

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

KAMU ALACAKLARINI YAPILANDIRMA UYGULAMALARININ BÜTÇE
GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Tamer TÜNEL

Danışman
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ

Ocak-2021
KIRIKKALE

KABUL-ONAY

Prof. Dr. Seyfi YILDIZ danışmanlığında *Tamer TÜNEL* tarafından hazırlanan “*Kamu Alacaklarını Yapılandırma Uygulamalarının Bütçe Gelirleri Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği*” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

10/01/2021

(İmza)
(Başkan)
Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

[İmza]
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ

[İmza]
Doç. Dr. Alparslan UĞUR

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../20..

(Ünvan, Adı Soyadı)

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Kamu Alacaklarını Yapılandırma Uygulamalarının Bütçe Gelirleri Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

10/01/2021

Tamer TÜNEL

İmza

ÖN SÖZ

Devletin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla takip ve tahsil ettiği kamu alacakları için bazı dönemlerde vatandaşların ödeme kabiliyeti zayıflayabilir. Bunun sonucu devlet açısından gelir kaybı olacağı gibi bireyler açısından da borçların ödenebilme ihtimali azalacaktır. Bu noktada, tahsili zorda bulunan alacakları indirim yoluna giderek borcu hem vatandaş için ödenebilir duruma getirmek hem de devlet açısından ek gelir kaynağı oluşturabilmek amacıyla günümüz ekonomilerinde “mali af” olarak nitelendirilen birtakım hukuki düzenlemeler hayata geçirilmektedir.

Ekonominin içinde bulunduğu duruma bağlı olarak uygulamaya konulan yapılandırma kanunlarının, devletin belirli bir dönemdeki gelir gider tahminlerini gösteren bütçe üzerinde meydana getirdiği etkisi, söz konusu kanunlardan yapılan tahsilatlar doğrultusunda analiz edilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın başlangıcından hazırlanma sürecinin her aşamasında bilgi ve tecrübeleriyle yol gösteren sevgili hocam ve tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Seyfi YILDIZ’ a sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunuyorum. Tez jürimde yer alan ve tezin son halini almasında değerli tavsiyeleriyle yardımcı olan Sayın Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL ve Sayın Doç. Dr. Alparslan UĞUR’ a; yardımlarını esirgemeyen Sayın Doç. Dr. Eda BALIKÇIOĞLU’ na teşekkürü bir borç biliyor ve şükranlarımı sunuyorum.

Aynı şekilde çalışmamda konu, kaynak, yöntem açısından olduğu kadar gösterdiği sabır ve fedakârlıkla da zorlukları benimle göğüsleyen sevgili eşim Rabia Kübra TÜNEL’ e, kendisine daha az zaman ayırmak zorunda kaldığım Zeynep’ ime, beni bu günlere sevgi ve saygı kelimelerinin ifade ettiği anlamı bilecek şekilde yetiştirerek getiren, hayattaki en büyük şansım olan annem ve babama, üniversite eğitimim boyunca kazandırdıkları bilgiler için teşekkürün az kalacağı üniversite hocalarıma ve isimlerine burada yer veremediğim tüm dostlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tamer TÜNEL

ÖZET

Tünel, Tamer, “Kamu Alacaklarını Yapılandırma Uygulamalarının Bütçe Gelirleri Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2021.

Bu çalışma, Devletin hem finansman açığını karşılamak hem de vatandaşların kamuya ait geçmiş dönem borçlarında ödeme kolaylığı sağlamayı temel amaç olarak benimsediği ve “yapılandırma”, “varlık barışı”, “vergi affı” gibi adlarla son yıllarda sıkça başvurduğu ekonomik araç haline gelen yasal düzenlemelerin devletin bütçe gelirleri üzerindeki etkisini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır.

Belirlenen amaç doğrultusunda kamu alacağının kavramsal karşılığının ne olduğu, kamu alacaklarının yapılandırması ile bu yapılandırmalara ilişkin hukuki düzenlemelerin içeriği, bu uygulamalardan beklenen amaç ve uygulama yöntemlerinin sonuçları, yapılandırma kanunlarından elde edilen gelir yönünden ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda yapılandırma kanunlarının devletin kaynak sağlama yöntemleri arasında yer alan borçlanma gereksinimini ölçmede kullandığı kıstas olan “Kamu Kesimi Borçlanma Gereği” ni ne oranda karşıladığı resmi verilerden yararlanılarak tespit edilmeye çalışılmıştır.

Göstergeler doğrultusunda yapılan analize göre, yapılandırma kanunlarının kısa vadede devletin bütçe açığını karşılamada önemli bir gelir unsuru olduğu ancak; uzun vadede bireylerde tahsilâttan kaçınma başta olmak üzere vergi uyumuna olumsuz etkisi, vergi idaresine ve vergi kanunlarına olan güveni zedelemesi gibi zararları nedeniyle fazla katkı sağlamayacağı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Alacakları, Bütçe Gelirleri, Vergi Uyumu

ABSTRACT

Tünel, Tamer, “The Effects on Public Budget Income of the Public Receivables Restructuring Practices: The Case of Turkey”, Master’s Thesis, Kırıkkale, 2021.

This study has been done in the aim of propounding the impact of legislative regulations, which the government has adopted as a main objective in order to both meet financing deficit and facilitate payments related to public retroactive debts, and recently has applied frequently as an economic tools with the names such as “debt restructuring”, “cash repatriation law”, “tax remission”, upon the public budget income.

In accordance with this specified objective, what the conceptual equivalent of public receivables is, the contents of restructuring of public claims and the legal arrangements regarding this restructuring, the objective expected from these implementations and the results of implementation methods have been evaluated separately in terms of revenue obtained by debt restructuring laws. Accordingly, the extent to which “Public Sector Borrowing Requirement”, a criterion used for measuring borrowing requirement which are among government’s resourcing methods through debt restructuring laws, provides has been attempted to be determined by being utilized via formal data.

According to the analysis through these indicators, it has been concluded that debt restructuring laws are an significant revenue item in order for the government to meet financing deficit in a short term; however, in a long term it will not contribute owing to the negative sides such as particularly individuals’ avoiding collection of revenue, ruining tax compliance, damaging the confidence in tax administration and tax laws.

Keywords: Public Receivables, Public Budget Income, Tax Compliance

SİMGELER VE KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
FED	: Amerikan Merkez Bankası
GEP	: Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayrisafi Milli Hâsıla
GSYH	: Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKBG	: Kamu Kesimi Borçlanma Gereği
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
ÜFE	: Üretici Fiyatı Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YEP	: Yeni Ekonomik Program
Yİ-ÜFE	: Yurt İçi Üretici Fiyatları Endeksi

TABLULAR

Tablo 1: Yapılandırma Kanunlarının Amaç ve Kapsamı.....	15
Tablo 2: Yapılandırma Kanunlarının Karşılaştırması	60
Tablo 3: 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Tahsilât Rakamları	67
Tablo 4: 5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu Tahsilât Rakamları	70
Tablo 5: 2007-2009 Dönemi Genel Bütçe Gelirleri Tahsilât Rakamları	71
Tablo 6: 6111 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Tahsilât Rakamları	72
Tablo 7: 2010-2012 Dönemi Genel Bütçe Gelirleri Tahsilât Rakamları	73
Tablo 8: Türkiye’ de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Rakamları	74
Tablo 9: 2013-2015 Dönemi Genel Bütçe Gelirleri Tahsilât Rakamları	74
Tablo 10: 6736 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Tahsilât Rakamları	76
Tablo 11: 2017 İtibariyle Yapılandırma Kanunları Tahsilât Rakamları	77
Tablo 12: 2018 İtibariyle Yapılandırma Kanunları Tahsilât Rakamları	77
Tablo 13: 2019 İtibariyle Yapılandırma Kanunları Tahsilât Rakamları	78
Tablo 14: 30.11.2020 İtibariyle Yapılandırma Kanunları Tahsilât Rakamları	79
Tablo 15: Yapılandırma Kanunu Tahsilât Rakamları ve Vergi Gelirleri İlişkisi.....	79
Tablo 16: 2019 İtibariyle Vergi Gelirleri Tahsilât/Tahakkuk Oranları (%).....	82
Tablo 17: Genel Bütçe Gelirleri Tahsilâtı	83
Tablo 18: Vergi Affı-Vergi Tahsilâtı İlişkisine Yönelik Çalışma Özetleri	88
Tablo 19: Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinin Ölçümü.....	90
Tablo 20: 2003-2020 Yılları KKBG ve KKBG/GSYİH Verileri (Milyon TL).....	91
Tablo 21: Yapılandırma Kanunlarından Elde Edilen Tahsilâtın Vergi Gelirleri ve KKBG’ ye Oranı	92

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR	vii
TABLolar	viii
İÇİNDEKİLER	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ YAPILANDIRILMASI

1.1. VERGİ AFFI KAVRAMI	3
1.2. KAMU ALACAĞI KAVRAMI	5
1.3. KAMU ALACAKLARININ YAPILANDIRILMASI VE NEDENLERİ.....	7
1.3.1. Ekonomik Nedenler.....	8
1.3.2. Mali Nedenler.....	10
1.3.3. Sosyal Nedenler	11
1.3.4. Siyasi Nedenler	11
1.3.5. Psikolojik Nedenler	12
1.3.6. Teknik ve İdari Nedenler.....	13
1.4. YAPILANDIRMA KANUNLARININ BAŞARI KOŞULLARI VE SONUÇLARI.....	14
1.4.1. Yapılandırma Kanunlarının Olumlu Sonuçları	16
1.4.2. Yapılandırma Kanunlarının Olumsuz Sonuçları	18
1.5. YAPILANDIRMA KANUNLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİLERİ ..	20
1.5.1. Yapılandırma Kanunlarının Vergi Uyumuna Olumlu Etkileri.....	20

1.5.2. Yapılandırma Kanunlarının Vergi Uyumuna Olumsuz Etkileri.....	22
1.6. BORÇLANMA KAVRAMI	23
1.7. YAPILANDIRMA KANUNLARININ BÜTÇE ÜZERİNDEKİ ETKİSİ ...	25

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ YAPILANDIRILMASINA YÖNELİK HUKUKİ DÜZENLEMELER

2.1. YAPILANDIRMA KANUNLARININ GENEL ÖZELLİKLERİ	28
2.2. 2003 YILI SONRASI YAPILANDIRMA UYGULAMALARI	29
2.3. 4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNU	30
2.3.1. 4811 Sayılı Kanunun Amacı	30
2.3.2. 4811 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	31
2.3.3. 4811 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler.....	33
2.4. 5811 SAYILI VARLIK BARIŞI KANUNU.....	34
2.4.1. 5811 Sayılı Kanunun Amacı	35
2.4.2. 5811 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	36
2.4.3. 5811 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler.....	37
2.5. 6111 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU	38
2.5.1. 6111 Sayılı Kanunun Amacı	39
2.5.2. 6111 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	40
2.5.3. 6111 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler.....	42
2.6. 6552 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU	43
2.6.1. 6552 Sayılı Kanunun Amacı	44
2.6.2. 6552 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	44
2.6.3. 6552 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler.....	46
2.7. 6736 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU	47
2.7.1. 6736 Sayılı Kanunun Amacı	47

2.7.2. 6736 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	48
2.7.3. 6736 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler.....	50
2.8. 7020 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU	51
2.8.1. 7020 Sayılı Kanunun Amacı	51
2.8.2. 7020 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	52
2.8.3. 7020 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler.....	52
2.9. 7143 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU	53
2.9.1. 7143 Sayılı Kanunun Amacı	53
2.9.2. 7143 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları	54
2.9.3. 7143 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler.....	56
2.10. 7256 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU	57
2.10.1. 7256 Sayılı Kanunun Amacı	57
2.10.2. 7256 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları.....	58
2.11. YAPILANDIRMA KANUNLARININ KARŞILAŞTIRMASI VE GETİRDİĞİ DÜZENLEMELER.....	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YAPILANDIRMA KANUNLARININ BÜTÇE GELİRLERİNE ETKİSİ

3.1. TÜRKİYE' DE BÜTÇE AÇIĞI VE BORÇLANMA İLİŞKİSİ.....	65
3.2. YAPILANDIRMA KANUNLARININ UYGULAMA SONUÇLARI	66
3.2.1. 4811 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları	67
3.2.2. 5811 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları	69
3.2.3. 6111 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları	71
3.2.4. 6552 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları	73
3.2.5. 6736 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları	75
3.2.6. 6736, 7020 ve 7143 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları	76
3.3. BÜTÇE AÇIKLARININ FİNANSMANINDA YAPILANDIRMA KANUNLARININ ETKİNLİĞİ	80

3.4. YAPILANDIRMA KANUNLARININ VERGİ TAHSİLÂTINA ETKİSİ .	84
3.5. YAPILANDIRMA KANUNLARININ KAMU KESİMİ BORÇLANMA GEREĞİ ÜZERİNE ETKİSİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	88
SONUÇ.....	94
KAYNAKÇA	96



GİRİŞ

Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar kamu alacaklarını yapılandırma, vergi affı, vergi barışı, varlık barışı gibi değişik adlarla çok sayıda mali düzenleme uygulamaya konulmuştur. Her ne kadar kanun adları farklı olsa da çıkarılış amacı itibariyle aynı hususları uygulamaya koyan bu düzenlemeler, gerek ülkemizde gerekse de dünyanın birçok gelişmiş ülkesinde uygulanan vergi politikalarının vazgeçilmez bir aracı olarak geniş uygulama alanı bulmuştur.

Kamu alacaklarını yapılandırma düzenlemeleri, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere göre uygulama alanı ve beklenen sonuç bakımından farklılık gösterebilir. Bu beklentiyi ülkelerin ekonomik yapısı farklılaştırırsa da genel olarak ülkeler, yaşanan mali krizlerin doğurduğu tahribatı en aza indirmek, girişimcilerin dış piyasada rekabet edebilme gücünü artırmak ve en önemlisi devletlere sağladığı gelire bütçe açığını kapatma noktasında alternatif bir kaynak oluşturma amacıyla başvurmaktadır.

Kamu kesiminin mali yılda yaptığı giderlerin ilgili yılda elde ettiği gelirlerden fazla olması devletin o dönemdeki bütçe açığını ortaya koyacaktır. Devlet bu açığı karşılama noktasında gelir artırıcı ya da gider azaltıcı bir politika izleyecektir. Bunun için iç ve dış borçlanmaya, Merkez Bankası avanslarına başvurabileceği gibi uygulayacağı diğer alternatif gelir toplama yöntemleriyle bütçe açığını azaltabilecektir. Adı her ne kadar kanunda “yapılandırma”, “vergi barışı”, “varlık barışı” gibi kavramlarla ifade edilmiş olsa da halk arasında “vergi affı” olarak nitelendirilen kamu alacaklarının yapılandırılması, devletin bütçe açıklarını azaltma amacıyla kullandığı ve sıklıkla başvurduğu önemli bir mali araçtır.

Ülkemiz özelinde düşünüldüğünde yapılandırma, vergi affı ve bunların ekonomiye getirisi ile doğurduğu sonuçları ele alan çok sayıda akademik çalışmanın bulunduğu görülmektedir. Çalışmamızı benzerlerinden ayrı kılan nokta ise, en son veriler doğrultusunda yapılandırma kanunlarından elde edilen gelirlerin bütçe üzerindeki etkisini ortaya koymaya çalışmasıdır.

Bu doğrultuda yapılan çalışma üç ana bölümde özetlenmiş olup; bölümlerin içeriği kısaca şu şekildedir:

Çalışmamızın birinci bölümünde kamu alacaklarının yapılandırılması, vergi affı ve borçlanmanın kavramsal çerçevesi açıklanarak; kamu alacaklarının yapılandırılmasının nedenleri, başarı koşulları ve vergi uyumuna etkilerine yer verilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, 2003 yılından sonra ülkemizde çıkarılan yapılandırma kanunlarının vergi tahsilatı üzerindeki etkisi ve uygulama sonuçlarına değinilerek; bu konuda yapılan bazı ampirik analizlerin sonucuna yer verilmiştir.

Çalışmamızın sonuncu bölümünde ise Türkiye' de bütçe açığı ve borçlanma ilişkisi, 2003 sonrası çıkarılan yapılandırma kanunlarının uygulama sonuçları ve bütçe açıklarının finansmanında yapılandırma kanunlarının etkinliği ile yapılandırma kanunlarının vergi tahsilatına etkisi rakamlar yardımıyla analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ YAPILANDIRILMASI

Çalışmamızın bu bölümünde vergi affı, kamu alacağı ve borçlanma kavramlarının kapsamlı bir şekilde tanımı yapılarak, borçlanma ve kamu alacaklarının yapılandırılma nedenlerine yer verilmiş; kamu alacaklarının başarı koşulları ve sonuçlarına ilişkin olumlu ve olumsuz görüşlerin gerekçeleri belirtilerek vergi uyumu üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir.

1.1. VERGİ AFFI KAVRAMI

Anayasanın 73. maddesinde hüküm altına alınan vergi, devletin finansman kaynaklarının başında gelmektedir. Vergi konuları ile mükellef arasında bağ kuran verginin ortaya çıkması Vergi Usul Kanununun (VUK) 19. maddesinde tanımlanmıştır. Kanuna göre “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” şeklindedir. Vergiyi doğuran olay meydana geldiği andan itibaren mükellef ile alacaklı vergi idaresi arasında borç ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Bireyler vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma gibi yollara başvurmak suretiyle ödemeleri gereken vergiyi azaltma veya tamamen ortadan kaldırma gibi yollara başvurmaktadır.

Günümüzde vergi politikası ile ulaşılmak istenilen temel amaç, kamu harcamalarını düşük maliyetle ve ekonomik istikrarı bozmadan sağlamaktır. Bunu gerçekleştirmek için tahakkuk eden vergi alacaklarının tahsilinin zamanında yapılabilmesi şarttır. Vergi borcunun zamanında ödenmesi vergi borcunu sona erdirecektir. Ancak bazı hallerde vergi borcu yasal süresinde ödenmeden uzlaşma, pişmanlık, cezalarda indirim gibi yasal yollar kullanılarak daha sonra ödenebilir. Vergi borcunun

açıklanan yollar dışında ortadan kalkmasını sağlayan üçüncü bir yol ise vergi yapılandırması veya vergi affıdır (Güler, 2020: 257).

