source is tax. Tax amnesty is also one of important application which is useful meet revenue to government

Tax amnesties invalidate judicial and administrative sanction exposed on people who are against fiscal laws. In other words, the government give up its credit rights by legislation. The basic aim of the government from tax amnesties is to get revenue to overcome fiscal duties. Besides having extra revenue, other aims of government from tax amnesties are administrative, social, psycho-analyst, technique and political aims. In this study it has been explained effects an reasons and aims of tax amnesties attribute to the last fiscal amnesty.

Keywords: *Tax, Amnesty, Tax Amnesty, Fiscal Amnesty*

1. GİRİŞ

Vergi: Devletin kamu harcamaları finanse etmek amacıyla toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayalı olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Vergilemede en önemli husus kuşkusuz verginin karşılıksız olması ve kesinliğidir. Buradaki karşılık kavramından kasıt bireysel ve doğrudan bir karşılık beklenmemesidir. Dolayısıyla insanlar doğrudan karşılık görmediği bir şeye para vermek istemezler. Bu durum vergiyle ilgili meydana gelen ihtilafların ana kaynağını oluşturmaktadır.

Bireyler genellikle vergi (kesin ve karşılıksız bu ekonomik değeri) ödemeyi sevmezler ve vergi borçlarını azaltmak için çeşitli yollara başvururlar. Bu yollardan bazıları yasal iken bazıları da yasal değildir. Bireylerin vergi kanunlarındaki avantajlardan yararlanmak için başvurduğu yasal yöntemler; vergi erteleme, vergi arbitrajı, gelirin bölüşümü ve birtakım vergilerden kaçınma olarak bilinmektedir. Yasa dışı davranışlardan oluşan vergi kaçırma ise, mükelleflerin vergi yüklerinden dolayı yasal yükümlülüklerini azaltmak için başvurdukları yöntemdir. Kişiler ve firmalar gelir, satış ve servetlerini az göstermek veya giderlerini abartılı bir şekilde beyan etmek suretiyle vergi kaçırmayı gerçekleştirmektedirler. Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı hükümetler vergi kanunlarıyla vergi uyumunu sağlamak için çeşitli yollara başvurmaktadır (Alm, 1999: 1).

İşte hükümetlerin başvurduğu bu yollardan bir tanesi de vergi aflarıdır. Yani vergi afları vergi ile ilgili vergi uyumunun sağlanmasında kullanılan bir araçtır. Ülkemizde Cumhuriyetin ilanından itibaren son çıkan 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ile beraber yak-

laşık 30 tane mali af kanunu çıkarılmıştır. Özellikle 1980 yılından itibaren bakıldığında ise mali af sayısı artmıştır. Mali afların çıkarılma nedenleri ülkeden ülkeye değişmekle beraber genellikle ekonomik, sosyal, siyasal ve idari nedenlerden dolayı çıkarılmaktadırlar. Ülkemizde her çıkan mali af adeta kendinden sonraki mali affın bir müjdecisi olmuştur. Çok iyi düzenlenmeden iyi bir altyapı hazırlanmadan uygulamaya konulan mali aflar faydadan çok zarar getirmektedir. Bu tarz aflar kısa vadede vergi gelirlerinin artışına sebep olsa da uzun vadede ekonomide bir takım dengesizlikler meydana getirmektedir. Ülkemizde de mali afların sağlam bir zemine oturtulmadan bu derece sık çıkması, toplum tarafından, vergisini ödemeyenlere bir ödül, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflere de bir ceza gibi algılanmaktadır. Bu durum vergi adaletine ters düştüğü gibi, mükellef psikolojisi ve bireylerin vergiye uyumunu da ciddi bir şekilde zedelemektedir.

2. VERGİ AFFI KAVRAMI

Af kavramına kelime olarak bakıldığında bir haktan vazgeçmek, kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır (Çetin, 2007: 172). Af kavramı dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Dar anlamda af; bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlamaktır. Geniş anlamda ise yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın bir bölümünün ya da tümünün yerine getirilmesinden adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi anlamına gelmektedir (Doğan, Besen, 2008: 24).

Konuya vergi affı olarak bakıldığında ise literatürde farklı tanımlara rastlanmak mümkündür. Fakat genel kabul görmüş bir tanımla vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket eden gerçek ve tüzel kişilere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Bu tanımdan hareketle vergi aflarının tipik üç özelliğini söylemekte fayda vardır. Bunlar; birincisi, aflar doğası gereği genellikle kısa sürelidir (2-3 ay). İkincisi, affa katılım gönüllü olarak yapılır. Üçüncüsü ise verginin ana miktarı dışında vergi kaçırma ile ilgili yaptırımlar ve benzeri şeyler (tanımda da bahsedildiği gibi) geçersiz sayılır (Luitel and Sobel, 2005: 2).

Devletin finansman ihtiyacını karşılamak için; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi denetiminin artırılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması gerekirken; bunlar yeterli düzeyde yapılmamakta ve hükümetlerce sık sık vergi aflarına başvurulmaktadır. Vergi af yasaları ekonomik, mali, siyasi, teknik ve idari nedenlerle çıkarılır. Affı çıkarıp çıkarmamak veya çıkarılacak affın kapsamını belirlemek her şeyden önce siyasal bir karardır.

3. VERGİ AFLARININ TÜRLERİ

Vergi afları ile ilgili genel bir gruplandırma yapıldığında bunları üç grup altında toplamak mümkün olabilmektedir. *Birincisi*; kapsam açısından vergi afları, bu aflarda affın hangi vergileri kapsayacağı belirtilmektedir. Bunlar gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi kanunlarını baz alarak yapılan aflardır. Yine kapsam kavramı altında vergi affının aslını veya gecikme zamlarını içine alıp almadığı konusu da işlenebilir. *İkincisi*; süresi açısından vergi afları, af uygulamasının hangi dönemden başlayıp nereye kadar uzandığına ilişkin bir ayrımdır. Ayrıca afların süreli ya da süresiz olması konusu da bu sınıflandırma altında ele alınabilir. Genellikle af uygulamaları 2-3 ay gibi kısa dönemlik uygulamalar olup aksine durumlar da söz konusu olabilmektedir. *Üçüncüsü*; mükellef açısından aflar, dar ve tam mükellef şeklinde ayrıma tabi tutulan vergi borçlularını kapsamaktadır. Buna göre yerli veya yabancı mükelleflerin aflardan yararlanıp yararlanmayacağı belirlenir (Kargı, 2011: 102).

