

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
FİNANSAL İKTİSAT VE BANKACILIK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ AFLARININ UZUN DÖNEMLİ VERGİ FONKSİYONU
ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ

Bircan ÇELEBİ CÖMERT

Danışman
Prof. Dr. Hakan KAHYAOĞLU

İZMİR-2019

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

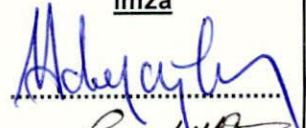
Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Bircan ÇELEBİ
Öğrenci No : 2011800022
Tez Başlığı : Vergi Aflarının Uzun Dönemli Vergi Fonksiyonu Üzerindeki Etkisinin Analizi

Savunma Tarihi : 25/07/2019
Danışmanı : Prof.Dr.Hakan KAHYAOĞLU

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Hakan KAHYAOĞLU	- Dokuz Eylül Üniversitesi
dr.Öğr.Üyesi Timuçin YALÇINKAYA	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Dr.Öğr.Üyesi Ramazan EKİNCİ	- Bakırçay Üniversitesi

İmza





Bircan ÇELEBİ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği (X) / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Aflarının Uzun Dönemli Vergi Fonksiyonu Üzerindeki Etkisinin Analizi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

....../....../2019

Bircan ÇELEBİ CÖMERT

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Vergi Aflarının Uzun Dönemli Vergi Fonksiyonu Üzerindeki Etkisinin Analizi

Bircan ÇELEBİ CÖMERT

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İktisat Anabilim Dalı

Finansal İktisat ve Bankacılık Programı

Genel olarak idari ve cezai yaptırıma maruz kalmadan mükelleflere vadesi geçen vergi borçlarını ödeme imkanı veren; belirli bir tutar ödeme yapma karşılığında önceki dönemlerdeki vergisel yükümlülüklerden kurtaran vergi düzenlemeleri iktisadi açıdan “Vergi Affı” olarak kavramlaştırılmaktadır. Türkiye’deki vergi afları, gerek vergi gerekse iktisat politikalarının bir aracı haline gelmiştir. Ülkemizde 2002-2018 yılları arasında sekiz kez vergi affına yönelik kanun yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu kanunların gerekçelerinin, vergi gelirlerini artırmak olduğu görülmüştür.

Bu çalışmanın amacı 2002-2018 döneminde Türkiye’de yürürlüğe konulan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini analiz etmektir. Analizde, vergi aflarının amaç ve kapsamı dikkate alındığında kullanılan yöntem çerçevesinde hangi affın hangi dönemde etkisinin olup olmadığı da incelenmiştir. Analizde, yöntem olarak yapısal kırılmalı birim kök ve tümleşme testleri kullanılmıştır. Yapılan analiz sonucunda, analize konu dönemde sadece 5811 sayılı Kanun ve 6111 sayılı Kanunun tahsil edilen vergileri artırdığı, diğer vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde etkisi olmadığı ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Afları, Phillips-Quliaris Tümleşme Testi, Maki Tümleşme Testi, FMOLS, DOLS.

ABSTRACT

Master's Thesis

Analysis of the Effect of Tax Amnesties on Long-Run Tax Function

Bircan ÇELEBİ CÖMERT

Dokuz Eylul University

Graduate School of Social Sciences

Department of Economics

Financial Economics and Banking Program

In generally tax regulations that give to opportunity for taxpayers to pay overdue tax debts without being subject to administrative and criminal sanction; to pay a certain amount in exchange for forgiveness of a tax liability relating to previous tax periods are considered as “tax amnesty”. Tax amnesties in Turkey have become a policy tool of both tax policies and economics policies. In our country, eight times between 2002 and 2018, the tax amnesty law was conducted. The reasons for these laws were to increase tax revenues.

The aim of this study is to analyse the long-run impact on tax revenues of the tax amnesties enacted in 2002-2018 period in Turkey. In this analysis, considering the purpose and scope of tax amnesties, in the framework of the method used, which amnesty has whether effect on which period was also studied. In this analysis, unit root test with structural breaks and cointegration test with structural breaks were used as method. As a result of the analysis, it has revealed that only the Law numbered 5811 and the Law numbered 6111 increased the tax revenues in the analysis period, and the other tax amnesties had no effect on tax revenues.

Keywords: Tax Amnesties, Phillips-Quliaris Test for Cointegration, Maki Cointegration Test, FMOLS, DOLS.

VERGİ AFLARININ UZUN DÖNEMLİ VERGİ FONKSİYONU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	viii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
EKLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ POLİTİKASI VE VERGİ AFLARI

1.1. İKTİSAT OKULLARININ VERGİ POLİTİKASINA YAKLAŞIMLARI	3
1.1.1. Klasik Yaklaşım	3
1.1.2. Keynesgil Yaklaşım	5
1.1.2.1. Çarpan Etkisi.....	6
1.1.2.2. Vergi Çarpanı.....	8
1.1.3. Arz Yanlı Yaklaşım Çerçevesinde Yeni Yorumlar.....	9
1.1.4. Yeni Ricardocu Yaklaşım	10
1.2. VERGİ POLİTİKASI OLARAK VERGİ AFLARI VE NEDENLERİ	11

İKİNCİ BÖLÜM

2002-2018 YILLARINDA TÜRKİYE’DE VERGİ POLİTİKASI VE VERGİ AFLARI

2.1. VERGİ POLİTİKASININ AMAÇLARI, UYGULANAN POLİTİKALAR VE ETKİLERİ (2002-2018)	13
2.1.1. Türkiye’de Vergi Uygulamaları	13
2.1.2. Vergi Politikalarının Amaçları ve Etkileri	16

2.2. TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ AFLARI (2002-2018).....	27
2.2.1. 2002-2018 Yıllarında Uygulanan Vergi Afları	28
2.2.1.1. 4751 Sayılı Kanun.....	29
2.2.1.2. 4811 Sayılı Kanun.....	29
2.2.1.3. 5811 Sayılı Kanun.....	30
2.2.1.4. 6111 Sayılı Kanun.....	31
2.2.1.5. 6552 Sayılı Kanun.....	32
2.2.1.6. 6736 Sayılı Kanun.....	32
2.2.1.7. 7020 Sayılı Kanun.....	33
2.2.1.8. 7143 Sayılı Kanun.....	34
2.2.2. Vergi Aflarından Kaynaklanan Tahsilatlar	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ UZUN DÖNEMLİ VERGİ FONKSİYONU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ

3.1. LİTERATÜR TARAMASI	38
3.2. VERGİ AFLARININ UZUN DÖNEMLİ VERGİ FONKSİYONU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ.....	39
3.2.1. Veri Seti ve Ekonometrik Yöntem	40
3.2.2. Değişkenlerin Zamana Bağlı Yapısal Özellikleri.....	40
3.2.3. Tümlleşme Analizi	45
3.2.3.1. Phillips-Quliaris Tümlleşme Testi	46
3.2.3.2. Maki Çoklu Yapısal Kırılmalı Tümlleşme Testi.....	47
3.2.4. Toplam Vergi Gelirlerinin Gelir Elastikiyetinin Tahmini.....	48
SONUÇ.....	51
KAYNAKÇA	54

KISALTMALAR

ADF	Augmented Dickey-Fuller
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
CS	Carrion-i-Silvestre
GEGP	Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	Gayrimenkul Sermaye İradı
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KPSS	Kwiatkowski-Phillips-Schmidt-Shin
KV	Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	Maliye Bakanlığı
OVP	Orta Vadeli Program
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PO	Phillips-Quliaris
PP	Phillips-Perron
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TEFE	Toptan Eşya Fiyatları Endeksleri
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
ÜFE	Üretici Fiyatları Endeksleri
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yİ-ÜFE	Yurt içi Üretici Fiyatları Endeksleri

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Bütçe Giderlerinin Dağılımı (2002-2018)	16
Tablo 2: Düzenlenen Teşvik Belgeleri İle Yapılan Yatırımlar	21
Tablo 3: Vergi İnceleme Sonuçları (2011-2017)	22
Tablo 4: Bazı Vergi Türleri İtibariyle Tahsil Edilen Vergiler (2002-2018)	24
Tablo 5: Genel Bütçe Vergi Gelirlerindeki Artışların, 2002-2014 Yıllarında TEFE, 2004-2018 Yıllarında Yİ-ÜFE Artışı İle Karşılaştırılması (TL).....	27
Tablo 6: Yürürlüğe Konulan Vergi Afları (2002-2018).....	28
Tablo 7: Vergi Afları Kapsamında Tahsil Edilen Tutarlar (2003-2018)	35
Tablo 8: Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2002-2018).....	36
Tablo 9: Vergi Gelirleri (LVG) Serisi İçin ADF ve PP Testleri	42
Tablo 10: Vergi Gelirleri (LVG) Serisi İçin KPSS Testi	42
Tablo 11: GSYH (LGSYH) Serisi İçin ADF ve PP Testleri.....	43
Tablo 12: GSYH (LGSYH) Serisi İçin Yapılan KPSS Testi.....	43
Tablo 13: CS Birim Kök Testi Sonuçları	44
Tablo 14: PO Tümlleşme Testi Sonuçları	46
Tablo 15: Maki Tümlleşme Testi Sonuçları.....	47
Tablo 16: Tümlleşme Katsayılarının Tahmini	49

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Haldun-Laffer Eğrisi	10
Şekil 2: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirlerine Oranı (2002-2018) 26	
Şekil 3: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Tahsilat Oranları (%) (2002-2018)	36
Şekil 4: Durağan Olmayan Seriler ile Birinci Farkı Alınan Seriler.....	45



EKLER LİSTESİ

Ek 1: Analizde Kullanılan Veriler	s.1
--	-----



GİRİŞ

1929 yılında yaşanan Büyük Buhran'dan sonra devletin ekonomide aktif rol alması gerektiğini savunan Keynesgil politikalar önem kazanmış, maliye politikası araçlarından biri olan vergi politikaları, sosyal amaçları da kapsayacak biçimde genişletilmiştir. Bunun sonucunda, maliye politikası ekonomik krizi sonlandırmak amacıyla devletin ekonomiye müdahale aracı olarak farklılaşmıştır. Özellikle 1929 Kriziyle maliye politikaları, talebi canlandırarak ekonomik büyüme ve istihdam sağlamak için bir müdahale aracı olmuştur. Ekonomik gelişmişlik seviyesine bağlı olmaksızın pek çok ülkede uygulandığı görülen vergi afları, Türkiye'de de dünyadaki diğer ülkelerde olduğu gibi vergi politikasının bir parçası haline gelmiştir. 2002-2018 yılları arasında “yapılandırma”, “vergi barışı” gibi isimlerle sekiz kez vergi affına yönelik kanun çıkarılmış, gerekçe olarak ise genellikle vergi gelirlerinin artırılması, özel kesim yatırımlarının teşvik edilerek ekonominin canlandırılması gösterilmiştir.

İdari ve cezai yaptırıma maruz kalmadan mükelleflere vadesi geçen vergi borçlarını ödeme kolaylığı sağlayan; zamanında beyan edilmemiş gelirlerin beyanı ile geçmiş dönemlere ilişkin mali yükümlülüklerden kurtaran vergi aflarının toplam vergi gelirleri üzerinde olumlu yönde bir katkısı olup olmadığı konusu yapılan çalışmalar ile birçok kez test edilmiş ve bu konuda farklı sonuçlar alınmıştır. Bazı çalışma sonuçları vergi aflarının vergi gelirlerini sadece kısa dönemde artırdığını gösterirken bazıları ise tekrar eden vergi aflarının vergi gelirlerini artırma konusunda kısa dönemde dahi başarı sağlamadığını, hatta uzun dönemde toplam vergi gelirlerini azaltma eğiliminde olduğunu göstermiştir.

Bu çalışmanın amacı özellikle Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı sonrasında Türkiye'de uygulanan vergi aflarının genel vergi fonksiyonu kapsamında marjinal vergileme parametresi üzerindeki etkisini araştırarak söz konusu parametrenin değişiminden elde edilen sonuçlara göre vergi aflarının yarattığı makroekonomik etkileri ortaya koymaktır.

Çalışmada, 2002:Ç1-2018:Ç4 dönemine ait toplam 68 veri kullanılarak Türkiye'de uygulanan vergi aflarının uzun dönemli vergi fonksiyonu üzerindeki etkisi ampirik olarak analiz edilmektedir. Veriler, Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Elektronik Veri

Dağıtım Sisteminden alınmış olup çalışmada E-views 10 ile GAUSS 10 paket program kullanılmıştır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmakta olup birinci bölümünde bazı iktisadi okulların vergi ve vergi politikasına ilişkin görüşlerine yer verilerek çarpan etkisi ve vergi çarpanı açıklanmakta, vergi aflarının teorik çerçevesine yer verilmektedir. İkinci bölümde Türkiye’de 2002-2018 yılları arasında uygulanan vergi politikaları ve etkileri ile ilgili dönemde yürürlüğe konulan vergi afları ele alınmaktadır. Son olarak çalışmanın üçüncü bölümünde, Türkiye’de uygulanan vergi aflarının reel olarak tahsil edilen vergiler üzerindeki etkisi analiz edilmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ POLİTİKASI VE VERGİ AFLARI

Vergi politikası; tam istihdam, iktisadi büyüme ve kalkınma, gelir dağılımında adalet sağlamak ve fiyat istikrarının sağlanmasına katkıda bulunmak gibi temel amaçlarla hükümetler tarafından uygulanan maliye politikasının bir parçasıdır. Vergi politikaları yeni vergi konulması veya olanların kaldırılması, mevcut vergi türlerinde oran, tutar, miktar ve kapsamların değiştirilmesi, istisna ve muafiyet getirilmesi veya kaldırılması gibi vergi sisteminde yapılan değişikliklerle vergi tabanını etkileyen düzenlemeleri kapsamaktadır.

Çeşitli sebeplerle vergi politikası aracı haline gelen vergi aflarının gerek ekonomik gerekse sosyal etkileri, her dönem güncelliğini koruyan bir konu olmuştur. Vergilerde yapılan değişikliklerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi ise çarpan etkisi ile açıklanabilir. Çalışmanın bu bölümünde, bazı iktisat okullarının vergi politikası hakkındaki düşüncelerine, Keynesgil iktisatçılar tarafından literatüre kazandırılan “çarpan etkisi”ne ve vergi aflarının nedenlerine yer verilmektedir.

1.1.İKTİSAT OKULLARININ VERGİ POLİTİKASINA YAKLAŞIMLARI

İktisadi düşünceler tarihi boyunca, her iktisadi akım ortaya çıktığı dönemde yaşanan ekonomik sıkıntılara çözüm niteliğinde politika önerilerinde bulunmuştur. Çalışmanın bu bölümünde, bazı iktisat okullarının vergi, maliye ve vergi politikası konusundaki görüşlerine değinilmektedir.

1.1.1. Klasik Yaklaşım

1776 yılında yayımlanan Adam Smith’in “*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*” isimli eseriyle ortaya çıkan klasik iktisadi düşünceye göre serbest piyasa ekonomisinde rekabetin sağlanması durumunda, piyasa mekanizması *görünmez el (doğal düzen)* yardımıyla kendiliğinden dengeye (tam istihdama) ulaşacağından para veya maliye politikası uygulayarak ekonomiye

müdahale etmek gereksizdir. Devlet sadece güvenlik, savunma, adalet gibi fonksiyonları yerine getirmeli, piyasanın işleyişine müdahale etmemelidir (Doğangün Yasa, 2017: 285). Bunun nedeni bireylerin birer *homo economicus* olarak kabul edilmesi ve çıkarları doğrultusunda rasyonel davranacaklarının varsayılmasıdır. Bireylerin çıkarları aynı zamanda toplumsal çıkarlarla uyum içinde olduğundan rasyonel hareket eden bireyler, kendi çıkarları doğrultusunda ekonomik kararları verirken toplumsal çıkarlara da hizmet ederek katkıda bulunurlar (Karakayalı, 2007: 87). Bu nedenle bireylerin kararlarına ve ekonomiye müdahale etmek gereksizdir.

Klasik iktisat teorisi esasen, ekonomideki neden sonuç ilişkilerine arz yönlü açıklamalar getirir ve genel görüş her arzın kendi talebini yarattığı şeklindeki Say Yasasına dayanır. Tam rekabete dayalı piyasa ekonomisinde isteyen herkes iş bulabileceğinden işsizlik ve atıl kapasite olmayacaktır. Oluşan işsizlikler ve dengesizlikler geçicidir. Bu nedenle devlet, bireylerin kararlarını etkilemeyecek ama aynı zamanda kamu harcamalarını karşılayabilecek seviyede vergi almalı (Aydın, 2013: 37; Telatar, 2004: 26), vergi oranları kaçakçılığı teşvik etmeyecek şekilde belirlenmelidir (Smith'ten çeviren Saltoğlu, 2011: 41). Vergi sistemi adalet ve eşitlik temelinde oluşturulmalıdır. Tüketimi zorunlu olan mallar üzerine konulan vergilerin ortaya çıkardığı kıtlık etkisinden dolayı verginin, sosyal maliyeti değiştirdiği kabul edilir. Vergi oranlarındaki değişimlerin arz yönünde yaratacağı etkiler mikroekonomik etkilere yol açar. Bu nedenle vergi oranlarındaki değişimlerin mikro ve makro etkilerinin birlikte analizi gereklidir.

Klasik iktisat teorisine göre bütçe denk olmalıdır. Bu teoriye göre daraltıcı maliye politikasının (bütçe fazlası) devleti israfa yönlendireceği, genişletici maliye politikasının (bütçe açığı) ise dolaylı olarak ekonomi üzerinde olumsuz etkiler yaratacağı varsayılır. Bütçe açığı vergilerin artırılması suretiyle finanse edilirse borç verilebilir fon miktarı (para arzı) azalacağından faiz oranları yükselir, tam istihdam ve kapalı ekonomi varsayımı altında, yüksek faiz oranları sermayenin maliyetini artıracığından *crowding-out (dışlama) etkisi* oluşur ve özel kesim yatırımları azalır (Ahmed ve Miller, 2000: 126), böylece çıktı azalır ve istihdam düşer. Ekonominin doğal dinamiklerini etkilemek doğal dengeyi bozmaktan başka bir işe yaramaz. Genel olarak bu klasik iktisat, para talebinin gelir elastikiyetinin faiz elastikiyetine göre

yüksek olduğunu varsaydığından, genişletici maliye politikalarının etkisinin faiz oranlarında meydana gelecek yükseliş nedeniyle engelleneceğini ifade eder.

Klasik iktisat içinde, vergilerin bir politika aracı olarak kullanılmasını öneren ilk iktisatçı David Ricardo'dur. Ricardo ortaya koyduğu rant teorisiyle, diferansiyel rantlara karşı vergiyi bir politika aracı olarak önererek vergi yükünün gelire orantılı olarak dağıtılması gerektiği savunmuştur (Kaya F., 2014: 40). Vergi, modern devletin zorunlu olarak aldığı bir gelir olmanın ötesinde sosyal yönü olan bir kaynak aktarma aracıdır. Bundan dolayı Ricardo açısından vergi “politik iktisat”ın konusudur. Bu durum, John Maynard Keynes’e kadar devam etmiştir. Vergi oranlarının çarpanın değeri üzerindeki etkisine bağlı olarak Keynes ile vergi, bir iktisat politikası aracı haline gelmiştir.

1.1.2. Keynesgil Yaklaşım

Gelir değişmelerini esas alan makroekonominin kurucusu John Maynard Keynes, 1936 yılında yayımlanan “*The General Theory of Employment, Interest, and Money*” isimli eseriyle ekonomide eksik istihdamın olabileceğine işaret etmiştir. Bunun sonucunda, 1929 yılında yaşanan Büyük Buhran’ın sebebinin efektif talep (tüketim ve yatırım) eksikliği olduğunu ortaya koymuştur (Dornbusch ve Fischer, 1998: 446).