Vergi afları vergiyi ortadan kaldıran olağanüstü bir durum olarak değerlendirilse de günümüz ekonomilerinde uygulanan vergi politikalarının vazgeçilmez bir unsur haline almıştır (Güler ve Turan, 2020: 13). Özellikle son dönemlerde uygulamaya konulan vergi afları, vergiler başta olmak üzere birçok kurum tarafından uygulanan idari para cezaları gibi mevzuatlarına aykırı cezaları da kapsamaktadır. Bu nedenle son yıllarda çıkarılan af düzenlemelerini vergi affından ziyade mali af olarak değerlendirmek daha doğru bir tanımlama olacaktır. Çünkü mali aflar, vergi aflarını da kapsayan daha geniş ve genel bir tanımlamadır (Savcı, 2018: 2).

Uygulanan vergi politikalarının önemli bir unsuru olduğu için sıklıkla başvuru vergi affını kısaca, devletin vergi alacağını tamamı ya da bir kısmından vazgeçmesi olarak tanımlamak mümkündür. Daha geniş bir tanım yapmak gerekirse de, mükelleflerin yasal görevlerini yerine getirmemesi sonucu ortaya çıkan vergisel borçlarının tamamının veya bir kısmının çıkarılan birtakım düzenlemelerle ortadan kaldırılması biçiminde ifade edilebilir (Şanver, 2018: 38).

Vergi afları kapsam, süre, mükellefiyet ve çıkarılma amacına göre dört ana başlıkta incelenebilir. Bu ayrımlardan birincisi, çıkarılan afların hangi vergi türünü kapsayacağını belirleyen kapsam yönünden yapılan ayrımdır. İkincisi, hangi dönem ya da dönemleri kapsayacağını belirleyen süre yönlü ayırım, bir diğeri ise aflardan yararlanabilecek mükellefleri (tam veya dar mükellef) belirleyen ayırım ve sonuncusu da çıkarılma amacını ilgilendiren (düzeltme, inceleme ve kovuşturma affı şeklindeki) ayrımdır (Kargı, 2011: 102).

Cumhuriyetin ilanından sonra çok sayıda yapılandırma kanunu çıkarılmış olsa da mükelleflerle devlet arasındaki kalıcı barış tesis edilememiştir. İlk çıkarılan 1924 tarihli “Afv-1 Umumi Kanunu Sureti” ile başlayıp son çıkarılan 17.11.2020 tarih ve 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun arasında 35 defa yapılandırma kanunu uygulamaya konulmuş olup; toplam geçen zamana bakıldığında ortalama üç yılda bir düzenlemeye gidilmesi bu durumun gelenek haline geldiğini göstermektedir. Dönemsel olarak değerlendirildiğinde 1924-1960 yılları arasında yedi, 1960-1980

yılları arasında dokuz, 1980-2000 yılları arasında on ve 2000-2020 yılları arasında ise dokuz vergi affı çıkarılmıştır (Özgüven, 2018: 37).

Çıkarılan her yeni düzenleme öncelikle vergiye olan gönüllü uyumu azalttığı gibi mükellefleri, sorumluluklarını yapmaları yönünde isteksizliğe itmekte, vergiden kaçınma konusunda artışa sebebiyet vermekte ve mükelleflerin iyi niyetlerini olumsuz etkilemektedir (Eroğlu, 2018: 63). Bunun yanı sıra çıkarılan aflar vergi sistemimizin adil vergilendirme yapmasının önündeki en büyük engeller arasında yer almaktadır. Çünkü bu süreç, vergisini süresinde ödeyen bilinçli mükellefler için aleyhte sonuç doğururken; vergi ödeme anlayışına sahip olmayan diğer mükellefler yönünden ise lehte etki yapmaktadır (Şenyüz, 2014: 92).

Af kavramı her ne kadar dayanağını Anayasadan almış olsa da, vergi affına vergi hukukunda yer verilmemiştir. Bunun gerekçesi olarak da vergi affının kavram olarak kamuoyunda olumsuz çağrışım yapması gösterilmiştir. Hatta siyasiler, çıkarılan vergi aflarına yönelik basın açıklamalarında düzenlemenin vergi affı olmadığını bilakis “barış” olduğunu özellikle ifade etmişlerdir. Bu nedenle de vergi ve cezalara ilişkin aflara çoğu zaman çıkarılan torba kanunların içerisinde yer verilmiştir. Çok nadiren kullanılan ve esasında kamu alacağından belirli bir oranda fedakârlık gösterilmek suretiyle vazgeçilmesi olarak bilinen vergi affı yerine, son dönemde çıkarılan düzenlemelerde “alacakların yeniden yapılandırılması” gibi dolaylı ifadeler kullanılmıştır.

1.2. KAMU ALACAĞI KAVRAMI

Toplumsal gereksinimlerin tatminini esas alan kamu maliyesi, bu ihtiyaçları karşılamak için kamu gelirlerine ihtiyaç duyar. Bu ihtiyaçların karşılanması harcama ve gelir çerçevesinde gelişen ve devletler için ayrılmaz iki unsur olan mali bir çerçevede gerçekleşir. Bu unsurlardan olan kamu gelirleri ile kamu maliyesinin birbirinden ayrı düşünülmesi mümkün değildir (Türk, 2006: 12).

Kelime olarak “amme alacağı” ile eş anlama gelen “kamu alacağı”, esas itibarıyla literatüre 21.07.1957 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

Hakkında Kanunla (AATUHK) girmiştir. Buna göre amme alacağı, devletin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla Anayasadan aldığı yetki doğrultusunda takip ve tahsilini yürüttüğü Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait, vergi, resim, harç ve ceza gibi asli alacaklarla; gecikme zammı ve faizi gibi fer'i alacakların toplamı şeklinde özetlenebilir. Bir alacağın takip ve tahsilinde esas kıstas olarak kamu gücü ve hukuku belirleyici durumda ise böyle bir durumda kamu alacağının varlığından söz etmek mümkündür. Aksi takdirde bir alacağın sadece devlete, belediyelere ve il özel idarelerine ait olması onu kamu alacağı olarak nitelendirebilmek için tek başına yeterli değildir.

Kavram olarak, devletin egemenliği altında bulunan vatandaşlardan yükümlülükleri veya borç ilişkisi sonucu elde ettiği gelir olan kamu alacağı, devletin kamu hizmetlerini aksamadan sürekli bir şekilde yerine getirebilmesi amacıyla kullandığı ekonomik bir kaynaktır (Budak ve Benk, 2011: 62). Diğer bir tanımlamaya göre ise, alacaklıları ve kapsamı sınırlı, içeriğinde belirli kamu gelirlerinin yer aldığı kamu tüzel kişiliğinin alacağı olarak ifade edilemeyecek kadar geniş olan teknik bir kavramdır (Kaplan, 2013: 189). Başka bir tanımlamaya göre ise, devletin yapacağı hizmetlerin finansmanını temin için kamu gücünün gereği koyduğu mali yükümlülüklerden doğan alacaktır (Ağar, 2009: 21).

Kamu alacağının kapsamına vergi, resim, harçla birlikte bunlara ait takip ve mahkeme masrafları gecikme faizi ve zammı gibi fer'i alacaklar; sözleşme, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme dışındaki kamu hizmetlerinden doğan kamu alacakları ile her hal ve şartta 6183 sayılı kanun kapsamına alınan alacaklar girmektedir. Buna göre kamu alacaklarının kapsamını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür:

- Asli ve fer'i kamu alacakları,
- Kamu hizmetinin yerine getirilmesinden meydana gelen alacaklar,
- Takip için yapılan giderlere ilişkin alacaklar,
- Kamu alacağının tabi olduğu kendi kanununda, 6183 sayılı Kanunda belirtilen esaslar doğrultusunda tahsiline yönelik hüküm bulunan alacaklar (Budak ve Benk, 2011: 64).

1.3. KAMU ALACAKLARININ YAPILANDIRILMASI VE NEDENLERİ

Kamuoyunda “vergi affi” olarak bilinen ve ekonomik, sosyal, mali, psikolojik ve teknik gerekçelerin yanı sıra birtakım siyasi beklentiler için de başvuru olan yapılandırma, gerek gelişmiş gerekse de gelişmekte olan ülkeler için önemli bir mali araç haline almıştır.

Yapılandırma kanunları yalnızca ülkemize özgü bir uygulama olmayıp, dünyanın gelişmiş ve gelişmekte olan çoğu ülkesinde de görülmektedir. 1980’ li yıllardan sonra belli dönemlerde İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ülkelerinden olan Avusturya, Belçika, Fransa, Avustralya, Finlandiya, İrlanda, Portekiz, Yunanistan, İtalya ve İsviçre ile ABD’ de eyalet düzeyinde vergi affi uygulanmıştır. Ancak; Türkiye’ nin de aralarında bulunduğu Bolivya, Şili, Brezilya, Hindistan, Arjantin ve Meksika gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi aflarının diğer gelişmiş ülkelere farklı olarak belirli dönemlerde sürekli uygulanan standart bir düzenleme haline geldiği görülmektedir (Kaya ve diğerleri, 2017: 168).

Gelişmiş ülkelerdeki yapılandırma kanunları ile gelişmekte olan ülkelerdeki yapılandırma kanunları çıkarılış süresinde ve amacında farklılık göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında, gelişmekte olan ülkelerde kısa aralıklarla çıkarılan ve sıradan hale dönüşen af kanunlarının çıkarılış sebebinin özünde, doğrudan bütçe açıklarının finanse edilmesi ve siyasi çıkar sağlama içgüdüsü yatarken; gelişmiş ülkelerde ise kayıt dışı ekonominin payını azaltarak yatırım ve gelirlerin artmasına katkı sağlama düşüncesi yatmaktadır. Bu yönden değerlendirildiğinde, af yasalarının her ülkede uygulamaya konulması normal ancak; beklenen amaç, uygulama yöntemi, süreklilik ve ortaya çıkan sonuç farklı olmaktadır (Tekbaş, 2014).

1960 yılından önce “terkin”, “tasfiye” ve “tahsilâtın hızlandırılması” gibi tanımlamalarla kanunda yer alan vergi afları esas şeklini 1960 sonrası çıkarılan düzenlemelerle almıştır. 1980 yılından sonra çıkarılan yapılandırma kanunları gerek uygulama ve içerik farklılığı gerekse düzenlemelerin ilke ve esasları yönünden farklı bir görünüm kazanmıştır (Sarıcaoğlu, 2018: 228).

Mükelleflerin vergi kanunlarındaki boşluklardan istifade ederek vergiden kaçınması veya yasal olmayan yollarla vergi kaçırması, vergi uyumunu azaltacağı gibi kayıt dışı

ekonominin artmasına da yol açacaktır. Böyle bir durumda hem hükümetlerin uygulamak istediği programlara kaynak sağlamak hem de tahsili zora girmiş veya gecikmiş alacakların bir kısmını da olsa tahsil edebilmek adına her dönemde tartışma konusu olan “yapılandırma” ya da “af” kanunları devreye sokulmaktadır.

Devletler için önemli bir finansman sağlama aracı konumuna gelen yapılandırma kanunları, vergi denetiminin yetersizliği, vergi idaresindeki uygulamadan kaynaklanan sorunlar, mevzuattaki boşluklar, kayıt dışı ekonominin fazlalığı ve normal süreçle ekonomik sorunların çözüme kavuşturulamaması gibi birçok etken yapılandırmayı bir çeşit çözüm yolu haline getirmiştir.

Ülkemizde uygulamaya geçirilen vergi aflarının çıkarılma nedenlerinin altındaki siyasi ve ekonomik nedenlerin karşılaştırılmasına yönelik “Probit Modeli” kullanılarak yapılan tespit; genel seçim, yerel seçim ve ekonomik kriz bağımsız değişken olarak kabul edilmiştir. Söz konusu modelde vergi aflarının temelinde ekonomik krizlerin yattığı düşünülürken, analize göre temel neden genel seçimlerin varlığı çıkmıştır. Seçimlerin vergi affının çıkarılma ihtimalini %34 oranında artırdığı tespiti yapılmıştır. Ayrıca, yerel seçim ve ekonomik krizin af kanunlarının çıkarılmasında ilişkisi olmadığı sonucuna varılmıştır (Ekinci ve diğerleri, 2019: 185).

Yapılandırma kanunları içinde bulunduğu dönemin etkisini taşır. Bu anlamda yapılandırma kanunlarının çıkarılış nedenleri farklı olsa da öz itibarıyla ekonomik, siyasi, mali, sosyal, psikolojik, teknik ve idari nedenlerden kaynaklı çıkarıldığı görülmektedir.

1.3.1. Ekonomik Nedenler

Yapılandırma kanunlarının ekonomik gerekçeleri içinde bulunulan dönemin izlerini taşımaktadır. Bu nedenle kanunların gerekçelerini, dönemsel olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır. Olaya bu yönden baktığımız zaman, cumhuriyetin ilk yıllarında çıkarılan yapılandırma kanunlarının mali gerekçelerden, 1960’ lı yıllarda çıkarılan düzenlemelerin siyasi gerekçelerden ve 1980 sonrası çıkarılan yapılandırma kanunlarının ise ekonomik gerekçelerden kaynaklı çıkarıldığı görülmektedir.

Yapılandırma kanunlarının gerekçeleri arasında önemli bir yeri olan ekonomik nedenleri esas itibariyle iki etkene dayandırabiliriz. Bunlardan birincisi belge düzeninin tam olarak oturmamış olmamasından kaynaklanan kayıt dışı hâsılatı ekonomiye aktarma düşüncesi, diğeri ise enflasyonun yüksek olması nedeniyle mükellefler üzerindeki aşırı yükü hafifletme çabasıdır (Ovaz, 2019: 4).

Ekonomik gerekçe ile kayıt dışında bırakılan unsurların kayıt altına alınması ve mali yapıda birtakım iyileştirme amaçlanmaktadır. Bunun için gerekli şartlardan birisi de yapılandırma kanunlarıdır. Çünkü çıkarılan yapılandırma kanunları ile kayıt dışı ekonomiden kaynaklı olarak bozulan rekabet ortamı yeniden tesis edilmeye çalışılmaktadır (Taşkın, 2006: 45).

Yaşanan ekonomik krizler işletmelerin mali yapısında bozulmaları beraberinde getirmektedir. Mali yapısı bozulan işletmeler diğer borçlarını ödemede güçlük çekeceği gibi vergi borçlarını da ödeyemez duruma gelecektir. Böyle bir sürecin sonucunda kayıt dışılık artacağı gibi ekonomide durgunluk da baş gösterecektir. Kayıt altına alınmamış kara paraları ekonomiye aktarmak ve yatırımlarla birlikte piyasaya canlılık kazandırabilmek amacıyla hükümetler belirli dönemlerde çıkarılan yapılandırma kanunlarıyla ekonomiye müdahale etmektedir (Çetin, 2007: 173).

Kara para aklayıcıları kanunen yasal olmayan faaliyetlerden elde ettikleri kazançları ilk başta vergiden muaf ya da düşük oranlı vergi uygulanan vergi cennetlerine aktararak parayı yasadışı kaynağından uzakta tutarak takibini zorlaştırmaktadır. Ancak; kazanç sermaye olarak konulduğunda ya da banka benzeri finans kuruluşlarına aktarıldığında vergi affı ile söz konusu kazancın vergiden muaf tutulacağı şeklindeki düzenleme kara para aklayan kesimin kararlarına yön vermektedir. Bu nedenledir ki vergi afları kara paranın kaçışını önleyen mekanizma görevindedir. Buna karşın, vergi cezası veya gecikme zammının affına dönük bir düzenleme kara para aklayıcılarını çok fazla etkilemeyecektir (Şenyurt, 2008: 90).

Sonuç itibariyle yapılandırma kanunları, devlet açısından tahsil imkânı olmayan vergi alacaklarının tahsilini mümkün hale getirecekken; mükellefler açısından da borçların döndürülebilmesine imkân sağlayacağı için geçici bir ekonomik rahatlama sağlamış olacaktır.

1.3.2. Mali Nedenler

Kamu harcamalarını karşılama noktasında ihtiyaç duyulan en önemli kalemi vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin ödeme süresinde tahsili devlet açısından önemli olduğu için vergi gelirlerinin tahsilinde zaman unsuru önemli yer tutar. Zaman unsuru sorununu gidermek kısa sürede mümkün olmadığı için, çözüm amacıyla ortaya çıkan vergi afları ile tahsili zora girmiş alacakların bir kısmını tahsil ederek hem devlete kısa zamanda ihtiyaç duyulan gelirin sağlanması hem de bu şekilde bütçe açıklarının kapatılması hedeflenmektedir (Eker, 2006: 30).

Bu şekildeki normal olmayan işleyişten sağlanan tahsilattan yeni bir gelir oluşturulup oluşturulmadığı konusunda her ne kadar görüş birliği olmasa da, devlet hazinesine sıcak para tedariki sağlandığı için özellikle 2000 yılı sonrasında ülkemizde bu yola çok sık başvurulmuştur.

Devlet işleyişindeki sürekliliği hâkim kılmak adına hizmetlerin aksatılmadan yürütülmesini sağlamak toplanacak gelire doğrudan orantılıdır. Gelirlerin zamanında ve belirlenen tutarda tahsil edilememesi giderleri karşılama noktasında hükümetler için önemli sorun doğuracaktır. Ortaya çıkan bu gelir gider dengesizliğine kısa sürede çözüm üretmek, kısa süre de olsa rahatlama sağlamayı gerçekleştirmek iki şekilde mümkündür (Atçeken ve diğerleri, 2018: 60).

Hükümetlerin başvurduğu çözüm yollarından birincisi harcamaları kısmak ikincisi de vergi artışı yoluna başvurmaktır. Ancak; harcamaları kısmak ya da vergileri artırma hükümetlerin tekrar seçilebilme ihtimalini zayıflatacağı için fazla başvurulmuş çözüm yollarından değildir. Bu nedenle ek gelir sağlamak amacıyla kolay finans sağlama araçlarından biri olan vergi aflarına başvurulur. Çoğu zaman yılda birden fazla kez başvurulmuş yapılandırma kanunları ile vergi oranlarında artışa başvurmadan kısa vadeli fon ihtiyacına çözüm sağlanacaktır (Yaraşır, 2013: 180).

