



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İktisat Anabilim Dalı

KAYIT DIŞI İLE MÜCADELEDE VERGİ AFLARININ ETKİNLİĞİ

Adile Ecemiş

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2013

KAYIT DIŞI İLE MÜCADELEDE VERĐİ AFLARININ ETKİNLİĞİ

Adile Ecemiş

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İktisat Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2013

KABUL VE ONAY

Adile Ecemiş tarafından hazırlanan “Kayıt Dışı İle Mücadelede Vergi Aflarının Etkinliği” başlıklı bu çalışma, 19 Eylül 2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet Cahit Güran (Başkan)

Doç. Dr. Özgür Teoman (Danışman)

Prof. Dr. Timur Han Gür

Doç. Dr. Gökçer Özgür

Doç. Dr. Zafer Çalışkan

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf Çelik

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim/Raporum sadece Hacettepe Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin/Raporumun yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

19 Eylül, 2013

Adile Ecemiş

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın başından sonuna değin manevi yardımlarını ve desteğini esirgemeyen, değerli görüş ve yardımlarıyla çalışmaya yön veren, her zaman bir öğretmen olmaktan öte bir yol gösterici olan kıymetli tez danışmanım Doç. Dr. Özgür Teoman'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmam esnasında hep yanımda olan değerli dostlarım Ece Özçalışkan'a, Nevin Boya'ya, Naciye Taşkesen'e yardım ve destekleri için teşekkür ederim.

Çalışmaya olan katkıları nedeniyle üstadım İbrahim Ethem Bal'a teşekkür ederim.

Her zaman olduğu gibi bu çalışma sırasında da desteğini esirgemeyen kıymetli Erdal Güleç'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bugüne kadar kararlarımı gönülden destekleriyle taçlandıran annem, babam ve ağabeyime en içten teşekkürü borç bilirim.

ÖZET

ECEMİŞ, Adile. Kayıt Dışı İle Mücadelede Vergi Aflarının Etkinliği, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2013.

Günümüzde kamu harcamalarının artması bu harcamaların finansmanının etkin bir biçimde sağlanmasını gerektirmektedir. Bu finansmanın temel kaynağı devletin kayıt altında tuttuğu mükelleflerden topladığı vergilerdir. Bu noktadan hareketle, kamu finansmanının etkin bir düzeyde sağlanmasının iki kritik hususa bağlı olduğu söylenebilir. Bunlardan birincisi kazanç elde eden kişilerin vergi kanunlarına göre vergilendirilmesinin sağlanması yani potansiyel mükelleflerin kayıt altında tutulmasının sağlanması, diğeri ise kayıt altına alınan mükelleflerin kanunlarda belirtildiği şekilde vergilerini eksiksiz bir biçimde ödemesidir.

Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişilerin tespit edilmesi ve mümkün olduğunca kayıt altına alınmaları özellikle gelişmekte olan ekonomiler için büyük bir sorun olan kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemlidir. Mükelleflerin kayıt altına alındıktan sonra üzerlerine düşen vergi borcunu kanunlarda belli edildiği şekilde eksiksiz ödemeleri ise ülkede uygulanan vergi politikalarına bağlıdır. Bu kapsamda, uygulanan vergi politikalarının bir parçası olan vergi aflarının çıkarılış sebeplerinden biri ekonomideki kayıt dışılığın azaltılması olmakla birlikte afların kayıt dışılıkla mücadelede etkin olmayan bir politika aracı olduğu yapılan çalışmadan elde edilen sonuçlara dayanılarak söylenebilir.

Bu çalışmada öncelikle kayıt dışı ekonomi kavramı ayrıntılı olarak incelenmiş, daha sonra vergi affı kavramı üzerinde durulmuştur. Çalışmanın diğer bölümlerinde ise Türkiye’de çıkarılan vergi affı kanunları özellikleri itibariyle ortaya konmuş ve vergi affı-vergi uyumu ilişkisi üzerine yapılan literatür taramasının ardından Türkiye’de vergi aflarının vergi uyumunu etkilemek suretiyle kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri, yapılan uygulama bölümünde değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Afları, Vergi Uyumu

ABSTRACT

ECEMiŞ, Adile. The Efficiency Of Tax Amnesty To Prevent Non Observed Economy, Master's Degree Thesis, Ankara, 2013.

Recently, the increase in public expenses makes the effective provision of these expenses' financing a must. The main source of this financing is the taxes the government collected from the recorded taxpayers. From this point, it could be mentioned that the provision of the public financing at an effective level is depended upon two critical issues. The initial is the taxation of earners with respect to the tax laws, which means the record of the potential taxpayers; the second is the recorded taxpayers' full payment of taxes in connection with laws.

The detection of the taxpayers with respect to laws and to record them are essential in combating non observed economy which is a real big concern for especially developing countries. After recording taxpayers, the full payment concerning laws is based upon the implemented tax policies. Even though the emergence of the tax amnesties which is a part of the implemented tax policies are to decrease the off-the-record, it is not an efficient policy tool in combating off the record.

Within this study, initially the non observed economy term was analyzed in detail, then, the tax amnesty term was emphasized. In the other parts of the study, characteristics of the tax amnesty laws enacted were presented and after the literature research on the relationship between the tax amnesty and the tax compliance, effects of the tax amnesty on the non observed economy, through effecting the tax compliance, was reviewed in the empirical part.

Key words: Nonobserved Economy, Tax Amnesty, Tax Compliance

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
TABLolar DİZİNİ	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
GRAFİKLER DİZİNİ	xiv
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM	4
KAYITDIŞI EKONOMİ VE İKTİSADİ AÇIDAN ÖNEMİ	4
1.1. KAYITDIŞI EKONOMİNİN TANIMI	4
1.2. KAYITDIŞI EKONOMİ KAVRAMINA FARKLI YAKLAŞIMLARIN İNCELENMESİ	5
1.2.1. Beyan Dışı Ekonomik Faaliyetler	7
1.2.2. Gayri Resmi Ekonomik Faaliyetler	8
1.2.3. Yasa Dışı Ekonomik Faaliyetler	10
1.3. KAYITDIŞI EKONOMİK FAALİYETLERİN ÖZELLİKLERİ	12
1.3.1. Yasalara Aykırı Olması	13
1.3.2. İstatistiklere Dâhil Edilememe	13
1.3.3. Gelir veya Fayda Elde Etme	14
1.3.4. Ekonomik Sisteme Uygunluk	14

1.3.5. Ekonomik Faaliyetlerin Düzensiz Olması	14
1.3.6. Vergilendirilmemiş Olma	15
1.3.7. Ahlaki Normlara Aykırılık	15
1.4. KAYIT DIŞI EKONOMİK FAALİYETLERİN ETKİLERİ	15
1.4.1. Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Olumlu Etkileri	16
1.4.1.1.Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi	16
1.4.1.2.Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi	17
1.4.1.3.Sosyal Yapı Üzerindeki Olumlu Etkileri	17
1.4.1.4.Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi.....	17
1.4.1.5.Ekonomik İstikrar Üzerindeki Etkisi	18
1.4.1.6.Ekonomideki Dinamizme Etkisi.....	18
1.4.1.7.Kayıtlı Ekonomi Üzerindeki Etkisi	18
1.4.1.8.Kaynak Kullanımı Üzerine Etkisi.....	19
1.4.1.9.Enflasyon Vergisinin Mükellefi Olması	19
1.4.1.10.Çoğaltan Etkisi	20
1.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri	20
1.4.2.1. Ekonomik Etkiler.....	21
1.4.2.2. Mali Etkiler.....	22
1.4.2.3. Sosyal Etkiler.....	22
1.4.2.4. Çalışma Hayatına İlişkin Olumsuz Etkiler.....	24
1.4.2.5. Kaynak Dağılımı Üzerine Etkiler	25
1.4.2.6. Gelir Dağılımı Üzerine Etkiler	25
2. BÖLÜM	27
VERGİ POLİTİKALARININ KAYITDIŞILIĞI ÖNLEMEDE ETKİSİ	27
2.1. VERGİ VE VERGİ POLİTİKASI KAVRAMLARI	27

2.1.1. Vergi Kavramı	27
2.1.2. Vergi Politikaları	28
2.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN NEDENİ OLARAK VERGİ POLİTİKALARI	29
2.2.1. Kayıt Dışı Ekonomiyi Oluşturan Mali Nedenler	30
2.2.1.1. Vergi Yüğü	30
2.2.1.2. Vergilendirmeye İlişkin Hususların Belirsizliği.....	32
2.2.1.3. Vergi Denetiminin Yetersizliği	32
2.2.1.4. Vergi Afları	33
2.2.1.5. Dolaylı Vergilerin Ödenmek İstenmemesi.....	34
2.2.1.6. Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği	34
2.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÇÖZÜMÜ OLMASI BAKIMINDAN VERGİ POLİTİKALARI	35
3. BÖLÜM	39
VERGİ POLİTİKASI UNSURU OLARAK VERGİ AFLARI, GEREKÇELERİ VE SONUÇLARI	39
3.1. AF KAVRAMI	39
3.2. AFFIN HUKUKİ DURUMU	40
3.3. VERGİ HUKUKUNDA AF	41
3.4. VERGİ AFFININ GEREKÇELERİ	44
3.4.1. Vergi Aflarının Mali Nedenleri	45
3.4.2. Vergi Affının Ekonomik Nedenleri	46
3.4.3. Vergi Affının Teknik ve İdari Nedenleri	46
3.4.4. Vergi Affının Siyasi Nedenleri	47
3.4.5. Vergi Affının Psikolojik Nedenleri.....	47
3.5. VERGİ AFLARININ SONUÇLARI	48

3.5.1. Af Yanlısı Görüşler	48
3.5.2. Af Karşıtı Görüşler	49
3.6. VERGİ AFLARININ BAŞARI KOŞULLARI	51
3.7. TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI	53
3.7.1. Türkiye'de Son 15 Yılda Yürürlüğe Konan Af Kanunları	54
3.7.1.1. 22.07.1998 Tarihli 4369 Sayılı Kanun;.....	54
3.7.1.2. 30.12.2001 Tarihli 4731 Sayılı Kanun;.....	55
3.7.1.3. 09.04.2002 Tarihli 4751 Sayılı Kanun;.....	56
3.7.1.4. 25.02.2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu:	57
3.7.1.5. 25.02.2011 Tarihli 6111 Sayılı Kanun:.....	58
3.7.1.5.1.Kanunun Kapsamı.....	58
3.7.1.5.2.6111 Sayılı Kanunun Uygulama Sonuçları.....	60
3.7.1.5.3.Kanunun Değerlendirilmesi.....	61
4. BÖLÜM	63
VERGİ AFLARI – VERGİ UYUMU İLİŞKİSİ HAKKINDA LİTERATÜR TARAMASI	63
4.1. VERGİ AFLARI VE GELİR VERGİSİ UYUMU:	65
4.2. GELİŞMEKTE OLAN EKONOMİLERDE LIBERALİZASYON VE VERGİ AFLARI	71
5. BÖLÜM	73
4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNUNUN UZUN DÖNEMDE VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİLERİNİN MODELLENMESİ ve ANALİZİ	73
5.1. VERİ SETİNİN TANIMLANMASI	73
5.2. KULLANILACAK ANALİZ YÖNTEMLERİ	74
5.2.1. Doğrusal Zaman Serisi Modellemesi	74
5.2.2. Chow Testi	75

5.3. ANALİZİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ	76
5.3.1. Durağanlığın Araştırılması	76
5.3.2. Uygun Modelin Belirlenmesi	78
5.3.3. Yapısal Değişim (Chow) Testi	83
SONUÇ	87
KAYNAKÇA	91

KISALTMALAR DİZİNİ

GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
ICSE	: Enterprises of Informal Employers (Gayri resmi İşveren Girişimleri)
KDV	: Katma Değer Vergisi
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonominin Unsurları ve Tanımları	5
Tablo 2: Türkiye'de Vergi Affı Kanunları ve Kapsamı (Şenyurt 2008).....	53
Tablo 3: 6111 Kapsamında Yapılandırılan Borç Miktarı	60
Tablo 4: Vergi Afları İle Vergi Uyumu Veya Kayıt Dışılık İlişkisini İnceleyen Çalışmalardan Bazıları.....	63
Tablo 5: Dahilde Alınan Beyana Dayalı Katma Değer Vergisi Serisine ADF Testinin Uygulanması.....	77
Tablo 6: Dahilde Alınan Beyana Dayalı Katma Değer Vergisi Serisinin Birinci Farkına ADF Testinin Uygulanması.....	77
Tablo 7: Model (5.1)'in Tahmin Sonuçları	79
Tablo 8: Model (5.2)'nin Tahmin Sonuçları	81
Tablo 9: Model (5.3)'ün Kalıntılarına Uygulanmış Birim Kök Testi Sonuçları.....	82
Tablo 10: Model (5.3)'ün 01:2002 / 09:2004 Dönemi için Tahmin Sonuçları	84
Tablo 11: Model (5.3)'ün 10:2004 / 12:2011 Dönemi için Tahmin Sonuçları	85

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Laffer Eğrisi	31
Şekil 2: Dahilde Alınan Beyana Dayalı Katma Değer Vergisi Serisinin Birinci Farkının Korelogramı.....	79
Şekil 3: Tahmin Edilen Modelin Kalıntı Serisinin Korelogramı	80
Şekil 4: Kalıntı Serisine Dair Korelogram.....	82
Şekil 5: Kalıntı Serisine Dair Jarque- Bera Testi Sonuçları ve Histogramı	83

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 1: 2002-2011 Dönemi Aylık Bazda Dâhilde Alınan KDV Hâsılatı (Bin TL) ... 73

Grafik 2: Dahilde Alınan Beyana Dayalı Katma Değer Vergisi Serisinin Birinci Farkı
..... 78

GİRİŞ

Kayıt dışı ekonomi kavramı, günümüz ekonomilerinin gelişmişlik düzeylerine göre farklı düzeylerde ortaya çıkabilmesine karşın, hemen her ekonomide çözümü için politika geliştirilmesi gereken bir konudur. Kayıt dışılığın ekonomik ve mali etkilerinin yanında toplum hayatını yakından ilgilendiren diğer bazı etkilerinin olması, kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin önemini artırmaktadır.

Kayıt dışı ekonomiden kasıt en genel anlamıyla ekonomik faaliyetlerin bir şekilde devletin bilgisi haricinde yürütülmesi ve çoğu zaman eksik vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesidir. Vergi dışılık, vergi yasalarındaki istisna ve muafiyet gibi hükümlerden kaynaklanabileceğinden, vergilendirilmemiş her kazanç aynı zamanda kayıt dışı değildir. Buna karşın kayıt dışı her bir faaliyet aynı zamanda vergi dışı kalmış bir kazancı ifade eder. Kayıt dışı ekonominin mali etkisini özetleyen bu ifadeler, hükümetler bakımından kayıt dışılığın önemini en iyi belirten ifadelerdendir. Günümüzde kabul edilen tanımıyla devletin görevleri içinde kamu hizmeti üretmek yer alır. Kamu hizmeti üretmenin ise bir maliyeti vardır ve bu maliyetin finansmanının sağlanması gerekmektedir. Kamu hizmetinin finansmanı, kamu gelirleri ile kamu gelirleri içinde ise devletin vergi mükelleflerinden topladığı vergilerle gerçekleştirilir. Dolayısıyla devlet kamu hizmeti üretmek için bu hizmetin finansmanını sağlamak ve vergileri etkin bir biçimde toplamak durumundadır. Verginin etkin olarak toplanması için ise öncelikle potansiyel mükelleflerin kayıtlı ekonomiye dâhil edilmelerinin sağlanması başka bir ifadeyle kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi gerekmektedir.

Verginin kamu hizmetinin finansmanını sağlaması verginin fiskal fonksiyonunu ifade eder. Ancak gelişen ekonomilerle birlikte vergiye yüklenen anlam genişletilmiş ve verginin bir politika aracı olarak ekstra fiskal fonksiyonunun olduğu kabul edilmiştir. Buna göre, bir ekonomide uygulanan vergi politikaları kamu hizmeti finansmanı sağlamaktan öte, ekonomideki gelir dağılımını etkileme, büyüme hedeflerine ulaşma veya kayıt dışı ile mücadele stratejilerinin geliştirilmesi gibi geniş bir hedef setine ulaşmak için farklı kombinasyonlarla uygulanabilecek bir maliye politikası aracıdır.

Vergiye ekstra fiskal fonksiyon yüklenmesi ve ekonomide bir maliye politikası aracı olarak vergi politikalarının uygulanması, ekonomideki kayıt dışılığı etkiler. Kayıt dışılık ile uygulanan vergi politikaları arasında yakın bir ilişki vardır. Bir ülkede uygulanan vergi politikaları kayıt dışı ekonominin boyutunu etkiler. Nitekim kayıt dışı ekonominin nedenleri incelendiğinde kayıt dışılığa sebebiyet veren mali nedenlerin; vergi yükünün mükellefleri zorlayıcı biçimde ağır olması, vergilendirmeye ilgili hususların belirsiz olması, vergi denetiminin yetersizliği ve vergi afları gibi vergi politikası unsurları olduğu görülür. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek isteyen karar alıcıların kayıt dışılığa sebep olan mali etkileri ortadan kaldırmaya yönelik vergi politikası uygulamaları önem taşır.

Vergi afları, sosyal ve ekonomik hayata müdahale amacıyla kullanılan vergi politikalarının bir unsurudur. Vergi afları, günümüzde hükümetler tarafından öne sürülen çeşitli gerekçelerle sıklıkla başvurulan bir politika unsurudur. Ekonomide kamu finansmanı ihtiyacı doğduğunda vergi affı ile vergi tahsilâtının hızlandırılması sağlanarak kamu gelirlerinde kısa vadede bir artış gerçekleştirilebilir. Ayrıca aflar sayesinde kara paranın yurt dışına çıkışı önlenir ve kayıt altına alınmamış bazı stokların kayıt altına alınması sağlanabilir. Buna karşın aflar, mükellefler arasındaki adalet anlayışını zedeleyebilir, toplumda kanunlara duyulan güveni azaltabilir ve vergi uyumu üzerinde olumsuz etkiler yaratabilir. Vergi aflarının yaratabileceği birbirine tezat bu sonuçlar, karar alıcıların vergi affı politikası uygularken ne derece dikkatli davranması gerektiğini gösterir niteliktedir. Ekonomideki siyasi, mali toplumsal ve psikolojik koşullara uygun olarak yapılandırılmayan vergi affı politikaları istenmeyen sonuçlar doğurabilir.

Türkiye’de vergi kanunları vergi affı kavramına yer vermemektedir. Buna rağmen uygulamaya bakıldığında vergi affına sıklıkla başvurulduğu görülmektedir. Gerek diğer kanunlara konulan geçici maddeler, gerek genel af kanunlarına konulan mali af maddeleri gerekse mahiyet itibarıyla af kanunu niteliğinde olan fakat çeşitli kaygılarla sair adlarla yayımlanan kanunlar ile vergi affı uygulanmaktadır.

Bu çerçevede çalışma beş bölümden oluşmakta ve vergi aflarının kayıt dışı ekonomi üzerinde yarattığı etkileri incelemeyi amaçlamaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, kayıt dışı ekonomi kavramı üzerinde durulmuştur. Kayıt dışı ekonominin unsurları olan beyan dışı, gayri resmi ve yasa dışı ekonomi ile ilgili bilgiler verilmiş ve kayıt dışılığın ekonomi üzerinde yaratacağı olumlu ve olumsuz etkiler ortaya konulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi politikalarının kayıt dışılığı önlemedeki etkisi üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda vergi ve vergi politikaları kavramları açıklanmıştır. Vergi politikalarının kayıt dışı ekonomiye etkilerinin incelenmesi ise iki aşamada gerçekleştirilmiştir. İlk olarak kayıt dışı ekonominin nedeni olarak vergi politikaları irdelenmiş özellikle mali nedenler üzerinde durulmuştur. Ardından, kayıt dışı ekonominin çözümü olarak vergi politikalarının nasıl uygulanabileceği incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bir vergi politikası unsuru olarak vergi afları üzerinde durulmuştur. Af kavramı açıklanarak genel olarak affın Türk mevzuatındaki durumu hakkında bilgi verilmiştir. Ardından vergi affının çeşitleri ele alınmıştır. Bu açıklamalardan sonra vergi affının gerekçeleri ve sonuçları incelenerek olası af politikalarının başarı koşulları belirtilmiştir. Af uygulamalarının incelenmesi için 1980 sonrası Türkiye’de yürürlüğe konan af kanunlarının değerlendirilmesi yapılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, bir sonraki bölümde yapılacak ampirik çalışmaya temel olması bakımından uluslar arası literatürde vergi affının etkilerini inceleyen çalışmalara, bu çalışmaların kullanmış olduğu yöntemlere ve sonuçlara yer verilmiştir. Bu bağlamda çeşitli ülkelerde uygulamaya konan vergi aflarının uzun ve kısa dönemde mükelleflerin vergi uyumu ve devletin vergi gelirleri üzerinde yarattığı etkiler incelenmiştir.

Çalışmanın beşinci ve son bölümünde, Türkiye’de bir vergi affı uygulaması olan 4811 sayılı Vergi Başarı Kanunu’nun vergi hâsılatı ve vergi uyumu üzerine etkileri araştırılmıştır. Çalışma zaman serisinden elde edilen bulguların değerlendirildiği sonuç bölümü ile sonlandırılmıştır.

1. BÖLÜM

KAYITDIŞI EKONOMİ VE İKTİSADİ AÇIDAN ÖNEMİ

1.1. KAYITDIŞI EKONOMİNİN TANIMI

Kayıt dışı ekonomi dar anlamda ve geniş anlamda tanımlanabilir. Dar anlamda kayıt dışı ekonomi ‐iktisadi kıymetler ile bu kıymetlere ilişkin hareketlerin kayda hiç alınmamasıyla ya da eksik miktar ve tutarda alınması sureti ile vergi ve benzeri yükümlölüklerin dışında bırakılmasıdır.‑ (Sugözü, 2008, s. 172). Dar anlamda kayıt dışı ekonomi tanımından hareketle kayıt dışı kavramı ‐vergi dışı‑ kavramı olarak algılanabilmektedir. Ancak vergi dışılık vergi yasalarındaki istisna ve muafiyet gibi hükümlerden kaynaklanabileceğinden, vergi dışı kalan her konu kayıt dışı tanımına girmemektedir.

Geniş anlamda kayıt dışı ekonomi ise, ‐resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınca kontrol edilemeyen ve gayri safi milli hasıla hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetlerin tamamından oluşmaktadır.‑ (Sugözü, 2008, s. 173)

Kayıt dışı ekonomi ile ilgili alt kavramların en önemlisi kayıt dışı istihdamdır.

Buna göre ‐en önemli ekonomik ve toplumsal sorunlardan bir tanesi olan kayıt dışı istihdam, sosyal güvenlik açısından niteliğİ itibariyle kanunlara uygun şekilde çalışarak istihdama katılan kişilerin, çalışmalarının gün veya ücret olarak ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmemesi ya da eksik bildirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanıma göre üç türlü kayıt dışı çalışma söz konusudur. Bunlar;

Sigortalıların Sosyal Güvenlik Kurumuna hiç bildirilmemesi,

Çalışma gün sayılarının Sosyal Güvenlik Kurumuna eksik bildirilmesi,

Sigorta primine esas kazanç tutarlarının Sosyal Güvenlik Kurumuna eksik bildirilmesi olarak üç başlık altında toplanmaktadır (Levent, 2012).

1.2. KAYITDIŞI EKONOMİ KAVRAMINA FARKLI YAKLAŞIMLARIN İNCELENMESİ

Kayıt dışı ekonomi kavramı, son zamanlarda Türkiye ve dünyada çokça tartışılan kavramların başında gelmektedir. Kayıt dıŐılıŐı inceleyenlerin bakış aŐılarına gÖre Önemi deŐiŐen kayıt dışı ekonomi, yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, resmi olmayan ekonomi, kara ekonomi, karaborsa ekonomisi, nakit ekonomisi, vergi dışı ekonomi, görünmez ekonomi, gayri resmi ekonomi gibi isimlerle ifade edilmektedir. (Tecim, 2008, s.4)

AŞağıdaki tablo, kayıt dışı ekonomi kavramının literatürde tanımlayan kişi/kurumlara gÖre nasıl farklılaŐtıŐını göstermektedir:

Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonominin Unsurları ve Tanımları

Yazar/Kurum	Kayıt Dışı Ekonomiyi Tanımlama Şekli
OECD	<ul style="list-style-type: none"> • Yasa dışı ekonomi • Yer altı ekonomisi • Gayri resmi ekonomi • Kendi nihai tüketimi işin hane halkı üretimi
AYDEMİR, Ő. (Aydemir, 1995, s.161)	<ul style="list-style-type: none"> • Yer altı ekonomisinin unsurları (yasa dışı faaliyetler) • Yarı kayıtlı ekonominin unsurları • HiÇ kayıtlara girmeyen ekonominin unsurları
FEIGE, E.L. (Feige, 1989)	<ul style="list-style-type: none"> • Beyan dışı ekonomik faaliyetler, • Gayri resmi faaliyetler • Yasa dışı ekonomik faaliyetler

SMITH, P.M. (Bağırzade, 2012, 200)	<ul style="list-style-type: none"> • “GSMH hesaplarına yansımamış, yasal ve yasa dışı olmaksızın piyasaya yönelik tüm mal ve hizmet üretimidir.”
LIPPERT, O. ve WALKER M. (Lippert ve Walker, 2006, s.6)	<ul style="list-style-type: none"> • Yasal kayıt dışı faaliyetler (yasal faaliyetlerden elde edilen geliri beyan etmeme gibi) • Yasa dışı kayıt dışı faaliyetler (kumar gibi)
Londra Enformel Ekonomi Araştırmaları Merkezi Başkanı BHATTACHARYYA (Bağırzade, 2012, s.200)	<ul style="list-style-type: none"> • “Dolaşımdaki para hacmine uygun potansiyel milli gelirle reel olarak kayıtlara geçmiş milli gelir arasındaki farktır.”
Hindistan Uluslar Arası Ekonomik İlişkiler Araştırma Konseyi’nden ACHARYA (Bağırzade, 2012, s.200)	<ul style="list-style-type: none"> • “Vergilendirilmesi gerektiği halde vergi idaresine bildirilmemiş gelirlerin toplamıdır.”
Dünya Bankası ekonomistlerinden Latin Amerikalı LOAYZA (Bağırzade, 2012, s.200)	<ul style="list-style-type: none"> • “Devletin vergilendirme ve diğer düzenlemelerini kabullenmeyen ekonomik birimler ağıdır.”
Harvard Üniversitesi’nden MANKIW (Bağırzade, 2012, s.200)	<ul style="list-style-type: none"> • “Legal ve illegal kayıt dışı faaliyetlerin toplamıdır.”

Literatürde kayıt dışı ile ilgili olarak bu denli farklı tanımlamalar yapılmasının çeşitli nedenleri vardır. Öncelikle çalışmayı yapan kişi, yaptığı çalışmanın kapsamına göre bir tanımlama yapmayı uygun görmüş olabilir. Aynı şekilde çalışmayı yapan kişi kayıt dışı ekonominin ölçebildiği kısmına uygun bir tanımlama yapmayı tercih edebilir. Bir diğer neden, çalışmanın yapıldığı ekonomik sistemin diğer ekonomilerden farklılık arz etmesi nedeniyle kayıt dışı ekonomi tanımının da buna bağlı olarak ekonomiden ekonomiye farklılık göstermesidir.

Bu farklı adlandırmaların daha iyi anlaşılması için kayıt dışı ekonominin bileşenlerini incelemek gerekir. Literatürde en çok karşılaşılan kayıt dışılığın unsurları tanımı baz alınarak, kayıt dışı ekonominin beyan dışı ekonomik faaliyetler, gayri resmi ekonomik faaliyetler ve yasadışı ekonomik faaliyetler olarak üç temel bileşeni olduğu söylenebilir.

1.2.1.Beyan Dışı Ekonomik Faaliyetler

Beyan dışı ekonomik faaliyetlerde yasal yollarla elde edilmesine rağmen vergi idaresine bildirilmeyen veya eksik bildirilen gelirler söz konusudur. Ancak literatürde değişik tanımlamalarda beyan dışı ekonomik faaliyetler dar anlamda ve geniş anlamda yorumlanmıştır.

Dar anlamda beyan dışı ekonomik faaliyetler, vergi yasalarınca konulmuş kurallara göre vergi idaresine bildirilmesi gerekli olan gelirlerin kanunların öngörüsüne rağmen vergi idaresine bildirilmemesi veya eksik bildirilmesidir. Yani dar anlamda beyan dışı ekonomik faaliyetlerin kapsamına vergi kanunlarına göre beyan edilmesi gerektiği halde beyan edilmeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler girmektedir. (Bulut, 2007, s.12)

Geniş anlamda beyan dışı ekonomi tanımı ise “vergi yasalarınca vergilendirilmesi öngörülmuş faaliyet ve unsurların vergi alanı dışına çıkarılması veya vergi idaresinin bilgisi dışında tutulmasıdır.” (Bulut, 2007, s.13)

Kazancın vergi dışı kalması vergi yasalarından kaynaklanabilir. Vergi yasalarındaki istisna, muafiyet, götürü vergileme, indirim gibi uygulamalar kazancın vergi dışında kalmasına yol açar. Dar anlamda tanımlandığında bu kurumlar beyan dışı kavramı içerisine girmez. Çünkü dar anlamdaki tanımlamada vergi yasalarına göre vergi idaresine bildirilmesi gerektiği halde bildirilmeyen gelirler söz konusudur. Bahsi geçen kurumların beyan dışı kavramı içinde yer alabilmesi için beyan dışı kavramının geniş olarak tanımlanması gerekir. Yani “vergi kanunlarınca vergi idaresine bildirilmesi gerektiği halde idareye bildirilmeyen gelir, servet ve harcamalardır” şeklinde geniş olarak yapılan bir beyan dışı tanımı olmalıdır. Bu durumda bile muafiyet ve istisnalar kapsamında olduğu için beyan edilmeyen gelirler, beyan dışı kapsamı haricinde tutulur. Buna rağmen muafiyet ve istisnalar dar anlamda beyan dışı tanımına dâhil edilemeyeceğinden, geniş anlamda beyan dışı faaliyetler kapsamına alınması uygun

düŖer. Kayıt dıŖılıktta amaç GSMH hesaplamalarına dâhil olmayan gelirlerin tahmini olduğu için beyan dıŖılık tanımının dar anlamda ele alınması uygun görülmüŖtür.