Tüm vergi türleri yerine sadece gelir vergisi, kurumlar vergisi veya ülke dışında tutulan sermaye af kapsamına alınabilmektedir. Dolayısıyla kısmi ve genel vergi aflarından bahsetmek mümkündür. Vergi affı içerik itibariyle vergi ve vergiye bağlı alacakların (faiz ve cezalar) bir kısmından, inceleme ve kovuşturmadan vazgeçmektir. Ancak amaca göre affın kapsamına giren alacakların hesap yöntemi değişmektedir. Özellikle uygulanan borca ilişkin faiz oranları düşürülebilmekte veya faiz alacağından tamamen vazgeçilmektedir. Affın süresi de farklı tutulabilmektedir. Genelde af bir süreye bağlı olarak çıkarılsa da bazen vergi sistemleri kendi içinde kesintisiz af mekanizmasını barındırmaktadır. Örneğin, ABD vergi sisteminde 1919 ile 1952 yılları arasında gelir vergisi için kesintisiz af mekanizması yürürlükte olmuştur (Savaşan, 2006: 45).

Süresi ve kapsamı ne olursa olsun birçok ülkede uygulanan vergi aflarının amacı vergi ağı dışında olan kişileri vergi ağına (kayıt altına) dâhil etmeye çalışmaktır. Bu da geçmişte vergisini ödemeyen veya vergi kaçırmış olan bireyler için bir fırsat sağlamaktadır (Dam, 2006: 31).

4. VERGİ AFLARININ TARİHÇESİ

Vergi aflarının tarihteki yerinin çok eski olduğu bilinmektedir. Yani son yıllarda ortaya çıkan mali programlardan daha önce de aflar söz konusu olmuştur. Mısır'da Rosetta Stone'da yazılı ilk vergi affına ilişkin belgeler M.Ö 200' de toplumsal karışıklığı düzeltmek için vergi isyancılarının affedilmesi ile ilgili olarak çıkartılmıştır. Vergi aflarının ayrıca Roma İmparatorluğu'nun hüküm sürdüğü MS 401, 411, 434, 445, 450, ve 458 yıllarında olduğu bilin-

mektedir. Son otuz yıldan beri ulusal af programları önemli bir şekilde bütün dünyada genelinde (Belçika da (1984), Fransa (1982, 1986), İrlanda (1988, 1993), İtalya (1982, 1984, 2002), İspanya (1977), Avusturya (1982, 1993), Arjantin (1987, 1995), Kolombiya (1987), Hindistan (1981, 1997), Venezüella (1996), Panama (1974), Kanada (1993), Portoriko (1988, 1991), Finlandiya (1982, 1984), Yeni Zelanda (1988), Rusya (1993, 1996, 1997) Portekiz (1981, 1982, 1986, 1988) ve diğer ülkelerde uygulanmıştır (Torgler, 2003: 619).

Vergi sisteminde, vergi affına ilişkin ilk düzenleme 1906 yılındaki İradei Seniye ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların kaldırılmasıdır. Bu tarihten sonra Türk Vergi Sisteminde aflar, neredeyse kurumsal bir hal almıştır. Vergi affı sorunu kronikleşmiş olmasına rağmen, afların genel ilkelelerine dönük ciddi bir çalışma yapılmamış ve kanun koyucu günün gerekleri doğrultusunda af çıkarmaya devam etmiştir (Kargı, 2011: 104).

Türkiye’de ise mali aflar kapsamında vergi afları 1920’li yıllarda çıkarılmaya başlanmıştır.1928 yılında çıkarılan “Eviyeyi Selaset Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa”dan sonra 1934 yılına kadar herhangi bir mali af getirilmemiştir. Bu tarihte 4530 sayılı “Varlık Vergisinin Bakayasının Terkini”ne ve “2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine” dair iki yasa çıkarılmıştır (Çetin, 2007: 177).

Genel olarak 1960 ve 1970’li yıllarda özel mali af yasaları çıkartılmamıştır. Çıkartılan genel af yasalarında birkaç madde ile mali affa yer verilmiştir. Fakat bu durum 1980 sonrası değişmiş özel olarak mali af yasaları çıkartılmaya başlamıştır. Ayrıca 1980 öncesi çıkarılan afların gerekçeleri ile bu tarihten sonra çıkarılan afların gerekçeleri arasında da amaç bakımından önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Aşağıdaki tabloda 1920’li yıllardan 2011 yılına kadar çıkarılmış olan mali aflar verilmiştir (Çetin, 2007: 177).

Tablo 1: Geçmişten günümüze Çıkarılan Mali Aflar

05.08.1928	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa

21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008*	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
25.02.2011*	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Not: * işareti ile belirtilen aflar tarafımızdan eklenmiştir.

Türkiye’de son 40 yılda vergi afları artış göstermiş ve özellikle 1980 yılından itibaren her üç yıla bir vergi affı düşecek şekilde vergi ve sigorta prim afları çıkartılmıştır. Bu durum mükelleflerin, vergi aflarının devamlı olacağına karşı inancını artırmakta, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığını, ödemeyenlerin ise ödüllendirildiğini düşündürerek mükelleflerin vergi ödemesini olumsuz yönde etkilemektedir (İlhan, 2007: 9).

5. VERGİ AFLARININ ÖNKOŞULLARI

Bir vergi affı uygulamasına karar vermeden önce başarı için affa ilgili birkaç nokta belirlenmelidir. Fakat bir vergi affı uygulamasında başarı için gerekli bütün koşullar mevcut olsa bile başarının garanti altına alındığını söylemek pek kolay olmaz. Bunun yanı sıra başarısız bir vergi affı özelde vergi yönetiminin, genelde ise siyasi yönetimin imajına iyi bir uygulamaya kıyasla daha çok zarar vermektedir (Dönmez, 1990: 81–82). Bu nedenle karar alıcıların dikkat etmesi gereken birkaç temel koşul vardır:

a) Kabul Edebilirlik: Vergi affı, affa katılım için uygun mükellefleri belirleyici olmalıdır. Sorumluluklarını yerine getirmeyen mükellefleri vergi sistemine dahil edecek standartları içermelidir. Dolayısıyla kabul edilebilme kriterlerini belirlemek affın gelir etkisini doğru tahmin etmede önemlidir.

b) Kapsamı: Aflar belirli vergi kaynaklarıyla ilişkili olabilir. Bunlar gelir vergisi kurumlar vergisi, Katma değer vergisi veya servet vergisi gibi vergilerdir. Vergi mükelleflerinin katılımı için affa vergi sınırlarının belirtilmesi gerekmektedir (Alm, 1999: 1).

Mesela; Fransa’da servet vergilerini kapsayacak şekilde bir af çıkarılmış (1986 Fransız vergi affı) yasadışı yollarla yurtdışına çıkan gelirlerin geri

getirilmesi için planlanan bu afı Fransız yönetimi sermaye üzerindeki vergileri önemli oranda azaltmış ve servet vergilerini kaldırmıştır. Bu af deniz aşırı ülkelerden sermayeyi çekmek için çıkarılan 1982'deki benzer bir affın devamı niteliğinde olmuştur. Çıkarılan afı tek bir gelir kalemi ele alınmıştır. Ancak program güçlendirilmiş çalışmalarla veya daha büyük yaptırımlarla desteklenmediği için aftan elde edilen miktar kesin bir şekilde belirlenememiştir (Alm, 1998: 6).

c) Teşvik Edebilirlik: Bağışlama anlamına gelen af ödenmemiş vergilerin faizlerin ve yaptırımların idare tarafından bağışlanmasıdır. Ancak ödenmemiş vergilerle ilgili faizler ve verginin aslı ile ilgili işlemlerin önemli sonuçları vardır. Verginin aslı ve faiziyle ilgili işlemler gelir getirici olabileceği gibi aftan beklenen olumlu sonuçları azaltıcı da olabilir (Alm, 1998: 2). Yani vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu ortaya çıkan yaptırımlarla ilgili hangi etkenlerin af kapsamına gireceği katılımı doğrudan etkilemektedir.