1.3.3. Sosyal Nedenler

Yapılandırma kanunlarının doğuşu temelde iki sosyal nedene dayanmaktadır. Bunlardan birincisi vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflerle vergi idaresinin tespit edemediği ya da vergi idaresince denetlenebilen mükellefler arasında ortaya çıkan eşitsizliğe çözüm sunmaktır. İkinci neden ise beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminde gerek idare tarafından yapılan yanlışlıkları gerekse de yargısal hataların sonucu oluşan haksızlıkları en aza indirmek suretiyle kendi içinde sosyal adaleti sağlamaktır (Şanver, 2018: 42).

Yapılandırma kanunlarının çıkarılış zorunluluğunu gerektiren sosyal gerekçelerden bir diğeri de, ceza hukuku çerçevesinde yapılan af düzenlemelerinin vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getiremeyen veya eksik yerine getiren mükelleflerin mali yaptırımlar nedeniyle uğradığı haksızlığı azaltma düşüncesinde yatmaktadır. Çünkü vergi ile kurulan ilişki aynı zamanda toplumun düzenini ilgilendiren bir diyalog bütünüdür. Bu diyalogun bozulması her anlamda kamu düzenini olumsuz etkileyecektir (Uyguralp, 2019: 109).

Yapılandırma kanunlarına yukarıda sayılan gerekçeler dışında mükellefler üzerinde oluşan psikolojik baskıyı azaltma, mükelleflerin geçmişteki hatalarını düzeltmeleri için fırsat sunmak suretiyle gelecekte vergi itaatinin sağlanmasına katkı sunması ve kayıt dışı kalmış mükellefleri kayıt altına alarak oluşacak rekabet eşitsizliğini giderme gibi nedenlerle de başvurulmaktadır (Tekin ve diğerleri, 2013: 10).

1.3.4. Siyasi Nedenler

Af müessesesi, ulusların yaşadığı siyasi krizlerin akabinde süreci yatıştırmak gayesiyle başvurulan bir düzenlemedir. Adli aflarda olduğu gibi vergi aflarında da benzer amaçlar güdülerek hayatın hızla değişen şartlarının gerisinde kalmış uygulamalar sonucu toplumlarda doğurduğu sosyal ve siyasal açıkları kapatma noktasında önemli bir rol yüklenmiştir. Vergi aflarına yüklenen bu görevler sonucu,

eski hükümetlerin mali işlemleri tasfiye edilerek, yeni yönetime temiz bir başlangıç imkânı sağlanmıştır (Şenyurt, 2008: 91).

Yapılandırma kanunlarının çıkarılış nedenlerinden birisi de politik kararlardır. Siyasi mekanizma çoğu zaman politik bir tavırla oy alabileceği kitleyi artırabilmek adına kamu alacaklarından fedakârlık yapabilmekte böylece süresinde vergisini ödeyen kesimle vergi ödemeyen kesim arasındaki vergi yükü açısından adaletsizliğe neden olabilmektedir. Bu durum seçim dönemlerinde mükellef gruplarını farklı beklentilere yönelterek vergi aflarının çıkarılmasına ortam hazırlamaktadır (Yelman, 2017: 70).

Bununla birlikte seçmenleri ile sorunlarını çözmek isteyen siyasi irade, özellikle seçim dönemlerinde vergi aflarını siyasi bir tasarruf aracına dönüştürmektedir. Toplumsal barışa katkı sunmak, hızlı bir finansman kaynağı oluşturmak ve diğer sorunlara ivedilikle çözüm üretebilmek için vergi afları günümüzde yadsınamayacak derecede önemli bir boyuta gelmiştir (Doğan ve Besen, 2008: 26).

Sonuç itibariyle, yukarıda açıklanan siyasi gerekçelerin dışında, hükümetlerin el değiştirmesi halinde eski hükümetin mali işlemlerini tasfiye etme, yurt dışında vergisel anlamda avantajlı olan ve vergi cennetleri olarak nitelendirilen yerlerde bulunan sermayenin makul bir oranda vergiye tabi tutulmak suretiyle ülke ekonomisine dâhil edilmesi gibi amaçlar taşımaktadır (Martin, 2013: 19).

1.3.5. Psikolojik Nedenler

Yapılandırma kanunlarının çıkarılış nedenlerinden bir diğeri de psikolojik gerekçelerdir. Psikolojik nedenlerin amacı, vergi mükelleflerini psikolojik anlamda etki altında tutarak vergi aflarının diğer gerekçelerinden beklenen amaçları gerçekleştirmeye yardımcı olmaktır (Akbulut, 2019: 36).

Vergi aflarının psikolojik nedenlerini, daha önce sorumluluklarını zamanında yerine getirmemiş veya eksik yerine getirmiş kişilerin, af sürecini fırsat bilerek geçmişteki cezai yaptırımlardan kurtulup benzer sorunlarla tekrar karşılaşmamak adına daha dikkatli hareket etmesi oluşturur. Alacakların yapılandırılması ile bu süreci daha

önce yaşamış mükelleflerin daha dürüst olması, sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi için bir şans verilmiş olacaktır.

Yapılandırma kanunlarından psikolojik anlamda olumlu bir netice beklense de çoğu zaman elde edilen sonuçlar olayın bu yönde olmadığını göstermektedir. Çünkü vergi afları, sık sık başvurulana olağan bir gelişme haline dönüştüğü sürece, mükellefler ileride tekrar yapılandırma kanunu çıkacağını düşünerek vergisel sorumluluklarını yerine getirme noktasında çok da fazla pozitif bir eğilime girmezler. Diğer taraftan ise çıkarılan af kanunları, vergisel sorumluluğunu zamanında yerine getiren dürüst mükellefler için aldatılma hissine sebebiyet vereceği için psikolojik olarak potansiyel vergi kaçağı olmalarının tetikleyici unsuru olacaktır (Özgüven, 2018: 41).

Vergi affından önce herhangi bir vergisel cezaya muhatap olup cezasını süresinde ödeyen mükellefler açısından ikinci bir adaletsizlik ortaya çıkacaktır. Bu durum temel ilkelerden olan vergide eşitlik ilkesini zedeleyecektir. Dolayısıyla yapılandırma kanunları ile iyi niyetli olup da vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren hem de cezaya muhatap olup yüklendiği cezayı süresinde ödeyen mükellefler aleyhine bir adaletsizlik doğacaktır (Şahin, 2014: 29).

Sonuç itibariyle, olumlu ve olumsuz yönleri farklı açılardan değerlendirildiğinde yapılandırma kanunları, mükelleflerin davranışları üzerinde olumlu bir yaklaşımdan ziyade olumsuz bir sonuç doğurmuş olacaktır.

1.3.6. Teknik ve İdari Nedenler

Vergi sistemindeki istikrarsızlık ile vergi kanunlarının sürekli değişmesi vergi kanunlarının karmaşık bir yapıya bürünmesine neden olmuştur. Bu noktada ortaya çıkan sorunun toplumsal mutabakatla ele alınıp kalıcı bir çözümle nihayete erdirilmesi kaçınılmaz bir zorunluluk halini almıştır (Karaosmanoğlu, 2009: 43).

Yapılandırma kanunlarının teknik ve idari nedenlerinin en başında vergi idaresi ile vergisel davalar yer almaktadır. Gerek vergi idaresi gerekse de vergi yargısının yoğun iş yükü kamunun alacaklarının tahsilini çok fazla uzatmaktadır. Tahsil noktasında ortaya çıkan bu durumun varlığı af yasalarının temel gerekçeleri arasında

yer almaktadır. Yapılandırma kanunları yoluyla birikmiş vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsili mümkün hale gelmektedir. Başka bir boyuttan değerlendirildiğinde ise uygulamadaki sistemin değişimi ve yeni sistemin başarılı olabilmesi geçmişte aksaklık yaratan uygulamalara son verilmesinden geçmektedir (Şenyurt, 2008: 90).

Yapılandırma kanunlarını doğuran idari nedenlerinin temelinde ise, etkin ve yeterli vergi denetiminin olmamasından kaynaklı olarak ortaya çıkan büyük çaplı vergi kaçakçılığı gelmektedir (Hoşnut, 2015: 42). Ülkemizde 2015-2019 yılları arasındaki mükellef sayısı ve inceleme oranları incelendiğinde vergi denetim oranının her geçen yıl azaldığı göze çarpmaktadır. 2015 yılında 58.676, 2016 yılında 49.817, 2017 yılında 44.182, 2018 yılında 44.376 ve 2019 yılında da 40.763 mükellefin incelemesi yapılmıştır. Bu rakamlara göre 2015 yılında %2,32 olan inceleme oranının, 2016 yılında %1,96, 2017 yılında %1,68, 2018 yılında %1,63 ve 2019 yılında %1,45'e gerilediği görülmektedir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2019: 70). Söz konusu veriler ülkemizdeki denetimin etkin ve yeterli olmadığını açık ve net bir şekilde ortaya koymaktadır.

1.4. YAPILANDIRMA KANUNLARININ BAŞARI KOŞULLARI VE SONUÇLARI

Yapılandırma kanunlarından beklenen tahsilâtın sağlanabilmesi, her şeyden önce söz konusu düzenlemelere girişilmeden önce siyasi iradenin süreci başarıya götürecek yolları ince ayrıntısına kadar belirlemiş olmasına bağlıdır. Bu kapsamda yapılandırma kanunlarının olumlu ve olumsuz etkileri birlikte değerlendirilerek, kanunun çıkarılıp çıkarılmaması yönünde karara varılmalıdır. Sonuçları tam olarak hesap edilmeden çıkarılacak başarısız bir yapılandırma kanununun, özelinde vergi idaresi ve yönetimini genelinde ise siyasi iradeyi yıpratacağı açıktır.

Her yapılandırma kanununun başarısı, kendi içerisinde taşıyacağı özelliklerde ve ekonomik koşullarda saklı olsa da yasal düzenlemelerin çoğunluğunda olması gereken asgari koşulları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür: (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 255).

• Birinci koşul, çıkarılacak düzenlemeye uygun nitelikte olan, diğer bir anlatımla sorumluluklarının bilincinde olmayan mükellefleri ve borçluları sistemin içine çekebilecek “kabul edilebilir” özellikte olması gerekir.

• İkinci koşul, yapılandırma kanunlarının içerik, işleyiş ve sınırlarının (kapsamının) açık olarak belirlenmiş olması gerekmektedir.

• Yapılandırma için üçüncü koşul, düzenlemenin teşvik yönünün belirlenmiş olması gerekir. Uygulamada görüldüğü üzere, çıkarılan yapılandırma kanunları vergi ceza ve bunların faizlerinde indirim yaptığı gibi bazı vergi türlerinin aslında da kısmi indirim yolunu benimsemektedir. Bu kapsamda, affın getirisi ile vazgeçilen alacaklar yönünden doğurduğu sonuçların iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

• Dördüncü koşul, yapılandırma kanunlarının başlangıç ve bitiş sürelerinin önceden belirlenip; sürekli ya da periyodik olarak çıkarılacağı yönünde borçlularda beklentiye yer vermemesi gerekmektedir.

• Sonuncu koşul ise, kanunların çıkarılış zamanlamasının ülkenin içinde bulunduğu koşullar dikkate alınarak, adil ve hakkaniyete uygun olması yapılandırmanın başarısı için şarttır.

Yukarıda açıklanan hususlarla beraber yapılandırma kanunları çıkarılırken başarı sağlanabilmesi için nasıl bir yol haritası izlenmesi gerektiği aşağıdaki tabloda ana hatlarıyla gösterilmektedir.

Tablo 1: Yapılandırma Kanunlarının Amaç ve Kapsamı

AMAÇ	KAPSAM
Hedef Kitle	Herhangi bir mükellefiyeti olmayanlar ile beyanname vermeyenler Vergi kaçakçılığı yapanlar
Kapsama Girenler	Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi Diğer başlıca vergi türleri
Vazgeçilenler	Gecikme faizi ve gecikme zammı ile tutar yönlü vergisel sorumluluklar Adli süreç
Uygulanma Şekli	Yaptırımlarda meydana gelecek artış Denetimlerin sıklaştırılması Vergisel reformların hayata geçirilmesi
Süre	Kısa ya da uzun süreli, devamlı veya belirli sayıda Belirlenecek kurallar çerçevesinde alınacak kararlarla
Yapılandırma Programı	Elde edilen getiri ile her türlü illegal yapıların ortadan kaldırılmasında mücadele eden kurum ve kuruluşlara destek sağlanmalıdır. Çıkarılacak kanunlarla birlikte yurt dışından getirilen varlıkların meşruiyeti ortaya konmalıdır.

Kaynak: Güler, 2020: 259

Çıkarılan diğer kanunlar gibi yapılandırma kanunlarının da doğurduğu sonuçlar itibariyle olumlu ve olumsuz birçok yönü bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemelere yönelik bir kısım görüş bu düzenlemelerin olumlu yönünün olduğunu bir kısım görüş ise aksini öne sürerek ortak bir noktada birleşmemiştir. Yapılandırma kanunlarına olumlu yönden bakan kesimin savunduğu temel görüş, yapılandırma kanunlarının idarenin ve yargının iş yükünü hafifletirken bir taraftan da hazineye kısa sürede ek kaynak sağladığı ve bu sağlanan kaynağın bütçe açığının azaltılmasına katkı sunduğu gibi enflasyonun artışına da engel olduğu yönünde olmuştur.

Yapılandırma kanunlarına karşı olan görüşün öne sürdüğü eleştirilerin başında ise vergi bilinci oluşmuş basiretli mükelleflerin çıkarılan af kanunları sonucu vergi uyumundan uzaklaşacağı, uygulamanın bu mükellefler aleyhinde eşitsizlik yaratarak adalet duygusuna karşı soru işareti oluşturacağı noktasında birleşmektedir. Ayrıca, bu tür uygulamaların mükelleflerde vergiye karşı itaatsizlik noktasında cesaret oluşturarak hukuksuz uygulamaların artması sonucunu doğuracağı, idarenin uzun vadede telafisi zor sürece taşınacağı noktasındadır.

Söz konusu düzenlemelere ilişkin kamuoyunda oluşan olumlu ve olumsuz değerlendirmeleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

1.4.1. Yapılandırma Kanunlarının Olumlu Sonuçları

Yapılandırma kanunlarını savunan kesime göre, söz konusu düzenlemelerin faydasının daha çok olduğu yönünde görüş hâkim olmakla beraber, bu düzenlemelerin sağlayacağı faydalar noktasında üzerinde görüş birliğine varılan hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Savaşan, 2006: 45).

- Alacakların tahsilâtında uzun vadede çok fazla katkı sağlamasa da kısa sürede önemli bir artış meydana getirir.
- Birçok ihtilafli konu hakkında uzlaşa sağlanacağı için, idarenin yönetim maliyetlerini azaltacağı gibi, yargının üzerindeki yükü de azaltır.

- Vergi idaresinin ekonomik anlamda daha da güçlenmesine katkı sunacağı için bireylerin vergi ödememe dirençlerini kırarak uzlaşa ve dayanışmayı sağlamak suretiyle vergiye uyumunu artırır.

- Bireylere vergisel sorumluluklarını tekrar gözden geçirme noktasında yeni bir fırsat sunacağı için, verginin tabana yayılmasında aktif rol oynar.

- Olağanüstü dönemlerde yürürlüğe konulan anti demokratik bir kısım ekonomik uygulamaların toplumda meydana getirdiği adaletsizlikleri ortadan kaldırmak veya azaltma noktasında bir imkân sunacağı için, toplumsal barışın inşa edilmesine katkı sağlar (Yelman, 2017: 73).

- Bu düzenlemelerle mükelleflerin ve diğer borçlu kesimin psikolojisine olumlu bir katkı sunulmak suretiyle kayıt dışılık ve kaçakçılığın azaltılması sağlanır.

- Vergisel ödevleri yerine getirmemiş veya eksik yerine getirmiş mükelleflerin tespitine olanak sağlayarak, bu kişilerin vergi idaresi tarafından sonraki süreçlerde izlenebilmesinin önünü açar.

- Yapılandırma kanunları ile borçlarını ödeme imkânına kavuşan mükelleflerin çalışma istekleri artacağı için, hem bireysel olarak doğrudan hem de devlet dolaylı yönden kazançlı çıkmış olacaktır (Demirci, 2015: 32).

Siyasi ve ekonomik buhranların sonucu ortaya çıkan sosyal ve politik yaraları saracağı, ceza hukuku bakımından bile afların uygulandığı bir ülkede vergisel suçlara af çıkarılmamasının adalet ve eşitlik ilkesini zedeleyeceği için bu soruna kısmen de olsa çözüm olacağı, vergi inceleme ve denetimindeki aksaklıklar nedeniyle eksik kalan oto kontrolü sağlayacağı gibi birçok gerekçe ile olumlu bakan görüşte mevcuttur (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104-107).

Yapılandırma kanunlarını savunanlar, bu düzenlemelerin potansiyel vergi gelirlerini ve diğer kamu alacaklarının tahsilâtını artıracığı yönünde görüş birliğine varmaktadır. Ancak; bu görüşlerin gerçekleşmesi için bazı hususların göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Her şeyden önce yapılandırma kanunlarının sürekli olarak tekrarlanmaması veya bu düşünce konusunda halkın ikna edilmesi gerekmektedir. Diğer bir husus ise yapılan düzenlemelerin sonucunda devletin vergi tahsil etme çabasının artması, vergisel suçlar için öngörülen cezaların ise artırılması gerekmektedir (Yumuşak, 1997: 41).

Sonuç olarak, yapılandırma kanunları ile vergi borcu başta olmak üzere kamuya olan borçlarını ödemeyen ya da ödeme gücü olmayan mükellefler ve diğer borçluların vergi sistemine tekrar dâhil edilerek “Pareto İyileştirme” diye nitelendirilen ve bir mükellefin vergi borcunu ödeyerek sağlanan en uygun dağılıma başka bir mükellefin ekonomik durumunu kötüleştirmeden ulaşabilme imkânına kavuşabilmektedir. Daha sade anlatımla vergi affı düzenlemeleri ile başkalarının durumunda herhangi bir negatif etki meydana gelmemektedir (Kaya ve diğerleri, 2017: 167).

1.4.2. Yapılandırma Kanunlarının Olumsuz Sonuçları

Bir kısım görüş yapılandırma kanunlarının olumlu yönlerinin olduğunu ancak, doğuracağı olumsuzlukların sağlayacağı faydadan daha fazla olduğunu ifade etmektedir. Söz konusu kesimin üzerinde birleştiği olumsuzluklar aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Şeren ve Dedebeğ, 2013: 8).

