

KIRIK CAMLAR KURAMI BAĞLAMINDA TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI

TAX AMNESTIES IN THE CONTEXT OF BROKEN WINDOWS THEORY IN TURKEY



Taha Emre ÇİFTÇİ*



Fatih AKÇAY**

ÖZ

Vergi afları birçok ülkede uygulama alanı bulmaktadır. Vergi afları ekonomik, mali, sosyo-politik ve psikolojik etkileri itibarıyla farklı araştırma alanlarının konuları içinde yer almaktadır. Bu konuda literatür incelendiğinde vergi affı uygulamasını savunan yaklaşım ve vergi affı karşıtı, olumsuz etkilerine vurgu yapan yaklaşım olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Vergi affını savunanlar, kayıtdışlığın azalmasını, yeni vergi mükelleflerinin sisteme dahil olmasını ve vergi gelirlerinin artacağını ifade ederken, af karşıtı olanlar ise vergi gelirlerinin af dolayısıyla kısa dönemde artsa da uzun dönemde etkilenmeyeceğini ve aksine mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkileyeceğini belirtmektedir. Bu çalışmada, vergi affının kapsamı vergi suçları olması itibarıyla, suçun yayılma etkisini ortaya çıkaran “kırık camlar teorisi” ile değerlendirilmiştir. Bu

ABSTRACT

Tax amnesties are granted in many countries. Tax amnesties are among the subjects of different research areas in terms of their economic, financial, socio-political and psychological effects. As the literature on this subject is examined, it will be noticed that there are two opposite sides: on one side, the proponents advocating the tax amnesty practice, and on the other side the opponents emphasising the negative effects of tax amnesties. Proponents state that shadow economy will decrease, new taxpayers will be added to the system and tax revenues will increase, while opponents who are against amnesty state that even if tax revenues increase in the short term due to amnesty, tax revenues will not be affected in the long term and on the contrary, tax amnesty will negatively affect taxpayers' compliance. In this study, since the scope of tax amnesty is tax crimes, it has been evaluated with the “broken

* Dr. Öğr. Üyesi, Necmettin Erbakan Üni., Uygulamalı Bilimler Fak., Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, teciftci@erbakan.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-6548-9017.

** Dr. Öğr. Üyesi, Pamukkale Üni., İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, fakcay@pau.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-8542-1127.

Çiftçi, T. E., Akçay, F. (Mart 2021). Kırık Camlar Kuramı Bağlamında Türkiye’de Vergi Afları, *Vergi Raporu*, 258, (139-159).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 17.12.2020 / **M.K.T.:** 25.02.2021

sebeple, vergi aflarının vergi gelirleri ile ilişkisine dair literatür ele alınarak, Türkiye’de “kırık camlar teorisinin” geçerliliği incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kırık Camlar, Vergi Afları, Vergi Gelirleri

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H26, H29

GİRİŞ

Ülkelerin vergi gelirleri, kamusal mal ve hizmet üretimi için yapılan harcamaların finansmanında en önemli gelir kaynağıdır. Vergi gelirlerinin yetersizliği karşısında ülkeler bazı tedbirler alırlar. Bu tedbirlerden biri de mükelleflerin vergi gayretlerinin arttırılmasını sağlayacak olan düzenlemelerdir. Mükelleflerin kısa süre içerisinde vergi gayretlerinin artmasının sağlanması, vergi yasalarına uygun hareket edilmesi ile mümkün olabilmektedir. Mükelleflerin vergi yasalarına uygun hareketini sağlayabilmek için vergi suç ve ceza sisteminin önemi büyüktür. Yürürlükteki yasalarla etkin vergi tahsilatı, anlaşılabilir ve uygulanabilir suç ve ceza sisteminin varlığına bağlıdır. Ayrıca, vergi kanunlarına aykırılıkta cezaların caydırıcılığı da etkin vergi tahsilatı için önemli bir etkidir. Dolayısıyla, devletin kamu hizmetlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi için, vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz tahsilatın büyük önemi vardır. Türkiye’de vergi gelirlerinin yetersizliği vergi suçlarının yaygınlığından kaynaklanmaktadır¹.

Vergi hukukunun alt dalları arasında vergi ceza hukuku yer almaktadır. Vergi ceza hukukunun amacı, kurallara uymayanları yaptırım aracılığıyla cezalandırmaktır. Vergi ceza hukukunda; bir ta-

raftan mükellefler arasında adaletin sağlanması gözetilirken bir taraftan da vergi kaybı önlenmeye çalışılmaktadır. Devletler, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaya yönelik düzenlemeler yapmakta ve bu kapsamda ortaya çıkarılan vergi suçlarına yönelik cezalar da oldukça önem arz etmektedir.

Keywords: Broken windows, tax amnesties, tax revenue

JEL Classification Codes: H20, H26, H29

raftan mükellefler arasında adaletin sağlanması gözetilirken bir taraftan da vergi kaybı önlenmeye çalışılmaktadır. Devletler, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmaya yönelik düzenlemeler yapmakta ve bu kapsamda ortaya çıkarılan vergi suçlarına yönelik cezalar da oldukça önem arz etmektedir.

Vergiye gönüllü uyumu sağlamak açısından idare ve mükellef ilişkisi önem taşımaktadır. Bu noktada idarenin mükellef yararına olabilecek kanun maddelerinde yoruma açık hususların bulunması, suistimale yol açabilir. Vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler açıkça belirtilmeli ve denetim mekanizması ile caydırıcılık oluşturulmalıdır². Vergi suçlarının gerçekleşmesinden önce tedbirlerin alınması ne kadar önemli ise, aynı şekilde vergi suçlarının gerçekleşmesinden sonra oluşturulacak cezai yaptırımlar da bir o kadar önem teşkil etmektedir. Kanunlara aykırı hareket eden mükelleflere verilen cezaların hafifletilmesi ya da affedilmesi cezaların caydırıcılık ilkesinin zedelenmesine neden olabilmektedir.

Vergi afları, sağlıklı vergilendirme süreci için vergi yükümlülerine verilen maddi ve şekli ödevlerin zamanında ve tam olarak yerine getirilmemesi karşılığında uyguladığı yaptırımlardan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir³. Vergi afları genellikle mali olarak kısa dönemde ge-

¹ Hakan ARSLANER. *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, Ekin Yayınevi, Bursa. 2017. s.84.

² Abdülkerim EROĞLU. “*Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi*”, İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi. 3(5). 2018. s. 65.

³ Nihat EDİZDOĞAN ve Erhan GÜMÜŞ. “*Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi*”. Maliye Dergisi. Sayı 164. 2013. s. 99-100.

tiri sağlaması, yönetsel zorunluluklar ve politik nedenlerle çıkarılmaktadır⁴. Ancak vergi aflarının vergi ceza sistemine yönelik güven kaybına neden olan yapısı, bazı avantajlarından ziyade sonraki dönemlerde dezavantajlı özelliklerini ön plana çıkarmaktadır. Bu kapsamda, vatandaşlar ile devlet arasında ortaya çıkan ilişkinin bir özelliği olan “bedavacılık” sorunu bunlardan biridir. Bu sorunun esas kaynağı mükelleflerin ödediği vergiler ile sağladığı kamusal fayda arasında bir ilişkinin kurulamıyor olmasıdır. Sonuçta, cezai yaptırımın caydırıcılığı olmazsa kamusal malların finansmanı için mükellefler gönüllü olarak vergi ödemeyi tercih etmez⁵.

Dünyadaki vergi suç ve ceza sistemi uygulamasında, vergi suçlarının ortaya çıkmasından sonra takip edilmesinden ziyade, vergisel suç oluşmadan önce takip edilmesi gerekliliği üzerinde durulmaktadır⁶. Bu açıdan bakıldığında vergi suç ve ceza sisteminde etkinlik vergi suç ve cezalarının affedilmesi ile değil, vergi suçlarının ortaya çıkmadan önce önlenmesine yönelik düzenlemeler ile sağlanabilecektir. Adil ceza sistemi ve cezaların caydırıcılığı ilkesi vergi suçlarının ortaya çıkmadan önce önlenmesinde önemli faktörlerdir. Kırık camlar teorisi bu noktada çalışma için önem kazanmaktadır. Wilson ve Kelling (1982) tarafından öne sürülen kırık camlar teorisi, suçların önlenmesi için ortaya çıkarılan bir güvenlik politikasıdır. Bu teori, suçları azaltmak için denetimin, düzenin ve güvenin gerekliliğini savunmaktadır. Vergisel suçların azaltılması açısından, vergi kaybını ortaya çıkaracak ya da çıkarma tehlikesi olan suçlara uygulanan cezalar

büyük önem taşımaktadır. Ancak, genelde siyasi ve ekonomik nedenlere bağlı olarak çıkarılan vergi afları vergi suç ve ceza sistemine olan güveni zedeleyerek vergi kayıplarının ortaya çıkmasına zemin hazırlayabilmektedir. Bu bağlamda, vergi aflarının vergi suçlarının artmasında rolünün olup olmadığı kırık camlar teorisi açısından değerlendirilecektir.

1- KIRIK CAMLAR TEORİSİ

Wilson ve Kelling (1982) tarafından geliştirilen kırık camlar teorisinde, bazı özelliklere sahip olan bölgeler ile suç arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölgelerin düzensiz, bakımsız, sahihsiz ve denetimsiz olması, bireyler için kontrolün olmadığı algısına neden olmaktadır. Bireylerde oluşan bu algı, suç üretimini artırarak bölgeye daha fazla potansiyel suçlu çekebilmektedir⁷. Kırık camlar teorisi, Zimbardo ve öğrencilerinin gerçekleştirmiş oldukları deneyden esinlenerek ortaya çıkarılmıştır. Philip Zimbardo bu deneyinde, bazı bölgelere sahihsiz gibi görünen plakasız araç bırakmıştır. Yüksek suç potansiyeli olan Bronx bölgesinde bulunan araç, 10 dakikada tahrip edilerek 24 saat içinde içi tamamen boşaltılmıştır. Refah seviyesi yüksek olan Palo Alto'daki terk edilmiş araç bir hafta dokunulmadan kalmıştır. Ancak, Zimbardo araca balyozla zarar verince, birkaç saat içinde araç saldırıya uğrayarak, soyulmuş ve ters çevrilmiş olarak bulunmuştur⁸.

Wilson ve Kelling, düzensizliğin topluluklar üzerindeki olumsuz etkisine dikkat çeken ilk araştırmacılar olmamasına rağmen, düzensizli-

⁴ Fatih SAVAŞAN. “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (‘Vergi Barışı’ Uygulama Sonuçları)”. Afyon Kocatepe İ.İ.B.F. Dergisi. 8(1). 2006. s. 42.

⁵ Coşkun Can AKTAN ve Hilmi ÇOBAN. “Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa”. Çimento İşveren Dergisi. 6(21). 2007. s. 7.

⁶ Hakan ÜZELTÜRK. “Vergi Suçları ve Cezaları”. Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 5(1). 2006. s. 57.

⁷ Brandon C. WELSH ve diğerleri. “Reimagining Broken Windows: from Theory to Policy”. Journal of Research in Crime and Delinquency. 52(4). 2015. s. 448.

⁸ Brandon C. WELSH ve diğerleri. a.g.m. s. 449.

ğin suça neden olduğunu ileri süren ilk araştırmacılarıdır. Bu araştırmacılara göre, düzensizliğin kontrol altına alınmaması, toplumun çevreye olan güvenin kaybolmasına neden olacaktır. Ortaya çıkan düzensizlik neticesinde sahipsiz olarak görülen yerler için suç üretimi artacaktır⁹. Kırık camlar teorisinde, düzensizlik ve suçun ayrılmaz bir şekilde birbirine bağlı olduğu bir olgudan söz edilmektedir. Bu teoride, bir binadaki pencerenin kırılması ve onarılmadan bırakılması durumunda, aynı binaya ait diğer pencerelerin de kısa sürede kırılacağı ileri sürülmektedir. Dolayısıyla kırık camlar teorisinde, onarılmayan kırık pencerelerin ortaya çıkardığı düzensizlik ve sahipsizlik algısı ile suç üretiminin daha da artacağı tezi savunulmuştur. Böyle bir durumun önüne geçilmesi ancak düzensizliklerin kısa sürede kontrol altına alınması ile mümkün olabilecektir¹⁰.

Kırık camlar teorisine göre, küçük düzensizliklere göz yumulması, potansiyel suçlulara yönelik bir ortam yaratır. Bu nedenle, onarılmadan bırakılan bir kırık pencere diğer pencerelerin de kırılmasına yol açar¹¹. Benzer bir şekilde, küçük bir suçun cezasız kalması daha büyük suçların önünü açabilecektir. Dolayısıyla büyük suçları önlemek için düzensizliğin ortaya çıkmasına neden olan küçük suçların önüne geçilmesi gerekmektedir¹².

Kırık camlar teorisinde metafor olarak "kırık

cam" belirlenmiştir. Teoriye göre, binanın kırık olan penceresi diğer pencerelerin de kırılmasına neden olacaktır. Bu binaya özgü düzensizlik ve sahipsizlik algısının olumsuz etkileri, sadece binayla sınırlı kalmayacak sokak ve mahalleye de yayılacaktır. Dolayısıyla teori, düzensizliğin kontrol edilmediği alanlarda suç üretiminin arttığı düşüncesine dayanmaktadır¹³.

ABD'nin birçok şehrinde benimsenen Kırık Camlar Teorisi'nin suç sorununun çözümü ile uyumlu olduğu düşünülmektedir. ABD'de New York'taki suç oranlarının önemli ölçüde düşmesi bu yaklaşımın benimsenmesine bağlanmıştır¹⁴. Kırık camlar tezinin savunucuları olan Belediye Başkanı Rudolph Giuliani ve Polis Komiseri William Bratton, 1990'lı yılların ortalarında New York'ta bu tezin doğruluğunu düşük suç oranları ile gerçekleştirmişlerdir. New York'ta cinayet suçlarında oranlar 1990 yılına göre 1997 yılında yarı yarıya azalma göstermiştir¹⁵. Bu şekilde teoriyi destekleyenlerin varlığıyla birlikte, ilgili dönemde suç oranlarının düşmesini ekonomik, sosyal ve politik nedenlere bağlayanlar da vardır¹⁶. Ekonomik şartların suç oranlarını etkileyebileceğine yönelik olarak; ulusal işsizlik oranlarının 1990 ile 1999 yılları arasında %25, New York'ta 1992 ile 1999 yılları arasında %39 azalma göstermesi örnek verilebilir¹⁷.

⁹ Jacinta M. GAU ve Travis C. PRATT. "Revisiting Broken Windows Theory: Examining the Sources of the Discriminant Validity of Perceived Disorder and Crime". Journal of Criminal Justice. 38. 2010. s. 758.

¹⁰ James Q. WILSON ve George L. KELLING. "Broken Windows: The Police and Neighborhood Safety", Atlantic Monthly. 29. 1982.

¹¹ Bernard HARCOURT. "Critique of the Social Influence Conception of Deterrence, the Broken Windows Theory, and Order-Maintenance Policing New York Style". Michigan Law Review. 97(2). 1998. s. 302.

¹² J. Phillip THOMPSON. "Broken Policing: The Origins of the "Broken Windows" Policy". New Labor Forum. 24(2). 2015. s. 44.

¹³ David DIXON. "Broken Windows, Zero Tolerance, and the New York Miracle". Current Issues in Criminal Justice. 10(1). 1998. s. 96.

¹⁴ Ronald WINTROBE. *Tax Evasion and Trust*. Research Report. No. 2001-11. The University of Western Ontario, Department of Economics, London. 2001. s.16.

¹⁵ David DIXON. *a.g.m.* s. 96.

¹⁶ Robert J. SAMPSON ve Stephen W. RAUDENBUSH. "Seeing Disorder: Neighborhood Stigma and the Social Construction of "Broken Windows"". *Social Psychology Quarterly*. 67(4). 2004. s. 320.

¹⁷ Hope CORMAN ve Naci MOCAN. *Carrots, Sticks And Broken Windows*. NBER Working Paper. No. 9061. 2002. s. 1.

2- SUÇ KAVRAMI VE VERGİSEL SUÇLAR

Toplum düzenini sağlamak için kurallar oluşturulmaktadır. Düzeni sağlamaya yönelik oluşturulan kurallara insanların uyması esas olmakla birlikte, kurallara aykırı davranışları da mümkündür. Kurallara aykırı davranışın sonucu yaptırımdır¹⁸. Kişi, kanundan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmese devlet kuvvetleri harekete geçerek hukukun zorlama aracı yaptırım ile bireyi yükümlülüklerini yerine getirmeye zorlar. Hukukta kurallara uymamanın yaptırımı manevi değil maddi yaptırımdır¹⁹.

Suç, kişi ve kurumların cezai yaptırım ile korunan normlarına uymaması olarak ifade edilmektedir²⁰. Ceza yaptırımının tehdidi ile korunan hukuki değerlerin birey davranışlarıyla ihlal edilmesi suçun varlığının göstergesidir²¹. Ceza, kanunlarda suç olarak belirlenmiş kuralların ihlalinin yaptırımıdır²². Yasa koyucu, hangi fiillerin ne gibi cezai yaptırımlarla karşılaşacağını tespit eder²³. Suç ve cezada kanunilik ilkesi geçerli olup, suç ve cezaya ilişkin hükümler kanunla konulup kanunla kaldırılırlar²⁴. Ceza ve vergi hukukunda geçerli olan kıyas yasağı uyarınca yaptırım gerektiren fiiller için kanunsuz suç olmaz ilkesi katı bir şekilde uygulanmaktadır²⁵.

Yasa koyucunun vergilemeye ilgili suç ve cezaların hangi eylemlere yönelik olacağı hususunda yetkisi olmakla birlikte, bu yetkiyi hukuk

devleti ve ceza hukukunun genel ilkelerine uygun bir şekilde kullanması gerekmektedir. Ayrıca yasa koyucu, kanuna aykırı hareket eden vergi yükümlüsüne hangi tür ve ölçüde ceza yaptırımları ile karşılaşmaları gerektiğine karar verir. Bununla birlikte, cezai yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletici öge olarak kabul edileceği hususlarda da yasa koyucunun takdiri söz konusudur²⁶.

Vergi suçu, vergi kanunlarında bulunan ödevlerin yerine getirilmemesi veya aykırı davranış neticesinde vergi kaybına neden olunması ya da kamu düzeninin bozulmasına ilişkin ceza öngörülen fiillerdir²⁷. Vergi cezaları ise, vergi yükümlülerinin kanunlarda yer alan vergi suçlarını işlemelerinin yaptırımları olarak ortaya çıkmaktadır²⁸. Vergi suç ve cezalarında amaç, kamu ve hazine yararını ortaya çıkarmaktır. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi ile hazine yararı gerçekleştirilmekte iken, kamu hizmetlerinin aksamadan sağlanması için elde edilen vergi gelirlerinin tahsil edilmesi ile genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır²⁹.

Türk vergi hukukunda suçlar ve cezalar; hafif ve ağır ihlalli vergi suçları ve cezalarından oluşmaktadır. İdari usullere göre belirlenen hafif ihlalli suçlar ve cezalar, vergi kabahatleri olarak ifade edilmektedir. Bu tür vergisel suçlar ve cezalar, vergi kaybını önlemeye yöneliktir. Vergi kabahatlerinde, kanuni olarak suç sayılan fiil için

¹⁸ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi. 5. Baskı. Ankara. 2013. s. 111.

¹⁹ Ender Ethem ATAY. *Hukuk Başlangıcı*. Gazi Kitabevi. Ankara. 2019. s. 296.

²⁰ Özhan ULUATAM ve Yaşar METHİBAY. *Vergi Hukuku*. İmaj Yayıncılık. 5. Baskı. Ankara. 2001. s. 213.

²¹ Ercan SARICAOĞLU. *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Adalet Yayınevi, Ankara. 2017. s. 131.

²² Polat TUNÇER. *Temel Hukuk Bilgisi*. Adalet Yayınevi. 3. Baskı. Ankara. 2019. s. 55.

²³ M. Kamil MUTLUER. *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları. İstanbul. 2008. s. 213.

²⁴ Ömer ANAYURT. *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2017. s. 156.

²⁵ Ender Ethem ATAY. *a.g.e.* s. 299.

²⁶ Doğan ŞENYÜZ. *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*. Ekin Yayınevi. 6. Baskı. Bursa. 2012. s. 3.

²⁷ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ. *a.g.e.* s. 114.

²⁸ Nami Çağan. "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 29(1). 1972. s.112.

²⁹ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 18.Baskı, Ankara. 2010. s. 209.

hiçbir mahkeme kararına gerek kalmaksızın vergi dairesi tarafından ceza kesilmektedir³⁰. Vergi kabahatlerine ilişkin iki türlü vergisel suç ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri vergi kaybı olarak ortaya çıkan zarar suçları, vergi ziyadır. Diğeri ise, vergi kaybı olasılığına karşı tehlike suçları, usulsüzlüklerdir³¹. Ağır ihlalli olan adli vergi suçları ve cezaları, kamu düzenini bozan fiilleri engellemeyi amaçlar. Ayrıca, kanuni olarak suçlu sayılan kişinin cezası mahkemeler tarafından verilir³². Bu nitelikteki suçlar için ceza; hürriyeti bağlayıcı ceza olmakla birlikte, hapis cezası ile birlikte adli para cezası ya da hapis cezasından ayrı adli para cezasıdır. Bu grupta yer alan vergi suçları; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçudur.

Vergi gelirlerinin öneminin artması ile birlikte devlet açısından vergi alacağının süresinde ve eksiksiz tahsili de önem kazanmıştır. Yasa koyucu tarafından süresinde ve eksiksiz vergi tahsilini sağlamak için caydırıcılık amacıyla cezai yaptırım düzenlenmiştir. Ayrıca, vergide eşitliğin sağlanması için vergi suçuna ilişkin cezai yaptırım önemli bir adalet sağlayıcı araçtır. Vergi suç ve cezalarının etkin olması, vergiye gönüllü uyumu artıran önemli bir etkidir. Bu etkinlik, vergi suçu işleyen yükümlülerin karşılaşacakları cezai yaptırımlardan çekinmelerine ve bu tür eylemlerde bulunmamalarına sağlamakla birlikte, suç işleme düşüncesine sahip vergi yükümlülerinin yaptırımın caydırıcılığı ile bu düşüncelerinden

vazgeçmelerini beraberinde getirir³³. Sonuç olarak bu etkinliğin sağlanabilmesi için vergi suç ve cezalarının vergi suçu ihlallerini önleyecek nitelikte olması gereklidir³⁴.

3- VERGİ AFFI KAVRAMI VE TÜRKİYE

Vergi affından daha geniş kapsamlı bir alana etki eden mali af kavramı; sadece vergiye yönelik olmayan diğer kamu gelirlerini ve devletin özel hukuk ilişkilerini de kapsayan düzenlemelerdir³⁵. Vergi affı ise, vergi borcunu ve/veya cezasını azaltan ya da sona erdiren mali araçlardan biridir. Verginin aslı, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi kabahatleri, vergi hukukundaki affın kapsamını ortaya çıkarmaktadır. Vergi affı, çıkarılan kanunlarla şarta, süreye, cezanın niteliğine, verginin ve tarhiyatın türüne, mükellefiyete bağlı olarak bazı sınırlamalar ile uygulanabilmektedir. Ayrıca kabahatlerin kesinleşmiş olsun ya da olmasın cezalarının asıllarını ve/veya fer'ilerini kısmen veya tamamen ortadan kaldırabilir³⁶. Devletin mali, ekonomik, siyasi ve idari amaçlarına bağlı olarak vergi affı çıkarılmaktadır. Vergi afları, vergi suçlarının oluşmasından kaynaklanır. Vergi uyumsuzluğu sebebiyle ortaya çıkan vergi suçlarının nedeni ise makro düzeyde; ülkenin/bölgenin ekonomik gelişmişliği, yoksulluk, eşitsizlik, demografi, kentleşme, devlet sistemi, kurumsal yapı, din gibi faktörlerle ilişkili iken, mikro düzeyde; bireylerin yasadışı davranışlarda bulunma tercih ve motivasyonları ile ilgilidir³⁸.

Hükümet programı olarak vergi afları, vergi kaçırmanın gerektirdiği ceza ve soruşturmaya

³⁰ Özhan ULUATAM ve Yaşar METHİBAY. *a.g.e.* s. 214.

³¹ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *a.g.e.* s. 209.

³² Özhan ULUATAM ve Yaşar METHİBAY. *a.g.e.* s. 214.

³⁴ Necat BATUR. "Vergi Suçu ve Cezalarının Etkinliği". TBB Dergisi. Sayı 142. 2019. s. 186.

³⁵ Necat BATUR. *a.g.m.* s. 190.

³⁶ Yasemin TAŞKIN. "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri". Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 2. 2010. s. 124.

³⁷ Doğan ŞENYÜZ. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ekin Yayınevi. 10. Baskı. Bursa. 2019. s. 218.

³⁸ Anna P. KIREENKO ve diğerleri. "Sector-Specific Characteristics of Tax Crime in Russia". Journal of Tax Reform. 5(3). 2019. s. 252.

tabi olmadan, kaçırılmış verginin gönüllü olarak ödenmesine kısa süreliğine izin verir³⁹. Aflar mali ve yasal aflar olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir. Vergi affı, vergi mükelleflerinin yasayla belirlenen, beyan edilmiş/edilmemiş vergi yükümlülüklerinde bir azalmayı ifade etmektedir ve bu azalma: (1) eksik bildirilen veya beyan edilmeyen vergiler dolayısıyla oluşan faiz ve cezaların veya (2) vergi yükümlülüklerinin azaltılması veya iptal edilmesiyle gerçekleşecektir. Yasal aflar ise, hukuki veya cezai yaptırımlardan vazgeçilmesini ifade etmektedir⁴⁰.

Devlet, vergilemeye ilişkin hükümleri belirli sınırlar içinde uygulayabilmektedir. Devletin her ne kadar egemenlik gücüne bağlı olarak vergilendirme yetkisi mevcutsa da bu yetki sınırsız değildir. Anayasa'da bulunan hukuk devleti, sosyal devlet ilkesi ve vergilendirme ilkeleri, devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisini sınırlamaktadır⁴¹. Yasa koyucu vergilemeye ilişkin kurallar koyarken bu ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir.

Devlet vergileme ile ekonomik ve sosyal hayatı önemli derece etkileme gücüne sahiptir. Bunun bir örneğini de vergi affı uygulaması oluşturmaktadır. Yasa koyucu vergi affı uygulaması kapsamında bulunan mükellefleri, ekonomik olarak avantajlı konuma getirebilmektedir⁴². Ancak, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükelleflere verilen cezaların uygulanması devlet açısından hukuka uygun bir davranış olacaktır. Yatay eşitliğe sahip mükellefler arasında benzer vergi uygulamaları, hukuk devleti açısından büyük öneme sahiptir.

Bu kapsamda Türkiye'de vergi aflarını incelemek için önce verginin yasal dayanaklarına bakmak gerekir. Anayasa 73/1, herkesi kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutmuştur. Bu madde hükmü, verginin genelliği ilkesini ve mali ödeme gücü ilkesini ortaya çıkarmaktadır. Verginin genelliği ilkesi, mali ödeme gücü olan herkesten ayırım yapılmaksızın vergi alınacağını ifade etmektedir. Aslında bu ilke, mali ödeme gücü ilkesi ile sınırlandırılmıştır. Bu madde hükmünde belirtilen sınırlama, mali ödeme gücü yeterli olmayan kişiler vergi mükellefi olmayacağına ilişkindir⁴³. Mali ödeme gücü ilkesi ise kaynağını eşitlik ilkesinden almaktadır. Eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali ödeme gücü ilkesi, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarının vergilemede göz önünde bulundurulması gerekliliğini belirtmektedir⁴⁴. Anayasa mahkemesinin bir kararında, verginin mali güce göre alınması ve genelliği ile vergilemede eşitlik ve adalet ilkeleri gerçekleştirilmeye çalışıldığı ifade edilmektedir. Mali güç ise ödeme gücünün dayanağı, kaynağı, nedeni ve varlık koşuludur. Dolayısıyla yasa koyucu, vergilendirmede kişilerin mali gücünü dikkate alması gerekmektedir⁴⁵. Vergi affı uygulaması, aynı mali ödeme gücü olan bireylere yönelik farklı vergi yükü ortaya çıkarabilmektedir. Vergi ödevlerini zamanında ve tam yerine getirmeyen mükellef, vergi affı düzenlemesiyle vergi borcu/cezasını sonraki vergilendirme dönemlerde kısmen ya da tamamen ödemesi vergi yükü açısından dürüst mükelleflerin aleyhine bir durum olarak vergi

³⁹ Hari Sharan LUITEL ve Russell S. SOBEL. *The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties*. Public Budgeting and Finance. 27(3). 2007. s. 20.

⁴⁰ Katherine BAER ve Eric Le BORGNE. (2008). *Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives*. International Monetary Fund. Washington. 2008. s. 5.

⁴¹ Ersan ÖZ. *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara. 2004. s. 44.

⁴² Doğan ŞENYÜZ. "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", *Tesam Akademi Dergisi*. 1(2). 2014. s. 93.

⁴³ M. Kamil MUTLUER. *a.g.e.* s. 33.

⁴⁴ Özgür BİYAN, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*. Dora Yayıncılık. Bursa. s. 38.

⁴⁵ AYM. 24.6.2010. T. 2008/116 E. 2010/85 K. S.K. (<https://www.resmigazete.gov.tr>). Erişim tarihi: 15 Ağustos 2020

adaletsizliğine neden olmaktadır. Yıllar içinde paranın satın alma gücü açısından ortaya çıkan farklılık vergi affı uygulamasıyla aynı ödeme gücüne sahip mükellefler arasında vergi yükü açısından da farklılığa neden olmaktadır. Bu şekilde uygulanan vergi affı ile birlikte vergide genellik ve mali ödeme gücü ilkesinin gözetilmediği görülebilmektedir.

Anayasa 73/2, maliye politikasının sosyal amacını düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacını ortaya çıkarmaktadır. Hukuk devletlerinde vergi adaleti oldukça önemli bir yere sahiptir. Devletlerin mükelleflere yönelik hukuki, ekonomik ve sosyal sonuçlarını hesap etmeden çıkaracakları vergi afları, mükellefler arasında yatay vergi adaletini ve rekabet eşitliğini bozabilmektedir⁴⁶. Dolayısıyla, devletlerde vergi adaleti ve rekabet eşitliğinin varlığı vergi affı ile çatışmakta ve vergi affının uygulanması hukuk devleti ilkesinin zedelenmesine yol açmaktadır. Yatay vergi adaleti, benzer durumda (gelir, gider, servet, aile vb.) durumda olanlara aynı muamele yapılmasını gerektirir. Yatay vergi adaleti ve hukuk devletinin kanun önünde eşitlik ilkesi ile bağı söz konusudur⁴⁷. Anayasa 10. maddesi, herkesin kanun önünde eşit olduğunu belirtmektedir. Bu hükme göre, devletin kişiye, aileye zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmayacağı ile belirtilmiş ve bu durum “ayırım

yapmama ilkesi” olarak nitelendirilmiştir⁴⁸. Vergi affı ile mükelleflerin vergi borcu ve cezalarına yönelik farklı ayrıcalıklar tanınması, vergi eşitlik ilkesine aykırılık taşıyacaktır.

1924 yılında, Cumhuriyetin kurulmasından kısa bir süre sonra ilk kez uygulanan vergi affından günümüze kadar Türkiye’de 36 vergi affı uygulanmıştır. Vergi affı uygulamaları 1980 sonrasında hız kazanmış, 2000 yılı sonrasında küresel ekonomik krizlerle giderek dünyada yaygınlık göstermiştir. Bu kapsamda, Türkiye’de 1924-1979 arası 16 vergi affı uygulaması bulunurken, 1980-1999 aralığında 10 vergi affı uygulaması gerçekleşmiştir⁴⁹. 2000-2010 arası 4 vergi affı uygulanmış, son 10 yıl içinde Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının sayısı ise 7’dir. İlk dönemlerde vergi afları vergi aslına yönelik ve yürürlükten kaldırılan vergi bakayalarının afları şeklinde düzenlenirken, son yıllarda vergi afları daha çok vergi cezalarına ve gecikme zam ve faizlerine yönelik çıkarılmıştır⁵⁰. Ayrıca, vergi aflarının kapsamı, matrah artırımı karşılığında mükelleflerin vergi incelemesi dışında kalması, stok beyanı vb. düzenlemelerle genişletilerek son yıllardaki görünümünün değiştiği söylenebilmektedir⁵¹. Özel kanunlarla çıkarılan vergi afları genel itibarıyla “af” kelimesinden farklı adlarla yasalaşmıştır. Af kelimesinin zayıflık algısından kurtarılmak amacıyla; vergi afları, vergi barışı, vergi uzlaşısı vb. adlarla çıkarılmaktadır⁵².

⁴⁶ Doğan ŞENYÜZ. *a.g.m.* s. 81.

⁴⁷ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *a.g.e.* s. 41.

⁴⁸ Doğan ŞENYÜZ. *a.g.m.* s. 86.

⁴⁹ Zuhâl AKBELLEN ve diğerleri. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 6(64). 2018. s. 257-258.

⁵⁰ Cahit ŞANVER. “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18(2). 2018. s. 46-47.

⁵¹ Doğan ŞENYÜZ. *a.g.m.* s. 91.

⁵² Özgür SAYGIN. *Vergi Mevzuatında Mükellef Yararı*. Ekin Yayınevi. Bursa. 2019. s. 82.

Tablo 1. 2010-2020 Yılları Arasında Türkiye’de Yürürlüğe Giren Vergi Afları

Tarihi	Kanun Numarası ve Adı
25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun
29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
27.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
11/11/2020	7256 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kaynak: Keleş, 2019. s. 149-150’den yararlanılmış ve güncellenmiş halidir.

Devletin vergi aflarına genel olarak olağanüstü durumlarda başvurusu beklenmektedir. Siyasi, mali ve ekonomik bunalımlardan sonra vergi affının uygulanması gerekli olabilmektedir. Bu tür bunalım dönemlerinin yol açtığı adaletsizlikleri ve hataları telafi ederek toplumsal barışı sağlayabilmek için vergi affı önemli bir mali araçtır⁵³. Ancak, Türkiye’de vergi aflarının geçmişte ortaya çıkış nedenlerine bakıldığında olağanüstü durumların yanı sıra olağan durumlarda da vergi aflarına yönelik düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir⁵⁴. Vergi mükelleflerinin vergi affı beklentisi varsa, bu vergi uyumunu olumsuz etkileyecektir. Vergi affı olasılığını arttıran herhangi bir durum, mükelleflerin vergi ödememelerine/az ödemelerine sebep olabilecek ve vergi gelirleri azaldığı için hükümetin vergi affı çıkarma ihtiyacını arttıracaktır⁵⁵.

4- KIRIK CAMLAR TEORİSİ VE VERGİ AFFI İLİŞKİSİ

Çalışmanın bu kısmında, kırık camlar teorisinden yola çıkarak vergi affı uygulamasının vergisel suçları nasıl arttırabileceğine yönelik açıklamalar bulunmaktadır. Kırık camlar teorisinde düzensizlik, güvensizlik algısının suçun artmasına sebep olduğu bilinmektedir. Bu kapsamda, vergi affı bağlamında düzensizlik algısı, güvensizlik algısı ve vergisel suçların artması şeklinde alt başlıklar ile konu açıklanmaya çalışılacaktır.

4.1- Düzensizlik Algısı

Kırık camlar teorisinde, düzensizlik ve suç arasındaki ilişkinin ayrılmaz bir şekilde bağlılığı öne sürülmektedir. Bu kapsamda sözü edilen düzensizlik, fiziksel ve sosyal çevreye ilişkindir. Fiziksel ve sosyal çevrenin yapısında düzensizlik

⁵³ Güneş ÇETİN. “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 14(2). 2007. s. 174.

⁵⁴ Ali Volkan ÖZGÜVEN. “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, Gaziantep University Journal of Social Sciences. 17. 2018. s. 39.

⁵⁵ Ralph-C. BAYER ve diğerleri. “The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence”. Journal of Public Economics. 125. 2015. s. 81.

varsa, suça eğilimi olan kişiler için bu çevresel bozukluk suça yönelimini artırabilecektir. Bu teoriye göre, düzensizliğin varlığı kontrolün olmadığı izlenimi vermektedir. Dolayısıyla kırık camlar teorisinde, küçük düzensizliklerin büyük suçlara neden olabileceği öne sürülmektedir⁵⁶.

Vergi hukukunda, vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde işlemesi için yükümlülere maddi ve şekli ödevler yüklenmiştir. Vergilendirme sürecinde tahsil ve düzen açısından maddi ve şekli ödevlere ilişkin kurallar büyük önem arz etmektedir. Bu kuralların eksiksiz ve süresinde uygulanabilmesi için devlet yaptırım gücünü kullanmaktadır. Vergi hukukunda, yükümlülere verilen ödevlerin eksiksiz ve süresinde yerine getirilmemesi karşılığında yaptırım olarak para cezası uygulanmaktadır. Ancak devlet bazı dönemlerde yükümlülere verilen bu cezaları affetmektedir. Vergi cezalarının affedilmesi, yükümlüler açısından var olan bir düzenin bozulup düzensizliğin ortaya çıkarıldığı algısına neden olabilmektedir. Bu düzensizlik kırık camlar teorisinde belirtilen fiziksel düzensizlik değil; yasa koyucu eliyle oluşturulan, dürüst mükellefler açısından öngörülemeyen vergi ceza sistemine yönelik bir düzensizliktir. Vergi afları ile ortaya çıkarılan düzensizlikten faydalanan mükelleflerin geneli, farklı nedenlerle ya da değişen ölçülerde vergisel uyumda sorunlu bireylerdir⁵⁷.

Vergi ödevlerini tam ve süresinde yerine getiren yükümlülerinin adeta cezalandırıldığı bir ortamda, vergi affından faydalanan vergi yükümlülere için bu ortam sahipsiz ve kontrolsüz olarak algılanabilmektedir. Çünkü vergi ödevlerini

yerine getirmemenin cezasının devlet tarafından kısmen ya da tamamen affedildiğini öğrenen mükellef için vergi ceza sisteminin sahipsiz olduğu düşüncesi oluşabilecektir. Dolayısıyla, sürekli olarak belirli aralıklarla çıkarılan vergi aflarının yeniden çıkacağını düşünen mükellefler, ileriki dönemlerde aynı vergi suçunun tekrerrür etmesine ya da daha büyük vergi suçunun oluşmasına neden olabileceklerdir.

4.2- Güvensizlik Algısı

Bireylerin toplum içinde süregelen güvensizlik algısı toplumsal yaşamın amacıyla bağdaşmadığı gibi, belirli düzeyin üzerine çıkan güvensizlik duygusunun önüne geçilmelidir⁵⁸. Kamusal alanda güvenin sağlanabilmesi için birçok etkenin mevcut olması gerekmektedir. Bu faktörlerden bazıları ise, öngörülebilirliğin tesis edilmesi ve kurallara ilişkin çerçevenin iyi belirlenmesidir⁵⁹.

Kırık camlar teorisine göre, düzensizliklerin kontrol altına alınmaması, bireylerin çevreye olan güvenin kaybolmasına yol açmaktadır. Çevreye olan güvenin kaybolması, suç üretiminin artmasına neden olabilmektedir⁶⁰. Benzer şekilde vergi aflarının çıkarılması, dürüst mükelleflerin psikolojisi üzerinde olumsuz bir etki oluşturarak güven kaybına neden olabilmektedir⁶¹. İleriki dönemlerde dürüst mükelleflerde oluşan güven kaybı vergi uyumunu azaltabilmekte, vergi affından yararlanan mükellefler içinde ileriki dönemlerde vergi suçunda tekrerrür oluşmasına neden olabilmektedir.

Vergi kanunlarına aykırı hareket eden vergi yükümlüsü kanunda belirli olan cezaya göre yap-

⁵⁶ James Q. WILSON ve George L. KELLING. *a.g.m.*

⁵⁷ Fatih SAVAŞAN, *a.g.m.* s.46.

⁵⁸ Ömer ÖMEROĞLU, Ö. (2012). “Suç Korkusu, Cezanın Caydırıcılığı ve Küçük Suçlar”. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 16(4). 2012. s. 331.

⁵⁹ Coşkun Can AKTAN ve Hilmi ÇOBAN. *a.g.m.* s. 7.

⁶⁰ James Q. WILSON ve George L. KELLING. *a.g.m.*

⁶¹ Doğan ŞENYÜZ. *a.g.m.* s. 96.

tırım uygulanır. Eğer vergi yükümlüsüne verilen bu ceza kısmen ya da tamamen affedilirse, yasalara olan güven sarsılarak hukuk devleti ilkesi zedelenebilmektedir. Bu durumda bazı mükellefler için vergi kaçırmanın meşrulaştığı izlenimi oluşabilmektedir. Sonuçta, vergi tahsilinin etkinliği bakımından önemli bir unsur olan cezaların caydırıcılığı etkisiz hale gelebilmektedir⁶². Çetin (2007) tarafından gerçekleştirilen anket çalışmasının bulgularına göre; vergi aflarının vergide adalet ilkesini zedelemesi mükellefin vergiye uyumu bozacak ve devlete karşı oluşacak güven kaybı neticesinde mükellef vergi ödemekten kaçınacaktır.

İyi bir vergi sistemi, mükellefin devlete olan güvenini artıracaktır. Adaletsiz, taraflı ve belli kesimlere ayrıcalık tanıyan bir vergi sistemi güven sağlayamaz. Devlete ve vergi sistemine güven duyan mükelleflerin vergi uyumu da kolay olacaktır. Vergiye uyumsuz olan mükellef; vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi borcunun geciktirilmesi ve verginin yansıtılması gibi davranışlarda bulunabilmektedir. Mükellefin adalet algısı, diğer mükelleflere yönelik uygulanan adaletsiz vergileme için de belirleyici olabilmektedir. Kendisine yönelik adaletli vergileme vergi uyumunu kolaylaştırırsa da diğer mükelleflerin vergi uyumsuzluğu söz konusu ise, adaletsizlik algılaması mükellefin vergi uyumunu zorlaştıracaktır⁶³.

4.3- Vergisel Suçların Artması

Kırık camlar teorisinde çevrede var olan

düzensizliklerin düzeltilmediğinde daha büyük sorunlara yol açtığı gözlenmiştir. Bu kuramda, bir binadaki camın kırılması ve onarılmadan bırakılması halinde, diğer pencerelerin camlarının da yakında kırılacağı ileri sürülmüştür⁶⁴. Burada “kırık cam” metaforu düzensizliklere gösterilen toleransı ifade etmekte ve bu toleransın neticesinde daha fazla düzensizlik ve suçun ortaya çıkmasına neden olmaktadır⁶⁵. Dolayısıyla kırık camlar teorisi, ciddi suçların küçük ihlallerden ortaya çıktığı varsayımına dayanmaktadır⁶⁶. Küçük de olsa cezasız kalan suç, bir sonraki suç için emsal teşkil edip daha sonraki büyük suçların oluşumuna imkan sağlayacaktır⁶⁷.

Küçük suçlarla mücadelede gerekli önemi vermeyen ceza sistemi, toplum üyelerinde adalet sistemine bakış açısını olumsuz bir şekilde etkileyecektir. Ceza sisteminin sahipsiz olduğunu düşünen toplum üyelerini, yasalara ileri derecede bağlı olsalar bile suç işlemeye itebilecektir⁶⁸. Bu bakımdan önleyici ve caydırıcı olması itibarıyla denetim mekanizması önem kazanmaktadır. Vergi denetimi ile vergi suçlarında azalmayla birlikte, vergi kayıp ve kaçaklarının da ortadan kaldırılması/asgari düzeye indirilmesi amaçlanmaktadır⁶⁹. Vergi kaçakçılığının nedenleri tüm sektör ve ekonomik faaliyetlerde genel ve sürekli niteliktedir. Ancak vergi kaçakçılığın koşulları, vergi uyumsuzluğunu kolaylaştırarak nedenlerin etkisini yoğunlaştırabilir ve içinde bulunulan sektörün özelliklerine göre örneğin teknolojik gelişmeye veya teknik sebeplere bağlı olarak

⁶² Veli KARGI ve Cihan YÜKSEL. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri. 2010. s. 33.

⁶³ Coşkun Can AKTAN ve Hilmi ÇOBAN. a.g.m. s. 8.

⁶⁴ James Q. WILSON ve George L. KELLING. a.g.m.

⁶⁵ Ertan BEŞE. “Kırık Pencere Teorisi Bağlamında Kentsel Yaşamda Suç ve Güvenlik”. Polis Bilimleri Dergisi. 8(1). 2006. s. 8.

⁶⁶ Randall G. SHELDEN. “Assessing “Broken Windows”: A Brief Critique”. Center on Juvenile and Criminal Justice. 2004. s. 1.

⁶⁷ Meral BEKTAŞ ve diğerleri. “Kırık Camlar Teorisinin İşletmelere Uyarlanması: Ölçek Geliştirme Çalışması”. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 21(3). 2019. s. 598-599.

⁶⁸ Ömer ÖMEROĞLU. a.g.m. s. 361.

⁶⁹ Ferhat AKBAY. “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 29(1). 2014. s. 66.

vergi suçları değişebilir. Bu bakımdan, sektöre göre vergi suçunun, özellikle vergi kaçakçılığının önlenmesinde, farklı tedbirler alınmalıdır⁷⁰.

Sürekli ve belirli aralıklı olarak çıkarılan vergi afları, mükelleflerin vergiye uyumu açısından tercihlerini etkileyen bir yapıda olacaktır. Vergi affı nedeniyle, vergi yükünün adaletli dağıtıldığı kanısında olan mükellefler için vergi uyumu zorlaşacak ve bu vergi yükünü azaltmaya çalışacaklardır⁷¹. Vergi yükünü azaltarak kendisine maksimum fayda sağlamak isteyen vergi mükellefi, yakalanma olasılığı, cezanın büyüklüğü ve risk gibi faktörleri dikkate alarak vergi kaçırma eylemi için davranışta bulunabilir⁷². Vergi kaçırma eyleminde mükellef davranışları açısından cezanın ağırlığı belirleyici olmaktadır. Vergi kaçırma ile ilgili ağır cezalar mükellefler için caydırıcı nitelikte olabilmektedir. Ancak yasa koyucu tarafından var olan cezanın kısmen veya tamamen affedilmesi, cezaların caydırıcılığının mükellefteki etkisini azaltabilmektedir. Dolayısıyla, vergi affı ile ceza sistemine güveni azalan mükellefler, ileriki dönemlerde vergi kaçırma yolunu tercih edebileceklerdir. Sonuç olarak, vergi gelirlerinde meydana gelen kayıplar sonraki dönemlerde artan vergi yükü ile birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının da artmasına neden olacak ve bir döngü şeklinde devam edebilecektir.

Vergi kabahatleri, bir bakıma vergi ceza hukukunda küçük suçlar olarak da ifade edilebilir. Bunun sebebi, vergi kabahatine ilişkin suçların kamu düzenini bozmaması, fiil ve yaptırımın idari usullerle saptanması ve suçun cezasının idari para cezası olmasıdır. Vergi kabahati suçları, vergi

kaçakçılığı suçlarına nazaran daha hafif nitelikte kural ihlali ve cezasını içerdiği için küçük vergi suçları kapsamında değerlendirilebilir. Bu bağlamda kırık camlar teorisinden hareketle, küçük suçların (vergi kabahatleri) görmezden gelinmesi ya da yeterli cezanın verilmemesi daha büyük suçlara (vergi kaçakçılığı) uygun ortam sağlayabilecektir. Vergi affı uygulaması, vergi kabahati suçuna ilişkin cezanın kısmen ya da tamamen silinmesi halinde daha sonraki dönemlerde cezanın caydırıcılığı ilkesini zedeleyerek ve suç potansiyeli olan mükellefleri cesaretlendirerek vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesine yol açabilmektedir.

5- KIRIK CAMLAR TEORİSİ KAPSAMINDA VERGİ AFFI UYGULAMASINA BAKIŞ

Vergi, mükellefler üzerinde yük oluşturan ve vergileme süreci de mükelleflerin bu yükten kurtulmaya çalıştıkları, daha az vergi ödemeyi tercih ettikleri bir süreçtir. Mükellefleri bu süreçte vergi ödemeye teşvik edecek, vergi denetimleri ve vergi cezaları gibi yaptırımlar kullanılmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakçısını azaltmada bir yol olarak vergi denetimlerinin artırılması, bütçe kısıtı altında kamu kesimine vergi aflarının kullanılmasından daha maliyetli olacaktır⁷³. Vergi afları ile, geçmiş dönemin vergi suçlarını araştırmak için kaynak harcanması yerine bugünün yaptırımlarının artırılması için kaynakların kullanılması mümkün olduğundan vergi otoritesinin idari maliyetleri azalacaktır⁷⁴. Bu bakımdan vergi aflarına daha sık başvurulabilmektedir. Lakin vergi aflarının,

⁷⁰ Anna P. KIREENKO ve diğerleri. *a.g.m.* s. 251.

⁷¹ Coşkun Can AKTAN ve Hilmi ÇOBAN. *a.g.m.* s. 9.

⁷² Fatih SAVAŞAN, *a.g.m.* s. 46.

⁷³ Zuhale AKBELLEN ve Zehra Berna AYDIN. "Vergi Afları ve Vergilemede Adalet Algısının Vergi Uyumuna Etkisi: Bursa İli Örneği". *International Journal of Social Inquiry*. 12(2). 2019. s. 412.

⁷⁴ Miguel A. SNACHEZ VILLALBA. "On the Effects of Repeated Tax Amnesties". *Journal of Economics and Political Economy*. 4(3). 2017. s. 286.

uygulama sonrası ortaya çıkardığı psikolojik ve sosyolojik etkilerin de dikkate alınması gereklidir.

Vergi denetiminin vergi gelirleri üzerindeki etkisini inceleyen çok fazla çalışma yoktur. Akbey (2014) çalışmasında Türkiye’de vergi denetimi ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ele almıştır. Türkiye’de vergi denetiminde yaşanan değişim kapsamında, vergi müfettişlerinin sayısının artmıştır. Böylelikle, denetim elemanı başına düşen mükellef ve inceleme sayısının düşmesinden beklenen denetim kalitesindeki artışın, vergi gelirlerine yansımadağı sonucuna ulaşmıştır. Vergi gelirleri ile denetim elemanı sayısı arasında istikrarlı bir ilişkinin olmamasının ise özellikle ekonomik krizler ve sık uygulanan vergi afları olduğunu ifade etmiştir⁷⁵. Nitekim, iktisadi krizlerin toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisini inceleyen Arslan vd. (2020), 1988-2016 dönemi için yaptıkları çalışmada, 2001 krizinin vergi gelirleri üzerinde anlamlı bir etkisi olmamasına karşın; 1990, 1994 ve 2008 krizlerinin vergi gelirleri üzerinde negatif etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca, kayıtdışı ekonominin artmasının vergi gelirlerini azaltan bir etki ortaya çıktığı sonucuna ulaşmışlardır⁷⁶. Kayıtdışı ekonomi ise bir dizi suçun oluşmasının yanında, sonuçlarına tüm toplumun katlandığı maliyetler getirmektedir.

Kayıtdışı ekonominin boyutunu etkileyen önemli hususlardan, vergi denetimi mekanizması, uzlaşma gibi müesseselerin kullanılması ile vergi aflarına sıkça başvurulmasının, mükellef davranışlarına etkilerinin olduğu da unutulma-

malıdır. Berksoy ve Kırçışek (2018) uyguladıkları ankette mükelleflerin, vergi denetimlerinin yetersizliğinin ve sık vergi aflarına başvurulmasının vergi kaçakçılığı eğilimini arttırdığı görüşünü taşıdığını tespit etmişlerdir. Ayrıca ankete katılanlar vergi affı yapılmasının doğru bulunduğu durumda dahi, vergi affı beklentisinin vergi ödemelerini aksatacağını belirtmişlerdir⁷⁷. Ay vd. (2014) kayıt dışı ekonomi üzerinde vergi yükü, enflasyon ve vergi affının etkisini 1985-2012 dönemi için analiz etmişler ve vergi yükünün kayıtdışılığı pozitif etkilediğini ve nedeni olduğunu ortaya koymuşlardır. Bununla birlikte, enflasyon ve vergi affı beklentisinin de kayıtdışı ekonomi üzerinde pozitif etkisi görülmüş ancak katsayıları anlamsız çıkmıştır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin hacmini küçültmenin, vergi yükünün düşürülmesi, fiyat istikrarının sağlanması ve vergi affı beklentisinin oluşturulmaması ile mümkün olacağı vurgulanmıştır⁷⁸.

Vergi afları uygulandıklarında, vergi gelirlerinde kısa dönemde bir artış ortaya çıksa da mükellefler üzerindeki etkileri dikkate alındığında vergiye uyumuna olumsuz etkilerinin uzun dönemde vergi hasılatını azaltan etkinin ortaya çıkması söz konusudur. Bu sebeple, vergi afları vergi gelirlerini arttıran ve azaltan bir faktör olarak ortaya çıkabilmektedir⁷⁹. Genel olarak vergi affını savunan ve vergi affına karşı olan yaklaşımlara kanıt olarak yapılan ampirik çalışmalar, vergi aflarının vergi gelirlerini arttırmadığını gösterdiği ölçüde kırık cam teorisini de destekleyecek sonuçlar sunacaktır.

⁷⁵ Ferhat AKBAY. a.g.m. s. 94.

⁷⁶ Ahmet ARSLAN ve diğerleri. “Türkiye’de İktisadi Krizlerin Toplam Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”. Gaziantep University Journal of Social Sciences. 19(2). 2020. s. 346.

⁷⁷ Turgay BERKSOY ve Gizem Elif KIRÇİŞEK. “Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası”. Journal of Life Economics. 5(3). 2018. s. 147-150.

⁷⁸ Ahmet AY ve diğerleri. “Türkiye’de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012)”. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Dr. Mehmet YILDIZ Özel Sayısı. 2014. s. 23.

⁷⁹ Ersin Nail SAĞDIÇ. “Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 60. 2019. s. 163.

Şöyle ki, vergi affı sebebiyle sisteme yeni katılan mükellef sayısının artması, vergi kaçırın mükelleflerin aften yararlanırken de doğru beyanda bulunacağı anlamına gelmeyecektir. İkincil vergi kaçakçılığı⁸⁰ söz konusu olabilir. Dolayısıyla vergi mükellef sayısındaki değişim tam olarak vergi affı sebebiyle suçun azaldığını göstermeyecektir. Ayrıca, vergi affı vergi kaçırın mükellefleri sisteme dahil ederken, dürüst mükelleflerin sistemden çıkmasına, bir anlamda kötünün iyiyi kovmasına da sebep olabilir. Bu bakımdan, vergi gelirlerinde bir erozyon ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla, vergi afları ile vergi gelirlerindeki değişimi bir arada incelemek, kırık cam teorisi açısından daha uygun bir gösterge olabilecektir.

5.1- Vergi Affını Savunan Görüşler

Vergi affına başvurulmasının altında yatan en önemli sebep devletin gelir ihtiyacının karşılanmasıdır. Acil gelir ihtiyaçları söz konusu olduğunda veya hiç vergi alınamaması durumunda olmaktansa kısmen de olsa vergi geliri elde edebilmek vergi affını savunan görüşün yaklaşımıdır⁸¹. Bununla birlikte, tüm vergi afları vergi gelirlerini arttırmayacaktır; kısa dönemde elde edilecek gelirler vergi affına katılama kararı veren mükellefler sayısına göre değişecektir⁸². Vergi affı uygulamalarına bir Pareto iyileştirme olarak da bakılmaktadır. Çünkü diğer kişilerin durumunu kötüleştirmeden (zarar vermeden), vergi kaçırınların durumunu iyileştirmektedir. Kimi zaman “Maliyetsiz vergiler” olarak da adlandırılan vergi

aflarında, idarenin uygulama maliyeti olmadan idare gelir elde edebilmektedir⁸³. Vergi aflarına olumlu yaklaşan görüş, vergi kaçakçılığının azalarak, yeni vergi mükelleflerinin sisteme katılacağını, böylelikle vergi uyumunun artacağını savunmaktadır. Ayrıca vergi uyumundaki artışın ileride vergi oranlarının düşmesini sağlayabileceği gibi, sisteme dahil olan yeni vergi mükellefleri aracılığı ile vergi kaçırma davranışında olan mükelleflerin ortak özelliklerine dair bilgi edinelebilecektir. Dolayısıyla yaptırımlar daha etkili hale getirilebilecektir⁸⁴.

Bununla birlikte vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde etkisine yönelik çalışmalardan bir kısmı olumlu tavsiyelerde de bulunmaktadır. Örneğin; Mujahid ve Siddiqui (2019) vergi aflarının vergi gelirlerini GSYH ve doğrudan yabancı yatırımlar aracılığı ile etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Başarılı bir vergi affı uygulamasının, işsizliği düşüreceği ve vergi/GSYH oranının artmasını sağlayacağını, ayrıca artan vergi uyumundan da fayda elde edileceğini ifade etmişlerdir. Bu sebeple, ekonomik refahı arttıracak vergi reformları yapılırken, afların daha ağır cezalara sahip bir sisteme geçilmesinde bir araç olarak kullanılmasını ve farklı ülkelerdeki başarılı vergi affı uygulamalarından yararlanılmasını önermişlerdir⁸⁵. Ancak Bose ve Jetter (2012) affın başarısının artan yaptırımlarla sürdürülmesi durumunda, vergi gelirlerini arttırmak için daha maliyetsiz bir alternatif olarak kalacak ve amacından uzaklaşacaktır. Vergi aflarının başarısı için zamanlamasının önemli

⁸⁰ Yu-Kun WANG ve Wen-jen HSIEH. “Is Tax Amnesty Good for the Tax Evader?”. *British Journal of Economics, Management and Trade*. 6(4). 308.

⁸¹ Nihat EDİZDOĞAN ve Erhan GÜMÜŞ. *a.g.m.* s. 106.

⁸² Ralph-C. BAYER ve diğerleri. *a.g.m.* s. 70.

⁸³ Hari Sharan LUITEL ve Mehmet Serkan TOSUN. “Reexamination of State Fiscal Health and Amnesty Enactment”, *International Tax and Public Finance*. 21(5). 2014. s. 875.

⁸⁴ Miguel A. SNACHEZ VILLALBA. *a.g.m.* s. 286.

⁸⁵ Azeem MUJAHID ve Danish Ahmed SIDDIQUI. “The Effect Of Tax Amnesties Programs On Tax Collection And Economic Performance: A Global Macro Economic Analysis”. *International Journal of Social and Administrative Sciences*. 4(2). 2019. 108; Miguel A. SNACHEZ VILLALBA. *a.g.m.* s. 286.

olduğunu ve ekonomi ortamındaki değişimlerin dikkate alınması gerektiğini ortaya koymuşlardır. Serbestleşmenin etkisiyle kayıtlı sektörde oluşacak fırsatların⁸⁶ kayıtdışılığı azaltacak ve bireylerin/firmaların kayıtlı ekonomiye geçişi ile geçmişte ödenmemiş vergilerin de tespit edilmesi şansı da elde edilebilecektir. Böylelikle vergi affı, ödenmemiş vergilerin düşük cezalarla (veya cezasız) ödenmesini sağlayacak ve yasal olma maliyetini düşürecektir. Bu süreçte vergi gelirlerinde bir artış yaratmasa da vergi afları ile refah artışı sağlanabilecektir⁸⁷.

5.2- Vergi Affına Karşıt Görüşler

Kırık camlar kuramının geçerliliğini kontrol etmek için bakılabilecek göstergelerden birisi vergi gelirlerindeki değişim olacaktır. Vergi afları ile ilgili yapılan ampirik çalışmalar genellikle vergi aflarının, vergiye gönüllü uyuma etkisini araştırmakta ve vergi aflarının sosyolojik ve psikolojik etkilerini ortaya koymaktadır⁸⁸. Literatürde vergi gelirleri ve vergi aflarının ilişkisini inceleyen çok fazla çalışma bulunmamaktadır. Bununla birlikte, vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi inceleyen ampirik çalışmalardan kırık camlar teorisini destekleyen sonuçlar bulunmaktadır⁸⁸. Bu çalışmada, Türkiye’de yapılan ampirik çalışmalara yer verilmiş olup, vergi aflarının istenilen amaca uygun sonuçlar verip vermediği, vergi gelirlerinin değişimi ile değerlendirilmiştir.

Güler (2020) vergi afları ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi olay analizi ile 2010 yılı sonrasında çıkarılan vergi afları üzerinde incelemiştir. Vergi

aflarının 6 ve 12 aylık etkileri, aylık tahsil/tahakkuk oranları baz alınarak yapılan analizde, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır. Bozdoğan ve Şimşek (2018) vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini VAR analizi ile 1980-2014 dönemi için incelemiştir. Etki tepki ve varyans ayrıştırması sonuçlarına göre uzun dönemde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin giderek azaldığı ve genel olarak vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde negatif etkisinin olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Akbelen vd. (2018) çalışmasında vergi afları ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi 1994-2016 yılları arasında incelemiştir. Regresyon analizi ile vergi gelirleri ve vergi affı ilişkisini, analize GSYH ve enflasyon oranı değişkenleri dahil ederek iki farklı modelle araştırmışlardır. Çalışmanın bulgularına göre, her iki modelde de vergi afları değişkeninin katsayısı anlamsız çıkmış ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte ilk modelde, GSYH ve enflasyon oranının katsayıları anlamlı çıkarken, ikinci modelde vergi gelirlerindeki değişimi sadece GSYH’deki değişimin etkilediği sonucuna sonucuna ulaşılmıştır.

Berksoy ve Kırçiçek (2018) çalışmalarında vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi sayısal olarak değerlendirmişler ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde kısa dönemde arttırıcı etkide olduğu ancak vergi aflarının vergi gelirlerine olumlu kalıcı bir etkisinin oluşmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu açıdan, vergi aflarının mali

⁸⁶ Ticari serbestleşme, teknoloji transferleri ve doğrudan yabancı yatırımlardan kaynaklanan; gelirlerin artması, üretkenlik kazançları ve pozitif yayılma etkileri gibi.

⁸⁷ Pinaki BOSE ve Michael JETTER. "Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy". *Economic Modelling*. 29. 2012. s. 761-762.

⁸⁸ Volkan YURDADOĞ ve Neslihan COŞKUN KARADAĞ. "Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". *Eurasian Business and Economics Journal*. 8. 2017. s. 141.

⁸⁹ Bu kapsamda yapılmış çalışmalara Güler (2020), Akbelen vd. (2018), Bozdoğan ve Şimşek (2018), Şanver (2018), Villalba (2017), Bayer vd. (2015), Kaya (2014), Kara (2014), Kilonzo (2012), Kargı (2011), Fox ve Murray (2011), Alm vd. (2009), Luitel ve Sobel (2007), Borgne (2006), Lopez-Laborda ve Rodrigo (2003), Alm ve Beck (1993) örnek gösterilebilir.

amaçla değil de sosyoekonomik amaçlarla gerçekleştirilebildiğini ifade etmişlerdir⁹⁰. Nitekim, Ekinci vd. (2019) vergi aflarının çıkarılmasında ekonomik sebeplerin (krizler) mi yoksa politik sebeplerin (genel ve yerel seçimler) daha etkili olduğunu araştırmışlardır. 1987-2018 dönemi için Probit modeli ile yapılan analizde yerel seçimler ve ekonomik krizlerin vergi aflarının çıkmasında etkisi bulunmazken, genel seçimlerin vergi aflarının çıkmasında etkili olduğu ve genel seçim öncesi af kanunu çıkma olasılığının %34 olduğu tespit edilmiştir.

Şanver (2018) çalışmasında 1980 yılından 2014 yılındaki vergi affına kadar olan dönemde, vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisini regresyon analizi ile incelemiştir. Kurulan modelde vergi gelirleri bağımlı değişken, GSYH açıklayıcı değişken ve vergi afları, gerçekleştiği yıl ve bir yıl sonrası için kukla değişken olarak kullanılmıştır. Analiz bulgularına göre GSYH, toplam vergi gelirleri üzerinde anlamlı bir etkiye sahip iken, vergi aflarının açıklayıcı anlamlı bir etkisi bulunmamıştır.

Kara (2014) vergi afları ve vergi gelirleri ilişkisini Türkiye için ampirik olarak inceleyen ilk çalışmadır. Çalışmada 1985-2010 dönemi için vergi aflarının vergi gelirleri ve kayıtdışı ekonomi ile ilişkisini incelemiş, yapılan analizde sadece 1988 yılında çıkan affın aftan sonraki yıl vergi gelirini kısa dönemde artırdığını bulmuştur. Vergi aflarının vergi gelirleri ve kayıtdışı ekonomi üzerinde etkisiz olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Kaya (2014) vergi afları ve vergi gelirleri ilişkisini yapısal VAR analizi ile 1980-2013 dönemi için analiz etmiştir. Modelde, kamu kesimi borçlanma gereği, genel seçimler ve vergi affı değişkenleri kullanılmış ve vergi gelirlerini en iyi açıklayan değişkenin %21,3 ile genel seçimler olduğunu bulmuştur. Bunu, %8,5 ile vergi afları ve %7,6 ile kkbkg takip etmektedir. Etki tepki

analizi ve varyans ayrıştırması sonuçlarına göre, vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin zamanla azaldığı ve genel olarak değerlendirildiğinde vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Kargı (2011) çalışmasında 1923-2009 dönemi için vergi afları ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi; 1923-1950, 1950-1978 ve 1978-2009 periyodları için ayrı değerlendirmiştir. İlk dönemde 7 adet vergi affı uygulaması olmuş ve vergi gelirlerindeki artışta az da olsa etkisinin olduğu, ikinci dönemde uygulanan 9 vergi affının ise vergi gelirlerini arttırmada başarısız olduğu ve son dönemde uygulanan 14 vergi affının vergi gelirleri değişim oranını, GSMH'daki ortalama değişim oranına oranla %3,44 düzeyinde artırdığını bulmuştur. 1923-2009 dönemini bir bütün olarak ele aldığında vergi gelirlerinin artırılmasında vergi aflarının etkili olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Görülmektedir ki, betimsel ve ampirik analiz ile Türkiye'de vergi gelirleri ve vergi afları ilişkisini inceleyen çalışmaların ortak noktası, vergi aflarının vergi gelirlerini arttıran bir etkisi olmadığı yönündedir. Bu açıdan, vergi aflarının istenilen amaca ulaşmadığı, sık ve sürekli uygulamaların mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilediğini söyleyebiliriz. Bu durum, vergi affı beklentisi içinde olan mükelleflerin vergi ödemelerini geciktirmekte bir sakınca görmemesine, cezaların affedilmesinin vergi kaçırma davranışlarını adeta teşvik eden bir sistemin oluşmasına yol açabilir. Kırk camlar teorisiyle de ifade edebileceğimiz, vergi suçlarının artması ve devletin vergi hasılatının aşınması makro ekonomik etkileri itibarıyla tüm topluma maliyetler yüklemektedir.

SONUÇ

Yasama organı kanun çıkarırken Anayasa'da belirtilen ilkelere uygun hareket etmelidir. Vergilemeye yönelik düzenlemeler de Anayasa'da be-

⁹⁰ Turgay BERKSOY ve Gizem Elif KIRÇİÇEK. *a.g.m.* s. 144.

lirtilen hukuk devleti, sosyal devlet ve vergileme ilkeleri gözetilerek yapılmaktadır. Vergilemeye ilişkin sınırları belirleyen, yetkileri veren ve bireylerin hak ve yükümlülüklerine yönelik kuralları koyan bu ilkeler demokratik toplumlar için vazgeçilmez gerekliliktir. Vergileme ilkeleri dikkate alınarak oluşturulan kurallar, mükellefler açısından da güven kazancı anlamına gelecektir. Aksi halde bireylerin hukuka olan güven kayıpları, vergi kayıp ve kaçaklarına yansiyabilecektir.

Vergi afları Türkiye’de sıklıkla uygulanmaktadır. Vergi affı uygulaması bazı avantajlarla birlikte dezavantajları da beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda vergi affı düzenlemesi, vergi borçlarının asıllarında tahsilatın hızlanmasını, mali anlamda kısa vadede finans kaynağının artmasını, vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri suçluluk duygusundan kurtarmasını, yargının ve vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesini, kayıtlara geçmeyen mükelleflerin kayıt altına alınmasını gibi avantajları sağlasa da vergi yükümlülerinin vergiye olan güven kayıpları daha büyük sorunlara neden olabilmektedir.

Vergi affı düzenlemesiyle vergi cezaları kısmen ya da tamamen affedilerek mükelleflerde, “vergi suçlusu nasıl olsa affediliyor” düşüncesinin oluşmasına imkan sağlayabilecektir. Böyle bir ortam ise, vergi mükelleflerinin vergi suçu işlenmesinin yolunu açabilmektedir. Ayrıca vergi affı uygulaması, mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltarak, onların güvensiz ve düzensiz bir vergi yapısı algısı oluşturabilmektedir.

Vergi afları devletin vergi borçlarından ya da cezalarından vazgeçmesi anlamına gelmekte ve kısmen ya da tamamından vazgeçilen miktar devlet için gelir kaybı anlamına gelecektir⁹¹. Ayrıca devlet, vergi affıyla düzenli bir şekilde vergisini ödeyen mükellefi cezalandırma yolunu tercih etmiş olacaktır. Dolayısıyla, vazgeçilen vergi borç/

ceza miktarı, sonraki yıllarda vergisini düzenli ödeyen mükellefler için artan vergi yükü olarak karşılına çıkacaktır.

Vergi suçunu ortaya çıkmadan önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınması vergi alacağıının güvenliği açısından önem teşkil eder. Kırık camlar teorisi bu bağlamda suçların önlenmesi için ileri sürülen bir kuramdır. Bu teoriye göre, küçük suçlar ortaya çıktığında gerekli önlemler alınmazsa daha büyük suçlara neden olabilmektedir. Vergisel suçlarda da küçük suçlara (vergi kabahatleri) yönelik gerekli önlemler alınarak büyük suçların (vergi kaçakçılığı suçları) önlenmesi sağlanabilmektedir. Örneğin, usulsüzlük kabahatleri küçük vergisel suçlar olarak kabul edilirse, bu suçlara yönelik gerekli yaptırım müessesesinin iyi işlemesi gerekir. Aksi halde vergi kaçakçılığı gibi büyük suçların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Vergi afları da siyasi ve ekonomik sebepler nedeniyle mükelleflerin vergi borçlarına ya da cezalarına yönelik olarak çıkarılan düzenlemelerdir. Vergi aflarına yönelik düzenlemelerin çıkarılması, mükellefler açısından vergisel suçlara yönelik cezaların belirli dönemlerde affedilebileceği gibi bir algıya neden olabilmektedir. Vergi afları kırık camlar teorisi bağlamında ele alındığında, vergi cezalarının affedilmesi ileride daha büyük vergi suçlarının ortaya çıkmasına imkan sağlayan bir düzenleme olarak görülebilir. Söz konusu teori kapsamında, vergi suçlarına yönelik cezaların affedilmemesi gerekmektedir. Vergi aflarının çıkarılmaması, vergi suçlarında tekrerrülüğü azaltabilecektir. Ayrıca, daha büyük vergi suçlarının önlenmesi içinde etkili bir seçenek olarak görülebilmektedir. Son olarak, vergi aflarının düzenlenmemesi, vergi cezaları açısından da yaptırım gücünün etkinliğini artırarak, mükelleflerin vergiye olan uyumunda önemli bir kazanım olacaktır.

⁹¹ Nami ÇAĞAN, *a.g.m.* s. 115

Kırık cam kuramının vergi teorisindeki yeri çalışmada ele alınmıştır. Vergi suçlarına karşı önlemlerin alınmaması, denetim yoğunluğu ve niteliğinin arttırılmaması, vergi affı gibi uygulamaların mikro etkilerinin dikkate alınmaması, vergi gelirlerinin zamanla azalmasına yol açacaktır. Kırık cam kuramının vergi sistemlerindeki geçerliliğinin sınanması ise vergi gelirleri ve vergi afları arasındaki ilişkinin analiziyle daha güçlü kanıtlar sunacaktır. Bu konuda, detaylı verinin elde edilmesi ve uygun modelin kurulması bu analizin yapılmasını güçleştirmektedir. Sonraki çalışmalarda, ampirik analizlerle vergi affının, devletin gelir kaybına sebep olan vergi suçları dolayısıyla vergi gelirleri üzerindeki etkisinin araştırılması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKBELEN, Z., AYDIN, Z. B., POLAT, O. (2018). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz", Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi. 6(64). 255-270.
- AKBELEN, Z. ve AYDIN, Z. B. (2019). "Vergi Afları ve Vergilemede Adalet Algısının Vergi Uyumuna Etkisi: Bursa İli Örneği". International Journal of Social Inquiry. 12(2). 409-437.
- AKBEY, F. (2014). "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme". Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 29(1). 63-103.
- AKTAN, C. C. ve ÇOBAN, H. (2007). "Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa". Çimento İşveren Dergisi. 6(21). 4-11.
- ALM, J. ve BECK, W. (1993). "Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis". National Tax Journal. 45(1). 53-60.
- ALM, J., JORGE, M., WALLACE, S. (2009). "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation". Economic Analysis and Policy. 39(2). 235-254.
- ANAYASA MAHKEMESİ (24.6.2010). 2008/116 Esas, 2010/85 Karar Sayılı Kararı. (<https://www.resmigazete.gov.tr>). Erişim tarihi: 15 Ağustos 2020.
- ANAYURT, Ö. (2017). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- ARSLAN, A., CANPOLAT, E., ATEŞ, M. S. (2020). "Türkiye'de İktisadi Krizlerin Toplam Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi". Gaziantep University Journal of Social Sciences. 19(2). 332-349.
- ARSLANER, H. (2017). *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Ekin Yayınevi. Bursa.
- ATAY, E. E. (2019). *Hukuk Başlangıcı*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- AY, A., SUGÖZÜ, İ. H., ERDOĞAN, S. (2014). "Türkiye'de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012)". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Dr. Mehmet YILDIZ Özel Sayısı. 23-32.
- BAER, K. ve BORGNE, E. L. (2008). *Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives*. International Monetary Fund. Washington.
- BATUR, N. (2019). "Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği". TBB Dergisi. Sayı 142. 181-210.
- BAYER, R. C., OBERHOFER, H., WINNER, H. (2015). "The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence". Journal of Public Economics. 125. 70-82.
- BEKTAŞ, M., ERKAL, P., ÇETİN, T. (2019). "Kırık Camlar Teorisinin İşletmelere Uyarlanması: Ölçek Geliştirme Çalışması". Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 21(3). 596-617.

- BERKSOY, T. ve KIRÇIÇEK, G. E. (2018). "Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası". Journal of Life Economics. 5(3). 137-152.
- BEŞE, E. (2006). "Kırık Pencere Teorisi Bağlamında Kentsel Yaşamda Suç ve Güvenlik". Polis Bilimleri Dergisi. 8(1). 1-24.
- BİYAN, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*. Dora Yayıncılık. Bursa.
- BORGNE, E. L. (2006). *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the US States*. IMF Working Paper. WP/06/222.
- BOSE, P. ve JETTER, M. (2012). "Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy". Economic Modelling. 29. 761-765.
- BOZDOĞAN, D. ve ŞİMŞEK, T. (2018). "An Empirical Analysis of The Impact of Tax Amnesties on Tax Incomes Between 1980-2014 In Turkey". International Journal of Eurasia Social Sciences. 9(32). 1036-1046.
- CORMAN, H. ve MOCAN, N. (2002). *Carrots, Sticks And Broken Windows*. NBER Working Paper. No. 9061.
- ÇAĞAN, N. (1972). "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 29(1). 111-122.
- ÇETİN, G. (2007). "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi". Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 14(2). 171-187.
- DIXON, D. (1998). "Broken Windows, Zero Tolerance, and the New York Miracle". Current Issues in Criminal Justice. 10(1). 96-106.
- EDİZDOĞAN, N. ve GÜMÜŞ, E. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı 164. 99-119.
- EKİNCİ, F., ACAR, Y., EKERYILMAZ, Ş. (2019). "Türkiye'de Vergi Aflarının Çıkarılmasının Altında Yatan Gerekçelerin Tespiti: Probit Model ile Analiz". Sakarya İktisat Dergisi. 8(2). 177-188.
- EROĞLU, A. (2018). "Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi. 3(5). 56-69.
- FOX, W. F. ve MURRAY, M. N. (2011), *Bayesian Analysis of the Effect of Amnesties on Tax Revenues and Filing Rates Using a Longitudinal Data Model with Endogenous Switching*. Center for Business and Economic Research University of Tennessee. February. 1-47.
- GAU, J. M. ve PRATT, T. C. (2010). "Revisiting Broken Windows Theory: Examining the Sources of the Discriminant Validity of Perceived Disorder and Crime". Journal of Criminal Justice. 38. 758-766.
- GÜLER, H. (2020). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi". Gaziantep University Journal of Social Sciences. 19(1). 256-273.
- HARCOURT, B. E. (1998). "Critique of the Social Influence Conception of Deterrence, the Broken Windows Theory, and Order-Maintenance Policing New York Style". Michigan Law Review. 97(2). 291-389.
- KARA, H. (2014). *The Effects of Tax Amnesties on Tax Revenue and Shadow Economy in Turkey*. Master Thesis, The Graduate School of Social Sciences of Middle East Technical University. Ankara.
- KARGI, V. (2011). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi". ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. 7(13). 101-115.
- KARGI, V. ve YÜKSEL, C. (2010). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri". İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri. 24-44.
- KAYA, A. (2014). "Vergi Aflarının Vergi Ge-

- lirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz*". Maliye Dergisi. Sayı 167. 184-199.
- KELEŞ, S. S. (2019). *Vergi Aflarının Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.
 - KILONZO, T. M. (2012), *The Effects of Tax Amnesty on Revenue Growth in Kenya*, A Research Project Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Award of the Degree of Master in Business Administration, University of Nairobi, November.
 - KIREENKO, A. P., NEVZOROVA, E. N., FEDOTOV, D. Y. (2019). "Sector-Specific Characteristics of Tax Crime in Russia". *Journal of Tax Reform*. 5(3). 249-264.
 - KIZILOĞLU, Ş. ve TAŞ, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi. 5. Baskı. Ankara.
 - LOPEZ-LABORDA, J. ve RODRIGO, F. (2003). "Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain". *Fiscal Studies*. 24(1). 73-96.
 - LUITEL, H. S. ve SOBEL, R. S. (2007). "The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties". *Public Budgeting and Finance*. 27(3). 19-38.
 - LUITEL, H. ve TOSUN M. S. (2014). "Reexamination of State Fiscal Health and Amnesty Enactment", *International Tax and Public Finance*. 21(5). 874-893.
 - MUJAHID, A. ve SIDDIQUI, D. A. (2019). "The Effect Of Tax Amnesties Programs On Tax Collection And Economic Performance: A Global Macro Economic Analysis". *International Journal of Social and Administrative Sciences*. 4(2). 108-128.
 - MUTLUER, M. K. (2008). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları. İstanbul.
 - ÖMEROĞLU, Ö. (2012). "Suç Korkusu, Ceza'nın Caydırıcılığı ve Küçük Suçlar". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(4). 329-370.
 - ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2010). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. 18.Baskı. Ankara.
 - ÖZ, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi. Ankara.
 - ÖZGÜVEN, V. A. (2018). "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları". *Gaziantep University Journal of Social Sciences*. 17. 34-46.
 - SAĞDIÇ, E. N. (2019). "Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı 60. 155-178.
 - SAMPSON, R. J. ve RAUDENBUSH, S. W. (2004). "Seeing Disorder: Neighborhood Stigma and the Social Construction of "Broken Windows"". *Social Psychology Quarterly*. 67(4). 319-342.
 - SARICAÖĞLU, E. (2017). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Adalet Yayınevi, Ankara.
 - SAVAŞAN, F. (2006), "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ('Vergi Barışı' Uygulama Sonuçları)". *Afyon Kocatepe İ.İ.B.F. Dergisi*. 8(1). 41-65.
 - SAYGIN, Ö. (2019). *Vergi Mevzuatında Mükellef Yararı*. Ekin Yayınevi. Bursa.
 - ŞANVER, C. (2018). "Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği". *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18(2). 35-63.
 - ŞENYÜZ, D. (2012). *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*. Ekin Yayınevi. 6. Baskı. Bursa.
 - ŞENYÜZ, D. (2014). "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", *Tesam Akademi Dergisi*. 1(2). 8-96.

- ŞENYÜZ, D. (2019). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ekin Yayınevi. 10. Baskı. Bursa.
- SHELDEN, G. R. (2004). "Assessing "Broken Windows": A Brief Critique". Center on Juvenile and Criminal Justice. (<http://www.cjcj.org/uploads/cjcj/documents/broken.pdf>). Erişim tarihi: 10 Ağustos 2020.
- TAŞKIN, Y. (2010). "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri". Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 2. 122-128.
- THOMPSON, J. P. (2015). "Broken Policing: The Origins of the "Broken Windows" Policy". New Labor Forum. 24(2). 42-47.
- TUNÇER, P. (2019). *Temel Hukuk Bilgisi*. Adalet Yayınevi. 3. Baskı. Ankara.
- ULUATAM, Ö. ve METHİBAY, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. İmaj Yayıncılık. 5. Baskı. Ankara.
- ÜZELTÜRK, H. (2006). "Vergi Suçları ve Cezaları". Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 5(1). 57-67.
- VILLALBA, M. A. S. (2017). "On the Effects of Repeated Tax Amnesties". Journal of Economics and Political Economy. 4(3). 286-301.
- WANG, Y. ve HSIEH, W. (2015). "Is Tax Amnesty Good for the Tax Evader?". British Journal of Economics, Management and Trade. 6(4). 308-322.
- WELSH B. C., BRAGA A. A., BRUINSMA, G. J. N. (2015). "Reimagining Broken Windows: from Theory to Policy". Journal of Research in Crime and Delinquency. 52(4). 447- 463.
- WILSON, J. Q. ve KELLING, G. E. (1982). "Broken Windows: The Police and Neighborhood Safety", Atlantic Monthly. 29. March 1982.
- WINTROBE, R. (2001). *Tax Evasion and Trust*. Research Report. No. 2001-11. The University of Western Ontario, Department of Economics, London.
- YURDADOĞ, V. ve COŞKUN KARADAĞ, N. (2017). "Türkiye'de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Eurasian Business and Economics Journal. 8. 134-164.