Örneğin; geçmiş dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini vermenin maliyeti affa katılım düzeyini azaltan ciddi bir caydırıcı faktör olması nedeniyle eski vergi borçlarının ödenmesinde bazı kolaylıklar sağlanmalıdır (Dönmez, 1990: 88). Bu kolaylıklar formalitelerin en aza indirilmesi, ödeme kolaylığı, taksitlendirme seçeneklerinin sunulması ve benzeri şeylerdir. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanunda Mükelleflere 36 ayda 18 taksite kadar ödeme seçenekleri ve bazı kalemlerde kredi kartıyla ödeme avantajları sağlanmaktadır. Dolayısıyla bu avantajlar affa katılımı teşvik etmektedir.

d) Süre: Bir af önceden belirlenmiş bir periyodun (1 yılda 2 ay süre gibi) bir bölümü olabilir veya bir yıl gibi çok daha uzun bir süreyi de kapsayabilir. Uzun süreli ve periyodik vergi affı çok tavsiye edilmemektedir. Çünkü periyodik aflar vergi kaçırmaı artırıcı tehlikeler meydana getirir (Kellner, 2004: 344).

Burada önemli olan nokta vergi aflarının geçici olduğunun yayınlarla vurgulanması, kusurlu mükelleflere bunun tek bir şans olduğu deklare edilmesidir. Aksi takdirde vergi aflarının daimi olacağı algısı ortaya çıkarsa bu aftan beklenen sonucu olumsuz etkiler (Alm, 1998: 2). Fakat bu görüşe karşı çıkanlar da vardır. Andreoni yaptığı bir çalışmada devamlı bir vergi affının vergi sisteminde eşitliği azaltmaktan ziyade gerçekte artırdığını savunmuştur (Andreoni, 1991: 143).

e) Zamanlama: Afların süresi kadar zamanlaması da önemlidir. Uygulanan modellerde eğer zamanlama doğruysa vergi affının başarıya ulaştığı sonucuna varılmıştır. Ekonomilerin refah dönemlerinde aftan daha az gelir elde

edildiğini buna karşın temel ekonomik verilerde dalgalanmalar olduğunda uygulanan vergi aflarından daha yüksek gelir elde edildiği veya daha başarılı olduğu görülmüştür. Ayrıca teknolojik gelişme ve liberalizasyon gibi ekonomik değişikliklerin başarılı bir afa belirleyici olduğu görülmüştür (Bose, Jetter, 2010: 1).

f) Adil Olma: Bazı insanlar hatalarından dolayı vergi suçu işlemiş olabilir. Aslında böyle kişiler yaptırım ve ceza mekanizmasına maruz kalmadan dürüst bir vatandaş olmak için doğru davranışları sergilemeye istekli kişilerdir. Mali aflarda bu noktalar gözardı edilmemelidir (Torgler, 2003: 629). Bir başka ifadeyle mükellef geçmişini analiz edilmeli ve daha önce vergisini ödemeyenlerle vergisini tam ve zamanında ödeyenlere farklı muamele gösterilmelidir.

g) Diğer Koşullar: Vergi affının vergi uyumuna olan etkisi yapılan çalışmalarda tartışılmış ve bir vergi affının sadece şu an değil aynı zamanda gelecekteki uyumu da artırması gerektiği sonucuna varılmıştır. Özellikle vergi sisteminin karmaşık olmasından dolayı aflarda doğru ifadeler kullanmak oldukça önemlidir (Torgler, 2003: 629).

Af uygulaması hakkında son kararı vermeden önce otoriteler vergi uygulamasındaki mevcut durumu ve bu uygulamalardaki mevcut değişiklikleri de göze alarak vergiye gönüllü uyum seviyesini tamamen değerlendirmelidirler. Yönetim vergi affı uygulamasına karar verdiğinde ilk olarak mevcut durumda vergi sisteminde meydana gelecek problemleri belirlemelidir. Eğer bu problemler belirli değilse af muhtemelen yararından çok zarar getirecektir (Alm, 1998: 2).

Ayrıca vergi affından yaralananlar gizli tutulmalı, katılım kolay formalite az olmalı ve yoğun bir şekilde tanıtım yapılmalıdır.

6. VERGİ AFFININ ÇIKARILMA NEDENLERİ

Vergi afları, yönetim değişikliklerinin ve iç karışıklıkların yaşandığı dönemlerde, bunalımları atlatabilmek için ekonomide bir iyileştirme görevi üstleneceği düşüncesiyle çıkarılabilir. Siyasi bunalımlar gibi ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da affın gerekliliği düşünülebilir. Ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde, normal dönemler için hazırlanmış yasalarla değil, içinde bulunulan duruma uygun yasalarla bunalım dönemi atlatılabilir. (Kargı, Yüksel, 2010: 31). Vergi aflarının çıkarılmasının sayılan hallerden başka birçok gerekçesi bulunmaktadır. Fakat bunlar arasında en önemli olanların ekonomik, mali, sosyal, siyasi, idari ve teknik ve psikolojik nedenler olduğu söylenebilir.

6.1. Ekonomik Nedenler

Mali afların önemli gerekçelerinden biri de ekonomik gerekçelerdir. Özellikle kayıt dışı kalmış servet unsurlarının ekonomiye çekilmesi ve kayda alınarak ekonomik yapının güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Çünkü kayıt dışı ekonomi ile kayıtlı ekonomi rekabet halindedir. Bu rekabet kayıtlı ekonomi açısından vergide adaletsizlik yaratmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede aflara ihtiyaç duyulmuştur (Taşkın, 2010: 126).