- Yapılandırma kanunları kamuya karşı borcu olan kişileri sürekli olarak af ve ödeme kolaylığı beklentisi içerisinde sokarak alacakların tahsilini olumsuz yönde etkileyecektir. Ayrıca, uygulanan cezaların söz konusu düzenlemelerle ortadan kaldırılması cezaların caydırıcılık yönünü zedeleyeceği gibi bu tarz eğilimlerin artmasını teşvik edecektir.
- En büyük yapılandırma kaynağı olan vergileri dikkate değer bir durumdan çıkarıp önemsiz hale getireceği gibi, vergisini zamanında ödemeyen basiretsiz mükellefleri cesaretlendirecektir.
- Vergisini zamanında ödeyen sorumlu mükellefler başta olmak üzere devlete karşı borcu olan kişilerin cezalandırılmasına sebep olacağı gibi dürüst olmanın ahlaki yönüne de zarar verecektir.
- Belirli bir tutarın altında kalan alacaklar, herhangi bir şart ve müracaat olmaksızın silineceğinden, silinen küçük ve göz ardı edilen bu gelirlerin artması devlet için önemli bir gelir kaybına neden olacaktır.
- Toplumda adalet ve eşitlik duyguları zayıflayacağı gibi, dürüst mükelleflerin yapılacak vergilendirmeye karşı tepki vermesine neden olacaktır.

- Mükellefler hesaplayıp beyan ettikleri matrahtan ziyade söz konusu düzenlemelerle belirlenen matrahı esas almaya zorlanacağı için, mükellefler vergi kanunlarına aykırı hareket etmeye yönelecektir (TÜRMOB Yayınları, 2019: 269).

Ayrıca basiretli mükellefler aleyhine rekabet eşitsizliğine neden olabileceği gibi, toplumsal ahlak yönünden de tahribata yol açabilecektir. Devlet otoritesini sarsmak suretiyle vergi yönetimine duyulan güven zedelenecek, vergi kaçırmanın suç unsuru olarak düşünülmemesi gibi sonuçlar doğacaktır (Kargı ve Yüksel, 2010: 33).

Yapılandırma kanunlarının sıralanan sonuçları dışında, mali suçlar genellikle bilerek ve isteyerek yapılan suçlar arasında olduğu için diğer adi suçlarla aynı şekilde değerlendirildiğinde gerek stopaj gibi kaynakta kesinti yapılan gerekse de dolaylı vergiye tabi kesimler için dengesizliğin artmasına neden olacaktır (Doğan ve Besen, 2008: 34).

Söz konusu düzenlemeler sonuçları bakımından içselleştirildiğinde, af kanunlarının olumsuz yönlerinin ağır bastığı, affı eleştirenlerin düşüncelerinin ekonomik ve sosyal gerçekleriyle daha uyumlu olduğu, bu nedenle de yapılandırma kanunlarından beklenen faydanın sağlanamadığı rahatlıkla söylenebilir. Son yıllarda vergi tahsilâtını artırmaya dönük kısa aralıklarla başvurulmuş yapılandırma kanunlarının çıkarıldığı dönemlerde bile tahsilât oranına ciddi anlamda katkı sunmadığı gibi bazı durumlarda tahsilâtı azalttığını söylemek bile mümkündür (Yalçın ve Başer, 1996: 110).

Tüm bu olumsuzluklar nedeniyle, yapılandırma kanunları bireyleri bilinçli olarak vergi ödememe ya da “vergiden kaçınma” gibi “doğal tepki” şeklinde tanımlanan sivil itaatsizlik ortamına sürüklemek suretiyle vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasına ve genişlemesine neden olacaktır. Genişleyen vergi dışı piyasa ekonomisi, vergi kaybına yol açarak bütçe gelirlerinde azalmaya neden olmak suretiyle kamu harcamalarında finansman sorununu ortaya çıkaracaktır. Bunlara ortam hazırlamamak için, mali aflara anayasa ve diğer kanunlarla kısıtlama getirilmesi, mükelleflerin vergi dışı piyasa ekonomisine yönelmelerinin önüne geçmek suretiyle vergisel görev ve sorumluluk bilincini arttıracaktır (Aktan, 2001: 187).

1.5. YAPILANDIRMA KANUNLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİLERİ

Mükelleflerin herhangi bir zorlamaya maruz kalmadan, vergisel sorumluluklarını süresinde ve eksiksiz yerine getirmesi olarak tanımlanan vergi uyumu veya yabancı yazındaki karşılığı ile “vergi istekliliği”, mükelleflerin gelirlerini doğru beyan edip giderlerini doğru uygulaması, beyannamelerini doğru düzenleyip süresinde vermesi ve tahakkuk eden verginin zamanında ödenmesi gibi unsurları kapsar. Söz konusu zorunlulukların kanuna uygun bir şekilde yerine getirilmesi mükelleflerde vergi uyumunun tam anlamıyla yerleştiğinin en temel göstergesidir. Ancak günümüzde vergi uyumunun yerini “insanlar neden vergi öder” şeklinde sorgulama almıştır. Bu soruyu ortaya çıkaran en önemli etken, insanların ceza ve denetim olmadan da vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmesidir. Bu nedenle vergi uyumunu sağlayan tek etkenin ceza ve denetim olmadığı, bunun dışında psikolojik faktörlerinde vergi uyumunda etkili olduğudur (Keleş, 2019: 36).

Vergiye uyumu etkileyen birçok neden olmakla birlikte genel etkenleri ekonomik ve siyasi faktörler, serbest piyasanın işleyiş şartları, mükelleflerin ödeme imkânı, enflasyonun varlığı, kayıt dışı ekonominin varlığı, sosyal faktörler ve mali aflar şeklinde sıralamak mümkündür (Biberoğlu, 2006: 30).

Sayılan bu etkenlerin çoğu birbirinin neden ya da sonucu olmakla birlikte; bunlar arasında yer alan mali afların diğer ifadeyle yapılandırma kanunlarının vergi uyumuna etkisini yapılandırma kanunlarının niteliği, çıkarılma sıklığı, düzenleme öncesi ve sonrası alınan tedbirler ile bu tedbirlerin sonucuna göre ortaya çıkan başarısı belirlemektedir (Güleç, 2012: 162).

Bu açıklamalar doğrultusunda çıkarılan yapılandırma kanunlarının vergi uyumuna etkilerini olumlu ve olumsuz olmak üzere iki şekilde açıklayabiliriz.

1.5.1. Yapılandırma Kanunlarının Vergi Uyumuna Olumlu Etkileri

Vergilendirme sürecinde, vergiye uyum sağlayamamış olmakla beraber, bu uyumsuzluğun doğuracağı yaptırımlardan çekinen birçok mükellef bulunmaktadır.

Bu kişilerin bir kısmı bilerek ve isteyerek bu süreci yaşamış olabilecekken bir kısmını da bu sürece iten maddi sebepler bulunmaktadır. Bu mükellefleri dışlamadan yeni bir süreci başlatabilmek ve onları vergilendirme sistemine dâhil edebilmek adına yeni bir fırsat sunmak, hem birey hem de devlet adına faydalı sonuçlar doğuracaktır.

Kamuoyunda fırsat olarak gösterilen yapılandırma kanunları ile mükelleflerin sonraki dönemlerde elde edeceği toplam vergi gelirine daha düşük vergi oranıyla ulaşması sağlanarak bazı dürüst mükelleflerde bu avantajlardan yararlandırılabilir. Yapılandırmanın vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğini savunan bir diğer görüşe göre ise, mükelleflere sunulan hizmetin artırılması, sorumluluklarını artırıcı yönde geniş çaplı eğitim verilmesi ve vergi uygulamalarını geliştirmeye yönelik daha çok harcama yapılması ile bir defaya mahsus çıkarılan vergi yapılandırma kanunları gelecek dönemde mükelleflerin vergiye uyumunu artıracak ve kayıt dışılığın azalmasında önemli bir katkı sunacaktır (Güleç, 2012: 162-163).

Yapılandırma kanunlarının mükelleflerin vergiye uyumunu uzun vadede olumlu yönde etkileyeceği konusundaki görüşe göre bir defaya özgü çıkarılan yapılandırma, yüksek harcama ve vergi kaçırmayı önleme noktasında caydırıcı cezalarla birlikte uygulanırsa gönüllü uyuma katkı sağlayacaktır. Bu görüşü savunanların gerekçesi, yapılandırma kanunlarını birikmiş sorunların en iyi çözüm metodu olarak kabul etmeleridir. Bundan dolayı yeni ve etkin bir uygulama önceki durumdan bağımsız uyumsuzluğa neden olmayacaktır (Yaşar Çil, 2012: 73).

Kısaca ifade etmek gerekirse, mükelleflerde alışkanlık yaratmayan bir defaya mahsus çıkarılan ancak; bunun da önceden tahminine imkân vermeden ve ihtiyaçlar doğrultusunda hazırlanan yapılandırma kanunları, gerek idarenin iş yükünün hafiflemesinde gerekse de mükelleflerin vergiye uyumunun artmasında önemli bir araç olduğu gibi kayıt dışılığı azaltmak suretiyle bütçe gelirlerinin artmasına da fayda sağlayacak önemli bir anahtardır (Akın ve Kahraman, 2014: 61).

1.5.2. Yapılandırma Kanunlarının Vergi Uyumuna Olumsuz Etkileri

Yapılandırma kanunlarının vergi uyumuna olumlu katkı sunacağını düşünenler olduğu gibi aleyhte görüş bildirenlerde bulunmaktadır. Yapılandırma kanunlarının vergi uyumu üzerinde olumsuz etki bıraktıklarını düşünen kesimin üzerinde uzlaştıkları husus, vergi yapılandırmalarının vergide adalet ve eşitlik ilkelerine ters düştüğü, bu nedenle de sorumluluk bilincinde olan mükelleflerin aleyhine olacağı yönündedir.

Vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefler, vergi bilincinden uzak, yasal sorumluluklarını yerine getirmeyen mükellefler lehine yapılan düzenlemelere tepki gösterip mağdur olduklarını düşünerek vergi uyumundan uzaklaşabilirler. Bunun yanında vergi yapılandırmasının süreklilikten ziyade bir defa çıkarıldığı yönünde mükelleflerin buna inandırılması önemli bir etkidir. Aksi halde vergi uyumunun sekteye uğraması kaçınılmazdır (Atçeken ve diğerleri, 2018: 65). Ayrıca, yapılandırma kanunları sonrasında vergi yönetimi tarafından reformların geri plana atılması, vergi yönetiminin otoritesine zarar vereceği gibi vergi denetiminin de etkinliğini azaltacak bunun sonucu olarak da vergi uyumunun sağlanması zora girecektir (Aygün, 2012: 90).

Yapılandırmalar vergi uyumunu artırmanın araçlarından olsa da bunun ülkemizdeki uygulanan tabloyla örtüştüğü söylenemez. Çünkü sıklıkla çıkarılan yapılandırma kanunlarının “afla aklanma alışkanlığı” edinmiş yeni bir mükellef tipini doğurduğu ve vergi uyumuna fayda sağladığı söylenemez (Akın ve Kahraman, 2014: 61).

Koç, (2019) mükelleflerin vergi aflarına bakışını, vergi aflarının vergi sistemine ve mükelleflere yönelik etkilerini 450 mükellefin katılımıyla gerçekleştirdiği bir anketle araştırmıştır. Çalışmaya katılanların %68,2’ si vergi yapılandırmalarının dürüst ve sorumluluk sahibi mükellefleri cezalandırdığı, %74,75’ i ise sorumluluk sahibi basiretli mükelleflerde de zamanla vergi kaçırma eğilimini artıracığını, ankete katılanların %52’ lik bir kesimi vergi aflarının eşitlik ve adalet duygusunu zedelediği, %84’ lük kısmı ise Türkiye’ deki vergilendirme sisteminin adaletsiz olduğu yönünde görüş belirtmiştir (Koç, 2019:168).

1.6. BORÇLANMA KAVRAMI

Ülkelerin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi öncelikle yeterli kaynağa sahip olmasına bağlıdır. Bu kaynakların başında da vergi gelirleri gelmektedir. Bazı durumlarda vergi gelirleri söz konusu kaynakların finansmanında yetersiz kalmaktadır. Böyle bir durum beraberinde hem bütçe açıklarını hem de bu açıkların ne şekilde çözüleceği sorununu ortaya çıkarmaktadır (Şen ve diğerleri, 2007: 2).

Borç, kelime anlamı olarak “*Geri verilmek üzere alınan veya ödenmesi gerekli para veya başka bir şey*” demektir. (www.tdk.gov.tr). Borçlanma ise “*Belirlenen amaçlara eldeki mali araçları kullanarak (kamu ekonomisi değişkenleri) ulaşmayı*” ifade eden maliye politikası araçlarından birisidir. Klasik iktisatçılar borçlanmayı, “*Devletin normal geliri olan vergilerin öne alınmış, iskonto edilmiş şekli*” biçiminde tanımlamıştır. Bu tanımın gerekçesinde, devlet elde ettiği vergi gelirlerini ileride bu gelirleri topladığı mükelleflere geri ödemek zorunda olmadığı halde, borçlanma için aynı şey geçerli değildir. Borçlanma durumunda ilerleyen dönemde borçlanılan kişi ya da kesime hem borç anaparası hem de bu borçlanmaya ilişkin faiz ödemesi yapılmaktadır. Bu nedenle borçlanma diğer kamu gelirlerinden farklı olarak gerçek bir kamu geliri olarak kabul edilmemiştir (Ulusoy, 2004: 38).

Ülkeler borçlanma yolunu tercih ettiği zaman, borç verecek kişi ya da kuruluşların tasarruflarını transfer etmiş olacaktır. Buna karşın, borcun vadesi geldiği zaman anapara ödemesi; diğer yıllarda da faiz ödemesi yapacağı için borçlanma çift yönlü bir kamu geliri sayılmaktadır.

Ülkeleri borçlanmaya iten nedenler ekonomik, siyasi ve teknik nedenlerden kaynaklansa da bunların içerisinde en önemlisi kamuya finansman sağlama ihtiyacıdır. Devlet borçlanmaya başvurduğu zaman, kamu harcamalarını karşılamaya yetecek tutarda vergi ve diğer kamu gelirinin alınmasını da ertelemiş olacaktır. Ancak; bazı durumlarda yapılan harcamaların vergi ve benzeri kamu gelirleriyle değil de borçlanma yoluyla finanse edilmesi gerekebilir. Bu şekilde kamu harcamalarının karşılanmasını borçlanmanın nedenleri olarak nitelendirmek mümkündür. Söz konusu nedenleri başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: (Elif Yılmaz, t.y: 44-47).

- Savaş, doğal afet gibi birtakım olağanüstü kamu harcamalarının normal gelirlerle finanse edilmesinin zor olduğu durumlarda söz konusu harcamalara finansman kaynağı olması için,
- Mali anlamda kendi kendine yetebilen bazı yatırımlara yönelik bütçelerin finanse edilmesi için,
- Kamunun sağladığı gelirlerin, giderlerini karşılayamayacak seviyede olması nedeniyle ortaya çıkan bütçe açıklarını kapatmak için,
- Ülkelerin kalkınması için gerekli olan sermaye birikiminin yetersizliği nedeniyle ortaya çıkan sermaye malı ve teknolojinin ithali için,
- Kar oranlarının düşmesi nedeniyle gelişmiş ülkelerin biriken fonlarını verimle bir alanda değerlendirme düşüncesinden hareketle, az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere borç verme isteği,
- Gelişmekte olan ülkelerde görülen ödemeler bilançosu açıklarına çözüm üretmek ve bu sayede ekonomik krizleri aşabilmek için,
- Borç yönetimi amacıyla, yüksek faize tabi bazı borçların düşük faizli borçlarla değişimine yönelik (konversiyon) yeniden borçlanma için,
- Borç servisi gereği yapılması gereken ödemelerin finansmanı için,
- Enflasyon dönemlerinde maliye politikasının bir gereği olarak, talep fazlalığını gidermek için (Türk, 2006: 264-268).
- Özel sektör ekonomide kullanılmayan atıl fonlarını cari veya yatırım harcamalarında değerlendirmek amacıyla borçlanma yolunu tercih eder (Kalenderoğlu, 2006: 233).

Yukarıda sıralanan nedenler değerlendirildiğinde, az gelişmiş ülkelerin tasarruf azlığından dolayı borçlanmaya daha fazla ihtiyaç duyduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Çünkü az gelişmiş ülkelerde bütçe açığının fazla olması makroekonomik dengeleri olumsuz etkilemektedir. Bozulan ekonomik dengeleri düzeltme konusunda iç ve dış kaynakların gelişmiş ülkelerde olduğu gibi kolaylıkla harekete geçirilememesi sorunun giderek artmasına neden olmaktadır. Bu şartlar altında bütçe açıklarını kapatmak ve ekonomik dengeyi yeniden sağlayabilmek için alternatif bir mekanizma olarak kamunun tahsilinde güçlük çektiği alacakların yeniden düzenlenmesi uygulamaya girmiştir (Özgüç, 2010: 26).

1.7. YAPILANDIRMA KANUNLARININ BÜTÇE ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Mali yılın başında uygulanmaya başlanılan bütçe kanunu, en sade anlatımla devletin yaptığı harcamalar ve topladığı gelirler arasındaki fark olan bütçe denkliliğini ifade eder. Parlamento, devletin sunacağı hizmetlerin aksamaması için hükümete harcama izni verdiği gibi, vergilerin tahsili ve gerekli durumlarda borçlanma yetkisi de vermektedir. Borçlanma yetkisini gerektiren durumlardan birisi de bütçe açığının ortaya çıkacağı öngörüsüdür (Pınar, 2006: 122).

Günümüz ekonomilerinde devletlerin topluma sunacağı hizmetler sürekli artış göstermesine karşın gelirler aynı oranda artış göstermemektedir. Bunun sonucunda da bütçe açığı sorunu ortaya çıkmaktadır. Başta işsizlik artışı ve enflasyon olmak üzere; yüksek reel faiz, ekonomik büyüme seviyesinde azalış, tasarruf eksikliği, cari işlemler dengesinde açık olmak üzere birçok olumsuzluğun sebepleri arasında yer alan bütçe açığı çoğu ülkenin karşılaştığı temel sorunların başında gelmektedir.

