

VERGİ AFLARI: TEORİ VE TÜRKİYE UYGULAMALARI (“VERGİ BARIŞI” UYGULAMA SONUÇLARI)

*Yrd. Doç. Dr. Fatih SAVAŞAN**

ÖZET

Vergi afları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yaygın olarak kullanılmaktadır. Kısa dönemde vergi gelir tahsilâtlarını artırma ve vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletme gibi önemli olumlu etkileri vardır. Uzun dönemde ise, vergi aflarının vergisel uyumu azalttığı savunulmaktadır. Ancak aftan sonra güçlendirilmiş vergi uygulamasına geçilmesi durumunda vergi uyumundaki azalışın önlenebileceği yönünde bulgular da vardır. Türkiye’de hem mali hem de politik nedenlerle vergi aflarına sıkça başvurulmuştur. 2003 tarihli Vergi Barışı Kanunu en sonuncusudur. Vergi Barışı uygulaması farklı ölçütler ile vergi tahsilâtı açısından başarılı bulunmasına rağmen vergi aflarına yönelik temel eleştiriler söz konusu af için de geçerlidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi affı, gönüllü vergi uyumu, Vergi Barışı Kanunu

ABSTRACT

Tax amnesties have been used in many countries in both the developed and developing world. It has been argued that tax amnesties are likely to increase tax revenue in the short run and to reduce the administrative costs and tax related burden on the courts. In the long run, however, it has been claimed that post-amnesty compliance would be lowered. On the other hand, there have been some empirical findings that suggest any decrease in the voluntary tax compliance would be prevented if increased tax enforcement policy implemented during post-amnesty period. Tax amnesties have been employed in Turkey quite frequently due to both fiscal and political reasons. The Tax Reconciliation Act of 2003 has been found successful with respect to tax revenue it created using different measures of success.

* Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

Nevertheless, the basic arguments against tax amnesties still remain valid for this act.

Key Words: Tax amnesty, voluntary tax compliance, Tax Reconciliation Act

GİRİŞ

Vergi aflarını, gönüllü uyumda çeşitli nedenlerle zafiyet gösteren mükelleflere bir çağrı olarak değerlendirmek mümkündür. Mükelleflere ödemedikleri vergi borçlarını, bu borçlarla ilgili parasal veya cezai kovuşturmalardan tamamen veya kısmen kurtulma vaadi ile ödemeleri çağrısı yapılmaktadır. Birçok durumda kısa dönemde vergi gelirlerinde bir artış yarattığı için ve bazen de yönetsel zorunluluklar ve politik nedenlerle sıkça aflara başvurulmaktadır. Özellikle affın sık kullanıldığı gelişmekte olan ülkelerde aflar çoğunlukla kapsamlı bir vergi reformu ile birlikte getirilmemekte; bu yüzden de kısa dönemde gelir artışı sağlansa da uzun dönemde olumsuz etkileri daha baskın çıkmaktadır.

Vergi hukukundaki af kavramı, ceza hukuku kapsamında olan af kavramından teorik çerçeve ve temel ilkeler açısından daha belirsiz durumdadır. Buna rağmen, af mekanizmasına vergi uygulamalarında daha sık başvurulmaktadır.¹ Aflar sadece gelişmekte olan ülkelerde değil gelişmiş ülkelerde de geniş yer bulan bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, OECD ülkelerinden Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz ve İsviçre’de ve Amerika Birleşik Devletlerinde eyalet düzeyinde (1980’lerden itibaren kırk kadar eyalette) vergi aflarına başvurulmuştur. Ancak, Şili, Arjantin, Bolivya, Brezilya, Hindistan, Meksika ve Türkiye gibi ülkelerde aflar değişik nedenlerle uygulamada daha sık yer bulmakta, bir anlamda afların rutin haline geldiği gözlenmektedir²

¹ Recai DÖNMEZ, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1992, s. 3.

² James ALM, “Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty”, International Studies Program, *Working Paper* 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, 1998, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=471321>

Vergi (ve sigorta prim) afları Türkiye’de de sıkça başvurulan bir mekanizma olagelmıştır. 1960 yılından bu yana neredeyse her yıl başvurulan (vergi ve sigorta prim) aflarının son örneğini 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu oluşturmaktadır. Ancak söz konusu yasal düzenlemeyi farklı kılan özellikler de vardır. Bunlardan ilki, yasanın zamanlaması ile ilgilidir. Yasa, mali ve reel sektörlerde yıkıcı etkiye neden olan 1999 ve 2001 krizlerinin ardından çıkmıştır. Dolayısıyla normal şartlarda gönüllü uyum oranı yüksek mükelleflerin ekonomik nedenlerle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemiş olabileceklerinden hareketle daha savunulabilir görünmektedir. Bu vergi affını farklı kılan diğer bir özellik ise tahsilâta tahminlerin üzerinde bir başarı elde edilmesidir. Öyleyse, bu yasanın af ve vergi uyumu ilişkisine dair yapılan tartışmalara istisna oluşturup oluşturmayacağına tartışılması önemlidir.

Bu çalışmanın ikinci bölümünde vergi aflarının önce teorik ve nitel bir değerlendirilmesi yapılacaktır; ikinci bölümünde ise Türkiye özelinde vergi afları tartışılacaktır. Üçüncü bölümde, Vergi Barışı Kanunu daha yakından irdelenecek; bu kanundan kaynaklanan tahsilat kalemleri ve affın mükellefler üzerindeki olası etkileri tartışılacaktır. Dördüncü ve son bölümde ise sonuç sadedinde bir değerlendirme ile çalışma noktalanacaktır.

I. VERGİ AFLARI: TEORİK VE NİTEL BİR DEĞERLENDİRME

Vergi aflarının birçok ülkede uygulanması afları ‘kaçınılmaz’ kılan mali, ekonomik, politik ve sosyal nedenlerin varlığının göstergesidir. Vergi aflarından faydalanan mükelleflerin özellikleri ise af döngüsünü ortaya çıkarmak açısından üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Zira vergi aflarından faydalanan mükellefleri diğer mükelleflerden ayıran bazı özellikler olabilir. Afla aklanmayı alışkanlık haline getiren ve vergisel yükümlülüklerini af beklentisi içinde yerine getirmeyen bir mükellef tipinin varlığı halinde neredeyse

[Erişim: 1 Ekim 2005]; WORLD BANK, “Amnesties”, <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/tax/amnesties.html> [Erişim: 10 Ekim 2005]; ayrıca bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde eyalet ve federal düzeyde vergi affı uygulamaları için bkz: DÖNMEZ, age, ss. 67-136.

rutin hale gelmiş af mekanizması arasında bir ilişki kurulabilir. Eğer bu tip mükellefler toplam içinde önemli bir paya sahipse bu durumun vergi uygulamalarında oluşturacağı zafiyet açısından incelenmesi gerekmektedir. Öte yandan, vergisel anlamda aftan ‘nemalanan’ bir mükellef tipinin varlığı, affin hedeflerini de tartışmalı hale getirmektedir. Afların gelişmekte olan ülkelerde uygulamada sıkça uygulanmasının en önemli nedeni (politik gereklilik yanında) çok gereksinim duyulan acil gelire kavuşmaktır. Ancak vergi affi nedeniyle geçici olarak yükselen vergi tahsilatının aslında af beklentisi yüzünden geciktirilmiş ödemelerden kaynaklandığı tartışılabilirse af savunusunda en çok öne çıkan tahsilat artışı da dayanaktan yoksun olmaktadır. Zira kısa dönemde oluşan tahsilat artışı bilinçli olarak geciktirilmiş vergi borçlarından oluşmaktadır. Affin uzun dönemde vergi gelirlerinde azalmaya yol açması ve dürüst mükellefleri de ‘af kollayan’ mükellef tipine dönüştürmesi muhtemeldir.

Bu bölümde önce vergi aflarının türleri ve afları gerekli kılan faktörler tartışılacaktır. Ardından aflardan faydalanan mükelleflerin ortak özellikleri üzerinde durulacak; ‘aftan faydalanan mükellefleri diğer mükelleflerden ayıran özellikler var mıdır?’ sorusuna yanıt aranacaktır. Afların kısa ve uzun dönemde oluşturacağı olası etkiler ise bu bölümün son başlığını oluşturacaktır.

A) AFLARIN TÜRLERİ

Aflar katılım şartları, affin kapsamı, motifi ve süresi açısından farklılıklar sergileyebilirler. Herhangi bir nedenle yerine getirmedikleri vergisel yükümlülükleri bulunmasına rağmen durumu vergi idaresinin bilgisi dışında kalan mükellefler genelde af kapsamına alınmaktadır. Vergisel yükümlülüğünü yerine getirmediği bilinen mükellefler ise bazen affa katılamamaktadırlar. Vergi afları kapsam açısından farklılaşabilmektedir. Tüm vergi türleri yerine sadece gelir vergisi, kurumlar vergisi veya ülke dışında tutulan sermaye af kapsamına alınabilmektedir. Dolayısıyla kısmi ve genel vergi aflarından bahsetmek mümkündür³. Vergi affi içerik itibarıyla vergi

³ Richard BIRD, “Administrative Dimensions of Tax Reform”, International Tax Program Paper 0302, 2003, s. 21, <http://www.rotman.utoronto.ca/iib/ITP0302.pdf> [Erişim: 10 Ekim 2005].

ve vergiye bağılı alacakların (faiz ve cezalar) bir kısmından ve inceleme ve kovuşturmadan vazgeçmektir. Ancak amaca göre affin kapsamına giren alacakların hesap yöntemi değışmektedir. Özellikle uygulanan borca ilişkin faiz oranları düşürülebilmekte veya faiz alacağından tamamen vazgeçilmektedir. Affin süresi de farklı tutulabilmektedir. Genelde af bir süreye bağılı olarak çıkarılsa da bazen vergi sistemleri içinde kesintisiz af mekanizmasını barındırmaktadır. Örneğın, ABD vergi sisteminde 1919 ile 1952 arasında gelir vergisi için kesintisiz af mekanizması yürürlükte olmuştur.⁴

B) VERGİ AFFININ FAYDA VE MALİYET ANALİZİ

Affin faydaları ve maliyetleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir⁵:

1) Affin faydaları:

- Vergi gelirlerinde ani yükseliş;
- Yönetim maliyetlerinde ve yargı yükünde azalma;
- Af sonrası güçlendirilmiş vergi uygulamaları ile gönüllü vergi uyumunda olası artış;
- Güçlendirilmiş vergi uygulamaları, makul ceza sistemi, daha iyi bir vergi idaresini içeren kapsamlı bir vergi reformunun parçası olduğu takdirde yeni sisteme geçişte yumuşaklık sağlama.

2) Vergi affının maliyetleri:

- Vergi gelirlerinde sadece kısa dönemde küçük (ve abartılı) artış, uzun dönemde ise azalma;
- Vergi sonrası gönüllü uyumda oluşturacağı azalma. Bu olası azalma yeni af beklentisi, affin dürüst mükelleflerde yarattığı adaletsizlik duygusu ve affin idarenin vergi uygulamalarında zafiyeti olduğu algısına yol açması gibi etmenlerin sonucudur.
- Vergi aflarının sakıncalarından bir diğeri ise vergi kaçırma eyleminin taşıdığı ‘suç’ vurgusunda oluşturacağı gevşemedir.⁶

⁴ ALM, agm, ss. 2-3;

⁵ ALM, agm, s. 4.

⁶ Martin KELLNER, “Tax Amnesty 2004/2005- an Appropriate Revenue Tool?”, *German Law Journal*, v. 5, no 4, 2004, p. 346.

Burada maddeler halinde özetlenen noktalar hem bu bölümün izleyen alt başlıklarında hem de dördüncü bölümde “vergi barışı” uygulama sonuçları değerlendirilirken ayrıntılı olarak tartışılacaktır.

C) AFLARDAN FAYDALANAN VERGİ MÜKELLEFLERİNİN ÖZELLİKLERİ

‘Vergi aflarından faydalananların tamamı farklı nedenlerle ve değişen ölçülerde vergisel uyumda sorunlu bireylerdir’ önermesi çok abartılı olmayacaktır. Bu nedenle vergi affından faydalananların analizini yaparken vergi kaçırın mükellef davranışlarının incelenmesinden başlamak yol gösterici olacaktır. Vergi kaçırın mükelleflerin amacı (algılanan) yakalanma olasılığı, cezanın büyüklüğü ve riske karşı tutumlarına bağlı olarak beklenen faydalarını maksimize etmektir. Ödenmemiş vergi nedeniyle net gelirlerinin artmasını temin etmeye çalışan vergi mükellefleri yakalandıkları zaman ise vergi yükümlülükleri yanında bir de ceza ödeme riskini üstlenmektedirler.⁷

Vergi afları ile birlikte genelde mükellefler bu faktörleri yeniden gözden geçirmeleri için ikna edilmeye çalışılmaktadır. Denetim geçirme olasılığının arttığı, cezaların katı bir şekilde uygulanacağı ve kamuoyunun vergi kaçırınlara bakışının daha olumsuz olacağı propagandası yapılmaktadır. Denetim olasılığının arttığı inancı yükümlülüklerinin bir kısmını yerine getirmeyenler üzerinde olumlu etki yapabilir. Fakat gelirlerinin tamamını beyan etmeyenler ve vergi mükellefi bile olmayan bireyler üzerinde af sonrası propaganda aynı etkiyi göstermeyebilir. Zira bu mükellefler için vergi kaçırın ile elde edilen marjinal fayda marjinal maliyetten çok yüksek olabilir. Dolayısıyla güçlendirilmiş vergi uygulaması nedeniyle artan marjinal maliyete rağmen marjinal fayda hala yüksek olabilir.⁸ Ampirik olarak da vergi borcu çok yüksek olan mükelleflerle

⁷ Ronald C. FISHER, John H. GODDEERIS and James C. YOUNG, “Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax”, *National Tax Journal*, v. 42, no 1, 1989, p. 16.

⁸ FISHER vd., agm, s. 16.

vergi borcu çok az olan vergi mükelleflerinin aflara daha az katılım gösterdikleri saptanmıştır⁹.

Vergi affına katılanların özelliklerini tespit için statik, bir dönem vergi affı modeli yeterli olamaz. Çünkü vergi affından yararlanabilecek potansiyel vergi mükellefi tipik bir vergi mükellefinden farklıdır. O geçmişte vergi kaçırmış, gelecekte vergi kaçırmayı düşünebilen ve bu yüzden de aftan faydalanıp faydalanmama kararını alırken gelecekteki vergi kaçırma kararı üzerindeki muhtemel etkisini de hesaba katan bir mükelleftir. Bu hesabın değişkenleri daha açık değerlendirecek olursa affa katılımın muhtemel sonuçları şu şekilde sıralanabilir¹⁰:

i) Ödenmemiş vergi borcu tespitini parasal, cezai veya sosyal baskı şeklinde cezalar izlemektedir. Cezaların affı ile vergi affına katılım teşvik edilmeye çalışılmaktadır. Ancak, cezalar vergi borcu zamanında ödenerek zaten hiç doğmayabilirdi. Bu yüzden, daha önce vergi kaçırmayı optimum bulan ve bu yüzden vergi kaçıran vergi mükellefine vergi affının sunduğu şey yeterli değildir. Cezanın affedilmesi sadece yakalanma olasılığının artık yüksek olduğunu düşünen mükellef için bir anlam ifade eder. Benzer şekilde, geçmişte vergi kaçırmadan dolayı pişman olan ve artık vergi kaçırmamaya karar veren mükellef için de cezadan kurtulmak önemli olabilir.

ii) Suçluluk duygusundan kurtulmak özellikle vergi kaçırdıktan sonra beklediğinden daha çok suçluluk duygusu taşır hale gelen mükellef için önemli olabilir. Yani, vergi kaçırma kararı almış, vergi kaçırmış ardından da pişman olmuş birey af mekanizması ile suçluluk duygusundan kurtulmak için fırsat bulmuş olabilir

iii) Mükellef aftan sonra, geçmiş vergi kaçırma eylemlerinin ortaya çıkma olasılığını veya gelecekte vergi kaçırma eylemlerinin tespit edilmesi olasılığını yüksek görebilir. Aftan faydalanmak amacıyla geçmişte örneğin gelir vergisi beyanını tam vermediğini açıklayan bireyin gelecekte aynı türden bir eylem içine girmesi daha zor olacaktır. Fakat tam da bu nedenle gelecekte de vergi kaçırmayı

⁹ Carla MARCHESI and Fabio PRIVILEGGI, "Who participates in tax amnesties? Self-selection of risk-averse taxpayers", s. 24, <http://econpapers.repec.org/paper/ucaucapdv/> (1 Eylül 2005)

¹⁰ Bu konuda ayrıca bkz: DÖNMEZ, age, s. 64.

planlayan birey afftan faydalanma yoluna gitmeyecektir. Benzer şekilde vergi affının kapsamına giren borçlar yanında bireyin kapsam dışı kalan yükümlülükleri de olabilir. Mükellef vergi affından faydalanmak için başvurması halinde kapsam dışı kalan yükümlülüklerinin de ortaya çıkacağı endişesiyle vergi affının getirisini yeterli bulmayabilir.¹¹

Kısaca, vergi aflarından faydalanan vergi mükellefleri de, vergisel uyumsuzluğu olduğu halde katılmayan mükellefler de yükümlülüklerini yerine getirmedikleri dönemde yaptıkları fayda-maliyet analizini af ile birlikte yeniden gözden geçirmektedirler. Yukarıda bahsedilen yakalanma olasılığının af ile birlikte arttığı ve yakalanıldığında ise cezanın daha keskin uygulanacağı algıları affa katılımı etkiler. Bu faktörlerin yanında, yaş, eğitim ve medeni hal¹² gibi daha öznel özellikler de affa katılım kararında belirleyici olabilir. Buna göre, vergi aflarından faydalanan mükellefler arasında kırklı yaşlarında olanlar, evliler ve lisans eğitimi (mezun olmasalar bile) alanların ağırlıklı oldukları tespit edilmiştir.

D) AFLARIN MÜKELLEF DAVRANIŞI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Afların vergi mükelleflerinin vergiye bakışını etkilemesi muhtemeldir. Dürüst vergi mükellefleri açısından vergi afları vergi kaçırıcılara sistemin tanıdığı bir ayrıcalık olarak görülebilir. Öte yandan vergi aflarının bir defaya mahsus olmadığı ve yeni afların kaçınılmaz olduğu düşüncesinin mükellefler nezdinde yaygınlaşması vergi aflarının uzun dönemde oluşturacağı olumsuz etkinin bir diğer nedenidir.

Vergi affı üzerine yapılan tartışmalarda üzerinde durulan ana konulardan biri vergi affının zaman içerisinde vergi mükelleflerinin gönüllü vergisel uyumuna ne tür bir etkide bulunacağıdır. Elbette vergi affından faydalanma nedeniyle vergi gelirlerinde kısa dönemde bir artış gözlemlenir. Fakat acaba vergisel uyum açısından uzun

¹¹ FISHER vd., agm, s. 16.

¹² Christina M. RITSEMA, "Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance: Evidence from the 1997 Arkansas Tax Penalty Amnesty Program", the 2003 IRS Research Program, June 2003, s. 4, www.economia.unitus.it/mare/IRSArkansasamnesty.pdf [Erişim: 2 Eylül 2005].

dönemde ne tür bir değişme gerçekleşir sorusuna verilen yanıt vergi affi analizinde hayati bir noktadır. Af ve vergisel uyum arasındaki ilişki üzerine şu teorik çerçeve çizilebilir:¹³

1) Vergisel uyum aftan sonra azalacaktır

a) Dürüst mükelleflerin aftan olumsuz etkilenmesi olasıdır. Zira af, dürüst olmayan vergi mükelleflerini (birçok durumda) cezasız aklama mekanizması olarak görülebilir.

b) Bu hipotezin diğer bir gerekçesi ise yeni vergi affi beklentisidir. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinde bir artışın çabucak sağlanması zorunluluğu ve seçmen davranışını etkilemek için aflara sıkça başvurulmaktadır. Bu grupta yer alan ülkelerde vergi affi bir kural olmaya başlamıştır. Örneğin, otuz beş yılı kapsayan bir dönemde Hindistan'da 7, Arjantin'de 21 kez vergi affına başvurulmuştur¹⁴. Türkiye'de de af mekanizmasına gerek vergilerde gerekse sosyal sigorta primlerinde sıkça başvurulmaktadır. Bu yüzden her af yeni af beklentisi doğurmaktadır.

2) Af beklentisi zamanla azalacaktır. Bu affa nadiren başvuran ülke mükelleflerin beklentisi için daha doğrudur. Türkiye gibi ülkelerde yapılan açıklamalarla yeni af beklentisinin daha az oluşmasını temin edilebilir. Yeni bir affın kesinlikle düşünülmediği, affın bir defalık olduğu açıklaması devletin daha önceki af karnesine ve o andaki yönetimin inandırıcılığına bağlı olarak beklentinin azalmasına yol açabilir.

3) Af ile beraber güçlendirilmiş vergi uygulamasına önem verilmesi af sonrası gönüllü vergi uyumunda oluşması muhtemel azalmayı önleyebilir. Bir başka ifadeyle, af etkin denetimle desteklendiği takdirde umulan etkiyi gösterebilir. İzleyen sayfalarda tartışıldığı gibi, af mekanizmasına başvurulmadan da güçlendirilmiş vergi uygulaması ile uyumun aynı düzeyde temin edilebileceği yönünde bulgular vardır.

4) Eğer affi etkin denetim mekanizması izlerse mükelleflerin vergi ödemeyerek 'bedavacılık' yapanların yakalanacağını düşünmeleri vergisel uyumu artırabilir.

¹³ James ALM, Michael McKEE and William BECK, "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", *National Tax Journal*, v. 43, no 1, 1990, pp. 25-26.

¹⁴ BIRD, agm, s. 22.

Yukarıdaki teorik çerçevenin deneysel analiz metodu ile test edilmesi sonucunda elde edilen bulgular¹⁵ vergi affi ile vergisel uyum arasında yakın bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Deneysel analiz, vergisel uyumun vergi affından sonra azaldığını tespit etmekle beraber iyi dizayn edilmiş bir affın bu azalışı önleyebileceğini de ortaya koymuştur. Bunun için gerekli şart, vergi affı ardından vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasıdır. Vergisel uyumun azalmasının nedeni ise yeni vergi affı beklentisidir. Yeni vergi affının kesinlikle düşünülmediğinin açıklanması yeni beklentilerin oluşmasını engellemekte tam başarı sağlamamaktadır. Çünkü af öncesi vergisel uyum düzeyi yüksek olanlar aftan olumsuz etkilenmemekte, aynı uyum düzeylerini devam ettirmekte iseler de daha düşük uyum oranı tutturan mükelleflerin vergisel uyumunda azalma gözlemlenmektedir. Bu vergi aflarının bazı mükelleflerin vergiye bakışını olumsuz etkileyebileceğini gösteren bir bulgudur. Ancak, uyum düzeyi görece olarak daha düşük olan mükelleflerden ve yeni af beklentilerinden kaynaklanan eğilimin daha güçlendirilmiş vergi uygulaması ile önlenebileceği tespit edilmiştir. Dolayısıyla vergi affı ile birlikte mükellefin algıladığı denetim oranının artması ve cezaların kesin bir şekilde uygulanacağına ortaya konması affın uyumu artırıcı etkisini güçlendirecektir. Bu bulgu, Torgler ve Schaltegger (2005)'de tekrarlanmıştır. Fakat vergi affından sonra güçlendirilmiş vergi uygulamasının uyumu artırmada etkisi konusunda Alm vd'nin ulaştığı sonucun aksine Torgler ve Schaltegger (2005) af sonrası güçlendirilmiş vergi uygulamasının gönüllü uyumu artırmada etkisinin olmadığını tespit etmişlerdir. Buna göre, af öncesi vergi uygulamasının aftan sonra aynen devam etmesi ile güçlendirilmesi gönüllü uyum açısından fark yaratmamıştır¹⁶.

Vergi affı ile mükelleflere daha önce ifa etmedikleri vergisel yükümlülüklerini belirli bir süre içinde yerine getirme imkanı tanınmaktadır. Burada vergi aflarından faydalanan mükelleflerin özellikleri ile vergi aflarının ardından kısa dönemde vergisel uyumun artırılması arasında bir ilişkinin olduğunu varsaymak olasıdır. Genelde

¹⁵ ALM vd., agm, 23-25.

¹⁶ Benno TORGLER and Christoph A. SCHALTEGGER, "Tax Amnesties and Political Participation", *Public Finance Review*, v. 33, no 3, 2005, s. 427.

vergi afları ile yükümlülüklerini yerine getirmemiş olan mükellefler bir ‘beyaz sayfa’ açmaya davet edilmektedir. Bu davet aynı zamanda vergisel uyumun artırılması adına daha sıkı denetim ve ağır cezalarla desteklenmek istenmektedir. Belki özelde vergi gelirlerini artırma genelde ise uzun vadede vergisel uyumu artırmada vergi affı ile birlikte daha sıkı denetim ile sadece sıkı denetim politikası arasında oluşması muhtemel farkın kıyaslanması gerekmektedir.¹⁷

Vergi afları, daha düşük maliyetle kısa dönemde vergi gelirlerini artırma sonucunu doğurmaktadır. Bu artışın nedenleri *i)* vergi mükellefi olmayanlar ile *ii)* vergi mükellefi olmalarına rağmen yükümlülüklerinden bir kısmını yerine getirmeyenlerin aftan faydalanmak için kendilerini açık etmeleri ve *iii)* tespit edilen uyumsuzlukların yargı süreçlerinden kurtulmakla hızlı tahsilidir. Vergi afları yoluyla vergi idaresi inceleme ve denetleme maliyetine katlanmadan mükellef olmayanlarla, yükümlülüklerini kısmen yada tamamen yerine getirmeyen mükellefleri tespit edebilmektedir. Vergi affı olmasa başka türlü tespit edilemeyecek olan mükellefler vergi aflarından faydalanma güdüsü ile öne çıkmaktadırlar. Bu yeni tespitler af sonrası dönemde de vergi gelirlerinin artırılabilmesi olasılığını yükseltmektedir. Öte yandan vergi aflarından faydalanmayan mükellefler üzerinden vergi gelirleri af ilişkisine negatif bir yaklaşım geliştirmek mümkündür. Buna göre, dürüst mükellefler gelecek vergi aflarından faydalanma düşüncesiyle yükümlülüklerini yerine getirmek yerine bekleyebilirler. Çünkü mükelleflerden bazıları, af mekanizması ile vergi kaçırmanın boyutları üzerinde yeni bilgiler elde edecekler ve vergi kaçırdıkları zaman yakalanma olasılıklarının ne olduğu yönündeki tahminlerini gerçekçi olarak gözden geçirme imkanı elde edecekler ve ardından (daha donanımlı olarak) vergi kaçırma yoluna gidebileceklerdir.¹⁸

II. TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARI

Devletin en önemli gelir araçlarından olan vergilerin, vergileme ilkeleri¹⁹ çerçevesinde toplanması ile etkin ve (görelî

¹⁷ FISHER vd., agm, s. 15.

¹⁸ FISHER vd., agm, ss. 15, 16.

¹⁹ Vergileme ilkeleri için örneğin bkz: Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ ve İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, İkinci Baskı, 1998, ss. 106-122;

olarak) adil bir finansman aracı olarak kullanılabilmesi ve ekonominin genel dengesini bozmadan devletin harcamalarını finanse edebileceği tartışılabilir. Türkiye’de vergi sistemi ve uygulamasında ise vergileme ilkelerine aykırılık yüksektir. İstisna ve muafiyetlerin çokluğu, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içinde yüzde yetmişlerin üzerinde seyrettiği ve kamuoyunun idarenin etkinliğinden ve bürokrat ve politikacıların kirliliğinden muzdarip olduğu yaygın kabul gören konulardan birkaç tanesidir.

Vergi sisteminde bulunan eksikliklere ve uygulamadaki sıkıntılara aflar bazen katkı sağlamakta iken bazen de bu eksiklik ve sıkıntılarının azaltılmasında araç olmaktadır. Örneğin, vergi idaresindeki etkinlik sorunu nedeniyle vergi uygulamasında gösterilen zafiyet mükelleflerin uyumunu azaltmakta, düşen vergi gelirlerini artırmak ve biriken adli ve idari dosyaları temizlemek için ise af can simidi olarak görülebilmektedir.²⁰ Öte yandan, adaletsiz vergi sisteminin bunalttığı ‘dürüst’ mükellef yerine, vergi afları dürüst olmayan mükelleflerin işine yaramaktadır. Bu da vergisel uyumu azaltmaktadır.

Türk hukukunda vergi affının ilk uygulaması 1906 yılında çıkarılan bir “iradei seniye” ile yol vergisi yükümlülüğünden dolayı uygulanan cezaların affı ile ilgilidir.²¹ Türkiye’de son kırk yıllık geçmiş incelendiğinde, gerektiğinde ve nadiren başvurulmuş bir araç olmaktan öte vergi aflarının bir alışkanlık haline geldiği görülmektedir. 1960-2003 yılları arasında Türkiye’de neredeyse her yıla bir af düşecek şekilde vergi ve sigorta prim affı çıkarılmıştır. Ülkemiz bu af geleneğiyle mükelleflerin sürekli af beklentisinde olduğu bir ülke haline gelmiştir (Bakınız: Tablo 1). 1960 yılından günümüze, beşi stok ve matrah artırımı hükümlerini de içeren 20 vergi affı kanunu ve on bir adet sosyal sigorta prim affı çıkarılmıştır.

Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, Onuncu Baskı, 2005, ss. 184-199; Orhan ŞENER, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta, 7. Baskı, ss. 203-222.

²⁰ Örneğin, 2431 ve 2571 sayılı kanunların ardından yargı organlarından yaklaşık 90 bin, takdir komisyonlarından da yaklaşık 935 bin dosya çekilmiştir (DÖNMEZ, age, s. 193).

²¹ Bu uygulama ve ilki 1921 yılında olmak üzere yedi adet diğer uygulama için ve 1960 sonrası af uygulamaları ile kıyas için bkz: DÖNMEZ, age, ss. 141-145.

Tablo 1: Türkiye’de Vergi ve Sosyal Sigorta Prim Afları (1960-2003)

Yıllar	Kanun No	Af Türü			İktidar Partisi
		Vergi	SSK	Bağ-Kur	
1960	113-134	X			
1961	281	X			MBK
1963	218-252-325	X			CHP, CKMP, YTP, Bağ
1965	691	X			
1966	780	X			AP
1968	991		X		AP
1969	1186		X		
1972	1479			X	
1973	1655		X		
1974	1803	X	X	X	CHP-MSP
1975	1912		X		
1976	2012		X		AP –MSP -MHP – CGP
1977	2098/2108		X	X	
1978	2147-2167		X		
1979	2229			X	CHP
1981	2431-2546/2422	XX	X		MGK
1982	2571/3165	X		X	MGK
1983	2801/2959/2926	X	X	X	MGK
1984	3239/2974	XX	X		ANAP
1985	3201/3165		X	X	ANAP
1987	3395-3351-277(KHK)		XX		ANAP
1988	3505	X			ANAP
1990	3689	X			ANAP
1992	3787/3786/3780	XX	X	X	DYP-SHP
1994	3986/4056	X	XX		DYP-SHP
1996	4213	XX			
1997	4247		X	X	
1998	4369	XX			ANAP-DSP-DTP-Bağ.
1999	4447				
2000	619(KHK)			X	DSP-MHP-ANAP
2003	4811/4792/4958	XX	XX	XX	AKP

Kaynak: Vergi ve sigorta prim afları ile ilgili kanunlar Duran BÜLBÜL ve Hülya KARADENİZ, agm, s 806’dan, bazı af yasalarının veya KHK’nin çıkarıldığı yıllarda iktidarda olan partilerin listesi ise TBMM web sitesinden alınmıştır.

Af niteliğini taşıyan SSK ve Bağ-Kur hizmet borçlanmaları da dahil edildiği zaman affin Türkiye de yaygın olarak kullanıldığı ortaya çıkmaktadır.²²

Tablodan ortaya çıkan bir başka gerçek ise siyasi yelpazenin sağında ya da solunda yer alan birçok partinin iktidar yıllarında affa başvurduğudur. Vergi affı mekanizmasına sadece seçimle işbaşına gelen siyasi partilerin değil, aynı zamanda ara (ihtilal) dönemlerde karar verme yetkisini elinde bulunduran hükümetlerin de başvurduğu görülmektedir. İzleyen bölümde, vergi affının Türkiye'deki en son uygulaması hem af-politika ilişkisi hem de vergi tahsilatı gerçekleştirmeleri açısından ele alınacaktır.

III. 4811 SAYILI VERGİ BARIŞI²³ KANUNU

Vergi aflarına ilişkin yasal düzenlemelerin tamamını yasaların çıkarıldıkları ekonomik ve siyasi koşullardaki farklılıklar nedeniyle aynı kefeye koymak güçtür. Zira vergi aflarının kısa dönemde vergi gelirini artırma amacı gütmesine rağmen ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlar da farklılıklar gözlenebilmektedir. Örneğin, vergi affına ilişkin en son yasal düzenleme olan Vergi Barışı Kanunu Türkiye'nin yaşadığı büyük kriz sonrasına denk gelmekle hem ekonomik hem de mali açılardan daha savunulabilir bir af tasarısı görünümündedir. Vergi tahsilatında sağladığı görece yükseklik ise bu düzenlemeyi savunanların af sonrası tartışmalarda dile getirdikleri en önemli argüman olmuştur. Ancak, bu yasal düzenleme de tüm başarısına rağmen vergi afları ile ilgili bir takım genel eleştirilerden

²² Duran BÜLBÜL ve Hülya KARADENİZ, "Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Belek-Antalya, 2004, s.807.

²³ Vergi afları yasalarına yaratıcı başlıklar bulunabilmektedir ve bir vergi affı söz konusu olmasına rağmen 'af' sözcüğü genellikle yasanın adında geçmemektedir. Aralık 2003'te Almanya'da beyan edilmemiş gelirleri kapsayan vergi affı yasasına 'Vergi Dürüstlüğü Teşvik Yasası' (Bkz: KELLNER, agm, s. 339) denilmiştir. Burada vergi affında hedefin ortaya konulması yanında affa karşı olan kamuoyuna olumlu sinyal verme çabası olduğunu da söylemek mümkündür. Türkiye'de 1960 öncesinde genellikle "terkin" ya da "tasfiye" sözcükleri kullanılmıştır. Daha sonra ise "vergi cezalarının tasfiyesi", "tahsilâtın hızlandırılması", "özel uzlaşma yoluyla tahsil" gibi ifadeler öne çıkmıştır (DÖNMEZ, age, s.12-13).

kurtulamamaktadır. İzleyen alt başlıklarda bu yasal düzenleme af-politika ilişkisi açısından ve tahsilat gerçekleştirmeleri açısından değerlendirilmektedir.

A) VERGİ AFFI VE POLİTİK ÇEVİRİM İLİŞKİSİ

Nodhaus'un 1975 tarihli makalesi ile büyük yankı uyandıran politik konjonktür devreleri (veya politik çevrim) teorisi, para ve maliye politikası araçlarının politik kazanım elde etmek amacıyla manipülasyonunun ekonomik değişkenler üzerindeki etkisi üzerinde durmaktadır. Seçimden önce genişletici para ve maliye politikalarının, seçimden sonra da daraltıcı para ve maliye politikalarının kullanıldığı üzerinde duran bu teori ve varyasyonları ampirik olarak birçok ülkede doğrulanmıştır. Türkiye'de politik konjonktür devrelerinin varlığına ilişkin ampirik çalışmalar teorinin öngörülerini onaylayıcı bulgular sunmaktadırlar. Örneğin, 1980-2002 döneminde politik konjonktür hareketleri teorisine uygun para ve maliye politikaları uygulandığı saptanmış²⁴ ve vergi özelinde ise genel bütçe vergi gelirleri ile seçim dönemleri arasında uzun dönemde anlamlı ilişki olduğu ortaya konmuştur²⁵.

Türkiye'de bazen seçimlerden önce bazen de hemen sonra vergi afları gündeme gelen başlıca konulardan biri olagelmıştır. "Vergi Barışı" uygulaması iktidarda olmayan bir parti tarafından seçimlerden önce ilan edilmiş olmakla farklılık sergilese de vergi affı vaadinin bütün içinde seçmenleri etkileme amacı taşıdığına şüphe yoktur.

Adalet ve Kalkınma Partisinin (AKP) seçim beyannamesinde vergi affı "Vergi Barışı Projesi" adı altında yer almıştır. Beynamede vergi affı sözü, "vergi barışı projesi çerçevesinde, kayıt dışılığı kontrol altına almak amacıyla vergide ak sayfa açılacaktır. Bu proje

²⁴ Mehmet ASUTAY, "Searching for Opportunistic Political Business Cycles in Turkey", the Annual Conference of the European Public Choice Society, April 15-18, 2004, www.diw.de/english/produkte/veranstaltungen/epcs/papers/ [Erişim: 2 Eylül 2005].

²⁵ Turgay BERKSOY ve İbrahim DEMİR, "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Belek-Antalya, 2004, ss. 513-532.

kapsamında, vergi ihtilafları ile ilgili 130 bine ulaşan dosya vergi ve faiz indirimi yoluyla tasfiye edilecek; matrah artırımı, tahsilat kolaylığı, stok affı, demirbaş affı gibi yollarla sistemin kayıtlı ekonomiye geçmesinin alt yapısı hazırlanacaktır” ifadeleri ile yerini almış, ardından yayınlanan “Acil Eylem Planı” ile de vergi barışı projesinin seçimden sonraki üç ay içinde hayata geçirileceği ilan edilmiştir.²⁶ Maliye Bakanı ise affın gerekçeleri olarak “ekonomide bir uzlaşma ortamının yaratılmasını, kriz ortamının mükellefler üzerinde yarattığı tahribatın hafifletilmesini ve vergi dairelerindeki on binlerle ifade edilen ihtilaflı dosya sayısının azaltılmasını” göstermiştir.²⁷

Türkiye, tablo 2’de de sergilendiği gibi vergi aflarının çok sık kullanıldığı bir ülkedir. Söz konusu tablonun ortaya koyduğu bir diğer olgu ise politik yelpazenin hem sağında hem de solunda yer alan partilerin hatta 1960 ve 1980 ihtilali ardından kurulan hükümetlerin vergi (ve sigorta prim) aflarına başvurduğudur.

Sadece iktidar partileri değil, muhalefet partileri de mali aflara karşı direnç gösterememektedirler. Bunun bir örneği, Vergi Barışı Kanunu’nun yeniden görüşülmek üzere TBMM’ne iadesinin ardından Plan ve Bütçe Komisyonu’nda karşı oy veren muhalefet partisi milletvekillerinin gerekçesinde açıkça gözlenmektedir:

“Kanun 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizlerin işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesini hedeflemektedir. Gerçekten krizin yarattığı olumsuzlukların kriz sonrası döneme taşınmaması doğru bir yaklaşımdır. Ancak bu düzenlemelerin vergi ödeme ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin durumuyla uyumlaştırılması gerekir. Bu amaçla bu mükellef grubunun 2003 yılında ödeyeceği gelir ve kurumlar vergilerinden belli bir oranda indirim yapılabilir. Ancak bu ihmal edilmiştir. Kanun bu şekliyle toplumsal barışı sağlamaktan uzaktır.”

²⁶ İsmail CAN, “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, *Maliye Dergisi*, sayı 142 (Ocak-Nisan), 2003, ss. 80-81.

²⁷ Kemal UNAKITAN, “2005 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması”, *Maliye Dergisi*, sayı 146 (Mayıs-Aralık), 2004, s.19.

Bu karşı oy gerekçesinde affın gerekçelerine itiraz edilmediğini, sadece dürüst mükellefler²⁸ açısından da bir ‘uyumlaştırma’ talep edildiğini görmekteyiz. Zaten Türkiye’de vergi affına bu denli sık başvurulması, affın politik kazanım potansiyeli barındırdığının ve affın karşısında olmanın ise ‘siyaseten’ mümkün olmadığını açık bir göstergesidir. Politik olarak popüler olan aflar aynı zamanda, vergi sisteminde yapılması gereken köklü reformun işaretidir. Zira vergi sisteminin mükelleflerin uyumunu azaltıcı faktörleri barındırdığı ve/veya vergi uygulamasında idarenin etkin olmadığını göstermektedir. Sürekli ‘mağdur’ üreten vergi sistemi ise seçmenler ve siyasi partiler nezdinde vergi affının popülaritesini artırmaktadır.

B) VERGİ BARIŞININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ KISA DÖNEMDE YARATTIĞI ETKİ: TAHSİLÂT BAŞARILI MI?

Şubat 2003’te yasalaşan Vergi Barışı Kanununa²⁹ göre, kesinleşmiş vergi alacakları yeniden yapılandırılmakta, asıllarının tamamının, fer’ilerinin de bir kısmının tahsili ve taksitlendirilmesi öngörülmektedir. Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarının mükellefle uzlaşarak tahsilini öngören yasa, inceleme ve tarhiyat safhasındaki vergilere ilişkin düzenlemeler getirmektedir. Yasa da ayrıca matrah artırımına ve stoklara ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır.

Burada “vergi barışı” ile ilgili kanunun detaylarına girilmeyecek, bu kanuna bağlı olan vergi tahsilâtı gerçekleştirmeleri analiz edilecektir. Tahsilât tutarlarındaki gerçekleşmenin yüksek olması, tekrar hatırlatalım ki, vergi affının kısa dönemde oluşacak sonucudur. Vergi Barışı Kanununa bağlı olarak gerçekleşen tahsilât

²⁸ 3239 sayılı yasanın geçici 4. maddesi dürüst mükellefler aleyhine eşitsizlik doğurduğu gerekçesiyle (Anayasa’nın 10. maddesi ikinci, üçüncü fıkralarına aykırılık), Anayasa Mahkemesine iptal için götürülmüştür. Mahkeme kanun koyucunun amacının ‘ayırım yapmak ve imtiyaz tanımak olmadığı’, ‘sınırlı bir aflu kamu yararı sağlayıcı sonuçlar elde etmek’ olduğu tespitiyle söz konusu maddeyi iptal etmemiştir. (Bu karar ve diğer bazı kararların geniş bir tartışması için bkz: Nihal SABAN, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, 451-475 www.anayasa.gov.tr/anyarg18/saban.pdf [Erişim: 15 Ekim 2005].

²⁹ Resmi Gazete, 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, no 25033, Tarih: 27/2/2003.

tutarları tablo 2’de sunulmuştur. Tabloya göre, özel sektörden yaklaşık 4,5 katrilyonluk bir tahsilât yapılmıştır. Genel toplam ise yaklaşık 4,7 katrilyondur. Dolayısıyla, genel toplam içinde özel sektörün payı yaklaşık yüzde doksan beştir.

Vergi Barışı Kanununa bağlı vergi tahsilâtı tutarlarını değerlendirirken üç ölçüt³⁰ kullanılabilir. *Birincisi*, vergi affının hedeflediği tahsilât ile gerçekleşen tahsilâtın kıyaslanmasıdır. *İkincisi*, tahsilât kalemlerinin her birinin toplam içindeki yeridir, yani toplam tahsilât tutarının kompozisyonudur. *Üçüncüsü* ise vergi affına bağlı tahsilâtın toplam vergi gelirleri içindeki oranıdır.

Birinci ölçüte göre, “vergi barışı” kanunu uygulaması başarılıdır. 2004 itibariyle gerçekleşen tahsilât tutarı hedefin üzerinde olmuştur. Zira gelir idaresinin öngördüğü tahmin 3,6 katrilyon³¹ ve IMF’in tahmini ise sadece 750 trilyon TL iken Gelir İdaresinin tahminlerinin yaklaşık yüzde otuz üzerinde, IMF tahminlerinin ise yaklaşık altı katı bir gerçekleşme başarılı sayılabilir.

³⁰ Dördüncü bir ölçüt olarak aften faydalanmak için başvuran mükellef sayısı kullanılabilir. Bu sayının 1 milyon 700 bin olduğu açıklanmıştır. (Bu rakam ve diğer tahmin rakamları için bkz: Şükrü KIZILOĞLU, “IMF yüzde 380’cik yanıldı”, *Hürriyet*, 7/7/2004; Vatan, “Vergi Barışı’ndan 4,7 Katrilyon Geldi” <http://www.vatanim.com.tr> 28.10.2004). Ancak, uyumsuzluğu bilinen mükelleflerin bu rakama oranı bilinmeden yüksek gibi görünen bu rakama dayalı değerlendirme yapmak güçtür. 2801 sayılı kanunun uygulamasına ilişkin istatistikleri yükümlüler açısından derlenmiştir (bkz: DÖNMEZ, age, 218-219). Tablo 2’de sergilenen Vergi Barışına ilişkin istatistikler tahsilât tutarlarına göre derlendiğinden karşılaştırma olanağı yoktur.

³¹ Kemal UNAKITAN, “2004 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması”, *Maliye Dergisi*, sayı 144 (Eylül-Aralık), 2003, s.27.

Tablo 2: Vergi Barışı Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilât Tutarları

4811 Sayılı Kanununun İlgili Maddesi	Tahsilât Tutarları (Trilyon TL)			Özel Sektör Toplamı İçindeki Payı
	2003	2004	Toplam	
Vergi Aslına Bağlı Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.140	917	2.057	45,8
Vergi Aslına Bağlı Olmayan Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	7	2	9	0,2
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365	159	524	11,7
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	76	80	156	3,5
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	116	10	126	2,8
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	151	73	224	5,0
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	509	269	778	17,3
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56	32	88	2,0
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297	173	470	10,5
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	14	8	22	0,5
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13	2	15	0,3
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16	2	18	0,4
TOPLAM	2.760	1.727	4.488	100
KİT, İDT VE Mahalli İdareler Toplamı	93	121	215	4,6
GENEL TOPLAM	2.854	1.849	4.703	104,6

Kaynak: Tahsilat tutarları (2003 tutarları ve 2004 kümülatif tutarları) Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinden alınmıştır. (<http://www.gelirler.gov.tr> [Erişim: 3 Kasım 2005]).

İkinci ölçüt ise toplam tahsilâtın kompozisyonu ile alakalıdır. Madde 2, 3 ve 5'e göre gerçekleştirmelerin toplam içindeki payı yaklaşık yüzde altmıştır. Bu maddelerdeki tahsilât ya kesinleşmiş ya da kesinleşmese bile inceleme ve dava konusu olan vergi alacaklarına ilişkindir. Elbette, tahsilâtın hızlandırılması ve yargı ve/veya idarenin yükünün hafiflemesi açılarından bu tahsilât önemlidir. Fakat gelir idaresinin bilgisi dahilinde olan uyumsuzluklar veya yargı aşamasında bulunan uyumsuzluklara bağlı alacaklar af mekanizmasına başvurulmasa da bir ölçüde tahsil edilebilecek rakamlardır³². Dolayısıyla tahsilât başarısı değerlendirilirken bu tür alacakların yüksekliği dikkate alınmalıdır. Pişmanlıkla veya kendiliğinden beyan

³² ALM, agm, s. 2.

suretiyle elde edilen gelirin toplam içindeki payı yalnızca yüzde 2,8'dir. Kayıtdışılığın boyutlarının yüksek olduğu bilinen bir ekonomi için matrah artırımı şeklinde gerçekleşen tahsilâtların toplam içindeki payının yaklaşık yüzde 35 olması affın kayıtdışı kalanlara hitap etmediğini, onları uyuma yeterince teşvik edemediğini göstermektedir. İkinci bölümde, teorik ve ampirik olarak affa katılımda af öncesi uyum düzeyinin etkili olduğu tartışması yapılmıştı. Af, ancak kapsamlı bir reformun parçası olması ve af sonrası güçlendirilmiş vergi uygulamasına geçilmesi halinde mükelleflerin uyumunu artırıcı işlev görebilir.

Üçüncü ölçüt ise, affa bağlı tahsilâtın toplam vergi gelirlerine oranıdır. Burada kıyas noktası bu oranın diğer bazı aflarla özellikle de diğer ülke uygulamalarına göre yüksekliğidir. Vergi aflarına bağlı gelişmelerin toplam vergi gelirleri içindeki payının pek yüksek olmadığı tartışılmaktadır. Türkiye'de 2003 yılında vergi gelirleri tahsilâtı 2003'te 84,3 katrilyon, 2004'te ise 101 katrilyon olarak gerçekleşmiştir. Vergi Barışı Kanununa bağlı olarak gerçekleşen tahsilâtın vergi gelirlerine oranı 2003'te ve 2004'te sırasıyla yüzde 3,27 ve 1,87'dir. Bu oranlar başka ülkelerdeki affa bağlı gelişmelerle kıyaslandığında düşük sayılmaz. Örneğin, ABD'nin 35 eyaletinde 1982 ve 1997 yıllarında çıkarılan afların incelenmesi sonucu affa bağlı tahsilâtın toplam vergi gelirine oranının en yüksek yüzde 2,6 olarak gerçekleştiği en düşük oranın ise yüzde 0,008 olduğu tespit edilmiştir³³.

Ancak vergi tahsilâtında ulaşılan rakamlar aldatıcı olabilmektedir. Af beklentisi af öncesi dönemde mükelleflerin vergi borçlarını ödemeyi ertelemeleri sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla en azından tahsil edilen vergi alacaklarının bir kısmı af beklentisi ile ertelenen miktarlardır³⁴.

Vergi Barışı Kanununa bağlı tahsilâta sağlanan göreceli başarıya rağmen bu af da vergi aflarına karşı ileri sürülen genel argümanlardan kurtulamamaktadır. Bu argümanlar, vergi aflarına bağlı tahsilâtın az veya çok olmasından öte gerekçelere

³³ Benno TORGLER (2003), "Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance", Doktora Tezi, University of Basel, S. 618

³⁴ BIRD, agm, s. 22.

dayanmaktadır. Bunlardan en önemlisi, vergi bilincinde ve ahlakında oluşturacağı erozyondur.³⁵ Aftan yararlanan mükelleflerden bir kısmı aftan sonra yeni af beklentisi ile uyumu ertelerken dürüst mükelleflerinin uyumu da adaletsizlik duygusu nedeniyle azalabilir. Vergi aflarından faydalanan mükelleflerden sağlanan vergi gelirleri analizde yanıltıcı olabilecektir. Zira yapılan kimi çalışmalarda vergi aflarının vergi kaçırmayı teşvik ettiğini düşünen mükellef sayısı yüzde seksendir. Buna göre, en azından mükelleflerin önemli bir bölümü, vergi aflarının vergi uyumunu olumsuz etkilediğini düşünmektedir.³⁶

Vergi affı yasalaşmadan önce vergi sistemindeki eksikliklerin tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak bu yolla ihtiyaca daha büyük oranda yanıt verebilen bir af getirilebilir. Bu yüzden kapsamlı bir vergi reform paketi ile gündeme gelen af mükelleflere sistemin daha iyiye yöneldiği ve bir daha vergi affının söz konusu olmayacağı sinyali verir. Bu sinyali alan mükelleflerden (vergisel uyum açısından) dürüst olanlar adaletsizlik yapıldığı düşüncesine daha az yönelecekler, diğer mükelleflerden ise affa katılım hem daha yüksek olacak hem de af sonrası gönüllü uyum oranları artacaktır. Bu noktada gelir idaresinin kurulması, otomasyon oranının artırılması, ve gelir ve kurumlar vergisinin dilimlerine uygulanan marjinal vergi oranlarında gerçekleştirilmesi planlanan indirimler gönüllü vergisel uyumu artıracakları öngörüsünde bulunmak mümkündür.

SONUÇ

Vergi aflarının birçok ülkede uygulanması afları ‘kaçınılmaz’ kılan mali, ekonomik, politik ve sosyal nedenlerin varlığının göstergesidir. Ancak vergi aflarından faydalanan mükelleflerle

³⁵ Cumhurbaşkanı tarafından yeniden görüşülmek üzere TBMM’ne gönderilen 4792 sayılı Vergi Barışı Kanunu veto gerekçesinin üçüncü maddesinde “Ülkemizde 1980-2000 yıllarında 11 kez af yasası çıkarılarak ortalama iki yılda bir vergi affına başvurulması, bu kurumu gelenekselleştirmiştir. Bu durum, bir yandan vergi suçlarının işlenmesini özendirilmekte ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltmakta; öte yandan da, vergisini zamanında ödeyen yurttaşların adalet duygusunu incitmekte ve güvenini sarsmaktadır.” ifadelerine yer verilmektedir. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss53m.htm>

³⁶ BÜLBÜL ve KARADENİZ, agm, s. 810.

faydalanmayan dürüst mükelleflerin davranışlarında ve vergiye bakışlarında oluşacak değişme afların uzun dönemde vergi uyumuna etkisinin olumsuz olabileceği tartışmasını dayatmaktadır. Afla aklanmayı alışkanlık haline getiren ve vergisel yükümlülüklerini af beklentisi içinde yerine getirmeyen bir mükellef tipinin ülkede yaygın olması af-uyumda azalış-yeni af kısır döngüsünü doğurması olasıdır. Vergi affı vergi kaçırmanın suç olduğu anlayışını derinden etkileyebilir ve vergi kaçırmanın usulen suç sayıldığı kanaati yaygınlaşabilir. Bütün bu gelişmeler, özellikle az gelişmiş ülkelerde vergi uygulamalarında zaten var olan zaafiyeti artırabilir. Afların gelişmekte olan ülkelerde uygulamada sıkça uygulanması kısa dönemde vergi gelirlerinde yarattığı artıştır. Ancak yükselen vergi tahsilâtının aslında af beklentisi yüzünden geciktirilmiş ödemelerden kaynaklandığı tartışılabilirse af savunusunda en çok öne çıkan tahsilât artışı da dayanaktan yoksun olmaktadır.

Türkiye'deki afların işte bu uzun dönem perspektifinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi Barışı Kanunundan iki milyona yakın vergi mükellefinin faydalanması bir yandan affın başarısı olarak görülebilirken öte yandan afların Türkiye'de neden kaçınılmaz olduğunun bir göstergesi olarak alınabilir. Bu aynı zamanda af, seçmen davranışı ve politik kazanım ilişkisine de ışık tutmaktadır. Kısaca, klasik 'tavuk-yumurta' tartışması ile af arasında bir analogi tesis etmek mümkündür. Afların vergi reformunun bir parçası olarak kullanılması ve rutine dönüşmemesi bir diğer önemli noktadır. Aksi durumda af ile sağlanan vergi tahsilâtı ile umutlanılırken aynı zamanda yeni aflara da hazırlık yapmaya hem idarenin hem de mükelleflerin mahkum olacağı af tarihimize bakıldığında anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, Onuncu Baskı, 2005.
- ALM, James, “Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty”, *Internatinal Studies Program, Working Paper 98-6*, Georgia State Andrew School of Policy Studies, 1998, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=471321> [1 Ekim 2005]
- ALM, James, Michael McKEE and William BECK, “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, *National Tax Journal*, v. 43, no 1, 1990, pp. 23-37.
- ASUTAY, Mehmet, “Searching for Opportunistic Political Business Cycles in Turkey”, *the Annual Conference of the European Public Choice Society*, April 15-18, 2004, www.diw.de/english/produkte/veranstaltungen/epcs/papers/ [Erişim: 2 Eylül 2005].
- BERKSOY, Turgay ve İbrahim DEMİR, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Belek-Antalya, 2004, ss. 513-532.
- BIRD, Richard, “Administrative Dimensions of Tax Reform”, International Tax Program Paper 0302, 2003 www.rotman.utoronto.ca/iib/ITP0302.pdf [Erişim: 10 Ekim 2005].
- BÜLBÜL, Duran ve KARADENİZ Hülya, “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Belek-Antalya, 2004, ss 801-812.
- CAN, İsmail, “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, *Maliye Dergisi*, sayı 142 (Ocak-Nisan), 2003, ss. 69-107.
- DOĞRUSÖZ, Bumin, 21-03-2002, ”Vergi Reformu ve Vergi Afları”, *Dünya Gazetesi*, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/21.03.2002\(2\)](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/21.03.2002(2)) [Erişim: 30 Ekim 2005]

- DÖNMEZ, Recai, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1992.
- ERDEM, Metin, Doğan ŞENYÜZ ve İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, İkinci Baskı, 1998.
- FISHER, Ronald C, John H. GODDEERIS and James C. YOUNG, “Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax”, *National Tax Journal*, v. 42, no 1, 1989, pp. 15-27.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> [Erişim: 3 Kasım 2005].
- KIZILOT, Şükrü “IMF yüzde 380’cik yanıldı”, *Hürriyet*, 7/7/2004
- MARCHESE, Carla and Fabio PRIVILEGGI, “Who participates in tax amnesties? Self-selection of risk-averse taxpayers”, <http://econpapers.repec.org/paper/ucaucapdv> [Erişim: 1 Eylül 2005].
- Martin KELLNER, “Tax Amnesty 2004/2005- an Appropriate Revenue Tool?”, *German Law Journal*, v. 5, no 4, 2004, pp. 339-346.
- NORDHAUS, William D., “The Political Business Cycles”, *Review of Economic Studies*, vol. 42, no. 2, 1975, pp. 1-69.
- Resmi Gazete, 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, no 25033, Tarih: 27/2/2003
- RITSEMA, Christina M., “Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance: Evidence from the 1997 Arkansas Tax Penalty Amnesty Program”, the 2003 IRS Research Program, June 2003.
www.economia.unitus.it/mare/IRSArkansasamnesty.pdf
[Erişim: 2 Eylül 2005]
- SABAN, Nihal, “Vergi Suçlarında Affi Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, ss. 451-475,
www.anayasa.gov.tr/anyarg18/saban.pdf [Erişim: 15 Ekim 2005].
- ŞENER, Orhan, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta, 7. Baskı, 2001.

- TORGLER, Benno, *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*, 2003, University of Basel.
- TORGLER, Benno and Christoph A. SCHALTEGGER, “Tax Amnesties and Political Participation”, *Public Finance Review*, v. 33, no 3, 2005, pp. 403-431.
- TBMM, “16.1.2003 Tarihli ve 4792 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanıca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi”, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss53m.htm>
- UNAKITAN, Kemal, “2005 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması”, *Maliye Dergisi*, sayı 146 (Mayıs-Aralık), 2004, ss. 5-41.
- UNAKITAN, Kemal, “2004 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması”, *Maliye Dergisi*, sayı 144 (Eylül-Aralık), 2003, ss. 5-37.
- Vatan, “Vergi Barışı’ndan 4,7 Katrilyon Geldi”
<http://www.vatanim.com.tr> [Erişim: 28.10.2004].
- World Bank, Amnesties,
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/tax/amnesties.htm>
[Erişim: 10 Ekim 2005]