Vergi affı uygulamalarına neden olan ekonomik sebeplerin temelinde iki önemli etken bulunmaktadır. Bunlardan ilki, gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, meşru ekonomiye kazandırılarak ülke içerisinde yatırıma dönüşmesini sağlamaktır. Yani daha genel bir ifadeyle gelir elde etmek ve kayıtdışılığı önlemektir. Ekonomik nedenlerin ikincisi ise, gerek yüksek enflasyonun gerekse izlenen istikrarsız politikaların varlığı sebebiyle mükellefler üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesidir. Bu olumsuz koşullar mükelleflerin; gelirlerinin azalmasına, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine, artan gecikme zammı ve faizlerle büyük bir borç yükü altında girmelerine, hatta ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmalarına neden olmaktadır. Mükelleflerin iş hayatından çekilmesi, bazı ekonomik sorunların çözümünü kolaylaştırır da vergi tabanının daralmasına, kamu gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Söz konusu sebeplerden dolayı yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin, bu yükümlülüklerinin ve yaptırımlarının bir kısmının bağışlanmasıyla ekonomik hayattan çekilmelerini önleme amacı, vergi aflarının ekonomik nedeni olmuştur. Nitekim ülkemizde özellikle 1980'den sonra peş peşe çıkarılan 2431 ve 2801 sayılı af yasalarının gerekçesini yukarıda belirtilen ekonomik sebepler oluşturmuştur. Bu af yasalarından ilki olan 2431 sayılı kanunun gerekçesi olarak, gerek servet unsurlarının beyan dışı kalmış olanlarının gerekse kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranlarda vergilendirilerek kayıtlara alınması ve bunlardan doğan kazançların ekonomik hayata çekilmesi, af yasalarının ikincisi olan 2801 sayılı kanunun gerekçesi olarak da, izlenmekte olan istikrarsız politikalar nedeniyle vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflerin faizsiz olarak borçlarının konsolide edilmesi amaçlanmıştır (Doğan, Besen, 2008: 28).

6.2. Mali nedenler

Vergi affının mali amacı, tahsil edilme durumu zayıflamış olan alacakların, çıkarılan af kanunları çerçevesinde tahsil edilmesi, bütçe açıklarının kapatılması ve zamanında toplanamayan vergilerin yapılandırma süresi içerisinde toplanmasını sağlamaktır. Devletin bazı dönemlerde gelire olan ihtiyacı çok

daha fazla olmaktadır. Böyle zamanlarında vergi oranlarını artırmak ya da bütçeyi küçültme yoluna gitmek ekonomik krizi daha da derinleştirmektedir. Böyle durumlarda af bir çare olarak görülebilmektedir. Özellikle geçmişte ülkemizde olduğu gibi enflasyon oranı çok yüksek, büyük miktarda iç ve dış borca sahip ülkelerde vergi gelirlerini elde etmek çok daha büyük önem arz etmektedir. Bundan dolayı bazen hükümetler olumsuz etkilerini göz ardı ederek vergi aflarını gelir aracı olarak kullanabilmektedirler.

Fakat bu konuyla ilgilenen bazı kişilere göre vergi affı ile yeni bir gelir elde edilmemektedir. Elde edilen çoğu gelir daha önceden beyan edilmemiş gelirlerin toplanmasıdır. Yani yeni bir kaynak yaratılmamaktadır. (Alm, 1998: 2). Bazılarına göre bu etken affın içeriğine göre değişmektedir.

6.3. Sosyal Nedenler

Vergi affı uygulamasına gidilmesinin sosyal nedenlerinin temelinde iki etken bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ve idarece bu durumda oldukları belirlenememiş mükelleflerle, idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında yaratılan eşitsizliğin giderilmesidir. Diğeri ise, beyana dayanan vergi sistemini, gerek idaredeki gerekse yargıdaki çeşitli problemler nedeniyle etkili bir şekilde uygulayamayan ülkelerde sıkça görülen idari ve özellikle adli hataların ortaya çıkardığı adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır. Diğer taraftan, geçmişte bilinçli olarak vergi kaçırmış olan veya bir kısım mali zorluklar nedeniyle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremediğinden dolayı gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olan mükelleflere temiz bir sayfa açabilmek ve gelecekte vergi sistemine uyumlu birer mükellef haline getirerek bu tür mükellefleri kayda alabilmek gibi sosyal amaçla da vergi affı yoluna başvurulabilmektedir (Doğan, Besen, 2008: 26).

6.4. Siyasal Nedenler

Mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizlikleri ve siyasal iktidarların politik (popülist) karar almaları da vergi affının bir sebebi olmaktadır. Hükümetler genellikle baskı ve çıkar gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilerden vazgeçebilmekte veya vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedirler. Bundan başka siyasi partilerin vergileme konusundaki farklı görüşleri ile birlikte siyasi istikrarın az olduğu ülkelerde her seçim döneminde mükelleflerin beklentileri ortaya çıkmaktadır. Bu beklentiler doğrultusunda her şeye yeniden başlanacak havası verilen af projeleri sıralanmaktadır (Gök, 2007: 149). Neticede kamu kesiminin en önemli sorunlarından olan hükümetlerin oy beklentisi bireylerin kişisel çıkarları ile birleşince affın temelleri atılmış olmaktadır.

6.5. İdari ve Teknik Nedenler

Vergi yargısı ve idaresinin iş hacminin fazla olması nedeniyle kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilafli kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek çok uzun süreler kapsar hale gelmesi teknik nedenler arasında sayılmaktadır. Vergi sistemindeki mevcut karışıklıkları gidermek, vergi sistemindeki aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapabilmek için bazen vergi affıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi gerekli olabilmektedir. Bu da idari ve teknik nedenlere zemin oluşturmaktadır (Çetin, 2007: 173).

6.6. Psikolojik nedenler

Vergi affı uygulamasında hedeflenen bir diğer amaç da mükellefler üzerinde psikolojik etkiler yaratmak suretiyle siyasi, sosyal, ekonomik, mali, idari ve teknik hedeflere ulaşmaktır. Söz konusu hedeflere ulaşmak amacıyla uygulanacak vergi aflarının psikolojik nedenlerinin başında da, vergi ile ilgili ödevlerini yasal süresi içinde yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellef ve vergi sorumlularının, af uygulaması sonrasında mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesi amacı yatmaktadır. Belirtilen amaçlarla uygulanacak vergi aflarıyla af uygulamasından yararlananların, af sonrasında daha sıkı izlenecekleri düşüncesiyle aynı hataları tekrarlamamaları ve sorumluluklarını yerine getirmede daha dikkatli davranmaları sağlanacaktır. Vergi aflarının bir diğer psikolojik nedeni olarak, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri sonucu çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olan olumsuzluklarının da giderek artması gösterilebilir. Bu durumda yapılacak bir afla hem bu tür kişilerin dürüst mükellef olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları için bir şans tanınmış olacak hem de herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır. Yukarıda belirtilen söz konusu amaçlara rağmen, mükelleflerin “gelecekte nasıl olsa yeni bir af çıkar” beklentisinde olmaları, hükümetlerin de bu konuda gerekli tedbirleri almayı, üstelik affı siyasi bir propaganda aracı olarak görmeleri aftan beklenen psikolojik etkiyi ortadan kaldıracıdır (Doğan, Besen, 2008: 31).

Ayrıca vergi affına yol açan nedenlerin arasında vergi oranları ve vergi yükünün yüksek olması gelmekte ve vergi affını zorlayan nedenler arasında sayılmaktadır. Vergi cezalarının caydırıcı olup olmaması da vergi affı için önemli bir faktördür. Vergi kanunlarında yer alan cezai yaptırımların, vergi mükelleflerini vergi kaçırmaya sevk etmeyecek şekilde düzenlenmelidir.