Türkiye, bütçe açığı ile 1950' li yıllarda tanışmıştır. 1970' li yıllara gelindiğinde yaşanan bunalımların da etkisiyle bütçe açıkları hızlı bir artış gösterse de 1980 ve 1990' lı yıllar, gerek Körfez krizi gerekse de terör olaylarındaki artışın da etkisiyle açığın kontrolden çıkıp zirveye ulaştığı ve ülke ekonomisi için büyük sorun teşkil ettiği dönemler olmuştur (Orkunoglu, 2010: 89).

Kamunun finansman açığının önemli bir bölümünü oluşturan bütçe açıkları, ülkemizin gelişmesi açısından da önemli bir sorun teşkil etmektedir. Birçok ekonomik sorunun ortaya çıkışında olduğu gibi bütçe açıklarının nedenlerinde de ülkelerin gelişmişlik durumu önemli bir etkidir. Gelişmiş ülkelerdeki bütçe açıklarını sosyal devlet hizmetleri, sosyal güvenlik transferleri ve büyümedeki düşüklük artırdığı gibi; gelişmekte olan ülkelerdeki bütçe açıklığının nedenlerini enflasyonun yüksekliği, ödemeler dengesindeki açıklık, kişi başına düşen milli gelirin düşüklüğü ve kamu harcamalarındaki artışlarla eş zamanlı artış göstermeyen kamu gelirleri artışları oluşturur (Dağ ve Tüğen, 2018: 219).

Bütçe açıklarının nedenlerini ekonomik, sosyal, siyasal ve yapısal açıdan özet olarak değerlendirdiğimizde kamunun hizmet alanında görülen genişleme, hükümetlerin uygulamaya koyduğu ekonomik programlardaki sapmalar, mali krizler, savunma

harcamaları için bütçeden ayrılan paylardaki artışlar, kayıt dışı ekonominin varlığı ve borç faizlerinin yüksekliği gibi gerekçelere bağlamak mümkündür (Dayar ve Dönmez, 2013: 84).

Bütçe açığını gelir ve gider olarak iki yönlü düşündüğümüzde, gelir kısmının giderleri karşılayamayacak seviyeye inmesi bu sorunun ortaya çıkmasına neden olacaktır. Gelir kalemleri arasında şüphesiz en fazla ağırlığa sahip vergi gelirlerinin yeterince artmaması sorunun temelini oluşturur. Bu noktada mükelleflerin kanun boşluğundan istifade ederek vergiden kaçınması, yasal olmayan yollarla vergi kaçırmaları ile belirli aralıklarla uygulamaya konulan yapılandırma kanunlarıyla devletin alacağından vazgeçmesi geliri azaltan etkenlerin başında gelmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAKLARININ YAPILANDIRILMASINA YÖNELİK HUKUKİ DÜZENLEMELER

Yaşanan olumsuz gelişmeler karşısında ekonominin büyümesine engel olacak riskleri azaltmak, gerek ekonomik gerekse politik riskler karşısında müteşebbislerin yatırım kararlarını doğru alabilmelerine imkân sunmak, Ar-Ge çalışmalarına destek vermek suretiyle yatırımların ülkeye gelmesine imkân sağlamak, özel sektörün kamuya olan borçlarını ödenebilir seviyeye getirmek, devam eden ihtilafları barış yoluyla çözüme kavuşturabilmek ve kayıt dışı varlıkları ekonomiye kazandırabilmek amacıyla çeşitli kolaylıklar sunan yasal düzenlemeler “yapılandırma kanunları” olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu kanunlar vasıtasıyla yatırım için daha uygun ortam sağlanarak, devlete karşı borçlu olanlara belirli şartlar dâhilinde ödeme imkânı sunulmaktadır (Pamukkale ve Bozkurt, ty: 1).

Kamu alacaklarının yapılandırılmasına yönelik düzenlemelere, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de sıkça rastlanmaktadır. Ülkemizdeki düzenlemeler özellikle 1960’ lı yıllardan sonra daha da artmıştır. Teknolojideki hissedilir ilerlemenin neden olduğu uluslararası bütünleşme, 2000’ li yıllardan sonra ekonomileri daha kırılgan bir noktaya getirerek krizlerin artmasına neden olmuştur. Artan krizlere çözüm üretme düşüncesi beraberinde yapılandırma kanunlarının uygulama sıklığını artırmıştır (Berksoy ve Kırçıçek, 2018: 138).

Çalışmamızın bu bölümünde 2003 yılından sonra çıkarılan “4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu”, “5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu” ile “6111, 6552, 6736, 7020, 7143 ve son olarak çıkarılan 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun” un amacı, içeriği ve uygulama esasları ile yapılan hukuki düzenlemelere yönelik eleştirilere yer verilerek, yapılandırma kanunlarının karşılaştırması ve getirdiği düzenlemeler açıklanmıştır.

2.1. YAPILANDIRMA KANUNLARININ GENEL ÖZELLİKLERİ

Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar farklı tanımlamalar altında, değişik içerik ve işleyişe sahip çok sayıda yapılandırma kanunu uygulamaya konulmuştur. Bu tarz yasal düzenlemelere gidilmesinde her ne kadar siyasi ve sosyal nedenlerin etkisi olsa bile temel gerekçe ekonomik nedenlerde saklıdır. Bu anlamda elde edilecek ekonomik getiri, düzenlemelerin taşıdığı içerik ve hitap ettiği kesimle özelliklerinin benzeşmesi yönünden doğrudan ilişkili olup; bunun gerçekleşmesi için yapılandırma kanunlarının birtakım genel geçer özelliklere sahip olması gerekmektedir.

Geçmiş uygulamalardan günümüze kadar çıkarılan yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, yapılandırma kanunlarının taşıdığı özelliklerin özet olarak aşağıdaki gibi olduğu görülmektedir (Tuğay, 2019: 537).

- Bu kanunlardan yararlanmak isteyenler için düzenlemelerde yer verilen başvuru süresi ortalama 2-3 aylık bir dönemi kapsamaktadır.
- Yapılandırma kanunlarından yararlanmak isteyenler için zorlama olmayıp, tamamen gönüllülük esası geçerlidir.
- Yapılandırma kanunları ile devlet alacağından (vergi aslı, faiz ya da ceza benzeri) kısmen ya da tamamen vazgeçerek borçlulara karşı bir nev'i fedakârlık göstermektedir.
- Bu kanunlar sadece içinde bulunulan dönem için geçerli olmayıp, genellikle birkaç yıla ilişkin hesap ve işlemlere yönelik alacaklar içinde çıkarılabilmektedir.
- 2000 yılı öncesinde çıkarılan yapılandırma kanunları ile devlet alacağın aslından da belirli oranda vazgeçtiği halde, günümüzdeki düzenlemelerde alacağın aslından vazgeçmemekte sadece cezaların bir kısmını ya da tamamını silmektedir.
- Anayasamızın 91. maddesi, olağanüstü ve sıkıyönetim dönemlerinde çıkarılacak Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile yapılacak vergi af düzenlemeleri hariç vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi aflarının idari düzenleme ile yapılamayacağını göstermektedir. Bu doğrultuda yapılandırma kanunları yalnızca kanun ile çıkarılabilmektedir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 140).
- Yapılandırma kanunlarında yer alan düzenlemelerden bazıları bir defaya mahsus uygulandığı gibi birden fazla uygulanabilecek şekilde de çıkarılmaktadır.

Aynı şekilde, yapılan düzenlemeler bazen belirli vergi türlerini kapsarken bazen de kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik diğer alacakların tahsilini de kapsamaktadır (Demirci, 2015: 15).

2.2. 2003 YILI SONRASI YAPILANDIRMA UYGULAMALARI

Devletler sunmuş olduğu hizmetlerin finansmanını sağlamak için gelire ihtiyaç duyar. Bu gelirler içerisinde de hiç şüphesiz en önemli yeri vergi gelirleri oluşturmaktadır. Devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla, toplumu oluşturan bireylerden ödeme güçlerine göre karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değer olan vergiler, çoğu zaman mükellefler açısından maddi yük olarak algılanır. Bu yükten kurtulmak için mükellefler yasal veya yasal olmayan çeşitli yollara başvurmak suretiyle vergi ödememe eğilimine girerler. Tahsilâtlardaki bu düşüş devletin ekonomik ve sosyal fonksiyonları başta olmak üzere birçok görevinin aksamasına neden olur. İşte bu noktada, hem alternatif bir gelir olması hem de tahsili zora girmiş alacakların tahsilâtının sağlanması için başvuru çözümlerinin başında kamu alacaklarının yapılandırılması düzenlemeleri gelmektedir.

Yapılandırma kanunları ile hazineye ek kaynak sağlamanın yanı sıra ekonomik krizleri giderme de amaçlanmaktadır. Bu benzeri uygulamalara sadece ülkemizde değil birçok gelişmiş ülkede de başvurulmaktadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletlerinin kırka yakın eyaletinde son yirmi yıl içinde vergi affı anlamında 117, emlak vergisi alanında ise toplamda 29 defa af düzenlemesi çıkarıldığı görülmektedir. Burada önemli olan husus afların çıkarılma sıklığından ziyade, elde edilen başarıdır (Yaraşır, 2013: 176).

Bu ve benzeri amaçlar çerçevesinde kamuya olan vergi ve diğer borçların yeniden yapılandırılmasına yönelik hukuki düzenlemeler, belirli aralıklarla hayata geçirilmektedir. Bu uygulamalarda kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, vergi beyanı ve matrah artırımı yoluyla vergi incelemesinden muafiyet, yurt dışı ve yurt içindeki varlıkların ekonomiye kazandırılması, stok beyanı ve muhasebe kayıtlarında düzeltme imkânı başta olmak üzere değişik oranlarda vergi cezaları ile gecikme faiz ve zamlarında indirim gibi kolaylıklar düzenlenmektedir.

Hatta çoğu zaman, geçmişteki yapılandırma kanunlarından faydalanıp ihlal eden borçlulara sonraki düzenlemelerle yeni haklar verilmektedir. Ülkemizde 2003 yılından sonra yapılandırma kanunlarına daha sık aralıklarla başvurulmuş olup, bu kanunların amacı, içeriği ve uygulama esaslarına aşağıda yer verilmiştir.

2.3. 4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNU

Ülkemizde tahsil edilemeyen kamu alacaklarının tahsilini sağlamaya yönelik belirli dönemlerde “vergi affı”, “vergi barışı”, “varlık barışı” gibi değişik adlar altında yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Kısa dönem içerisinde vergi gelirlerini artırmayı amaçlayan bu düzenlemeler kendi içerisinde de ekonomik, sosyal, siyasi ve psikolojik birçok amaç taşımaktadır.

1960 yılından 2003 yılına kadar çıkarılan yapılandırma kanunları içerisinde en geniş içerikli kanun olan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 27.02.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 2001 krizinden sonra çıkarılan ve geniş çaplı düzenlemeleri içeren söz konusu kanun tahsilâtlara, tarhiyatlara, incelemeye, vergi ve matrah artırımı ile stokların beyanlarına ilişkin 4 ana bölüm ve toplam 23 maddeden oluşmaktadır. Kanun içerisinde her ne kadar af kelimesi yerine “barış” kelimesi kullanılmış olsa da bunun sebebi kamu vicdanında eşitsizlik ve adaletsizlik düşüncesini ortadan kaldırma fikrinden başka bir şey değildir.

2.3.1. 4811 Sayılı Kanunun Amacı

2000’ li yılların başında ortaya çıkan ekonomik kriz Türkiye ekonomisini doğrudan etkilemiştir. Krizin etkisiyle bireylerin alım gücü azalmış, tüketimde meydana gelen azalma sonucu ise üretimde daralmalar meydana gelmiştir. Bu daralmanın etkisiyle çok sayıda işletme faaliyetini sonlandırmak durumunda kalmıştır. Tüm bu olumsuzluklar sonucu mükellefler vergi borçları başta olmak üzere kamuya olan borçlarını ödeyemez hale gelmiştir (Öztürk, 2003: 157). Yaşanan bu gelişmelerin mükellefler üzerinde yarattığı tahribatı azaltabilmek ve ödenemeyen kamu

alacaklarının tahsilini kısmen de olsa mümkün kılabilmek amacıyla 4811 sayılı Kanun yürürlüğe konmuştur.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, yapılan düzenlemelerle süresinde tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ödenebilecek seviyeye getirme amacı taşıdığı gibi, devletle vatandaş arasındaki ihtilafların barış yoluyla çözüme kavuşturulmasını ve bunun sonucunda da gerek yargının gerekse de vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesini amaçlamıştır (Vergi Sirküleri, 2013: 16).

Her ne kadar kanundan beklenti büyük tutulmuşsa da, 4811 sayılı Kanun sonucu itibariyle kalıcı bir çözümden ziyade geçici çözüm önerileri sunmuştur. Bu nedenle vergi ve vergi cezaları yönünden mali, suçlar yönünden ise genel bir af görünümünden öteye gidememiştir (Arslan, 2003: 77).

2.3.2. 4811 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları

Vergi Barışı Kanunu ana başlık olarak beş grupta toplanmıştır. Bunlar: (Yelman, 2013: 81).

- Tahsilâtları artırmaya yönelik düzenlemeler.
- Vergi incelemesi ile tarhiyat aşamasında olan dosyalara yönelik düzenlemeler.
- Matrah artırımına yönelik düzenlemeler.
- Stokların beyanına yönelik düzenlemeler.
- Diğer

4811 sayılı Kanun 31.08.2002 tarihinden önce tahakkuk etmiş vergilerle bu dönemden önceki işlemleri kapsamaktadır. Kanunun ana başlıklarını kısaca özetlemek gerekirse: (Dallı, 2006: 74).

Birinci bölüm, kesinleşmiş veya dava sürecinde olan alacakların tahsilini sağlamak için mükelleflerle ortak noktada buluşmayı, söz konusu kamu alacağının mükellefin ödeyebileceği bir seviyeye indirilmesini ve devlet ile borçlular arasındaki ihtilafları çözüme kavuşturarak yargının yükünü azaltmayı,

İkinci bölüm, vergi incelemesi veya tarhiyat aşamasında bulunan alacaklara ilişkin düzenlemeleri,

Üçüncü bölüm, kayıt dışı bırakılan kazançların ekonomiye kazandırılmasının teşvikine yönelik matrah artırımını uygulamasını içermekte olup; mükellefleri kanunda belirlenen oran ya da tutarda vergi beyanı ve matrah artırımını yapmaları koşuluyla incelenmeden muaf tutmayı,

Dördüncü bölüm, işletmelerin gerçek durumunu yansıtmayan stoklarının gerçeğe yakın hale getirilerek bu sorunlardan arınmış bir gelecek planlaması yapmayı,

Diğer bölüm ise, Gümrük Vergisine yönelik farklı düzenlemeleri hayata geçirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca kanunun diğer bölümlerinde, VUK' nun "Kaçakçılık" başlığıyla 359 maddesinde hüküm altına alınan, kasıt olmadan sahte belge kullananlara verilecek cezaları içeren düzenlemelerle, vergi dairesinin işleyişine kolaylık sağlamak ve iş yükünü hafifletmek adına verimliliği düşük tutarlı birtakım alacaklardan vazgeçmeyi içeren hükümler yer almaktadır.

Bu kapsamda 31.08.2002 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameler ile bu tarihten önce tahakkuk etmiş vergi, resim, harç ile bunlara bağlı gecikme faizleri ve zamları, eğitime katkı payları, Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ile bunlara bağlı gecikme zamları, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki alacaklar kanunun içeriğini oluşturmaktadır (Şahin, 2014: 84).

Bunun yanında kamunun tüm alacakları kanun kapsamına alınmamıştır. Örnek vermek gerekirse; SGK ve Bağ-Kur prim borçları, kaynak kullanımına ilişkin fon primleri, ihracata yönelik vergi iadesi, destekleme ve fiyat istikrarı fon primleri gibi bazı alacaklar kanunun kapsamı dışında tutulmuştur (Atay Coşkun, 2007: 24).

4811 sayılı Kanun kapsamında borçlulara tanınan kolaylıkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz: (Sönmez, 2014: 38).

- Vergi aslına bağlı olmayan ve kanunun yürürlük tarihi itibarıyla de ödenecek aşamadaki vergi cezalarının %20' sinin üç eşit taksitte ödenmesi, söz konusu cezaların dava konusu edilmemesi veya dava konusu edilenlerin de davalardan vazgeçilmesi koşuluyla geriye kalan kısmının %80' inin silineceği,

- Vergi mahkemelerinde dava açılmış ya da dava açma süresi devam eden ikmalen, re' sen ve idarece tarhiyatlara ilişkin vergi alacağının %50' sinin; gecikme zammı ve faizleri ile vergi cezalarının tamamının silineceği,
- Kanunun yürürlük tarihinden önce başlamasına karşın henüz tamamlanmamış vergi incelemelerine devam edileceği ancak; inceleme dönemleri için matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerin söz konusu vergi incelemelerinin iki aylık süre zarfında tamamlanamaması halinde incelemeye devam edilemeyeceği,
- Mükelleflerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ve stopaj yönünden kanunda belirtilen oranlarda vergi ve matrah artırımını yapmaları durumunda, artırılan yıllar yönünden vergi incelemesi yapılmayacağı,
- Kanunun yürürlük tarihinden önce devlete olan borçlarını yapılandırmış ancak; ekonomik gücü olmadığı için yapılandırma şartlarını yerine getiremeyen borçlulara bu kanunun yürürlük tarihinden sonraki taksitler için bu kanundan faydalanabilme kolaylığı getirileceği (Taşkın, 2006: 118).
- Gerçekte işletmelerde yer almasına karşın stoklara kaydedilmeyen makine, teçhizat, vb. emtialarını kanundan itibaren üç ay içerisinde meslek kuruluşuna tespit ettirmek suretiyle rayiç bedelle envanter defterine kaydedip bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmesi halinde herhangi bir ceza uygulanmayacağı (Taşkın, 2006: 121).
- VUK' nun 359 maddesinde hüküm altına alınan kaçakçılık suçlarını işleyenlerle ilgili suç duyurusunda bulunulmaması, soruşturma aşamasındakiler için herhangi bir takibat yapılmaması; ayrıca kesinleşmiş mahkûmiyetlerin infaz edilmeyeceği yönündeki düzenlemeleri içermektedir (Taşkın, 2006: 122).

2.3.3. 4811 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler

4811 sayılı Kanun getirdiği düzenlemeler ve sonuçları yönünden başarılı kabul edilse de bazı yönlerden eleştirilmiştir. Söz konusu kanuna yöneltilen eleştirileri özet olarak şu şekilde sıralayabiliriz: (Martin, 2013: 73).