Buna göre, vergi istisna ve muafiyetleri kapsamında beyan dıŖı kalan gelirlerin geniş anlamda beyan dıŖı tanımı içinde yer alması gerekmektedir. Yani geniş anlamda beyan dıŖı ekonomi denildiğinde sebebi olursa olsun GSMH üzerinden hesaplanan vergi matrahı ile beyan edilen matrah arasındaki fark anlaşılır.

Kayıt dıŖı ekonomi bakımından ele alınacak beyan dıŖılık dar anlamda beyan dıŖılıktır.

Sayısı artırılabilmele birlikte, aŖağıdaki faaliyetler beyan dıŖılığa örnektir:

Resmi kayıtlara göre herhangi bir iŖte çalıŖamayacak olanların gerçekleŖtirdikleri faaliyetler; emekli maaŖı olan emeklilerin, malul aylığı alan sakatların, öğrenim kredisi alan öğrencilerin gerçekleŖtirdikleri faaliyetler;

Ek iŖ Ŗeklindeki ekonomik faaliyetler; evde özel ders vermek, evde tercümanlık iŖleri yapmak, vs.

Mal ve hizmetlerin takas edilmesi,

Faturasız mal hizmet satımı,

Kural dıŖı serbest meslek faaliyeti (Bulut, 2007, s.15)

1.2.2. Gayri Resmi Ekonomik Faaliyetler

Gayri resmi (informal) ekonominin tanımına ulaşmak için resmi (formal) ekonomi tanımı kullanılabilir.

Resmi ekonomi, üretim, tüketim ve mübadelenin kayıtlı ve yasal bir biçimde yapıldığı ekonomi kesimidir. (Bulut, 2007, s.18) Bu tanımdan hareketle gayri resmi ekonomi, üretim, tüketim ve mübadelenin kayıtlı olmadığı ekonomik kesimi temsil eder. (Yılmaz, 1998, s.10)

Gayri resmi ekonomik faaliyetler, piyasa ortamının ve para mübadelesinin kullanılmadığı faaliyetleri temsil eder. Gayri resmi ekonomik faaliyetler denince akla

ilk gelen faaliyetler öz tüketim ve seyyar satıcılık gibi geleneksel ekonomik faaliyetlerdir. Bu tip faaliyetlerde kapitalizm öncesi üretim organizasyonlarının özellikleri hâkimdir ve buna bağlı olarak sermaye yoğunluğu düşüktür. Ayrıca, gayri resmi faaliyetlerde kişisel ilişkiler ağırlıklı olduğu için, resmi kesime göre kredi ve faiz gibi piyasa araçlarının kullanımında daha esnek davranım biçimleri gözlenmektedir. Bu nedenle gayri resmi ekonomiye sıklıkla “hane halkı ekonomisi” ya da “yerel ekonomi” de denilmektedir.

Gayri resmi ekonominin özellikleri olarak her şeyden önce bu ekonomilerin kurlsız olduğu, ardından vergilendirilmediği ve son olarak ölçülemediği iddia edilmektedir. (Bulut, 2007, s.19)

Gayri resmi ekonomik faaliyetler değişik nitelikteki birçok faaliyeti içerir. Bunlardan en bilineni literatürde sosyal ekonomi olarak da adlandırılan, akrabalık ya da aile ilişkilerine dayanan, piyasa ekonomisi haricinde gerçekleştirilen işlemlerdir. Bu tip faaliyetlerde yasal olarak üretilen ürünler ya ev ekonomisi içinde kullanılıp tüketilmekte veya değişimi için fiyat mekanizmasından farklı olarak takas usulü kullanılmaktadır. Bu faaliyetler devlet tarafından vergilendirme amacı güdülmeyen ve GSMH hesaplamaları dışında kalan faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetlere örnek olarak öz tüketimi için yapılan tarımsal faaliyetler, evde giysi dikimi, kendi televizyonunu tamir etmek, kullanılmış eşyaların satımı ve vakıf hizmetleri gösterilebilir.” (Yılmaz, 1998, s.12)

“Gayri resmi ekonomik faaliyetler içinde kalan bazı faaliyetler ise piyasa ekonomisi içinde, fiyat mekanizması kullanılarak gerçekleştirilir. Bu tür faaliyetler nitelikleri itibariyle resmi ekonomiye yakındır.” (Bulut, 2007, s.20)

Resmi ekonomiden farkı, hem işverenlerin hem de çalışanların kayıt dışı olmasıdır. Gayri resmi ekonomi tanımında da bahsedildiği gibi faaliyetlerin kayıtsız olması onları resmi ekonomi alanından gayri resmi ekonomi alanına kaydırır. Bu tip kayıtsız faaliyetlerde, işverenler sosyal güvenlik primleri gibi kanuni yükümlülüklerden kurtulmak amacıyla çalışanları kayıtlarda göstermemeyi veya bunlarla ilgili yükümlülüklerle konu olabilecek bilgileri eksik bir biçimde göstermeyi tercih ederler. Bu durumdan kazançlı çıkan tek ekonomik birim ise işverenlerdir. Şöyle ki; sosyal güvenlik primlerinin ve sosyal amaçlı kesintilerin ödenmemesi sosyal güvenlik

kurumlarının zararınadır. Çalışanlar bakımından ise kayıtlara girmedikleri için sosyal sigortalardan ve sağlık güvence hizmetlerinden yararlanamamaları söz konusudur. Ayrıca yasal yükümlülüklerini harfiyen yerine getiren diğer işverenler açısından da gayri resmi faaliyetler haksız rekabet durumu oluşturur. “Seyyar satıcılık, esnaf yanında kaçak çalışanlar, evde imalat işleri yapanlar, kanun dışı araba park ettirilen otopark alanları bu tür faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir.” (Yılmaz, 1998, s.13)

Gayri resmi ekonomik faaliyetlerin bir kısmı yasadışı gayri resmi faaliyetler olarak adlandırılır. Yasadışı gayri resmi faaliyetler, kayıt altına alınması saklanan, genellikle küçük miktarda üretim gerçekleştiren yasadışı faaliyetlerdir. Bunlara verilecek örnekler arasında, aile içinde uyuşturucu ve alkollü içki üretimi sayılabilir.

1.2.3.Yasa Dışı Ekonomik Faaliyetler

Kayıt dışı ekonominin son bileşeni olan yasadışı faaliyetler ise yasaların yasaklaması sonucu milli gelir hesaplarında gösterilmeyen ekonomik faaliyetlerden oluşur. Yasa dışı faaliyet olarak değerlendirilme bakımından ayırt edici nokta faaliyetin yasaların öngördüğü biçimde yapılmaması değil, faaliyetin kendisinin yasaklanmış olmasıdır.

İlgili kanunlarda yasadışı faaliyet olarak düzenlenmiş silah ve uyuşturucu kaçakçılığı, kadın ticareti, yasadışı kumar oynatmak, tarihi eser kaçakçılığı, tefecilik gibi faaliyetler yasa dışı ekonomik faaliyetlere örnek gösterilebilir. Devlet, yasadışı faaliyetleri kayıt altına alarak bu faaliyetlerden elde edilen kazancı vergilendirmeyi amaçlamaz; bilakis yasadışı faaliyetlerin tamamıyla ortadan kaldırmayı amaçlar.

Yasadışı faaliyetlerden elde edilen paraya kara para; bu paraya yasal bir görünüm kazandırılmasına da kara para aklama denir. Kara paranın oluşması için öncelikle bir suçun varlığı gereklidir. Ardından, bu suç sebebiyle bir gelir elde edilmiş olmalıdır. Suçun varlığı olmaksızın gelir elde edilemiyorsa, kara paranın varlığından söz edilir. Yasadışı faaliyetlerden gelir elde eden kesim, kayıt dışı ekonominin diğer kesimleri gibi kazancın vergilendirilmesine olumsuz yaklaşmaz. Kara paranın vergisinin verilmesi, bu kazancın rasmileştirilmesi yolu ile meşru bir hale gelmesini sağlar. Ancak daha önce de belirtildiği gibi devletin amacı yasa dışı faaliyetleri vergilendirmek değil, bu kaynağı tümüyle ortadan kaldırmaktır.

Yasak faaliyetlerin vergi açısından önemi, onların reel nitelikte veya transfer niteliğinde olmasına göre değişir. Yasak faaliyetler reel olarak gelir yaratıyorsa, vergilendirme açısından kayıp oluşturur. Reel nitelikteki yasak faaliyetlere örnek olarak uyuşturucu ve silah kaçakçılığı verilebilir. Yasak faaliyetler hırsızlık ve rüşvet gibi gelir yaratıcı nitelikte değil de bir ekonomik birimden diğerine yapılan bir transfer niteliğinde ise vergi bakımından çok önem taşımaz.

Yukarıda yapılan kayıt dışı ekonomi ayırımına, alternatif olarak yapılan başka bir ayırım da OECD tarafından kabul edilmiştir. Kayıt dışı ekonomiyi oluşturan unsurlar temelde aynı olsalar bile, akademik çalışmalarda çalışmayı yapanın bakış açısına göre farklı şekillerde sınıflandırılıp, adlandırılmıştır. Bahsi geçen OECD çalışmasında kayıt dışı ekonomi(non observed economy) dört kısma ayrılarak incelenmiştir. Bunlar;

1. Yasa dışı ekonomi (illegal economy): Kanunlarca yasaklanan faaliyetlerden elde edilen gelirleri kapsar.
2. Yer altı ekonomisi (underground economy): Yasalara göre bildirilmesi zorunlu gelirlerin, vergi ve diğer yasal yükümlüklerin külfetine katlanmamak için kayıt dışına çıkarılmasını ifade eder.
3. Gayri resmi ekonomi (informal economy): Resmi kayıtlara girmeyen faaliyetleri temsil eder. ICLS (International Classification of Status in Employment)'a göre gayri resmi sektör kayıtlı olmayan hane halkı sektörünün (unincorporated household economy) bir alt sektörüdür. Diğer bir ifadeyle, gayri resmi sektör, kayıtlı olmayan hane halkı sektörünün bir alt kümesi olarak tanımlanır. Gayri resmi ekonomi içerisine giren faaliyetler de temel olarak üçe ayrılır.

Kendi işinde çalışanlar (own account):

Gayri resmi işveren girişimleri (enterprises of informal employers): ICSE'nin tanımına göre gayri resmi işveren girişimleri, sürekli olarak en azından bir işçi çalıştıran girişimler olarak kabul edilir. Ayrıca işçi olarak aile üyelerinin ve mevsimlik işçilerin çalışmadığı girişimlerdir. Bu özellikleri nedeniyle kendi işinde çalışanlardan ayrılırlar.

Kendi nihai tüketimi hariç hane halkı üretimi (household production for not own final use) kendi işinde çalışanlar ile gayri resmi işveren girişimleri geniş anlamda ele alındığında kendi nihai tüketimi hariç hane halkı üretimi kapsamında incelenir.

4. Kendi nihai tüketimi için hane halkı üretimi: OECD, bu kısımda daha ayrıntılı bir ayrımı benimseyerek hane halkı üretimini kendi nihai tüketimi için olan ve olmayan olmak üzere ikiye ayırmıştır. Hane halkının üretip, kendi tüketimi için kullandığı faaliyetler sonucu elde ettiği fayda kendi nihai tüketimi için hane halkı üretimi kapsamında incelenmiştir. Diğer yandan hane halkının üretip, ticari faaliyetlere konu ettiği faaliyetlerinden elde edilen gelir ise gayri resmi ekonomi içinde incelenmiştir.¹

1.3.KAYITDIŞI EKONOMİK FAALİYETLERİN ÖZELLİKLERİ

Kayıt dışı ekonomi birbirinden farklı nitelikte birçok faaliyeti kapsar. Bu sebeple, kayıt dışı ekonomi kavramı zor anlaşılır bir hale gelmiştir. Bu karışıklığı gidermek ve kayıt dışı ekonominin daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin özellikleri şu şekilde sayılabilir:

Yasalara aykırı olması

İstatistikî olarak ölçülememe

Gelir ve fayda elde etme

Ahlaki değerlere aykırı olması

Ekonomik faaliyetlerinin düzensiz olması

Vergilendirilmemiş olması

Ekonomik sisteme uygun olması (Karatay, 2009, s.22)

¹ Measuring the non observed economy handbook, www.oecd.org , Erişim Tarihi: 15.07.2012

1.3.1. Yasalara Aykırı Olması

Bir ülkenin hukuki mevzuatında yasaklanan veya yasa dışı olarak kabul edilen işlemlerin tümü kayıt dışıdır. Faaliyetlerin yasal olup olmaması ise ülkeden ülkeye değişmektedir. Örneğin kumar oynatmak Türkiye Cumhuriyeti yasalarına göre yasa dışı bir faaliyet iken; Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti yasalarına göre yasal olduğu için kayıt dışı ekonomi kapsamında yer almaz.

Yasalara göre yasa dışı olan faaliyetler kayıt dışı ekonominin alt bir ayrımı olan suç ekonomisini oluşturur. Suç ekonomisinde önemli olan husus üretimin yasalara aykırı olmasıdır. Yasalarla yasaklanmış bir üretim faaliyetinden elde edilen gelir de doğal olarak yasadışıdır ve dolayısıyla kayıt dışıdır. Oysa kayıt dışı ekonominin diğer alt bölümlerinde, yasal faaliyetlerden elde edilen gelirin kanunlara aykırı olarak kayıt dışına çıkarılması söz konusudur.

1.3.2. İstatistiklere Dâhil Edilememe

Bilinen milli gelir hesaplama yöntemleri ile milli gelir hesaplamaları içinde gösterilemeyen gelirler istatistiksel olarak ölçülemiyor demektir. Bu durumda faaliyetin yasal veya yasadışı olduğuna bakılmaksızın, faaliyet kayıt dışı kapsamına alınacaktır.

İstatistikî olarak ölçülememe durumunda yukarıda da bahsedildiği gibi milli gelir hesaplamalarına doğrudan dâhil edilemeyen gelir kalemleri söz konusudur. Ancak literatürde bazı yazarların da iddia ettiği gibi, bu gelir kalemleri her ne kadar doğrudan milli gelir hesaplamalarına girmese de dolaylı olarak milli gelir hesaplamalarında yer alabilir. Ekonomi bir bütün olarak düşünüldüğünde -ister kayıt içi isterse kayıt dışı elde edilmiş olsun- gelir, yurtdışına çıkarılmadığı varsayımı altında yurtiçinde tüketileceğinden milli gelir hesaplamalarında dolaylı olarak yer alacaktır. (Demir, 2007, s.17)

1.3.3. Gelir veya Fayda Elde Etme

Bu ölçüte göre kayıt dışı ekonomik faaliyetler karşılığında bir gelir veya fayda elde edilmesi gerekmektedir. (Karatay, 2009, s.24)

Kayıt dışı faaliyetin sonucunda mutlaka bir gelir elde edilmesi gerekmez, fayda elde edilmesi de söz konusu olabilir. Ev hanımının evde temizlik yapması, çocuk bakması durumunda gelir elde edilmez ancak fayda sağlanır. Eğer ev hanımı çalışıyor olsa idi, kendisi istihdam kayıtlarına girecek, ev hizmetlerini müstahdem, çocuk bakım işini ise bakıcı yapacaktı. Bu durum ekonomik bakımından istihdam anlamına, ev ekonomisi bakımından da gider anlamına gelecektir. Ev hanımının bu faaliyetleri, milli gelir hesaplarına yansımayan, devletin vergileme amacı gütmeyeceği, hane halkı sektörünün ürettiği kayıt dışı ekonomik faaliyettir.

1.3.4. Ekonomik sisteme uygunluk

Bu ölçüt serbest piyasa ekonomisinin geçerli olmadığı 1990 öncesi Doğu Bloğu ülkelerindeki durumu açıklamak için kullanılmıştır. (Yetim, 1999, s.10) Bu ülkelerde özel sektör tarafından gerçekleştirilen üretimin tamamı kayıt dışı olarak kabul edilmiştir. Bunun sebebi, bu ülkelerde üretim araçlarının tamamının devlete ait olmasıdır. Türkiye’de 24 Ocak 1980 kararları öncesi alım satımı dövize tabi işlemler, örneğin ithal sigara alımı kayıt dışı olarak kabul edilmişken, bu kararlardan sonra bu tür işlemler kayıt içi olarak kabul edilmiştir.

1.3.5. Ekonomik Faaliyetlerin Düzensiz Olması

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler devletten gizlendikleri için kurallara uymazlar. Ekonomik faaliyetleri kayıt altına almanın özellikle işverenler açısından birtakım maliyetleri vardır. İşçi ve işveren primlerinin ödenmesi, iş güvenlik koşullarına uyulması, azami çalışma saatlerine, resmi yıllık izin sürelerine uyulması bu maliyetlere örnek gösterilebilir. Ekonomik birimler bu külfetlere katlanmamak için kayıtlı kalmayı tercih ederler. Bu durumun işçiler ve toplumun geneli bakımından olumsuz sonuçları vardır. İşçiler, sosyal güvenlik sisteminin sağladığı sağlık sigortası, emekli

maaşı gibi uygulamalardan yararlanamayacağı gibi, asgari ücret düzeyi altında sağlıksız koşullarda çalışmak riskiyle de karşı karşıya kalırlar. Toplum açısından ise çevre sağlık ve güvenlik koşullarına uyulmaması sebebiyle uzun vadede sorun yaratır.

1.3.6. Vergilendirilmemiş Olma

Kayıt dışı ekonomiden kasıt, milli gelir hesaplamalarına doğrudan dâhil edilemeyen gelirdir. Milli gelir hesaplamalarına dâhil edemediğimiz için bu kısmın vergilendirilmesi de söz konusu değildir. Vergilendirilmemiş olma, kayıt dışı ekonominin en bilinen özelliğidir. Bu sebeple literatürde –daha önce de değinildiği gibi- kayıt dışı ile vergi dışı kavramı eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Kayıt dışı olan her gelir vergilendirilmemiş olmasına rağmen; vergilendirilmemiş her gelir kayıt dışı değildir.

1.3.7. Ahlaki Normlara Aykırılık

Toplumun zararlı ve ahlak dışı olarak gördüğü, kötü olarak nitelendirdiği fuhuş ve kumar ile çeşitli kaçakçılık ve uyuşturucu satışı ve kullanımı gibi yasadışı ve kayıt dışı faaliyetlerin artması toplumda ahlak çöküntüsüne neden olmaktadır. (Karatay, 2009, s.26)

Kapitalizm ile birlikte toplumlar hızlı bir gelişme ve değişme sürecine girmişler, bunun sonucunda materyalist düşünce ve yaşam tarzı toplum içinde kendine yer bulmuştur. Bu değişim süreci ahlak kurallarının sarsılmasını beraberinde getirmiştir. Oysa bir toplumda ekonomik sistemler düzgün işlemez hale geldiğinde yasa dışı faaliyetleri engellemek ancak ahlaki normları benimsemek sayesinde mümkün olabilir.

1.4. KAYIT DIŞI EKONOMİK FAALİYETLERİN ETKİLERİ

Kayıt dışı ekonominin, olumlu ve olumsuz birçok etkisi vardır. Yapılan çalışmalarda kayıt dışının olumlu taraflarına da yer verilmesine rağmen, bunlardan daha çok bilineni kayıt dışı ekonominin olumsuz etkileridir. Öncelikle kayıt dışı ekonominin olumlu etkileri, daha sonra da olumsuz etkileri incelenecektir.

1.4.1. Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Olumlu Etkileri

Literatürde oldukça tartışmalı olmakla beraber, kayıt dışı ekonominin olumlu tarafları aşağıdaki biçimde öne sürülmüştür

1.4.1.1. Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi

Bir ülkede ekonomik büyümenin temel kaynağı artan yatırımlardır. Yatırımların gerçekleşmesi ise yeterli miktarda tasarrufun varlığına bağlıdır. Kişisel gelirin bir kısmı marjinal tüketim eğilimi ile orantılı olarak tüketim harcamalarına; bir kısmı vergilere; kalan kısmı da tasarruflara yönelir. Vergilemeden dolayı gelirin tasarruflara ayrılacak kısmı azalır. Bu durumda ya yurtdışı tasarruflar ülkeye çekilerek ya da finans kurumlarından kredi sağlanarak yatırımlar gerçekleştirilecektir. Ancak bu alternatiflerin kullanılmaması durumunda geriye kalan yol, gelirin bir kısmının vergileme dışına çıkarılarak, yatırımlar için fon oluşturulmasıdır.

Ekonomik büyümenin öncelikli tercih olduğu bir ülkede; eğer alınan vergilerle devlet tarafından yaratılan büyüme, bu vergiler kişilerin elinde kalsaydı sağlanacak büyümeden daha düşük ise, kayıt dışı çalışmanın olumlu sonuçlar yarattığı ileri sürülebilir. Çünkü kayıt dışı çalışarak yaratılan gelirden, vergi ödemeyerek sağlanan fonlar hem çok daha ucuzdur hem de gelecek dönemlerde elde edilecek gelirin de kayıt dışı bırakılabilmesine uygun ortam hazırlar. (Genç ve Yaşar, 2009, s.97)

Kayıt dışı ekonomi vergiye tabi gelirleri azaltmak suretiyle, kayıt dışı kalan aktörlerin kullanılabilir gelirlerini artırır. Bu durum, marjinal tüketim eğilimine bağlı olarak tüketim mallarına olan talebi artıracak, ekonomide kullanılmayan atıl kapasiteyi harekete geçirecek dolayısıyla da yatırım mallarına olan talep seviyesi yükselecek, nihayet yatırımların artmasıyla milli gelir seviyesi yükselecektir.²

²KILDİŞ, Y, "KayıtDışıEkonomi", <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf>, sf 19, Erişim Tarihi: 15.09.2013

1.4.1.2.Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi

Gelişmiş ülkeler ürettikleri ürünlerde ileri teknoloji kullanma imkânına sahip iken, gelişmekte olan ülkeler daha az teknolojik imkânlarla sahiptir. Üretimde teknolojinin kullanılması ise daha kaliteli bir üretim yaratır ve reklam, ürün çeşitlendirmesi gibi pazarlama araçları sayesinde rekabet gücünü artırır. Buna karşın, gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı istihdam sonucu üretim maliyetleri düşürülebilmektedir. Kayıt dışı sektör, kayıtlı sektöre göre işçi maliyetlerini, işçileri kayıt dışı istihdam ederek azaltır. Bu sektörde, işverenler işçileri kayıt dışına çıkararak, sosyal sigorta yükümlülüklerini, işçi ve işveren paylarını ödemekten kaçınırlar ve böylece işçi maliyetleri azaltılmış olur. Düşük maliyetlerin sonucunda, düşük fiyatlar oluşur. Bu sayede, gelişmekte olan ülkenin kayıt dışı sektörü, gelişmiş ülkenin teknolojik imkânlarla sahip sektörü ile rekabet etme gücüne erişir.

Gelişmekte olan ekonomilerde emek yoğun üretime dayalı sektörlerin gelişmesinin nedeni de kayıt dışı istihdamın yol açtığı bu rekabet gücünün varlığıdır.

1.4.1.3.Sosyal Yapı Üzerindeki Olumlu Etkileri

Kayıt dışının sosyal yapı üzerinde iki etkisi vardır. İlk etkisi, herhangi bir işte çalışmayan bireylere gelir imkânı sağlamasıdır. Böylece, vasıflarının yetersizliği veya sair sebepler nedeniyle kayıtlı ekonomide kendine yer edinemeyen ekonomik birimler kayıt dışında çalışarak gelir elde edebilirler. İkinci etkisi, hâlihazırda geliri olup ek gelir elde etmek isteyen ekonomik birimler üzerinedir. Bu durumda, refah düzeyini artırmak isteyen kayıtlı çalışanlar, ek iş yaparak arzuladıkları fayda düzeyine ulaşabilirler.

1.4.1.4.Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler üretim yarattıklarından ötürü aynı zamanda gelir de yaratırlar. Bir ülkede toplam gelirin artması ise bölüşülecek pastanın büyümesine yol açar. Eğer kayıt dışı ekonomik faaliyetler neticesinde, alt gelir grubuna ait kesimlerin gelirleri artıyorsa kayıt dışı ekonominin gelir dağılımı üzerine olumlu etkisinden söz edilebilir.

1.4.1.5.Ekonomik İstikrar Üzerindeki Etkisi

Bir ekonomide fiyat istikrarının ve tam istihdamın beraberce varlığı ekonomik istikrarı gösterir. Kayıt dışı ekonomi kayıtlı ekonominin yanı sıra üretim yarattığından ülkedeki kapasite kullanımını artırır. Bu kayıt dışının arz yönlü etkisidir. Talep yönünden bakıldığında ise bir ekonomide kayıt dışı düşük maliyetlerle üretime imkân tanıdığından düşük fiyatlara yol açar; fiyatların düşük olması da talebi canlandırır. Kayıt dışı, üretimi ve tüketimi artırdığından, ekonomiyi tam kapasiteye yaklaştırır, bu da ekonomik istikrar bakımından arzulanan bir durumdur.

1.4.1.6.Ekonomideki Dinamizme Etkisi

Kayıt dışı ekonominin, kaynakların doğrudan mal ve hizmet üretimine yönlendirilmesi durumunda, zaman ve para kaybını azaltıcı etkisi olduğu ileri sürülmektedir.

1.4.1.7.Kayıtlı Ekonomi Üzerindeki Etkisi

Bir yaklaşım uyarınca “Kayıt dışı ekonomi, kayıtlı ekonominin müşterisidir.” (Altuğ, 1999, s.486)“. Kayıt dışı işlemler sonucu elde edilen fonlar menkul kıymet borsaları ve bankacılık sistemi kanalıyla ekonomiye mali kaynak sağlamaktadır.” (Aslanoğlu ve Yıldız, 2007, 135)

Kayıt dışı faaliyetler sonucu yaratılan gelir, kayıtlı ekonomide üretilen mal ve hizmetleri satın almak için kullanılır ve böylece kayıtlı ekonomiye katkı sağlar. Nitekim yapılan bazı çalışmalarda kayıt dışı ile kayıtlı ekonominin birbiri için tam ikame olmadıkları görüşü desteklenmiştir. Buna göre, kayıt dışı ile kayıtlı sektör ancak aynı sektörlerde tam kapasite ile çalışıldığı durumlarda birbirleri için tam ikamedir yani rakiptir. Ancak gerçek hayatta bu olasılığın gerçekleşme ihtimali düşük olduğundan kayıt dışı ile kayıtlı ekonomi arasında tam ikame yoktur.

Diğer bazı akademik çalışmalarda ise kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomi üzerine etkisi ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre ayrıştırılmıştır. Buna göre;

Gelişmekte olan ülkelerde” kayıt dışı ekonomi % 1 puan arttığında, kayıtlı ekonominin büyümesi % 5 puan civarında gerilemektedir (negatif ilişki).

Gelişmiş ülkelerde” pozitif ilişki/etki: Literatürde yer alan bazı çalışmalarda aksine sonuçlar elde edilmiş olduğu da göz önünde bulundurulmak üzere, kayıt dışı ekonomi % 1 puan arttığında, kayıtlı ekonomi % 8-10 puan dolayında artmaktadır (Örneğin, eğer kayıt dışı ekonomi % 10'dan % 11'e çıkarsa, kayıtlı ekonomi % 7.7 artmaktadır). Bu durum kişi başına düşen gelir açısından da böyledir. Kayıt dışılık % 1 puan arttığında (1990'lı yıllarda), gelişmiş ülkelerdeki kişi başına düşen gelir de % 7.8 puan artış görülmüştür. (Kızılot ve Çomaklı, 2004, s. 123)

1.4.1.8.Kaynak Kullanımı Üzerine Etkisi

Kayıt dışı ekonomi iki bakımdan ekonomideki kaynak kullanımını üzerinde etkindir. Bunlardan birincisi, kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomi tarafından tatmin edilmeyen ihtiyaçları karşılayacak mal ve hizmetlerin üretimini sağlamasıdır. Özellikle sosyalist ekonomilerde devletin kaynak ayırmadığı ancak bireylerin ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetler kayıt dışı ekonomi tarafından üretilir ve böylece tüketilmesi istenen malların üretimi sağlanarak toplumsal refah artırılır. İkincisi ise, düzenli olarak çalışma imkanına sahip olmayan atıl emek faktörünün çalışmasına olanak sağlamasıdır. Çocuklu ev hanımlarının ev içi üretim yapması bu duruma örnek teşkil eder.

1.4.1.9.Enflasyon Vergisinin Mükellefi Olması

Kayıt dışı ekonomi sektörü, gelirleri kısmen veya tamamen vergi dışı tutarak mevcut somut vergilerden kaçınabilmektedir. Ancak ekonomide fiilen mevcut bir diğer vergi türü enflasyon vergisidir. Enflasyon vergisinin en çok etkilediği ekonomik birimler ise, işlemleri gerçekleştirmek için ellerinde nakit bulunduran kayıt dışı sektör birimleridir. Bu sebeple, kayıt dışı ekonomi sektörü enflasyon vergisinin en önemli mükellefidir.