Keynesgil teoride temel parametre “çarpan”dır. Keynes’e göre çarpan, paranın dolanım hızına göre daha istikrarlı bir parametredir. Çünkü para talebi faize duyarlıdır ve spekülatif para talebi paranın dolanım hızının istikrarsız olmasına yol açar. Bunun sonucunda, ekonomide harcama-gelir dengesi eksik istihdam olarak kabul edilebilecek bir düzeyde de dengeye gelebilecektir (Alkın, 1996: 132). Ekonomide söz konusu harcama-gelir dengesinin eksik istihdamda oluşması, çarpanın değerinin büyüklüğüne bağlı olarak genişletici maliye politikasını ve vergi politikasını daha etkili bir araç haline getirir.

Marjinal tüketim eğilimi tarafından belirlenen çarpanın büyüklüğünü etkileyen en önemli iktisat politikası kararı, vergi oranlarında yapılacak değişimlerdir. Bu değişimler, doğrudan milli gelirin ekonomideki yatırımlar ve ihracat gibi değişkenlerin değişimine karşı duyarlılığının bir parametresidir. Bu açıdan düşünüldüğünde vergi

oranlarındaki değişimler, ekonomide harcama akımlarına karşı milli gelirin duyarlılığını doğrudan belirler.

Keynes, tüketimin vergi sonrası gelir seviyesine bağlı olduğunu varsayarak (Keynes, 1936: 22) vergi indirimleri yoluyla bireylerin harcanabilir gelirlerinde meydana gelen artışın, kısa dönemde tüketim ve toplam talep üzerinde artış sağlayacağını ileri sürmüştür. Keynes'e göre kamu harcamaları sabitken vergilerin azalması, ekonomide toplam talebin ve yurt içi üretimin artmasını sağlayarak özel kesim yatırımcılarının ekonominin geleceği hakkında daha iyimser düşünmesine sebep olur ve *crowding-in etkisi* yaratarak yatırımları artırır (Alani, 2016: 5). Vergilerin azalması, dolaylı olarak özel kesim yatırımlarını teşvik eder.

Keynes'e göre uygulanan maliye politikaları sonucunda devlet bütçesinin denk olup olmaması önemli değildir. Önemli olan ekonomide talep yetersizliğinin ortadan kaldırılması ve istihdamın artırılmasıdır. Tam istihdama ulaşınca kadar devlet kamu harcamalarını artırarak ekonomiye müdahale etmeli, ekonomideki durgunluğun kaynağı olan efektif talep yetersizliğini ortadan kaldırmak için gerekirse devletin bütçesi açık vermelidir.

Keynesgil iktisatçılara göre ekonomide iş çevriminin (*business cycle*) tersine maliye politikası (*counter cycle*) uygulanması gerekir. Artan talep nedeniyle oluşan enflasyonist ortamda, ekonomiyi dengelemek için talebin azaltılması amacıyla kamu harcamaları kısılmalı ve vergiler artırılmalıdır (Jahan ve diğerleri, 2014: 54). Bu nedenle iş çevrimlerinde ya da ekonomide konjonktürel dalgalanmalarda vergiler, otomatik istikrar sağlayıcı bir araç niteliğindedir.

1.1.2.1. Çarpan Etkisi

Çarpan etkisini açıklamak için öncelikle milli gelir eşitliklerinden bahsetmek gerekir. Açık ekonomi koşulları altında ekonomideki gelir seviyesi üzerinde etkili olan değişkenler aşağıdaki eşitlikte gösterilmektedir (Horton, El-Ganainy, 2009: 52):

$$Y = C + I + G + X - M \text{ (Denge Milli Gelir)}$$

Y: milli geliri, C: özel tüketim harcamalarını, I: özel kesim yatırımlarını, G: devletin tüketim, yatırım ve transfer harcamalarından oluşan kamu harcamaları, X: ihracatı, M: ithalatı ifade etmektedir.

Keynesgil iktisatçılara göre toplam talepte meydana gelen otonom (gelirden bağımsız) bir artış/azalış, denge milli gelir düzeyinde kendisinin belli bir katı kadar artışa/azalışa yol açar. Bu etki, çarpan etkisi (*multiplier effect*) olarak tanımlanır. Bu yaklaşımda yatırım, kamu harcamaları ve ihracatın otonom (sırasıyla I_0 , G_0 , X_0), olduğu, gelire bağlı olarak değişmediği kabul edilir (Güran, 1996: 121-129). Ancak ithalatın bir kısmı gelire doğru orantılı olarak artar. Bu nedenle ithalat fonksiyonuna marjinal ithalat eğilimi (m) eklemek gerekir:

$$M = M_0 + mY \quad (\text{İthalat Fonksiyonu})$$

Benzer şekilde, zorunlu tüketimin yanında, vergi sonrası gelire (harcanabilir gelir) bağlı olarak artan tüketim bulunmaktadır. Bu durum marjinal tüketim eğilimi (c) ile gösterilir:

$$C = C_0 + c(Y-T) \quad (\text{Tüketim Fonksiyonu})$$

Alınan vergilerin hepsi götürü değildir. Vergilerin bir kısmının gelire bağlı olarak artması marjinal vergi eğilimi (t) ile gösterilir:

$$T = T_0 + tY \quad (\text{Vergi Fonksiyonu})$$

Tüketim fonksiyonundaki (T) yerine vergi fonksiyonu konulduğunda, tüketim fonksiyonu: $C = C_0 + cY - cT_0 - ctY$ olacaktır. Bu durumda:

$$Y = C_0 + cY - cT_0 - ctY + I_0 + G_0 + X_0 - M_0 - mY$$

$$Y - cY + ctY + mY = C_0 - cT_0 + I_0 + G_0 + X_0 - M_0$$

$$Y(1 - c + ct + m) = C_0 - cT_0 + I_0 + G_0 + X_0 - M_0$$

$$Y = \frac{1}{1-c+ct+m} (C_0 - cT_0 + I_0 + G_0 + X_0 - M_0) \quad (\text{Denge Milli Gelir Düzeyi})$$

Yukarıdaki modele göre çarpan katsayısı: $\frac{1}{1-c+ct+m}$ olacaktır. Buna göre marjinal tüketim eğiliminin (c) artması harcamaların milli gelire yansımalarının artmasına yol açarken, marjinal vergileme (t) ve marjinal ithalat (m) eğiliminin artması ise çarpanı ve milli geliri azaltır.

1.1.2.2. Vergi Çarpanı

Keynesgil iktisatçılar kapalı bir ekonomide, kamu harcamalarında ve vergilerde meydana gelen değişimlerin ekonomik denge üzerindeki etkisinin marjinal tüketim eğilimine (c) göre hesaplanacağını varsayar (Nelson, 2006: 5-7). Ekonominin talep tarafından etkilendiği varsayıldığı için tüketimde meydana gelen değişme kısa ve uzun dönemde makroekonomik sonuçlar yaratır.

Keynesgil iktisatçılara göre kamu harcamaları çarpanı: $\frac{1}{1-c}$ olarak, vergi çarpanı: $-\frac{c}{1-c}$ olarak gösterilmektedir. Bu durumda marjinal tüketim eğilimi ne kadar artarsa çarpan etkisi de o kadar artar.

Kamu harcaması çarpanı, vergiler sabitken kamu harcamalarında meydana gelen bir birimlik değişiminin tüketim üzerinde kaç birim etki edeceğini gösterirken; vergi çarpanı, kamu harcamaları sabitken vergilerdeki bir birimlik değişiminin tüketim üzerinde kaç birim etki edeceğini gösterir. Eğer kamu harcamaları 1 birim artarken vergiler de bir birim azalırsa tüketim bir birim artar $[(1/1-c)+(-c/1-c)=(1-c/1-c)=1]$ (Parasız, 2011: 98).

Açık ekonomide ise vergi çarpanı $-\frac{c}{1-c+ct+m}$ olarak gösterilmektedir.

Vergi çarpanında bahsedilen vergiler gelire bağlı olarak değişen vergilerdir. Vergilerin artan gelire bağlı olarak yükseldiği durumlarda, harcanabilir gelir azalacağından, harcama çarpanı küçülür (Parasız, 2011: 97). Böylece artan oranlı gelir vergisi, enflasyonist ortamda otomatik stabilizatör görevi görür (Auerbach ve Feenberg, 2000: 1), devletin vergileri yükseltmesine gerek kalmaksızın toplam talep frenlenir.

1.1.3. Arz Yanlı Yaklaşım Çerçevesinde Yeni Yorumlar

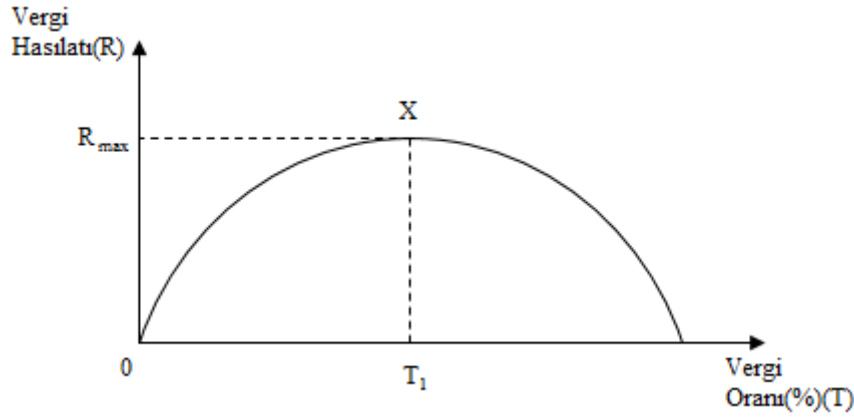
Uluslararası parasal sistemi olan Bretton Woods'un çökmesi ve petrol fiyatlarının OPEC uygulamalarına bağlı olarak aşırı yükselmesi Dünya ekonomisini 1970'li yılların başından itibaren bir arz şokuyla karşı karşıya bırakmıştır. Bunun sonucunda 1970'li yılların başından itibaren monetarist okul ve ona bağlı yaklaşımlar önem kazanmaya başlamıştır. Bu iktisatçıların önerileri 1981-1989 dönemi ABD Başkanı olan Ronald Reagan yönetimi tarafından yürürlüğe konulan kişisel gelir vergisi indirimi ve istisnaları ile kurumlar vergi indirimi gibi vergi indirimlerini kapsayan yasalarla uygulamaya konulmuştur (Savaş, 2013: 245). Genel olarak bu politikaların teorik temellerini ortaya koyan iktisatçılar "arz yanlı" olarak tanımlanmıştır. Bu yaklaşımda Uyarlayıcı ve Rasyonel Bekleyişler Hipotezlerine bağlı olarak iki akım ortaya çıkmıştır.

Arz yanlı yaklaşım aslında klasik iktisadi düşüncenin güncellenmiş halidir. Bu yaklaşıma göre vergi indirimleri yoluyla üretimin maliyeti azalacağından özel yatırımlar (üretim arzı); vergi sonrası gelir yükseleceğinden kişilerin çalışma isteği (emek arzı) artar (Abramovitz ve Hopkins, 1983: 564-565). Artan toplam arz, toplam talebin artmasını ve ekonomik büyümeyi sağlar.

Vergi indirimleri tür ve mükellef ayrımı yapılmadan genel olarak uygulanmalıdır (Karaaslan, 1999: 61). Böylece düşük vergi oranlarından dolayı mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesi sağlanır. Vergi oranlarının düşürülmesine rağmen vergi geliri azalmaz, aksine vergi tabana yayılacağından vergi gelirleri artar. Bu nedenle devlet bütçesi açık vermez.

Vergi oranları ve toplam vergi gelirleri arasındaki ilişki literatürde *Haldun-Laffer eğrisi* ile açıklanmaktadır (Aktan, 1989: 195). Buna göre optimal vergi oranına kadar (T_1) vergi gelirleri artacak, bu oranın aşılması durumunda vergi gelirleri azalmaya başlayacaktır (Şekil 1). Eğer ekonomide vergi hasılatı azalmaya başladıysa ve/veya vergi kaçakçılığı arttıysa optimal vergi oranı aşılmış demektir.

Şekil 1: Haldun-Laffer Eğrisi



Haldun-Laffer Eğrisine göre ekonomide maksimum vergi hasılatına ulaşıldığı düzeyde (R_{max}) marjinal vergi hasılatını bu hasılatın elde edilmesi için katlanılan maliyete eşitleyen vergi oranı (T_1) optimaldir. Bununla birlikte bu yaklaşımın en önemli varsayımı, vergi oranlarının düşürülmesi sonucunda bireylerin boş zaman yerine çalışmayı tercih edecekleri varsayımdır. Bu durum *ikame etkisi* olarak adlandırılır. Vergi sonrası harcanabilir geliri artan bireyler, boş zamanı tercih ederlerse (*gelir etkisi*) ekonomik aktivite artmayacağından toplam vergi gelirleri de artmayacaktır (Doğan, 2006: 264). Bu durumun bütçe açıklarına yol açması kaçınılmazdır. Nitekim ABD’de uygulanan arz yönlü politikalar sonucu vergi gelirleri artmadığından bütçe açıkları tarihinin en yüksek seviyelerine ulaşmıştır (Niskanen ve Moore, 1996: 8; Önder’den aktaran Doğan, 2006: 269).

1.1.4. Yeni Ricardocu Yaklaşım

Klasik iktisatçılardan olan David Ricardo tarafından öne sürülen ve Robert Barro’nun 1974 yılında yayımlanan “*Are Government Bonds Net Wealth?*” isimli makalesiyle gündeme gelen bu yaklaşım, vergi indirimlerinin ekonomideki dengeleri değiştirmeyeceğini ileri sürer. Buna göre kamu harcamalarının artırılması ve/veya vergilerin azaltılması yoluyla uygulanan genişletici maliye politikası sonucu oluşan bütçe açığının devlet tahvili veya Hazine bonusu ihraç edilmek suretiyle borçlanmayla finanse edilmesi halinde, bu borçların ödenebilmesi için ileride vergi yükünün artacağını bilen rasyonel bireyler bu vergileri ödeyebilmek adına bugünkü

tasarruflarını artırır (Koç, 2009: 15). Böylece kamu harcamalarının artması nedeniyle kamu tasarruflarında meydana gelen azalma özel kesim tasarruflarıyla telafi edilir ve toplam tasarruflarda değişiklik olmaz (Barro, 1989: 39). Başka bir ifadeyle, bugün yapılan harcamalar, mutlaka gelecekteki vergilerle karşılanacaktır. Bundan dolayı cari dönemde ortaya çıkan bütçe açıkları, gelecekte elde edilecek vergi gelirlerinin bugünkü net değerine eşit olmalıdır. Literatürde *Ricardocu Vergi Denklik Hipotezi* olarak adlandırılan (Parasız, 2011: 99) bu hipoteze göre ekonomide rasyonel beklentiler hakimdir ve bu nedenle vergilerin zamanlamasında meydana gelen değişikliğin, bireylerin satın alma gücünü ve dolayısıyla tüketim harcamalarını artırması mümkün değildir.

Ricardocu yaklaşıma göre bugünkü nesil tasarruflarını gelecek nesillere bırakır ve nesiller arasında böyle bir bağlantı olduğu sürece, devlet tahvilinin net servet etkisi olmaz. Kamu borçlarının finansman şekli ve vergi miktarları toplam talep, tasarruf, sermaye oluşumu (yatırım), faiz oranları ve cari açık üzerinde hiçbir etki yaratmaz (Barro, 1974: 1074-1117). Dolayısıyla maliye politikası uygulamak ekonomi üzerinde herhangi bir etki yaratmayacağından, devletin ekonomiye müdahalesi gereksizdir.

1.2.VERGİ POLİTİKASI OLARAK VERGİ AFLARI VE NEDENLERİ

Vergi afları, ilgili kanunlar uyarınca tarh, tebliğ ve tahakkuk ettiği halde mükelleflerce vadesinde ödenmeyen vergi, vergi cezası gibi asli, gecikme faizi ve zammı gibi fer'i vergi borçlarını tamamen veya kısmen ortadan kaldıran veya belirlenen endekslerle yeniden yapılandırarak ödeme kolaylığı sağlayan ve aynı zamanda herhangi bir cezai yaptırımı bulunmayan düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Söz konusu düzenlemelerin belli bir tutarın altındaki vergi borçlarının tamamen silinmesini kapsamı mümkün olduğu için bu tür uygulamaları da bu kapsamda değerlendirmek gerekir.

Vergi afları, af yetkisini haiz organların tasarrufunda olan ve geriye dönük olarak belli bir dönemi kapsayan kanunlardır. Söz konusu kanunların yürürlüğe girmesinde rol oynayan faktörler aşağıdaki şekilde açıklanabilir. Genellikle vergi aflarının çıkarılmasının gerekçesi, aşağıdaki nedenlerden bir tanesi değil, bütün nedenlerin bir sentezidir.

- **Ekonomik Nedenler:** Vergi sistemine dâhil olmayan ve haksız rekabete yol açan gerek yurt içi gerekse yurt dışında gerçekleşen kayıt dışı faaliyetlerin beyan edilmesini cazip hale getirmek (Dönmez, 1990: 76); vergi sistemine dâhil olan ancak artan vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflere çeşitli ödeme kolaylıkları sağlayarak iş hayatına devam etmelerine katkıda bulunmak ve böylece vergi tabanının daralmasını önlemek en önemli ekonomik nedenlerdendir.

- **Teknik ve İdari Nedenler:** Vergi kanunlarının karmaşıklığı sebebiyle mükelleflerce yeterince anlaşılamaması ve mükelleflerle idare arasında yaşanan uyuşmazlıkların hem idarenin hem de yargının iş yükünü artırması, vergi denetim birimlerinin her bir mükellefi inceleme kapasitesinin bulunmaması (Akgün, 1994: 24; Karaosmanoğlu, 2009: 43) gibi teknik ve idari nedenler vergi aflarına gerekçe olarak gösterilmiştir. Bu nedenle vergi idaresinin etkinliğini artırması açısından vergi afları dışsal etki olarak değerlendirilebilir.

- **Mali Nedenler:** Zamanla cebren tahsili imkansız hale gelen vergilerin kısmen de olsa tahsilini sağlamak; vergi oranlarını yükseltmek, yeni vergi türlerini yürürlüğe koymak gibi vergi yükünü yükselten, vergiden kaçınmaya ve vergi kaçakçılığına neden olan düzenlemeler olmaksızın kısa vadede vergi gelirlerini artırmak, böylece mali alan yaratarak devletin kaynak ihtiyacının azaltılmasına hizmet etmek vergi aflarının mali nedenleridir.

- **Siyasi Nedenler:** Vergi aflarının siyasi nedenleri arasında, askeri darbe ve iç karışıklıkların yaşandığı dönemlerde bu tür olayların neden olduğu veya olacağı ekonomik etkilerin en aza indirilmesi (Martin, 2013: 18); seçim dönemlerinde oy toplama aracı olarak kullanılması (Bülbül, 2003: 208) sayılabilir. Vergi borçları gecikme faizi ve zammıyla birleştiğinde, bazen vergi aslının iki-üç katına ulaşabildiğinden, mükelleflere vergi borçlarını indirimli ödeme avantajı sunması sebebiyle vergi afları etkili bir seçim vaadi olarak kabul edilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

2002-2018 YILLARINDA TÜRKİYE’DE VERGİ POLİTİKASI VE VERGİ AFLARI

Bu bölümde 2002-2018 yıllarında ülkemizde uygulanan vergi politikalarının amaçları ile bu politikaların etkilerinin sonuçları açıklanmakta, ilgili yıllarda yürürlüğe konulan vergi aflarının nedenleri üzerinde durulmaktadır.