- 4811 sayılı Kanunda diğer yapılandırma kanunlarında olduğu gibi kalıcı bir çözümden ziyade geçici bir kolaylık sağlamış, vergi borçlarını zamana yaymayı ve tamamen silmeyi temel almıştır.

- Dili itibariyle karmaşık olup; çok sayıda rakam ve orana yer verilmiştir. Bu durum kanunun kötü niyetli kullanımına ortam sağlamıştır.
- SSK ve Bağ-Kur primlerine yönelik herhangi bir düzenleme yapılmayarak küçük ölçekli esnaflar dikkate alınmamıştır.
- Vergisini süresinde ödeyen kesim için bir indirim ya da avantaj getirilmediği için söz konusu kitle cezalandırılmış bir konuma gelmiştir.
- Çıkarılış amacı kriz sürecini atlatmak olduğu halde, uygulamaya bakıldığında beş yıllık sürece yayılmıştır.
- Her ne kadar toplumsal uzlaşmayı sağlamak suretiyle vergi tahsilâtında artışı amaçlasa da, vergi sistemindeki bilinen eksiklikleri gidermeye yönelik herhangi bir düzenleme içermemiştir (Taşkın, 2006: 121).

2.4. 5811 SAYILI VARLIK BARIŞI KANUNU

4811 sayılı Vergi Barışı ile vergi yazınına giren “barış” kelimesi, 5811 sayılı Kanunla yurt dışında bulunan varlıklarla yurt içinde olup da kayıtlı olmayan varlıkların ekonomiye kazandırılmasını esas alan ve adında geçmese de barışı temel felsefe edinen “Varlık Barışı” olarak yürürlüğe girmiştir.

5811 sayılı Kanunun gerekçesi, 2007 yılının ortalarında mali piyasalarda başlayıp 2008 sonunda dünya çapında bir krize dönüşen ekonomik bunalıma dayanmaktadır. Kriz ilk olarak finans sektöründe ortaya çıkmış daha sonra derinleşerek reel sektörü de etkisi altına almıştır. Bunun sonucu olarak krizden etkilenen ülkeler sorunun çözümü için değişik para ve maliye politikası araçlarını devreye sokarak ekonomilerini hem resesyona karşı korumaya çalışmışlar hem de uzun vadede büyümeye katkı sağlamayı amaçlamışlardır. Krizden etkilenen diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de krizden zarar gören sektörleri korumak amacıyla vergisel teşvikler başta olmak üzere birçok teşviki içeren düzenlemeler yürürlüğe konmuştur (Özpehriz, 2009: 148).

Bu doğrultuda, toplam 6 maddeden oluşan 13.11.2008 tarih ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, 27062 sayılı Resmi Gazetede 22.11.2008 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde ekonomik istikrarın kalıcı olarak sağlanamamış olması, kambiyo mevzuatının karmaşıklığı, vergi yükünün ağırlığı, yurt dışında çoğu ülkede uygulamaya konulan teşvikler nedeniyle yurt içi sermayenin dışarıya çıkması 5811 sayılı Kanunun düzenleme gerekçesini oluşturmaktadır (Şahin, 2014: 90).

2.4.1. 5811 Sayılı Kanunun Amacı

2007 yılının ortalarında ABD’ de öncelikle konut piyasasında ortaya çıkıp bir yıl içinde mali piyasaları da etkileyen ve tüm dünyada derin bir resesyon yaratan sürecin sonunda bankacılık krizi ortaya çıkmıştır. 2008 yılının son çeyreğinden itibaren dünya ekonomisinde olduğu gibi Türkiye ekonomisinde de etkisini gösteren küresel kriz beraberinde borç krizini doğurmuştur. Böylece dış piyasada talebin azalması ile ülkemizde de ihracat önemli ölçüde daralmıştır. Bu durum banka ve şirketler başta olmak üzere bütün sektörleri etkilemiş yatırım ve tüketim taleplerinde ciddi azalmalar meydana gelmiştir. Öyle ki 2008 yılının ilk çeyreğinde Türkiye ekonomisi %7 gibi önemli bir büyüme yakalamışken ikinci ve üçüncü çeyrekte bu büyüme oranı %2,8 ve %0,8’ lere kadar gerilemiştir (TÜRMOB Ekonomik Rapor, 2018: 42).

Bu süreçte yaşanan likidite sorununa çözüm üretebilmek amacıyla birtakım ekonomik tedbirler hayata geçirilmiştir. Bu düzenlemelerin başında da 5811 sayılı yapılandırma kanunu gelmektedir. Söz konusu kanunla yapılan düzenlemeler 2009 yılı ortalarında etkisini göstermeye başlamış ve ekonomi yeniden büyüme eğilimi yakalamıştır.

5811 sayılı Kanunun “Amaç ve Kapsam” başlıklı 1. maddesinin birinci fıkrasında *“Bu Kanunun amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak*

konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır.” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre 5811 sayılı Varlık Barışı ile üretimdeki azalış başta olmak üzere, enflasyon ve işsizlik gibi sorunlara kalıcı çözüm bulmak amaçlanmıştır. Bunun yanında yaşanan küresel krizin Türkiye ekonomisini daha az etkilemesi için çözüm üretmek ve ekonomide canlılığı sağlayarak işletmelerin sermaye yapılarını güçlü kılmak hedeflenmiştir (Güler, 2016: 17). Bu amaca yönelik kanunda yer verilen düzenlemelerden birisi de, vatandaşların yurt dışındaki döviz birikimlerini yurt içine getirmelerini teşvik ederek ekonomik krizin etkisini hafifletmek, yurt içindeki işletmelerin sermaye yapılarını güçlü kılarak kriz dönemlerinde likidite sorunu yaşamamalarını sağlamaktır (Bayram, 2009: 65).

Sayılan amaçların dışında bu kanun esasında hazineye gelir sağlamayı amaçlamıştır. Gelir sağlama kanununun temel amacı olarak da gösterilebilir. Çünkü yurt içindeki varlıklardan %5, yurt dışından ülkeye getirilen varlıklardan ise %2 oranında vergi alınması bu amacı gerçekleştirmeye yönelik yapılmış bir düzenlemedir (Yelman, 2013: 87).

Yurt dışındaki varlıkların ekonomik değerinin 150 milyar doları bulunduğu düşünülürse, bu rakamın yarısının dahi beyan edilmesi, hem reel sektörü rahatlatacağı gibi hem de finansal piyasadaki likidite sorununa çözüm olacaktır. Kanunda gelir sağlama amacı taşıyan bir diğer düzenleme ise incelenme durumu ihtimal dâhilinde olan mükelleflerin matrah ve vergi artırımını yoluyla kanundan yararlanmasını sağlayarak tahsil edilecek para ile bütçeye gelir sağlanmasıdır. Bu düzenleme ile bütçeye ek gelir sağlanacağı gibi aynı zamanda mükellefler vergi incelemeleri sonucu doğabilecek tarhiyatlara karşı işletmelerini garanti altına almış olacaktır (Martin, 2013: 84).

2.4.2. 5811 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları

5811 sayılı Varlık Barışı ana unsurlar yönünden incelendiğinde; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV yönünden gerçek ve tüzel kişilerin yararlanabileceği

vergisel af niteliğinde bir kanun olduğu görülmektedir. Ancak bu vergi affı sınırsız ve koşulsuz olmayıp bazı şartların yerine getirilmesi ile faydalanılabilecek bir af kanunudur (Martin, 2013: 88).

Söz konusu kanunun uygulaması ile ilgili Genel Tebliğ 06.12.2008 tarihinde 27076 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre kanunun kapsamına: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009: 1)

- 01.10.2008 itibariyle yurt dışında sahip olunan ve yurt dışında bulunan döviz, para, menkul kıymet, altın ve benzeri sermaye piyasası araçlarının ülkemize getirilmesi ile varlığı kanaat verici belgeye dayanan taşınmazların (arazi, taşınmaz siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler) kayıt altına alınmasıyla birlikte beyan edilerek %2 oranında vergisinin ödenmesi,
- Ülkemizde bulunmasına karşın 01.10.2008 tarihi itibariyle işletmelerin öz kaynaklarına dâhil edilmeyen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar beyan edilerek %5 oranında verginin ödenmesi,
- Yurt dışı şubeler ve iştiraklerden elde edilmiş olan kazançlarla yurt dışı iştirak paylarının satışlarından doğan kazançlardan elde edilen gelirlere istisna uygulanmaktadır.

Türkiye’ de sahip olunan ve bu kapsama giren varlıklar 02.03.2009 tarihine kadar vergi dairesine beyan edilecek ve bu şekilde hesaplanacak olan vergi, tarihyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

2.4.3. 5811 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler

5811 sayılı Kanun uygulanmaya başlamasıyla birlikte bazı sorunlara çözüm ürettiği gibi birtakım eleştirilere de maruz kalmıştır. Bu eleştirileri kısaca özetlemek gerekirse: (Sevgi, t.y: 11-12).

- Yurt dışından Türkiye’ ye getirilen tasarrufların tür yönünden ayırım yapılmaksızın hepsinin aynı oranda (%2) vergilendirilmesi,

- Yurt dışından ülkeye getirilen varlıkların Türkiye’ de ne kadar kalması gerektiği konusunda kanunda açıklık bulunmaması,
- Bankalar veya diğer aracı finans kuruluşlarına yatırılan paralar için şüpheli işlem bildiriminde bulunulup bulunulmayacağına belli olmaması,
- Vergi incelemeleri sonucu düzenlenen raporlarda, incelenen konunun usul yönünden eleştiri konusu yapıp yapılamayacağına kanuni düzenlemede yer almaması,
- Yurt dışından ülkemize getirilen varlıklar üzerinden %2, Türkiye’ deki varlıklar üzerinden ise %5 kesinti yapılmasının eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığı,
- Benzer şekilde yurt dışındaki varlıkların kayıtlara intikali ve sermaye artırımını ihtiyari olmasına karşın, yurt içindeki varlıklar için kayıtlara intikalin zorunlu tutulması ve beyandan itibaren altı aylık süre içerisinde sermaye artırımının şart koşulmasının mükellefler arasında eşitsizlik doğuracağı (Martin, 2013: 85).
- Mükellefleri belirlenen şartları sağlamak koşuluyla vergi incelemesinden muaf tutma şeklinin bir tür zorlama mantığı olduğu yönünde eleştiriler yapılmıştır (Martin, 2013: 85).

2.5. 6111 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU

Yasama diline yeni girmiş “torba” ve “temel” kelimeleri geleneksel komisyon uygulamasını devreden çıkarmak suretiyle yasama sisteminin ağır işleyişine bir çeşit çözüm üretme amacını taşımaktadır (İba, 2011: 197). “Torba” kelimesi “yasa” kelimesi ile birlikte değerlendirildiğinde, hem taşıma hem de içeriğindeki konuları genişlemiş, çeşitliliği artmış gizemli bir sıfat anlamı taşımaktadır (Çetin, 2011: 18).

Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en büyük mali yapılandırması olan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6111 sayılı Kanun ya da halk arasındaki bilinen şekliyle “Torba Yasa”, 25.02.2011 tarihinde 1. Mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yasa 5 bölüm, 234 maddeden oluşmakta olup; bu maddelerin 18 tanesini geçici madde oluşturmaktadır.

Bu yasa ayrıca 66 farklı kanunla birlikte 7 farklı KHK' da değişikliği içermektedir (Çetin, 2011: 19). 6111 sayılı Kanunun komisyon raporunda bir adet kanun tasarısı ile 59 adet kanun teklifi birlikte yer aldığı için yalnızca başlık kısmı üç sayfa tutmuştur. Bu bakımdan bir tasarı baz alındığında en çok teklifin birleştiği komisyon rapor rekoru da kırılmıştır (İba, 2011: 200).

Kanunun ilk dört bölümünde alacaklı kamu idaresi ile borçular arasındaki ilişkiye, beşinci bölümünde ise Sosyal Sigortalar ve Sağlık Sigortası Kanunu ile diğer kanun ve kanun hükmünde kararnamelere yönelik düzenlemelere yer verilerek otuza yakın kamu kurum ve kuruluşun alacaklarına yönelik düzenleme yapılmıştır (Ertaş, 2011: 22).

Bu kanunla 31.12.2010 öncesine ait vergi, ceza, gecikme faizi ve zammı ile resim, harç, fon payı, eğitime katkı payı gibi birçok kalem yapılandırma kapsamına dâhil edilmiştir (Seviğ, 2011: 267). Ayrıca 2006, 2007, 2008 ve 2009 hesap dönemleri için matrah ve vergi artırımını yapan mükelleflerin artırım yapılan vergi türleriyle ilişkili olmak şartıyla vergi incelemesine tabi olmayacağı; beyan dışı bırakılmış stoklarını bildirmek suretiyle muhasebe kayıtlarını düzeltebilme imkânı sunulmuştur.

2.5.1. 6111 Sayılı Kanunun Amacı

Son yıllarda yoğun olarak başvuru olan torba kanun çıkarılmasındaki genel amaç, ülkemizdeki uygulamalarla Avrupa Birliği uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi; günümüzde uygulama imkânı kalmayan ya da uygulanabilirliği zorlaşan birtakım konularla ilgili mevzuat değişikliği yönünden kolaylık sağlamaktır (Erol, 2011: 83).

6111 sayılı Kanunun gerekçesinde 2007 ortalarında ABD' de meydana gelen ve dünyayı etkileyen Mortgage krizinin iç ve dış piyasadaki etkisinin henüz sona ermediğine vurgu yapılarak, talepte görülen düşüş ile bağlantılı olmak üzere satış gelirlerindeki azalma, işletmelerin kredi bulmada yaşadıkları zorluklar sonucu kapasite kullanım oranlarının düşmesi ve tüm bu olumsuzlukların sonucu icra takiplerinde ve kamuya olan borçlarındaki artışa çözüm olması hedeflenmiştir (Martin, 2013: 86).

Kanunun çıkarılış amacı her ne kadar ekonomik ve mali gerekçelere dayandırılmış olsa da diğer yapılandırma kanunlarında olduğu gibi 6111 sayılı Kanunun da 12.06.2011 genel seçimlerine yakın bir süre kala çıkarılması, kanundan beklenen gizli amaçlar arasında düşünülebilir. Çünkü vergi aflarının seçim yıllarının öncesi ya da hemen sonrasında rastlaması ekonomik amaç yanında bu durumun siyasi bir tasarruf haline geldiğinin de önemli bir göstergesidir (Öz ve Çubukçu, 2011: 250).

Yukarıda sayılan bu olumsuzluklar nedeniyle devlete olan borçların enflasyona endekslenmesiyle ödenebilmesi, bu sayede faaliyetlere belirli bir plan dâhilinde devam edilebilmesi için imkânlar sunulması amaçlanmıştır. Talepteki artışla beraber ekonomik büyümenin devamlılığını sağlamak, yatırımlar için uygun ortam oluşturmak, özel sektörün borçlarında iyileştirme yapmak ve bunun sonucunda para ve maliye politikasında etkinliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bu kanunla birlikte iyi niyetli olduğu halde bazı sebepler yüzünden devlet ile karşı karşıya gelmiş, borçlarını zamanında ödeyemediği için gecikme faizi ve gecikme zammına maruz kalmış mükelleflere fırsat sunulmuştur. Kanundan yararlananların devlete olan borçları başta olmak üzere bazı kamu kurumlarına olan borçları yeniden ödeme planına bağlanmış; bu sayede hem alacaklı kuruluşlar alacaklarını tahsil etme imkânı bulmuş hem de borçlu mükelleflere borçlarından kurtulma fırsatı verilmiştir (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 263).

2.5.2. 6111 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları

6111 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan düzenlemeleri ana hatlarıyla aşağıdaki şekilde incelemek mümkündür: (Erol, 2011: 82).

- Kendi içerisinde vergi ve prim alacakları ile diğer bazı alacakları da kapsayan bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin hükümler,
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda ve diğer bazı sosyal güvenliğe ilişkin kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler,
- Çalışma hayatına (istihdama) ilişkin hükümler,
- Devlet Memurları Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler,

- Yükseköğretim Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler,
- Diğer konulara ilişkin hükümler.

Bu kanunla birlikte kesinleşen vergi alacaklarının anaparasında indirim yapılmayacak ancak enflasyon oranında güncellenerek borçlar yeniden hesaplanacaktır. Yapılacak güncelleme sonucu hesaplandığı şekilde borçlarını ödeyenlerin bu borçlara ait vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zamları silinecektir. Bu çerçevede kesinleşen alacaklarda;

- Alacağa ilişkin vergi aslının tamamı,
- Gecikme faizi ve gecikme zammı yerine güncelleme oranının dikkate alınması suretiyle belirlenecek yeni rakam,
- Alacağın aslından doğmayan usulsüzlük cezalarının %50' lik kısmı,
- Bu kapsamda trafik idari para cezaları ve diğerlerinin tamamı ile faizlerinin yerine uygulanacak güncelleme oranı ile yeniden hesaplanan alacak tahsil edilecektir (GİB, 2011: 5)

Çoğu borcun yapılandırılmasına imkân tanınması, ödeme gücü oranında taksit fırsatı sunması, kredi kartı ile ödeyebilme kolaylığı getirmesi, mükelleflerin geçmişe ilişkin hesap ve işlemlerinden dolayı vergi incelemesine maruz kalma riskini ortadan kaldırması, beyan dışı bırakılmış vergilerini kendiliğinden ya da pişmanlık yoluyla beyan eden mükelleflere pişmanlık zammı uygulanmadan vergilerinin enflasyon oranında ödeyebilme imkânı tanınması, kanunun getirdiğı kolaylıkların başında gelmektedir (Şeren ve Dedebeğ, 2011: 16).

Kanuna ilişkin başvurular, borçlunun bağlı bulunduğu vergi dairesine; çok sayıda vergi dairesine borçlu olanlar için ise ayrı ayrı borcun bağlı olduğu vergi dairesine 02.05.2011 tarihine kadar yapılacaktır. Kesinleşmiş vergi alacaklarının anapara tutarlarında herhangi bir indirim olmayacak, söz konusu alacaklar enflasyon oranında Toptan Eşya Fiyat Endeksi/Üretici Fiyatı Endeksine göre (TEFE/ÜFE) güncellenmek suretiyle yeniden hesaplanacaktır. Peşin ödemelerde ise yapılandırılan borçlara herhangi bir katsayı ya da faiz uygulanmayacaktır. Güncelleme oranı esas alınarak hesaplanmış borçlarını ödeyen mükelleflerin, bu borçlarına ilişkin vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamları silinecektir (GİB, 2011: 6).