1.4.1.10.Çoğaltan Etkisi

Ekonomideki kaynakların kayıtlı sektörden kayıt dışı sektöre aktarılması tasarruflar üzerinde çarpan etkisi yaratır yani kaynakların kayıt dışı sektöre aktarımı kayıtlı ekonomideki yükümlülöklere uyulmaması nedeniyle tasarrufları artırıcı etki yapar, artan tasarruflar yatırımlara dönüştürölerek ekonomideki büyümeye katkı sağlar. Ekonomik büyüme sonucu artan gelir düzeyi ise tekrar tasarrufların artmasını sağlayarak çarpan etkisine yol açar.

Kayıt dışı ekonomi iktisadi ve mali açıdan önemlidir. Kayıt dışı ekonomi mali açıdan önemlidir, çünkü kayıt dışı kesim aynı zamanda vergi dışıdır. Vergilendirilmemiş her kazancın kayıt dışı olmamasına karşın, kayıt dışı her kazanç vergilendirilmemiştir. Dolayısıyla, kazancın kayıt altına alınmaması devlet içi vergi kaybı yaratır. Kayıt dışı ekonomi mali anlamda olduğu kadar iktisadi anlamda da önemlidir. Kayıt dışılığın varlığında, ekonominin bir kısmı kayıt altına alınmamış demektir ve böyle bir kısım mevcut iken ekonomini gerçek büyüklüğünü tam ve doğru bir biçimde tahmin etmek zorlaşır. Ekonominin gerçek büyüklüğünün bilinmemesi bazı ekonomik göstergelerin, örneğın işsizlik oranının, GSMH büyüklüğünün, ekonomideki kesimlerin büyüklüğünün de gerçek boyutunun bilinmemesine yol açar. Bu sebeple, ekonomideki sorunları çözmek için geliştirilen politikalar, ekonominin reel boyutlarının tam bilinmemesi nedeniyle etkinlik kaybına uğrayabilir.

Kayıt dışı ekonominin ekonomik ve mali etkilerini daha ayrıntılı gözlemlemek bakımından, kayıt dışı ekonominin olumsuz etkilerinin incelenmesi gerekmektedir.

1.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri

Kayıt dışı ekonominin olumsuz etkileri, dört ana başlık altında toplanabilir. Bunlar; ekonomik, mali, sosyal ve politik etkilerdir. (Bulut, 2007, s. 50)

1.4.2.1. Ekonomik Etkiler

Kayıt dışı ekonominin çeşitli ekonomik etkileri vardır. Bunlardan ilki, ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında kalması nedeniyle, vergi gelirlerinde meydana gelen azalıştır. Vergi gelirlerinin azalmasının doğrudan sonucu ise bütçede meydana gelen bütçe açıklarıdır. Bütçe açıklarının giderilmesi için uygulanacak politikalar da ekonomi üzerinde çeşitli etkiler yaratır. Bütçe açıkları Merkez Bankası tarafından para basmak suretiyle para arzının artırılması yoluyla giderilirse, ekonomi üzerinde enflasyonist baskılar oluşur. Bu durum ekonomideki genel fiyat düzeyinin artmasına, enflasyona yol açar. Yüksek enflasyon oranı ekonomide istikrarsızlığa sebep olur. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla kapatılması politikasının da ekonomi üzerinde olumsuz etkilerinin olacağı beklenir. Buna göre, açıkların kapatılması için iç borçlanmayla fon sağlanması, yurt içi faiz oranlarını yükseltir. Fon sahipleri, getirisi riskli olan özel sektör yatırımlarının yapılması için borç vermektense, yükselen faiz oranları nedeniyle getirisi yükselen ve riski az devlet tahvili veya hazine bonusu gibi menkul kıymetlere yatırım yapmayı tercih ederler. Bu durum bir taraftan devleti sürekli borçlanmaya iterek bütçe açıklarının daha da artmasını uyarırken, diğer yandan yükselen faiz oranları nedeniyle özel sektör yatırımları için dışlama etkisi yaratarak yatırımların azalmasına neden olur.

Kayıt dışı ekonominin bir diğer ekonomik etkisi, ekonomik göstergelerin olduğundan farklı gözükmesine neden olmasıdır. Ekonomik göstergeler, ekonomik faaliyetlerin sonuçlarının politika yapanlarca değerlendirilebilmesi için çeşitli istatistiki ve sayısal yöntemlerle oluşturulan verilerdir. Bu verilerin gerçeği yansıtması ekonomik açıdan önemlidir. Çünkü bu veriler değerlendirilerek uygulanacak para ve maliye politikalarına karar verilir. Ekonomik göstergelerin yanlış belirlenmesi sonucunda, mevcut soruna uygulanması gereken ekonomik politikadan farklı bir politika uygulanması, uygulanan politikalardan istenilen sonucun alınmasını engelleyerek politika etkinsizliğine sebep olur. (Bulut, 2007, s.53)

Kayıt dışı ekonominin temel ekonomik göstergeler üzerindeki etkisi incelenecek olursa; kayıt dışı ekonomi işsizlik oranının olduğundan daha yüksek görünmesine neden olur. Resmi istatistiklere göre istihdam edilmiyor gibi görünen işgücü, aslında kayıt dışı kesimde istihdam edilmektedir. Aynı şekilde, kayıt dışı ekonomi resmi istatistiklere

göre açıklanan enflasyon oranının gerçekte olduğundan daha yüksek görünmesini sağlar. Bir ekonomide üretimin varlığı, üretim kayıt altında yapılırsa da yapılmısa da arz edilen mal ve hizmeti artırır; bu durum ekonomideki genel fiyat düzeyini azaltır. Böylece, ekonomideki reel enflasyon oranı resmi orandan daha düşük gerçekleşir. Gerçekte olduğundan farklı görünen bu oranlar uygulanan politikaların yanlış olarak belirlenmesine ve kaynak israfına yol açar.

1.4.2.2. Mali Etkiler

Ekonomik faaliyetlerin kayıtlı ekonomi alanından kayıt dışı alana kayması, devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol açar. Azalan vergi gelirleri neticesinde oluşacak bütçe açıklarını gidermek için vergi oranlarının artırılması gerekir. Artan vergi oranları, vergi kaçırmaı uyarak kayıt dışı alana çıkarılan ekonomik faaliyet oranını artırır. Böylece, ekonomi yüksek vergi oranı- kayıt dışı sarmalına girer. Yüksek vergi oranları nedeniyle kayıtlı alanda kalan, kazancı vergilendirilen, mükellef ile kayıt dışı alanda faaliyetine devam eden, kazancı vergilendirilmeyen, mükellef arasında rekabet eşitliği bozulur. Bu durum gelir dağılımında adaletin bozulmasına da dolaylı yoldan sebep olur: vergisini ödemeyen mükelleflerin de vergisini ödeyenlerle beraber kamu hizmeti talep etmesi ve bundan yararlanması, kamu gelirlerinin kamu hizmeti gerçekleştirilmesi için yapılan kamu harcamalarını karşılayamaması neticesinde kayıtlı kesimin vergi oranlarının artırılması gelir dağılımını bozucu bir etkiye sahiptir.

Kayıt dışı ekonomi, vergi sistemini ve vergi idaresini olumsuz etkilemekte idarenin vergi toplama kabiliyetini ve etkinliğini azaltmaktadır. Ayrıca, vergi tabanının aşınmasına ve kaynakların gözlem ve kontrol dışına çıkmasına yol açmaktadır. Vergide adalet ve eşitlik ilkesi, vergisini düzenli ödeyen kayıtlı kesim aleyhine bozulmakta, idare ile mükellefler arasında kopukluk başlamakta ve vergi zihniyetinin oluşması güçleşmektedir. (Bulut, 2007, s.59)

1.4.2.3. Sosyal Etkiler

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin mali ve ekonomik etkileri dışında toplum açısından yarattığı pek çok sosyal etkileri de vardır. Kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlaşması

toplumda ahlaki yozlaşmaya sebebiyet verir. Kayıt dışı alanın alt kümelerinden olan yasa dışı ekonomik faaliyetler, fuhuş, kumar, silah ve uyuşturucu kaçakçılığı gibi faaliyetleri de kapsar. Bu faaliyetlerin toplumda yaygınlaşması, toplumdaki ahlaki değerlerin yozlaşması ile sonuçlanabilir. Ayrıca, yasal kurallara uygun olmayarak yürütülen yasa dışı faaliyetlere müteallik sorunlara yasalarda cevap aranamaz. Yasa dışı faaliyetleri yürütenler bu sorunları için legal olarak bulamadıkları çözümü mafya, rüşvet gibi yasa dışı yollara saparak ararlar. Dolayısıyla yasa dışı faaliyet, yasal olmayan sorunu; yasal olmayan sorun ise yasal olmayan çözümü beraberinde getirir. Böylece toplumun ahlaki değerleri büyük ölçüde zarar görür.

Kayıt dışı ekonominin sosyal etkileri hem kayıtlı kesimde, hem de kayıtsız kesimde hissedilir. Kayıtlı kesim bakımından en önemli sosyal sonuç devlet otoritesine duyulan güvenin azalmasıdır. Kayıt dışılık toplumsal adalet ve hukuk anlayışını zedeler. Kayıtsız kesim bakımından, vergi kaçırma, kaçakçılık, yasa dışı faaliyetler beraberinde illegal çözümleri getirdiği için mafya gibi yeraltı yapılanmaları oluşur. Kayıt dışı kesim nedeniyle oluşan bu sistem ilk önce kendi içindekiler, kayıt dışı kesim, için zararlıdır. İlegal olmanın sonucu yasal zeminde hakkını arayamamak, yasa dışı sistemin dışlıları arasında sıkışıp kalmaktır. Toplumsal açıdan bakıldığında ise yasal olmayan faaliyetlerin benimsenmesi ahlaki bakımdan sağlıklı nesiller yetişmesine neden olur. Ahlaki değerlerden uzak toplumların ise sosyal ve ekonomik bakımdan ilerlemesi güçleşir.

Kayıt dışı ekonomi, mikro düzeyde toplumun kayıtlı ve kayıtsız kesimini, makro düzeyde ise toplumun sosyal olarak ilerlemesini olumsuz etkilediği kadar çevreye de zararlıdır. Yasal zorunluluklara ve kalite standartlarına uyulmadan üretilen kayıt dışı mallar, tüketiciler açısından pek çok sorunu beraberinde getirir. Kalite standartlarına uyulmadan üretilen mallar, özellikle gıda tüketimini karşılamak için üretilmişse, tüketici sağlığını tehdit edici unsurlar barındırması muhtemeldir. Ayrıca, standart dışı üretilen ve müşteri memnuniyeti anlayışını karşılamaktan çok kar amacı güden bu tip üretim neticesinde müşteriye kullanım sonrası hizmetler gibi zorunlu hizmetler sağlanamaz. Bu yaklaşım, modern pazarlama anlayışından uzak, ilerici olmayan bir yaklaşımdır. Bunlardan başka, kayıt dışı kesimde yapılan üretimin, çevresel standartlara olan uygunluğunun denetimi yapılamayacağından, kayıt dışı üretimin, doğal

kaynakların tahrip edilmesine yahut aşırı sömürülmesine sebebiyet vermesi söz konusudur. Doğal kaynakların tahribi ise sürdürülebilir kalkınma açısından istenilen bir durum olmaktan uzaktır.

1.4.2.4. Çalışma Hayatına İlişkin Olumsuz Etkiler

Kayıt dışı ekonominin çalışma hayatına ilişkin en temel olumsuz etkisi kayıt dışı istihdam yaratmasıdır. Kayıt dışı istihdam, çalışan kesimin kayıtlarda gösterilememesi nedeniyle sosyal güvenlik sistemine olan prim girişini azaltır. Bu durumda sosyal güvenlik kurumları finansman zorlukları ile karşılaşır. Karşılaşılan finansman zorluklarını, devlet bütçesinden karşılama yoluna gidilmesi, bütçe açıklarını tetikleyici etki yaratır.

Kayıt dışı ekonominin çalışma hayatına ilişkin bir diğer etkisi bu kesimde çalışan iş gücünün sendikal haklardan yoksun oluşudur. İşin gerektirdiği asgari nitelikleri sağlayamamak ya da yaş küçüklüğü gibi hallerde yasal olarak çalışma şartlarını taşımamak gibi sair nedenlerle kayıt dışı kesimde çalışmak mecburiyetinde kalan çalışanlar, kayıtlı çalışanların sahip olduğu sendikal haklara sahip olmadıklarından, sağlıksız ve iş güvenliğinden yoksun ortamlarda çalışırlar. Bu durum iş hayatında sağlıksız ve güvensiz bir ortamın oluşmasına ve işçi ile işveren arasında yapıcı ilişkiler kurulamamasına yol açar.

Kayıt dışı ekonominin çalışma hayatına müteallik olumsuz bir diğer etkisi, kayıtlı işletmeler için haksız rekabet yaratmasıdır. Yasal kayıtlarda yer alarak mal ve hizmet üretmek, devlete ve topluma karşı belli sorumluluklar taşımayı ve mükellefiyetlere katlanmayı beraberinde getirmiştir. Buna göre kayıtlı işletmeler, devlete vergi ödemek ve devlet tarafından kendisine yüklenen prim, harç ödemeleri ve diğer yükümlülükleri yerine getirmek mecburiyetindedir. Örneğin Türkiye'de yürürlükte bulunan mevzuata göre kurumlar vergisi mükellefi bir kurum, kazancı üzerinden %20³ oranında kurumlar vergisi ödemekle ve işçiye ödediği asgari ücret üzerinden yaklaşık %11⁴ oranında sosyal güvenlik primi ödemekle yükümlüdür. Buna karşın, kayıtsız kesimdeki bir işletmenin bu tarz yükümlülükleri yoktur. Bu işletmeler elde ettikleri fonları, vergi ve

³ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu md. 32

⁴ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu md. 81

diğer yasal yükümlülükleri yerine getirmek için kullanmak yerine daha karlı alanlarda değerlendirme imkânı bulurlar. Bu durum, kayıtlı işletmeler aleyhine haksız rekabet yaratır.

1.4.2.5. Kaynak Dağılımı Üzerine Etkiler

Kayıt dışı kesimde üretim yapmanın kayıtlı sektöre göre ciddi boyutlarda maliyet avantajı vardır. Kayıt dışı ekonomik faaliyette bulunan işletmeler yasaların gerektirdiği yükümlülükler dışında kaldıkları için kar marjları yüksektir. Kayıt dışı kesimdeki bu avantajlar zaman içinde kaynakların kayıtlı kesimden kayıtsız kesime kaymasına yol açar.

Faktörlerin ekonominin kayıtlı sektöründen kayıt dışı sektörüne doğru kayışı, kayıt dışı sektörden elde edilen kazanç kayıtlı sektördeki elde edilen kazançla eşitleninceye kadar devam eder. Bu hareket, ekonomideki kaynak dağılımını değiştirir. (Alm, 1985, ss.243-263)

Ekonomide üretilmesi zorunlu belli malların kayıt dışı sektörde üretilmeye başlanması, kayıtlı ve kayıtsız kesim arasında verimlilik farkı bulunması halinde refah kaybına yol açar. Kayıt dışı kesim genellikle küçük ve orta ölçekte üretim yapan, düşük oranlı öz sermayeye dayalı işletmelerden oluşur. Bu üretim anlayışında büyük ve verimli yatırımların yapılması fazla mümkün değildir. Sermaye kısıtı altında verimliliği artıracak ileri teknolojiye sahip üretim mallarının edinilmesi zordur. Buna karşın, sermayenin kayıtlı alanda kullanılması, kredi kullanımını gibi bazı imkânları beraberinde getireceğinden verimliliği artırıcı yatırımların yapılmasına imkân tanır. Böylece, ekonomideki refah düzeyi artmış olur.

1.4.2.6. Gelir Dağılımı Üzerine Etkiler

Kayıt dışı ekonominin toplumsal refah üzerine etkisi, kaynak dağılımını bozacağından genellikle olumsuzdur. Ancak literatürde kayıt dışılığın toplumsal refah üzerinde olumlu etkiye sahip olduğunu iddia eden görüşler de mevcuttur. Bu görüşün savunucularına göre, üretim kayıtlı olsun olmasın ekonomik büyümeyi artırır, istihdam

yaratır ve kayıtlı ekonomiye kaynak sağlar. Sonuçta gerçekleşen ekonomik büyüme ise toplum refahını artırıcı etki yaratır.

Kayıt dışı ekonominin kişisel refah üzerindeki etkisi ile ilgili de literatürde benzer bir tartışma söz konusudur. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler, ekonomik büyümeye katkı sağlayacağından geliri artırır. Artan gelir ülke çapında bölüşülecek pastayı büyütür.

Ancak, büyüyen bu pastanın dağılımı konusunda etkisi ise, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin türüne bağlıdır. Bu çerçevede, eğer kayıt dışı ekonomi, alt gelir grubuna dâhil olan kesime ikinci bir iş imkânı sağlıyorsa fakirlik düzeyinin belli oranda yukarı çekilmesine yardımcı olabilmektedir. Ancak kayıt dışı ekonomik faaliyetlere katılanlar arasında elde edilen gelirin dağılımı incelendiğinde, aynı olumlu durumun söz konusu olmadığı görülmektedir. (Karagül, 1997, ss. 185-205)

2. BÖLÜM

VERGİ POLİTİKALARININ KAYITDIŞILIĞI ÖNLEMEDE ETKİSİ

2.1. VERGİ VE VERGİ POLİTİKASI KAVRAMLARI

2.1.1. Vergi Kavramı

Toplumların sosyoekonomik gelişimi beraberinde kamu hizmetine olan talep artışını getirmiştir. Artan kamu hizmeti talebinin finansmanı kamu gelirleriyle, kamu gelirlerinin içinden vergilerle karşılanır. Vergi, vergi gelirini elde eden taraf olan devlet açısından bu sebeple önemlidir. Vergiyi ödeyen mükellefler açısından vergi, harcanabilir geliri negatif yönde etkileyen bir unsurdur; bu sebeple mükellef için öneme sahiptir. Ödeyen ve elde eden kesimler tarafından vergiye atfedilen önem, vergi ile ilgili konuların yüzyıllardır tartışılmasına neden olmuştur. Bu tartışmaların odaklandığı ilk ve temel nokta vergi kavramının açıklanmasıdır. Vergi kavramı ile ilgili olarak literatürde bir görüş birliğinin varlığından söz edilemez. Rasyonalist - ferdiyetçi devlet görüşüne dayalı yararlanma teorisi savunucularına göre vergi kamu hizmetinin karşılığı olarak ödenen bir transfer niteliğindedir. Organik-kolektivist devlet görüşüne dayalı iktidar teorisi savunucularına göre ise vergi, vatandaşların ödeme gücüne göre belirlenen ve alınan zorunlu ödemelerdir. Son yüzyılda ise verginin ekstra fiskal fonksiyonları vergi tanımları içinde yer almaya başlamıştır. Kamu hizmeti finansmanı verginin fiskal fonksiyonudur. Buna karşın gelişen ekonomilerde vergi bir politika aracı olarak ekstra fiskal amaçlar için sosyal ve ekonomik hayatı düzenlemek için kullanılmıştır. Verginin, literatürde yer alan bazı tanımları incelenerek vergi kavramı hakkında bilgi edinilebilir.

Modern vergi tanımı olarak nitelendirilen Fransız yazarlarından Lucian Mehl'in verginin unsurlarını tamamıyla belirten tanımına göre; vergi, devletin, mahalli idarelerin ve kamu kudretine sahip diğer toplulukların, gördükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, esas olarak gerçek ve özel

hukuk tüzel kişilerinden ve bazı kamu hukuku tüzel kişilerinden belli bir yarar karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre, kamu zoruyla, kesin olarak aldığı paralardır. (Edizdoğan, 2011, s.147)

Orhan Dikmen ise zamanımızda vergi, devlet ya da devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu hükmi şahıslarınca, fert ya da kurumlardan, hukuki zorunluluk altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan para tutarlarıdır; diyerek bir vergi tanımı geliştirmiştir. (Edizdoğan, 2011, s.148)

Bu tanımlamalardan yola çıkılarak verginin özellikleri belirlenebilir. Verginin borçlusu ve alacaklısı olması, cebri olması, karşılıksız olması, kamu giderlerinin karşılığı olması, para ile ödenmesi verginin özellikleridir.

2.1.2. Vergi Politikaları

Piyasa ekonomilerinde hedeflenen makro ekonomik amaçlara ulaşmak için para ve maliye politikaları uygulanır. Para politikası devletin merkez bankası aracılığıyla para arzı odaklı olarak yürütülen politikadır.

Maliye politikası ise "belirli ekonomik amaçlara ulaşmak için kamu maliyesi araçlarının kullanılmasıdır. Hükümet topladığı vergilere, yaptığı transfer ödemelerine ya da satın aldığı mal ve hizmetlere karar verdiği zaman esasen maliye politikası uygulamış olur. (Pınar, 2010, s.33)

Maliye politikasını uygulamak için kullanılan politika araçları kamu harcamaları, kamu gelirleri ve borçlanma olarak üçe ayrılır. Vergi politikaları bu araçlardan kamu gelirleri içinde yer alır. Modern ekonomilerde en önemli kamu geliri kalemi vergi kalemidir. Bu sebeple kamu geliri aracı dar anlamda tanımlandığında kastedilen vergilerdir. Devletler, ekonominin konjonktürel durumuna göre vergi politikası uygulayabilecekleri gibi gelir dağılımını etkilemek veya ekonomik büyüme hedeflerine ulaşmak gibi amaçlarla vergi politikası uygularlar.

Vergilerin mali amacı kamu hizmetinin finansmanıdır. Gelişen ekonomiler, karar alıcıların vergiye ilave mali fonksiyonlar yüklemesine de sebep olmuştur. Verginin ilave mali fonksiyonunun olması uygulanan vergi politikalarını etkiler.

Vergi politikaları belirlenirken üzerinde durulması gereken noktalar; vergi yükü olarak ifade edilen kamu kesimine aktarılacak milli gelir oranı, hedeflenen vergi yükünün topluma adaletli ve dengeli dağıtımı ve vergi gelirleri ile hangi tür harcamaların yapılması gerektiğidir. (Gencel ve Kuru, 2012, s.36)

Vergi politikasının kapsamının belirlendiği süreçte karar verici hükümet olmakta ve bu da bir siyasal süreci ifade etmektedir. Kamu harcamalarının finansmanı için ne kadar vergi toplanacağı, vergi konularının neler olacağı, vergilemenin zamanı, kimden ve hangi kesimden ne kadar vergi alınacağı, hangi konu ve mükelleflerin vergileme dışı bırakılacağı, finansmanda alternatif yöntemlere başvurulup başvurulmayacağı birer siyasal karar alma sorunudur. Siyasal karar alma mekanizması diğer maliye politikası değişkenleri üzerinde olduğu gibi vergileme üzerinde de son derece önemli etkilere sahiptir. (Gencel ve Kuru, 2012, s.37)

Vergi politikaları belirlenirken üzerinde durulması gereken hususlar ve vergi politikaları oluşturulurken yaşanan siyasal karar alma süreci uygulanacak vergi politikalarının belirlenmesinde etkilidir. Uygulanacak vergi politikaları da bir sonraki kısımda ifade edileceği gibi kayıt dışı ekonominin boyutlarını etkiler.

2.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN NEDENİ OLARAK VERGİ POLİTİKALARI

Vergi politikaları, vergi politikalarını etkileyen siyasal karar alma süreci ve vergi politikaları belirlenirken üzerinde durulması gereken hususlar kayıt dışı ekonomi açısından önemlidir. Kayıt dışı ekonomi ile vergi politikaları arasında yakın bir ilişki vardır. Bir ülkede uygulanan vergi politikaları kayıt dışı ekonominin boyutunu etkiler. Türkiye'de ilk kez 2005 yılında Resmi Gazetede yayımlanarak 2006-2008 döneminde uygulanmak üzere yürürlüğe giren orta vadeli programda vergi politikasının temel amacı büyüme ve istihdam politikasını desteklemek ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmak olarak belirlenmiştir.⁵

⁵ERDİKLER Ş, Şaban Erdikler Yazı Arşivi <http://gsunarr.blogspot.com/2005/08/aban-erdikler-yazi-arivi.html> , Erişim Tarihi: 08.09.2013

Kayıt dışı ekonomi ile vergi politikaları arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılabilmesi için kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran nedenler incelenmelidir. Kayıt dışı ekonominin mali, sosyal, psikolojik, ekonomik ve politik pek çok sebebi vardır. Ayrıca bir ülkedeki ekonomik sistemin ve ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin kayıt dışılığı oluşturmada etkisi vardır. Genel olarak kayıt dışı ekonominin nedenleri sınıflandırılacak olursa altı temel nedene ulaşılır:

1. Ekonomik nedenler
2. Mali nedenler
3. Hukuki ve idari nedenler
4. Sosyal ve yapısal nedenler
5. Siyasal nedenler
6. Psikolojik nedenler (Karatay, 2009, ss.27-28)

Hükümetçe uygulanan vergi politikaları kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisini özellikle mali nedenler kanalıyla gösterir. Bu nedenle kayıt dışı ekonomiye sebebiyet veren mali nedenler ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.2.1. Kayıt Dışı Ekonomiyi Oluşturan Mali Nedenler

Kayıt dışı ekonomiyi oluşturan mali nedenler daha önce de belirtildiği gibi vergileme ile ilgili nedenlerdir.⁶

2.2.1.1. Vergi Yüğü

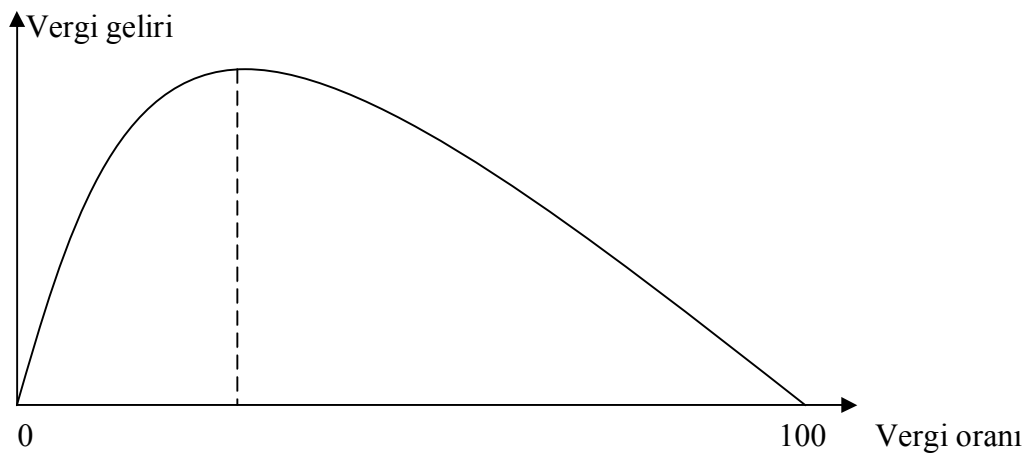
Mükelleflerin sahip oldukları ödeme gücü karşısında katlandıkları vergi tutarının oransal ilişkisini ifade eden vergi yükü, mükellefi zorlayacak biçimde ağır olursa, mükellefler vergi ödememeyi tercih ederek çeşitli yollarla vergiden kaçınacakları için devletin vergi hâsılatı azalır ve kayıt dışı ekonominin boyutları artar. (Edizdoğan, 2011, s.186)

⁶Bu sınıflandırma Karatay Ö.'nün adı geçen çalışmasına göre yapılmıştır.

Türkiye'de mükellefin vergiye bakış açısını incelemek amacıyla yapılan çalışmalar vardır. Bu kapsamda 2007 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından da yayımlanan "Türkiye'de mükelleflerin vergiye bakışı"⁷ adlı çalışma yapılmıştır. Adı geçen çalışmada mükellefler vergi yükü ile alakalı olarak, vergi oranlarında meydana gelen artışların vergi kaçırmayı teşvik ettiğine dair düşüncelerini beyan etmiştir. Mezkûr çalışmanın farklı bir bölümünde de mükellefler, vergi oranlarında yapılacak indirimlerin vergi ödemeyi teşvik edeceği yönünde fikirlerini açıklamışlardır. Yüksek vergi yükü, mükellefler açısından yeni yatırımlarda kullanılacak fonların devlete vergi olarak ödenmesine yol açar. Bu durum, mükellefleri vergi ödemek ile vergi ödemeyip yatırım yapmak tercihleri arasında seçim yapmak zaruretinde bırakabilir. Sonuçta, vergi ödememeyi seçen mükelleflerin bu tercihi neticesinde kayıt dışı ekonominin boyutları artabilir.

Vergi oranlarının artışı nedeniyle vergi yükünün artması, mükelleflerin vergiye bakış açısını olumsuz etkiler. Bu nedenle, elde edilen vergi hâsılatını artırmak için vergi oranlarının artırılması, mükelleflerin vergi kaçırmalarını tetikleyeceğinden, hâsılatın istenilen düzeyde artmasını engeller. Hedeflenen hâsılat artışı ile gerçekleşen hâsılat arasındaki fark kayıtlı ekonomiden kayıt dışı kesime aktarılan miktarı gösterir. Bu nedenle vergi oranları arttıkça kayıt dışı ekonominin boyutunun büyüyeceğini söylemek yanlış olmaz. Ünlü Amerikalı iktisatçı Arthur Laffer bu yöndeki bulgularını Laffer Eğrisi analizinde açıklamıştır.

Şekil 1: Laffer Eğrisi



⁷TUAY E. ve GÜVENÇ İ. "Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı", 2007, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 18.03.2013

Laffer eğrisine göre, analizde yatay ekseninde yer alan vergi oranı sıfır ile yüz arasında önceden bilinmeyen bir vergi oranında iken, devletin elde ettiği vergi geliri maksimuma ulaşır. Ancak, vergi oranı optimum oranı geçtiğinde vergi hasılatı azalmaya başlar. Hükümetler, vergi optimumundan yüksek oranda vergi uygularsa vergi hâsılatı azalarak kayıt dışı ekonominin boyutu artacaktır.