2.1.VERGİ POLİTİKASININ AMAÇLARI, UYGULANAN POLİTİKALAR VE ETKİLERİ (2002-2018)

Ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygulanan vergi politikaları sadece vergi gelirlerini artırma gibi mali amaçlar için değil, gelir dağılımında adaleti sağlama, yatırımları ve ihracatı teşvik etme, istihdamı artırma gibi mali olmayan amaçlar için de bir iktisat politikası aracı olarak uygulanmıştır. Bu bölümde, 2002-2018 yıllarında Türkiye’de uygulanan vergi politikaları ve etkilerinin sonuçları açıklanmaktadır.

2.1.1. Türkiye’de Vergi Uygulamaları

09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73.maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.” hükmü yer almaktadır. Kanunun konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yetkisi ise Anayasanın 87.maddesi gereği TBMM’ye aittir. Yürürlüğe konulan vergi kanunlarında verginin kapsamı, mükellefinin kim olduğu, verginin nasıl hesaplanacağı, ne zaman beyan edilip ödeneceği açıklanmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşık olması nedeniyle kanunların uygulanmasına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Tebliğ, Rehber ve Genel Yazılar yayımlanmakta, mükelleflerin tereddüt ettiği konularda yine Gelir İdaresi

Başkanlığınca hazırlanan Özelge (Mukteza) ve Sirkülerlerle mükelleflerin bilgilenmesi sağlanmaktadır.

Ülkemizde uygulanan vergi türlerinin bütünü Türk Vergi Sistemini oluşturmaktadır. Vergi sistemimizde beyan esası geçerlidir. Vergi, mükellefçe hesaplanarak beyan edilir. Mükellef tarafından beyan edilen vergilerin ilgili kanunlara uygunluğu, yapılan hesaplamaların doğruluğu Vergi İdaresince kontrol edilir (GİB, 2007: 3). Beyan edilmeyen, eksik veya yanlış beyan edilen yahut üçüncü kişiler tarafından yapılan ihbar veya idarenin yaptığı araştırmalarca beyan edilmediği tespit edilen vergiler 5 yıllık tarh zamanaşımı dikkate alınarak idarece tarh edilir (hesaplanır). İlgili Kanununda yazılı normal vade tarihinden tarh edildiği tarihe kadar vergi aslı üzerinden gecikme faizi hesaplanarak vergi aslı ve gecikme faizi ile Vergi Usul Kanunu gereği uygulanacak cezalar, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilerek mükelleften istenir. Vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar 213 sayılı Vergi Usul Kanununda, tahsilata ilişkin usul ve esaslar ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda açıklanmaktadır.

Vergi sistemimizde gelir, harcamalar ve servet üzerinden olmak üzere üç kaynaktan vergi alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi; harcamalar üzerinden alınan vergiler katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, değerli kâğıtlar vergisi, damga vergisi, harçlar vergisi, şans oyunları vergisi; servet üzerinden alınanlar ise motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi (bina ve arazi vergisi) ile veraset ve intikal vergisidir.

Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler, harcamalar üzerinden alınanlar ise dolaylı vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Dolaysız vergilerde vergi yükü gelir ve servet sahibinde kalırken, dolaylı vergilerde vergi yükü yansıtılır. Dolaylı vergilerde harcamayı yapan ile vergiyi tahsil dairesine ödeyen kişi aynı değildir.

Gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisinde artan oranlı tarife uygulanması, geliri ve ya serveti yüksek olan gerçek kişi mükelleflerden yüksek vergi alınmasına neden olarak gelir dağılımında adaleti sağlama amacına hizmet etmektedir. Böylece vergi sonrası gelir dağılımının vergi öncesi gelir dağılımına nazaran daha adil olması sağlanmaya çalışılmaktadır.

Gelir vergisinin artan oranlı uygulanması, politika değişikliğine gerek kalmaksızın, artan gelirin tamamının tüketim harcamalarına yönelmesini engellediğinden vergilerin otomatik dengeleyici-istikrar sağlayıcı (stabilizatör) görevi görmesini sağlar. Böylece tüketim, gelirdeki artış kadar artmayacak, marjinal tüketim eğilimine bağlı olarak harcanabilir gelirdeki artış kadar artacaktır.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise tersine artan oranlı vergilerdir. Marjinal tüketim eğiliminin yüksek olduğu düşük gelir gruplarından yüksek oranda vergi alınmasına sebep olur. Bu nedenle bu vergi türleri tüketim üzerinde dolaylı olarak etki yaratarak toplam talebi etkiler. Vergiler azaldığında ise fiyatlar nispi olarak düşeceğinden toplam talep artar. Bu etki, vergilerin mikroekonomik etkisidir. Ekonomide tüketimden alınan bazı dolaylı vergiler düşürüldüğünde, ileride bu vergilerin yükseleceği beklentisi nedeniyle harcamalar artar. Bu durum, vergilerin zamanlar arası etkilerinin ortaya çıkmasının en önemli nedenidir.

Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için vergi, her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de devletin en önemli gelir kaynağıdır. Eğitim, sağlık, altyapı gibi toplumun müşterek ihtiyaçlarının karşılanması suretiyle yaşam kalitesinin yükseltilmesi amacıyla yapılan kamu hizmetlerinin niteliğinin artması ve artan nüfus ile birlikte daha da yaygınlaşması, tarımsal amaçlı transferler ve gelir dağılımında adaletin sağlanması amacıyla yapılan sosyal transferlerin artması ile ülkemizde 2002-2018 yılları arasında bütçe giderleri sürekli artmıştır. Sayılan sebeplerle artan giderler nedeniyle bütçe giderlerinin büyük bir kısmını her yıl artan oranlarıyla faiz dışındaki harcamalar oluşturmaktadır (Tablo 1). Sağlık, emeklilik ve sosyal yardımlar, tarımsal destekler gibi ödemeleri kapsayan cari transferler kalemi ise her yıl faiz dışındaki harcamaların neredeyse yarısını oluşturmaktadır. Artan bütçe giderlerinin vergi gelirleriyle karşılanması için vergi tahsilatının reel olarak artması, vergilemede etkinlik ve verimliliğin sağlanması, vergiye gönüllü uyum teşvik edilerek kayıp ve kaçağın azaltılması ülke ekonomisi açısından büyük öneme sahiptir.

Tablo 1: Bütçe Giderlerinin Dağılımı (2002-2018)

Yıllar	Faiz Harcamaları(%)	Faiz Dışındaki Harcamalar(%)	Cari Transferler(%)
2002	43,2	56,8	21,2
2003	41,4	58,6	22,3
2004	37,1	62,9	23,9
2005	28,6	71,4	28,7
2006	25,8	74,2	28,0
2007	23,9	76,1	31,0
2008	22,3	77,7	31,0
2009	19,8	80,2	34,3
2010	16,4	83,6	34,6
2011	13,4	86,6	35,1
2012	13,4	86,6	35,8
2013	12,2	87,8	36,4
2014	11,1	88,9	36,2
2015	10,5	89,5	36,1
2016	8,6	91,4	38,5
2017	8,4	91,6	39,9
2018	8,9	91,1	42,7

Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (<https://www.muhasebat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=2>)

2.1.2. Vergi Politikalarının Amaçları ve Etkileri

Türkiye’de 2001 yılında yaşanan bankacılık krizinden sonra enflasyonla mücadele edilmesi ve ekonomik büyümeye destek olunması amacıyla “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” (GEGP) uygulanmıştır. Bu kapsamda sıkı maliye politikası izlenerek kamu gelirlerinin artırılması hedeflenmiştir. Kamu geliri olarak tanımlanan merkezi yönetim bütçe gelirlerinin yaklaşık %70’i vergi gelirlerinden olduğundan, vergi politikalarının bu noktadaki önemi büyüktür. Genel olarak ekonomide gelir-harcama dengesinin kurulmasında en önemli araç vergilerdir. Türkiye’de 2001 yılından sonra uygulamaya konulan politikaların, vergilere “araç” olma özelliği kazandırmak olduğu söylenebilir.

Türkiye’de uygulanan vergi politikalarının temel maksadı: “mükellef haklarına saygılı, vergi kayıp ve kaçagını azaltan, mali güç ilkesine uygun şekilde vergi yükünün adil ve dengeli dağıtımını gözetken, kamu giderlerini karşılarken iktisadi etkinliği bozmayan bir vergi sistemine ulaşmak” olarak açıklanmıştır (Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı: 64). 2001 yılından itibaren Türkiye’de vergi politikalarının sadece mali amaçlarla değil, mali olmayan amaçlarla da uygulandığı görülmektedir. Nitekim vergi politikaları tüketimi yönlendirmek, gelir dağılımında adaleti sağlamak,

ekonomik istikrara ve sürdürebilir kalkınmaya katkıda bulunmak, ihracatı teşvik etmek, bölgesel gelişmişlik farklarını azaltmak, vergilendirmede öngörülebilirliği sağlayarak yatırımları ve bu yolla büyümeyi destekleyerek istihdamın artmasına ve işsizliğin azalmasına katkıda bulunmak amacıyla uygulanmıştır. Bu süreçte, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, vergi kimlik numaralarının kullanımının zorunlu hale getirilmesiyle vergi tabanının genişletilmesi, dolaylı-dolaysız vergi dağılımının dengeli hale getirilmesi, denetim gücünün ve oranının artırılması, maktu vergi ve harçların ekonomik koşullara göre güncellenmesi, Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenerek katma değeri yüksek üretim yapılmasının teşvik edilmesi, ticaretin yoğun olduğu ülkelerle çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapılması konusunda çalışmalar yapılmıştır.

2001 yılında yürürlüğe giren 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile 31.12.2023 tarihine kadar teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri sonucu elde edilen kazancın tamamının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi, bu bölgede üretilen ve Kanun'da belirtilen türdeki yazılımların satışının katma değer vergisinden istisna edilmesi (KDVK, geçici md.20), bu faaliyetlerde kullanılmak amacıyla ithal edilen eşyaların gümrük vergisi ile her türlü fondan ve bu işlemlerle ilgili düzenlenen kâğıtların damga vergisi ve harçlardan istisna edilmesi, bu bölgede çalışan yazılımcı, araştırmacı, Ar-Ge ve destek personelinin bu görevlerinden dolayı elde ettikleri ücretlerinin tüm vergi türlerinden istisna edilmesi ve bu çalışanların ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren payının yarısının Hazine tarafından karşılanması gibi destek ve teşvikler sağlanmıştır. Söz konusu teşviklerden hem dar hem de tam mükellefler yararlanabilmektedir.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Ar-Ge Teşvikleri Genel Müdürlüğünün verilerine göre Ocak 2019 itibarıyla Türkiye çapında toplam 81 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi (Teknopark) bulunmakta, bunlardan 61'i aktif olarak faaliyetini sürdürürken 20'sinin altyapı çalışmaları devam etmektedir. Teknoparklarda faaliyet gösteren yerli ve yabancı toplam 5.334 firmada 51.574 personel istihdam edilmektedir. Bu firmalar tarafından yapılan toplam satış 67.8 milyar TL'ye, ihracat ise 3.8 milyar dolara ulaşmıştır.

Avrupa Birliği'ne üyelik müzakerelerinin başlamasıyla vergilemede Avrupa Birliği uygulamalarına paralel bir sistemin getirilmesi adına daha çok, mal ve

hizmetler üzerinden alınan vergiler (dolaylı vergiler) alanında basitleştirme çalışmaları yapılmıştır. 2002 yılında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe konulmasıyla ek vergi, akaryakıt tüketim vergisi, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan savunma sanayi destekleme fonu, toplu konut fonu gibi 16 adet vergi, pay ve fon yürürlükten kaldırılmış ve ÖTV kapsamına giren mallar ÖTV Kanununa ekli 4 ayrı listede gösterilmiştir. Avrupa Birliği Direktifleri dikkate alınarak katma değer vergisinde %26 ve %40'lık oranlar kaldırılmıştır.

2005 yılında %30 olan kurumlar vergisi oranı 2006-2017 döneminde %20 olarak uygulanmış, mali aracılık hizmetlerindeki vergi yükünün azaltılması için 2007 yılında banka ve sigorta muameleleri vergisinde indirim yapılmıştır. 2018, 2019 ve 2020 yıllarında ise kurumlar vergisi oranının 2 puan yükselişle %22 olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

2006 yılında kurumlar vergisinde olduğu gibi gelir vergisi ve KDV'de de vergi yükünün azaltılması amaçlanmış, ücret ve ücret dışı vergiler için farklı vergi dilimi uygulanmasına son verilerek gelir vergisi dilimleri 4'e indirilmiş ve en üst dilime uygulanan vergi oranı %45'ten %35'e düşürülmüştür. Tekstil ve hazır giyimde KDV oranı %18'den %8'e indirilmiştir. 2006 yılında gelir ve kurumlar vergisi ile KDV oranlarının indirilmesine rağmen vergi gelirlerin artması, verginin tabana yayılması konusunda başarılı bir vergi politikası izlendiğini göstermektedir (MB, 2006: 60). Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda transfer fiyatlandırması kavramı tanımlanarak kazancın vergilendirmeden kurum dışına çıkarılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır (GİB, 2010: 2).

2007 yılında vergi indirimlerine gidilerek iç talebin canlandırılması ve özel sektör öncülüğünde büyümenin sağlanması amaçlanmıştır. Turizm sektörünü teşvik etmek amacıyla konaklama hizmetlerinde uygulanan KDV oranı %18'den %8'e çekilmiştir. 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda yer alan gelir vergisi stopaj desteğinden faydalanma şartı olan personel çalıştırma sayısı sınırı 30 iken 10'a indirilmiştir. Söz konusu değişikliklerin katkısını tam olarak tespit etmek mümkün olmasa da 2008 yılında turizm gelirinde %12,6, gayrisafi sabit sermaye oluşumunda ise %9,8 oranında artış gözlemlenmiştir.

Geliri düşük olanların vergi yükünün azaltılması ve daha adil bir gelir dağılımı yaratılmasına katkı sağlanması amacıyla gerçek usulde ücret geliri elde eden ücretlilere medeni durumlarına göre uygulanmak üzere 01.01.2008 tarihinden itibaren “Asgari Geçim İndirimi” sistemi yürürlüğe konulmuştur.

2008 yılında tüm dünyayı etkileyen ekonomik kriz nedeniyle ülkemizde de büyüme oranı düşmüş, buna bağlı olarak özellikle tüketimden alınan vergilerde görülen azalma toplam vergi gelirlerini olumsuz etkilemiş ve bütçe açığı artmıştır. Kriz sebebiyle dış borçlanma olanaklarının uluslararası finansal piyasalarda yaşanan daralmaya bağlı olarak azalması sonucunda, “varlık barışı” (5811 sayılı Kanun) uygulanmış, döviz darboğazının aşılması ve bütçe gelirlerinin artırılması hedeflenmiştir (2010-2012 Dönemi OVP). Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde söz konusu varlık barışı kanununa ilişkin olarak yayımlanan verilere göre Kanun kapsamında verilen beyannamelerin %51,2’si ile döviz cinsinden varlıklar beyan edilmiş, yurt içi ve yurt dışından toplam 24.859.193.116 TL tutarında döviz kayıt altına alınmıştır.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2008 yılında yürürlüğe konulması ile 31.12.2023 tarihine kadar Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunan mükelleflere bu faaliyetlerde kullanılmak amacıyla:

- İthal ettikleri eşyaların damga vergisi, harç, gümrük vergisi ile her türlü fondan istisna edilmesi,
- Yapılan Ar-Ge harcamalarının tümünün kurumlar vergisi matrahından indirilmesi,
- Ar-Ge merkezinde çalıştırdıkları personelin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin eğitim durumuna göre %95’e varan oranda terkin edilmesi suretiyle gelir vergisi stopaj desteği ile bu çalışanların ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren payının yarısının Maliye Bakanlığı bütçesinde ayrılan ödenekten karşılanması,
- Ar-Ge faaliyetiyle ilgili kâğıtlarda damga vergisi istisnası, gibi destek ve teşvikler sağlanmıştır.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Ar-Ge Teşvikleri Genel Müdürlüğünün verilerine göre 31.12.2018 tarihi itibarıyla ülke genelinde bulunan toplam 1.082 Ar-Ge merkezinde toplam 55.923 personel istihdam edilmektedir. Kurulan Ar-Ge merkezlerinin %15’i makine ve teçhizat imalatında, %10’u otomotiv yan sanayi

sektöründe, %9'u yazılım sektöründe faaliyet göstermektedir. Yine aynı Kanun kapsamında kurulan tasarım merkezlerinin sayısı ise Ocak 2019 sonu itibarıyla 321'e ulaşmış, istihdam edilen toplam personel sayısı ise 6.548'e yükselmiştir. Tasarım merkezlerindeki firmaların %20'si tekstil sektöründe faaliyet göstermektedir.

2009 yılında Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen madde ile Ekonomi Bakanlığınca teşvik belgesi verilen yatırımlardan hâsıl olan kazançların Kanun'da belirtilen yatırım bölgelerine göre hesaplanan "yatırıma katkı tutarı"na ulaşınca kadar indirimli uygulanan oranlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulması ve böylece bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılarak özel sektör yatırımlarının teşvik edilmesi sağlanmıştır (KVK md.32/A). 2012 yılında ise yatırımların teşvikine yönelik olarak yayımlanan teşvik paketiyle KVK md. 32/A çerçevesinde mükellefler tarafından yararlanılabilecek en düşük gelir veya kurumlar vergisi indirim oranı %25'ten %30'a, en yüksek oran ise %80'den %90'a yükseltilmiştir (2012/3305 sayılı Karar).

Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine göre 2009 yılında KVK'nın 32/A maddesindeki indirimden yararlanan mükelleflerin sayısı 428 iken, bu sayı 2013 yılında yaklaşık üç katına çıkarak 1.206'ya ulaşmıştır.

KVK md.32/A kapsamındaki yatırım teşvik belgesini haiz mükelleflere yapılan, belge kapsamında yer alan makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarında KDV istisnası getirilmiştir (KDVK md.13/d). Böylece yatırımların maliyetinin azaltılması amaçlanmıştır.

İmalat sanayiine yönelik olarak yapılacak yatırımlara verilen teşvikler artırılarak teşvik belgeli yatırımlardan 2017 hesap döneminde elde edilen kazançlar için uygulanacak gelir ve kurumlar vergisi indirim oranı, tüm bölgeler için %100'e çıkarılmıştır. Buna ek olarak 2017 ve 2018 yıllarında uygulanmak üzere, asgari yatırım tutarı aranılmaksızın, imalat sanayiine yönelik olarak yapılan bina ve inşaat harcamaları nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin mükelleflere iade edilmesine olanak sağlanmıştır (2017/9917 sayılı Karar).

Ekonomi Bakanlığı tarafından hazırlanan bültenlere göre 2009-2017 döneminde düzenlenen teşvik belgeleri içindeki payın büyük bir kısmı komple yeni yatırımlardan oluşmaktadır. Özellikle 2017 yılında bu oranın %80'in üzerinde gerçekleştiği, mevcut yatırımın kapasitesini artırmaya yönelik olan tevsi yatırımların

ise ilgili dönemde teşvik belgesine bağlanan yatırımların en az %13'ünü oluşturduğu görülmektedir (Tablo 2). 2017 yılında teşvik belgesine bağlanan yatırımların daha cazip hale getirilmesi sebebiyle, bir önceki yıla göre öngörülen yatırım tutarı %80 oranında artış göstererek 177.899 milyon TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2: Düzenlenen Teşvik Belgeleri İle Yapılan Yatırımlar

Dönem	Komple Yeni Yatırım			Tevsi Yatırım			Toplam(***)	
	Belge Adedi	Yatırım Tutarı (milyon TL)	Toplam Yatırımlar İçindeki Payı(%)	Belge Adedi	Yatırım Tutarı (milyon TL)	Toplam Yatırımlar İçindeki Payı(%)	Belge Adedi	Yatırım Tutarı (milyon TL)
2009(*)	825	12.111	59,4	346	4.152	20,4	1.323	20.391
2010	3.054	50.526	75,6	960	10.314	15,4	4.504	66.822
2011	3.013	41.082	70,8	1.066	12.303	21,2	4.619	58.066
2012	2.720	42.120	72,9	1.195	11.639	20,1	4.362	57.764
2013(**)	2.602	46.946	66,6	1.330	17.247	24,5	4.380	70.526
2014	2.533	44.199	68,5	1.050	15.635	24,2	3.959	64.503
2015	3.226	76.233	76,9	941	15.567	15,7	4.552	99.074
2016	3.866	54.207	55,4	929	34.886	35,7	5.161	97.780
2017	5.398	144.160	81,0	1.547	24.269	13,6	7.478	177.899

Kaynak: Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan veriler dikkate alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

(*)Ağustos-Aralık dönemi, (**)Ocak-Eylül dönemi, (***) Komple yeni yatırım, tevsî yatırım, modernizasyon, entegrasyon vb .diğer yatırımların toplamını ifade etmektedir.

2011 yılından itibaren “mali kural” uygulamasına geçilerek “orta-uzun vadede kamu açığının milli gelire oranının, sürdürülebilir bir borç yapısı ile uyumlu bir düzeyde gerçekleşmesi” (2010-2012 Dönemi OVP), GSYH’nin reel büyüme hızının uzun dönemli ortalamayı aştığı dönemlerde daraltıcı maliye politikası izlenmesi ve bütçe fazlası verilmesi, bu şekilde mevcut bütçe açıklarının telafi edilmesi, diğer dönemlerde ise genişletici maliye politikası izlenmesi böylece maliye politikasının orta-uzun dönemde öngörülebilirliğini sağlayarak piyasadaki beklentilerin yönetilmesi amaçlanmıştır (TCMB, 2010-2: 80).

Yolsuzluk ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi, vergi denetimlerinde etkinlik, verimlilik ve tutarlılığın sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığına bağlı olarak 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur. Kurulduğu tarihten 2013 yılına kadar, ülke çapında gelir vergisi (GMSİ hariç) ve kurumlar vergisi mükelleflerinden vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin oranı hızla yükselmiş, ancak 2014 yılından sonra düşmüştür (Tablo 3). Özellikle 2016 ve 2017 yılındaki oransal azalışlar, ilgili yıllarda yürürlüğe konulan 6736 ve 7143 sayılı Kanunlarda

matrah ve/veya vergi artırımında bulunan mükellefler için incelemeden muaf olma avantajının sağlanmış olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan faaliyet raporlarına göre 2011-2017 döneminde yapılan vergi incelemeleri sonucu toplam 47.879.759.418,00 TL verginin tarhı istenilmiş ve 100.104.106.359,00 TL vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası önerilmiştir (Tablo 3). Tarhı istenen vergilerin yaklaşık %50-55'i katma değer vergisi, %15-20'si ise özel tüketim vergisi incelemelerinden kaynaklanmaktadır. Tarhı istenen vergilerin büyük bir kısmının dolaylı vergilerden oluşması, bu vergi türlerinde vergiye gönüllü uyumun daha az olduğunun ve vergi kaçırmanın daha yaygın olduğunun göstergesidir.

Tablo 3: Vergi İnceleme Sonuçları (2011-2017)

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı İstenen Vergi(TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza(*)	İnceleme Oranı(%)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412	0,67
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415	1,93
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477	2,90
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968	2,24
2015	58.676	9.803.999.983	18.843.082.627	2,32
2016	49.817	7.234.873.130	15.904.492.736	1,96
2017	44.182	5.878.506.580	14.370.585.724	1,68
Toplam(TL)		47.879.759.418	100.104.106.359	

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı resmi internet sayfası (<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0>)

(*) VUK gereğince uygulanan vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının toplamını ifade etmektedir.

2011-2013 döneminde de maliye politikasında sıkılaşılmaya yönelik uygulamalar devam etmiştir. Bu amaçla Eylül 2012 döneminde bazı motorlu taşıtların ÖTV oranı %37'den %40'a çıkarılması ve 2013 yılındaki yeniden değerlendirme oranlarıyla birlikte 2013 yılı sonu itibarıyla merkezi yönetim bütçe gelirlerinin GSYH'ye oranı % 24,8'e ulaşmıştır.

2014-2016 yılını kapsayan Orta Vadeli Programda, çevreye duyarlı vergi politikalarına önem verileceği açıklanarak ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamalarında doğrudan gider yazılması sağlanmış (GVK, md.40), ayrıca sahibi olduğu veya kiraladığı konutta, lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilebilir enerji kaynaklarından ürettiği ve ihtiyaç fazlası olan elektriği son tedarik şirketine satan gerçek kişilere vergi muafiyeti getirilmiştir (GVK, md.9).

2017 yılında iç talebi canlandırmaya yönelik politikalar izlenerek konut ve mobilya satışlarında uygulanan KDV oranı %18'den %8'e indirilmiş, beyaz eşyadaki ÖTV sıfırlanmış, konut ve işyeri teslimlerinde alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı alınan tapu harcı oranı binde 20'den binde 15'e düşürülmüştür. Özel sektör yatırımlarına yönelik yapılan teşviklerle büyüme oranının artması sağlanmıştır (MB, 2017).

2018 yılında uygulanan vergi politikalarıyla bir taraftan enflasyonla mücadeleyle destek olunurken diğer taraftan mali alanın genişletilmesi sağlanmıştır. GMSİ'nin matrahının tespitinde uygulanan götürü gider %25'ten %15'e, 5520 sayılı KVK'nın 5.maddesinde yer alan ve kurumların taşınmaz satışına uygulanan istisna oranı %75'ten %50'ye indirilmiş, ayrıca kurumlar vergisi oranı 2018, 2019 ve 2020'de uygulanmak üzere %22'ye yükseltilmiştir. Bunun gibi düzenlemeler sayesinde GSYH'nin %0,3'ü oranında ek mali alan yaratılmıştır (MB, 2018).

2002-2018 döneminde tahsil edilen vergiler içinde en yüksek paya sahip olan vergi türleri nominal tutarlar itibarıyla Tablo 4'te gösterilmiştir. Tablo 4'ten görüleceği üzere, enflasyondan arındırılmamış haliyle tahsilat tutarı en yüksek olan vergiler dolaylı vergilerdir. İlgili dönemde KDV, ÖTV, gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler ile uygulanan vergi aflatlarına rağmen vergi gelirlerinde artış yaşanmıştır.

Tablo 4: Bazı Vergi Türleri İtibariyle Tahsil Edilen Vergiler (2002-2018)

Yıllar	KDV(**)	Gelir Vergisi	ÖTV	Kurumlar Vergisi	Harçlar	BSMV
2002(*)	22.305.724	15.147.294	14.530.531	6.214.666	1.437.471	1.096.945
2003(*)	29.112.065	18.559.170	22.619.815	9.471.966	1.968.327	1.271.226
2004	37.499.943	23.088.043	26.866.570	11.425.273	2.603.279	1.597.890
2005	42.263.650	26.849.808	33.621.775	13.583.291	3.401.967	1.995.418
2006	50.723.560	31.727.644	37.102.948	12.447.354	4.042.603	2.630.207
2007	55.461.123	38.061.543	39.350.665	15.718.474	4.857.694	3.176.013
2008(*)	60.066.230	44.430.339	41.962.183	18.658.195	5.180.554	3.720.367
2009	60.169.248	46.018.360	43.708.500	20.701.805	4.873.344	4.043.296
2010	75.649.986	49.385.289	58.038.327	22.854.846	7.175.593	3.577.367
2011(*)	95.550.463	59.885.000	64.263.538	29.233.725	8.520.852,13	4.309.847
2012	103.155.875	69.671.645	71.793.179	32.111.820	9.936.112,39	5.491.675
2013	123.878.363	78.726.008	85.770.481	31.434.581	13.157.761,45	6.167.842
2014(*)	130.538.554	91.063.306	91.657.358	35.163.517	14.806.475,09	7.494.649
2015	153.844.174	105.395.330	106.646.242	37.009.625	17.322.101,31	9.181.054
2016(*)	168.808.352	123.686.147	121.221.133	46.898.425	18.172.027,77	11.076.415
2017(*)	206.679.678	143.962.939	139.370.681	57.868.208	19.587.275,78	13.297.065
2018(*)	250.511.421	175.413.615	135.128.435	84.131.335	22.128.192,48	18.195.459

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sayfasında yer alan bütçe gelirlerine ilişkin istatistiklerinden derlenmiştir. 2002-2005 yıllarındaki tutarlar Konsolide Bütçe Gelirlerinden, 2006-2018 Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri tablosundan alınmıştır. 2006-2018 dönemindeki gelir vergisi rakamına asgari geçim indirimi dahildir.

(*) Vergi affı uygulanan yıllar

(**) Dahilde ve ithalde alınan KDV toplamını ifade eder.

Tablo 4: Bazı Vergi Türleri İtibariyle Tahsil Edilen Vergiler (2002-2018) (devamı)

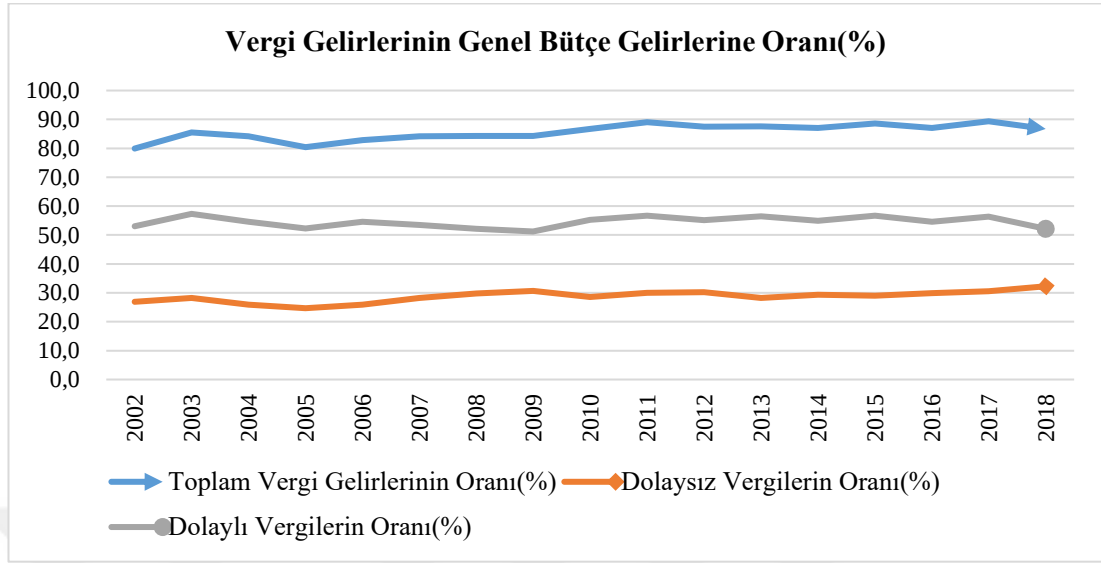
Yıllar	Damga Vergisi	Gümrük Vergileri	Motorlu Taşıtlar Vergisi	Özel İletişim Vergisi	Şans Oyunları Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi
2002(*)	1.454.403	657.151	773.439	852.250	-	33.610
2003(*)	1.862.111	971.492	1.321.892	1.048.050	-	62.205
2004	2.217.154	1.357.831	1.934.115	1.900.095	293.431	63.945
2005	2.569.516	1.547.658	2.559.398	3.043.578	312.325	88.963
2006	3.167.251	2.090.186	3.037.610	3.593.234	368.769	121.964
2007	3.677.079	2.454.875	3.556.797	4.222.061	326.500	136.442
2008(*)	3.987.640	2.788.589	4.001.749	4.565.689	376.164	149.718
2009	4.205.581	2.486.462	4.585.854	4.274.732	395.834	173.086
2010	5.141.850	3.269.666	5.128.667	4.127.672	434.110	229.091
2011(*)	6.534.386	4.693.331	6.060.243	4.420.621	528.065	260.652
2012	7.446.694	5.238.101	6.773.827	4.477.310	615.512	307.985
2013	9.525.425	5.466.773	7.397.824	4.567.282	692.354	357.037
2014(*)	10.479.147	6.588.043	7.834.252	4.658.132	768.167	435.979
2015	12.202.809	8.362.813	8.984.030	4.744.942	842.178	446.519
2016(*)	13.655.558	9.173.022	10.029.095	4.990.373	899.970	643.941
2017(*)	15.812.610	12.539.011	10.860.173	3.865.892	992.881	732.087
2018(*)	17.378.922	15.702.903	12.886.980	3.447.265	1.155.079	968.547

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sayfasında yer alan bütçe gelirlerine ilişkin istatistiklerinden derlenmiştir. 2002-2005 yıllarındaki tutarlar Konsolide Bütçe Gelirlerinden, 2006-2018 Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri tablosundan alınmıştır. 2006-2018 dönemindeki gelir vergisi rakamına asgari geçim indirimi dahildir.

(*) Vergi affı uygulanan yıllar

Nominal olarak tahsil edilen vergilerin, genel bütçe gelirleri içindeki payının 2002 yılından bu yana artış eğiliminde olduğu ve genel bütçe gelirlerinin ortalama olarak %85'inin vergi gelirinden oluştuğu görülmektedir (Şekil 2). Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine göre 2018 yılında tahsil edilen vergilerin yaklaşık %30'u gelir ve servet üzerinden alınan (dolaysız) vergilerden, %52'si ise harcamalar üzerinden alınan (dolaylı) vergilerden oluşmaktadır. Bu durum vergilemede vergi tabanı açısından etkinliğin sağlanamadığını göstermektedir (Kılıç, 2018: 401).

Şekil 2: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirlerine Oranı (2002-2018)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan istatistiklere göre 2002-2018 döneminde, 2002, 2008, 2014 ve 2018 dönemleri hariç, tahsil edilen vergiler sadece nominal olarak değil reel olarak da artış göstermiştir (Tablo 5). 2016 yılında meydana gelen reel artış, 6736 sayılı Kanundan dolayı yapılan tahsilatlar ile otomobil ve tütün mamullerindeki ÖTV artışından kaynaklanmaktadır (TCMB, 2017-2: 65).

Tablo 5: Genel Bütçe Vergi Gelirlerindeki Artışların, 2002-2014 Yıllarında TEFE, 2004-2018 Yıllarında Yİ-ÜFE Artışı İle Karşılaştırılması (TL)

Dönem	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%)	Yİ-ÜFE ve TEFE Artışı (%) (12 Aylık Ortalamalara Göre Artış)	Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı İle Yİ-ÜFE, TEFE Artışı Arasındaki Fark (12 Aylık Ortalamalara Göre Artış)
2002(*)	50,1	50,1	0
2003(*)	41,4	25,6	15,8
2004	19,8	11,1	8,7
2005	18,5	8,2	10,3
2006	14,6	9,3	5,3
2007	13,1	6,3	6,8
2008(*)	11,0	12,7	-1,7
2009	3,3	1,2	2,1
2010	20,1	8,5	11,6
2011(*)	20,7	11,1	9,6
2012	11,5	6,1	5,4
2013	15,9	4,5	11,4
2014(*)	9,3	10,3	-1,0
2015	15,8	5,3	10,5
2016(*)	13,8	4,3	9,5
2017(*)	18,2	15,8	2,4
2018(*)	17,9	27,0	-9,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sayfası

(http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_8.xls.htm)

(*) Vergi affı uygulanan yıllar

Tablo 5'ten görüldüğü üzere, 2018 yılında tahsil edilen vergilerde meydana gelen artış %17.9 olurken, enflasyon oranı %27 olarak gerçekleşmiştir. Bu nedenle üst üste üç kez uygulanan vergi affına rağmen 2018 yılında reel olarak gelir kaybı yaşanmıştır.

2.2.TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ AFLARI (2002-2018)

Toplam vergi tahsilatının artırılması, kayıt dışı olan ekonominin vergi sistemine dâhil edilerek vergi tabanının genişletilmesi, sınırlı olan vergi denetim gücünün verimli kullanılması, vergi idaresinin iş yükünün azaltılması gibi nedenlerle uygulanan vergi afları, seçim konjonktürüne göre de politika olarak uygulanmaktadır. Her ne kadar vergi affı olarak tanımlansa da bu kanunlarla affedilen sadece vergi değil, vergi ziyai cezası, gecikme faizi ve zamları ile vergi suçları da olabilmektedir. Bahsi

geçen kanunlar kapsamında mükelleflere, zamanında ödemedikleri vergi borçlarını cezasız olarak çeşitli kolaylıklarla ve bazen de indirimlerle ödeme imkanı sağlanmış, geçmişe yönelik inceleme ve tarhiyat yapılmaması öngörülmüştür.

Bu bölümde 2002-2018 yıllarında ülkemizde uygulanan vergi afları, nedenleriyle birlikte ele alınarak ilgili kanunlar kapsamında yapılan tahsilatlar açıklanmaktadır.

2.2.1. 2002-2018 Yıllarında Uygulanan Vergi Afları

Türkiye’de tüm kanunlar için olduğu gibi vergi affı niteliğindeki kanunları çıkarma yetkisi de Anayasanın 87.maddesi gereği TBMM’ye aittir. Vergi barışı, yapılandırma ve varlık barışı gibi isimlerle 2002-2018 yıllarında yürürlüğe konulan bu kanunlara dair bilgiler aşağıda gösterilmektedir (Tablo 6):

Tablo 6: Yürürlüğe Konulan Vergi Afları (2002-2018)

Sıra No	Kanunlara İlişkin Bilgiler
1	03.04.2002 Tarih ve 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
2	25.02.2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
3	13.11.2008 Tarih ve 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
4	13.02.2011 Tarih ve 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
5	10.09.2014 Tarih ve 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
6	03.08.2016 Tarih ve 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
7	18.05.2017 Tarih ve 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
8	11.05.2018 Tarih ve 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Vergi affı olarak yürürlüğe konulan kanunlardan bazılarının yurt içinde ve yurt dışında bulunan kayıt dışı kalmış kaynakları ülkemize kazandırma amacı güttüğü, bazılarının ise zaten vergi sistemine dâhil olan ancak yükümlülüklerini yerine getirme konusunda istikrarlı davranmayan mükelleflere vergi borçlarını ödeme kolaylığı

sağlayan nitelikte olduğu görülmektedir. Söz konusu kanunlar ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

2.2.1.1. 4751 Sayılı Kanun

2001-2005 dönemi kapsayan Sekizinci Kalkınma Planında, vergi affi beklentisinin ortadan kaldırılması ve vergi affi uygulamalarını gerektirmeyecek bir ortam yaratılması hedeflense de (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 28) 2002 yılında 4751 sayılı Kanun yürürlüğe konulmuştur. Kanun ile emlak vergisi (bina ve arazi vergisi) için beyanname verme yükümlülüğü kaldırılmış ve sadece vergi değerini etkileyen bir durum olması halinde mükelleflere beyanda bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Kanun ile 01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde beyanda bulunması gerekirken beyanname vermeyen mükelleflerin, Kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bina ve arazi vergisi için bildirimde bulunarak mükellefiyet tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına yönelik olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlasıyla 2002 yılı mayıs ayı sonuna dek ödemeleri halinde, 1998 yılından evvelki vergilendirme dönemlerine ait emlak vergileri aranmayacağı hüküm altına alınmış, ayrıca 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar üzerinden vergi cezası kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması öngörülmüştür. Ancak bu hükümlerden yararlanabilmek için mükelleflerin belirtilen sürede bildirim vermeleri ve ödeme yapmaları zorunluluğu getirilmiştir.

2.2.1.2. 4811 Sayılı Kanun

4811 sayılı Kanunun amacı vergi gelirleri tahsilatını arttırarak Hazine'nin nakit ihtiyacının karşılanması olarak açıklanmış olup (TBMM, 2003) Kanun ile 31.08.2002 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olan kesinleşmiş vergi alacakları yeniden yapılandırma kapsamına alınarak vergi asıllarının tamamının, gecikme faizi ve gecikme zamlarının bir kısmının tahsili ile taksitlendirme imkanı tanınmış, ayrıca düşük tutarlı alacakların tahsilinden vazgeçilmiştir. 4751 sayılı Kanundan farklı olarak, 1998 - 2001 dönemi için gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımını ile katma değer vergisi ve gelir stopaj vergisi artırımını hükümlerine yer verilmiştir. Kanun'da

belirtilen süre kapsamında asgari tutarlardan az olmamak üzere belirtilen oranlarda matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerin ilgili yıl ve ilgili vergi türleri için mahsup ve iade taleplerine ilişkin inceleme dışında, vergi incelemesine tabi tutulmayacağı ve daha sonra bu yıllar için tarhiyat yapılmayacağı açıklanmıştır. Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunulmasına rağmen tahakkuk eden vergilerin ödenmemesi halinde ödenmeyen tutarların 6183 sayılı Kanunun 51. maddesi hükmü gereği gecikme zammı uygulanarak takip ve tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun’a göre ödeme yapılmasa dahi matrah ve vergi artırım hükümlerinin sağladığı vergi incelemesine tabi tutulmama avantajı devam etmiştir.

4811 sayılı Kanunda “stok affı” düzenlemelerine yer verilmiş, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda bulunmayan (kayıt dışı alış) veya kayıtlarda olduğu halde işletmede mevcut olmayan (kayıt dışı satış) emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlara ilişkin mükelleflerce yapılacak işlemler ve bunlara ilişkin avantajlar açıklanmıştır. Bu düzenlemeden sonra, ülkede mevcut işletmelerin kayıtlı stoklarda %29,7 oranında artış gözlemlenmiştir (TÜİK, Harcamalar Yöntemiyle Cari Fiyatlarla Hesaplanan 2009 Bazlı GSYH İstatistikleri).

2.2.1.3. 5811 Sayılı Kanun

2007-2009 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Programa göre vergi politikasında “kayıt dışı ekonomiyi ödüllendiren, kamuya olan güveni sarsan, kayıt dışılığı özendiren ve kamu gelirlerinde kayba neden olan her türlü af ve borç yapılandırılması beklentisinin önüne geçileceği” açıklansa da esasen küresel krizin neden olduğu likidite sıkıntısını aşmak ve vergi gelirlerinin artmasını sağlamak amacıyla 2008 yılında 5811 sayılı Kanun yürürlüğe konulmuştur. 5811 sayılı Kanun ile 01.10.2008 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilere ait olup ülke dışında bulunan para, döviz, menkul kıymet, altın ve diğer sermaye piyasası araçlarının banka ve aracı kurumlara bildirilmesi ve bildirim tarihinden itibaren 1 ay içinde Türkiye’deki bir banka veya aracı kurumda açılacak bir hesaba gönderilmesi, taşınmazların vergi dairelerine bildirilerek kayda alınması, sahip olunan söz konusu kıymetlerin değeri üzerinden %2 vergi ödenmesi, yurt içinde bulunan ancak mükelleflerin hesaplarından özkaynak kalemleri içinde bulunmayan aynı nev’iden varlıkların vergi dairelerine bildirilmesi

ve bu tutarlar üzerinden %5 vergi ödenmesi, işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi maksadıyla bu varlıkların işletmelere sermaye olarak konulması amaçlanmıştır.

5811 sayılı Kanun ile aslında “suç gelirlerinin” aklanmasının yolu açılmış, bu kaynaklardan cüz’i miktarda vergi alınarak kamuya gelir sağlanmış, ayrıca Kanun’daki süreler içinde bildirimde bulunulması ve hesaplanan verginin ödenmesi durumunda Kanun’dan yararlanan mükelleflere 01.01.2008 tarihinden evvelki dönemler için inceleme ve tarhiyat yapılmaması öngörülmüştür.

2.2.1.4. 6111 Sayılı Kanun

Gelir İdaresi Başkanlığınca “Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması” olarak tanıtılan 6111 sayılı Kanunda, 31.12.2010 tarihinden önceki dönemlere ait olup kesinleşmiş vergi borcu aslının enflasyon oranında (TEFE/ÜFE) güncellenmesiyle hesaplanan borçlarını taksit imkanı ile ödeme yapan mükelleflerin gecikme faizi ve gecikme zammı ile vergi aslına bağlı olan cezalarının tümünün tahsilinden vazgeçilmiştir. Kanun’un yayım tarihi itibarıyla devam eden vergi incelemeleri sonucu tarh edilecek verginin %50’si ile vergi aslı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin, enflasyon oranında güncellenmesi ve vergi aslına bağlı olmayan cezaların %25’inin tahsil edilmesi ile kalan vergi aslı, vergi cezası ve gecikme faizlerinden ve mükelleflerin başvurusu olmaksızın, 120 TL’nin altındaki idari para cezalarının tahsilinden vazgeçilmiş, bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler için kasa hesabı ve ortaklardan alacaklar hesabının düzeltilmesi ile 2006-2009 dönemi için matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

6111 sayılı Kanun kapsamında ilgili maddelerde yazılı asgari tutarlardan az olmamak üzere belirtilen oranlarda gelir ve kurum vergisi matrah artırımını, katma değer, gelir stopaj ve kurumlar stopaj vergisi artırımında bulunan ve Kanun’da belirtilen şekillerde ödeme yapan mükellefler nezdinde ilgili yıllar ve ilgili vergi türleri için mahsup ve iade taleplerine yönelik olanlar hariç, vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması öngörülmüştür. Kanun’da belirtilen şekilde ödeme yapılmaması durumunda ise Kanun hükümlerinden yararlanma hakkının kaybedileceği, ancak

tahakkuk eden tutarların 6183 sayılı Kanunun 51. maddesi uyarınca gecikme zammı uygulanarak takip ve tahsil edileceği açıklanmıştır.

6111 sayılı Kanun “stok affı” düzenlemelerini de içermektedir. Bu düzenlemeden yararlanmak için beyanda bulunan mükellefler, belgesiz mal bulundurmaları nedeniyle KDV Kanununun 9/2. maddesi ile ÖTV Kanununun 4/3.maddesinde yer alan cezalı tarhiyatlara muhatap olmaktan kurtulmuşlardır. Söz konusu avantajın da katkısıyla, TÜİK’in verilerine göre 2011 yılında ülkede mevcut işletmelerin kayıtlı stoklarının yaklaşık iki kat arttığı gözlemlenmiştir (TÜİK, Harcamalar Yöntemiyle Cari Fiyatlarla Hesaplanan 2009 Bazlı GSYH İstatistikleri).

2.2.1.5. 6552 Sayılı Kanun

6552 sayılı Kanun ile mükelleflere, 11.09.2014 tarihi itibarıyla birikmiş olan vergi borçlarının (vergi aslı, vergi aslına bağlı cezalar, gecikme faizi, gecikme zammı) (Yİ-ÜFE) dikkate alınmak suretiyle güncellenerek taksitlendirilmiştir. Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50’sinin ödenmesi halinde bu cezaların kalan %50’sinin tahsilatından vazgeçilmiş, ayrıca 31.12.2007 tarihi öncesine ait olup ödenmemiş borç toplamı 50 TL’yi aşmayan ve 31.12.2013 tarihi öncesine ait olup 120 TL ve altındaki idari para cezaları, mükelleflerin başvurusu olmaksızın silinmiştir. Kanun ve ilgili tebliğlerde, yapılandırma şartlarının ihlali halinde 6183 sayılı Kanun uyarınca cebri icra takibi yapılacağı, bilanço usulüne göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri için kasa hesabı ve ortaklardan alacaklar hesabının düzeltilmesi, düzeltilen tutarlar üzerinden %3 oranında hesaplanan verginin Kanun’un yayımlandığı tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna dek ilgili vergi dairelerine beyanname verme süresinde ödenmesi halinde bu konuda ilave tarhiyat yapılmayacağı açıklanmıştır (GİB, 2014).

2.2.1.6. 6736 Sayılı Kanun

03.08.2016 tarihinde yürürlüğe konulan 6736 sayılı Kanunun amacının 15.07.2016 tarihinde yaşanan darbe girişiminin ülkemizde yol açtığı gerek sosyal gerekse ekonomik hasarları gidermek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü

hafifletmek suretiyle yatırım kararlarını destekleyerek kalkınmayı sağlamak, işletmelere stok ve kayıtlarını cezasız düzeltme şansı tanınarak kayıtlı ekonomiye geçişi teşvik etmek olduğu açıklanmıştır (TBMM, 2017). Bu kapsamda 31.12.2011 tarihinden evvel vadesi geçen 50 TL ve düşük tutardaki borçların silinmesi, 6552 sayılı Kanun kapsamında devam eden borçların yeniden yapılandırılması, 2011-2015 dönemi için asgari tutarlardan az olmamak üzere yasada ifade edilen oranlarda gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımını, gelir ve kurumlar stopaj ile katma değer vergisi artırımında bulunan mükellefler nezdinde ilgili yıl ve vergi türleri için mahsup ve iade taleplerine ilişkin incelemeler hariç, vergi incelemesine tabi tutulmaması ve daha sonra bu yıllar için tarhiyat yapılmaması, yurt içinde ve yurt dışında bazı varlıkların vergisiz olarak milli ekonomiye kazandırılması (varlık barışı) ve bunlar nedeniyle hiçbir surette araştırma, inceleme, soruşturma, kovuşturma yapılmaması, vergi cezası ve idari para cezası kesilmemesi imkanı tanınmıştır.

Kanun kapsamındaki aftan yararlanabilmek için yapılandırma tutarının ilk iki taksitinin tam ve zamanında ödenmesinin şart olduğu açıklanmıştır. Ancak bir takvim yılında en fazla iki taksitin zamanında ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumu Kanun'un hükümlerinin ihlal nedeni sayılmamıştır. Yani mükelleflerin sadece matrah ve vergi artırımında bulunmaları ve Kanun kapsamında hesaplanan ve vade tarihleri belirlenen taksit ödemelerini tam ve zamanında yapmaları, incelemeden muaf olmalarının yeterlik koşulu olarak ifade edilmiş, ayrıca daha önceki "varlık barışı" kanunlarında yurt dışındaki varlıkların Türkiye'ye getirilmesinde vergi alınırken, bu Kanun kapsamında işlemlerin vergisiz ve cezasız olarak yapılmasına imkan sağlanmıştır.

2.2.1.7. 7020 Sayılı Kanun

7020 sayılı Kanun ile mükelleflere 01.07.2016-31.03.2017 dönemi vergi borçlarının (Yİ-ÜFE) oranında güncellenerek taksitlendirilmesi, peşin ödemelerde %50 indirim uygulanması, Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep hali ilan edilen durumlarda, faiz hesaplanmadan veya daha az oranda faiz uygulanarak borçların tecil edilmesi gibi avantajlar sağlanmıştır. Ancak yapılandırmadan faydalanabilmek için yapılandırılan tutarının 1. ve 2. taksitinin eksiksiz ve zamanında ödenmesinin şart

olduğu, bir takvim yılı içinde ikiden fazla taksitin vadesinde ödenmemesi yahut noksan ödenmesi halinde Kanun hükümlerinden faydalanma hakkının kaybedileceği açıklanmıştır (GİB, 2017).

2.2.1.8. 7143 Sayılı Kanun

7143 sayılı Kanunun genel gerekçesinde “müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkan sağlamak için kamuya olan borçların yapılandırılarak ödenmesi, mevcut ve muhtemel ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, matrah ve vergi artırımı yoluyla vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması ve işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesinin amaçlandığı” açıklanmıştır (TBMM, 2018). Bu kapsamda, Kanun’da 2013-2017 dönemine ilişkin olarak matrah ve vergi artırımı hükümlerine yer verilmiş, matrah ve vergi artırımının bulunduğu diğer kanunlardan farklı olarak; hesaplanan vergilerin Kanun’da belirtilen sürelerde ödenmemesi hâlinde Kanun hükümlerinin ihlal edilmiş sayılacağı, yani ilgili yıl ve vergi türleri itibariyle inceleme ve tarhiyat yapılabileceği açıklanmıştır. Fakat matrah ve vergi artırımı nedeniyle tahakkuk eden ancak ödenmeyen tutarlar 6183 sayılı Yasanın 51. maddesi hükmü uyarınca gecikme zammı uygulanmak suretiyle takip ve tahsil edileceği ifade edilmiştir.

Kanun’da “varlık barışı” hükümlerine de yer verilmiştir. Buna göre tam mükellef gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının 31.07.2018 tarihine dek Türkiye’de bulunan banka veya aracı kurumlara bildirilmesi ve bu tarihe kadar Türkiye’ye getirilmesi, yurt içinde bulunan aynı türden varlıkların ve taşınmazların vergi dairelerine bildirilip kanuni defterlere kaydedilmesi halinde söz konusu varlıklar için vergi hesaplanmayacağı hükmedilmiştir. Ancak söz konusu varlıkların 30.11.2018 tarihine dek banka veya aracı kurumlara bildirilmesi ve buna ilave olarak bildirim tarihini takip eden 3 ay içinde yurt dışında bulunan varlıkların Türkiye’ye getirilmesi veya bu banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaba gönderilmesi, yurt içinde bulunan varlıkların ise vergi dairelerine bildirilip kanuni defterlere kaydedilmesi

durumunda beyan edilen tutarlar üzerinden %2 oranında vergi hesaplanacağı açıklanmıştır. Bu şekilde varlıklarını bildiren mükelleflerin konu hakkında incelemeye ve soruşturmaya tabi tutulmaması için hesaplanan vergilerin ödenmesinin şart olduğu belirtilmiştir.

2.2.2. Vergi Aflarından Kaynaklanan Tahsilatlar

4811 ve 5811 sayılı Kanunlar sadece vergilerle ilgili olmasına rağmen 2011 yılından sonra uygulanan Kanunlar ecrimisil¹, kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) alacakları, öğrenim ve harç kredisi gibi çeşitli amme alacaklarını da kapsamaktadır. Dolayısıyla söz konusu vergi affı kanunları uyarınca yapılan tahsilatlara ilişkin yapılacak açıklamalarda bu tutarların genel bütçe gelirleri içindeki payını dikkate almak daha doğru olacaktır. Söz konusu uygulamalardan tahsil edilen tutarların genel bütçe tahsilatları içindeki payı (2011 yılı hariç) %5'i aşamamıştır (Tablo 7). 2011 yılında ulaşılan %7,8'lik oran, 6111 sayılı Kanunun vergi affına yönelik diğer kanunlara nazaran daha kapsamlı bir düzenleme olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 7: Vergi Afları Kapsamında Tahsil Edilen Tutarlar (2003-2018)

Kanuna İlişkin Bilgi	Yapılan Tahsilatlar(TL)(*)	Genel Bütçe Tahsilatları İçindeki Payı(%)
25.02.2003 tarih ve 4811 sayılı Kanun	2.853.755.817	2,9
13.11.2008 tarih ve 5811 sayılı Kanun	1.062.651.816	0,5
13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanun	24.900.000.000	7,8
10.09.2014 tarih ve 6552 sayılı Kanun	9.700.000.000	2,1
03.08.2016 tarih ve 6736 sayılı Kanun	16.000.000.000	2,6
18.05.2017 tarih ve 7020 sayılı Kanun	21.000.000.000	3,0
11.05.2018 tarih ve 7143 sayılı Kanun	10.800.000.000	1,3

Kaynak: (*)Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından açıklanan resmi istatistiki veriler, TCMB tarafından yayımlanan raporlar ile ilgili dönem Maliye Bakanı tarafından yapılan açıklamalar dikkate alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

6111 sayılı Kanun çerçevesinde 2011 yılında 13,3 milyar TL, 2012 yılında 7,6 milyar TL ve 2013 yılında 4 milyar TL tahsilat yapılmıştır (TCMB, 2014-1: 75).

¹ 336 Sıra No'lu Milli Emlak Genel Tebliği uyarınca ecrimisil, "Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminatı" ifade etmektedir.

Tablo 8: Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (2002-2018)

Dönem	Bütçe Kanunu(TL)	Gerçekleşen Tahsilat(TL)	Fark(TL)	Fark(%)
2002(*)	57.911.000.000	59.631.867.852	1.720.867.852	3,0
2003(*)	85.955.000.000	84.316.168.756	-1.638.831.244	-1,9
2004	99.173.000.000	101.038.904.000	1.865.904.000	1,9
2005	118.950.000.000	119.250.807.000	300.807.000	0,3
2006	146.449.000.000	151.271.701.000	4.822.701.000	3,3
2007	173.861.616.000	171.098.466.000	-2.763.150.000	-1,6
2008(*)	187.504.321.000	184.800.355.000	-2.703.966.000	-1,4
2009	220.602.859.000	189.963.543.000	-30.639.316.000	-13,9
2010	212.555.871.000	228.298.799.000	15.742.928.000	7,4
2011(*)	250.769.413.000	275.697.952.000	24.928.539.000	9,9
2012	300.995.224.000	306.344.726.000	5.349.502.000	1,8
2013	347.890.019.000	354.706.446.000	6.816.427.000	2
2014(*)	378.016.251.000	387.072.426.000	9.056.175.000	2,4
2015	427.048.060.000	447.972.948.000	20.924.888.000	4,9
2016(*)	504.450.400.000	505.743.850.959	1.293.450.959	0,3
2017(*)	564.746.658.000	598.162.618.676	33.415.960.676	5,9
2018(*)	667.319.541.000	705.500.916.170	38.181.375.170	5,7

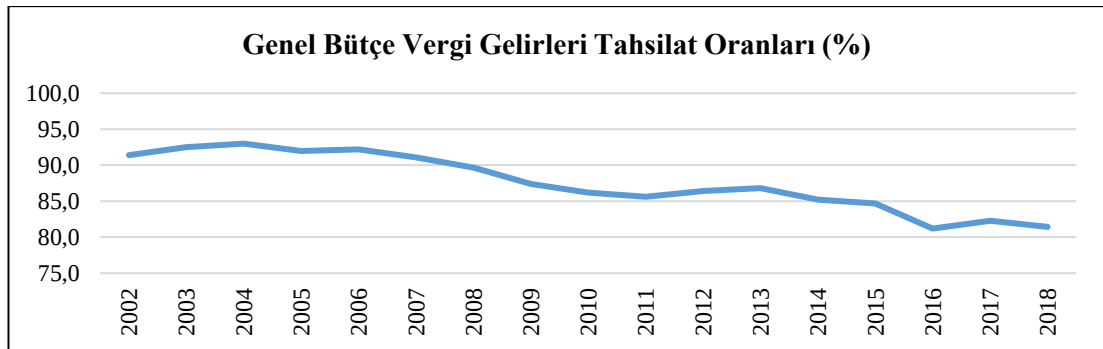
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sayfası

(http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_9.xls.htm)

(*) Vergi affı uygulanan yıllar

Vergi affı uygulanan 2003 ve 2008 yıllarında vergi gelirlerinin hedeflenen oranda artırılamadığı, vergi affı uygulanan diğer yıllarda ise hedeflenen tutarların aşıldığı görülmektedir (Tablo 8). Özellikle 6111 sayılı Kanunun yürürlüğe konulduğu dönemde gerçekleşen tahsilat bakımından bütçe hedefi %9,9 oranında aşılmış, toplam 275.697.952.000,00 TL tutarında tahsilat yapılmıştır.

Şekil 3: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Tahsilat Oranları (%) (2002-2018)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan veriler dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Genel itibariyle vergi affını düzenleyen kanunlarla amaçlanan kamu gelirlerinin artırılması olsa da bu konuda başarı sağlanıp sağlanmadığı tartışmalı bir konudur. Tahakkuk ettirilen (ödenmesi gereken safhaya gelen) vergilerin ne kadarının tahsil edilebildiği, gelir idaresinin tahsil edebilme gücünü gösterir ve bu oranın bir olması, dolayısıyla tüm tahakkukların tahsil edilebilmesi istenir. Ancak 2002-2018 yıllarında tahsilat oranlarının düşme eğiliminde olduğu, vergi aflarının uygulandığı yıllarda dahi, tahsilat oranlarının istenilen ölçüde yükselmediği görülmektedir (Şekil 3). Bunun nedeni, sıklıkla yürürlüğe konulan vergi aflarına yönelik yasaların, vergi bilincini ve vergi ahlakını zedelemesidir (Çetin, 2007: 178).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ UZUN DÖNEMLİ VERGİ FONKSİYONU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ

Ekonomide toplam vergi gelirleri ile milli gelir arasındaki ilişki genel olarak vergi gelirlerinin milli gelire duyarlılığı ya da elastikiyet ile ölçülür. Elastikiyet, iki değişkenin ortalamaya göre eğilimini veren bir parametredir. Bu bölümde söz konusu parametre temelinde yapılan analiz sonuçları açıklanmaktadır.

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Vergi affıyla ilgili ilk yazılı metin, milattan önce 200'lü yıllarda yazıldığı tahmin edilen Mısır'daki Rosetta Taşı üzerinde bulunmuştur. Vergi afları özellikle finansal kriz veya durgunluk döneminde vergi gelirlerini kısa vadede artırma konusunda ek kaynak olarak görülmektedir. Başarılı bir vergi affı programının orta vadede vergi tabanını genişletmesi ve böylece gelecekte tahsil edilecek vergi toplamını artırması beklenir. Ancak bu tür uygulamaların vergiye gönüllü uyumu azaltma potansiyeli de bulunduğu düşünülmektedir (Baer ve Borgne, 2008: 1-2).

Vergi aflarının nedenlerini araştıran çalışmaya göre vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde ve bütçe açıklarının arttığı dönemlerde vergi afları uygulanır. Seçim dönemlerinde yürürlüğe giren vergi afları ise görevdeki hükümetin oy kaybetmesine neden olur (Brogne, 2006: 443-449).

Vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini inceleyen ampirik analizlerde farklı sonuçlar bulunduğu görülmektedir. Genellikle temel amaç vergi oranlarını yükseltmeden kısa dönemde hızlıca vergi gelirlerini arttırmak olsa da (Winarso, Panday, 2018) yapılan birçok çalışmada vergi aflarının toplam vergi gelirleri üzerinde artış sağlamadığı bulgusuna ulaşılmıştır. Söz konusu uygulamaların uzun vadede ekonomide olumsuz sonuçlar doğurduğu (Alm ve Beck, 1993; Gupta ve Mookherjee, 1995; Luitel ve Sobel, 2005), vergi affına yönelik yasaların çıkarılması yönünde oluşan beklentinin mükelleflerin daha az vergi ödemesine neden olduğu uygulamalı sonuçlarla ortaya konulmuştur. Bunun dışında vergi aflarının yol açtığı kayıpların

vergi aflarından edinilen kazanımlardan daha fazla olduğu (Malik ve Schwab, 1991; Brogne, 2006), sıklıkla vergi affına başvurulmasının vergi mükellefleri üzerinde olumsuz etki yarattığı (İbrahim ve diğerleri, 2017) ve vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin devlete olan güveni sarstığı, bu nedenle vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu azalttığı gözlemlenmiştir (Torgler ve diğerleri, 2003; Alm ve diğerleri, 2009). Bazı çalışmalara göre ise vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır (Laborda ve Rodrigo, 2003).

Vergi affı ile vergi gelirleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ileri süren çalışma sayısı ise oldukça azdır. Bunlardan bazıları vergi affı programının vatandaşlar tarafından oylanarak yürürlüğe girmesinin vergi gelirlerini artırdığını (Torgler ve Schaltegger, 2005), vergi aflarının mükellefleri vergi sistemine dahil etmesinden dolayı vergi gelirlerinin olumlu etkilendiğini (Kwatemba, 2016) göstermiştir.

Türkiye için yapılan bazı çalışmalar, uygulanan vergi aflarının toplam vergi gelirleri üzerinde artış sağlamadığını (Kargı, 2011; Akbelen vd. 2018) arka arkaya yürürlüğe giren bu tür düzenlemelerin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azalttığını (Çetin Gerger, 2012) vergi aflarının vergi suçu işlemeyi teşvik edici olduğunu (Demirkıran, 2012), bazıları ise vergi aflarının başlangıçta artış sağlamadığını ancak daha sonra vergi gelirlerini artırdığını (Kaya A., 2014), bazıları ise vergi afları ve vergi gelirleri arasında pozitif veya negatif herhangi bir korelasyon bulunmadığını, 2002 yılında uygulanan vergi affının kayıt dışı ekonomiyi azalttığını ancak 2008 yılında uygulanan vergi affının kayıt dışı ekonomiyi artırdığını ortaya koymuştur (Kara, 2014).

3.2. VERGİ AFLARININ UZUN DÖNEMLİ VERGİ FONKSİYONU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ

Literatürde vergi afları daha çok vergi gelirleri üzerindeki etkisi bağlamında ele alınmıştır. Bu çalışmada 2002-2018 yılları arasında Türkiye’de yürürlüğe konulan vergi aflarının, tahsil edilen vergiler ile milli gelir arasındaki ilişkiyi nasıl etkilediği analiz edilmekte ve literatürdeki bu açık için bir bulgu ortaya konulması amaçlanmaktadır. Analiz, tekrarlayan verilerin zamana bağlı olarak değişimlerini

gözlemlemek ve gelecek dönemdeki değerlerini tahminlemek için kullanılan zaman serisi analizi yardımıyla yapılmıştır.

3.2.1. Veri Seti ve Ekonometrik Yöntem

Bu çalışmada, 2002:Ç1-2018:Ç4 dönemine ait toplam 68 veri kullanılmıştır. Veri seti olan, vergi gelirleri Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü internet sitesinden, harcamalar yöntemiyle hesaplanan GSYH ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sisteminden temin edilmiştir. Vergi gelirleri olarak alınan veri, gelirden alınan vergiler, servetten alınan vergiler, mal ve hizmetten alınan vergiler, dış ticaretten alınan vergileri ifade etmekte olup 2002-2005 dönemi Konsolide Bütçe Gelirleri, 2006-2018 dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri istatistiklerinden sağlanmıştır. Veriler, çalışmanın sonundaki Ek-1’de bulunmaktadır. Çalışmada E-views 10 ile GAUSS 10 programı kullanılmıştır.

Nominal olan vergi gelirleri ve GSYH verileri, 1994 bazlı TÜFE ve 2003 bazlı TÜFE dikkate alınarak üretilen fiyat endeksi ile reelleştirilmiş ve veriler üzerindeki enflasyonist etkiler ortadan kaldırılmıştır. Çeyreklik verilerle çalışıldığı için Tramo/Seats tekniği ile seriler mevsimsel etkiden arındırılmıştır. Serilerin logaritması alındıktan sonra (LVG ve LGSYH) Augmented Dickey-Fuller (ADF), Phillips-Perron (PP), Kwiatkowski-Phillips-Schmidt-Shin (KPSS) testleri ile yapısal kırılma tarihlerini içsel olarak belirleyen Carrion-i-Silvestre (CS) birim kök testi uygulanarak birim kökün varlığı araştırılmış ve Phillips-Quliaris (PO) Tümlleşme Testi ile Maki Çoklu Yapısal Kırılmalı Tümlleşme Testi yapılmıştır.

3.2.2. Değişkenlerin Zamana Bağlı Yapısal Özellikleri

Bir zaman serisinin durağan olması ortalaması, varyansı ve (çeşitli gecikmelerdeki) kovaryansının zaman içinde değişmemesi demektir. Bu durum aslında, yaşanan ani değişikliklerin (şokların) serideki etkisinin geçici olduğunu ifade etmektedir. Serilerin durağanlığın olmaması halinde, t, F, ki-kare ve buna benzer testlere dayanan geleneksel sınaama süreçlerinin şüpheli duruma geldiği ifade edilir

(Gujarati, 2006: 707). Birçok zaman serisi durağan değildir, birim kök içerir. Bu çalışmada durağanlığın analizi için ADF, PP ve KPSS sınaması uygulanmıştır.

Zaman serilerinde birim kökün varlığı $Y_t = \rho Y_{t-1} + u_t$ denklemi ile açıklanabilir. Bu denklem basit bir otoregresif modeldir (AR modeli) ve bu denklemdaki u_t ortalaması sıfır, varyansı değişmeyen ve ardışık bağımlı olmayan (otokorelasyonsuz) olasılıklı hata terimidir. Y_{t-1} 'nin katsayısı $\rho=1$ ise, seri kendi geçmiş değerleriyle ilişkidir ve durağan değildir. $\rho=1$ H_0 hipotezi altında hesaplanan t-istatistiği için Dickey ve Fuller (1979) tarafından kritik değerleri tablolaştırılmıştır. T-istatistiğinin mutlak değeri kritik değerlerinden büyükse, serinin birim kök taşıdığını varsayan H_0 hipotezi reddedilir. Bu test, literatürde DF birim kök testi olarak bilinir. Eğer hata terimleri otokorelasyonlu ise DF testi geçerli değildir ve kullanılması gereken regresyon denklemi:

$\Delta Y_t = \beta_0 + (\rho - 1)Y_{t-1} + \sum_{i=1}^m \Delta Y_{t-i} + u_t$ olacaktır. Bu modele DF testinin uygulanması halinde, teste ADF adı verilir. Yapılan bu eklemeler ile hata teriminin homojen olmama sorunu giderilmiştir.

Philips ve Perron (1988) tarafından geliştirilen birim kök testinin ADF testinden farkı, hata terimindeki farklı varyans sorununu dikkate alması ve MA (Hareketli Ortalamalar-Moving Averages) düzeltme süreci gibi parametrik olmayan düzeltmeler içermesidir (Torun, 2015: 62).

ADF ve PP testleri için

H_0 : Birim kök vardır.

H_1 : Birim kök yoktur.

$|t \text{ istatistiği}| > \text{kritik değer}$ ise H_0 hipotezi reddedilir.

Serilerin durağan olup olmadıklarına yönelik yapılan diğer bir test olan KPSS testi, serideki deterministik trendi arındırıp, serinin durağan olmasını sağlamayı amaçlar (Kwiatkowski ve diğerleri, 1992: 162). Bu testin ADF ve PP testlerinden farkı, H_0 hipotezi serilerin durağan olduğunu (birim kök olmadığını), alternatif hipotez ise durağan olmadığını (birim kök içerdiğini) ileri sürer. Eğer KPSS test istatistiğinin değeri asimtotik kritik değerlerden büyükse H_0 reddedilir ve serinin durağan olmadığı kabul edilir.

Yapılan birim kök testlerinin (ADF, PP ve KPSS) sonuçları Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9: Vergi Gelirleri (LVG) Serisi İçin ADF ve PP Testleri

Birim Kök Testi Tablosu (ADF)			Birim Kök Testi Tablosu (PP)		
Düzeyde			Düzeyde		
LVG			LVG		
Sabit	t-Statistic	-0.8601	Sabit	t-Statistic	-1.6227
	Prob.	0.7949		Prob.	0.4655
Sabit ve Trendle(**)	t-Statistic	-6.1949	Sabit ve Trendle	t-Statistic	-2.8629
	Prob.	0.0000		Prob.	0.1811
Sabit ve Trend Olmadan	t-Statistic	2.8160	Sabit ve Trend Olmadan	t-Statistic	2.2962
	Prob.	0.9986		Prob.	0.9944
Birinci Fark Alındıktan Sonra			Birinci Fark Alındıktan Sonra		
d(LVG)			d(LVG)		
Sabit	t-Statistic	-12.8286	Sabit	t-Statistic	-5.5300
	Prob.	0.0000		Prob.	0.0000
Sabit ve Trendle	t-Statistic	-13.2298	Sabit ve Trendle	t-Statistic	-5.6710
	Prob.	0.0001		Prob.	0.0001
Sabit ve Trend Olmadan	t-Statistic	-11.9845	Sabit ve Trend Olmadan	t-Statistic	-4.5932
	Prob.	0.0000		Prob.	0.0000

(*)Gecikme uzunluğu Schwartz Bilgi Kriteri(SIC) seçilerek belirlenmiştir. (**) Sabit ve trendle dikkate alındığında LVG serisi düzeyde birim kök taşımamaktadır.

Tablo 9’dan görüleceği üzere ADF ve PP testine göre LVG serisi düzeyde birim kök içermektedir. Birinci farkı alındıktan sonra (DLVG) seri durağan hale gelmiştir.

Tablo 10: Vergi Gelirleri (LVG) Serisi İçin KPSS Testi

KPSS Durağanlık Testi					
Düzeyde			Birinci Fark Alındıktan Sonra		
LVG			d(LVG)		
Kwiatkowski-Phillips-Schmidt-Shin test istatistiği		1.053	Kwiatkowski-Phillips-Schmidt-Shin test istatistiği		0.060
Asimtotik Kritik Değerler	1%	0.739	Asimtotik Kritik Değerler	1%	0.739
	5%	0.463		5%	0.463
	10%	0.347		10%	0.347

(*)Gecikme uzunluğu Schwartz Bilgi Kriteri(SIC) seçilerek belirlenmiştir.

LVG serisi için yapılan KPSS testi sonuçlarına göre (Tablo 10) test istatistiğinin değeri kritik değerlerden büyük olduğu için serinin düzeyde durağan olduğunu varsayan H_0 reddedilir, seri düzeyde durağan değildir. Ancak LVG serisinin birinci farkı durağandır. LVG serisi için yapılan KPSS testin sonuçlarının ADF ve PP ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Tablo 11: GSYH (LGSYH) Serisi İçin ADF ve PP Testleri

Birim Kök Testi Tablosu (ADF)			Birim Kök Testi Tablosu (PP)		
Düzeyde			Düzeyde		
LGSYH			LGSYH		
Sabitle	t-Statistic	-1.7210	Sabitle	t-Statistic	-1.6469
	Prob.	0.4162		Prob.	-0.4533
Sabit ve Trendle	t-Statistic	-1.9322	Sabit ve Trendle	t-Statistic	-2.2226
	Prob.	0.6267		Prob.	0.4694
Sabit ve Trend Olmadan	t-Statistic	3.8666	Sabit ve Trend Olmadan	t-Statistic	3.5208
	Prob.	1.0000		Prob.	0.9998
Birinci Fark Alındıktan Sonra			Birinci Fark Alındıktan Sonra		
d(LGSYH)			d(LGSYH)		
Sabitle	t-Statistic	-7.2146	Sabitle	t-Statistic	-7.4967
	Prob.	0.0000		Prob.	0.0000
Sabit ve Trendle	t-Statistic	-7.3243	Sabit ve Trendle	t-Statistic	-7.5864
	Prob.	0.0000		Prob.	0.0000
Sabit ve Trend Olmadan	t-Statistic	-2.7931	Sabit ve Trend Olmadan	t-Statistic	-6.5068
	Prob.	0.0059		Prob.	0.0000

(*)Gecikme uzunluğu Schwartz Bilgi Kriteri(SIC) seçilerek belirlenmiştir.

LGSYH için yapılan ADF ve PP birim kök testi sonuçlarına göre seri düzeyde birim kök içermektedir. Birinci farkı alındıktan sonra (DLGSYH) seri durağan hale gelmiştir (Tablo 11).

Tablo 12: GSYH (LGSYH) Serisi İçin Yapılan KPSS Testi

KPSS Durağanlık Testi					
Düzeyde			Birinci Fark Alındıktan Sonra		
LGSYH			d(LGSYH)		
Kwiatkowski-Phillips-Schmidt-Shin test istatistiği		1.048	Kwiatkowski-Phillips-Schmidt-Shin test istatistiği		0.176
Asimtotik Kritik Değerler	1%	0.739	Asimtotik Kritik Değerler	1%	0.739
	5%	0.463		5%	0.463
	10%	0.347		10%	0.347

(*)Gecikme uzunluğu Schwartz Bilgi Kriteri(SIC) seçilerek belirlenmiştir.

LGSYH serisi için yapılan KPSS testi sonuçlarına göre (Tablo 12), KPSS test istatistiğinin değerinin kritik değerlerden büyük olduğu gözlemlenmiştir. Bu durumda serinin düzeyde durağan olduğunu varsayan H_0 reddedilir. LGSYH serisi için test sonuçlarına göre ise serinin birinci farkı durağandır. LGSYH serisi için de KPSS test sonuçları ADF ve PP ile uyumludur.

Geleneksel birim kök testleri, ekonomik krizler, rejim değişiklikleri, yapısal değişimler gibi zaman serilerindeki ani değişikliklerin, serilerin ortalamasında, trendinde veya her ikisinde de meydana getirdiği yapısal kırılmaları dikkate almaz. Bu nedenle çalışmada, Carrion-i-Silvestre ve diğerleri (2009) tarafından geliştirilen ve

yapısal kırılma için beş farklı test istatistiği içeren CS birim kök testi kullanılmış, LVG ile LGSYH verilerinin yapısal kırılmalar altında birim kök taşıyıp taşımadıkları araştırılmıştır. H_0 hipotezi yapısal kırılmalar altında birim kökün varlığını, alternatif hipotez ise yapısal kırılmalar altında birim kök olmadığını ileri sürer. Test sonucunda hesaplanan test istatistiklerinin kritik değerlerden küçük olması durumunda, inceleme konusu serinin yapısal kırılmalar altında birim kök içerdiğini ifade eden H_0 reddedilir, serinin durağan olduğu kabul edilir.

Tablo 13: CS Birim Kök Testi Sonuçları

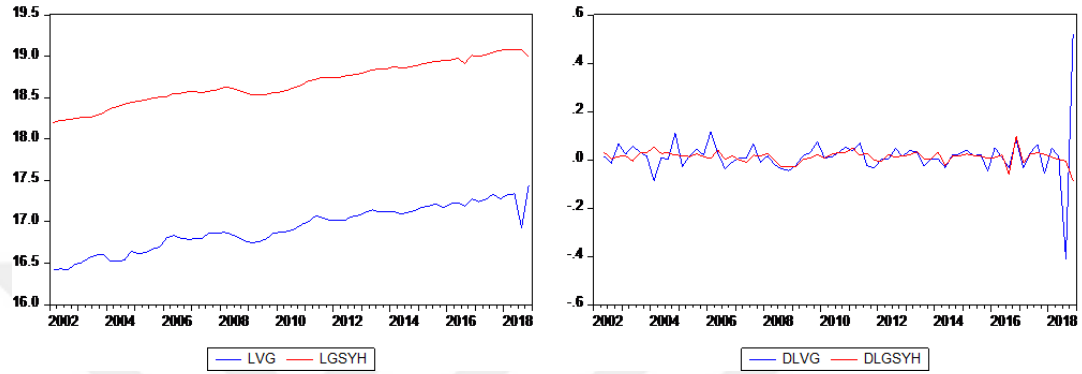
	P_t	MP_t	MZ_α	MS_b	MZ_t	Kırılma Dönemleri(*)
LVG	7,1484 (6,1574)	7,0818 (6,1574)	-33,4081 (-33,6884)	0,1196 (0,1232)	-3,9941 (-4,0939)	2006Q2
						2009Q2
						2013Q2
LGSYH	9,3500 (5,9566)	9,4956 (5,9566)	-18,3731 (-28,6011)	0,1647 (0,1347)	-3,0269 (-3,7877)	2008Q1
						2009Q1
						2018Q1

(*)Düzey değerlerindeki kırılma dönemlerini göstermektedir. Parantez içindeki değerler %5 anlamlılık seviyesindeki kritik değerlerdir.