6111 sayılı Kanundan yararlananlar, hesaplanan tutarları Mayıs 2011 tarihi başlangıç olmak şartıyla peşin ya da azami 18 eşit taksit halinde ödeyebileceklerdir. Borcun ilk taksiti Mayıs 2011, sonraki taksit ödemeleri ise mayıs ayını takip eden ikişer aylık dönemler halinde yapılacaktır (GİB, 2011: 7).

2.5.3. 6111 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler

Kanun getirdiği kolaylıkların yanı sıra bazı gerekçelerle de eleştirilmiştir. Özellikle adalet ve eşitlik ilkesinin zedelendiği, sahte fatura kullanmak suretiyle vergi kaçırarak mükelleflerin ödüllendirildiği, buna karşın sahte fatura düzenleme yönünden vergi kaçırarak kanunun kapsamı dışında bırakıldığı; diğer yandan vergisel sorumluluklarının bilincinde olan basiretli mükelleflerin bu şekilde cezalandırıldığı yönünde eleştiriler almıştır (Orkunoglu Şahin, 2017: 39).

6111 sayılı Kanun Vergide adaletsizliği artırdığı yönünde eleştirilmiş olsa da idare ile yargı arasında devam eden birçok ihtilafı uzlaşma yoluyla çözüme kavuşturmuştur. Bu doğrultuda uyuşmazlık davalarının %75 gibi bir kısmı mükellef lehine sonuçlanarak yargının üzerindeki iş yükü ciddi oranda azalmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2012: 53).

Bu kanuna yapılan diğer eleştirileri özetle aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz: (Martin, 2013: 111).

- Kanunda yer alan düzenlemelerin çok fazla konuyla ilgili olmasının, kanunun gerek lafzının gerekse de uygulama yönünden doğru anlaşılabilirliğini engellediği,
- Önceki yapılandırma kanunlarında olduğu gibi bu kanunun da vergisel ödevini zamanında yerine getirmemiş mükellefleri esas aldığı, vergi bilinci yerleşmiş basiretli mükelleflere yönelik ödüllendirme mahiyetinde herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği,
- Söz konusu kanunda KDV yönünden vergi artırımı düzenlemesi yer alırken, bankaların KDV' si olarak öngörülen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) konusunda herhangi bir düzenlemenin yer almadığı,

- KDV yönünden vergi artırımına yönelik düzenlemenin cirosu yüksek mükelleflerden ziyade küçük ölçekli işletmeler için avantaj teşkil ettiği, büyük ölçekli mükelleflerin KDV matrahlarının yüksek olması nedeniyle kanunun bu anlamda söz konusu mükelleflere çok fazla faydasının olmadığı,
- Kanunun vergi ve benzeri bazı alacaklar için cezaların tamamının kaldırılması yönünden düzenleme içermesine karşın, bazı kamu alacakları için bunun %50 ile sınırlandırılmasının eşitlik yönünden sorun teşkil ettiği,
- Kesinleşmeyen ve dava süreci devam eden tarhiyatlar için yargının son kararının mükellefin lehine olması durumunda vergi aslının %20 lik kısmının talep edilmesine karşın; mahkeme kararı mükellef aleyhinde olanlar için tamamının tahsili yönünde düzenleme içermesinin uygulama birliği açısından adil olmadığı,
- Ülkemize kaçak yollarla girişi yapıp faturasız satılan alkol, sigara, otomobil, tarihi eser ve değerli taşlar gibi birçok ürünün bu işleri yapanların stoklarında yer almamasına karşın, stoklarında varmış gibi beyan edilip sonraki zamanlarda stoklarına getirme imkânı tanındığı için kaçakçılık yapanlara kolaylık sağladığı,
- Diğer yapılandırma kanunlarında olduğu gibi, bu kanunda da mükelleflere matrah artırım ve vergi beyan etmek suretiyle kanuni düzenlemeden yararlanma imkânının tanınmasının mükellefleri zorlamaya yönelik bir uygulama olduğu yönünde eleştiriler yapılmıştır.

2.6. 6552 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU

Kamuoyunda “Vergide Fırsat Zamanı” sloganı ile başlatılan 146 maddeden oluşan ve İş Kanunu ile başlayıp 16 farklı kanuna ilişkin düzenleme içeren 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun halk arasındaki tanımıyla da “torba kanun” 11.09.2014 tarih ve 29116 Mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kanunla başta 4857 sayılı İş Kanunu olmak üzere vergi kanunlarında çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Vadesi geçmiş kamuya olan borçlara, gümrük ve sigorta prim borçlarına ve birtakım cezalara ödeme kolaylığı sağlamak suretiyle yeniden

yapılandırma imkânı sunulmuştur. Ayrıca, defterlerini bilanço esasına göre tutan kurumlar vergisi mükelleflerine gerçekte olmayan kasa mevcudu ve işletmenin ana faaliyet konusu dışındaki işlemleri nedeniyle (ödünç verme gibi) meydana gelen ortaklardan alacaklı durumda olduğu tutarlarla, ortaklarına borçlu bulunduğu tutarların arasındaki kısmın beyan edilmesi ve beyan üzerinden %3 oranında hesaplanan verginin süresinde ödenmesi şartıyla kayıtlarının düzeltilmesine imkân tanınmıştır (Diliçıkık, 2014: 36).

2.6.1. 6552 Sayılı Kanunun Amacı

İş Kanununda önemli düzenlemeleri içeren 6552 sayılı Kanunla, devlete karşı olan borçların Yurt içi Üretici Fiyatları Endeksi (Yİ-ÜFE) oranında güncellenerek ödenmesinin kolaylaştırılması, idare ile borçlular arasındaki uyuşmazlıkların sulh yoluyla çözülmesi, ekonomik kalkınma ve büyümenin sürdürülebilirliğinin sağlanması, yatırım yapılabilecek ortamın tesis edilmesi, maliye ve para politikalarında etkinlik sağlanarak istikrarın sağlanması amaçlanmıştır (TBMM, 2014).

2.6.2. 6552 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları

6552 sayılı yapılandırma kanunu vergi, resim, harç, idari para cezaları ve diğer bazı kamu alacakları için önemli düzenlemeler içermektedir. Söz konusu düzenlemelerden yararlanmak isteyenler başvurularını bağlı oldukları vergi dairelerine yapabilecektir. Buna göre;

- Bu kanunun yayım tarihi olan 11.09.2014' ten önce kesinleşmiş olması şartıyla, 30.04.2014' ten önceki dönemlere ait beyan edilmesi gereken tüm vergiler,
- Bu tarihten önce tahakkuk etmek şartıyla, 2014 yılına ilişkin motorlu taşıtlar vergisi (MTV) ile harçlar,

- Kanunun kapsamı dâhilindeki vergilere bağılı usulsüzlükle özel usulsüzlük cezaları; söz konusu borçlara bağılı gecikme zammı ve faizi gibi fer' i alacaklar bu kanuna dâhil edilmiştir (GİB, 2014: 3).

6552 sayılı Kanunla yukarıda sayılanların dışında askerlik, seçim, nüfus ve trafik para cezaları ile karayollarındaki kaçak geçişlere ilişkin cezalar da dâhil olmak üzere Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK) tarafından verilen para cezalarına; 11.10.2014 tarihinden önce kesinleşmiş olmak şartıyla ecrimisil, katkı ve öğrenim kredisi gibi bazı borçlara da düzenleme getirilmiştir (İmamoğlu, 2018: 39-40).

Kanunda belirtilen kesinleşmiş borçların anaparalarında herhangi bir indirim yapılmayacak; vergi, vergi aslına bağılı cezalarla diğere amme alacaklarının tamamı ile gecikme faizi ve gecikme zammı için üretici fiyat endeksine göre hesaplama yapılmak suretiyle hesaplanan yeni tutarın ödenmesi durumunda fer' i amme alacakları silinecektir. Ayrıca, alacağın aslına bağılı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50' sinin ödenmiş olması şartıyla geri kalanının silinmesi kararlaştırılmıştır. Diğere yönden kanunun kapsamına giren idari para cezalarına üretici fiyat endeksinin uygulanması sonucu hesaplanan yeni tutarın ödenmesi halinde bu cezalara ilişkin faizlerin tamamen silinmesi hüküm altına alınmıştır (GİB, 2014: 2).

6552 sayılı Kanunu daha önce çıkarılan yapılandırma kanunlarından farklı kılan bazı hususlar bulunmaktadır. Bu hususlardan en önemlisi, diğere kanunlarda olmadığı halde bu kanunda vergi beyanı ve matrah artırımı sonucunda çıkan ödemeyi kanundan faydalanmanın temel koşulu saymasıdır. Buna göre süresinde ödenmeyen ya da eksik ödenen taksitlerin belirtilen şekillerde (bir takvim yılında iki taksitten fazla ödenmeme veya eksik ödenme) telafi edilmemesi durumunda mükelleflerin bu kanundan yararlanma durumları ortadan kalkacaktır (Usluoğlu, 2019: 37).

6552 sayılı Kanunun 73. maddesinin 8. fıkrasında; *“Bu madde hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların maddede öngörülen şartların yanı sıra bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar başvuruda bulunmaları ve madde kapsamında ödenecek tutarları, ilk taksiti bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde azami on sekiz eşit taksitte ödemeleri şarttır. Bu Kanuna göre ödenecek taksitlerin ödeme süresinin*

son gününün resmî tatile rastlaması hâlinde süre tatili izleyen ilk iş günü mesai saati sonunda biter.” hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun 73. Maddesi gereğince, kanundan yararlanmak isteyenler 01.12.2014 tarihi mesai saati bitimine kadar ilgili idarelere başvurmak suretiyle düzenlemeden yararlanabilecektir. Kanundan yararlananlar borçlarını ilk taksit ödemesi 31.12.2014 tarihinde olmak şartıyla ikişer aylık süreler halinde maksimum on sekiz eşit taksitte ödeyebilecektir. Ayrıca zor durumda kalan borçlulara ödeme kolaylığı sağlamak amacıyla bir takvim yılı içerisinde her vergi çeşidi yönünden azami iki kez ödememe hakkı tanınmış, ikiden fazla ihlal halinde kanun hükmünden yararlanamayacakları belirtilmiştir.

2.6.3. 6552 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler

6552 sayılı Kanun içerik itibarıyla daha çok çalışma hayatına yönelik düzenlemeler içermektedir. Söz konusu kanuna yapılan eleştiriler daha önceki yapılandırma uygulamalarıyla benzerlik göstermekle birlikte genel hatlarıyla aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İşletmelerin kayıtlarında olmasına karşın nereye harcandığı belli olmayan paraların beyan edilerek, söz konusu beyan üzerinden %3 oranında vergi ödenmesi halinde yasal hale gelmiş gibi değerlendirilmesi,
- Daha önceki yapılandırma kanunlarında olduğu gibi belirli tutarın altındaki idari para cezalarının ve borçların tahsilinden vazgeçilmesinin ekonomi için gelir kaybı oluşturduğu,
- Vergisel ödevlerini zamanında yerine getirenlere yönelik, teşvik edici herhangi bir düzenleme içermediği gibi bu durumun adalet ve eşitlik ilkesiyle bağdaşmadığı,
- Yapılan düzenlemelerin uzun vadeli reformlar yerine, sadece içinde bulunulan kriz dönemini atlarmaya dönük olduğu,
- Önceki yapılandırma kanunlarında olduğu gibi, gönüllülükten ziyade zorlama mantığıyla hazırlanmış bir düzenleme olduğu,

- Alt işveren uygulamasının sonlandırılması gerekirken özellikle kamuda alt işveren müessesesinin kalıcı olacak bir istihdam yöntemi gibi değerlendirildiği, başlıca eleştiriler arasında yer almaktadır.

2.7. 6736 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU

Devletin çıkarmış olduğu kanunlar yoluyla alacak hakkından vazgeçmesi olarak tanımlanan ve vergi hukukumuzun ayrılmaz parçası halini alan vergi afları mükellefleri bir beklenti içine sokarak kendisinden sonra çıkarılacak yapılandırmanın zeminini oluşturur hale gelmiştir. Türkiye tarihinin en geniş kapsamlı af yasası olarak tarihe geçen, 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yasalaşmıştır.

6736 sayılı Kanun ana hatlarıyla incelendiğinde kesinleşmiş alacaklara yapılandırma fırsatı vermesi, ihtilaflı alacakları karşılıklı anlaşma yoluyla tasfiye etmesi, önceki yıllara ait incelemelere matrah ve vergi artırımını yoluyla inceleme yapılmama fırsatı vermesi gibi hususlar incelendiğinde daha önce çıkarılan yapılandırma kanunlarıyla benzerlik gösterdiği söylenebilir (Avcı, 2016: 109).

2.7.1. 6736 Sayılı Kanunun Amacı

Ülkemizde yatırım imkânının sağlanarak üretimin artırılması amacıyla “10. Kalkınma Planı” ve bu planın önemli bir ayağı olan “Dönüşüm Programı” uygulamaya konulmuştur. Yatırımdan üretime, istihdam artışından ar-ge faaliyetlerinin teşvik edilmesine ve tüm bunların sonucunda da ülkemizi daha cazip bir yatırım merkezine dönüştürmeyi hedefleyen bu programın diğer ayağı olan 6736 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir (Başak, 2016: 1).

6736 sayılı Kanunla ülkemizin uluslararası saygınlığının artırılması, ekonomik kalkınmaya odaklanması amacıyla girişimcilerin kamu borçlarının yeniden düzenlenerek ödenebilir hale getirilmesi, işletmelerin geçmişine ilişkin muhtemel

risklerin ortadan kaldırılarak kayıtların fiili duruma uygunluğunun sağlanması ve bunun sonucunda kayıtlı ekonomiye geçilmesi amaçlanmıştır (Orkunoğlu Şahin, 2017: 40).

Ayrıca bu kanunla, “Devletin özel sektörden olan alacaklarını tahsil edebilmesi için borçlarda indirim ve taksitlendirme imkânının tanınması, dava aşamasındaki alacakları sulh yoluyla çözebilmek, vergi incelemesi sürecindeki bazı konuları yargıya taşımadan sonlandırabilmek, vergilendirme süreçlerine ilişkin öngörülebilirlik ile geçmişte yaşanan sorunları tekrar etmemek” gibi amaçlar planlanmıştır (TBMM, 2016).

Kanunun geneline bakıldığında, kesinleşmiş alacakların faiz uygulanarak yapılandırılmasını, ihtilaf halindeki alacaklar için anlaşma yolunu seçerek davalardan vazgeçilmesini, vergi inceleme sürecindeki alacaklar için belirli yıllar ve oran dâhilinde matrah ve vergi artırımını yapmak şartıyla hıfz edilmesini içerdiği söylenebilir (Avcı, 2016: 109).

2.7.2. 6736 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları

Toplam 14 maddeden ibaret olan bu kanun, kamuoyu tarafından hem prim hem de vergi affi olarak değerlendirilen ama özü itibarıyla toplumun bütünü üzerinde değişiklikler içeren mali af kanunudur. Bu yönden değerlendirildiğinde 6552 sayılı Kanuna ait devam eden alacakları da kapsadığı için, 10 milyondan fazla kişinin devlete olan 150 milyar lirayı aşkın borcunu ilgilendirmesi bunun göstergesidir (Yelman, 2017: 78).

6736 sayılı Kanun genel olarak vergi alacakları, kurum kuruluş ve belediyelerin alacakları, matrah artırımını, kasa ve stoklarda düzenleme, varlık barışı, vergi uyumsuzlukları, vergi incelemeleri ile bir kısım oda ve kurum kuruluşlara yönelik aiddat borçlarının yeniden düzenlenmesini içermektedir (Apak, 2016: 2).

Bu düzenleme, 30.06.2016 tarihi öncesinde ödenmemiş vergi borçlarına Yİ-ÜFE uygulanmak suretiyle yeniden hesaplama, MTV başta olmak üzere trafik para cezalarında ödeme kolaylığı, ödemelerin peşin yapılması halinde Yİ-ÜFE

güncellemesi haricinde belirlenen tutardan ayrıca %50 indirim, usule ilişkin cezalarda %50 oranında terkin, vergisel uyumsuzlukların sulh yoluyla sonuca bağlanması halinde yaklaşık %80' lik kısmının silinmesi, işletmelerin kayıtlarının gerçek duruma uygun hale getirilmesi halinde herhangi bir cezaya muhatap olmaması, bazı sektörlere stok kayıtlarında düzeltme imkânının tanınması, matrah artırımı ve vergi beyanında bulunan mükelleflerin vergi incelemelerinden muaf tutulması, yapılandırılan borçların ödenmesinde kolaylık, beyan dışı bırakılan kazançların pişmanlıkla cezasız ve faiz uygulanmaksızın beyanı, tüm bu düzenlemelere kredi kartıyla ödeyebilme kolaylığı içermektedir (GİB, 2016: 5).

Bu kanunun uygulamaya ilişkin önemli bir bölümünü ödeme şartı oluşturmaktadır. Yapılandırmanın devamı için borcun ilk iki taksitinin süresinde ödenmesi şart koşulmuştur. İlk iki taksit harici diğer taksitlerin ise bir takvim yılında en çok iki defa ihlal edilmesi; ihlal edilen ödemelerin ise son borca ilişkin taksiti takip eden ay sonuna kadar, geç ödemedeki kaynaklı uygulanan zamla birlikte tamamen ödenmesi durumunda yapılandırma ihlal edilmiş olmayacaktır (Gınalı, 2016: 8).

Bir kısım amme alacağı 6183 sayılı Kanuna göre takip edilmesine karşın 6736 sayılı Kanun kapsamına dâhil edilmemiştir. Bu alacaklar şunlardır: (Avcı, 2016: 111).

- Mülga Petrol Kanunu çerçevesinde alınan Devlet hisse ve tahvili,
- 6491 sayılı Türk Petrol Kanununa göre alınan Devlet hissesi,
- Mülga Şeker Kanuna göre alınan şeker fiyatı farkı,
- Mülga 79 sayılı Kanuna göre tahsil edilen akaryakıt fiyat istikrar payı ve akaryakıt fiyat farkı,
 - Devlet hakkı ve özel idare payı ile madencilik fonu,
 - 491 ve 655 sayılı Kanunlara göre alınan kılavuzluk ve römorkörcülük hizmet payları.

6736 sayılı Kanunda kamunun çeşitli alacaklarının kısmen ya da tamamen affını içeren genel düzenlemeler bulunduğu için, bu kanunu vergi affından ziyade iş adamından öğrenciye, esnaftan çiftçiye kadar yaklaşık 10 milyon borçluya hitap eden mali af kanunu olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır (Ovaz, 2019: 65).

2.7.3. 6736 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler

Diğer yapılandırma kanunlarında olduğu gibi bu kanuna da çok sayıda eleştiri getirilmiştir ancak; bu kanunun 15 Temmuz darbe girişiminin ardından çıkarılmış olması, kanunun toplumsal bilinci ve dayanışmayı yeniden tesis etmesi açısından son derece isabetli bir karar olduğu değerlendirilmesi ağırlıktadır (Yelman, 2017: 80).

Belirtilen husus önemli kabul edilmekle birlikte 6736 sayılı Kanuna yöneltilen eleştirilerden bazıları aşağıdaki gibidir:

- Sahte belge düzenleme nedeniyle VUK' nun 359. maddesinde sayılan "Kaçakçılık" suçunu işleyenlerin bu kanundan yararlanma imkânı olmamasına karşın; bilmeden sahte fatura kullananların kanundan yararlanmasının mümkün olması,
- Daha önceki yapılandırma kanunlarında yurt dışından getirilen varlıklar üzerinden %2 oranında vergi alınmasına rağmen, söz konusu kanunda beyan edilen varlıklar üzerinden herhangi bir vergi alınmamasının, kara para aklama ve vergi cenneti oluşturma konusunda endişe yarattığı,
- Benzer bir durumda stok beyanı ve muhasebe kayıtlarını düzeltmede uygulamaya geçirilmiş olup; önceki kanunda kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hesabının düzeltilmesi halinde aradaki fark üzerinden %3 vergi ödenmesi gerektiği halde, söz konusu yapılandırma kanununda herhangi bir faiz ve ceza uygulanmaması,
- Vergi beyanı ve matrah artırımını yapmak suretiyle kanundan yararlanan mükelleflere ödeme şartı getirilmemesinin, vergi incelemesinden kurtulma imkânı verdiği, mükellefiyet tesis ettirilip tekrar kapattırmak suretiyle yasadan yararlanıp yararlanılamayacağı konusunda açıklık olmadığı, kayıtlarda olmasına karşın işletmede fiilen bulunmayan, kanunda belirtilen hesapların dışındaki diğer hesapların düzeltmeye konu olup olmayacağına belli olmadığı yönünde eleştiriler yapılmıştır (<https://istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1543.pdf>).

2.8. 7020 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU

6736 sayılı Kanunla alacakların yapılandırılmasından, matrah artırımına, işletmelerin kayıtlarını düzeltmesinden ihtilaflı alacaklara kadar bir dizi düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerle özel sektörün kamuya olan borçlarının belirli bir plan dâhilinde ödenmesi ile dava sürecindeki alacakların sulh yoluyla çözümlenmesi planlanmıştır. Bu kanun 30.06.2016 ve öncesi döneme ilişkin yükümlülükleri kapsadığı için kanunun kapsamına giren ve 31.03.2017 tarihine kadar olan kesinleşen alacakları ilgilendiren 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 27.05.2017 tarihinde 30078 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2.8.1. 7020 Sayılı Kanunun Amacı

7020 sayılı Kanunun amacı, 15 Temmuz darbe girişiminin ülkemiz üzerinde doğurduğu sosyal ve ekonomik zararları ortadan kaldırmaya yönelik uygulamaya konulan, 6736 sayılı Kanunun kapsamı dışında kalan vatandaşların vergi, resim, harç ve prim benzeri borçlarının ödenmesini kolaylaştırmak olarak belirlenmiştir (İmamoğlu, 2018: 124).

Bu amaçların yanı sıra yatırımların artması ve kalkınmanın teşvikine yönelik gerekli desteğin sağlanması, bu kapsamda mükelleflerin yükünü hafifletmek, idare ile olan ihtilaflı dosyaları çözüme kavuşturmak ve bu şekilde yargının da iş yükünü hafifletmek gibi hususlarda düzenlemenin amaçları arasında yer almıştır (Keleş, 2019: 68).

2.8.2. 7020 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları

7020 sayılı Kanun ile 27.05.2017 tarihine kadar ödenmemiş vergi, resim, harç ile bunlara ait gecikme cezası ve gecikme faizi söz konusu tarihten önceki askerlik para cezası, trafik idari para cezası, otoyol ve köprü geçiş ihlallerine ilişkin para cezaları, vb. ğrenim ve katkı kredisi borçları ile ecrimisil alacakları yapılandırma kapsamına alınmıştır. Daha nceki yapılandırma kanunlarından 6111, 6552 ve 6736 sayılı Kanunlar çerçevesinde yapılandırılan borçlardan taksitleri devam edenlerin 7020 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılmayacağı belirtilmiştir (GİB, 2017: 5).

Bu kanunun uygulama esasları öncekilerle benzer olup; vergi, idari para cezası kapsamındaki borçlarda vergi asılları yanında Yİ-ÜFE oranında yeniden hesaplanan kısmının ödenmesi durumunda gecikme faizi ve zammı ile vergi ziyayı cezasının tahsilinden vazgeçileceği, verginin aslından doğmayan alacaklara ait cezaların %50' lik kısmının ödenmesi şartıyla %50' sinden vazgeçileceği, kanun kapsamında daha önce yapılandırılan alacaklara ait haciz işlemlerinin yapılan demeler oranında kaldırılması hükme bağlanmıştır (GİB, 2017: 6).

2.8.3. 7020 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler

7020 sayılı Kanunu diğer yapılandırma kanunlarından farklı kılan hususlar olarak, kesinleşmemiş veya yargı aşamasındaki alacaklar, vergi incelemesi ve tarhiyat sürecindeki dosyalar, matrah ve vergi artırımını, pişmanlıkla beyan, işletmenin kayıtlarının gerçeğe dönüştürülmesini ilgilendiren stok ve kasa düzeltmelerinin yer almaması sayılabilir.

Yukarıda açıklanan farklılıklar dışında önceki yapılandırma kanunlarına yönelik eleştirilerin benzerleri 7020 sayılı Kanuna da yapılmıştır. Bu kapsam dışında kalan eleştirilerin birkaçı şoyledir:

- 2014 yılından itibaren yapılandırma kanunlarının çıkarılma sıklığının artmasına karşın, bu durumun ekonomi üzerinde yarattığı olumsuzluklara yeterince değinilmediği,

- Yapılandırma kanunlarının neredeyse hepsinde birkaç farklı husus dışında benzer düzenlemelerin yer almasına karşın, yapılandırılan sorunların çözümüne ilişkin herhangi bir adım atılmadığı,
- Söz konusu yapılandırma kanunlarının borçlarını düzenli ödeyen mükellefler için adaletsizliğe yol açtığı gibi bireylerin vergi ahlakını da zedelediği yönünde eleştiriler yapılmıştır.

2.9. 7143 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU

Cumhuriyetimizin 95. yılında uygulamadaki yerini alan ve 28 maddeden oluşan 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 18.05.2018 tarihinde 30425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun vergi dairesi ve Sosyal Güvenlik Kurumuna ilişkin borçların yapılandırılması, matrah artırımı ve vergi beyanı yapmak suretiyle vergi incelemelerinden muaf tutulması, beyan dışı bırakılan kayıtların düzeltilmesi ile kayıtların gerçek durumunun sağlanması ve yasal yükümlülüklerle uyulmadan yapılan kaçak binaların kayıt altına alınmasına yönelik düzenlemeleri içermektedir.

2.9.1. 7143 Sayılı Kanunun Amacı

7143 sayılı Kanunun gerekçesinde; (TBMM, 2018). Ülkemizde uygulanan ekonomi politikaları ve mali disiplin sonucu ülke ekonomisinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinden daha fazla büyüdüğü, kişi başına düşen milli gelirin on bin dolar civarına yaklaştığı, bu sürece katkı sunması amacıyla üretim, yatırım, istihdam, ar-ge gibi faaliyetlerin desteklendiği belirtilmiştir. Devam eden büyüme hızını desteklemek ve kalkınmayı sağlamak amacıyla dünyada süregelen ekonomik ve finansal riskler ile bölge coğrafyamızdaki olaylardan vatandaşlarımızın etkilenmelerini en aza indirgeyebilmek için kamu alacaklarının yapılandırma kanunu çerçevesinde ödenmesi, uyuşmazlıkların anlaşma yoluyla çözülmesi, matrah ve vergi

artırımı yoluyla öngörülebilirliğin artırılıp mükelleflerin vergi incelemelerine ilişkin risklerinin ortadan kaldırılması, işletmelerin kayıtlarını gerçek duruma uygun hale getirerek ekonomide kayıt dışılığı önlemek amaçlanmıştır.

2.9.2. 7143 Sayılı Kanunun İçeriği ve Uygulama Esasları

Yapılandırma kanunundan çok daha fazlasını içeren 7143 sayılı Kanunla birlikte vergi affı başta olmak üzere, prim affı ve kamunun diğer alacaklarının yeniden yapılandırılmasına yönelik toplumun geniş bir kesimini ilgilendiren düzenlemeler uygulamaya konulmuştur. Bu kanunun getirdiği kolaylıkların önemli olanlarını aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz: (GİB, 2018: 5-7).

- Kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı sağlanması, geçmiş dönemlere ilişkin vergi ve matrah artırımında bulunan mükelleflere ayrıcalık tanınması, işletmelerde bulunan makine, tesisat ve demirbaş kayıtlarına ilişkin herhangi bir cezaya maruz kalmadan düzeltme imkânı, benzer şekilde kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarına düzeltme imkânı verilmesi, uyuşmazlıkların sulh yoluyla çözümlenmesi, yurt içi ve dışında bulunan birtakım varlıkların belirlenen tarihe kadar ülkeye getirilmesi halinde vergilendirilmeden ayrıcalıklı imkânlardan yararlandırılması, beyan dışı bırakılmış veya eksik beyan edilmiş gelir unsurlarının zam ve ceza uygulanmadan pişmanlıkla beyan edilebilme imkânı verilmesi, önceki yapılandırma kanunları kapsamında taksitlendirilen borçlara peşin ödeme halinde indirim sağlanması gibi kolaylıklar getirilmiştir.

- Bu kanunla 31.03.2018 tarihinden öncesine ait vergi, resim, harç ve bunlara ait cezalarla gecikme zammı ve gecikme faizi alacakları ile aynı tarihten önceki seçim, askerlik, karayolu otoyol, taşıma ve köprü geçiş ihlallerine yönelik idari para cezaları, 18.05.2018 tarihinden itibaren vadesi dolduğu halde ödenmemiş ya da vadesi henüz dolmamış vergi dışında olan (ecrimisil, öğrenim ve katkı kredisi vb.) diğer kamu alacakları kanun kapsamına alınmıştır.

- 31.03.2018 tarihinden önceki vergi borçlarının gecikme zammı ve faizlerinde Yİ-ÜFE oranında güncelleme yapılması, peşin ödemelerde bu tutardan %90 indirim, diğer idari para cezası asıllarında ise %25 indirim, vergi aslına bağlı olmayan

usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında %50 indirim, vergi uyumsuzluklarının sulh yoluyla çözümünde %80' e varan oranda indirim sağlanması, matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerin vergi incelemelerinden muaf tutulması gibi birtakım kolaylıklar getirilmiştir.

Getirilen düzenlemeler dikkate alındığında, her kesime hitap ettiği görülmektedir. Kanunla 31.03.2018 dâhil olmak üzere, önceki dönemlere yönelik beyana tabi vergilerin söz konusu tarihten önce verilmesi, beyana tabi vergi ve bunlara yönelik cezalar ile gecikme faizi ve zammının ödenmesi de kanun kapsamına dâhil edilmiştir (Yavan, 2018: 41).

7143 sayılı Kanunun 9. maddesinin birinci fıkrasında yararlanmak isteyen borçluların:

- a) *Bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar ilgili idareye başvuruda bulunmaları,*
- b) *(...) tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini bu Kanunun yayımı tarihini izleyen dördüncü aydan,*
- c) *Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ise ilk taksiti bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde azami on sekiz eşit taksitte ödemeleri şarttır.” hükümleri yer almaktadır.*

Buna göre, söz konusu kanundan faydalanmak isteyenlerin 31.07.2018 tarihine kadar ilgili idareye başvurup borçlarını ikişer aylık taksitler şeklinde maksimum 18 ayda ödemeleri gerektiği; peşin ödemeleri halinde Yİ-ÜFE oranında indirim yapılacağı belirtilmiştir.

Bu kanuna öncekilerden farklı olarak ödeme şartı da eklenmiştir. Kanunun 5. maddesinin 4/a bendinde; *“Matrah ve vergi artırımının bu Kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bu maddede öngörülen şekilde yapılması, hesaplanan veya artırılan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin, peşin veya ilk taksiti bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen sürede başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde azami altı eşit taksitte bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şarttır.”* denilmektedir.

7143 sayılı Kanun Yİ-ÜFE oranları yönünden de diğer yapılandırma kanunlarına göre farklılık içermektedir. Örneğin 6736 sayılı Kanuna ilişkin yapılandırmada her dönem için sabit Yİ-ÜFE oranı kullanılmayıp Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından belirlenen aylık oran baz alınırken; bu kanunda Kasım 2016 itibariyle aylık oran %0,35 olarak kabul edilmiştir (Kantarcı ve Akkuş, 2019: 10).

2.9.3. 7143 Sayılı Kanuna Yönelik Eleştiriler

1960 yılından sonra daha sık uygulamaya konulan yapılandırma kanunlarına yöneltilen eleştiriler genel itibariyle benzerlik göstermektedir. Uygulama yönünden birbirinin kopyası görüntüsü veren yapılandırma kanunlarına yöneltilen eleştiriler 7143 sayılı Kanun içinde geçerlidir. Düzenlemeleri bu kapsamda değerlendirdiğimizde ortaya çıkan ortak eleştirileri şöyle özetleyebiliriz:

- Diğer yapılandırma kanunlarında olduğu gibi 7143 sayılı Kanununda vergi denetimi ve cezalarının caydırıcılığını azalttığı,
- Kısa aralıklarla uygulamaya konulan bu kanunların mükellefleri af konusunda beklentiye sürüklediği, bunun sonucu olarak da tahsilât oranlarında düşüş yaşandığı,
- Yapılandırma kanunlarının vergi mevzuatının uygulanabilirliğini engellediği,
- Matrah artırımını ve vergi beyanı yoluyla vergi incelemesinin ertelendiği, bu durumun mükellefleri vergi kaçırma yönünden cesaretlendirdiği,
- Yapılandırma kanunlarının vergiye gönüllü uyumu engellediği,
- Uygulamaların kendi arasında bile içerik yönünden adaletsizlik içerdiği. Örneğin bazı uygulamalarda stok beyanı ve muhasebe kayıtlarında yapılacak düzeltme sonucu oluşacak beyan farkına vergi uygulandığı gibi; söz konusu yapılandırma kanununda herhangi bir faiz ve cezanın uygulanmadığı,
- Benzer bir durum varlık barışı uygulamasında da geçerli olup, bazı düzenlemelerde yurt içi ve yurt dışı varlıkların ekonomiye kazandırılması halinde beyan üzerinden vergi alındığı gibi söz konusu kanunda herhangi bir vergi alınmadığı,
- Çıkarılan her yeni düzenlemede daha önceki yapılandırma kanunundan yararlanıp şartlarını yerine getirmeyenlere yeni bir imkân verilmesinin, mükellefler

üzerinde şartların ihlalini önemsememe alışkanlığı oluşturduğu yönünde eleştiriler yapılmıştır.

2.10. 7256 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU

Kamu alacaklarının yapılandırılmasına yönelik son düzenleme olan 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, 17.11.2020 tarih ve 31307 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha önce çıkarılan yapılandırma kanunlarından matrah artırımı, stoklara ve kayıtlara yönelik düzenleme ve kasa affi gibi hususları içermemesi yönünden farklılık gösteren; yurt içinde ve dışındaki kayıt altında olmayan varlıkları kayıt altına almak suretiyle ekonomiye kazandırmayı amaçlayan ve “5811 sayılı Varlık Barışı’ na benzerlik gösteren bu kanun, istihdam ve vergi kanunları başta olmak üzere 17 farklı kanunda değişiklik içermektedir.

2.10.1. 7256 Sayılı Kanunun Amacı

Diğer yapılandırma kanunlarının hazırlanışında olduğu gibi “torba kanun” özelliği gösteren 7256 sayılı Kanun, tüm dünyayı etkileyen Coronavirüs (covid-19) salgınının istihdamda yarattığı olumsuzluğu minimuma indirmek, işçi ile işverenin üzerinde oluşturduğu yükü sosyal devlet ilkesi gereğince paylaşmak ve normalleşmeye geçişle birlikte istihdam üzerinde göstereceği olumlu etkiyle istihdam noktasında devamlılığını sağlamayı amaçlamaktadır. Diğer yandan bu kanunla, belirlenen ekonomik programların uygulanabilirliği, vergi rekabeti, vergide adalet, eşitlik, etkinlik, verimlilik ve basitlik ilkeleri doğrultusunda birtakım güncellemelerin yapılması öngörülmektedir. Yapılacak düzenlemelerle mükelleflerin gönüllü uyumunu dikkate alan, vergi güvenliğini güçlendirip yatırımı özendiren, sermaye piyasasını teşvik eden, idarenin hızlı ve etkin karar almasına yardımcı olacak düzenlemelerin hayata geçirilmesi amaçlanmıştır (TBMM, 2020).

2.10.2. 7256 Sayılı Kanunun İÇeriği ve Uygulama Esasları

Kamu bülteninde yer verilen rakamlara göre SGK primleri hariç olmak üzere 2018 yıl sonu itibariyle gecikme faizi ve gecikme cezaları dâhil 409 milyar TL gibi borç yükü altında bulunan mükelleflerin, bu yükünün 2020 itibariyle 500 milyar TL' yi aşacağı düşünülürse reel sektör için vergi affının kaçınılmaz olduğu gerçeği ortaya çıkacaktır (Eraslan, 2020). