

CUMHURİYET TARİHİNDE VERGİ AFLARI: MADDİ VE MANEVİ EROZYONLAR

Doç. Dr. Ersan ÖZ¹

Arş. Gör. Selçuk BUYRUKOĞLU²

ÖZET

Kamu alacağını ortadan kaldıran durumlardan birisi olan ve yasama tasarrufuna bağlı olarak gerçekleşen vergi afları Cumhuriyet tarihinde birçok kez kendisini göstermiştir. Bu aflar kimi zaman *ekonomik ve mali* kimi zaman *siyasi* ve kimi zaman ise *idari ve teknik* nedenlere bağlı olarak yasalaşmış ve beraberinde ise birçok unsuru ya zedelemiş yada tamamen ortadan kaldırmıştır. Bu unsurlar maddi anlamda devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerdeki kayıplar olabileceği gibi, manevi anlamda ise bireylerin vergi ahlakı ve bilincini yitirmeleri, uygulanan vergileme ilkelerinin erozyona uğraması olarak da gerçekleşebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Afları, Vergi Bilinci, Vergi Ahlakı, Vergileme İlkeleri.

GİRİŞ

Devletin ihtiyaçlarını karşılamada kullandığı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Bu sebeple devlet, çeşitli kamu hizmetlerini yerine getirebilmek amacıyla vergilendirme yetkisine dayanarak ilgili kişi ve kuruluşlara vergi yükümlülüğü getirebilmektedir. Bu yükümlülük ise vergiyi koyan devlet ile vergiyi ödemekle yükümlü mükellef arasında vergi ödevi ilişkisini doğurmaktadır. Bu ilişkide vergi alacağı tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi aşamalardan geçerek nihayetinde kamuya bir gelir olarak intikal etmektedir. Fakat devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler bazı durumlarda ortadan kalkabilmektedir. Bu durumlardan biriside vergi aflarıdır.

Vergi alacağının ortadan kalkmasının en doğal yolu, mükellefin vergi borcunu ödemesidir. Ancak, devlet bazen mükelleflere kolaylık sağlamak ve bazen de gecikmiş alacaklarının bir an evvel hazineye intikali gayesiyle vergi alacağının bir kısmından veya tamamından vazgeçebilmektedir. Vergi afları olarak karşımıza çıkan bu durumla bir takım kayıplar yaşanmaktadır. Bu kayıplar devletin gelirlerindeki azalmayı ifade eden maddi anlamda bir kayıp olabileceği gibi vergi bilinci, vergi ahlakının yitirilmesi ve vergilendirme ilkelerinin birçoğuna aykırı düşecek manevi kayıplarda olabilir. Neticesinde iki yönlü kayıpta da vergi erozyona uğramaktadır.

Bu çalışma ile, vergi alacağını ortadan kaldıran durumlardan olan vergi afları, vergi aflarının özellikleri ve uygulanma nedenleri incelenecektir. Ayrıca, Cumhuriyet tarihinde uygulanan vergi afları ile bu afların vergileme ilkeleri arasındaki ilişkiye dikkat çekilecektir.

1. VERGİ AFLARI

Vergi afları ülkemizde ve birçok ülkede uygulanmış ve halen uygulanmakta olan mali ve sosyal güdülü bir yasama tasarrufudur. Vergi affı kısaca, devletin asli ve fer'i vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesidir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi aflarının en önemli

¹ Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, ersanoz@pau.edu.tr, www.ersanoz.com

² Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Elemanı, sbuyrukoglu@pau.edu.tr

özelliği, devletin vergi alacağından vazgeçmesidir. Yine devlet bu aflar ile kendi koymuş olduğu kurallardan vazgeçmekte ve vergi gelirleri açısından bir takım tavizler vermektedir.

1.1. Vergi Aflarının Fayda ve Maliyetleri

Cumhuriyet tarihinde birçok kez uygulanmış olan vergi afları devletin temel gelir unsuru olan vergi ve cezaların alınmasından vazgeçilmesine sebebiyet vermektedir. Devlet vergi aflarını bir takım maliyetleri üstlenerek ve de bir takım faydalar elde edeceğini düşünerek uygular³;

Faydalar;

- * Vergi gelirlerinde ani yükselme,
- * Yönetim maliyetlerinde, vergi ihtilaflarında ve dolayısıyla yargı yükünde azalma,
- * Af sonrası güçlendirilmiş vergi uygulamaları ile gönüllü vergi uyumunda muhtemel 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 şeklinde olabileceği gibi,

Maliyetler olarak ise;

- * Vergi gelirlerinde sadece kısa dönemde küçük artış, uzun dönemde ise azalma,
- * Vergi sonrası gönüllü uyumda oluşturacağı azalma (bu olası azalma yeni af beklentisi, affin dürüst mükellefler nezdinde yol açtığı adaletsizlik duygusu ve affin idarenin vergi uygulamalarında zafiyeti olduğu algısına yol açması gibi etmenlerin sonucudur),
- * Vergi kaçırma eyleminin taşıdığı “suç” vurgusunda oluşturacağı gevşeme,
- * Vergi bilinci ve ahlakında meydana gelecek olan erozyonlarla karşılaşma durumları sayılabilir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, vergi affının bir takım faydalarının yanında bir takım da maliyetleri mevcuttur. Kısa dönemde az da olsa kamu gelirlerinde bir artışa sebebiyet veren vergi afları, uzun dönemde kamu gelirlerinin beklentilerin altında gerçekleşmesine sebebiyet verecektir. Bunun yanında ülkemizde uygulanan sık vergi afları vergi kaçırmayı teşvik edecektir. Çünkü vergi affı düzenlemesi ile vergi kaçıran mükellefler ileride çıkabilecek bir vergi affı beklentisiyle, cezai yaptırımları önemsemeden, vergi kaçırma yoluna başvurabilecektir.

Yine, ülkemizde olduğu gibi, çok sık uygulanan vergi afları vergi adaletini de ortadan kaldırmakta ve vergi ödemeyenler lehine bir rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Ayrıca eğer mükellefler gelecekte de vergi aflarının devam edeceğine inanırlarsa bu da onların vergi ödeme isteklerinin azalmasına neden olacaktır⁴. Bu durum ise hem kamu gelirlerini azaltacak hem de vergi bilincini zedeleyecektir.

1.2. Vergi Aflarının Uygulanma Nedenleri

Temelde ekonomik getiriye dayanan belli başlı faydaların yanında bir takım maliyetleri de üstlenen devletler vergi aflarını belli sebepler doğrultusunda çıkarmaktadır. Bu sebepler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

³ Fatih Savaşan (2006), “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barış” Uygulama Sonuçları)”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 8, Sayı 1, s.45-61.

⁴A.Kerim Gök (2007), “Vergi Direncinin Gelişimi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 22, Sayı 1, s.149.

1.2.1. Siyasal Nedenler

Anayasanın 73. Maddesinin üçüncü fıkrasında zikredilen vergilendirmede kanunilik ilkesine göre, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”. Yine Anayasa’nın 87. maddesinde “TBMM’nin yasa koymak, değiştirmek, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermek konusunda yetkili olduğu belirtilmektedir”. Yani bir vergi affının kapsamı, çıkarılıp çıkarılmayacağı sadece ve sadece siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir.

Devletlerin vergi aflarını çıkarmalarında yatan siyasal nedenler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir⁵:

- * Siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılmasında ve piyasayı canlandırmak için,
- * Az gelişmiş ülkelerde askeri darbeler, devrimler, karşı devrimlerden sonra mali alanda eski yönetimi tasfiye etmek için (Gerçektende ülkemizde uygulanan vergi aflarını incelediğimizde ekonomik ve mali etkileri bakımından en kapsamlı vergi aflarının özellikle 4 tanesinin olağanüstü yönetimler döneminde çıkarıldığı görülmektedir. Söz konusu bu af yasalarından, 2431 ve 2801 sayılı af yasaları 12 Eylül döneminde, 281 sayılı af yasası 27 Mayıs döneminde, 218 sayılı af yasası da 27 Mayıs harekâtından sonra kurulun ilk sivil hükümetçe yine o dönemde çıkarılmıştır,
- * Vergi afları yoluyla seçmenleri ile arasındaki sorunları çözebilmek ve bir anlamda toplumsal uzlaşmayı sağlayabilmek adına vergi afları siyasal bir tasarruf aracı olarak hükümetler tarafından seçmenlerine yönelik olarak da kullanılmıştır. Nitekim ülkemizde de belirtilen sebeplerden dolayı siyasi partiler, vergi aflarını seçim dönemlerinde siyasi bir tasarruf aracı olarak yoğun bir şekilde kullanmışlar ve zaman zaman kullanmaya da devam etmektedirler. Örneğin Cumhuriyet tarihinde çıkarılan toplam 31 adet vergi affının 22 tanesi kapsamlı mali af statüsündedir. Cumhuriyet ilan edileli 88 yıl geçmiştir. $88/22=4$. Yani ortalama 4 yılda bir (her seçim dönemine bir af) af çıkartılmıştır. Bu basit hesabın sonucu çok manidardır.

1.2.2. Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergi aflarının çıkarılmasında ekonomik ve mali nedenler diğer nedenlere nispeten daha fazla öne çıkmaktadır. Çünkü diğer nedenler olağanüstü (darbe, devrim vb.) dönemlerde kendisini gösterirken, ekonomik ve mali nedenler maliye veya para politikası gibi ekonomide bazı düzenlemelere yer vermektedir. Vergi aflarının çıkmasında etkili olan ekonomik ve mali nedenleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz⁶:

- * Kayıtdışı bırakılan ekonominin kayıt altına alınarak ekonomik yapının güçlendirilmesi,
- * Ülkemizde yaşanan enflasyon sonucu vergilerini ödeyemeyen küçük ve orta ölçekli işletmeler ayakta duramaz hale gelmiştir. Vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflere uygulanan gecikme zammı ve faizi uygulamaları ile yükümlüler büyük bir borç yükü altına

⁵ Zeki Doğan ve Ramazan Besen (2008), “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellef Üzerindeki Etkileri”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, s.25-26, Güneş Çetin (2007), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 14, Sayı 2, s.173.

⁶ Duran Bülbül (2003a), “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 131, s.206-208, Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtseven (2004), “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 136, s.62-63, Çetin (2007), a.g.e., s.173.

sokulmuştur. Artan vergi borcu nedeniyle ekonomik ortamdan çekilmeyi düşünen bu mükelleflerin devamını sağlamak için vergi affı desteğine ihtiyaç vardır,

- * Devletin af yoluna başvurmasının en temel nedeni artan kamusal ihtiyaçların gerektirdiği maliyetlere gönüllü katılımların yetersiz kalması nedeniyle artan gelir gereksinimlerini karşılayamamasıdır,
- * Aşırı borç yükü ve bütçe açıkları kamu giderlerinin finansmanında kamu gelirlerinin önemini bir kez daha ortaya koymuş, vergiler bütçe açıklarının kapatılmasında vazgeçilmez bir kaynak olarak görülmüştür. Vergi afları ile devlet tahsil edemediği gecikmiş vergi gelirlerini bir an evvel hazineye intikal ettirmeyi amaçlamaktadır,
- * Hükümetler bazen, piyasayı canlandırmak amacıyla vergi aflarına başvurmaktadır.

1.2.3. İdari, Teknik ve Sosyal Nedenler

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıktığı durumda çözüm aşamasında karar verici pozisyonundaki ilk derece yargı organı olan Vergi Mahkemeleri, itiraz mercii Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz mercii olan Danıştay günümüz itibariyle aşırı iş yüküyle karşı karşıyadır. İdare geçmişle uğraşmaktan, buldukları dönemlere hakim olamaz duruma gelmiştir. Bu durum ise ilgili mahkemelerin nitelikli karar vermelerine engel olmaktadır.

Tablo 1: İdari Yargıda İş Yükü (1998-2008)

<i>Yıllar</i>	<i>Vergi Mahkemesi</i>	<i>Bölge İdare Mahkemesi</i>	<i>Danıştay</i>
1998	58.272	5.573	121.546
1999	61.800	16.426	123.666
2000	76.650	24.601	127.739
2001	88.640	44.528	128.265
2002	104.924	58.307	131.233
2003	97.568	60.535	125.960
2004	87.714	59.885	139.873
2005	92.489	76.113	155.397
2006	112.108	82.758	168.412
2007	128.534	94.424	204.989
2008	152.662	99.868	246.962

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/danistay/danistay1.pdf;

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/idare/idari.pdf Erişim Tarihi: 01.03.2011

Tablo 1’de görüldüğü üzere 1998-2008 yılları arasında idari yargıda iş yükü tüm mahkemelerde katlanarak artış göstermiştir. 1998 yılında 58.272 uyuşmazlıkla karşılaşan vergi mahkemeleri 2008 yılında bu rakamın yaklaşık olarak 3 katı olan 152.662 sayısına ulaşmıştır. İtiraz mercii bölge idare mahkemeleri ise 1998 yılına nispeten yaklaşık 20 kat daha fazla uyuşmazlıkla karşı karşıyadır. İdari yargıda temyiz mercii olan Danıştay’da da uyuşmazlık sayısı 1998 yılına nispeten oldukça fazla bir artış göstermiştir. Danıştay’ın diğer idari yargı organlarının iş yüküne göre yaklaşık 2 kat artış göstermesi Danıştay’ın ilk derece mahkeme sıfatıyla vergi uyuşmazlıklarında fazla rol almamasından kaynaklanabilmektedir.

Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunması; ihtilafli kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına gelinceye kadar çok uzun bir zamanın geçmesine, kamu alacaklarının takip ve tahsilinin gecikmesine ve dolayısıyla da her iki kurumun

tamamen tıkanmasına neden olmuştur⁷. İdari ve teknik nedenlere sayılabilecek hususların başında gelen bu durumun haricinde aşağıdaki sebepleri de vergi affının çıkarılmasına neden olan idari ve teknik nedenlerden sayabiliriz⁸;

- * Vergi sistemindeki mevcut karışıklıkları gidermek amacıyla, aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapabilmek için vergi affıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi gerekli olabilir,
- * Bir ülkenin değişen şartlarına uyum sağlamak için vergi mevzuatında değişiklikler yapılabilir,
- * Vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler açısından mükellefler üzerindeki psikolojik etkiyi kaldırma amaçlı vergi affı uygulanabilir,
- * Özellikle 1960-1970’li yıllarda çıkarılan mali af yasalarının, toplumun gerisinde kalmış yasaların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya yönelik bir girişim olduğu düşüncesi ileri sürülmüştür.

Yukarıda, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler ve bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükelleflere uygulanan vergi cezalarından vazgeçmesi için bir takım gerekçeler sıralanmıştır. Vergi af yasalarının nedenleri arasında; ekonomik ve mali, siyasi, teknik ve idari nedenler ön plana çıkmaktadır.

2. CUMHURİYET TARİHİNDE VERGİ AFLARI

Cumhuriyet döneminde birçok kez vergi affı düzenlemesine gidilmiştir. Çıkarılan bu af kanunlarının bir kısmının tamamen vergi ve cezaların affına yönelik düzenlemelerden, bir kısmının genel af kanunlarına eklenen birkaç maddeden diğer bir kısmının da vergi kanunlarında değişiklik yapan yasalara eklenen geçici maddelerden ibaret olduğu görülmektedir⁹. Vergi afları uygulanmadan önce ve sonra gerekli önlemlerin alınmaması veya alınsa bile bunların başarılı olmaması ve mükellefe sık sık vergi affı uygulamasına başvurulabileceği şeklinde izlenim verilmesi durumunda ise mükelleflerin adalet düşüncelerinin zedelenmesinden uzun dönemde vergi uyumunun azalmasına kadar bir dizi olumsuzluğa neden olmaktadır¹⁰.

Cumhuriyet tarihinde ilk olarak 17 Mayıs 1924’de vergi affı uygulamasına gidilmiştir. Hükümetlerin siyasi veya başka nedenlerden dolayı sık sık vergi affı uygulamasına gitmesi sonucunda mükellefler “*Nasıl olsa af çıkıyor*”, diyerek ödemeleri gereken vergileri erteleyerek veya hiç ödemeyerek devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin erimesine sebebiyet vermektedirler. Bu düşüncenin sonucunda ise mükelleflerde “vergi bilinçsizliği” ve “vergi ahlaksızlığı” meydana gelmektedir.

Tablo 2: Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları (1924-2011)

17 Mayıs 1924	Umumi Af Kanunu-İlk vergi affı
05 Ağustos 1928	Elviyeyi selased vergilerinin sureti cibayetine dair yasa,
15 Mart 1934	4530 sayılı varlık vergisinin bakayasının terkinine dair yasa,

⁷ Doğan ve Besen (2008), a.g.e., s.30.

⁸ Cemali Eker (2006), “**Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.31-33, Çetin (2007), a.g.e., s.173, Arıkan ve Yurtseven (2004), a.g.e., s.62-63.

⁹ Arıkan ve Yurtseven (2004), a.g.e., s.60.

¹⁰ Müslim Demir (2009), “**Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler**”, Akademik Bakış, Sayı 18, s.7.

04 Temmuz 1934	2566 sayılı vergi bakayasının tasfiyesine dair yasa,
29 Haziran 1938	3568 sayılı arazi vergisinin mali yıl sonuna kadar olan bakiyesinin terkinine dair yasa,
13 Haziran 1946	Orman işletmelerinin bazı vergilerden muaf tutulması hakkındaki yasa,
21 Ocak 1947	5050 sayılı toprak mahsulleri vergisi artıklarının silinmesi hakkında yasa,
26 Ekim 1960	113 sayılı af yasası,
28 Aralık 1961	281 sayılı vergi cezaları gecikme zamlarının tecil ve tasfiyesine dair yasa,
23 Şubat 1963	218 sayılı bazı suç ve cezaların affi hakkında yasa,
13 Haziran 1963	252 sayılı spor kulüplerinin vergi borçlarının bir defaya mahsus olmak üzere affi hakkında yasa
05 Eylül 1963	325 sayılı yasa kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesi hakkında yasa,
16 Temmuz 1965	691 sayılı belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin bir kısım borçlarının hazinece terkin ve tahkimi hakkında yasa,
03 Ağustos 1966	780 sayılı bazı suç ve cezaların affi hakkında yasa,
28 Şubat 1970	1319 sayılı emlak vergisi kanunuyla getirilen af,
15 Mayıs 1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. yılı nedeniyle bazı suç ve cezaların affi hakkında yasa,
20 Mart 1981	2431 sayılı tahsilatın hızlandırılması ve beyan dışı kalmış servet unsurlarıyla vesikasız emtianın beyanına ilişkin yasa.
2 Mart 1982	2431 sayılı yasaya ek
22 Şubat 1983	2801 sayılı bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsil hakkında yasa.
4 Şubat 1985	Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında 3239 sayılı kanunun geçici 4. Maddesi.
3 Aralık 1988	3505 sayılı yasa, (geçici birinci madde)
28 Aralık 1988	3512 sayılı yasa,
15 Aralık 1990	3689 sayılı yasa (geçici birinci madde)
21 Şubat 1992	3787 sayılı yasa
5 Eylül 1997	400 sayılı tahsilat genel tebliğ
22 Temmuz 1998	4369 sayılı yasa
6 Şubat 2001	414 sayılı tahsilat genel tebliğ
7 Mart 2002	4746 sayılı yasa ile emlak vergisi ile ilgili af düzenlemesi (emlak vergisi yasasının geçici madde:21)
27 Şubat 2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
13 Kasım 2008	Varlık Barışı Kanunu
25 Şubat 2011	6111 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası kanunu ve diğer bazı kanun ve kanun hükmünde kararnemelerde değişiklik yapılması hakkında kanun

Kaynak: Çetin, a.g.e., s.177.

Tablo 2'den de anlaşılacağı üzere, en son 2011 yılında düzenlenen 6111 sayılı yasa ile toplamda 31 tane vergi affi çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi afları kapsamına göre, mükellefler lehine düzenlenmiş ve vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen yada tamamen ortadan kaldıran veya bunlara ödeme kolaylığı sağlar nitelikte çalışmalar olmuştur.

Tablo 2'ye bakarak çıkarılabilecek ilginç sonuçlardan birisi de şudur; 2011 yılında olduğumuzu ve Cumhuriyetimizin de 1923'de kurulduğunu düşünürsek, 88 yıl geçtiğini görmüş oluruz. 88 yılda 31 af yasası düzenlendiğine göre, $88/31 = 2,83$ rakamına ulaşırız. Bu rakam da bize her 2,83 yılda bir af düzenlemesinin olduğunu göstermektedir. Burada sorulması gereken soru ise “*Her 2,83≅3 yılda bir af düzenlemesi ile karşılaşan mükellefler ne derece vergi bilincine sahip olurlar?*”. Bir başka soru da “*Kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik politikalar geliştiren devletimiz, vergi afları ile vergide erozyona sebebiyet veren mükellefleri kayıt dışına mı yoksa vergi bilincine mi teşvik etmektedir?*”.

Yukarıdaki sorulara cevap olarak; vergi afları, kişilerden hem temel ekonomik yükümlülüklerin yerine getirilmesi görevini almakta, dolayısıyla kişilerin gelirinde bu yükümlükleri yerine getirenlerin aksine artış gerçekleşmekte, hem de caydırıcı tedbirlerin uygulanmasından vazgeçilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır¹¹.

Tablo 2'de gösterilen ve Türkiye'de 1923-2011 yılları arasında uygulanan vergi afları siyasi açıdan incelendiğinde ise siyasi yelpazenin sağında yada solunda yer alan birçok partinin iktidar yıllarında affa başvurduğu gerçeği görülmektedir. Vergi affı mekanizmasına sadece seçimle iş başına gelen siyasi partiler değil, aynı zamanda ara (ihtilal) dönemlerinde karar verme yetkisini elinde bulunduran hükümetler de başvurmuştur¹².

Ülkemizde uygulanan vergi aflarının bir diğer etkisi ise ilgili yıllarda hedeflenen ve gerçekleşen vergi tahakkuk ve tahsilat rakamlarının beklenen vergi artışlarını sağlamadığı ve kimi af uygulanmayan yıllara nazaran düşüş gösterdiğiidir. Bu durumu bir tablo ile açıklamakta fayda vardır.

Tablo 3: Konsolide Bütçe Gelir Tahsilatının Vergilerin Tahakkukuna Oranı (%)

Yıllar	Konsolide Bütçe Gelirleri Toplamı	Genel Bütçe Gelirleri Toplamı	Vergi Gelirleri Toplamı	Gelirden Alınan Vergiler	Servetten Alınan Vergiler	Mal ve Hizmetten Alınan Vergiler
1985 (Af)	82.6	81.9	84.9	80.6	58.0	92.6
1986	87.8	87.6	88.0	85.4	66.9	89.9
1987	88.4	88.7	89.6	88.3	64.4	89.2
1988 (Af)	90.6	90.4	90.7	91.0	73.5	86.7
1989 (Af)	84.0	83.2	83.7	83.5	54.5	78.7
1990 (Af)	86.7	83.6	85.9	85.7	62.8	80.8
1991	83.8	86.4	82.5	81.7	60.8	77.7
1992 (Af)	83.2	83.0	81.7	81.0	66.8	76.4
1993	84.0	83.8	81.3	79.6	69.5	76.6
1994	84.5	84.4	82.8	81.2	61.9	83.6
1995	87.0	86.9	85.6	82.1	73.4	84.6
1996	88.3	88.2	88.1	84.6	71.1	88.0
1997 (Af)	89.9	89.8	89.8	87.5	77.2	88.7
1998 (Af)	89.8	89.7	89.5	90.0	70.8	86.2
1999	86.7	86.5	86.8	86.5	61.6	84.5

¹¹ Murat Başaran (2011), “Yeni Af Düzenlemesi (Kanun Tasarısı) Işığında Kamu Mali Otoritesi/Hazine İle Vergisel Sorunları Olan Mükelleflere Tanınması Düşünülen Olanaklar”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 268, s.41.

¹² Savaşan (2006), a.g.e., s.54.

2000	89.2	89.1	90.5	89.8	78.0	88.5
2001 (Af)	88.5	88.3	90.3	89.0	66.6	89.6
2002 (Af)	89.1	89.0	91.3	88.3	71.3	91.5

Kaynak: Bülbul, 2003b, s.179.

Tablo 3’de de görüldüğü üzere ilgili döneme ait hükümetlerce uygulanan vergi aflarından beklenen getiriler sağlanamamıştır. Hatta vergi affının uygulandığı kimi yıllarda vergi gelirlerinde düşüş yaşanmıştır. Mesela, 1988 yılında çıkarılan 3512 sayılı af kanunu ile konsolide bütçe gelirleri bir önceki yıla nispeten %7,28 azalmıştır. Yine aynı yıl, genel bütçe gelirleri toplamında ve vergi gelirleri toplamında da sırasıyla %7,96 ve %7,71 nispetinde düşüş yaşanmıştır. Vergi afları ile toplam gelirler içerisinde düşüşün yaşandığı bir diğer af kanunu ise 1990 yılında uygulanmış olan 3689 sayılı af kanunudur. İlgili af yasasının uygulanması ile konsolide bütçe gelirleri toplamında %3,34, vergi gelirleri toplamında da %3,95 nispetinde azalma yaşanmıştır. Yine 2001 yılında kabul edilen 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile de gelirlerde bir azalma yaşanmıştır.

Tablo 3’e bakarak çıkarılabilecek bir diğer sonuç ise uygulanan af yasalarının konsolide bütçe gelirleri toplamı, genel bütçe gelirleri toplamı ve vergi gelirleri toplamında çok fazla bir artışa sebebiyet vermemesidir. Bu durum ise vergi aflarının uygulanma nedenlerinden birisi olan ekonomik ve mali nedenin tam olarak gerçekleşmediğini göstermektedir.

Tablo 4 : Vergi Gelirleri Kümülatif Tahakkuk-Tahsilat Sonuçlarının 2003-2004 Yılları İtibariyle Karşılaştırılması (Milyar TL)

Tahakkuk			Tahsilat		
2003	2004	Değişim (%)	2003	2004	Değişim (%)
91.117.632	108.715.968	19.3	84.316.169	101.061.191	19.9

Kaynak: www.gib.gov.tr Erişim Tarihi: 01.03.2011

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile irdelenmesi gereken bir diğer husus ise 2003 ve 2004 yıllarındaki vergi gelirlerine ait toplam tahsilat ve tahakkuk rakamlarıdır. Tablo 4’de de görüldüğü gibi 2003 yılında 91.117.632 Milyar TL olan tahakkuk eden vergi tutarı, 2004 yılında 108.715.968 Milyar TL’ye ulaşmıştır. İlgili yıllardaki tahakkuk eden vergilere ilişkin değişim oranı ise %19,3’dür. Yine aynı tabloda tahsilat kısımlarını incelediğimizde ise 2003 yılında 84.316.169 Milyar TL olan vergi tahsilatına ilişkin rakam, 2004 yılında 101.061.191 Milyar TL olarak gerçekleşmiştir. İlgili yıllarda tahsil edilen toplam vergi tutarındaki değişim oranı ise %19,9’dur.

Çalışmanın bu kısmında ise güncel olması münasebetiyle 2003’de çıkarılan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile 2011 yılında yasalaşan 6111 sayılı af yasasına değinilecektir.

2.1. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

TBMM tarafından 16.01.2003 tarihinde kabul edilerek Cumhurbaşkanlığı’nın onayına sunulan 4792 sayılı Vergi Barışı Kanunu, dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından uygun bulunmayarak bir kez daha görüşülmek üzere TBMM’ne gönderilmiştir. Ancak TBMM 4792 sayılı Vergi Barışı Kanununu 4811 sayılı kanun olarak hiç değiştirilmeden tekrar Cumhurbaşkanlığı’na geri göndermiştir. Cumhurbaşkanı ilgili yasa 27 Şubat 2003 tarihinde onaylamış ve bu yasa 25033 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yasanın çıktığı dönem özetlenirse, yasanın çıkış gerekçesi daha iyi anlaşılacaktır. Zayıflayan alım gücüne bağlı olarak ortaya çıkan tüketim talebinin azalması, üretimin düşmesi, istihdamın azalması, işletmelerin kapanması veya mali bünyelerinin zayıflaması ve işsizliğe neden

olmuştur. Ayrıca mükellefler vergiler başta olmak üzere borçlarını ödeyemez duruma düşmüşler ya da borç ödemedeki zorluk içine girmişlerdir. Ekonomik hayatta ortaya çıkan krizin yansıması olan birikmiş vergi yüklerinin tahsil edilebilir hale getirilmesi amacıyla yeni bir vergi kanununun gündeme gelmesine neden olmuştur. Bu nedenle 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, 16 Ocak 2003 tarihinde T.B.B.M’de kabul edilerek yürürlüğe girmiştir¹³.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu kapsamında mükelleflere birçok olanak tanınmaktadır. Bu olanaklar¹⁴;

- * Kesinleşmiş kamu alacakları için geliştirilmiş olan ödeme kolaylığı,
- * Halen yargı aşamasında bulunan ihtilafları kaldırmaya yönelik düzenlemeler,
- * Matrah artırımı uygulaması,
- * Mükelleflere stoklarını miktar ve değer bazında düzeltme olanağı veren uygulamalar ve diğer düzenlemelerdir.

2003 yılında kabul edilen Vergi Barışı Kanunu kapsam olarak Vergi, SSK ve Bağ-Kur borçlanmalarını kapsayan kolaylıklar getirmiştir. Tarih itibariyle 2001 krizini takip etmesi bu affa, vergi aflarının çıkarılma nedenlerinden birisi olan kısa vadede gelir sağlama fonksiyonu açısından bir savunma oluşturmaktadır. Tablo 5’de de bu fonksiyonun ne derece etkili olduğu açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 5: 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu İle Elde Edilen Vergi Gelirlerinin Tahsilat Tutarları (Kümülatif)

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununa Göre Vergi Tahsilatları	Tahsilat Tutarı (Trilyon TL)		Toplam
	2003	2004	
Kamu İktisadi Teşebbüsü, İktisadi Devlet Teşekkülü ve Mahalli İdareler Toplamı	93	121	214
(4811 Sayılı Kanunun İlgili Maddeleri Gereği Elde Edilen Tahsilat)	2,760	1,727	4,487
Genel Toplam	2,853	1,848	4,701

Kaynak: www.gib.gov.tr Erişim Tarihi: 01.03.2011

Tablo 5’de verilen bilgilere göre, 2003 yılında yasalaşmış olan Vergi Barışı Kanunu hedeflerine ulaşılmıştır. 2004 itibariyle gerçekleşen tahsilat tutarı hedefin üzerinde olmuştur. Zira gelir idaresinin öngördüğü tahmin 3,6 katrilyon ve IMF’in tahmini ise sadece 750 trilyon TL iken Gelir Dairesinin tahminlerinin yaklaşık yüzde otuz üzerinde, IMF tahminlerinin ise yaklaşık alt katı üzerinde bir gerçekleşme başarılı sayılabilir¹⁵.

27.02.2003 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe giren Vergi Barışı Kanununun bir diğer amacı ise toplam vergi gelirlerini artırarak bütçe fazlası oluşturulmaya çalışılmasıdır. GSMH 2003 yılında %5,9 ve 2004 yılında da %9,9 oranında yüksek bir reel artış göstermiştir. Yine 2004 yılında vergi

¹³ Yasemin Taşkın (2006), “Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.116.

¹⁴ İSMMMO (2003), “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, Örnekli-Açıklamalı, Sirküler”, 12.02.2011, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/4811/4811.pdf>, s.2.

¹⁵ Savaşan (2006), a.g.e., s.58.

gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı %63,9'a, bütçe gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı ise %78,5'e yükselmiştir. Vergi Barışı Kanunu ile getirilen ödeme kolaylıkları bütçe gelirlerinin artışında önemli rol oynamıştır¹⁶.

2.2. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Türkiye Cumhuriyeti'nin 31. ve 2011 yılı itibariyle uygulanmış olan en son affıdır. 25 Şubat 2011 tarihinde TBMM'den geçerek yasallaşmıştır. Sayın Maliye Bakanı'nın açıklamalarına göre çıkarılan son af veya diğer bir deyişle kamu alacaklarında gerçekleştirilen son yeniden yapılandırmadır.

Kanunun vergiyle ilgili kısmı dört ana başlıkta toplanabilir. Kesinleşmiş kamu alacaklarının durumu, dava aşamasındaki alacakların durumu, stok affı ve matrah artırımı. Halihazırda kesinleşmiş vergi borcu bulunan mükellefler için bu borçların ceza ve faizlerinin silinmesi, vergi aslının TÜFE/ÜFE oranları ile güncellenmesinden sonra bulunan tutarın 3 yıl içerisinde 18 taksitle ödenmesi mükellefler açısından büyük bir avantaj olarak değerlendirilmektedir.

İlgili kanunla getirilen yeniden yapılandırma düzenlemelerinin vergi bilinci ve vergi ahlakını zedeleyici yanları da bulunmaktadır. Çünkü 6111 sayılı kanun ile bir kısım mükellefler ödüllendirilirken bir kısım mükelleflerde cezalandırılmaktadır. Vergilerini düzenli olarak ödeyen mükellefler bu kanun ile cezalandırılmakta, "nasıl olsa af çıkar, gecikme zam-faizlerim silinir ve ben de fazladan vergi ve ceza ödemem" diyen mükellefler ise ödüllendirilmektedir. 6111 sayılı kanun ile vergi gelirlerini ilgilendiren ve etkileyen bazı önemli düzenlemeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁷;

- * Kira gelirini bildirmeyen veya düşük bildirenlere yıllar itibariyle ilgili kanunda belirtilen tutarları ödedikleri takdirde gizledikleri gelirleri ile ilgili bir hesap sorulmayacaktır. Bu durumu bir örnek yardımıyla açıklamakta fayda vardır.

Örnek: Mükellef (A) 2006 yılında 200 bin TL, 2007'de 220 bin TL, 2008'de 250 bin TL, 2009'da da 280 bin TL olmak üzere, toplam 950 bin TL konut kira gelirini gizleyip, vergi dairesine beyan etmemiş, gelir vergisi de ödememiştir.

6111 sayılı kanuna göre, Mükellef (A);
2006 yılı için 382 TL, 2007 yılı için 413 TL, 2008 yılı için 449 TL, 2009 yılı için 489 TL (yani toplamda 1.733 TL) öderse toplamda 950 bin TL'lik konut kira gelirinden üzerine düşen vergi borcundan kurtulmuş olacaktır.

Örnek: Buna göre, Mükellef (B) de 2009 yılında elde ettiği 100 bin lira konut kira gelirini gizlemişse, o da 489 TL ödeyip kurtulacaktır.

¹⁶ Ramazan Armağan (2007), "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 12, Sayı:3, s.236.

¹⁷ Şükrü Kızılot (2011), "Gelirini Gizleyenler Yaşadı", 25.02.2011, Hürriyet Gazetesi, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=17024533&tarih=2011-02-15>

- * Yukarıdaki düzenlemeye benzer bir düzenleme, gayrimenkulünü satıp kazancını bildirmeyen mükellefler için geçerlidir.

Örnek: Mükellef (A) 2007’de 500 bin TL’ye aldığı arsayı 2009’da 3 milyon TL’ye satmış ancak bundan doğan kazancı bildirip gelir vergisini ödememiştir.

Bu durumdaki mükellefler 6111 sayılı kanun gereğince 2006 yılı için 1.274 TL, 2007 yılı için 1,376 TL, 2008 yılı için 1,496 TL ve 2009 yılı için de 1,630 TL ödedikleri takdirde satmış ve aynı zamanda vergi dairesine bu durumu bildirmediği gayrimenkulleri hakkında hiçbir işleme tabi tutulmayacaklardır.

Örnek: Mükellef (B) aldığı 25 dairenin tamamını 2008 yılında 5 milyon liraya satmış, kazancını bildirmediği için gelir vergisi ödememiştir. Bu durumda mükellef (B) 1,496 TL ödediği takdirde elde etmiş olduğu 5 milyon TL’lik yükümlülükten kurtulacaktır.

- * Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesine göre, yurtdışında kazanç elde edenlerin bu gelirlerini Türkiye’de beyan etmeleri gerekmektedir. Aynı şekilde, yurt dışında parası olanların faiz ve benzeri gelirlerini de Türkiye’de beyan edip, gelir vergisi ödemeleri gerekmektedir. 6111 sayılı kanun ile yurt dışı kazançlarını beyan etmeyen mükelleflere bir takım kolaylıklar getirilmiştir.

- Yurt dışındaki parasını getirenler; 2006, 2007, 2008 ve 2009 yılları ya da bunlardan diledikleri yıl için Yasa’nın Resmi Gazete’de yayımlanacağı tarihi¹⁸ izleyen ikinci ayın sonuna kadar “matrah artırımı” uygulamasından yararlanıp, kanunda¹⁹ belirtilen vergileri yani toplam 5.776 TL’yi ödediklerinde, 2006-2009 yılları arasında vergi incelemesine tabi tutulmayacaklardır (2006: 1.274 TL, 2007: 1.376 TL, 2008: 1.496 TL, 2009: 1.630 TL, TOPLAM= 5.776 TL)
- Getirdikleri dövizin 2010 yılı getirisini de 1-25 Mart 2011 tarihinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir,
- Yurt dışından getirilen dövizlerle ilgili olarak yüzde 2 yerine az önce belirtilen vergiler ödenecektir,
- Yurt dışında parası olanlar, ülke sınırlaması olmaksızın, hangi ülkede olursa olsun paralarını Türkiye’ye getirebileceklerdir,
- Olay yalnızca yurt dışında parası bulunanlarla sınırlı olmayıp, 2006-2009 döneminde yurtdışından elde ettiği kazancı Türkiye’de beyan etmeyenler kaç milyon dolar veya Euro kazanmış olursa olsun, yıllar itibariyle belirlenmiş vergiyi ödediklerinde, o yıllar için kendilerinden başka bir vergi ya da ceza istenmeyecektir.

- * İşletmelerinde faturasız mal bulunduranların durumu;

1- Yasanın yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar, bağlı oldukları vergi dairelerine bildirimde bulunarak bildirimle birlikte o malın cinsi ve rayiç bedelini kapsayan bir envanter listesi vereceklerdir,

2- Beyan edilen mal bedelinin yüzde 10’u oranında KDV ödenecek, bildirilen malın KDV oranı 18’den düşük ise (örneğin kumaş ve kağıt yüzde 8), yarısı yani yüzde 4’ü oranında, yüzde 1 KDV’ye tabi olan mallarda da yüzde yarım KDV ödenecektir,

¹⁸ 6111 sayılı kanun 25 Şubat 2011 tarihinde 27857 (Mükerrer) sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

¹⁹ Kanunda belirtilen rakamlara ulaşmak için 6111 sayılı yasanın üçüncü bölümünün (Matrah ve Vergi artırımı) 6. maddesine bakınız.

- 3- Ödenen KDV, indirim konusu yapılabilecek, yani vergi dairesine yatırılacak KDV'den düşülebilecektir,
- 4- Bildirilen emtianın değeri kaç TL ise o kadar para işletmeden vergisiz olarak çekilebilecektir.

Görüldüğü üzere işletmelerde faturasız mal bulunduranlara birçok kolaylık tanınmakla birlikte, dürüst bir şekilde çalışan mükellefler içinde, Cumhuriyet tarihimizden günümüze yaklaşık 3 yılda bir çıkan aflar sayesinde, vergi ahlakı ve bilinci dejenere olmuştur. Bu tür yasalar ile yakın zamanda vergi affı beklentisi olan mükellef vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getirmekte yada hiç yerine getirmemektedir.

6111 sayılı kanun ile vergi gelirlerini ilgilendiren düzenlemeleri bu şekilde özetleyebiliriz. Buradan sonraki kısımda ise Cumhuriyet tarihinde düzenlenmiş olan vergi aflarının vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi hususu üzerinde durulacaktır.

3. VERGİ AFLARI İLE VERGİLEME İLKELERİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ

Vergi affı, kamu kesiminin alacaklarının tamamından yada bir kısmından vazgeçmesi demektir. Vergi afları, devlet için bir vergi dolayısıyla da gelir kaybıdır. Vergileme ilkeleri ise vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için, çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır²⁰. Çalışmanın bu kısmında vergi afları ile vergileme ilkeleri arasındaki ilişkiye değinilecektir. Bunun için de önce ilgili vergi ilkesinin kısa bir tanımı yapılacak daha sonra da vergi afları ile olan ilişkisi incelenecektir.

Tablo 6: Vergilendirme İlkelerinin Vergi Aflarıyla Olan İlişkisi

<i>İlke</i>	<i>Tanımı</i>	<i>Vergi Aflarıyla Olan İlişkisi</i>
Genellik	Anayasanın 73. maddesinde, “Herkes vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü yer almaktadır. Buradaki herkes ibaresi, ödeme gücü olan ve vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayla ve hukuksal durumla ilişki kuranları kast etmektedir.	Vergi kaçırın, peçeleyen ya da diğer şekillerde vergi ödemeyen mükellefler bu hükme karşı gelmektedir. Vergi kaçırın bireylere yönelik çıkarılan vergi afları ise bu ilkeyi zedeleyici niteliktedir.
Kamu Giderlerinin Finansmanına Katkı İlkesi	“Vergi kamu giderlerini karşılamak üzere alınmalıdır” (73/1) ifadesi anayasal olarak vergi ödemenin nedenini belirtmektedir.	Toplanan vergiler, siyasi olarak belli kişi veya gruplara tahsis edilmeksizin sadece bahsedilen bu kamu harcamalarının finansmanı için kullanılmadığıdır. Vergi aflarının nedenlerinden birisi olan siyasi nedenler bu ilkeyi zedeleyici niteliktedir.
Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi	Anayasa'nın 10. maddesinde, “Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi, düşünce, felsefi inanç,	Kanunların getirmiş olduğu ödev ve yükümlülükler karşısında eşit durumda bulunan mükellefler vergi aflarının

²⁰ Salih Turhan (1998), “Vergi Teorisi ve Politikası”, İstanbul, Filiz Kitabevi, s.190.

	<i>din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” denilmektedir. Bu kapsamda kişiler, kanunların getirdiği ödev ve yükümlülükler ile sağlanan haklar açısından eşittirler.</i>	çıkarılmasıyla bu eşitliği yitirmektedir. Çünkü vergisini ödemeyip hakkında cezai işlem yapılan mükellefler, vergi afları ile tabir yerinde ise avantajlı konuma gelmektedirler. Yine vergi afları, yatay ve dikey eşitlik terimlerini de vasıfsız kılmaktadır.
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	Verginin, yükümlünün ekonomik, kişisel ve ailevi durumuna göre alınmasıdır.	Dürüst mükellefler vergi borçlarını mali güçlerine göre vadesinde öderken, dürüst olmayan ve vergisini vadesinde ödememeyi alışkanlık haline getirmiş vergi bilinci ve ahlakından yoksun olan mükellefler ise mali güçleri olsa bile vergi ve benzeri yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemektedirler. Bu durum, ister istemez, vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefler lehine mali gücün ve dolayısıyla servetin haksız artışı sonucunu doğurmaktadır.
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Anayasanın 73/2. maddesi bu fikranın aslında ilkedan çok sosyal devlet olmanın bir gereği ve amacı olduğunu ifade etmektedir.	Aynı durumda olanların belirli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulması yatay adalet iken, vergilendirme bakımından farklı koşullar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmesi dikey adalet olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda, geliri yüksek fakat vergi affından faydalanan bir birey vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına engel olacaktır. Bu durum ise maliye politikasının sosyal bir amacı olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına terstir.
Vergilendirmede Kanunilik İlkesi	Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.	Hukuk devleti gereği, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılmasını ifade etmektedir. Vergi afları da yasama organı tarafından ve kanunlarla çıkarılmaktadır. Bu durumda da vergi afları ile kanunilik ilkesi arasında ters bir ilişki yoktur.
Adalet İlkesi	Her mükellefin kamu harcamalarına ödeme gücüyle orantılı olarak (iktidarlarıyla paralel) vergi ödeyerek katılmasıdır.	Vergi aflarının tartışmaya en fazla açık olduğu ilkedir. Bu ilkeye göre, herkes ödeme gücüyle orantılı olarak vergi ödemelidir. Fakat yükümlülüğünü zamanında yerine getiren mükellef (A)

		ödediği vergi sonucu gelirinin belli bir kısmını kaybetmektedir. Aynı gelire sahip fakat yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen mükellef (B) ise çıkan vergi affından yararlanarak hem daha az vergi ödeyecek hem de vergi cezası ödemeyecektir.
Belirlilik İlkesi/Kesinlik İlkesi	Verginin belirginliği ilkesi gereğince vergi kanunlarında verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh-tahakkuk ve tahsil zamanı ve usulleri, cezai yaptırımları ve zamanlaşımı vb. unsurlar açık ve net biçimde yer almak zorundadır.	İlkede belirtilen kesinlik ibaresi vergi afları ile kaybolmakta, aksine aynı durumda olan mükelleflerin, vergi afları ile farklı tutarlarda vergi yükümlülüğüne sahip olduğu görülmektedir. Belirlilik ilkesi, vergi hukukundaki <i>hukuki güvenlik ilkesi</i> ile de eşdeğerdir. Böylece vergi afları vasıtasıyla, mükelleflerin hukuki güvenliği de sarsılmış olacaktır.
Uygunluk ilkesi	Buradaki uygunluk, mükellef yönünden; onlardan en uygun şartlarda, en uygun zamanlarda ve en uygun şekilde vergi almayı; vergi idaresi veya devlet yönünden ise iyi ve uyumlu bir idare-mükellef ilişkisini, nicelik ve nitelik yönünden etkin bir vergi idaresini ifade etmektedir.	Vergi aflarını destekleyen nadir ilkelere birisi uygunluk ilkesidir. Çünkü özellikle kriz dönemlerinde vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler vergi affı sayesinde yükümlülüklerini yerine getirme fırsatı yakalayacaktır. Af sayesinde daha az vergi ve ceza ödeyerek faaliyetlerinin idamesini daha rahat sağlayabileceklerdir.
İktisadilik ilkesi / Tasarruf İlkesi	Vergi, en az maliyetle toplanabilmelidir. Bu ilkeye göre, mükellefin cebinden çıkan para ile hazineye intikal eden para mümkün olduğu kadar birbirine yakın olmalıdır. Başka bir ifadeyle, mükelleflerden alınan vergiler en az kayıpla ve en çabuk şekilde hazineye girebilmelidir.	Vergi aflarının çıkarılmasının mali ve ekonomik nedenlerinden birisi olan gelir sağlama gereği bu ilke ile amacına daha kolay ulaşabilmektedir. Çünkü çıkarılan vergi afları, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin hazineye intikalini hızlandırmaktadır.
Vergilemede İstikrar (Daimilik) İlkesi	İstikrarlılık veya daimilik ilkesine göre, vergi uygulamasına ilişkin kanunlar (özellikle kanunlardaki vergi oranları) ve kanunların uygulanmasına yardımcı olarak çıkartılan genel tebliğler, tüzükler ve yönetmelikler sık sık değiştirilmemelidir. Çünkü bu durum mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz	Çıkarılan vergi afları da mevzuatta bir takım değişikliklere sebebiyet verdiği için vergilemede istikrar ilkesine ters düşmektedir. Bu durum ise mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Hatta af yasalarıyla diğer vergi kanunlarında da değişiklikler yapılabilmektedir.

Tablo 6'da da görüldüğü üzere hemen hemen tüm vergileme ilkeleri ile vergi afları arasında bir ilişki vardır. Kimi vergileme ilkeleri ile vergi afları arasında olumlu bir ilişki mevcutken kimi vergileme ilkeleri ile vergi afları arasında olumsuz bir ilişki mevcuttur.

Fakat burada dikkat çekilmesi gereken noktalardan birisi, Cumhuriyet tarihinde bir çok vergi affı yasası çıkarıldığı ve bu durumun da vergileme ilkelerinin bir çoğunu zedelediğidir. Bu durum ise mükelleflerin vergi bilincini yitirmesine ve mükellefler arasında vergi ahlakının yok olmasına sebebiyet vermektedir. Bundan dolayı çıkarılacak vergi aflarının keyfiyetten uzak, sebeplerinin ise kişisel menfaatlere dayalı olmaması gerekir.

Bir diğer önemli olan husus ise Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu kararlarda da görüldüğü üzere (Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003, E.2003/48, K.2003/76, Resmi Gazete: 11.09.2004, 25580) ve Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E.1994/80, K.1995/27, Resmi Gazete: 02.02.1996, 22542 vb.), yasa koyucunun uymak zorunda olduğu bir takım anayasal ilkelerin olduğudur²¹. Bu ilkelerden bir tanesi de kanunilik/yasalılık ilkesidir. Vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisini elinde bulunduran hükümetler bu husustaki güçlerini kanunlardan almaktadırlar. Vergi aflarına ilişkin düzenlemelerde kanunlarla ve ilgili dönemin hükümetinin teklif ve önerisi üzerine TBMM tarafından yapılmaktadır. Bu noktada, vergilemenin kanuniliği ilkesinin yanında herkesin vergi ödemesini ifade eden²² vergide eşitlik ilkesi de göz önüne alınmalı ve böylece çıkarılan vergi afları ile mükellefler arasında eşitsizliğe sebep olunmamalıdır.

SONUÇ

Devletin kamu alacaklarını ortadan kaldıran bir durum olan vergi afları Cumhuriyet tarihimizde 31 kez kendisini göstermiştir. Bu vergi aflarının yasalaşması bir çok nedene dayanmaktadır. Kimi dönemlerde mali ve ekonomik nedenlere dayanan bu aflar kimi dönemlerde ise siyasi veya idari, teknik ve sosyal nedenlere bağlı olarak gerçekleşmektedir.

Bir takım faydalarının yanında bir takım da maliyetlere sahip olan vergi afları özellikle yükümlülüklerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmeyen mükellefler için çok büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Kamu için kısa vadede ek bir gelir kaynağı olan vergi afları aynı zamanda yargı organlarında yığılmış ve bu organların nitelikli karar vermesini engelleyen durumları önlemeye yönelik bir takım getirilere sahiptir. Bu getirilerin yanında kısa dönemde vergi gelirlerinde artış sağlanırken uzun dönemde bir azalma meydana gelecek ve yeni af beklentisiyle birlikte gönüllü vergi uyumunda bir azalma meydana gelerek vergi bilincinde ve ahlakında erozyon oluşacaktır.

Çalışmada da incelendiği gibi birçok vergi affı düzenlemesi ile beklenen vergi hasılatı sağlanamamıştır. Af dönemleri ile afların uygulanmadığı dönemler karşılaştırıldığında tahsil edilen vergilerin tahakkuk eden vergiler içerisindeki payının çok fazla bir değişime uğramadığı görülmüştür. Bu durum ise çıkarılan vergi aflarının mali amaçlı olmadığı gerçeğinin önemli bir ispatıdır.

²¹ Tamer Budak (2010), “Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç”, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s.77.

²² Budak (2010), a.g.e., 80.

Güncel olması münasebetiyle 2003 yılında çıkarılan “Vergi Barışı Kanunu” ile 2011 yılında çıkarılan ve halk arasında “Torba Yasa” olarak bilinen 6111 sayılı kanuna değinilmiştir. 2003 yılında çıkarılan kanunun kısa dönemde mali getiri sağlama amacını sağlamaya yönelik hedefini kısmen gerçekleştirdiği görülmüştür. Fakat bu kanundan beklenen getirinin sağlanamamasının arkasında yatan temel nedenin 2001 krizini izlemesi gerçeği yatmaktadır. Bu krize rağmen bir çok hedefe ulaşılmıştır. 2011 yılında çıkarılan kanun ile de mükelleflere birçok kolaylık sağlanmıştır. Fakat burada ihlal edilen durum, vergisini zamanda ödeyen mükelleflerin vergisini zamanında ödemeyip cezai yaptırımlara maruz kalan mükelleflere nispeten cezalandırılan konumuna düşmeleridir.

Cumhuriyet döneminden günümüze 31 adet vergi affının yasalaştığını ve bununda yaklaşık her 3 yılda bir affa tekabül ettiği düşünürsek özellikle vergi bilinci ve ahlakı kavramını yitiren mükelleflerden vergilerini zamanında ödemeleri beklenemez. Bu durum ise bir çok vergilendirme ilkesine ters düşmektedir. Özellikle vergi adaleti, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkesi ile ters düşen bu durum dürüst mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik ederek vergi bilinçlerinin yok olmasına sebebiyet verirken, vergisini zamanında ödemeyen ve “nasıl olsa af çıkacak” diyerek bekleyen mükellefler için de vergi bilinçlerini tamamen yitirmelerine sebep olabilecektir.

Vergi bilinci ve ahlakını yitiren mükellefler manevi anlamda bir erozyona sebebiyet verirken, kısa vadede getiri sağlamasına rağmen uzun vadede ekonomik anlamda bir kayıp yaşayan hazine ise maddi anlamda erozyona uğrayacaktır.

Sonuç olarak birçok kez yasalaşan vergi aflarının zemin etütleri yapıldıktan sonra belirli ve bilinçli amaçlar doğrultusunda çıkarılmasında fayda vardır. Özellikle kısa vadeli beklentiler yerine uzun vadeli ve dürüst mükellefleri de koruyucu düzenlemelere yer verilmelidir.

KAYNAKÇA

Arıkan, Zeynep ve Yurtsever, Hatice “**Türkiye’de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları-I**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 136, 2004.

Armağan, Ramazan “**Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 12, Sayı 3, 2007.

Başaran, Murat “**Yeni Af Düzenlemesi (Kanun Tasarısı) Işığında Kamu Mali Otoritesi/Hazine İle Vergisel Sorunları Olan Mükelleflere Tanınması Düşünülen Olanaklar**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 268, 2011.

Budak, Tamer “**Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**”, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Bülbül, Duran “**Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 131, 2003a.

Bülbül, Duran “**Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 132, 2003b.

Çetin, Güneş “**Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi**”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 14, Sayı 2, 2007.

Demir, Müslim “**Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler**”, Akademik Bakış, Sayı 18, 2009.

Doğan, Zeki ve Besen, Ramazan “**Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellef Üzerindeki Etkileri**”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, 2008.

Eker, Cemali “**Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Gök, A.Kerim “**Vergi Direncinin Gelişimi**”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 22, Sayı 1, 2007.

İSMMMO, “**4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, Örnekli-Açıklamalı, Sirküler**”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/4811/4811.pdf>, 2003, (12.02.2011).

Kızılot, Şükrü “**Gelirini Gizleyenler Yaşadı**”, *Hürriyet Gazetesi*, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=17024533&tarih=2011-02-15>, 2011, (25.02.2011).

Öz, Ersan “**Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Pehlivan, Osman “**Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi**”, Trabzon, 2003.

Savaşan, Fatih “**Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barış” Uygulama Sonuçları)**”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 8, Sayı 1, 2006.

Taşkın, Yasemin “**Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Turhan, Salih “**Vergi Teorisi ve Politikası**”, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

T.C. Resmi Gazete, 4 Ocak 1961, S.10703

www.gib.gov.tr, 01.03.2011.

http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/danistay/danistay1.pdf, 01.03.2011.

http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/idare/idari.pdf, 01.03.2011.