GAUSS 10 programı kullanılarak yapılan CS birim kök testi sonuçlarına göre düzeyde LVG serisi için P_t , MP_t , MZ_α , MZ_t test istatistiklerinde, LGSYH serisi için ise test istatistiklerinin tümünde %5 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilememiştir. Seriler yapısal kırılmalar altında birim kök taşımaktadır. Bu durum yaşanan ekonomik şokların hem vergi gelirleri hem de GSYH serisinde yapısal kırılma yarattığını göstermektedir.

Farkı alınmadan önce LVG ve LGSYH değişkenlerinin durağan olmadığı görsel olarak da fark edilebilir (Şekil 4). Durağan olmayan serilerde, ortalamadan sapmalar mevcuttur.

Şekil 4: Durağan Olmayan Seriler ile Birinci Farkı Alınan Seriler



3.2.3. Tümleşme Analizi

Durağan olmayan zaman serileri ile bir regresyon çalışması yapılırsa sonuçlar sahte olabilmektedir. Bu duruma zaman serileri ekonometrisinde “*sahte regresyon*” (*spurious regression*) adı verilir. Kurulan regresyon modeli sonuçlarında R^2 , DW test istatistiğinden büyük ise sahte regresyonun varlığından şüphe etmek gerekir (Granger ve Newbold, 1974: 111-120). Böyle bir durumda, alışıldık t ve F sinama süreçleri geçerli değildir. Birinci farkları alınan ve durağanlaşan serilerle regresyon modelinin kurulması halinde ise değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişki kaybolabilir. Birçok iktisat kuramı, “düzey” değerleri arasındaki ilişkiden bahsettiğinden, birinci farkları alınan seriler arasında bir model kurulması doğru değildir (Gujarati, 2006: 725-726). Bu nedenle serilerin tümleşik olup olmadıklarına bakmak gerekir. Eğer seriler tümleşikse bu iki zaman serisi arasındaki ilişki sahte değildir.

Tümleşme (cointegration) analizi, durağan olmayan serilerin uzun dönemde dengeye gelip gelmediğini sınar. Düzey değerlerinde durağan olmayan seriler, aynı mertebeden durağanlaşıyorlarsa ve bunların arasındaki doğrusal ilişki durağansa, bu değişkenler tümleşen olarak adlandırılmaktadır. Böyle bir durumda, söz konusu değişkenlerin düzey değerleri ile kurulan regresyon sahte değildir.

3.2.3.1. Phillips-Quliaris Tümleşme Testi

Phillips ve Quliaris (1988) tarafından geliştirilen tümleşme testi, Engle-Granger yaklaşımı gibi regresyon analizinden elde edilen kalıntılara uygulanır. Ancak Engle-Granger yaklaşımı parametrik olan ADF test yöntemini kullanırken, Phillips-Quliaris (PO) testi parametrik olmayan Phillips-Perron (PP) metodolojisini kullanır (Eviews, 2019). Engle-Granger yaklaşımına kıyasla, ardışık bağımlılık (otokorelasyon) ve farklı varyans içeren serilerde daha iyi sonuç vermesi nedeniyle (Örücü, 2017: 270) bu çalışmada PO Tümleşme Testi uygulanmıştır.

PO Testinde tümleşmenin olmadığını ifade eden H_0 hipotezine karşı alternatif hipotez tümleşme olduğuna ilişkindir. Yapılan test sonucunda z istatistik değerinin anlamlı olması ($prob < 0.05$) nedeniyle H_0 hipotezinin reddedilmesi halinde serilerin tümleşik olduğu kabul edilir.

Tablo 14: PO Tümleşme Testi Sonuçları

Değişken(*)	z-istatistik değeri	Prob.
LVG	-86.8284	0.0000
LGSYH	-51.1440	0.0275
DUMMY1	-84.6296	0.0000
DUMMY2	-66.8030	0.0003
DUMMY3	-62.3439	0.0014
DUMMY4	-53.6568	0.0154
DUMMY5	-46.7428	0.0682
DUMMY6	-44.6000	0.1009
DUMMY7	-41.5893	0.1657
DUMMY8	-40.9639	0.1822

(*) *Dummy1= 4751 sayılı Kanun (2002Ç2), Dummy2= 4811 sayılı Kanun (2003Ç1), Dummy3= 5811 sayılı Kanun (2008Ç3), Dummy4= 6111 sayılı Kanun (2011Ç1), Dummy5= 6552 sayılı Kanun (2014Ç3), Dummy6= 6736 sayılı Kanun (2016Ç3), Dummy7= 7020 sayılı Kanun (2017Ç2), Dummy8= 7143 sayılı Kanun (2018Ç2)*

Phillips ve Quliaris Tümleşme Testi sonuçları Tablo 14’de yer almaktadır. Buna göre reel vergi gelirleri ve reel GSYH serisi arasında uzun dönem denge bir ilişki vardır. Kukla (Dummy) değişken olarak modele eklenen vergi aklarından Dummy6, Dummy7 ve Dummy8’in %5 ve %10 olasılık seviyesinde istatistiki değerlerinin anlamsız çıkması, bu vergi akları ile reel vergi gelirleri arasında uzun dönemli bir ilişkinin olmadığını göstermektedir.

3.2.3.2. Maki Çoklu Yapısal Kırılmalı Tümleşme Testi

Maki (2012), politika değişiklikleri, rejim değişiklikleri ve ekonomik krizler gibi şokların neden olduğu yapısal kırılmaları içeren ekonomik değişkenler arasındaki tümleşme ilişkisinin tespiti için test geliştirmiştir. Bu testle, kırılma tarihlerinin önceden bilinmediği ve en fazla beş yapısal kırılmanın varlığı halinde değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki olup olmadığı araştırılır. Yapısal kırılma sayıları içsel olarak belirlenir. H_0 hipotezi yapısal kırılmalar altında tümleşmenin olmadığını, alternatif hipotez ise yapısal kırılmalar altında tümleşmenin varlığını ifade eder. T istatistiğinin mutlak değerinin kritik değerden büyük olması halinde H_0 reddedilir ve serilerin yapısal kırılmalar altında tümleşik olduğu kabul edilir. Maki Tümleşme Testi için dört farklı model kurulur ve değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişki için seçilecek model belirlenir:

$$\text{Model 0: } y_t = \mu + \sum_{i=1}^k \mu_i D_{i,t} + \beta^1 x_t + u_t(*)$$

$$\text{Model 1: } y_t = \mu + \sum_{i=1}^k \mu_i D_{i,t} + \beta^1 x_t + \sum_{i=1}^k \beta_i x_t D_{i,t} + u_t(**)$$

$$\text{Model 2: } y_t = \mu + \sum_{i=1}^k \mu_i D_{i,t} + \gamma_t + \beta^1 x_t + \sum_{i=1}^k \beta_i^1 x_t D_{i,t} + u_t(***)$$

$$\text{Model 3: } y_t = \mu + \sum_{i=1}^k \mu_i D_{i,t} + \gamma_t + \sum_{i=1}^k \gamma_i t D_{i,t} + \beta^1 x_t + \sum_{i=1}^k \beta_i^1 x_t D_{i,t} + u_t(****)$$

(*) sabit terimde kırılmanın olduğu trendsiz modeli, (**) sabit terimde ve eğimde kırılmanın olduğu trendsiz modeli, (***) sabit terimde kırılmanın olduğu trendli modeli, (****) sabit terimde ve eğimde kırılmanın olduğu trendli modeli temsil eder.

Tablo 15: Maki Tümleşme Testi Sonuçları

Model	Test Kritik Değerleri	%1 Kritik Değer	%5 Kritik Değer	Kırılma Dönemleri
Model 0	-5,248	-5,959	5,426	2005Ç4;2008Ç2;2009Ç2;2011Ç1;2018Ç1
Model 1	-4,630	-6,193	-5,699	2003Ç3;2004Ç3;2009Ç1;2011Ç1;2015Ç2
Model 2	-6,788	-6,915	-6,357	2005Ç4;2006Ç4;2009Ç1;2012Ç4;2015Ç4
Model 3	-6,903	-7,553	-7,009	2006Ç1;2009Ç4;2013Ç4;2018Ç1

Not: Tablodaki kritik değerler, bağımsız değişken sayısı (RV) ve kırılma sayıları (m) dikkate alınarak her bir model için ayrı ayrı olmak üzere Maki(2012)'den temin edilmiştir.

Yapısal kırılmalar altında LVG ile LGYSH değişkenleri arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığını araştırmak için GAUSS 10 programı yardımıyla yapılan Maki Tümleşme Testi sonuçları Tablo 15'te yer almaktadır. Buna göre sadece Model 2'de %5 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilerek seriler arasında tümleşmenin

varlığı tespit edilmiştir. Bu nedenle Model 2'nin tespit ettiği kırılma dönemleri dikkate alınarak oluşturulan kukla (dummy) değişkenler eklenerek reel vergi gelirleri ile reel GSYH serisi arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığı Dinamik En Küçük Kareler Yöntemi (DOLS) ve Tam Düzeltilmiş En Küçük Kareler Yöntemi (FMOLS) ile araştırılmıştır.

3.2.4. Toplam Vergi Gelirlerinin Gelir Elastikiyetinin Tahmini

Yapısal kırılma dönemleri dikkate alınmadan yapılan PO Tümlleşme Testi sonucu reel vergi gelirleri ile reel GSYH ve 4751, 4811, 5811 ve 6111 sayılı Kanunları temsil eden kukla değişkenler arasında tümlleşme ilişkisi bulunmuştur. Yapısal kırılma dönemlerinin içsel olarak belirlendiği Maki Tümlleşme Testinde ise reel vergi gelirleri ile reel GSYH serisi arasında 2005Ç4, 2006Ç4, 2009Ç1, 2012Ç4 ve 2015Ç4 dönemlerindeki yapısal kırılmalar altında tümlleşme tespit edilmiştir. Bu nedenle bu çalışmada, Maki testinin algoritması tarafından belirlenen kırılma dönemleri dikkate alınarak tümlleşme katsayılarının belirlenmesi için DOLS ve FMOLS tahmin yöntemleri kullanılmıştır. Bu yöntemler, En Küçük Kareler (OLS) yönteminin tutarlılık ve sapmasızlık gibi asimtotik varsayımlarının geçerliliğini kaybettiği durumlarda kullanılabilecek yöntemler olması bakımından tercih edilmiştir. FMOLS tahmin yöntemi, otokorelasyon sorunu ile başa çıkmak için kullanılan parametrik olmayan bir yaklaşım; DOLS ise tümlleşmenin olup olmadığına bakılmaksızın otokorelasyon probleminin çözülmesi için bağımsız değişkenin gecikme ve öncüllerini denkleme ekleyen parametrik bir yaklaşımdır (Kök ve diğerleri, 2010: 8; Anastasiou ve diğerleri, 2016: 14). DOLS ve FMOLS yöntemlerinin tahmin ettiği uzun dönemli tümlleşme katsayıları Tablo 16'da yer almaktadır.

Tablo 16: Tümlleşme Katsayılarının Tahmini

Değişkenler(*)	DOLS(**)		FMOLS(***)	
	Katsayılar	Prob.	Katsayılar	Prob.
LGSYH	0,7023	0,0000	0,7779	0,0000
Dummy1	0,1458	0,0417	0,0934	0,0084
Dummy2	0,1613	0,0022	0,0988	0,0027
Dummy3	0,1830	0,0011	0,1556	0,0000
Dummy4	0,2344	0,0059	0,1800	0,0011
Dummy5	0,2434	0,0209	0,1868	0,0060
C	3,6206	0,1746	2,2724	0,1916

(*)Dummy1=2005Ç4, Dummy2=2006Ç4, Dummy3=2009Ç1, Dummy4=2012Ç4 ve Dummy5=2015Ç4.

(**)R²=0,9672, Uyarlanmış R²=0,9476(***)R²=0,9371, Uyarlanmış R²=0,9308

DOLS yöntemine göre tahmin edilen eşitlikte yer alan bağımsız değişkenlerin tamamının istatistiki olarak anlamlı olduğu ve bunların reel vergi gelirlerinde meydana gelen değişikliklerin %96,72'sini açıkladığı görülmektedir. Serbestlik derecesi hesaba katıldıktan sonra dahi, reel olarak tahsil edilen vergilerin %94,76'sının modeldeki değişkenler tarafından açıklandığı söylenebilir. Maki Tümlleşme Testi yardımıyla tespit edilerek modele dahil edilen kırılma dönemlerini temsil eden kukla (dummy) değişkenlerden sadece Dummy3 (2009Ç1) ile Dummy4 (2012Ç4) vergi aflarının yürürlüğe konulduğu dönemlere yaklaşabilmiştir. Bu nedenle 01.10.2008 tarih ve 5811 sayılı Kanunun reel olarak tahsil edilen vergileri ortalamada %0,18 oranında artırdığı, 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanunun ise reel olarak tahsil edilen vergileri %0,23 oranında artırdığı söylenebilir.

FMOLS yöntemine göre ise bağımsız değişkenlerin hepsi istatistiki olarak anlamlıdır ve reel vergi gelirlerindeki değişikliğin %93'ü modele dahil edilen değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Tümlleşme katsayılarına bakıldığında, modele eklenen kırılma dönemlerinde reel anlamda tahsil edilen vergilerde artış olduğu görülmektedir. Ancak söz konusu kırılma dönemlerini temsil eden değişkenlerden sadece Dummy3 (2009Ç1) ile Dummy4 (2012Ç4), vergi aflarının yürürlüğe konulduğu dönemlerde reel olarak tahsil edilen vergilerde meydana gelen artışı açıklamaktadır. Bu nedenle 01.10.2008 tarih ve 5811 sayılı Kanunun tahsil edilen vergileri %0,15 oranında artırdığı, 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanunun ise tahsil edilen vergileri %0,18 oranında artırdığı söylenebilir.

Hem DOLS hem de FMOLS tahmin yönteminde, Dummy1, Dummy2 ile Dummy5'in katsayılarının pozitif olması, vergi aflarından bağımsız olarak, modele

dahil edilmeyen ekonomik değişkenlerin reel olarak tahsil edilen vergiler üzerinde yarattığı ani ve olumlu yöndeki değişiklikleri ifade etmektedir. Marjinal vergileme parametresi açısından bakıldığında ise, her iki tahmin yönteminde de LGSYH değişkenin katsayısının pozitif olduğu görölmektedir. Söz konusu parametrenin yükselmesinin, ekonomideki diğer değişkenlerin sabit kaldığı varsayımı altında, çarpanı azaltıcı yönde etkide bulunduğunu söylemek mümkündür.



SONUÇ

Vergi, kamu giderlerini karşılamada kullanılan bir kaynak olmanın yanında ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşma konusunda katkı sağlayan bir araçtır. Bu nedenle uygulanan vergi politikaları ile ekonomik, mali, siyasi, teknik ve idari sebeplerle bunun bir parçası haline gelen vergi aflarının makroekonomik etkilerinin araştırılması uygulamalar için bir bilgi kaynağıdır.

Bu çalışmada öncelikle iktisat okullarının vergi ve vergi politikaları konusundaki görüşlerine yer verilmiş, vergi aflarının literatürdeki nedenleri ele alınmıştır. İnceleme döneminde Türkiye’de uygulanan vergi politikaları açıklanarak vergi politikalarının etkilerinin sonuçları sayısal veriler ve tablolar yardımıyla yorumlanmış, ayrıca “vergi barışı”, “varlık barışı”, “yapılandırma” gibi farklı isimlerle 2002-2018 döneminde Türkiye’de yürürlüğe konulan vergi afları ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Çalışmada, vergi aflarının reel olarak tahsil edilen vergiler ile milli gelir arasındaki ilişki üzerindeki etkisi, marjinal vergileme parametresi çerçevesinde analiz edilmiştir. Yöntem olarak çok kırılmalı birim kök teknikleri ile tümleşme testleri kullanmıştır. Bunların sonucunda vergi aflarının vergi fonksiyonu üzerindeki etkisi ortaya konulmuştur. Bunun için Keynesgil Harcama Eşitliğinden yola çıkılarak Türkiye’de toplam vergi gelirlerinin makro açıdan gelir elastikiyeti hesaplanmıştır.

Ele alınan dönemde, kapsamı en geniş olan vergi affından sonra vergi fonksiyonunda ilgili döneme ilişkin anlamlı bir değişimin olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Bu bulguya göre ilgili düzenlemeden sonra toplam vergi gelirlerinin hasılaya elastikiyetinin yükseldiği görülmektedir. Bu durum söz konusu vergi affının vergi tabanının genişletilmesi amacına ulaştığının bir göstergesidir. Elde edilen en önemli bulgu, özellikle kapsamı en geniş olan afların vergi fonksiyonu üzerinde etkili olduğunun bulunmasıdır.

Yapılan analiz sonuçlara göre yapısal kırılma dönemlerini temsil eden değişkenlerden sadece Dummy3 (2009Ç1) ile Dummy4 (2012Ç4), vergi aflarının yürürlüğe konulduğu dönemlerde reel olarak tahsil edilen vergilerde meydana gelen artışı açıklamaktadır. Bu durum 01.10.2008 tarih ve 5811 sayılı Kanun ile 13.02.2011

tarikh ve 6111 sayılı Kanunun tahsil edilen vergiler üzerinde gecikmeli olarak etki yarattığını göstermektedir.

Analiz sonucunda 5811 sayılı “Varlık Barışı” Kanununun reel tahsil edilen vergileri artırdığı bulgusuna ulaşılması, gelir kaynaklı değil gelirin bir kaynağı olarak serveti temel alan vergi politikalarına odaklanılmasını gerektiğini göstermektedir. Genel olarak, servetin üretim ve ülkenin sermaye stokunun artmasına katkı sağlamasına yönelik politika önerileri geliştirilmelidir. Bu çerçevede, üretime dayalı akımlar ortaya çıkaran yeni gelişen sektörlere yönelik yatırımların vergilerle teşvik edilmesine önem verilmelidir.

Marjinal vergileme parametresi açısından bakıldığında ise her iki tahmin yönteminde de reel GSYH değişkenin katsayısı 0.70’in üzerinde bulunmuştur. Bu oranın oldukça yüksek olduğu söylenebilir. Her iki tahmin yönteminden elde edilen bulgulara göre vergi afları reel olarak tahsil edilen vergilerin milli gelire elastikiyetini artırmıştır. Vergi elastikiyetindeki artışın, çarpanın değeri üzerinde azaltıcı etkisi dikkate alındığında, yatırımlar ve ihracat gelirindeki artışın milli gelire yansımaları üzerinde azaltıcı etkisi olabilir. Bu durumda, söz konusu politikaların uygulandığı dönem içinde ülkenin ihracata yönelik sanayileşme stratejine önem vermesi büyüme üzerinde daha etkili olacaktır.

Ampirik analiz sonuçları, 2002-2018 döneminde, kırılma dönemleri dikkate alındığında, sadece 5811 ve 6111 sayılı Kanunların vergi aflarının vergi gelirlerinin milli gelire duyarlılığını değiştirdiğini ortaya koymuş, ele alınan dönemde Türkiye’de vergi affına yönelik olarak yürürlüğe konulan kanunların, 5811 ve 6111 sayılı Kanunlar dışında, amaçlanan ve açıklanan aksine, vergi gelirlerini artırmadığını göstermiştir. Bahsi geçen iki Kanun dışında, vergi aflarının reel anlamda tahsil edilen vergiler üzerinde ani bir değişiklik (şok) yaratmadığı bulgusuna ulaşılmıştır. Sıklıkla vergi affına yönelik kanun çıkarılmasının bu duruma katkı sağladığını söylemek mümkündür. Bu nedenle vergi affı gibi geçici çözümlerden ziyade:

- Vergi sisteminin sadeleştirilmesi,
- Vergi yükünün azaltılarak vergiye gönüllü uyumun artırılması,
- Mali yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflerin tespitinin idare tarafından yapılması,

- Mükelleflerin finansal yapılarını dikkate alan vergi politikaları geliştirilmesi ve bu şekilde vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik politikalara önem verilmesi gerekmektedir.



KAYNAKÇA

Abramovitz, M. ve Hopkins, T. (1983). Reaganomics and the Welfare State. *The Journal of Sociology & Social Welfare*. 10(4): 563-578.

Ahmed, H. ve Miller S. M. (2000). Crowding-Out and Crowding-In Effects of the Components of Government Expenditure. *Contemporary Economic Policy*. 18(1): 124-133.

Akbelen, Z., Aydın, Z. B. ve Polat, O. (2018). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi Ampirik Bir Analiz. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. (64): 255-270.

Akgün, D. (1994). *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aktan, Ç.C. (1989). The Khaldun-Laffer Effect of Supply-Side Economics. *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*. 4(1-2).

Alani, A. (2016). Crowding-Out And Crowding-In Effects of Government Bonds Market on Private Sector Investment (Japanese Case Study). <https://core.ac.uk/download/pdf/10843923.pdf> (31.10.2018)

Alkın, E. (1969). Keynes'yen Gelir Dağılımı Teorisi ve Kaldor Modeli. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*. 29(1-2). <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuifm/article/view/1023012497/1023011727> (25.04.2019)

Alm, J. ve Beck, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run A Time Series Analysis. *National Tax Journal*. 46(1): 53-60.

Alm, J., Martinez Vazquez, J. ve 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): 235-253.

Anastasiou, D., Louri H., Tsionas, G. M. (2016). Non-Performing Loans in The Euro Area: Are Core-Periphery Banking Markets Fragmented?. <https://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/Paper2016219.pdf> (23.05.2019)

Auarbach, A.J. ve Feenberg, D. (2000). The Significance of Federal Taxes as Automatic Stabilizers. <https://www.nber.org/papers/w7662.pdf> (10.01.2019)

Aydın, M. (2013). *Türkiye’de Vergiler ve İşsizlik*. İstanbul: Kayhan Matbaacılık.

Baer, K., Borgne, E.L. (2008). Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives. <https://www.imf.org/external/pubs/nft/books/2008/taxam/chpt1.pdf> (12.02.2019)

Barro, R. J. (1974). Are Government Bonds Net Wealth?. *Journal of Political Economy*. 82(6): 1095-1117.

Barro, R. J. (1989). The Ricardian Approach to Budget Deficit. *Journal of Economic Perspectives*. 3(2): 37-54.

Brogne, E. L. (2006). Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States. *IMF Working Paper*. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Economic-and-Political-Determinants-of-Tax-Amnesties-in-the-U-S-19891>(09.09.2018)

Bülbül, D. (2003). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri – I. *Yaklaşım Dergisi*. (131): 206-210.

Carrion-i-Silvestre, J. L., Kim, D. ve Perron, P. (2009). GLS-Based Unit Root Tests with Multiple Structural Breaks Both Under the Null and the Alternative Hypothesis. *Econometric Theory*. 25(06): 1754-1792.

Çetin Gerger G. (2012). Tax Amnesties and Tax Compliance in Turkey. *International Journal of Multidisciplinary Thought*. 2(3): 107-113.

Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 14(2): 171-187.

Demirkıran, E. (2012). *Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları ve Mükellefler Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Analiz*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Doğan, S.(2006). Keynesyen Teoriye Bir Tepki: Arz Yanlı İktisat. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 6(12): 253-272.

Doğangün Yasa, B. (2017). İktisat Düşüncesinde Devlet Müdahaleciliği Kuramının Evrimi. *Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 5(2): 281-298.

Dornbusch, R. ve Fischer, S. (1998). *Makroekonomi*. İstanbul: Akademi Yayıncılık.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005). <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Sekizinci-Be%C5%9F-Y%C4%B1ll%C4%B1k-Kalk%C4%B1nma-Plan%C4%B1-2001-2005.pdf> (12.03.2019)

Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı (2007-2013). <https://pbk.tbmm.gov.tr/dokumanlar/kalkinma-plani-9-genel-kurul.pdf> (01.01.2019)

Dönmez, R. (1990). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Eviews 10. http://www.eviews.com/help/helpintro.html#page/content/nsreg-Testing_for_Cointegration.html (25.04.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Beyanname Rehberi (2007).
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/ikmalenveresen2007.pdf>
(19.10.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber (2010)
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf
(12.03.2019)

Granger, C. W. ve Newbold, P. (1974). Spurious Regressions in Econometrics. *Journal of Econometrics*. 2: 111-120.

Gujarati, D.N. (2006). *Temel Ekonometri*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Gupta, A. ve Mookherjee, D. (1995). Tax Amnesties in India; An Empirical Evaluation. https://www.researchgate.net/publication/5059430_Tax_Amnesties_in_India_an_Empirical_Evaluation (03.01.2019)

Güran, N. (1996). *Makro Ekonomik Analiz*. İzmir: Karınca Yayıncılık.

Horton, M., ve El-Ganainy, A. (2009). What is Fiscal Policy. *Finance & Development*, 46(2): 52-53.

Ibrahim, M.A., Myrna, R., Irawati, I., Kristiadi, J.B. (2017). A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries. *International Journal of Economic and Financial Issues*, 7(3): 220-225.

Jahan, S., Mahmud, A.S. ve Papageorgiou, C. (2014). What is Keynesian Economics?. *Finance & Development*. 51(3): 53-54.

Kara, H. (2014). *The Effects of Tax Amnesties on Tax Revenue and Shadow Economy in Turkey*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).Ankara: Orta Doğu Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karaaslan, A. (1999). Arz Yönlü İktisat Laffer Eğrisi ve İktisadi İstikrar Açısından Vergileme. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (2): 47-70.

Karakayalı, H. (2007). *Ekonomi Kuramı*, Manisa: Emek Matbaacılık.

Karaman, K. E. (2017). *Türkiye'de 2000 Yılı Sonrası Vergide Yeniden Yapılandırma Uygulamalarının Analizi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karaosmanoğlu, H. (2009). *Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kargı, V. (2011). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. 7 (13): 101-115.

Kaya, A. (2014). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz. *Maliye Dergisi*. (167): 184-199.

Kaya, F. (2014). *İktisat Teorisinde Rant*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kılıç, Ö.(2018). “Türkiye’de Vergi Adaleti”. *Akademik Bakış Dergisi*. (66): 396-411.

Kızılot, Ş.(2013). *Varlık Barışında Beyanla Oluşan Sigorta*.
<http://www.hurriyet.com.tr/varlik-barisi-nda-beyanla-olusan-sigorta-23071726>
(01.02.2019)

Koç, A. (2009). *Kamu Açıklarının Ekonomik, Politik ve Sosyal Belirleyicileri: Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerine Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kök, R., İspir, M.S., Arı, A.A. (2010). Zengin Ülkelerden Azgelişmiş Ülkelere Kaynak Aktarma Mekanizmasının Gerekliliği ve Evrensel Bölüşüm Parametresi Üzerine Bir Deneme. http://kisi.deu.edu.tr/recep.kok/Zengin_ispir.pdf (22.05.2019)

Kwatemba, B. (2016). Impact of Tax Amnesty on Tax Revenues in Kenya. http://erepository.uonbi.ac.ke/bitstream/handle/11295/100237/Kwatemba%20Ben_Impact%20of%20Tax%20Amnesty%20on%20Tax%20Revenues%20in%20Kenya.pdf?sequence=1&isAllowed=y (11.12.2018)

Kwiatkowski, D., Phillips, P.C.B., Schmidt P. ve Shin, Y. (1992). Testing the Null Hypothesis of Stationarity Against the Alternative of a Unit Root: How Sure Are We That Economic Time Series Have a Unit Root?. *Journal of Econometrics*. (54): 159-178.

Laborda, J.L., Rodrigo, F. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance. *Fiscal Studies*. 24(1): 73-96.

Luitel, H. S.ve Sobel, R. S. (2005). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.496.1522&rep=rep1&type=pdf> (01.02.2019)

Maki, D. (2012). Tests for Cointegration Allowing for an Unknown Number of Breaks. *Economic Modelling*. 29(5):2011-2015.

Malik, A. S. ve Schwab, R. M. (1991). The Economics of Tax Amnesties. *Journal of Public Economics*. 46(1): 29-49.

Maliye Bakanlığı, Yıllık Ekonomik Rapor. (2006).

Maliye Bakanlığı, Yıllık Ekonomik Rapor. (2018).

Martin, A. (2013). *Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Nelson, C. R. (2006). Keynesian Fiscal Policy and the Multipliers. <http://faculty.washington.edu/cnelson/Chap11.pdf> (10.03.2019)

Niskanen, W.A., Moore, S. (1996). Supply-Side Tax Cuts and the Truth about the Reagan Economic Record. <https://www.cato.org/publications/policy-analysis/supplyside-tax-cuts-truth-about-reagan-economic-record> (02.03.2019)

Orta Vadeli Program (2010-2012)
<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/26,ortavadeliprogram2010-2012pdf.pdf?0>
(19.12.2018)

Orta Vadeli Program (2014-2016)
<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7734,20142016ortavadeliprogrampdf.pdf?0>
(20.12.2018)

Örücü, E. (2017). İkiz Açık Hipotezinin Türkiye İçin Testi: Stock - Watson Yöntemi İle Uzun Dönemli Analiz (1950-2015). *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8(19): 261-281.

Parasız, İ. (2011). *Keynesyen ve Keynes Sonrası Makro Ekonomi*. Bursa: Ezgi Yayınevi.

Savaş, V. (2013). *Politik İktisat*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Smith, A. (2001). *Ulusların Zenginliği II*. Çeviren Saltoğlu, M. Ankara: Palme Yayıncılık.

TBMM, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu. (2017)<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss475.pdf> (03.01.2019)

TBMM, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu. (2017)
<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c012/tbmm22012068ss0121.pdf> (12.12.2018)

TBMM, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu. (2018)
<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss557.pdf> (01.10.2018)

Telatar, F. (2004). *Politik İktisat Politikası*. Ankara: İmaj Yayıncılık.

Torgler, B., Schaltegger, C.(2005). Tax Amnesties and Political Participation. *Public Finance Review*. 33(3): 403-431.

Torgler, B., Schaltegger, C. ve Schaffner, M. (2003). Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties. *Schweiz, Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*. 139(3): 375-396.

Torun, N. (2015). *Birim Kök Testlerinin Performanslarının Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TÜİK, GSYH İstatistikleri. <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> (11.02.2019)

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Enflasyon Raporu (2010-II).
<https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Yayinlar/Raporlar/Enflasyon+Raporu/2010/Enflasyon+Raporu+2010-III> (12.12.2018)

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Enflasyon Raporu (2014-I).
<https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Yayinlar/Raporlar/Enflasyon+Raporu/2014/Enflasyon+Raporu+2014-I> (15.02.2019)

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Enflasyon Raporu (2017-II).
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Yayinlar/Raporlar/Enflasyon+Raporu/2017/Enflasyon+Raporu+2017-II/> (05.01.2019)

VDK, Faaliyet Raporları. <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0> (02.11.2018)

Winarso, W. , Panday R. (2018). Impact Implementation of Psak 70 Related to Tax Amnesty on Reporting of The Firm.
<http://journal.umy.ac.id/index.php/mb/article/view/5156> (15.02.2019)



EKLER

Ek 1: Analizde Kullanılan Veriler

Dönem	VG	GSYİH	LVG	LGSYH	DLVG	DLGSYH
2002Q1	11.695.960	156.240.818,40	16,41777497	18,19848030	-	-
2002Q2	13.789.221	180.027.495,73	16,43054558	18,22845848	0,012771	0,029978
2002Q3	21.722.354	200.396.240,85	16,41654740	18,23318952	-0,013998	0,004731
2002Q4	12.424.333	195.530.910,82	16,48337224	18,24652812	0,066825	0,013339
2003Q1	16.710.962	166.572.641,38	16,50635505	18,26260181	0,022983	0,016074
2003Q2	20.399.578	186.234.248,98	16,56211522	18,25724975	0,055760	-0,005352
2003Q3	30.211.933	211.935.971,76	16,59482232	18,28518522	0,032707	0,027935
2003Q4	16.993.696	208.515.993,19	16,60899788	18,31642081	0,014176	0,031236
2004Q1	18.747.845	184.483.563,70	16,52236731	18,36744788	-0,086631	0,051027
2004Q2	21.090.806	207.779.565,29	16,52956225	18,39370689	0,007195	0,026259
2004Q3	31.333.456	229.426.088,13	16,53216352	18,42227857	0,002601	0,028572
2004Q4	18.904.754	226.145.216,61	16,64284341	18,44109632	0,110680	0,018818
2005Q1	23.045.109	202.110.358,84	16,61399483	18,45834833	-0,028849	0,017252
2005Q2	25.525.344	224.193.084,24	16,63000832	18,47158068	0,016013	0,013232
2005Q3	37.747.271	248.041.068,00	16,67252406	18,49599330	0,042516	0,024413
2005Q4	20.611.503	249.878.561,43	16,69309901	18,50787600	0,020575	0,011883
2006Q1	31.251.069	215.560.378,13	16,81000737	18,51370586	0,116908	0,005830
2006Q2	34.723.974	245.630.972,40	16,83492430	18,55474457	0,024917	0,041039
2006Q3	46.554.109	263.200.767,40	16,79850368	18,55673966	-0,036421	0,001995
2006Q4	24.951.140	265.540.474,03	16,78887288	18,57319426	-0,009631	0,016455
2007Q1	33.941.356	233.397.018,57	16,79430382	18,57208887	0,005431	-0,001105
2007Q2	36.646.207	253.514.797,52	16,80236817	18,56118945	0,008064	-0,010899
2007Q3	53.245.575	272.630.928,32	16,86752741	18,57978877	0,065159	0,018599
2007Q4	29.001.973	280.187.986,75	16,85600236	18,59610289	-0,011525	0,016314
2008Q1	40.255.828	250.227.081,61	16,87249827	18,62291587	0,016496	0,026813
2008Q2	42.495.850	259.265.265,21	16,85092464	18,61951119	-0,021574	-0,003405
2008Q3	57.569.117	275.484.496,92	16,81257829	18,58988819	-0,038346	-0,029623
2008Q4	27.788.165	263.542.226,54	16,76756024	18,56091823	-0,045018	-0,028970
2009Q1	38.144.120	214.254.085,07	16,74535343	18,53254631	-0,022207	-0,028372
2009Q2	40.939.202	241.921.346,80	16,76077977	18,53494078	0,015426	0,002394
2009Q3	60.080.178	271.425.750,42	16,79047037	18,54098948	0,029691	0,006049
2009Q4	33.276.923	271.590.665,77	16,86407135	18,56261441	0,073601	0,021625
2010Q1	47.901.768	229.308.819,24	16,87193536	18,57021211	0,007864	0,007598
2010Q2	50.720.390	261.564.081,94	16,88278412	18,59293429	0,010849	0,022722
2010Q3	71.789.146	295.100.313,71	16,91364228	18,62367612	0,030858	0,030742
2010Q4	40.149.084	298.023.763,69	16,96621726	18,65395972	0,052575	0,030284
2011Q1	57.450.307	256.086.479,79	17,00276328	18,70324379	0,036546	0,049284
2011Q2	65.278.532	291.548.041,44	17,07222372	18,72172985	0,069460	0,018486
2011Q3	85.397.302	329.213.217,80	17,04731734	18,74912513	-0,024906	0,027395
2011Q4	45.683.038	327.619.195,77	17,01238406	18,74709514	-0,034933	-0,002030
2012Q1	64.473.236	273.419.987,74	17,01304911	18,73960040	0,000665	-0,007495
2012Q2	66.709.602	306.215.476,29	17,01366395	18,76113547	0,000615	0,021535
2012Q3	94.993.905	341.190.118,41	17,06207299	18,77122021	0,048409	0,010085
2012Q4	52.604.105	341.334.599,25	17,07517663	18,78817978	0,013104	0,016960
2013Q1	77.351.212	296.635.923,56	17,11387744	18,80728293	0,038701	0,019103
2013Q2	81.005.556	336.244.981,93	17,14521881	18,84004810	0,031341	0,032765
2013Q3	107.928.072	371.633.382,83	17,11758644	18,84368867	-0,027632	0,003641
2013Q4	59.884.324	364.819.818,24	17,12213565	18,84670225	0,004549	0,003014
2014Q1	85.094.731	322.382.481,18	17,12603740	18,87842098	0,003902	0,031719
2014Q2	83.000.520	345.987.827,92	17,09317286	18,85399316	-0,032865	-0,024428
2014Q3	118.480.169	385.258.426,63	17,11260619	18,86808121	0,019433	0,014088
2014Q4	65.939.037	386.454.629,02	17,13602815	18,88364081	0,023422	0,015560
2015Q1	96.286.438	333.993.552,10	17,17634619	18,90777653	0,040318	0,024136
2015Q2	98.383.699	370.760.649,57	17,19245176	18,92553679	0,016106	0,017760
2015Q3	138.667.129	407.545.859,14	17,21470681	18,94090096	0,022255	0,015364
2015Q4	74.481.189	415.425.144,70	17,16775160	18,94639027	-0,046955	0,005489
2016Q1	108.543.286	350.054.756,94	17,21838919	18,95529867	0,050638	0,008908
2016Q2	108.009.956	389.037.940,59	17,22711995	18,97586851	0,008731	0,020570
2016Q3	148.481.560	404.236.509,15	17,19331747	18,91515172	-0,033802	-0,060717
2016Q4	93.966.939	433.036.195,87	17,27713687	19,01214862	0,083819	0,096997
2017Q1	121.616.313	368.485.418,23	17,24258340	18,99820863	-0,034553	-0,013940
2017Q2	124.454.556	409.659.748,41	17,27132475	19,02076844	0,028741	0,022560
2017Q3	184.837.871	450.698.377,00	17,33437227	19,04933660	0,063048	0,028568
2017Q4	105.708.466	464.822.255,50	17,27688120	19,07165544	-0,057491	0,022319
2018Q1	145.803.341	395.219.653,58	17,32598091	19,08285915	0,049100	0,011204
2018Q2	149.017.135	431.004.380,22	17,33748004	19,08416809	0,011499	0,001309
2018Q3	164.529.995	459.005.269,18	16,92609651	19,07773950	-0,411384	-0,006429
2018Q4	161.960.127	450.961.519,99	17,44598374	18,99092810	0,519887	-0,086811