7. Vergi Aflarının Etkileri

Bütün hükümetler mali programlarının bir parçası olarak sık sık vergi affı uygularlar. Vergi affı idarece uygulanan cezai ve mali uygulamaların tamamının veya bir kısmının uygulamasından vazgeçilerek önceden ödenmemiş vergilerin ödenmesi için kişi ve firmalara verilen bir fırsattır (Alm, Martinez, Vazgues, 2007: 47). Devlet kişi ve firmalara bu fırsatı tanıırken bunun neticesinde bir takım faydalar elde etmekte fakat bunun yanında bazı maliyetlere de razı olmaktadır. Vergi affı ile ilgili ulusal ve uluslararası literatür araştırıldığında vergi affının getirdiği maliyetlerin faydalarından daha fazla olduğu söylenebilir. Vergi aflarının getirdiği faydalar ve maliyetler çok fazla olmakla beraber bazıları şu şekilde özetlenebilir;

Vergi aflarının yararları ve maliyetleri (Alm, Martinez, Vazgues, 2007: 47):

Yararları:

- Vergi gelirlerinde ani bir artış meydana getirir.
- Yönetimsel maliyetleri ve yargının yükünü hafifletir
- Önceden vergi yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin kayıt altına alınmasını sağlar (Torgler, 2003: 651). Vergi ile ilgili önceden kayıt altına alınmayan kişilerin kayıt altına alınmasıyla ve af sonrası daha iyi kayıt tutulmasıyla vergiye olan gönüllü uyumda artış sağlar.
- Af daha geniş ve güçlendirilmiş bir vergi idaresi (sistemi) ile birlikte eşit ve daha makul hak ve yaptırımları içeren vergi reformunun geniş bir parçasını oluşturursa vergiye gönüllü uyumu artırır.
- Vergi tabanını genişletir.
- Hataları nedeniyle vergi kusuru işleyen kişilere uygun seçenekler sunar.
- Vergi aflarının, hükümetlere acil gelir sağlayabilmesinin yanında vergi uyumuna ilişkin olarak daha fazla mükellefin kayıt altına alınması ve daha sıkı uygulamaları içeren yeni bir vergi rejimine geçilmesini kolaylaştırması gibi bazı yararları da vardır (Demir, 2009: 7).

Maliyetleri:

- Vergi affı vergi gelirlerinde kısa dönemde küçük ve abartılı bir artış meydana getirir.
- Sık sık aflara gidilmesi adalete ve kanunlara güveni sarsmakta ve beklenti oluşturarak mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmasına neden olup vergi suçlarında tekerrüre yol açmaktadır. Vatandaşlar vergi affının bir kez ortaya çıkmış bir fırsat olduğuna hükümet tarafından inandırılmalıdır. Aksi takdirde vergiye olan gönüllü uyum azalır. Af yetkisinin siyasi yatırım amaçlarına

hizmet edecek biçimde kötüye kullanımı ya da sıklıkla kullanılması, olumsuzluklar yaratmakta, ahlaki çöküntüye neden olabilmektedir (Saraçoğlu: 3).

- Aflar, adaleti keyfi bir merhamet gösterisi durumuna getirebilmektedir. Her suçun ceza göreceği ilkesini zedelemektedir. Kanunlara olan güvenin sarsılmasına ve azalmasına yol açabilmektedir. Sonuçta kaçakçılığın meşrulaşmasına ve bağışıklığa neden olmaktadır. Vergi mevzuatında yer almayan ve olağanüstü önlemler olarak bilinen afların, mevzuatın bir parçası haline gelmeleri ve bu nedenle olağan bir hal almaları vergi kaybını artırmaktadır (Saraçoğlu: 3).

- Vergi mükellefleri kişisel olarak vergi affını, vergi kaçırmayı ödüllendirme olarak gördüklerinden adaletsiz bir uygulama olarak düşünebilirler. Bu nedenle af bu şekilde düşünen mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmaktadır (Braithwaite, 2002: 60).

- Vergi afları uzun dönemde etkili bir sistemle desteklenmezse vergi uyumuna etkisi olumsuz olmaktadır (Alm, Mckee, Beck, 1990: 23). Yani mali aflardan sonra daha güçlendirilmiş ve daha iyi bir vergi hizmeti eşlik ederse önceden vergi siciline alınmamış kişilerin kayıt altına alınması da kolaylaşacaktır (Alm, Beck, 1993: 53). Örneğin; Hindistan'da 1981 ve 1997 yıllarında çıkarılan vergi aflarından 1981 yılındaki af başarısız olurken 1997 yılındaki af oldukça başarılı olmuştur. Bunun nedeni birincisinde vergi affı güçlendirilmiş bir mekanizma ile desteklenmediğinden başarısızlığa uğramıştır. Fakat ikinci vergi affı güçlendirilmiş ve vergi idaresi tarafından iyi hazırlanmış olduğundan oldukça başarılı olmuştur. Toplamda 214 gün süren bu afta 350.000 mükellef faydalanmış ve 2,5 milyar \$ gelir elde edilmiştir. Bu rakam Hindistan'da gelir vergisi vasıtasıyla elde edilen gelirin yarısını oluşturmaktadır. 1997 yılındaki vergi affına, özel reklam şirketleri, yoğun medya aktiviteleri ve ünlü sanatçı ve sporcular da destek vererek başarısını artırmıştır (Dam, 2006: 31).

- Vergi suçlarının genellikle planlı olarak işlendiği görüşü hâkimdir. Söz konusu bu işlemler hukuka aykırılıklarının yanında vergi kaybına da yol açarlar. Çıkarılacak aflar onların suç olma özelliğini değiştirmez. Üstelik planlı olarak yapıldıklarından mükelleflerin masumiyetlerini de ortadan kaldırır. Bu nedenle çıkarılacak aflar gereksiz ve kamu zararına olacaktır.

- Vergi affının uzun vadede vergi tahsilat oranını artırmadığı ve sonrasında sıkı yaptırımlarla desteklenmesi halinde etki yaratabileceğini gözlemlenmiştir (Alm vd., 1993:59). Ayrıca vergi affı olasılığının arttığı durumlarda mükelleflerin daha az vergi ödediği tespit edilmiştir (Malik vd.,1991:37). 2006 yılında IMF'te yayınlanan bir çalışmada, vergi aflarının neden olduğu kayıpların, sağladığı kazanımların önüne geçtiği belirtilmiştir (Kargı, 2011:108).

8. 6111 SAYILI BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA DAİR KANUN

Türkiye’de Cumhuriyet döneminden günümüze kadar çıkan mali af kanunlarından sonuncusu 25 Şubat 2011 tarihinde çıkarılan 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanundur. Kanunun kapsamına bakmadan önce gerekçesini incelemek çıkarılacak sonuçlar açısından daha rasyonel adımlar atılmasına yardımcı olacaktır.