2.2.1.2. Vergilendirmeye İlişkin Hususların Belirsizliği

Vergilendirme ile ilgili hususların belirsizliği vergilemede açıklık ve belirlilik ilkeleri ile ilgilidir.

Vergide açıklık, vergi yasalarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmiş olmasını ifade eder. (Akdoğan, 2009, s.209) Vergide belirlilik ise vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından anlaşılabilir bir şekilde ortaya konulmuş olmasını ifade eder. (Akdoğan, 2009, s.208)

Bu konuda Türkiye'de mükellefler %68 gibi büyük bir oranla vergi kanunlarının yeterince açık olmadığını belirtmiştir. (Tuay ve Güvenç, 2007, s.58) Ayrıca mükelleflerin yarıdan fazlası vergilendirme ile ilgili bilgilere erişmekte güçlük çektiklerini belirtmiştir. Vergide açıklık ve belirlilik ilkelerine ters düşen bu gibi haller Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutlarının artmasına sebebiyet verebilir.

2.2.1.3. Vergi Denetiminin Yetersizliği

Vergi incelemeleri, verginin denetimini sağlar. Bir ülkede mükellefin vergi ve vergilendirme ile ilgili sorumluluklarını yerine getirip getirmediği ve zorunluluklara uyup uymadığı vergi incelemeleri yoluyla denetlenir. Vergi denetimi, çeşitli yapısal ve idari sorunlar nedeniyle etkin bir şekilde gerçekleştirilemezse, mükelleflerde vergi ile alakalı davranışlarının idare tarafından denetlenmeyeceği algısı oluşabilir ve böylece vergi ahlakı olumsuz etkilenebilir. Nitekim Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından 2007 yılında yaptırılan araştırmaya göre, mükelleflerin vergisini hiç ödememelerine rağmen yakalanmayan kişiler olduğuna inancı %70 gibi büyük bir

oranda çıkmıştır. (Tuay ve Güvenç, 2007, s.77) Ayrıca mükelleflerin %69'u yakalanma olasılığı yüksek mükelleflerin daha az vergi kaçıracağına inandığını belirtmiştir. (Tuay ve Güvenç, 2007, s.120) Yine %60'lık bir oran, denetlenme korkusu olmasa sunulan mal ve hizmetler karşılığında fiş verilmeyeceğini düşünmektedir. (Tuay ve Güvenç, 2007, s.85)

Bu tespitlere göre, etkin bir vergi denetiminin olmaması veya mükelleflerin etkin denetim olmadığına inanması durumunda, mükellefler faaliyetlerini kayıt dışında yürütme eğilimine girebilirler ki bu durumda kayıt dışı ekonomiyi genişletir.

2.2.1.4. Vergi Afları

Vergi affı, vergi kanunlarına göre tahakkuk ettirilen vergi, resim, harçların tahsil edilememesi durumunda, ortaya çıkan gecikme zam ve gecikme faizlerinden devletin şartlı ya da şartsız olarak vazgeçmesidir. Devletin af yetkisini kullanması durumunda, devletin kendi koyduğu kurallara uymayanlara uyguladığı cezalardan vazgeçmesi anlamına da gelmektedir. (Taşkın, 2006, s.37)

Vergi affı ile ilgili ayrıntılı açıklamalar çalışmanın 3. bölümünde yapılacaktır. Burada vergi affının vergi politikaları içerisinde yer alması nedeniyle kayıt dışı üzerinde mali etkiye sahip olduğu belirtilmeye çalışılacaktır. Vergi affı, vergi politikaları içinde yer alır. Vergi aflarının çıkarılma sebepleri çok çeşitlidir. Bunlar, devletin vergi gelirlerini daha kısa sürede tahsil etmek istemesi, vergi idaresinin işleyişinden kaynaklanan sorunlar, etkin vergi denetiminin yapılamaması gibi sebeplerdir. Hangi amaçla ve ne şekilde olursa olsun çıkarılan vergi afları, mükellefin vergi ile ilgili tutum ve davranışlarına etki ederek vergi ahlakını olumsuz yönde etkiler. Kayıtlı kesim, yakın zamanda vergi affı çıkacağını düşünürse faaliyetlerini kayıt dışına çıkarma eğilimine girer. Nitekim Türkiye için yapılan çalışmada mükelleflerin %68,5 gibi bir çoğunluğu, yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükellef vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getirir şeklinde görüş beyan etmiştir. (Tuay ve Güvenç, 2007, s.70) Aynı çalışmaya göre, mükelleflerin %73,8 'i vergi affının vergi kaçırarlara yaradığını düşünmektedir. (Tuay ve Güvenç, 2007, s.69)

Bu şartlarda, uygulamada çeşitli sebeplerle sıklıkla başvuru alan vergi affi politikası, mükellefin vergi sistemine olan güvenini sarsarak, mükellefte vergi affi beklentisi oluşturur. Vergi affi beklentisi gerçekleşirse, verginin cezası affa uğrayacaktır; verginin aslı ise vadesinden sonra ödenmiş olacaktır. Bu durum vergiyi ödememeyi mükellefler açısından karlı hale getirir. Mevcut fonlar, vergiyi ödemek için kullanılmak yerine yatırım yapmak, ileri teknolojiye sahip makine ve teçhizat almak için kullanılabilir. Ödenmesi gereken vergi, affa uğradıktan sonra yani ileri bir tarihte ödenebilir. Böylece, elde tutulan fonlar işletme açısından daha karlı bir biçimde değerlendirilirken, vergi ödememenin cezasına da katlanılmaz. Ayrıca, vergisini ödeyen ve ödemeyen mükellefler arasında haksız rekabet oluşur. Vergiyi vadesinde ödeyen mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında değişiklik olur. Bu sebeplerle, vergi affi yarattığı mali ve psikolojik etkiler neticesinde, kayıt dışı ekonominin boyutunu artırır.

2.2.1.5. Dolaylı Vergilerin Ödenmek İstenmemesi

Dolaylı vergilerden özellikle Katma Değer Vergisi (KDV) oranlarının yüksek olması mal alım satımında bulunan kişileri, KDV'den kaçınmak amacıyla fiş-faturasız alım satıma yönlendirmektedir. Mal ve hizmet alım satımında fiş-fatura ve benzeri diğer teşvik edici belgelerin kullanılmaması, bu işlemlerin kayıt dışı kesimde gerçekleşmesine yol açar. Kayıt dışı ekonominin beyan dışı kategorisine sokulabilecek bu tarz işlemlerin yüksek vergi oranları nedeniyle artması, kayıt dışı ekonominin boyutunu artırır.

2.2.1.6. Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği

Kayıt dışı ekonominin mali nedenlerinden bir diğeri muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinde yaşanan sıkıntılardır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 227'ye göre; Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye yetkilidir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, yukarıdaki fıkra hükümlerine beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların

dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Yukarıdaki kanun maddesi müşavirlik hizmeti sağlayan meslek mensuplarına vergi ile ilgili sorumluluklar yüklemiştir. Buna göre, müşavirlik hizmeti sağlayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde gösterilen vergilerin, gerçeğe uygun olarak ödenmesinden sorumludur. Bu meslek mensupları, eğer gerekli bilgi ve donanıma sahip değillerse, verginin ödenmesi gereken tutarda ödenip ödenmediğini yeterince kontrol edemezler. Bu durum, mükelleflerin kayıt dışı alanda işlem gerçekleştirmelerini kolaylaştırır.

Mükellef ile ilgili vergi dairesi arasında köprü vazifesi gören bu meslek mensuplarının gerekli bilgi donanımına sahip olmamaları kadar, mükellefle şahsi münasebetlerde bulunması da verginin doğru bir biçimde ödenmesini engeller ve kayıt dışı ekonominin boyutlarını artırır. (Karatay, 2009, s.46)

2.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÇÖZÜMÜ OLMASI BAKIMINDAN VERGİ POLİTİKALARI

Gelişmiş ülkelerin aksine ülkemizde kayıt dışı ekonominin tahmini boyutu çok yüksektir. 2012 yılında resmi yetkililerce yapılan açıklamalara göre Türkiye'de kayıt dışı ekonominin %27,7 ye gerilemiş olduğu söylenmiştir.⁸ Ancak bu oran gelişmiş ekonomilerdeki %10 ila %15 lik oranlara göre yine de yüksek kalmıştır.

Bir önceki kısımda incelendiği üzere, uygulanan vergi politikaları, kayıt dışı ekonomiyi oluşturan mali nedenlerdendir. Dolayısıyla, bir ekonomide etkin vergi politikaları uygulanmak sureti ile kayıt dışı ekonominin mali nedenleri büyük ölçüde ortadan kaldırılabılır. Böylece, ekonomik faaliyetler kayıt dışı ekonomiden kayıtlı ekonomi alanına kaydırılabilir. Bu nedenle etkin vergi politikalarının uygulanması kayıt dışılığı

⁸"Türkiye'de kayıtdışı ekonominin seviyesi yüzde 27,7'ye düştü." Şimşek, M <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=NewsD&Id=6092>, Erişim Tarihi: 14.09.2012

önlemede önemli bir araçtır. Çalışmanın bu kısmında, etkin vergi politikalarının uygulanması suretiyle kayıt dışılığın nasıl önlenebileceğine yer verilecektir.

Kayıt dışılığın önlenebilmesi için öncelikle vergi tabanının genişletilmesi ve vergi oranının düşürülmesi gerekmektedir.

Vergi tabanını genişletmenin başlıca üç yolu vardır. Bunlar; vergi yasalarında yer alan istisna ve muafiyetlerin mümkün olduğunca daraltılması, vergi oranlarının düşürülerek vergiye karşı direncin azaltılması ve vergi yönetimini etkin kılarak vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmektir. (Biçer, 2006, s.115)

Muafiyet, vergi yasalarında kişiye tanınan ve kişinin vergi ödememesini sağlayan bir müessese iken; istisna konuya tanınan vergilememe müessesesidir. Muafiyet ve istisnaların vergi mevzuatındaki varlığı mükelleflerin bir kısmının vergilenmemesine yol açacağından gelir dağılımını olumsuz yönde etkileyebilir. Muafiyet ve istisnalardan yararlanmayan işletmeler aleyhine haksız rekabet yaratılır. Kapsam dışında kalan bu işletmeler faaliyetlerini kayıt dışına çıkarmaya başlarlar. Bu nedenle muafiyet ve istisnaların kapsamının daraltılması ile kayıt dışı ekonomiden kayıtlı ekonomiye geçiş süreci hızlanır.

Mevcut iktisadi yapılanma dikkate alınarak, kazanç türleri ve gelir unsurları itibarıyla vergi oranlarının düşürülmesi vergiye direnci azaltacaktır. (Biçer, 2006, s.116)

Düşük vergi oranları, alıcı ve satıcıyı vergi kaçırmaya dair şahsi ilişkiler kurma eğiliminden uzaklaştırır. Vergi oranları hâlihazırda düşük olduğu için mükellefler vergiye karşı direnç göstermeyerek vergiyi ödeme yolunu seçerler. Ancak kısa vadede vergi oranlarının düşürülmesi vergi hâsılatının da azalmasına neden olur. Bu sebeple, vergi oranları düşürülürken vergi tabanını artıracı önlemler alınmalıdır.

Ülkemizde vergi reformu konusu gündeme geldiğinde hemen herkesin ileri sürdüğü hususlardan biri vergi tabanının genişletilmesidir. Günlük hayatta, daha anlaşılır olması açısından bu klasik deyimın Türkçesi; şu anda verginin konusuna girmeyen bir kısım kişilerin ve gelirlerin vergilendirilmeye başlanması ya da aslında vergiye tabi olmasına rağmen beyan ya da vergi dışında kalan (istisna,

muafiyet, vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarıyla) gelirlerin gerçek tutarlarının beyan edilmesidir. Kısacası vergi tabanının genişletilmesi, beyanname veren kişi sayısının ve/veya beyan edilen kazançların artmasıdır. (Karyağdı, Temmuz 2011, s.37)

Türkiye'de gelir vergisi reformu yapılarak vergi tabanı genişletilebilir. Gelir vergisi kanununa göre beyanname verme sınırlarının yüksek olması, menkul sermaye iratları, zirai kazançlar, telif kazancı gibi kazanç türlerinin stopajla vergilendirilmesi mezkûr kazanç sahiplerinin giderlerini beyannameye yansıtamamaları sonucu, bu kişilerin yaptığı harcamalar kayıtlı ekonomiye alınamaz. Böylece bu kişilere mal ve hizmet sağlayanların elde ettiği kazanç da kayıt dışında kalır. Modern maliye anlayışının hâkim olduğu günümüz şartlarında, gelir vergisi kanunundaki bu tip aksaklıkların giderilerek daha çok mükellefin vergi vermesi sağlanmalı, vergi tabanı genişletilerek kayıt dışılık önlenmelidir.

Vergi kanunları içine yerleştirilen vergi teşviklerinin, vergi kanunları içinde değil de başka düzenlemelerle uygulamaya konması da kayıt dışılığı önlemede etkili olabilir. Bu görüşün savunucularına göre, mükellefe vergi ödeme alışkanlığını kazandırmak önemlidir. Vergi kanunları içinde teşviklere yer verilmesi ise mükellefi vergi ödeme alışkanlığından uzaklaştıracaktır. Bu sebeple, ekonomide desteklenmesi istenen kesimler vergi kanunlarında yer alan teşvikler yerine, kredi sıkıntılarının giderilmesi, mikro kredi ve benzeri yenilikçi yöntemlerle desteklenebilir.

Kayıt dışılığı önlemek için, tarım kesiminin vergilendirilme politikası da önem taşır. Türkiye'de tarım kesiminde çalışan insan sayısı fazla olmakla beraber, bu kesim aynı oranla gelirden pay alamamaktadır. Bu yüzden yıllar yılı Türkiye'de tarım kesiminin büyük ölçüde vergilendirilmemiştir. Nitekim yürürlükte bulunan 193 sayılı gelir vergisi kanununa göre zirai kazancın vergilemesinde temel esas kesinti yöntemi olarak belirlenmiştir. İşletme büyüklüğü ölçüleri mezkur kanunda belirtilen sınırları aşan zirai kazanç sahipleri ise işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutmak suretiyle vergilendirilirler. Ancak, tarım sektöründe aile üretimi denebilecek çapta küçük ölçekli üretim yapılması, modern ve büyük ölçekte üretim yapılamaması bu kesimin büyük ölçüde vergilendirilememesine neden olmuştur. Bu kesimin vergilendirilmemesi, üreticilerin üretimi gerçekleştirirken yaptıkları giderleri yansıtamamalarına, dolayısıyla

bu kişilere tedarik sağlayan mükelleflerin de kazançların bir kısmının kayıt dışında kalmasına yol açabilmektedir. Bu nedenle, tarım kesiminin vergilendirilmesinde, tarım işletmelerinin birleşmesine yardımcı, bölünmesini engelleyici politikalar uygulanmalı, vergiden kaçınmak için küçük çapta üretim yapılmasının önüne geçilmelidir.

Kayıt dışı ekonomiyi önlemede vergi aflarının sıklıkla uygulanmasından kaçınılması kritik bir öneme sahiptir. Hükümetler oy maksimizasyonunu sağlamak için vergi affını bir politika uygulaması haline getirmiş ve bu politikaya sıklıkla başvurmuşlardır. Türkiye tarihine bakıldığında, 27 defa vergi affına ilişkin kanunların çıkarıldığı görülür. Vergi affının bir politika haline gelmesi ve sıkça uygulanması, mükelleflerin vergi ahlakını bozucu yönde etkide bulunur. Vergiyi zamanında ödeyen mükellefler, vergilerini vaktinde ödemeselerdi de bir yaptırımla karşılaşmayacaklarını düşünmeye başlarlar. Mükellef psikolojisinde bu süreç mükellefin vergiyi ödememe yoluna sapması ile sonuçlanabilir. Vergi affı kötü mükellefi affeden, iyi mükellefi cezalandıran bir kurumdur. Bu müessesinin sıklıkla uygulandığı bir ekonomide vergi ahlakı yozlaşan mükellefler de nasıl olsa vergi affı çıkar düşüncesi ile vergi kaçırmaya başlar ve bu durum kayıt dışı ekonominin boyutlarını olumsuz yönde etkiler. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmeyi amaç edinmiş politika yapıcılar, vergi affından şiddetle uzak durmak durumundadır.

Yukarıda ayrıntılı şekilde bahsedildiği üzere, bir ekonomide etkin vergi politikalarının uygulanması kayıt dışı ekonominin boyutlarını azaltmada önemli rol oynar. Bu nedenle hükümetlerin, kısa vadede fayda sağlayan vergi politikası birleşenlerini tercih etmek yerine uzun vadede sonuç verecek ve toplumda vergi ahlakının, bilincinin oluşumuna basamak teşkil edecek politikaları seçmesi ve uygulaması kayıt dışı ekonominin boyutlarının azaltılmasına yardımcı olacaktır.

3. BÖLÜM

VERGİ POLİTİKASI UNSURU OLARAK VERGİ AFLARI, GEREKÇELERİ VE SONUÇLARI

Vergi afları, sosyal ve ekonomik hayata müdahale amacıyla kullanılan vergi politikalarının bir unsurudur. Vergi affı, toplumdaki bireylerden çoğunu doğrudan veya dolaylı olarak etkileyeceğinden, toplum üzerinde sosyal, mali, ekonomik, psikolojik etkiler yaratır. Vergi politikaları kayıt dışı ekonominin mali nedenlerinden olduğundan ve vergi afları da vergi politikalarının içinde yer aldığından; vergi aflarının ayrıntılı olarak incelenmesi kayıt dışılıkla mücadele için gereklidir.

3.1. AF KAVRAMI

Af kurumu oldukça eski bir geçmişe sahip olup, bugünkü anlamıyla affın ortaya çıkması cezalandırma hakkının devlete geçmesiyle mümkün olmuştur. Dinlerde de af geniş bir yer bulmuş olup, af en yüksek, ulvi hareket tarzı olarak benimsenmiştir. Eski Roma'da af halka ait bir yetkidir. İslam hukukunda da çok yaygın olarak kullanılmakta olup affetme yetkisi bizzat mağdura ait olup, mağdurun öldüğü durumlarda affetme yetkisi mirasçılara geçer ve onlar tarafından kullanılırdı. (Taşkın, 2006, s.28)

Toplumda, bazı davranışlarda bulunmanın sonucu olarak ceza verilmesi gerektiği düşüncesinin zamanla hâkim olması gibi bu davranışlarda bulunmanın sonucunda verilen cezaların belli durumlarda affedilebilmesi gerekliliği düşüncesi de belirmiştir. Af yetkisi, daha önceleri kral, hükümdar, padişah gibi mutlak yetkililerce kullanılırken, toplumların gelişimi ile beraber bu yetki yasalarda yer almak suretiyle millet yetkilileri tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Böylece af yetkisi çoğunlukla anayasalarda yer alarak yasal bir zemine oturtulmuştur.

Af, Arapça kökenli bir kelimedir. Affın kelime anlamı bağışlamayı, bir haktan vazgeçmeyi ifade eder. Batı dillerinde kullanılan amnestia kelimesinin kökeni Yunancadan gelmekte olup anlamı unutmak, bağışlamaktır. (Çetin, 2007, s.172)

Affin hukuki tanımı ise kesinleşmiş ya da kesinleşecek cezaların, yetkili devlet organınca azaltılması ya da kaldırılmasıdır. Başka bir ifade ile af, suç oluşturan fiiller için ceza verme hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen gerçekleşmesini önleyen hukuki tasarruflar anlamına gelmektedir. Ceza hukuku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanabilmektedir. Vergi hukuku bakımından vergi affi denildiğinde, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. (Taşkın, 2006, s.29)

3.2. AFFIN HUKUKİ DURUMU

Af, bir suçun cezasının ortadan kaldırılması veya azaltılmasıdır. Suçu işleyen kişi, işlediği suçun cezasına katlanmamaktadır. Bu durumda, affedilen ceza, toplumu bir bütün olarak etkilemektedir. Cezanın affedilmesi toplumun tamamını dolaylı yoldan etkileyeceği için hukuk devletinde af kurumuna yasalarda hususiyetle anayasada yer verilmektedir.

Türkiye'de af kurumu 1982 Anayasasında ve TCK' da düzenlenmiştir. Anayasanın TBMM'nin görev ve yetkileri maddesinde "Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir." ifadesi yer almaktadır. Buna göre TBMM devlet aleyhine işlenen suçlar da dahil bütün suçlar için af ilan edebilir. Bunun tek istisnası Anayasa madde 169'da düzenlenen orman suçlarıdır. Ayrıca Anayasanın 104. maddesinde belirtildiği üzere cumhurbaşkanının sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebiyle belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak yetkisi vardır.⁹

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, TBMM açısından orman suçları hariç diğer suçlar için af yasağı söz konusu değildir. Buna göre, mali suçların affi ile ilgili bir düzenleme anayasada yer almadığı gibi, mali affi yasaklayan bir hükme de anayasada yer verilmemiştir. Anayasada vergi ile ilgili olarak 73. maddede vergi ödevi

⁹ATİLA M, "Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku'nda Af Kurumu", <http://www.ankarabarsu.org.tr/siteler/ankarabarsu/tekmakale/2010-1/2010-1-atila.pdf>, Erişim Tarihi: 21.07.2013

tanımlanmış, vergi adaletinin maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulup kaldırılacağı, muaflık, istisna, indirimleriyle oranlarına ilişkin değişiklik yetkisi hükümleri düzenlenmiştir.

Genel ve özel af ise Türk Ceza Kanunu 65. maddede yer almaktadır.

Hukuk sisteminde af genel af ve özel af olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan genel af, mahkûmiyeti ve kamu davasını kaldırmaktadır. Özel af ise sadece cezayı ortadan kaldırır. Genel af, sadece mahkûmiyetin bütün cezaî sonuçlarını değil, aynı zamanda fiilin suç olma niteliğini yok eder. Oysa özel af, fiilin suçluluk niteliğini değil, fakat hükmedilmiş olan cezayı ortadan kaldırır, azaltır veya başka bir cezaya çevirir. (Taşkın, 2006, s.31)

3.3. VERGİ HUKUKUNDA AF

Af kavramı "vergi affı" adı altında vergi hukukunda yer almamaktadır. Vergi afları, vergi kanunları dışında başka kanunlar kapsamına alınmak suretiyle düzenlenmiştir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)' da, vergi affı müessesine yer verilmemiştir. Vergi kanunlarında vergi affı kavramına yer verilmemesinin nedeni bu kavramın mükellefler üzerinde yaratacağı olumsuz etkilerdir. Vergi afları vergi politikalarının bir unsurudur. Hükümetler için maliye politikasını yürütmeye önemli bir araçtır. Bu sebeple, maliye politikası yapıcısı olan hükümet, vergi affı politikasını uygularken; bu politikanın seçmenleri üzerinde olumsuz etkiler yaratmasını önlemek amacıyla, uygulanan politikayı "vergi affı" olarak adlandırmaktan kaçınmıştır. Nitekim Türkiye'de gerçekleştirilen vergi aflarına dair kanunlara tasfiye, terkin, tecil, alacakların yeniden yapılandırılması gibi isimler konularak vergi affının telaffuzundan kaçınılmıştır.

Vergi affı ulusal ve uluslar arası literatürde yaygın olarak kullanılmaktadır. İngilizcede vergi affı kavramı, "tax amnesty" sözcüğüyle ifade edilirken, Almandada "steuramnestie", Fransızcada ise "amnistie fiscale" olarak ifade edilmektedir. (Taşkın, 2006, s.37)

Vergi affi, mali af kavramının bir alt kavramıdır. Mali affin tanımı da vergi ve caza kanunlarında yer almamakla birlikte mali af, devletin vergi dışında kalan ilişkilerini de kapsamaktadır.

Mali affin kapsamına; kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, sosyal güvenlik kurumu borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, ecri misil, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler girer. Vergi affının kapsamına ise vergi borçları, gecikme zamları ve vergi asılları girer. (Aygün, 2012, s.88)

Vergi affi mali af kavramına göre, vergilerle alakalı olmak üzere, daha sınırlı bir alanı ifade eder.

Mali af içerisinde yer alan vergi affi kavramını şu şekilde tanımlamak mümkündür. Vergi kanunlarına göre tahakkuk ettirilen vergi, resim, harçların tahsil edilememesi durumunda, ortaya çıkan gecikme zam ve gecikme faizlerinden devletin şartlı ya da şartsız olarak vazgeçmesidir. (Taşkın, 2006, s.39)

Af yetkisinin kullanılarak, tahakkuk eden vergi, resim ve harçlara ait gecikme zammı veya gecikme faizlerinin ya da her ikisinin, tamamından veya bir kısmından belirli koşullar çerçevesinde vazgeçilmesidir. (Dallı, 2006, s.23)

Vergi affi, belirli bir süre için, belli bir grup mükellefin önceki dönemlere ait vergi yükümlülüklerinin affedilmesi ve yasal takibe alınmaması karşılığında ödemeleri gereken tutardır. (Mikesell ve Ross, 2012, s.531)

Franzoni'ye göre vergi afları üç çeşittir;¹⁰

1. Beyan Affi: Vergi affi mükelleflere, belirli vergi dönemlerine ait vergi beyanlarını azaltılmış bir ceza ile ödeme imkânı sağlıyorsa beyan affıdır. Bu af ile mükelleflere gelir beyanlarını doğru olarak yapmaları ve bu beyana göre çıkacak vergi farkını ödemeleri şansı tanınır. Bu affa maruz kalan mükellefler hakkında, vergi idaresinin denetim ve inceleme yetkisi vardır.

¹⁰FRANZONI L.A., “Punishment and Grace: On the Economics of Tax Amnesties”, sf 3 <http://www2.dse.unibo.it/franzoni/Punish.PDF> , Erişim Tarihi: 29.05.2013

2. İnceleme Affı: Mükelleflerin belli bir bedel karşılığında, spesifik vergi dönemlerinde vergi incelemesinin dışında tutulması inceleme affıdır. Kararlaştırılan vergi dönemlerinde vergi idaresi mezkûr dönemlere dair inceleme yapılmayacağı ve bu dönemde gelirin esas kaynağını, gerçek tutarını araştırmayacağı taahhüdünü verir.

3. Takibat Affı: Vergi cezasının belli bir kısmının ödenmesi karşılığında idarenin belli vergilendirme dönemlerine müteallik takibat yetkisini askıya almasıdır.

Yukarıda verilen tanımlardan hareketle "vergi aflarının özelliklerini şöyle sıralanabilir:

Vergi affı yasayla çıkarılır.

Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.

Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir.

Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir. (Aygün, 2012, s.89)

Vergi aflarının kapsamı çıkarılan kanunlara göre değişiklik göstermektedir. Af, kavram olarak genellikle cezanın affını gerektirir. Buna karşın, muhtelif vergi affı tanımlamalarından da anlaşılacağı üzere, literatürdeki yaygın görüş vergi affının kapsamına vergi, resim, harçlar ve bunlara müteallik para cezaları, gecikme faiz ve zamları, diğer cezaların girdiği yönündedir. Verginin cezaları gibi aslı da vergi affının kapsamına dâhildir. Nitekim Türkiye'de varlık vergisinin bakayasının terkinine ilişkin kanun vergi aslının da affını kapsama almıştır. Yine son çıkarılan 6111 sayılı kanuna göre, bu kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda; vergilerin/gümrük vergilerinin % 50'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin % 50'si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir. Böylece vergi aslı

da 6111 sayılı kanun ile af kapsamına alınmıştır. 6111 sayılı kanundan evvel çıkarılan af kanunlarının bir kısmı da vergi aslını kapsama almıştır. 1963'ten bu yana çıkarılan 252, 325, 691, 2801, 4369, 4751 sayılı kanunlar vergi aslının affını kapsama alan kanunlardır.

Bu kapsamda çalışmanın bundan sonraki kısımlarında kullanılacak vergi affı kavramından anlaşılması gereken vergi aslı, cezaları, gecikme zamları ve af kanunlarında yer alan ve af kapsamına alınan bilumum yükümlülüklerdir.

Vergi tahsil etmek devlete anayasayla tanınmış bir yetkidir. Anayasada bu yetkinin kanun koymak suretiyle kullanılacağına yer verilmiştir. Devlet, tahsil edebileceği vergi gelirinin bir kısmından, vergi affı ile tek taraflı olarak yine kanun koymak suretiyle vazgeçmektedir. Vergiler anayasanın 73. Maddesinin açık hükmü gereğince kanunla konulup, kaldırılıp ve değiştirileceğinden, vergi aflarının çıkarılış şekli kanun olmak durumundadır. Vergi afları kanun koymak suretiyle çıkarılır. Kanun yapıcı yasama organı olduğundan vergi affı çıkarmaya yetkili tek organ TBMM'dir.

Vergi affının çıkarılış şekli kanun olmakla beraber, af hükümleri bazen genel af kanunları içindeki maddelerle; bazen özel olarak düzenlenmiş vergi kanunlarındaki atıflarla, bazen de sadece vergi cezasının affını sağlayan kanunlarla düzenlenir. (Yaraşır, 2013, s.176)

Bu açıdan değerlendirildiğinde mali affın çıkarılma şekillerini şu şekilde özetlenebilir.

Genel af kanunları içinde bir kaç madde ile düzenlenen mali aflar,

Sadece vergi cezalarının affını kapsayan af kanunları,

Sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları. (Yalçın ve Başer, 1996, s.1)

3.4. VERGİ AFFININ GEREKÇELERİ

Yasama organı tarafından çıkarılan kanunlar, bir gerekçeye dayandırılır. Kanunların bir gerekçesi olmak zorundadır. Vergi aflarının çıkarılış şekli anayasanın 73. Maddesi

gereğince kanundur. Buna göre vergi aflarının gerekçeleri de, TBMM'de kanun olarak çıkarıldıkları sırada açıklanır. Bu açıklamalara bakıldığında vergi aflarının siyasi, mali, ekonomik, psikolojik, teknik ve idari gerekçeleri olduğu görülür.

3.4.1. Vergi Aflarının Mali Nedenleri

Bir ekonomide kamu gelirleri kamu giderlerini karşılayamayacak duruma gelirse bütçe açık vereceğinden kamu finansman ihtiyacı doğar. Kamu finansmanı ihtiyacı kamu giderlerinin azaltılması ile giderilebileceği gibi kamu gelirlerinin artırılması ile de giderilebilir. Kamu giderlerinin azaltılması genellikle zordur. Bir kez kamu gideri yapılırsa, o gider artık ihtiyaç halini alabilir. Nitekim Peacock ve Wiseman' ın sıçrama hipotezinde¹¹ de belirtildiği üzere, olağanüstü dönemde yapılan harcamalar nedeniyle bir basamak yukarı sıçrayan kamu giderleri olağan dönemde eski düzeyine dönemez. Ayrıca, hükümetler oy maksimizasyonu kaygısıyla kamu harcamalarını azaltmak taraftarı değildir. (Durmuş, 2008, s.142) Bu sebeplerle, kamu finansman açığını kapatmak için kamu harcamalarını kısılması pek tercih edilmez. Kamu gelirlerinin artırılması kamu finansman açığının kapatılması için daha çok tercih edilen bir yöntemdir. Ancak, kamu gelirlerinin artırılması için teknik ve sosyal temellere dayanan politikaların bir süre kararlılıkla uygulanması gerekir. Bunun anlamı kısa vadede kamu gelirlerinde artış sağlanamayacağıdır. Bu nedenle, kısa vadede gelirlerin artırımlık istenmesi, vergi affi ile mümkün olmaktadır. Vergi affi, bir yandan ödeme güçlüğü içerisindeki mükelleflere ödeme kolaylığı, cezaların affi gibi avantajlar sağlarken, diğer yandan denetimler sonucu yakalanamayan veya teknik eksiklikler nedeniyle incelenmemiş mükelleflerin kaçırdıkları verginin mükellefin rızasıyla beyanına imkân tanır. Böylece, devlet hazinesine giren kamu alacağı tutarı artar ve vergi tahsilâtı

¹¹ **Peacock Wiseman Sıçrama Etkisi Yaklaşımı:** Kısa vadede sosyal huzursuzluklar ve savaşlar hem kamu harcamalarının hem de vergilerin artmasına ve kalıcı olmasına neden olur. Bu teori, kamu harcamalarındaki hızlı büyümenin kaçınılmaz olmadığını, kamu harcamalarının sıra dışı olaylar ya da tesadüfler sonucunda arttığını ileri sürerler. Normal dönemlerde kamu harcamalarındaki büyüme ılımlı düzeyde iken, dışsal ekonomik, siyasal ve sosyal şoklar (örneğin savaşlar ve ekonomik krizler) kamu harcamaları ve bunun finansmanının hızla artmasına neden olmaktadır. Peacock ve Wiseman (1967) buna Sıçrama ya da Yer Değiştirme Etkisi (Displacement Thesis) adını vermektedirler. Bu teoriye göre şoklar ortadan kalktıktan sonra dahi, yüksek düzeyde harcama ve vergileme devam etmektedir. (Türkiye'de 2000-2001 iktisadi krizleri sonrasında banka kurtarma operasyonlarıyla birlikte kamu harcaması/ GSYH oranının %46'ya yükselmesi bu bağlamda ele alınabilir.)

hızlandırılmış olur. Nitekim Türkiye'de özellikle 1980 sonrası çıkarılan af kanunlarının gerekçelerinde af kanunlarının gelir elde etmek amacıyla çıkarıldığı belirtilmiştir.

3.4.2. Vergi Affının Ekonomik Nedenleri

Belge düzeninin tam olarak oturtulamaması bazı servet unsurlarının ve stok malların kayıt dışında kalmasına neden olmuştur. Vergi aflarına, bu unsurların kayıtlı ekonomi alanına dâhil edilmesi için başvurulur. "Ülkemizde çıkarılan 2431, 2801 ve 4811 sayılı kanunların çıkarılma gerekçeleri içerisinde söz konusu ekonomik gerekçeler yer almaktadır." (Şenyurt, 2008, s.3) Vergi aflarının bir diğer ekonomik nedeni kara paranın yurtdışına çıkarılmasının önlenmesidir. Kara para elde edenler, bu kazancın izlenmesini güçleştirmek için kazançlarını vergi alınmayan vergi cenneti ülkelere ya da vergi oranlarının düşük olduğu off-shore merkezlerine aktarırlar. Böylece kara para kaynağından uzaklaştırılmış olur. İlegal kayıt dışı ekonomide yer alan bu kazancın sahipleri gelirlerini yasallaştırabilmek adına vergi vermeye razıdırlar. Vergisi ödenen kara para legal hale gelir. Kazanç sahiplerince, kazancın küçük bir kısmının devlete vergi olarak ödenmesi, vergi ödenmemesi durumunda yakalandığı takdirde devletin tüm kazanç el koymasına tercih edilir.

Bu nedenle, kazancın bankaya yatırılması veya sermaye olarak konulması halinde vergi affı ile bu kazancın vergilendirilmeyeceği şeklinde bir düzenlemeye gidilmesinin kara para aklayıcıların kararları üzerinde etki yaratacağı açıktır. (Şenyurt, 2008, s.3)

3.4.3. Vergi Affının Teknik ve İdari Nedenleri

Vergi affının teknik ve idari nedenleri vergi idaresi ve vergi yargısı ile ilgili hususları kapsamaktadır. Vergi yargısının ve vergi idaresinin iş yükü ağırdır. İş yükünün ağırlığı nedeniyle, vergiye müteallik sorunların çözümü zaman almakta, vergi davaları uzun sürmekte dolayısıyla vergi tahsilâtı gecikmektedir. Hem yargının üstündeki iş yükünün azaltılması, hem de yargı aşamasından geçerek tahsil edilmesi uzun zaman alacak vergilere derhal tahsil imkânı getirilmesi vergi aflarının idari gerekçelerindedir. Türkiye'de yürürlüğe konan af kanunlarının gerekçelerinde bu tip ifadeler yer

verilmiştir. Ayrıca bir ekonomide vergi reformu yapılacağında, yeni sistem vergi affı ile desteklenebilir. "Eski döneme ait dosyaların tasfiyesi" reformun gerçekleşmesine yardımcı olabilir. (Şenyurt, 2008, s.3) Mükelleflerin yeni sisteme uyumu bakımından da eski sistemdeki davranışlarının affı faydalıdır. Böylece mükellef için yeni sistemde dürüst davranması için tabiri caizse temiz bir sayfa açılır. Bu sebeplerle, vergi reformlarının vergi affı ile desteklenmesi gerekliliği affın teknik ve idari nedenlerindedir.

3.4.4. Vergi Affının Siyasi Nedenleri

Vergi afları özellikle siyasi istikrarsızlık dönemlerinde toplumda yatıştırıcı etki yaratır. Toplumun değişen koşullarına uymayan yasaların doğurduğu sonuçların ortadan kaldırılması ceza hukukundaki af kavramında anlamını bulduğu gibi mali af kavramı için de anlamlıdır. Bu anlamlılık özellikle gelişmemiş ülkelerde kendini gösterir. Mezûr ülkeler, siyasi istikrardan yoksun, sık sık hükümet değişiminin olduğu ülkelerdir. Yeni gelen hükümetler, eski hükümetlerin uygulamalarına yönelik bir değişim başlatırlar. Vergi affı da eski yönetimin mali anlamda tasfiye edilmesine anlamına gelir. Ayrıca, siyasi değişimin sancılı olaylar neticesinde gerçekleştiği dönemlerde toplumdaki gerginliği hafifletmenin bir yolu olarak vergi affı uygulanmaktadır.

3.4.5. Vergi Affının Psikolojik Nedenleri

Mükellef psikolojisi üzerinde etki yaratmak amacıyla vergi affına başvurulabilir. Vergi kaçırın ve henüz hakkında vergi incelemesi yapılmamış mükellefler için, yaptıkları yasalara aykırı eylemlerin inceleme yolu ile ortaya çıkarılıp bu eylemler için ceza kesilmesi ihtimali vardır. Bu mükelleflere affın yararlanma imkânı sağlanması onlara psikolojik rahatlık sağlar. Ayrıca vergi afları ile idare ve mükellef arasındaki anlaşmazlıkların giderilmesi sağlanacağından tarafların birbirine olan güveni artar. Bu durum idare ile mükellefler arasında daha yapıcı ilişkiler gelişmesine yol açar.

Vergi affı sonrasında, denetimlerin daha sık olacağını düşünen mükellefler vergi kanunlarına uymak konusunda hassasiyet gösterirler. Ancak bunun için vergi affına

sıkça başvurulmamalı ve vergi affi sonrasında daha sıkı tedbirler alınacağı mükellefe hissettirilmelidir.

Vergi affının bir diğer psikolojik gerekçesi ise mükellefe mali yaptırımlar uygulanması nedeniyle mükellefin çalışma azminin kırılmasının önlenmek istenmesidir.

3.5. VERGİ AFLARININ SONUÇLARI

Vergi aflarının sonuçları, literatürde çokça tartışılan konulardandır. Vergi affi savunucularının genel olarak affın gelir artırıcı özelliği üzerinde durdukları görülmektedir. Buna göre, vergi sisteminin aksayan yönleri nedeniyle vergisini ödeyemeyen mükellefler için af vergiyi ödeme fırsatı anlamına gelir. Bu durumda devletin tahsil ettiği vergi geliri artar. Vergi affının karşısında yer alan görüşün savunucularının ise affın uzun vadeli etkileri üzerinde yoğunlaştığı görülür. Bu görüşe göre af, toplumdaki adalet duygusunu zedeleyeceğinden mükelleflerin vergiye uyumunu azaltarak uzun vadede vergi hâsılatının azalmasına yol açar.

3.5.1. Af Yanlısı Görüşler

Uygulanan vergi sisteminin sosyal ve ekonomik gerçeklere uymadığı, ekonomide mevcut olan yüksek enflasyona paralel olarak vergi sisteminde değişiklikler yapılmadığı ve bu durumun mükellefleri doğrudan etkilediği, bu nedenlerle mükelleflerin vergi kaçırımlarının başka bir ifadeyle suç işlemelerinin bir anlamda mevcut sistemin yarattığı belirtilerek bu olumsuzlukların giderilmesi nedeniyle ve bu olumsuzluklar giderilene kadar gayri muayyen zamanlarda affın gerekli olduğu ileri sürülmektedir. (Yalçın ve Başer, 1996, s.3)

Ayrıca önceki dönemlerde mali güçlükler veya sair sebeplerle vergisini ödemiş veya ödeyememiş mükellefler için, ödeme imkânı getirilmesi sistemin, bu mükellefleri yeniden kazanmasına neden olacaktır. Kendisine af imkânı sağlanan mükellef, kayıt altına alınacak, böylece vergi tabanı genişleyecek ve gelecek dönemlerde vergi oranlarının düşürülmesinin önü açılacaktır. Vergi oranlarının düşük olması, vergisini aksatmadan ödeyen mükellefler için de faydalıdır.

Af yanlısı görüş savunucuları tarafından desteklenen bir diğer husus, vergi incelemelerinin yetersiz kalışının affı gerektirmesidir. Vergi incelemelerin yeterli sayıda mükellefe ulaşamamasının neticesinde inceleme geçiren ve geçirmeyen mükellefler arasında farklılık oluşur. Bu farklılıkların giderilebilmesi için, affa başvurulabilir. Ayrıca, vergi cezaları çoğu zaman bütçede gelir artırıcı bir etki yaratmanın aksine, bazı gelir kaynaklarının zarar görmesine sebebiyet vereceğinden, cezalarla ilgili af uygulanması faydalıdır.

Vergi afları, vergi yargısı üzerindeki iş yükünü hafifletir, vergi idarelerindeki kümülatif dosya sayısını azaltır. Böylece idare, mevcut enerjisini sistemin iyileştirilmesi yönünde olumlu adımlar atılması için kullanabilir. Aflar devletin vergi gelirlerinin artırılmasını sağladığı gibi kayıt dışında kalmış mükellefin kayıt altına alınması ile gizli kalmış vergi gelirini su yüzüne çıkarır. Affın bir diğer özelliği siyasi ve ekonomik istikrarsızlık dönemlerinden sonra toplumda yatıştırıcı etkiye sahip olmasıdır. Toplumda olağanüstü durumlar baş gösterdiğinde, olağan duruma gelinene dek mevcut dönemin şartlarına uygun af kanunlarının uygulanması gerekebilir. (Yalçın ve Başer, 1996, s.4)

3.5.2. Af Karşısı Görüşler

Vergi affı savunucularının görüşleri bazı hususlarda geçerliliğini korusa da, literatürdeki yaygın görüşe göre vergi affının sakıncaları daha baskındır. Vergi affına karşı olanların savunduğu görüşler özetle şu şekilde ifade edilebilir:

Vergi affının başlıca sakıncası, sıklıkla uygulanan af politikalarının toplumdaki adalet duygusunu zedelemesi ve toplumda kanunlara duyulan güveni azaltmasıdır. Ayrıca sıkça değiştirilen kanun hükümleri vergi kanunlarının diğer kanunlara kıyasla daha az önemli kanunlar olduğu algısını yaratabilir.

Aflar, vergi kanunlarına aykırı davranmanın yaptırımlarının uygulanmaması anlamına geleceğinden, cezaların vergi kanununa aykırı davranışların önüne geçmesi söz konusu olmaz, cezalar caydırıcı olmaktan uzaklaşır. Ceza yaptırımının etkisini bu denli yitirdiği bir sistemde, cezalandırılmayacağını düşünen mükellefin vergiyi ödemek hususunda müspet arzusu azalır. Böylece, verginin ödenmemesi veya mükelleflerin çeşitli şekillerde vergi kanunlarına aykırı davranması neredeyse özendirilmiş olur.

Afların vergisini vadesinde ve kanunlara uygun olarak ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etkileri vardır. Af kanunları neticesinde, vergisini kurallara uygun olarak ödeyen mükellefler cezalandırılırken, vergisini vadesinde ödemeyen mükellefler mükâfatlandırılmış olur. Vergi, girişimci bakımından faizsiz finansal kaynaktır. Vergi olarak ödenecek tutarın getirisi, vergi ödemek yerine diğer yatırımlarda kullanılmak suretiyle artırılabilir. Yatırımlarda kullanılan tutar, daha sonra vergi affı çıktığında cezasız bir şekilde ödenir. Bu da vergiyi vadesinde ödemenin fırsat maliyetini artırır. Bir ekonomide sıklıkla affın uygulandığını bilen mükelleflerde af beklentisi de oluşacağından, affın geleceği umuduyla vergiyi vadesinde ödememe gibi bir davranış biçimi oluşur. Bu durum uzun vadede değerlendirildiğinde mükellefin vergiye uyumunun azalacağı aşikârdır. Kısa vadede gelir artırıcı özelliğe sahip olduğu iddia edilen vergi afları, uzun vadede vergi uyumunu ve dolayısıyla vergi gelirini azaltıcı etki yaratabilir.

Dürüst vergi mükelleflerinin kendilerinin aldatıldıklarını düşünmeleri, gelecekteki vergi affını beklemenin gönüllü uyumdan daha iyi olacağına yönelik tavır sergilemeleri ile ortaya çıkacaktır. Söz konusu algının teşviki, dürüst mükellefler açısından vergisel uyuma zarar verebilecektir. Bu noktadaki hükümet açısından ortaya çıkan zorluk ise vergisel uyumun zarar görmesi ve ek gelir kaynakları elde etme arasındaki dengeyi sağlayabilmekten geçmektedir. (Yaraşır, 2013, s.179)

Vergi kaçakçılığı, piyasanın ekonomik koşullarına nazaran daha az riskli yani büyük ölçüde garantili ve ucuz finansal kaynak sağlama yollarından biridir. Bu gerçek, ekonomik rekabeti ters yönde etkilemekte ve af kanunu da bu eğilimi daha arttırıcı bir etken olmaktadır. (Sayar, 1988, s.72)

Buna göre afların dürüst mükellefler üzerinde olduğu kadar, piyasadaki ekonomik sistemin gelişmesi üzerinde de olumsuz etkisi vardır.

Aflar, uzun dönem etkileri bakımından dürüst mükelleflerin vergiye uyumunu azaltarak vergi hâsılatının erozyonuna sebep olacağından, sosyal harcamalar yolu ile devletten gelir elde eden muhtaç insanların durumunu da olumsuz etkiler.

Vergi affı politikası, anlık bir uygulama değildir. Af uygulandıktan sonra affın toplumda, mükellefler nezdinde ve ekonomik sistem üzerinde yarattığı etkiler iyi analiz

edilmeli ve yardımcı politikalar uygulanarak af politikası desteklenmelidir. Af sonrası oluşan olumsuz etkiler ancak böyle giderilebilir ve af politikasıyla hedeflenen amaçların başarılması mümkün olur. Ancak, siyasi, ekonomik veya sosyal çeşitli sebeplerle affın olumsuz etkileri giderecek politikalar uygulanamazsa, af dürüst mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratarak, onları vergi kaçırma yönünde teşvik edici bir unsur haline alır. Özellikle, affın sıklıkla uygulanması mükellefte af beklentisi oluşturur. Dürüst ve af beklentisi içindeki mükellefin vergiye uyumu azalır. Böylece, devlete ek gelir sağlanması gerekçesiyle çıkarılan vergi affı, uzun vadeli etkileri bakımından vergi uyumunu azaltarak vergi gelirlerinin düşmesine yol açar.

3.6. VERGİ AFLARININ BAŞARI KOŞULLARI

Af uygulamaları, sonuçlarının başarılı olması bakımından riskli uygulamalardır. Yukarıda bahsedildiği gibi, çoğu zaman devlete ek gelir sağlanması amacıyla yürürlüğe konan bu yasalar, başka politikalarla koordineli olarak uygulanmalıdır. Ayrıca, af ile hedeflenen amaçlara ulaşılması siyasi ve ekonomik bazı tedbirlerin alınmasını gerektirir. Aksi takdirde dünyada uygulanan pek çok mali affın sonucunda olduğu gibi vergi affı ek gelir yaratmaz. İrlanda'da ve ABD'de yapılan araştırmalarda vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde bir artış yaratmadığı tespit edilmiştir. Michigan'da yapılan araştırmada vergi affının yüksek katılım sağlama başarısını gösterdiği ancak gelirler üzerinde anlamlı bir artışa yol açmadığı belirlenmiştir. (Yaraşır, 2013, s.180)

Buna göre, af uygulamalarının başarılı olması belli bazı koşullarla mümkündür. Bu şartlar:

1. Vergi aflarının sıklıkla uygulanmaması, afların bir kerelik ilan edilmesi, ilan edileceği zamanın iyi belirlenmesi ve af ilanının mükellef tarafından öngörülememesi gerekmektedir. Böylelikle, affın vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkisinin azaltılması söz konusudur.
2. Mükelleflerin vergi affına gönüllü olarak katılımının sağlanması gerekmektedir. Mali yönetimin, affa katılımı teşvik edici biçimde adil ve kararlı davranması, mükelleflerin borç tutarlarına göre ödeme koşulları ve kolaylıkları oluşturması gerekir.

Ayrıca vergi af kanunları çıkarılırken bunun süresinin ayarlanması da önemlidir. Yükümlü açısından uygun zaman katılımı artıracaktır. Affa katılanlara nazaran katılmayanların daha yüksek cezalara tabi olacağı şeklindeki hüküm de affa katılımı artıracaktır. (Taşkın, 2006, s. 51)

3. Af kanunlarının reklamının iyi yapılması, kanunların amacının, kapsamının, affa hedeflenen sonuçların mükelleflere iyi bir biçimde anlatılması gerekir. Bununla ilgili gerekirse ulusal medya araçlarında reklam verilmesi, görülebilir yerlere tanıtıcı afişler asılması söz konusu olmalıdır. Af kanununun tanıtımı ile ilgili masraftan kaçınmak, kanunla amaçlanan hedeflere ulaşmayı zorlaştırır.

4. Af kanunları anlık uygulamalar değildir, kanunlar yürürlüğe konduktan sonra mevcut mali sistemdeki doğru işlemeyen müesseselerin, reformlarla düzeltilmesi gereklidir. Böylece, af uygulamalarına neden olan faktörler ortadan kaldırılarak, tekrar affa başvurmama kararlılığı sergilenmesi mümkündür. Ayrıca, af sonrası mükelleflerin tekrar vergi kaçırmaları halinde yakalanma olasılıklarını artırıcı idari ve hukuki düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

5. Afların başarılı olması, çıkarılan afların gelecekte mali anlamda suç işlenmesini önleyici nitelikte olmasına dayanmaktadır. (Yaraşır, 2013, s.181)

Vergi aflarının mükellefler için gelecekte temiz bir sayfa açılmasını sağlaması gerekir. Buna karşın vergi affın illegal ekonomideki kimselerin aften yararlanıp daha sonra tekrar suça bulaşmasını artırıcı etkisi varsa, af temiz bir toplum yaratmaktan çok suçu teşvik edici bir hal alır.

6. Af kanunları, idari işlemlerin yargısal denetim dışına çıkartılmasının aracı olarak kullanılmamalıdır. Vergi aflarına müteallik hususlarda yürütme organına müdahale yetkisi tanınmamalıdır. (Taşkın, 2006, s.54)

7. Af mevzuatının mükelleflerin anlayacağı şekilde açık ve anlaşılır bir dile ve sistematığe sahip olması, aften yararlanma prosedürünün gereksiz bürokratik işlemlerden arındırılması affa katılımı ve affın başarısını artırıcı etki yapar.

3.7. TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI

Türkiye'de toplam 27 adet vergi affını kapsayan yasa çıkarılmıştır. Bu afların kapsamına gecikme zammı ve vergi cezaları, gecikme faizi, stok affı, ek servet bildirim, matrah artırımı gibi hususlar girdiği gibi bunların bir kısmında vergi aslı da kapsama dahil edilmiştir. 1960 yılından önce uygulanan af kanunlarının kapsamı geniş tutulmamıştır. Modern anlamda gelir vergisi sistemine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 1960 yılında kabulü ile geçildiği için aflarla ilgili araştırmalar 1960 sonrasında yoğunlaştırılmıştır. 1960-1980 yılları arasında uygulanan af politikaları dönemin siyasi konjonktüründen büyük ölçüde etkilenmiştir. 1980 ve 1990 yılları arasındaki vergi affı uygulamalarının da yine büyük ölçüde 1980 yılındaki askeri müdahaleden ve vergi sistemindeki değişikliklerden etkilendiği söylenebilir. En son vergi affı uygulaması ise 6111 sayılı kanun ile 2011 yılında yapılmıştır.

Türkiye'de cumhuriyet tarihinde çıkarılan vergi affı kanunları ve bu kanunların kapsamı Şenyurt tarafından aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere, 1980 yılı sonrasında vergi aflarına sıklıkla başvurulmuştur. Nitekim cumhuriyet tarihindeki afların yarısından fazlası son 30 yıl içinde gerçekleştirilmiştir. 2000'li yıllardan sonra ise, af politikalarına eskisi kadar sıklıkla başvurulmadığı görülmüştür.

Tablo 2: Türkiye'de Vergi Affı Kanunları ve Kapsamı (Şenyurt 2008)

ÇEŞİTLİ YILLARDA ÇIKARILAN AF KANUNLARI							
Yıllar	Kanun No	Vergi Aslı	Gecikme Zammı, Vergi cezası	Gecikme Faizi	Stok Affı	Ek Servet Bildirimi	Matrah Artırımı
1924	Affi Umumi						
1927	1033	+	-	+	-	-	-
1933	2330	-	+	-	-	-	-
1934	2566	+	+	+	-	-	-
1961	281	-	+	+	-	-	-
1963	218	-	+	-	-	-	-
1963	252	+	+	+	-	-	-
1963	325	+	+	+	-	-	-
1965	691	+	+	+	-	-	-
1966	780	-	+	+	-	-	-
1974	1803	-	+	+	-	-	-
1981	2431	-	+	+	+	+	-
1982	2571	-	+	+	-	-	-
1983	2801	+	+	+	+	+	+

1984	3239	-	+	+	-	-	-
1988	3505	-	+	+	-	-	-
1988	3512	-	+	+	-	-	-
1989	3571	-	+	+	-	-	-
1990	3689	-	+	+	-	-	-
1992	3787	-	+	+	-	-	+
1996	4213	-	-	-	-	+	-
1997	4264	+	+	+	-	-	-
1998	4369	+	+	-	-	-	-
2001	4731	+	+	+	-	-	-
2002	4751	+	+	+	-	-	-
2003	4811	-	+	+	+	+	+
2011	6111	+	+	+	+	+	+

3.7.1. Türkiye'de Son 15 Yılda Yürürlüğe Konan Af Kanunları

Türkiye'de 2013 yılından geriye doğru bakıldığında son 15 yıl içinde 1998 yılından günümüze toplam 5 adet vergi affı yasası uygulanmıştır. Bunlar; 4369, 4731, 4751, 4811, 6111 sayılı kanunlardır.

Bu kanunların kapsamı ve sonuçları incelendikten sonra yürürlüğe konan son af kanunu olması hasebiyle 6111 sayılı kanun hakkında ayrıntılı incelenmesi faydalıdır.

3.7.1.1. 22.07.1998 Tarihli 4369 Sayılı Kanun;

"Zaman içerisinde pek çok değişime uğrayan Türk vergi sisteminde, 22.7.1998 tarihinde kabul edilen ve 29 Temmuz 1998 gün ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı yasayla önemli değişiklikler yapmıştır. 4369 sayılı yasa dönemin hükümet programında da yer aldığı üzere kayıt dışı ekonomi ile mücadele, vergi tabanının genişletilmesi, iyi niyetli mükelleflerin korunması gibi amaçları taşıyordu."¹²

4369 sayılı yasa ile yapılan ilk değişiklik gelir tanımının değiştirilmesidir. Buna göre gelir sadece bir sürekliliğe haiz bir üretim faktöründen elde edilen kazancı ifade eden kaynak teorisi yerine her türlü geliri kapsayan net artış teorisine göre tanımlanmıştır. İstisna ve muafiyetler azaltılmıştır. Böylece vergi tabanının genişletilmesi

¹²4369 sayılı yasa ile getirilen temel değişikliklerin 2003 mali yılına girmeden hatırlanması ve irdelenmesi <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/03.htm> , Erişim Tarihi: 06.03.2013

hedeflenmiştir. Ayrıca vergi oranları düşürülmek suretiyle mükellefin vergiye direncini azaltarak vergi tabanı genişletilmeye çalışılmıştır.

4369 sayılı kanunun af ile ilgili düzenlemesi mali milat uygulamasıdır. Buna göre "değeri 3.5 milyar lirayı aşan nakit para, döviz, hamiline yazılı menkul kıymetler ve kambiyo senetlerinden çek, bankalarda en az bir gün süreyle tutulup kayıtlara intikal ettirildiği takdirde, bundan sonraki dönemlerde vergi yasalarına ve diğer kanunlara dayalı olarak yapılacak soruşturmalarda servetlerin kaynağına ilişkin, blokaj tutarı meşru kabul edilecektir."¹³ Mali milat uygulamasının amacı, kayıt dışı faaliyetlerden elde edilen gelirin kayıt altına alınmasını sağlamaktır.

Bu yasa, kurumlar vergisi dışındaki vergi hâsılatında keskin düşüşlere sebep olduğu için, uygulamaya konuluşunun üzerinden bir yıl geçmeden yasanın hükümleri önce ertelenmiş, daha sonra da yürürlükten kaldırılmıştır.

4369 sayılı kanunun kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması bakımından bazı önemli eksiklikleri giderdiği söylenebilir. Gelirin, net artış kuramına göre belirlenmesi ve istisna ve muafiyetlerin azaltılması ile vergi tabanının genişletilmesi hedeflenmiş, böylece kayıtlı olmayan kesimin kayıt altına alınmasının önü açılmıştır. Mali milat uygulaması ile gelirin kaynağının sorulmaması, kayıtsız faaliyetlerden elde edilen gelirin kayıt altına alınmasını sağlamıştır.

Ekonomideki olumsuz koşullar ve Uzakdoğu ülkelerinde yaşanan krizlerin etkileri nedeniyle uygulamadan istenilen sonuçlar elde edilememiş, kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

3.7.1.2. 30.12.2001 Tarihli 4731 Sayılı Kanun;

Tam adı ile "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde meydana gelen depremlerden zarar görenlerin vergi borçları ve vergi cezalarının terkinin ile vergi usul kanunu, katma değer vergisi kanunu, harçlar kanunu ve organize sanayi bölgeleri kanununda değişiklik

¹³4369 sayılı yasa ile getirilen temel değişikliklerin 2003 mali yılına girmeden hatırlanması ve irdelenmesi <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/03.htm> , Erişim Tarihi: 06.03.2013

yapılması hakkında kanun"udur. Adından da anlaşılacağı üzere, bu yasa ülkemizde 1999 yılında meydana gelen elim deprem felaketi nedeniyle bu bölgede mağdur olan mükelleflerin vergileri ile vergi cezalarının affını düzenleyen hükümler içermektedir. Bu yasa olağanüstü durumlarda çıkarılan af yasasına örnek oluşturur.

3.7.1.3. 09.04.2002 Tarihli 4751 Sayılı Kanun;

Tam adı ile "vergi usul kanunu, emlak vergisi kanunu ve harçlar kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun"dur.

4751 Sayılı Yasanın geçici 21. maddesi ile

“... 1.1.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlasıyla 2002 mayıs sonuna kadar ödemeleri halinde 1998 yılından önceki vergilendirme dönemine ait emlak vergisi aranmaz 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme zammı uygulanmaz...” hükmü getirilmiştir. Bu hüküm uyarınca emlak vergisi mükellefiyeti tesis ettirmemiş ve bu vergiye müteallik yükümlülüklerini yerine getirmemiş mükellefler, kanundaki şartlara uymaları halinde 1998 öncesine ait emlak vergisini ödemezler. Ayrıca 1998-2001 dönemine müteallik tarhiyatlarda vergi cezası kesilmez, gecikme faizi uygulanmaz.

Bu kanunla yapılan düzenleme, spesifik anlamda bir affını ifade eder. Gelir elde etme amacına yönelik bir uygulama olup, af ile sistemdeki aksaklıkların giderilmesi amacına hizmet etmemektedir. Ayrıca bu kanun, uzmanlarca adil bir af kanunu olarak değerlendirilmez. Kanun, belli vergi dönemine kadar hiç mükellefiyet tesis ettirmemiş dolayısıyla hiç vergi ödememiş kimseleri kapsadığından, dürüst mükellefler için adil olmaktan uzaktır.

3.7.1.4. 25.02.2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu:

Vergi barışı kanununun kapsamı, mezkûr kanunun birinci maddesinde açıklanmıştır : "
Bu Kanun hükümleri;

- a) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, 16.8.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı, 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamları ve Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar,
- b) Vergiler açısından, 31.8.2002 tarihinden önceki dönemler, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.8.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler,
- c) Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan ya da işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların beyanı,
- d) Devlete ait olup gümrük idareleri tarafından alınan ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları, hakkında uygulanır."

Kanunun mezkûr maddesinde belirtildiği gibi vergi aslı, gecikme faizi, vergi cezası, gecikme zammı af kapsamına alınmıştır. Ayrıca kanunun diğer maddelerinde stok bildirim ve matrah artırımı ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu ile ilgili olarak VUK' un 359. maddesinin b bendinde sayılan kaçakçılık suçları hariç diğer kaçakçılık suçları için, vergi zıyana sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın ödenmesi ile suçu işleyenler hakkında takibat yapılmayacağına dair düzenleme de kanunda yer almıştır. Böylece vergi barışı kanunu çıkarılan af kanunları içerisinde af kapsamına aldığı mevzuların genişliği bakımından önemli bir yere sahiptir.

Vergi barışı kanuna gerekçe olarak, 2000 ve 2001 yıllarında ülkemizde yaşanan ekonomik krizler nedeniyle azalan vergi ödeme gücünün mükellefleri zor durumda

bırakması gösterilmiş, toplumsal bir mutabakata varılması için vergi barışı kanununun gerekliliği vurgulanmıştır. Bu gerekçelerle getirilen vergi barışı kanunu, vergi sisteminin iyileştirilmesine yönelik herhangi bir çözüm önerisi getirmemiştir.

Kanun, sadece vergi ve cezalarının silinmesini, ödemelerin zamana yayılmasının ve kaçakçılık suçlarının affını sağlamıştır. (Taşkın, 2006, s.124)

Yine kanunun genel gerekçesinde, bu tasarının yasalaşmasını takiben bu düzenlemeleri tamamlayıcı kapsamlı bir vergi ve idare reformunun yapılmasının gereği üzerinde durulmuştur. Bu reformun kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alma hususunu içermesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi barışı kanunu kayıt dışı ekonominin azaltılması için bir basamak olarak gösterilmiştir.

Kanunun uygulanmasının yarattığı tek olumlu etki ise, vergi gelirlerindeki artıştır. Kanundan yararlanmak için yapılan başvuruların sayısı 3.475.144'tür. Bu başvurular toplamda 7,9 milyar liralık borç için yapılmış olup, bu borçların 6,5 milyar TL'si özel sektöre, 1,4 milyar TL'si kamu iktisadi teşebbüsleri ile mahalli idarelere aittir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın rakamlarına göre ¹⁴ 30.09.2004 tarihi itibarıyla, 4,499,915,899.10 TL özel sektör, 214,844,712.80 TL kamu sektörü borcu ödenerek toplamda 4,714,760,611.90 TL tahsil edilmiştir. Buna göre ödemek için başvuru tutarın % 60 gibi büyük bir kısmı ödenmiştir.

3.7.1.5. 25.02.2011 Tarihli 6111 Sayılı Kanun:

3.7.1.5.1.Kanunun Kapsamı

Bu kanun, "bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası kanunu ve diğer bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılması hakkında kanun " adı ile 25.02.2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁴Vergi Barışı Kanunu'na ilişkin istatistikler, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm , Erişim Tarihi: 09.04.2013

Kanun vergi affi ile ilgili hükümlerin yanı sıra, sosyal sigorta primlerinin yeniden yapılandırılması ile ilgili hükümler de içermektedir. Kanun hükümlerinden vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezalar ile gecikme faizi ve gecikme zammı alacakları, vergi dairelerince takip edilen vergi dışındaki diğer amme alacakları, bazı idari para cezası alacakları için yararlanılabilecek olup, kanun hükümleri ile mükellefler için vergiye müteallik getirilen imkânlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Birikmiş borçlar enflasyon oranında güncellenerek, faiz ve cezalar silinmekte ve belli bir plan dâhilinde ödeme kolaylığı getirilmektedir.

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki davaların sulh yoluyla çözümü yönünde düzenleme yapılmıştır. Davanın bulunduğu safhalara göre önemli indirimler yapılmaktadır.

İnceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için Kanundan yararlanılarak ödeme imkânı getirilmekte ve böylece gelecekteki ihtilafların önlenmesi sağlanmaktadır.

Matrah ve vergi artırımını ile mükelleflere geçmiş vergilendirme dönemi ile ilgili olası risklerini ortadan kaldırma imkânı verilmektedir.

İşletmelerdeki mallarını beyan ederek kayıt altına almak isteyen, işletmede olmayan mallarını da herhangi bir ceza ödemedi kayıtlardan çıkarmak isteyen mükelleflere önemli avantajlar sağlanmaktadır.

Pişmanlıkla veya kendiliğinden beyanname vererek vergilerini beyan eden mükelleflere pişmanlık zammı yerine bu vergilerini enflasyon oranında güncelleyerek ödeme imkânı sağlanmaktadır.

Yapılandırılan borçların taksit ile ödenmesi imkânı getirilmiştir.

Yapılandırılan borçların Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr internet sayfasından kredi kartıyla ödenebilmesi kolaylığı getirilmiştir.¹⁵

Düzenlemelerden anlaşıldığı üzere 6111 sayılı kanun, vergi aslından indirim, vergi cezasının, gecikme faizinin ve zammının tahsilâtından vazgeçilmesi, matrah ve vergi

¹⁵Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf>, Erişim Tarihi: 23.04.2013

artırımı, stok beyanı yoluyla kayıtların düzeltilmesi gibi imkânları kapsayarak Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en kapsamlı mali affı haline gelmiştir. Ayrıca bu kanunla mükelleflere borçlarını taksitle ve kredi kartı ile ödeme imkanı getirilerek ödeme kolaylığı sağlanmıştır.

3.7.1.5.2.6111 Sayılı Kanunun Uygulama Sonuçları

6111 uygulama sonuçları tahsilât bakımından ilk taksit ödemelerine bakıldığında olumlu sonuçlar vermiştir. Buna göre, "bu kanun kapsamındaki ilk taksit ödemeleri itibarıyla yüzde 81'lik bir tahsilât oranına ulaşıldı" ¹⁶ Tablo 2'de görüldüğü gibi uygulama sonucunda yapılandırılan borç miktarı yaklaşık 39,4 milyar TL'dir. Bu meblağın, 27 milyar 123,4 milyon liralık bölümünü kesinleşmiş alacaklar, taksim, tecil, 5 milyar 641,7 milyon liralık bölümünü ihtilaflı, inceleme, tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanları oluşturmaktadır. Stok beyanı tutarı 1 milyar 545,3 milyon lira, matrah artırımı tutarı 5 milyar 122,6 milyon lira olmuştur.

30 Haziran 2011 tarihi ilk taksit ödemelerinin son günüdür. Bu tarih itibarıyla 7, 908,887,740 TL'lik ilk taksit ödemesi yapılmış olup, bu meblağın 5,377,000,000 TL'sini defaten ödemeler; 2,531,800,000 TL'sini taksitli ödemeler oluşturmuştur. Matrah artırımı kapsamında yapılan ödemelerin tutarı 1,201,800,000 TL, stok beyanı kapsamında yapılan ödemelerin tutarı ise 1,202,900,000 TL olmuştur. Ayrıca, kesinleşmiş, ihtilaflı alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanları ve diğer alacaklardan 5,504,200,000 TL'lik borç tahsil edilmiştir.

Tablo 3: 6111 Kapsamında Yapılandırılan Borç Miktarı

Yapılandırılan Borç	Kesinleşmiş Alacak	Kesinleşmemiş Alacak	Stok Beyanı	Matrah Artırımı
39,4 milyar TL	27 milyar 123,4 milyon TL	5 milyar 641,7 milyon TL	1 milyar 545,3 milyon	5 milyar 122,6 milyon

¹⁶ERDAĞ N., Torba yasada %81 ile rekor tahsilat, <http://www.nevzaterdag.com/torba-yasada-%81-ile-rekor-tahsilat/>, Erişim Tarihi: 25.06.2013

3.7.1.5.3.Kanunun Değerlendirilmesi

6111 sayılı kanun rekor düzeyde başarı oranı yakalayarak vergi gelirlerinin artmasını sağlamıştır. Mezkûr kanunun, bir af kanununun başarı koşullarını ne kadar taşıdığı irdelenmelidir. Buna göre;

Afların sıklıkla uygulanmaması bakımından; Türkiye'de ortalama 2,5 yılda bir çıkarılan vergi aflarının mükellefte yeni bir af beklentisi yaratması muhtemeldir. Bunun önüne geçmek için hükümetin yetkili organlarınca basına yapılan affın yenilenmeyeceği hususundaki açıklamalar affa katılımı olumlu etkilemiştir. Nitekim maliye bakanınca yapılan açıklamada mükellefin taksitlerini muhakkak ödemeleri gerektiği, aksi takdirde yeni bir af çıkarılmayacağı belirtilmiştir.¹⁷

Mükelleflerin vergi affına gönüllü olarak katılımının sağlanması için taksitli ve kredi kartıyla ödeme kolaylıkları getirilmiştir.

Af kanunlarının reklamının iyi yapılması bakımından; yine maliye bakanınca yapılan açıklamalara göre, özel sektör mantığı ile hareket edildiği, alışveriş merkezlerinde standlar kurulduğu, billboardlarda ve her alanda tanıtım faaliyetlerinin yapıldığı vurgulanarak tanıtıma verilen önem gösterilmiştir.¹⁸

Af mevzuatının mükelleflerin anlayacağı şekilde açık ve anlaşılır bir dile ve sistematığe sahip olması, aftan yararlanma prosedürünün gereksiz bürokratik işlemlerden arındırılması bakımından, kanunun sistematığı teknik olması nedeniyle karışıktır. Bu sebeple kanunun daha iyi anlaşılması için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 6111 sayılı kanun rehberi hazırlanmış ve bakanlık tarafından genel tebliğler çıkarılarak kanuna açıklık getirilmesi sağlanmıştır.

Af kanunları gelecekte mali suç işlenmesini önlemeyi amaçlar. Bu kanunda doğrudan VUK 359. maddede düzenlenen kaçakçılık suçlarının affıyla ilgili bir düzenlemeye yer verilmeyerek, dürüst mükelleflerin vergiye uyumunun azaltılması engellenmek istenmiştir.

¹⁷Bakandan taksit uyarısı, <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/01/29/bakandan-taksit-uyarisi>, Erişim Tarihi: 10.03.2013

¹⁸Şimşek "yeniden yapılanmayı" anlattı, <http://www.ih.com.tr/simsek-yeniden-yapilanmayi-anlatti-167845-haber>, Erişim Tarihi: 06.06.2013

Af kanunları anlık uygulamalar değildir, kanunlar yürürlüğe konduktan sonra mevcut mali sistemdeki doğru işlemeyen müesseselerin, reformlarla düzeltilmesi gereklidir. Böylece, af uygulamalarına neden olan faktörler ortadan kaldırılarak, tekrar affa başvurmama kararlılığı sergilenmesi mümkündür. Ayrıca, af sonrası mükelleflerin tekrar vergi kaçırmaları halinde yakalanma olasılıklarını artırıcı idari ve hukuki düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak, gelir vergisi reformu hakkında çalışmalar yapılmıştır. Gelir vergisinin aksayan yönlerinden olan istisna ve muafiyetler azaltılarak vergi tabanı genişletilmek istenmektedir. Ayrıca tevkifat yolu ile vergilendirilen telif kazancı elde edenler, menkul sermaye iradı sahipleri, tarım kesimi gibi büyük kitlelerin beyan sistemine dâhil edilerek giderlerini yansıtmaları mümkün hale getirilmeye çalışılmaktadır. Böylece kayıt dışı ekonominin boyutlarını düşürme çabası vardır.

Aftan sonra uygulanmak üzere kayıt dışı ile mücadele eylem planı 2011-2013 dönemini kapsayacak şekilde yapılmış ve Aralık 2011'de uygulamaya konmuştur. Bu kapsamda kamunun birçok kurumuyla eşgüdümlü çalışmaların yürütülmesi sağlanmıştır. Planın amaçları arasında;

gönüllü uyumun artırılması

denetim kapasitesinin güçlendirilmesi

yaptırımların caydırıcılığının artırılması

veri tabanı paylaşımı

toplumsal farkındalığın artırılması vardır.

Sonuç olarak 6111 Sayılı Kanun, vergi affı kanununun başarılı olma şartlarını büyük ölçüde taşıyan bir uygulamadır. Nitekim bunun kanıtı vergi hâsılatında yarattığı artıştır. Muhtelif adlarla yürürlüğe konan af kanunlarının kayıt dışılıkla mücadelede ne derece etkin olduğu ise çalışmanın ampirik bölümünde ele alınacaktır.

4. BÖLÜM

VERGİ AFLARI – VERGİ UYUMU İLİŞKİSİ HAKKINDA LİTERATÜR TARAMASI

Vergi afları ve vergi uyumu ilişkisi bugüne kadar pek çok çalışmada ele alınmıştır. İlerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak tetkik edilecek bu çalışmalar ve literatürde yer alan benzer bazı araştırmalar hakkında genel bir bakış açısı edinilmesi bakımından aşağıdaki özet tablo yapılmıştır.

Tablo 4: Vergi Afları İle Vergi Uyumu Veya Kayıt Dışılık İlişkisini İnceleyen Bazı Çalışmalar

Çalışmayı Yapan	Çalışmanın Konusu	Çalışmanın Yöntem-Sonucu
Alm- McKee, Beck (1990)	Vergi aflarının uyum üzerine uzun dönem etkileri	Yöntem: Simülasyon Sonuç: Aflar vergi uyumu üzerine etkisizdir.
Laborda ve Rodrigo (1993)	Vergi affının kişisel gelir vergisi uyumu üzerindeki uzun dönemli etkileri	Yöntem: Zaman serileri modeli Sonuç: Aflar vergi uyumu üzerinde nötr etkiye sahiptir.
Alm – Beck (1993)	Uzun dönemde vergi afları ve vergi uyumu: zaman serisi analizi	Yöntem: Zaman serisi modeli Sonuç: Colorado affı vergi hâsılatı üzerinde etkisizdir.
Alm - Vazquez ve Wallace (2000)	Rusya Federasyonu'nun 1990'larda gerçekleştirdiği vergi aflarının vergi hâsılatı üzerine etkileri	Yöntem: Regresyon Sonuç: Aflar gerek kısa dönemde gerekse uzun dönemde vergi hâsılatı üzerinde oldukça düşük etkiye sahiptir.

Luitel ve Sobel (2007)	Tekrarlanan vergi aflarının gelir etkisi	Yöntem: Regresyon Sonuç: İlk kez uygulamaya konan vergi afları kısa dönemde vergi hâsılatını artırır. Uzun dönemde ileride vergi affı gerçekleşeceği beklentisi varsa af vergi gelirlerinde düşmeye yol açar.
Bose ve Jetter (2011)	Gelişmekte olan ekonomilerde liberalizasyon ve vergi afları	Yöntem: Varsayımlar altında karşılaştırma Sonuç: Ekonominin resmi kesimindeki koşulların olumlu yönde gelişmesi halinde vergi affının etkin bir politika aracıdır
Mokhtari ve Ashtari (2012) (Mokhtari ve Ashtari, 2012, s.173)	Merkez Asya Cumhuriyetlerindeki vergi reformunu anlamak	Sonuç: Kazakistan' da 2001 vergi afları sonucunda vergi gelirleri artmıştır. Kırgızistan 2007 vergi affı sonucunda vergi gelirleri artmamıştır.
Elgin¹⁹ (2011)	Vergiler ve kayıt dışı ekonomi	Sonuç: Yüksek vergiler küçük boyutta kayıt dışı ekonomi ile ilişkilidir.
Çetin (2007) (Çetin, 2007, s.184)	Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve	Sonuç: Vergi afları gönüllü vergi uyumu üzerinde

¹⁹ELGİN C., “Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi: Bir Değerlendirme Ve Türkiye Örneği”, http://www.econ.boun.edu.tr/public_html/RePEc/pdf/201105.pdf Erişim Tarihi: 14.09.2013

	davranışları üzerindeki etkisi	olumsuz etkiye sahiptir.
--	--------------------------------	--------------------------

Bir sonraki bölümde yapılan uygulamaya temel teşkil eden çalışmalar, Alm- Beck tarafından 1993 yılında yapılan çalışmayla yine aynı yıl Laborda- Rodrigo tarafından yapılan ve vergi aflarının uzun dönemde vergi uyumu üzerine etkilerini inceleyen çalışmalardır.

4.1. VERGİ AFLARI VE GELİR VERGİSİ UYUMU:

Alm - McKee ve **Beck** tarafından 1990 yılında “Vergi Afları ve Uyumu” adlı çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada, deneysel yöntemler kullanılarak vergi aflarının uzun dönem etkilerinin analiz edilmesi amaçlanmıştır. Sonuçlar, ortalama vergi uyumu seviyesinin af sonrasında düştüğünü işaret etmektedir. Ancak uygulanacak vergi affının iyi bir şekilde dizayn edilmesi ile bu azalışın önüne geçilebileceği düşünülmektedir. Buna göre, af sonrası yaptırımlara verilen önemin artırılması toplam vergi uyumunu artırabilir. Esasen, af sonrası uyum düzeyi, affa yer veren af sonrası yaptırımlarla, affa hiç yer vermeyen yaptırımlarla olacağından daha yüksek bir seviyede gerçekleşecektir. Bu sebeple, çalışmayı yapan araştırmacılar vergi affının, vergi rejiminin daha sağlam bir yapıya kavuşmasını sağlayacak yaptırımların etkinliğini artırmada önemli bir araç olabileceğini söylemişlerdir. (Alm, McKee ve Beck, 1990, ss.23-37)

Çalışmada, Amerikan gelir vergisi sisteminin simülasyon şeklinde deneysel ortamda gerçekleştirilmesi ve ortaya çıkan sonuçlara göre vergi uyumu düzeyinde herhangi bir değişiklik olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bunu yapmak için 25 turdan oluşan ve yaklaşık birer saat süren 7 seans gerçekleştirilmiş, bu seanslardan her birine beşer kişilik katılımcı grubu iştirak etmiştir. Katılımcılar Colorado Üniversitesi iktisat öğrencileri arasından seçilmiştir.

Katılımcılara seans başında belli bir para (gelir) verilmiş ve bu gelirlerinin bir kısmını açıklamaları söylenmiştir. Katılımcılar açıkladıkları gelirler üzerinden %30 oranında vergilendirilmiştir. Açıklamadıkları gelirleri üzerinden vergilendirilmemelerine rağmen, yapılacak denetimlerle gelirin açıklanmadığının belirlenmesi halinde katılımcılara cezai müeyyide uygulanması söz konusudur. Turlar 13. tura kadar bu şekilde devam etmiş ve 13. turdan sonra katılımcılara geriye dönük olarak açıklamadıkları gelirleri için vergi

ödeyebilecekleri söylenmiş, dolayısıyla bu turdan itibaren vergi affı uygulamaya konmuştur. Affın uygulamaya konmasıyla birlikte 13. tura kadar aynı düzeyde kalmaya devam eden uyum oranları, farklılaşmaya başlamış ve bu farklılaşmanın olası nedenleri kurulan hipotezlerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Katılımcılarla gerçekleştirilen simülasyon sonuçlarından elde edilen veriler hipotezlerin sayısal yöntemlerle test edilmesi için kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan yöntem, iki veri seti ortalaması arasında belirgin bir farklılık olup olmadığını ölçmeye yarayan t-testi yöntemidir. Bu yöntem, her bir seanstaki uyum oranı dağılımlarının normal ve bağımsız olmasını gerektirir. (Dağılımın bağımsızlığı işlemlerin (seansların) üç kez tekrarlanması suretiyle sağlanmıştır.)

Yapılan analizler sonucunda, vergi affının vergi uyumu üzerine uzun dönemli etkilerinin birçoğunun olması beklendiği gibi gerçekleştiği kanıtlanmıştır. Buna göre vergi uyumu düzeyi af sonrasında düşmektedir. Uyum düzeyindeki bu düşüş, büyük ölçüde aftan etkilenmemiş veya af öncesinde kanunlara tamamen uyan mükelleflerin af öncesi duruma göre daha düşük seviyelerde vergi uyumu davranışı göstermesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, yeni bir vergi affının olacağı beklentisi de uyum düzeyinde önemli bir düşüşe yol açmaktadır. Affın vergi uyumu üzerindeki bu olumsuz etkileri, af sonrası uygulanacak yaptırımlarla ortadan kaldırılabilecektir. Hatta vergisel değişikliklerin örneğin ceza oranlarının artırılması, denetimlerin sıklaştırılması gibi afla beraber karma politika olarak uygulanması sonucunda mükelleflerin adalet algısı değişmeyeceğinden bu değişikliklere gösterecekleri direnç azalacaktır.

Laborda ve Rodrigo, 1991 yılında İspanya'da gerçekleştirilen vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisini gözlemlemek için bir çalışma yapmışlardır. Yapılan bu çalışmanın amacı 1988-91 yıllarında yapılan vergi reformu programı çerçevesinde gerçekleştirilen vergi affının kişisel gelir vergisi uyumu üzerindeki uzun dönemli etkilerinin araştırılmasıdır. Bu kapsamda 1979-1998 yılları arasındaki aylık vergi hâsılatı verileri, zaman serisi analizleri ile çeşitli analiz tekniklerinin harmanlanması yöntemi ile analiz edilmiştir. (Laborda ve Rodrigo, 2003, ss.73-96)

1991 affının uzun dönemli etkilerinin analiz edilmesinde zaman serisi yönteminin kullanılmasının pek çok sebebi vardır. İlk olarak, bu teknikler bir seviye üzerindeki

spesifik ölçümler veya bu çalışmadaki aylık vergi hasılatı serisi gibi bir seri eğilimi üzerinde olası etkileri test eden hipotez testlerinin uygulanmasına imkan verir. Bir diğer avantaj, bu tekniklerin oldukça sınırlı bir veri setinde çalışma kolaylığı sağlamasıdır. Bu metotların uygulanması için serilerin talep edilen tek veriler olduğu söylenebilir. Bu seriler, Box-Jenkins yönteminin güvenle uygulanmasını sağlayacak ve vergi hâsılatı rakamlarının olası farklılaşmış davranışlarını gözlemleyecek kadar önceki dönemlere ve affin uygulama dönemlerine ilişkin yeterli sayıda gözlemi içerir.

Çalışmada ilk üzerinde durulan konu af etkisinin kendisinin ortaya çıkarılmasını sağlamak ve af etkisini tahmin etmektir. Eğer af etkisi sürekli ise af, zaman serisinde kırılmaya yol açacaktır ve vergi hâsılatı rakamları öncekinden farklı davranış gösterecektir. Böylece sıfır hipotezi şu şekilde oluşturulabilir:

$H_0 =$ af zaman serisinde kırılmaya yol açar.

Bu hipotezi test etmek için ARIMA model tahmini için kullanılan Box-Jenkins Yöntemi(1976) kullanılmıştır.

Box- Jenkins Yönteminden alınan ilk sonuçlar vergi hasılatı serilerinin yapısal süreklilikten yoksun olduğunu yani zaman serisinde kırılma bulunduğunu doğrulamıştır. Müdahale analizi, bu kırılmanın 1991 yılında yapılan vergi affi ile bir ilgisinin bulunmadığını göstermiştir. Kırılmanın yani vergi hâsılatı rakamlarının pozitif artışının ana kaynağının 1988-91 yıllarında gerçekleştirilen kişisel gelir vergisi reformunun bizzat kendisi olduğu zaman serisi analizinin tekrarlanması sonucunda anlaşılmıştır.

Bu çalışmada elde edilen 1991'deki düzenleme sürecinin uzun dönem vergi uyum üzerinde etkileri ile ilgili sonuçlar Alm- Beck (1993) 'in çalışmasında elde edilen sonuçlarla uyumludur. Alm-Beck, yaptıkları çalışmada bu tip düzenlemelerin vergi hâsılatı üzerindeki etkisizliğini gösteren daha ileri kanıtlar bulmuşlardır.

1991 vergi affinin etkileri bakımından nötr olmasının iki muhtemel açıklaması vardır. Vergi mükelleflerinin ödeme alışkanlıklarının değişmesi beklenemeyeceği için affin vergi hâsılatı rakamları üzerinde yaratacağı etkinin küçüklüğü bu durumun ilk sebebidir. İkinci muhtemel sebep ise, süreçle ilgili pozitif ve negatif etkilerin birbirini nötrlemesidir.

Alm – Beck tarafından vergi aflarının etkilerinin ölçümü için 1993 yılında “Uzun dönemde vergi afları ve vergi uyumu: zaman serisi analizi” adlı çalışma yapılmıştır. Çalışmada, bir vergi affının uzun dönem etkilerinin incelenmesi için kullanılabilir zaman serisi yöntemleri ve bu yöntemlerin 1985 Colorado affi bakımından uygulanması incelenmiştir. Uygulanan birçok zaman serisi modeli neticesinde elde edilen ortak sonuç, Colorado affının vergi hâsılatı üzerinde uzun dönemde etkisiz olduğudur. Bu sonuç tipik bir vergi affının yeni gelir yaratma ihtimalinin düşük olduğu kadar, gönüllü uyumdan taviz verilmesine yol açma olasılığının da düşük olduğunu göstermektedir. (Alm ve Beck, 1993, ss.53-60)

Zaman serileri yöntemi bir değişkenin geçmiş hareketlerine bakarak gelecek hareketlerini tahmin etmek amacıyla kullanılır. Vergi affı etkilerinin analizinde oluşturulması ve verilerle uyumu açısından sorun yaratabilecek yapısal modellerin kullanılması yerine zaman serileri yönteminin kullanılması tercih edilir. Bu sebeple, çalışmada 1980-1989 yılları arasında aylık brüt kişisel gelir vergisi hâsılatını yansıtan veriler zaman serileri yöntemi ile analiz edilmiştir. Öncelikle basit zaman eğilim analizi kullanılarak çalışmaya başlanmıştır. Bu yöntemden daha gelişmiş bir yöntem olan ARIMA yöntemi ile af öncesi ve sonrası vergi hasılatı arasında farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Buna göre af öncesi ve sonrasında vergi uyumunda da değişiklik yaşanmadığı söylenebilir. ARIMA analizinden sonra, müdahalenin başladığı noktayı ve müdahalenin etkisini kapsayacak şekilde analize devam edilmiş ve MARIMA zaman serileri analizi uygulanmıştır. MARIMA sonuçları da affın uygulandığı aylarda bile vergi gelirlerinde bir artışa ulaşamadığı yönündedir.

Colorado affının vergi hâsılatı üzerinde etkisiz olmasının çeşitli nedenleri olabilir. İlk ihtimal, affın çapının mükelleflerin uyum kararlarını etkileyecek derecede büyük olmamasıdır. Bir diğer ihtimal, affın uyum azaltıcı etkileri ile uyum artırıcı etkilerinin birbirini nötrlemesidir.

Alm - Vazquez ve Wallace tarafından 2000 yılında yayımlanan “Vergi Afları İyi İşliyor Mu? Rusya Federasyonu’nun Dönüşümü Sırasında Uygulanan Vergi Aflarının Gelir Etkileri” adlı çalışmada Rusya Federasyonu’nun ana dönüşüm periyodu olan 1990’larda gerçekleştirdiği vergi aflarının vergi hâsılatı üzerine etkileri analiz edilmiştir. Yapılan analizler neticesinde afların gerek kısa dönemde gerekse uzun dönemde vergi

hâsılatı üzerine etkilerinin oldukça düşük seviyede kaldığı belirlenmiştir. Rusya aflarının, diğer birçok af uygulamasında da gözlemlendiği gibi vergi hâsılatı üzerinde olumlu veya olumsuz bir etkiye sahip olmadığına kanat getirilmiş ve Rusya’da afların etkinliği sorgulanmıştır. (Alm, Vazquez ve Wallece, 2000)

Çalışmada kullanılan yöntem regresyon analizidir. Kullanılan veriler hükümet kaynaklarından elde edilmiş ve 1995 ila 2000 yıllarını kapsayan aylık vergi hâsılatı verileridir. Çalışma, eğer vergi afları af A’ da beyan edilen gelir üzerinde pozitif bir etkiye sahipse, affın kapsamına alınan her bir vergi kaynağı için aylık vergi hâsılatının artması beklentisi üzerine oturtulmuştur.

Elde edilen sonuçlar 1996 yılındaki affın vergi hâsılatı üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu göstermiştir. Ancak bu modelde kukla değişken vergi affından sonraki bütün aylar için 1 değerini almıştır. Kukla değişkene yalnızca affın uygulamada olduğu aylarda 1 değeri verilmesi sonucunda, affın vergi hâsılatı üzerinde dikkate değer bir etkisi bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. 1997 affının da vergi geliri üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir.

Rusya deneyiminden çıkarılacak sonuçlar şöyle sıralanmıştır:

1. Vergi afları vergi hâsılatı üzerinde ancak aftan yararlanmanın ekonomik açıdan avantajlı olması halinde pozitif etkiye sahip olacaktır. Yani, af kapsamında beyan edilen gelirler için düşük vergi, ceza veya gecikme faizi gibi yöntemlere başvurulursa af vergi gelirlerini artırıcı etki yapabilir. Ancak Rusya Federasyonu affı uygularken bu yaptırımları göz ardı etmiştir.
2. Mükellefler affın akabinde vergisel yaptırımların artacağına inanmazlarsa, gönüllü olarak aftan yararlanmayı tercih etmeyeceklerdir. Vergi kaçırarak mükellefler açısından vergisel yaptırımların değişmediği bir ortamda vergi ödememek eskiden olduğu gibi hala rasyonel bir davranış olmaya devam edecektir. Bu mükellefler ancak denetimlerin ve cezaların artacağını beklerlerse aftan yararlanma yoluna gideceklerdir.

Affa katılımın sağlanması vergi oranlarının düşürülmesi, cezalardan ve faizlerden feragat edilmesi yolu ile mümkündür. Bunun yanı sıra affa iştirak edilmemesi

durumunda uygulanacak cezaların artırılması ve denetimlerin sıklaştırılmasının sağlanması, affa katılımı artıracaktır.

3. Mükellefler vergi affının tek seferlik bir fırsat olduğuna inanmalıdır. Politika yapıcıların gelir kanallarının tıkandığı her durumda acilen affı uygulamaya koymaları, vergi uyumunu bozucu etki yaratmaktadır.

Affin gelir etkisini sorgulayan benzer bir çalışma, **Luitel** ve **Sobel**, tarafından 2007 yılında vergi afları ile ilgili “Tekrarlanan Vergi Aflarının Gelir Etkisi” başlığı altında yapılmıştır. Çalışmada, ABD eyaletlerine ait 1980- 2004 yıllarında gerçekleşen çeyrek dönemlik vergi hâsılatı verileri üzerinde regresyon analizi yapılmıştır. Daha önceki çalışmalardan farklı olarak, araştırmacılar bu çalışmada tekrarlanan vergi aflarının gelir etkilerinin bulunup bulunmadığını incelemişlerdir. Bunu yaparken vergi affı programı kapsamında oluşan ve kısa dönemli etki olarak adlandırılabilir etki ile vergi affının vergi hâsılatı üzerinde sürekli yaratacağı ve uzun dönemli etki olarak adlandırılabilir etkilerin farklılaştırılması yöntemi uygulanmıştır. Adı geçen farklılaştırmanın modele dâhil edilmesi için, regresyon analizinde kısa dönemli etkinin kukla değişkeninin 1 olarak, uzun dönemli etkinin kukla değişkeni af öncesi dönemler için 0, af sonrası dönemler için 1 olarak belirlenmiştir. Bu iki değişken daha sonra tekrarlanan ikinci ve üçüncü aflar için de dikkate alınmıştır. (Luitel ve Sobel, 2007, ss.19-38)

Yapılan analiz sonucunda, eyaletler tarafından ilk kez uygulamaya konan vergi aflarının kısa dönemde vergi hâsılatını artırdığı, ancak uzun dönemde mükelleflerin ileri bir tarihte de vergi affı gerçekleşeceği beklentisi ile vergi ödemekten kaçınmaya başlayacağı teorisi ile tutarlı olarak vergi gelirlerinde düşmeye yol açacağı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, sonuçlar, tekrarlanan geniş tabanlı vergi aflarının uzun dönemde azalan vergi uyumu nedeniyle her bir yeni vergi affı başına gittikçe artan oranda vergi geliri kayıplarına sebep olacağını, kısa dönemde de çok az ek vergi geliri sağlayacağını ya da hiç ek gelir sağlamayacağını göstermiştir.

Bu sonuçları veri alan araştırmacılar çalışmalarının sonunda eyaletlerin tekrarlanan vergi affı uygulamalarından uzak durması gerektiği konusunda politika önerisi getirmişlerdir.

4.2. GELİŞMEKTE OLAN EKONOMİLERDE LİBERALİZASYON VE VERGİ AFLARI

Bose ve Jetter tarafından 2011 yılında “Gelişmekte Olan Ekonomilerde Liberalizasyon ve Vergi Afları” adlı çalışma yayımlanmıştır. Bu çalışmada, literatürdeki diğer çalışmalardan farklı ve ampirik bir yöntem uygulanmıştır. Adı geçen çalışmada, ekonomilerin değişim zamanlarında uygulanan başarılı vergi afları gözlemlenmiş ve ekonomilerin değişim zamanları ile vergi affının başarılı olması arasındaki ilişkiye teorik bir gerekçe sağlanması hedeflenmiştir. Yapılan gözlemler neticesinde elde edilen sonucu, ekonomide liberalizasyon lehine gelişmelerin varlığı sırasında ilan edilecek vergi aflarının, başarıya ulaşma şansının yüksek olduğu şeklinde özetlemek mümkündür. Nitekim 1988 yılında İrlanda ve Kolombiya’da ilan edilen vergi aflarının başarısı bu duruma örnek teşkil eder. Bu ülkelerden elde edilen veriler, af uygulaması sırasında söz konusu ekonomilerde yaklaşık %30 büyüme olduğunu göstermektedir. (Bose ve Jetter, 2011)

Çalışmada çeşitli varsayımlar altında eşitlik ve eşitsizlikler oluşturularak affın olduğu ve olmadığı durumlara göre bunlarda meydana gelen değişimler gözlemlenmiştir. Bunun için ekonomi resmi ve gayri resmi sektör olarak iki kısma ayrılmış, resmi sektördekilerin vergi kaçırma ihtimali 0 olarak kabul edilmiştir. Bu varsayımın altında yatan neden resmi sektördeki mükelleflerin vergi kaçırdıklarında yakalanma ihtimalinin 1 olarak kabul edilmesidir. Bu nedenle birimler, ya resmi ekonomi içinde yer alarak vergi yükümlülüklerinin tamamını yerine getirecekler ya da gayri resmi ekonomi içinde yer alarak hiç vergi vermeyeceklerdir.

Ekonomide liberalleşme eğilimi görüldüğünde, liberal sistemin avantajlarından kayıtlı sektördeki mükellefler yararlanabileceklerdir. Çünkü liberal sistem beraberinde yalnızca yeni teknoloji ve kazanımları değil bunların edinimlerini sağlamak için resmi kanallar oluşturulmasını da getirmektedir. Bu sebeple, resmi sektörde iyileşmelerin ve yeni imkanların olduğu durumda affın ilanı, gayri resmi sektörde yer alıp da söz konusu avantajlardan yararlanmak isteyen birimlerin, resmi sektöre geçtiklerinde çok büyük bir vergi yükü altına girmelerini engelleyeceğinden, bu birimlerin resmi sektöre geçişi hızlandırır. Böylece, af sonrası yaptırımlara yer verilmemesi halinde bile, ekonomik

koşullardaki değişim yeterli teşviki sağlayıcı unsur olacak ve af sonrası vergi hâsılatında artış gerçekleşecektir.

Çalışmada varılan sonuç, ekonominin resmi kesimindeki koşulların olumlu yönde gelişmesinin vergi affının etkin bir politika aracı olarak kullanılması için doğru zamanı yarattığıdır.

5. BÖLÜM

4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNUNUN UZUN DÖNEMDE VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİLERİNİN MODELLENMESİ ve ANALİZİ

5.1. VERİ SETİNİN TANIMLANMASI

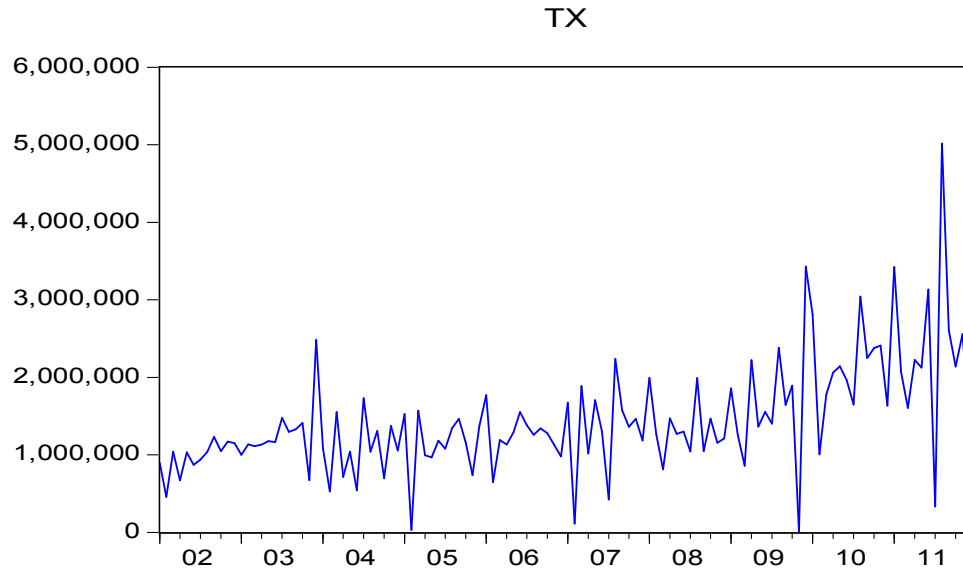
Çalışmanın ampirik kısmında 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun vergi uyumu üzerindeki etkilerinin araştırılmıştır. Uygulamaya konan en güncel af kanunu olmamasına rağmen, araştırmada söz konusu kanunun yarattığı sonuçların ele alınmasının iki nedeni vardır. Bunlardan birincisi söz konusu kanunun af kapsamını geniş tutmasıdır. Bir diğeri ise kanunun yürürlüğe konduğu 2003 yılından bu yana uzun dönem etkilerinin incelenebilecek kadar bir zamanın geçmiş olmasıdır.

Çalışmada 2002-2011 dönemi için aylık bazda dâhilde alınan beyana dayalı katma değer vergisi verileri kullanılmıştır. Dâhilde alınan KDV'nin yalnızca beyana dayalı kısmı analizde kullanılmış olup, dâhilde tevkifat yolu ile alınan katma değer vergisi hâsılatına veri setinde yer verilmemiştir. Bu sayede, vergi affının beyan edilen vergi geliri üzerindeki etkisinin ayrıştırılması amaçlanmıştır. Analizde kullanılan veriler Maliye Bakanlığı'na bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde Genel Bütçe İstatistikleri kısmında yayımlanan verilerdir.²⁰

Çalışmada yapılan analiz boyunca E-views 6 paket programından faydalanılmıştır. Aşağıdaki grafikler verilerin nominal halini göstermektedir.

Grafik 1: 2002-2011 Dönemi Aylık Bazda Dâhilde Alınan KDV Hâsılatı (Bin TL)

²⁰https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay_yeni?birimDizini=Genel+B%C3%BCt%C3%A7e+%C4%B0statistikleri&_afLoop=8263212318186041&tur=B%C3%BCt%C3%A7e+%C4%B0statistikleri&donusSayfa=index&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=rbsmukcui_75



5.2. KULLANILAN ANALİZ YÖNTEMLERİ

5.2.1. Doğrusal Zaman Serisi Modellemesi²¹

Box- Jenkins yönteminin esası 1970’li yıllarda George Box ve Gewilym Jenkis tarafından yapılan zaman serisi analizi ve önraporlama çalışmalarına dayanmaktadır. Kısa sürede Box- Jenkins (1976) yaklaşımı zaman serilerinde veri oluşum sürecinin belirlenmesinde kullanılan en uygun öngörü yöntemlerinden biri haline gelmiştir. Zaman serisi modeli kurmada bu yaklaşım gerçekleşen verilerle en uygun ARIMA veri üretme süreci bulma yöntemidir.

Box- Jenkins yaklaşımı zaman serisi verilerinin özelliklerini ortaya koyan optimal (minimum sayıda parametre veya serbestlik derecesi dikkate alan) bir model kurmayı öngörür. Bu nedenle yaklaşımın temel prensibinin tutumluluk prensibine dayandığı bilinmektedir. Bu yöntemde ARIMA(p,d,q) sürecinin ortaya çıkarılıp, değişken ile ilgili öngörü yapılması dört aşamada gerçekleşir.

²¹Bu başlık altında yapılan açıklamalar adı geçen eserden aynen alınmıştır.

DİKMEN, Nedim; **Ekonometri Temel Kavramlar ve Uygulamalar**, Dora Yayıncılık, 2012, sf 335-341

1. Belirlenme: Bu aşamada en iyi p, d, q değerlerinin belirlenmesi için serinin durağan olup olmadığı araştırılır. Y_t gibi bir seriyi modellemede ilk sorun serinin homojenlik derecesi d 'nin bulunmasıdır. Yani durağan bir seri elde etmek için alınacak fark sayısının bulunmasıdır. d 'yi belirlemek için ilk önce orijinal seri Y_t 'nin otokorelasyon fonksiyonu bulunur ve serinin durağan olup olmadığına bakılır. Eğer $I(0)$ ' da seri durağan değilse serinin farkı alınır ve tekrar dY_t ' nin otokorelasyon fonksiyonu bulunur. Bu süreç seri durağan olana kadar devam eder.

Serinin $I(0)$ düzeyinde durağan olup olmadığı korelogram ve birim kök testinden anlaşılır. Seri durağan olana kadar farkı alınarak durağan hale gelmesi sağlanır. Ar durumunun sağlanması için korelogramdaki kısmi otokorelasyon çubuklarına bakılır. MA durumunun sağlanması için ise korelogramdaki otokorelasyon çubuklarına bakılır. Böylece ARIMA (p, d, q) modeli belirlenmiş olur.

2. Tahmin: Bu aşamada ilk aşamada elde edilen bulgulara göre belirlenen AR(p, q) modeli aslında $I(d)$ durumu da söz konusu olduğundan ARI modeli geçici olarak tanımlanabilir.

3. Uygunluk Testi: Tahmin edilen modelin uygun bir model olup olmadığı hata terimlerinin korelogram çalışması ile incelenebileceği gibi birim kök testi ve normal dağılım yoluyla da incelenebilir.

4. Öngörü: Belirli zaman serisi verilerine göre tahmin edilen model kullanılarak ileriki dönemlere ait tahminlerde bulunulabilir. (Bu çalışmada veriler yalnızca gerçekleştiği zaman aralığında değerlendirilmiş olup, ilerleyen dönemlere ilişkin öngöründe bulunulmamıştır.)

5.2.2. Chow Testi²²

Herhangi iki dönem arasında yapısal bir değişme olup olmadığının anlaşılması için Gregory Chow'un adıyla anılan F testi kullanılmaktadır. Chow testinin arkasında yatan varsayımlar iki tanedir. Her iki hata terimi de değişmez varyans ile normal ve bağımsız dağılmaktadır. Bu varsayımlardan sonra, Chow testi şöyle yapılır:

²²Bu başlık altında yapılan açıklamalar adı geçen eserden aynen alınmıştır:
GUJARATI. N., Damodar; **Basic Econometrics**, McGraw-Hill, 3. Baskı, 1995. sy 263-265

Adım 1: n_1 ve n_2 gözlemleri bir araya getirilip bir fonksiyon tahmin edilir bu fonksiyonun kalıntı kareleri toplamı diyelim S_1 $sd = n_1 + n_2 - k$ olarak bulunur. Burada k tahmin edilen anakütle katsayılarının sayısıdır.

Adım 2: Karşılaştırılacak her iki döneme ilişkin fonksiyonlar ayrı ayrı tahmin edilir bunların tek tek kalıntı kareleri toplamı diyelim S_2 ile S_3 sırasıyla $sd = (n_1 - k)$ ve $sd = (n_2 - k)$ olarak bulunur. İki kalıntı kareler toplamı toplanır diyelim $S_4 = S_2 + S_3$, $sd = (n_1 + n_2 - 2k)$ 'dir.

Adım 3: $S_5 = S_1 - S_4$ bulunur.

Adım 4: Chow testinin varsayımları veri iken;

$$F = \frac{S_5/k}{S_4/(n_1 + n_2 - 2k)}$$

oranının $sd = (k, n_1 + n_2 - 2k)$ olmak üzere F dağılımına uyduğu gösterilebilir. Eğer bu orandan hesaplanan F değeri seçilmiş α düzeyinde eşik F değerinden büyükse tahmin edilen fonksiyonlar birbirinin aynıdır diyen önsav, yani yapısal kararlılık önsavı reddedilir.

5.3. ANALİZİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

5.3.1. Durağanlığın Araştırılması

Bu başlık altında, incelenen dâhilde alınan beyana dayalı katma değer vergisi hâsılatı (tx) serisine literatürde en sık kullanılan birim kök testi olan Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) uygulanmış ve test istatistiği sonuçları ile sıfır hipotezinin reddedilebileceği en düşük anlamlılık düzeyini ifade eden p-değerleri Tablo 5'te verilmiştir. İlgili testin sıfır hipotezi serinin birim kök içerdiğini yani durağan olmadığını ifade eder. Buradan yola çıkılarak söylenebilir ki, ADF testi için H_0 ile gösterilen sıfır hipotezlerini reddedilmesi, arzu edilen sonuçtur. Bahsi geçen ADF testi 12 gecikmeye kadar uygulanmıştır. ADF için 3 model ve 10 gecikmenin her biri için toplam 30 test uygulanmış Akaike Bilgi Kriterine (AIC) göre ideal gecikme yalnız model, kesme içeren model ve hem kesme hem de trend içeren model için 4 olarak

bulunmuştur. Dolayısıyla tüm modeller için 4 gecikme ile gerçekleştirilen ADF testleri yorumlanmıştır.

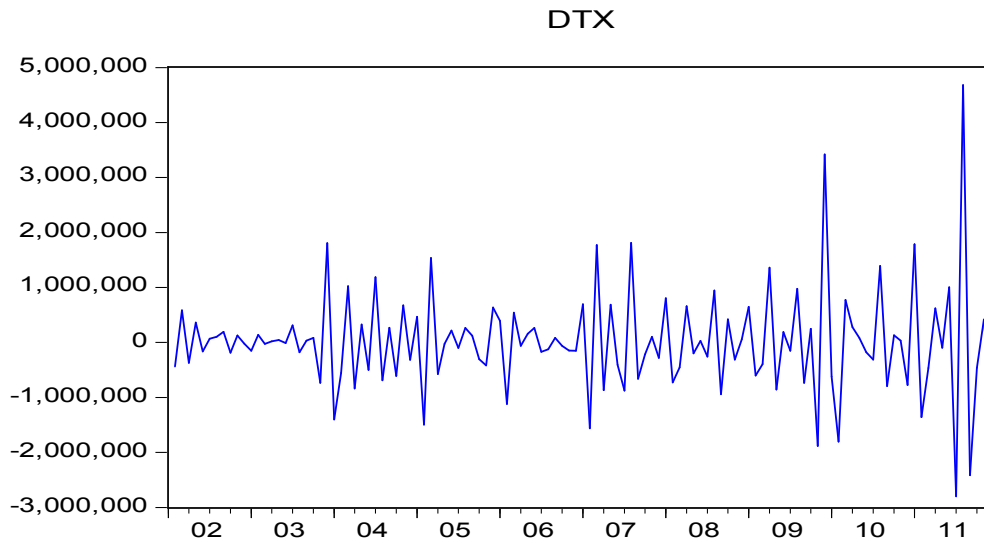
Tablo 5: Dâhilde Alınan Beyana Dayalı Katma Değer Vergisi Serisine ADF Testinin Uygulanması

Testler	Model Tipi	Test İstatistiği	p-değeri	Sonuç
ADF	Yalın	1.324703	0.9528	H ₀ Kabul
	Kesme İçeren	-0.451820	0.8952	H ₀ Kabul
	Kesme ve Trend İçeren	-1.887465	0.6546	H ₀ Kabul

Tablo 5’te özetlenen tüm bu sonuçlar uygulamada yaygın olan %5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilir. Test sonucunda elde edilen p-değerlerinin 0.05’den küçük olması boş hipotez olan H₀’ı reddetmek için yeterlidir. Dolayısıyla, sonuçlar değerlendirildiğinde tüm p-değerlerinin belirtilen anlamlılık düzeyi 0.05’den büyük olduğu çok açıktır. Bu sebepten dâhilde alınan beyana dayalı katma değer vergisi serisinde birim kök olduğu yani serinin durağan olmadığı anlaşılmaktadır. İncelenen seri durağan olmadığından uygun zaman serisi modelini belirlenmeden önce serinin farkı alınıp durağanlaştırılması gerekmektedir. Bunun için ilgili serinin birinci farkı alınır. Farkı alınmış seriye yukarıdaki testler tekrar uygulanır. Eğer seri hala durağanlaşmamışsa serinin ikinci kez farkı alınır. Bu süreç durağan seri elde edilinceye kadar devam eder. İncelenen serinin birinci farkına uygulanan birim kök testlerinin sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 6: Dâhilde Alınan Beyana Dayalı Katma Değer Vergisi Serisinin Birinci Farkına ADF Testinin Uygulanması

Testler	Model Tipi	Test İstatistiği	p-değeri	Sonuç
ADF	Yalın	-12.74741	0.0000	H ₀ Ret
	Kesme İçeren	-12.90747	0.0000	H ₀ Ret
	Kesme ve Trend İçeren	-12.87789	0.0000	H ₀ Ret

Grafik 2: Dâhilde Alman Beyana Dayalı Katma Değer Vergisi Serisinin Birinci Farkı

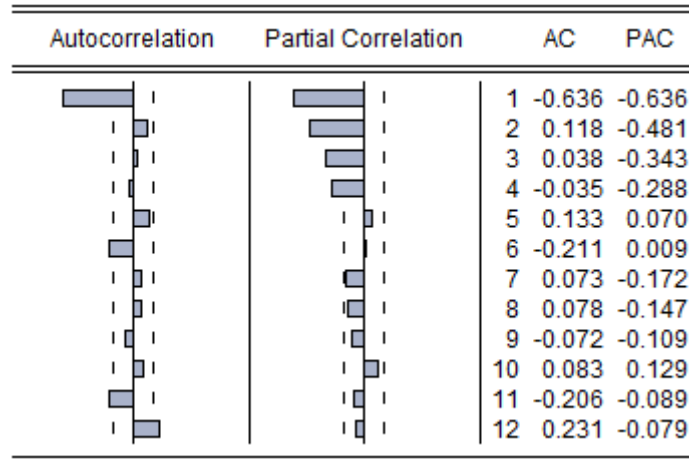
Tablo 6'daki sonuçlara göre ADF testi tüm modellerde boş hipotezi reddetmektedir. Sonuç olarak dâhilde alınan beyana dayalı katma değer vergisi serisi birinci farkı alındıktan sonra durağanlaşmıştır. Durağan seri elde edildiği için çalışmanın devamında seriyi en iyi temsil edecek zaman serisi modelinin bulunması için Box-Jenkis yöntemi uygulanacaktır.

5.3.2. Uygun Modelin Belirlenmesi

Önceki bölümde anlatıldığı gibi uygun zaman serisi modellemesinde en sık kullanılan metot Box-Jenkis metodudur. Buna göre iki kısımdan oluşan zaman serisi modelinin ilk kısmı olan otoregresif sürecin belirlenmesi için incelenen seriden elde edilen kısmi otokorelasyon fonksiyonu değerlerine bakılır. Modelin otoregresif derecesi (gecikmesi) belirlendikten sonra, model sadece otoregresif süreci içerecek şekilde tahmin edilir. Bu tahminden elde edilecek kalıntı serisinin otokorelasyon fonksiyonu değerlerinden faydalanılarak da modelin hareketli ortalama sürecinin derecesi (gecikmesi) belirlenir. Böylece modelin hem otoregresif (AR) hem de hareketli ortalama (MA) süreci belirlenmiş olur. Bu yöntemden yola çıkarak önce incelediğimiz dahilde alınan beyana dayalı katma değer vergisi serisinin durağan birinci farkının korelogram adı verilen grafiğine bakılmalıdır. Korelogram, incelenen serinin hem otokorelasyon hem de kısmi

otokorelasyon fonksiyonu değerlerini her gecikme için gösteren grafikdir. Buna göre logaritması ve farkı alınmış gelir vergisi serisinin 12 gecikmesi için elde edilmiş korelogram aşağıdaki gibidir:

Şekil 2: Dâhilde Alınan Beyana Dayalı Katma Değer Vergisi Serisinin Birinci Farkının Korelogramı



Bu grafikte, kesikli çizgiler %95 güven aralığını temsil etmektedir. Öncelikle serinin otoregresif sürecini belirlenmek istendiğinden kısmi otokorelasyon değerleri içinde %95 güven aralığını geçen değerlere bakılmalıdır. Korelogram'a göre 1. 2. 3. 4. gecikmelere ait kısmi otokorelasyon değerleri %95 güven aralığını aşmıştır. Öyleyse zaman serisinin otoregresif kısmı şu şekildedir:

$$dtx_t = \alpha + \beta_1 dtx_{t-1} + \beta_2 dtx_{t-2} + \beta_3 dtx_{t-3} + \beta_4 dtx_{t-4} + \varepsilon_t \quad (5.1)$$

Modelin geri kalanını belirlemek için öncelikle model (5.1)'i tahmin edilmesi gerekmektedir. Tablo 7'de model 5.1'in tahmin sonuçları verilmiştir:

Tablo 7: Model (5.1)'in Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Tahmin Parametresi	Std. Hata	t İstatistiği Değeri	p – Değeri
Sabit	14681.12	9496.559	1.545941	0.1250
dtx_{t-1}	-1.383099	0.089093	-15.52425	0.0000
dtx_{t-2}	-1.353257	0.134331	-10.07408	0.0000

dtx_{t-3}	-1.023121	0.138906	-7.365546	0.0000
dtx_{t-4}	-0.545918	0.096823	-5.638317	0.0000
R^2	0.700767	F İstatistiği		64.40172
\bar{R}^2	0.689886	p – Değeri (F İstatistiği)		0.000000
Hata Kareler Toplamı		3.21x10 ¹³		

Tahmin sonuçlarına göre modelde sabit dışında istatistikî olarak anlamsız bir parametre yoktur. Ayrıca F istatistiği göstermektedir ki modelin tamamı istatistikî olarak anlamlıdır. Modelin bağımlı değişkeni açıklama gücünü ifade eden R^2 ve düzeltilmiş R^2 değeri % 70 civarındadır. Bu değerler de tatmin edicidir. Tahmini gerçekleştirilen bu modelin kalıntı serisi için oluşturulan korelogramın otokorelasyon değerleri yardımı ile modelin hareketli ortalama süreci de belirlenmelidir. Bu bağlamda model (5.1)'in kalıntılarından elde edilen korelogram aşağıda verilmiştir.

Şekil 3: Tahmin Edilen Modelin Kalıntı Serisinin Korelogramı

Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC
		1	-0.032 -0.032
		2	-0.012 -0.013
		3	-0.101 -0.102
		4	-0.116 -0.124
		5	-0.129 -0.145
		6	-0.022 -0.054
		7	-0.050 -0.091
		8	0.036 -0.022
		9	-0.000 -0.051
		10	0.029 -0.020
		11	0.018 -0.012
		12	0.230 0.220

Şekil 3'te MA sürecinin derecesini belirlemek için otokorelasyon fonksiyonu değerlerine bakılmalıdır. Buna göre 12. gecikmeye ait otokorelasyon değerlerinin %95 güven aralığını geçtiği görülmektedir. Öyleyse model (5.1)'e gerekli MA sürecini ekleyebiliriz. Son hali ile birinci farkı alınmış dahilde alınan beyana dayalı katma değer vergisi serisi için elde edilen ARIMA modeli aşağıdaki gibi olur:

$$dtx_t = \alpha + \beta_1 dtx_{t-1} + \beta_2 dtx_{t-2} + \beta_3 dtx_{t-3} + \beta_4 dtx_{t-4} + \varepsilon_t + \gamma_1 \varepsilon_{t-12} \quad (5.2)$$

Görüldüğü üzere modele 12. gecikmeye ait MA süreci eklenmiştir. Bu modelin tahmin sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 8: Model (5.2)'nin Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Tahmin Parametresi	Std. Hata	t İstatistiği Değeri	p – Değeri
Sabit	14640.84	11843.26	1.236218	0.2190
dtx_{t-1}	-1.371649	0.090097	-15.22417	0.0000
dtx_{t-2}	-1.315471	0.137843	-9.543286	0.0000
dtx_{t-3}	-0.972872	0.142743	-6.815572	0.0000
dtx_{t-4}	-0.498234	0.098424	-5.062132	0.0000
ε_{t-12}	0.268140	0.109352	2.452080	0.0158
R^2	0.719078	F İstatistiği		55.80167
\bar{R}^2	0.706192	p – Değeri (F İstatistiği)		0.000000
Hata Kareler Toplamı		3.01x10 ¹³		

Tablo 8'deki sonuçlara göre model (5.2)'nin R^2 istatistiği değerleri model (5.1)'inkinden daha büyük, hata kareler toplamı değeri ise daha küçüktür. Bu iki durum model (5.2)'nin bağımlı değişkeni daha iyi açıkladığını göstermektedir. Model (5.2)'de de sabit parametresinin tahmini %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamsız bulunmuştur. Buna rağmen yukarıdaki tabloda tahmin sonuçları verilen model birinci farkı alınmış dahilinde alınan beyana dayalı katma değer vergisi serisini en iyi açıklayan zaman serisi modelidir. Öyleyse bu model aşağıdaki gibi yazılabilir.

$$dtx = 14640.84 - 1.37dtx_{t-1} - 1.32dtx_{t-2} - 0.97dtx_{t-3} - 0.5dtx_{t-4} + 0.27\varepsilon_{t-12} \quad (5.3)$$

Doğrusal zaman serisi modellerinde en yüksek gecikme değeri ilgili sürecin derecesini verir. Buna göre incelenen model bir ARIMA (4,1,12) modeli olmuştur. Biri hariç tüm parametrelerin istatistikî olarak anlamlı olması ve ilgili değerlerin beklenildiği gibi elde edilmesi en doğru modelin elde edildiği anlamına gelmez. Box-Jenkis yöntemine göre son olarak bulunan en iyi modelin kalıntıları incelenmelidir. Öncelikle kalıntıların birim kök içermemesi, yani durağan olması gerekir. Aşağıdaki tabloda model (5.3)'ten elde edilen kalıntılara uygulanmış birim kök testi sonuçları verilmiştir:

Tablo 9: Model (5.3)'ün Kalıntılarına Uygulanmış Birim Kök Testi Sonuçları

Testler	Model Tipi	Test İstatistiği	p-değeri	Sonuç
ADF	Yalın	-11.16137	0.0000	H ₀ Ret
	Kesme İçeren	-11.11358	0.0000	H ₀ Ret
	Kesme ve Trend İçeren	-11.06853	0.0000	H ₀ Ret

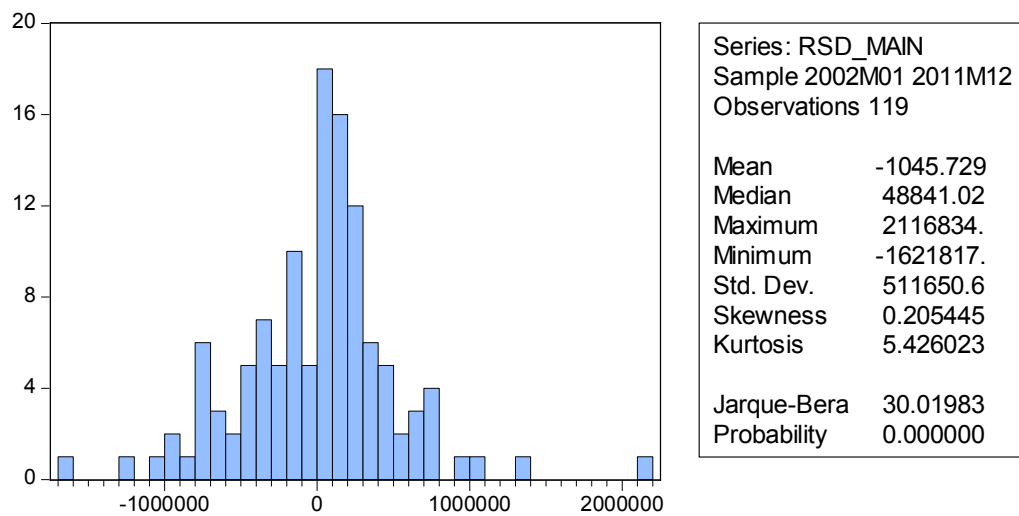
Kalıntı serisine uygulanan ADF test istatistiği sonuçlarına göre tüm model tipleri için serinin birim kök içerdiğini ifade eden sıfır hipotezi reddedilmiştir. Model (5.3)'ün kalıntıları birim kök içermemektedir yani durağandır. Bu istenilen ilk sonuçtur. İkinci durumda kalıntı serisinin otokorelasyon ve kısmi otokorelasyon fonksiyonlarının değerleri yine korelogram çizdirilerek incelenmelidir. Şekil 4'te kalıntılara ait korelogram verilmiştir.

Şekil 4: Kalıntı Serisine Dair Korelogram

Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	
		1	-0.042	-0.042
		2	-0.034	-0.036
		3	-0.088	-0.091
		4	-0.102	-0.113
		5	-0.109	-0.130
		6	-0.029	-0.064
		7	-0.024	-0.066
		8	0.007	-0.043
		9	0.049	0.004
		10	0.048	0.017
		11	0.035	0.021
		12	0.033	0.035

Görüldüğü üzere tüm değerler kesikli çizgiler ile gösterilen %95 güven aralığı içindedir. Dolayısıyla bu durum istenilen bir sonuçtur. Son olarak kalıntı serisinin normal dağılıma uyup uymadığına bakılmalıdır. Bunun için Jarque-Bera normallik testinden faydalanılır ve ayrıca serinin histogramı incelenebilir. Aşağıdaki şekilde model (5.3)'den elde edilen kalıntılara ait bazı temel istatistikler, Jarque-Bera testi sonucu ve seriye ait histogram verilmiştir.

Şekil 5: Kalıntı Serisine Dair Jarque- Bera Testi Sonuçları ve Histogramı



Jarque-Bera testi sonucuna göre serinin normal dağılmadığını ifade eden boş hipotez reddedilir. Yani kalıntı serisi normal dağılmaktadır. Ayrıca histogram incelenirse, normal dağılıma sahip serilerde gözlenen çan eğrisi şekli görülebilir.

Sonuç olarak tüm yönlerden bakıldığında model (5.3) birinci farkı alınmış dahilde alınan beyana dayalı katma değer vergisi serisi için en iyi modeldir. Bu modeli elde ettikten sonra, ilgilendiğimiz yapısal değişimin meydana gelip gelmediğini incelemek için Chow testini model (5.3)'ten faydalanarak uygulanabilir.

5.3.3. Yapısal Değişim (Chow) Testi

Chow testi yapısal değişimin meydana geldiği tarih temel alınarak serinin iki bölüme ayrılması ve modelin bu iki bölüm için ayrı ayrı tahmin edilmesi ile uygulanmaktadır. Önce, tüm seri için model (5.3)'te hali hazırda elde edilen tahmin sonuçlarından hata

kareler toplamı (HKT) değeri bulunur. Serinin tamamı için elde edilen HKT Tablo 8’de 3.01×10^{13} olarak elde edilmiştir. Analizde, farkı alınmış dahilinde alınan beyana dayalı katma değer vergisi geliri serisinde 2004 yılı Eylül ayında yapısal bir değişimin olup olmadığı incelenecektir. Bunun için önce Ocak 2002 tarihinden Eylül 2004 tarihine kadar olan veriler için bir regresyon, Ekim 2004 tarihinden Aralık 2011 tarihine kadar olan veriler için de başka bir regresyon tahmin edip hata kareler toplamları elde edilmelidir. Ocak 2002 – Eylül 2004 dönemi için bulunan tahmin sonuçları aşağıdaki Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10: Model (5.3)’ün 01:2002 / 09:2004 Dönemi için Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Tahmin Parametresi	Std. Hata	t İstatistiği Değeri	p – Değeri
Sabit	-2924.995	24210.60	-0.120815	0.9049
dtx_{t-1}	-1.266867	0.211236	-5.997389	0.0000
dtx_{t-2}	-1.074047	0.323276	-3.322385	0.0031
dtx_{t-3}	-0.603778	0.339512	-1.778370	0.0892
dtx_{t-4}	-0.212086	0.225973	-0.938545	0.3582
ε_{t-12}	0.834738	0.052324	15.95330	0.0000
R^2	0.791460	F İstatistiği		16.69902
\bar{R}^2	0.744064	p – Değeri (F İstatistiği)		0.000001
Hata Kareler Toplamı		2.18×10^{12}		

Chow testi için gerçekleştirilen bu model tahminlerinde asıl ilgilenilen modelin veya parametrelerin anlamlılığı değildir. Ocak 2002 – Eylül 2004 dönemi için elde edilen HKT 2.18×10^{12} olarak bulunmuştur. İkinci olarak, Ekim 2004 – Aralık 2011 dönemi için bulunan tahmin sonuçları aşağıdaki Tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11: Model (5.3)'ün 10:2004 / 12:2011 Dönemi için Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Tahmin Parametresi	Std. Hata	t İstatistiği Değeri	p – Değeri
Sabit	15567.92	15232.42	1.022025	0.3100
dtx_{t-1}	-1.378659	0.105675	-13.04620	0.0000
dtx_{t-2}	-1.356489	0.161141	-8.418020	0.0000
dtx_{t-3}	-1.023196	0.167402	-6.112220	0.0000
dtx_{t-4}	-0.542631	0.116495	-4.657964	0.0000
ε_{t-12}	0.309822	0.131785	2.350968	0.0213
R^2	0.732633	F İstatistiği		42.19869
\bar{R}^2	0.715271	p – Değeri (F İstatistiği)		0.000000
Hata Kareler Toplamı		2.55×10^{13}		

Ocak 2002 – Eylül 2004 dönemi için elde edilen HKT 2.55×10^{13} olarak bulunmuştur. Gereken tüm bilgiler elde edildiği için son aşamada Chow testi uygulanabilir.

Burada; $S_1 = 3.01 \times 10^{13}$ serbestlik derecesi $n_1 + n_2 - k = 28 + 83 - 6 = 105$ olarak bulunmuştur. $S_2 = 2.18 \times 10^{12}$, $S_3 = 2.55 \times 10^{13}$ serbestlik dereceleri ise $(n_1 - k) = 28 - 6 = 22$ ve $(n_2 - k) = 83 - 6 = 77$ olarak elde edilmiştir. Buradan, $S_4 = S_2 + S_3 = 2.18 \times 10^{12} + 2.55 \times 10^{13} = 2.768 \times 10^{13}$ serbestlik derecesi $(n_1 + n_2 - 2k) = 28 + 83 - 12 = 99$ 'dür. Ayrıca $S_5 = S_1 - S_4 = 2.42 \times 10^{12}$ olarak bulunur. Tüm bu sonuçlardan F dağılımına uyan Chow istatistiği;

$$F_{Chow} = \frac{S_5 / k}{S_4 / (n_1 + n_2 - 2k)} = \frac{2.42 \times 10^{12} / 6}{2.768 \times 10^{13} / 99} = 1.4425 \text{ olarak bulunur.}$$

6 ve 99 serbestlik dereceleri için kritik F Tablo değeri $F_{6,99} = 2.19154948$ ' dir.²³

Hesaplanan F_{Chow} istatistiği değeri kritik değerden küçüktür. Öyleyse dâhilde alınan beyana dayalı katma değer vergisi geliri için elde edilen modelin iki dönemde de aynı olduğunu ileri süren sıfır hipotezi kabul edilir. Dolayısıyla Eylül 2004'den sonra vergi geliri modelinde yapısal bir değişim olmamıştır. Bu sonuç iktisadi olarak vergi affının mükelleflerin vergi ödeme alışkanlıkları üzerine bir etkisi olmadığı biçiminde yorumlanabilir. Sebebi ise teorik kısımda ortaya konulan vergi aflarına çok sık başvurulmasına ve af sonrası mali sistemde doğru işlemeyen kurumlarla ilgili gerekli reform uygulamalarının yapılmamış olmasına bağlanabilir.

²³ <http://www.danielsoper.com/statcalc3/calc.aspx?id=4> alınmıştır.

SONUÇ

Ekonomik faaliyetlerin devletin denetimi olmaksızın gerçekleştirilmesi yani kayıt dışı olması ekonomide pek çok sorunu beraberinde getirmektedir. Modern toplumsal organizasyonlarda devletlerin toplumun huzurunu ve güvenliğini sağlamak gibi asli görevlerinin yanı sıra gelir ve kaynak dağılımında eşitliği sağlamaya dönük sosyo ekonomik görevleri de vardır. Bundan dolayı ekonomik faaliyetlerin devletin denetimi olmaksızın gerçekleşmesi beraberinde toplumsal huzuru ve güvenliği tehdit edici faktörleri getirir.

Kayıt dışı ekonomi toplumsal sorunları beraberinde getirdiği gibi ekonomik ve mali sorunlara da neden olur. Ekonomik bakımdan kayıt dışılıkta meydana gelen herhangi bir artışın yarattığı ilk etki vergi gelirlerinin düşmesi nedeniyle oluşan bütçe açıklarıdır. Hükümetler, kayıt dışı ekonomi tarafından tetiklenen bütçe açıklarını kapatabilmek için alternatif politikalar geliştirmek durumundadırlar. Söz konusu politikalar çeşitli politik kaygılar nedeniyle genellikle kamu giderlerini azaltmaktan ziyade kamu gelirlerini özellikle de vergileri artırıcı yönde uygulanır. Ekonomideki vergi oranlarının artması ile kayıt dışılık mali etkilerini göstermeye başlar. Ekonomik ve mali etkilere sahip kayıt dışılığın tetikleyici bir unsurunu teşkil ettiği bütçe açıkları devletin vergi politikası dâhil maliye politikasını etkiler; başka bir ifadeyle ekonomideki kayıt dışı kesimin büyüklüğünün uygulanan vergi politikalarını etkileyeceği söylenebilir.

Ekonomi ve toplum üzerinde bu denli büyük etkiler yaratabilen bu konuya politika yapıcıları tarafından duyarsız kalınması düşünülemez. Bu nedenle kayıt dışı ile mücadele kavramı günümüzde sıklıkla karşılaşılan ve çözüm önerilerine gereksinim duyulan bir alandır.

Bir ekonomide belirlenen ekonomik hedeflere ulaşılması para ve maliye politikalarının uygulanmasıyla mümkündür. Günümüz gelişmiş piyasa ekonomilerinde para politikaları özerk merkez bankaları tarafından yönetilirken maliye politikaları hükümetlerce yürütülmektedir. Maliye politikası araçlarından olan kamu gelirlerinin kilit unsuru ise vergi politikalarıdır. Ekonomilerin büyüyüp gelişmesiyle birlikte vergi aracına mali fonksiyonunun yanı sıra iktisadi fonksiyon yüklenmiş ve vergileme mali etkileri olduğu kadar ekonomik etkilere de sahip bir politika aracı halini almıştır. Bu

kapsamda vergiler, kamu hizmeti finansmanını büyük ölçüde sağlamanın yanı sıra, ekonominin makro hedeflerine ulaştırılmasında da önemli bir rol oynamaya başlamıştır.

Vergi afları vergi politikalarının sıklıkla uygulanan unsurlarındandır. Vergi affı, genel olarak af kavramından yola çıkılarak vergi cezalarının affedilerek vergi aslının ödenmesi için mükellefe bir fırsat tanınmasıdır. Bir ekonomide vergi afları, vergi sisteminde meydana gelen aksaklıklar nedeniyle ödenememiş borçların ödenmesini, ekonominin kayıt dışında kalmış unsurlarının kayıt altına alınmasını ve kamu finansmanının hızlı bir biçimde sağlanarak vergi tahsilâtının artırılmasını hedefler. Yani vergi affı politikasının hem kamu finansmanı sorunlarıyla karşılaşıldığında vergi hasılatını artırarak gelir gider dengesizliğini azaltacağı hem de kayıt dışı ekonominin boyutunu azaltmada önemli rol oynayacağı düşünülmektedir.

Vergi politikasının bir unsuru olarak vergi afları ile kayıt dışı ekonomi arasında yakın bir ilişki vardır. Bir ülkede uygulanan vergi politikaları kayıt dışı ekonominin boyutunu etkiler. Yanlış uygulanan vergi afları, gerek kayıtlı gerekse kayıt dışı ekonomi üzerinde istenmeyen etkiler yaratabilir. Söz konusu olumsuz etkileri giderebilmek amacıyla Türkiye'de ilk kez 2005 yılında Resmi Gazetede yayımlanarak 2006-2008 döneminde uygulanmak üzere yürürlüğe giren orta vadeli programda vergi politikasının temel amacı büyüme ve istihdam politikasını desteklemek ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmak olarak belirlenmiştir.

Bir ülkede uygulanan vergi politikaları, gönüllü vergi uyumu üzerinde de etkilidir. Vergi uyumu, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kendi iradeleri ile eksiksiz ve tam olarak yerine getirmeleridir. Mükelleflerin vergileme ile ilgili tavırlarına yanlış etki edecek politika uygulamaları, vergi uyumunu azaltır. Vergi uyumunun azalması ise uzun dönemde vergi gelirlerinin düşmesi anlamını taşır. Bu nedenle, vergi politikasının bir unsuru olarak vergi affı uygulamalarının vergi uyumunu bozucu etkiler yaratmamasına dikkat edilmelidir.

Vergi affı, Türkiye' de sıklıkla başvuru alan bir mali uygulamadır. Cumhuriyet tarihi boyunca toplam yirmi yedi tane af kanunu çıkarılmıştır. Türkiye'de yaklaşık 2,5 yılda bir af yasası çıkarılmaktadır. Bu durum af politikasının başarılı olması için gerekli koşullara aykırıdır. Nitekim bir vergi affının başarılı olması için vergi aflarının sıklıkla

uygulanmaması, afların bir kereye mahsus ilan edilmesi, ilan edileceği zamanın iyi belirlenmesi ve af ilanının mükellef tarafından öngörülememesi gerekmektedir. Aksi halde uygulanan vergi affı ile hedeflenen sonuçlara ulaşılması mümkün değildir.

Vergi afları savunucuları, afların vergi hâsılatında bir artış sağlayacağını, ekonominin kayıt dışında kalan bazı unsurlarının kayıt altına alınmasını ve uzun dönemde vergi oranlarının düşerek bütün mükelleflerin bundan yararlanacağını ileri sürerler. Af karşıtı görüşlerde ise vergi aflarının toplumdaki adalet duygusunu zedeleyeceği ve toplumda kanunlara duyulan güveni azaltacağı öne sürülmektedir. Ayrıca yine af karşıtı görüşlerde gelecekteki vergi affını beklemenin vergiyi cari dönemde ödemekten daha iyi bir tercih olacağını düşünen mükellefler nedeniyle vergi uyumunun azalacağı iddia edilmektedir. Görüldüğü gibi vergi affı uygulaması literatürde tartışma yaratmış olup farklı görüş ve yaklaşımlar uyarınca vergi aflarının vergi uyumu üzerinde birbirinin tersi sonuçları olacağı savunulmuştur.

Bu kapsamda çalışmada Türkiye’de 2003 yılında yürürlüğe konan 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun vergi uyumu üzerinde olumsuz etkilerinin olup olmadığı incelenmiştir. Daha güncel af kanunlarının yürürlüğe konmuş olmasına rağmen adı geçen kanunun çalışma konusu olarak seçilmesinin nedeni, 2003 yılında uygulamaya konması nedeniyle uzun dönemli etkilerin incelenmesine imkân verecek veri setinin elde edilmek istenmesidir. Vergi affının vergi uyumu üzerindeki etkilerinin incelenmesindeki amacı ise, uzun dönemde vergi uyumu seviyesinin kayıt dışı ekonominin boyutlarını etkileyeceği mantıksal çıkarımı oluşturmaktadır. Buna göre, eğer vergi affı, af karşıtı görüşlerde iddia edildiği gibi vergi uyumunu olumsuz yönde etkiliyorsa, mükelleflerin vergi kayıp kaçağı oluşmasına sebebiyet verecek tercihlerde bulunması örneğin, üzerlerine terettüp eden vergi borcunu ödememeleri, beyan dışı ekonomik faaliyetler yürütmeye başlamaları gibi davranışların kayıt dışı ekonominin boyutlarının artmasına neden olması beklenmektedir. Buna karşın eğer vergi affı, af yanlısı görüşlerde savunulduğu gibi kayıt dışındaki potansiyel mükelleflerin af sayesinde vergilerini beyan ederek kayıtlı ekonomiye dâhil olmalarını sağlarsa yani vergi uyumu üzerinde olumlu etkiler yaratırsa kayıt dışı ekonominin boyutlarında azalma olacağı düşünülmektedir.

Çalışmada 2002-2011 dönemi aylık bazda dahilinde alınan beyana dayalı katma değer vergisi verileri kullanılmıştır. Bu verilerden oluşan seriye, ADF durağanlık testi uygulanmıştır. Serinin durağanlaştırılmasından sonra zaman serisi modeli Box - Jenkins yöntemi uygulanarak elde edilmiştir. Bu yöntem sonucu elde edilen modele Chow testi uygulanarak zaman serisinde af öncesi ve sonrası dönemde yapısal bir değişiklik olup olmadığı kontrol edilmiştir.

Çalışmada elde edilen sonuçlar 4811 Sayılı Af Kanununun uygulanması ile vergi hâsılatı serisinde uzun dönemde yapısal bir değişim meydana gelmediğini göstermektedir. Yani vergi affı uygulaması mükelleflerin vergiye uyumunu etkilememiş ve mükellefler vergi ödeme alışkanlıklarını af nedeniyle değiştirmemişlerdir. Bunun sebebi, Türkiye’de af uygulamalarına çok sıklıkla başvurulması ve af sonrasında mali sistemde gerekli olan reformların yapılmamış olmasıyla ilişkilendirilmiştir. Vergi affı politikasının başarılı olması için gereken koşullardan biri af uygulamalarına sıklıkla başvurmadan kaçınılmasıdır. Aksi takdirde uygulamaya konan aflar mükelleflerin vergi ödeme- ödememe kararlarına etki etmez. Bir vergi affından sonra tekraren vergi affı çıkarılması karşısında mükellefler de beklentilerini tekrar af çıkacağı yönünde oluştururlar. Ayrıca kamu otoritesinin mali sistemde mükellefleri vergi ödemekten kaçınmaya iten faktörleri düzeltme yönünde uygulamaları yürürlüğe koymayışı mükelleflerin davranış biçimlerini değiştirmemeye iten bir diğer nedendir.

Bu noktadan hareketle, uzun dönemde af nedeniyle vergi uyumunun azalmadığı veya artmadığı durumda, af karşıtı ve yanlısı görüşlerde beraberce savunulduğu gibi vergi afları nedeniyle kayıt dışı ekonominin boyutlarının artacağı veya azalacağı yargısına varmanın güç olduğu sonucuna varılmıştır. Afların vergi ödeme davranışları üzerindeki etkisizliği, aynı zamanda vergi uyumu üzerindeki etkisizliği anlamına da gelmektedir. Vergi uyumunun af nedeniyle değişmeyip sabit kaldığı durumda, kayıt dışı ekonominin boyutlarının vergi uyumundaki değişime bağlı olarak değişmesi söz konusu değildir. Eğer politika yapıcılar tarafından kayıt dışı ekonominin boyutları vergi uyumuna bağlı olarak azaltılmak isteniyorsa, vergi aflarının bu hedefe ulaşmada etkisiz bir politika aracı özelliğine sahip olduğu çalışmadan elde edilen bir diğer sonuçtur.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2004). *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alm, J. (1985). The Welfare Cost Of The Underground Economy. *Economic Inquiry*, 23(2), 243-263.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & Wallace, S. (2000). Do Tax Amnesties Work? The Case of Russia. In *National Tax Association Meeting, Santa Fe, NM, November*.
- Alm, J., McKee, M., & Beck, W. (1990). Amazing grace: Tax amnesties and compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37. ALM J. ve BECK W. (1993) Tax Amnesties And Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis, *National Tax Journal*,
- Altuğ, O. (1999). *Kayıt Dışı Ekonomi*, 2. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aslanoğlu S. ve Yıldız S. (2007). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması, *Hacettepe Üniversitesi Sosyoekonomi Dergisi*, 2, 127-146
- Atila, M. (2010). Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukuku’nda Af Kurumu Erişim Tarihi:21.07.2013 <http://www.ankarabarusu.org.tr/site/ankarabarusu/tekmakale/2010-1/2010-1-atila.pdf>
- Aydemir, Ş. (1995, Şubat). Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (I), *Vergi Dünyası Dergisi*, 16
- Aygün, R. (2012, Mayıs). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 369, 88-92
- Bağırzade, E. (2012). Kayıt Dışı Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu, *Hacettepe Üniversitesi Sosyoekonomi Dergisi*, 2, 195
- Bakandan Taksit Uyarısı, Erişim Tarihi: 10.03.2013
<http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/01/29/bakandan-taksit-uyarisi>

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 Sayılı Kanun Rehberi,
Erişim Tarihi: 23.04.2013

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf>

Biçer, Y. (2006). *Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

Bose, P. & Jetter, M. (2012). Liberalization And Tax Amnesty in a Developing Economy. *Economic Modelling*, 29(3), 761-765.

Bulut, H.M. (2007) *Kayıt dışı Ekonominin Boyutları, Etkileri ve Kayıt dışı ile Mücadele Yöntemleri*, Yüksek Lisans Tezi, Kafkas üniversitesi İİBF, Kars

Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2), 172-179

Dallı, A. (2006). *4811 Sayılı Vergi Barışı Yasasının Mali Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmış Yüksek lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne

Demir, H.(2007). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Kara Para İlişkisi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Isparta

Dikmen, N. (2012). *Ekonometri Temel Kavramlar ve Uygulamalar*, Dora Yayıncılık.

Durmuş, M. (2008). *Kamu Ekonomisi*, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Elgin, C. (2012). Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği (Taxes and the Informal Sector: An Evaluation and the Case of Turkey). *METU Studies in Development*, 39(2), 237-258.

Ercan, M. (2006). *Kayıt dışı Ekonomi ve Hızlı Tüketim Malları Sektörü*, Ankara: Bilgi Yayınevi.

Erdağ N. (2011). Torba Yasada %81 İle Rekor Tahsilat, Erişim Tarihi: 25.06.2013
<http://www.nevzaterdag.com/torba-yasada-%81-ile-rekor-tahsilat/>

- Erdikler, Ş, (2005) Şaban Erdikler Yazı Arşivi Erişim Tarihi: 08.09.2013
<http://gsunarr.blogspot.com/2005/08/aban-erdikler-yazi-arivi.html>
- Edizdoğan, N. (2011). *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı: Bursa, Ekin Yayınları.
- Feige, E.L. (1989) *The Meaning and Measurement of the Underground Economy; The Underground Economies: Tax Evasion and Information Distortion*, Cambridge University Pres. Cambridge.
- Franzoni, L.A., Punishment and Grace: On the Economics of Tax Amnesties, Erişim Tarihi: 29.05.2013 <http://www2.dse.unibo.it/franzoni/Punish.PDF>
- Gencel, U. ve Kuru, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi *Yönetim Bilimleri Dergisi Cilt: 10, 20, 29-60*
- Genç, Y. ve Yaşar, R. (2009, Kasım) Ülkemizde Kayıt Dışı Ekonominin Sonuçları, *Vergi Dünyası Dergisi*, 339, 95-103
- Gujarati, D.N. (1995). *Basic Econometrics*, 3. Baskı, McGraw-Hill.
- Karagül, M. (1997). Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin İncelenmesi, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 3, 185-205
- Karatay, Ö. (2009). *Kayıt dışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri ve Toplumsal Maliyeti*, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas
- Karyağdı, N. (2011, Temmuz). Türkiye’de Gelir Vergisi Reformunun Gerekliliği, *Vergi Dünyası Dergisi*, 359, 37-40
- Kıldış, Y. (2000) Kayıt Dışı Ekonomi, Erişim Tarihi: 15.09.2013
<http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf>
- Kızılot, Ş. ve Çomaklı, Ş.E. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından İncelenmesi, *XIX. Türkiye Maliye Sempozyumu, Basılmamış Tebliğ*, 123

Kurumlar Vergisi Kanunu (5520)

López-Laborda, J., & Rodrigo, F. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.

Levent, R. (2012, Ekim) Kayıt Dışı İstihdam, Erişim Tarihi: 14.09.2013
<http://www.isvesosyalguvenlik.com/kayit-disi-istihdam/#.UjSrDcYqy2U>

Luitel, H. S., & Sobel, R. S. (2007). The revenue impact of repeated tax amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 19-38.

Maliye Bakanı Şimşek: Türkiye’de kayıtdışı ekonominin seviyesi yüzde 27,7’ye düştü.
Erişim Tarihi: 14.09.2012
<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=NewsD&Id=6092>,

Measuring the non observed economy handbook, Erişim Tarihi: 15.07.2012
www.oecd.org

Mikesell, J. L., & Ross, J. M. (2012). Fast money? The contribution of state tax amnesties to public revenue systems. *National Tax Journal*, 65(3), 529-562.

Mokhtari, M., & Ashtari, M. (2012). Understanding tax reform in the Central Asian Republics. *Journal of Asian Economics*, 23(2), 168-178.

Özsoylu, A. F. (1996). *Türkiye ‘de Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul: Bağlam Yayıncılık.

Pınar, A. (2009). *Maliye Politikası 3*. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Sayar, F. (1987, Eylül). 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları, *Vergi Dünyası Dergisi*, 73, 65-78

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (5510)

Sugözü, H. (2008) Kayıt dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları, *Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 171

Şenyurt, İ. (2008,Mart) Türkiye'deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları ,*Vergi Dünyası Dergisi*, 319, 1-7

- Şimşek "yeniden yapılanmayı" anlattı, Erişim Tarihi: 06.06.2013
<http://www.haber3.com/maliye-bakani-simsek-ankamall-alisveris-merkezinde-yeniden-yapilanmayi-v-haberi-744819h.htm>
- Taşkın, Y. (2006). *Vergi Aflarının Etkinliği Teori ve Türkiye Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Tecim, B. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, İzmir
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Erişim Tarihi: 18.03.2013 www.gib.gov.tr
- Vergi Barışı Kanununa İlişkin İstatistikler, Erişim Tarihi: 09.04.2013
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm
- Yalçın, H. ve Başer, A. (1996, Ocak). Türkiye'de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, 173, 1-5
- Yaraşır, S. (2013, Mart). Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 379, 175-187
- Yetim, S. (1999). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Yılmaz, G. (1998). *Yer Altı Ekonomisi ve Vergi Kaybı*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul
- 4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi Erişim Tarihi: 06.03.2013
<http://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/03.htm>