8.1. 6111 Sayılı Kanunun Gerekçesi

Genel gerekçede; küresel ekonomik krizin ülkemizde dış talebin düşmesine ve ekonomik daralmaya neden olduğundan bahsedilmektedir. Bu olumsuz değişikliklerle birlikte “mal ve hizmet satış gelirlerinde yaşanan azalma, kredi teminindeki güçlüklerin işletmelerin kapasitelerini tam olarak kullanmalarını engellemesi ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulması bazı işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirmelerinde gecikmelere sebebiyet vermiştir” denilmektedir. Ayrıca yaşanan bu olumsuz süreç dolayısıyla işletmelerin kamuya olan borçlarına uygulanan ek yaptırımlar da borç tutarlarının artmasına neden olmuştur. İcra takibine maruz kalan borçlulara mevcut yasal düzenlemeler ile sağlanmaya çalışılan ödeme imkânları da borçların tasfiyesi noktasında yeterli olmamıştır.¹

Belirtilen nedenlerle kamuya olan borçların enflasyon oranında endekslenmek suretiyle ödenmesi, kamu ile olan ilişkilerin belli bir plan dahilinde çözümlenmesiyle faaliyetlere devam edilmesi için imkânlar yaratılması yönündeki taleplerde artış görülmüştür. Artan taleplerle birlikte sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın devamlılığını sağlamak, yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla söz konusu kanunun çıkarıldığı belirtilmektedir. Aslında iyi niyetli ödeme arzusu olduğu halde bazı sebeplerden dolayı ödemesini yapamamış, birikmiş vergi borçları yüzünden yüksek gecikme cezaları ve faizlerle karşı karşıya kalmış mükellefler ve şirketlere bu kanun vasıtasıyla bir fırsat tanınmış olmaktadır.

Kanunla vatandaşların kamu kurumları başta olmak üzere diğer bazı kuruluşlara olan borçları yeniden yapılandırılmakta böylece bir yandan alacaklı kuruluşlar bakımından tahsilât imkânları artırılmakta, diğer yandan borçlulara borçlarını uygun vadede ve ekonomik durumlarına uygun bir biçimde

¹ www.sgb.gov.tr, 6111 sayılı kanun gerekçesi

ödeme imkânı sağlandığı ve herkesin kazandığı bir yapılanma ortamı sunulduğu ifade edilmektedir. Yeniden yapılandırmanın temel amacının, vatandaşlara borçlarını ödemede kolaylığı sağlamak olduğu belirtilmekte birlikte herhangi bir şekilde mali affin söz konusu olmadığına önemle dikkat çekilmektedir. Çünkü kesinleşmiş kamu alacaklarında alacağın aslı bugünkü reel değerini koruyacak şekilde yeniden yapılandırılmaktadır.² Bu noktada devletin de yeni bir gelir elde etmediğinin altı çizilmelidir.

8.2. 6111 Sayılı Kanunun Kapsamı ve Süresi

Kanun kapsamında vergi ve sigorta alacakları başta olmak üzere çok sayıda kamu kurumu ve meslek kuruluşunun alacağı yapılandırılmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları ile diğer bazı kuruluşlara ait olup normal ödeme vadesi geçtiği halde ödenmemiş olan kesinleşmiş alacaklara bu çerçevede daha geniş bir alan ayrılmıştır.

Vergi daireleri, gümrük idareleri ve belediyelerce tahsil edilen vergiler, vergi cezaları ve diğer alacaklar, Sosyal Güvenlik Kurumunun sosyal güvenlik primi, idari para cezası ve kira alacakları, trafik para cezaları, seçim para cezaları, nüfus para cezaları, askerlik para cezaları, belediyelerin su kullanımından kaynaklı alacakları, İl Özel İdarelerinin çeşitli harç ve katılma payı alacakları, Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdarelerinin su ve atık su alacakları, TEDAŞ'ın veya hissedarı olduğu elektrik dağıtım şirketlerinin elektrik tüketiminden kaynaklanan alacakları, KOSGEB'in verdiği desteklerden geri alınması gereken tutarlar, Çevre ve Orman Bakanlığının, ORKÖY fonundan veya bütçeden orman köylülerine ve kooperatiflerine kullandırılan kredi alacakları, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının tarımsal amaçlı kooperatiflere veya ortaklarına kullandırdığı tarım kredilerinden kaynaklanan alacakları, yine aynı Bakanlığın sulanabilir tarım arazisi dağıtımından kaynaklanan arazi bedeli alacakları, Maliye Bakanlığının, Kültür ve Turizm Bakanlığının, Orman Genel Müdürlüğünün yaptığı tahsisler nedeniyle doğan arazi tahsis bedeli, ağaçlandırma bedeli, ağaçlandırma ve erozyon kontrolü bedeli, %3 proje bedeli, toprak bedeli, irtifak hakkı, kesin izin, kullanma izni gibi alacakları ile kira alacakları, Kültür ve Turizm Bakanlığının kültür varlıklarının korunması, bakım ve onarımı amacıyla kullandırdığı krediler, sulama kooperatiflerinin ve sulama birliklerinin tarımsal sulama faaliyetlerinden kaynaklanan alacakları ve askeri okullar, polis okulları ve kamuya ait diğer okullardan ilişkisi kesilenlerin ödemeleri gereken öğrenim

² www.sgb.gov.tr, 6111 sayılı kanun

bedelleri, bunlardan mecburi hizmet yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin ödeyecekleri tazminat tutarlarından oluşmaktadır.

Belirtilenlere ilave olarak TRT'nin elektrik enerjisi satış bedeli payı ve bandrol ücretleri, YURT-KUR'a olan öğrenim ve katkı kredisi borçları, TOBB, TESK, Barolar Birliği, TÜRMOB ve İhracatçı Birliklerinin üyelik aidat alacakları, Organize Sanayi Bölgelerinin ödeme süresi geçtiği halde ödenmemiş bulunan elektrik ve su bedeli ile yönetim aidatları alacakları, Geliştirme ve Destekleme Fonu kaynaklı alacaklar, Geliştirme ve Destekleme Fonundan kullanılan afet kredileri, DSİ'nin yeraltı suyu sulama tesisleri ve/veya şebekelerine yaptığı yatırım bedeli alacakları, KİT'lere ve bunların müesseselerine, bağlı ortaklıklarına ve iştiraklerine ait olan taşınmazların kiralanmasından kaynaklanan alacaklar, İl Özel İdareleri, Belediyeler ile bunlara bağlı kuruluşların ve sermayesinin yüzde ellisinden fazlası bunlara ait olan şirketlerin, irtifak hakkı ve kiralama işlemlerinden kaynaklanan alacaklar, SGK'ya ait taşınmazların kiralanmasından kaynaklanan kira alacakları, Vakıflar Genel Müdürlüğüne, mazbut vakıflar ile temsilen yönetilen vakıflara ait taşınmazların kiralanması işlemlerinden kaynaklanan alacaklar, işverenlerin ve üçüncü şahısların, iş kazası ve meslek hastalığı, malullük, adi malullük ve ölüm halleri ile genel sağlık sigortalısına ve bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilere yönelik fiiller nedeniyle ödemekle yükümlü oldukları her türlü borçları, SGK'nın fazla ve yersiz ödediği tespit edilen gelir ve aylıklara ilişkin alacaklar, özel radyo ve televizyon kuruluşlarınca RTÜK'e ödenmesi gereken yıllık brüt reklam gelirlerinden alınan % 5 oranındaki pay ile eğitime katkı payı alacakları, Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Müdürlüğü (TMO) tarafından Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliğine (FİSKOBİRLİK) satılan ve ödenmemiş bulunan satış bedeli alacakları, kalkınma ajanslarının, mahalli idareler ve odalardan olan alacakları, yurtdışına eğitime gönderilen öğrencilerden veya memurlardan yükümlülüklerini yerine getirmemeleri nedeniyle adlarına döviz veya TL cinsinden borç çıkarılanların, söz konusu borçları kanun kapsamına dahil edilmiş ve böylece oldukça geniş bir çerçeve çizilmiştir.

Yapılandırılan alacakların ait oldukları dönem olarak kanunda 31.12.2010 tarihi esas alınmaktadır. Vergiler bakımından bu tarihten önceki dönemler de kapsama girmektedir. Kesinleşmiş alacaklar açısından vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olan alacaklarda yeniden yapılandırılabilir. Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim borçları bakımından; 2010/Kasım ve önceki

aylara ilişkin olup Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahakkuk ettiği halde ödenmemiş olan borçlarda yeniden yapılandırmaya konu olabilmektedir.³

Yapılandırılacak alacak tutarları kanunda kesinleşmiş vergi alacakları ile idari para cezalarında alacak aslının tamamı, vergi aslına bağlı olmayan cezaların yarısı, gecikme faizi, gecikme cezası ve gecikme zammı yerine güncelleme oranı esas alınarak belirlenmektedir. Güncelleme alacağın normalde ödenmesi gereken vade tarihinden 6111 sayılı Kanunun yayımı tarihine kadar geçen sürede oluşan TEFE/ÜFE aylık değişim oranı kullanılarak yapılmaktadır. Kesinleşmiş vergi alacaklarının yeniden yapılandırılması halinde, vergi aslına bağlı olarak kesilen cezalar ile gecikme cezası, gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'i alacakların tamamının ve vergi aslına bağlı olmayan cezaların yarısının tahsilinden vazgeçilmektedir.

Kanun borçlunun talebine göre peşin ödeme yapma imkânı verdiği gibi ödemeler 3 yıla (36 aya) kadar vadeli ve 18 eşit taksitte yapılabilmektedir. Yani ödemeler iki ayda bir gerçekleştirilebilmektedir. Çiftçilerin elektrik, tarım arazisi tahsisi, tarım kredisi ve su kullanım bedelleri ile orman köylülerinin borçları, yılda bir taksit ödenerek 5 yıl vadeyle yapılandırılabilir. İl Özel İdareleri ve belediyeler borçlarını 6 yılda 36 taksitle ödeyebilmekte, spor kulüpleri ise borçlarını 7 yılda 42 taksitle ödeyebilmektedirler. Vergi ve prim borçları ise anlaşma yapılan bankaların kartları ile de ödenebilmektedir.

Yapılandırılacak olan alacaklar, borçlu tarafından seçilecek vadeye bağlı olarak belli bir katsayı ile çarpılarak ödenecek toplam tutar bulunmaktadır. Buna göre yapılandırılacak tutar;

- 6 taksitte 12 ayda yapılacak ödemelerde 1,05
- 9 taksitte 18 ayda yapılacak ödemelerde 1,07
- 12 taksitte 24 ayda yapılacak ödemelerde 1,10
- 18 taksitte 36 ayda yapılacak ödemelerde 1,15 katsayısı ile çarpılarak ödenecek toplam tutara ulaşılmaktadır.

Yapılandırma sonrasında vadenin kısaltılarak daha erken ödeme yapılması durumunda, yapılandırmada kullanılan katsayıya göre hesaplanacak tutar kadar toplam tutardan indirim yapılmaktadır.

Trafik cezaları dâhil, 120 Liranın altında kalan idari para cezaları (yasak yerlerde sigara kullanımından kaynaklananlar hariç), 12 Lira ve altında kalan köprü ve otoyol kaçak geçiş ücretleri, Maliye Bakanlığının vadesi

³ www.sgb.gov.tr, 6111 sayılı kanun

31.12.2004 tarihinden önce olan 50 lirayı aşmayan asli alacakları ile bu alacağa bağlı fer'i alacaklar, aslı ödenmiş 100 lirayı aşmayan fer'i alacaklar, Gümrük İdaresince takip edilen vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olan 50 liralık asli alacaklar ve 65 liralık idari para cezaları, 65 yaş maaşını haksız yere alanlardan talep edilen %50 fazlalar, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından takip edilen ve vadesi 31/12/2010 tarihinden önce olan 50 lirayı aşmayan asli alacaklar ile bu alacağa bağlı fer'i alacaklar ve aslı ödenmiş 100 lirayı aşmayan fer'i alacakların kanunla birlikte tahsilatından vazgeçilmektedir.

İhtilafı (yargı safhasında) olan alacakların yapılandırılabilmesi için öncelikle ihtilaftan vazgeçilmesi şarttır. Kanundan önce başlamış ancak bitirilememiş incelemeler ve tarhiyat işlemleri tamamlandıktan sonra incelenen mükellefler dilerse kanunun getirdiği imkânlardan yararlanabileceklerdir. Başvurular ise alacaklı olan idareye yapılmaktadır. Örneğin, vergi borçları için ilgili vergi dairesine, sigorta primi borçları için sigorta müdürlüklerine başvuruların yapılması gerekmektedir.⁴

SONUÇ

Vergi afları son yıllarda neredeyse tüm ülkelerde ekonomik bir araç olarak kullanılan kaynakların başında gelmektedir. Bu kaynak ülkelerin kendi iç dinamiklerine göre olumlu sonuçlar verebildiği gibi bazı olumsuz sonuçlar da verebilmektedir.

Bu olumsuz gelişmeleri bertaraf edebilmek için vergi afları çıkarılmadan önce ülkedeki mevcut vergi sistemi iyi analiz edilmeli ve bu analiz sonucunda belli başlı temel noktalara dikkat edilmelidir. Bu temel noktalar; vergi affının sınırları iyi belirlenmeli yani hangi mükelleflerin bu af kapsamına gireceği belirtilmelidir. Hangi gelir kalemlerinin af kapsamına alınacağı yanı sıra verginin aslı veya feri'lerinin sınırı da açıkça belirlenmeli bu sayede affın gelir etkisini doğru tahmin etme yolunun önü açılmalıdır. Af süresi özellikle belirtilmeli çünkü affın devamlı olacağı beklentisi bazı ülkelerde aksi sonuçlar ortaya çıkmış olsa da genellikle mükellefin vergiye uyumunu azalttığı için uzun dönemde vergi kayıplarına neden olmaktadır. Vergi affı vergi sistemini güçlendirici önlemlerle ve denetim mekanizmasıyla eş zamanlı olarak desteklenmeli, affa katılım kolay olmalı, formalitelerden uzak ve mükellefleri teşvik edici olmalıdır. Af yazılı ve görsel basında yeterince

⁴ www.sgb.gov.tr, 6111 sayılı kanun

tanıtılmalı ve geçmişte herhangi bir nedenle yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin affa katılımı gizli tutulmalı böylece toplumsal baskısının mükellef üzerindeki muhtemel olumsuz etkileri azaltılmalıdır.

Ülkemizde 2011 yılında çıkarılan 6111 Sayılı Kanun ise bir yandan alacaklı kuruluşlar bakımından tahsilat imkânları arttırılmış, diğer yandan borçlulara borçlarını sübjektif durumları göz önüne alınarak ödeme yapma imkânı sağlanmış ve herkesin kazandığı bir yapılanma ortamı oluşturulmuştur. Vergi ve sigorta alacakları başta olmak üzere çok sayıda kamu kurumu ve meslek kuruluşunun alacağı yapılandırma kapsamına alınmış, vade ve ödeme şartları konusunda ciddi kolaylıklar sağlanmış ve bu sayede düzenlemenin başarı şansı arttırılmıştır. Söz konusu nedenlerle geçmişteki yapılandırmalara oranla daha yüksek bir katılım ve gelir sağlanacağı açıktır. Küresel çaptaki krizler sonrasında böyle bir düzenleme, ekonominin işleyişi konusundaki tıkanıklıklar, kamunun finansman ihtiyacının giderilmesi ve vatandaşla idare arasındaki ihtilafların ortadan kalkması gibi birtakım sorunların çözüme kavuşması sağlamıştır. Fakat daha çok “mali af” ve “kamu alacakları” kavramları üzerinden kamuya mal olmuş Kanunda; sosyal güvenlik, çalışma hayatı, yatırım, üretim, istihdam, eğitim, kamu personeli, finans sektörü, toplumsal hayat, mahalli idarelerin personel rejimi, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin görev zararları ve atıl varlıkları, Yap-İşlet-Devret modeli ve siyasi partilerin harcamaları ve mali denetimleri konusunda da düzenlemeler yapılmıştır. Bu nedenle bilinen amacının dışında çok daha geniş kapsama ve yenilikçi düzenlemeler içeren Kanunun, çıkarıldığı günden günümüze ekonomik, idari, siyasi ve toplumsal zeminde etkilerinin genişleyerek devam edeceği söylenebilir.

Sonuç olarak mali afların artı ve eksileri ülkenin mevcut şartları dikkate alınarak iyi analiz edilmeli, mükelleflere vergi bilinci aşılanarak vergi aflarının rutin bir uygulama olmadığı belirtilmeli ve vergi afları politik bir araç olmaktan çıkarılmalıdır. Vergilemede otokontrolü sağlayıcı mekanizmalar geliştirilerek vergi aflarına gerek kalmadan vergi kaçakçılığının önüne geçilmelidir.

KAYNAKÇA

- ALM, James, *Tax Compliance And Administration*, New York, 1999, s. 1
http://aysps.gsu.edu/isp/files/2_Tax_Compliance_and_Administration.pdf, (ET. 01.04.2011).
- ALM, James, Jorge Martinez, Vazgues, *Tax Morale And Tax Evasion In Latin America*, International Studies Program Working Paper, 2007, s, 47.

- ALM, James, Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty, International Studies Program, October, 1998, p, 1-2.
- ALM, James and William Beck, Tax Amnesties And Compliance In The Long Run:A Time Series Analysis, National Tax Journal, Vol: 46, No: 1, March, 1993, p. 53.
- ALM, James, Michael Mckee and William Beck, Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance, National Tax Journal, Vol. 43 no.1 March, 1990 p. 23).
- ANDREONİ, James, The Desirability of a Permanent Tax Amnesty, Journal of Public Economics, 1991, p, 143.
- BOSE, Pinaci, Michael JETTER, A Tax Amnesty in the Context of a Developing Economy, http://research.stlouisfed.org/conferences/moconf/2010/Amnesty_Paper_Feb18.pdf, (ET: 17.04.2011).
- BRAITHWAITE, Valerie, Taxing Democracy, The Australian National University, 2002 s.60 <http://vab.anu.edu.au/pubs/taxdemoc.pdf> (ET: 15.03.2011).
- BÜLBÜL, Duran, “Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri – I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 131, Kasım 2003, s, 206.
- ÇETİN, Güneş, Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007.
- DAM, Kristy, Tax Evasion And Avoidance, The Commonwealth Association of Tax Administrators, 2006, s. 31 <http://www.catatax.org/uploads/051006/Tax.evasion.report.20.4.06.pdf>, (ET: 03.03.2011).
- DEMİR, Murat, Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler, E-akademi, Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Ağustos, 2009, Sayı:90, <http://www.e-akademi.org/makaleler/mdemir-3.htm> (ET: 10.04.2011).
- DEMİR, Müslim, Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Faktörler, Akademik Bakış Dergisi (e-dergi), Sayı: 18, Ekim-Kasım-Aralık 2009, s, 7.
- DOĞAN, Zeki, Ramazan Besen, Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:1 Sayı: 1 Mayıs 2008, Ankara.
- DÖNMEZ, Recai, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi, Doktora Tezi, Eskişehir, 1990.
- GÖK, A. Kerim, Vergi Direncinin Gelişimi, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:XXII, Sayı: 1, 2007, s, 149.

- İLHAN, Gökalp, Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler, Akademik Bakış Dergisi (e-dergi), Sayı: 12, Mayıs 2007 .
- KARGI, Veli, Cihan Yüksel, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, 2010, s, 24 – 44.
- KARGI, Veli, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, 2011, ss, 101–115.
- KELLNER, Martin, Tax Amnesty 2004/2005- an Appropriate Revenue Tool?, German Law Journal, Vol: 5, no: 4, 2004, pp:344
http://www.germanlawjournal.com/pdfs/Vol05No04/PDF_Vol_05_No_04_339-346_Public_Kellner.pdf (ET:20.03.2011).
- LUITEL, Hari Sharan, Russell S. Sobel, The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties,
<http://www.stcloudstate.edu/economics/documents/TaxAmnesty.pdf> (ET:01.04.2011).
- SARAÇOĞLU, Fatih, Vergi Afları, Vergiye Uyum Ve Türkiye Uygulamaları,
http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_10.pdf (ET:15.03.2011).
- SAVAŞAN, Fatih, Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi Cilt: VIII, Sayı:1, 2006, s, 45.
- TAŞKIN, Yasemin, Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri, Sosyal Bilimler Dergisi 2010, (2), 122-128.
- TORGLER, Benno, Tax Morale Theory And Empirical Analysis of Tax Compliance, Dissertation, der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften, 2003.
<http://www.sgb.gov.tr>
www.gib.gov.tr
www.yok.gov.tr
www.hazine.gov.tr
www.belgeler.com.tr
www.assosindex.com.tr
www.dpt.gov.tr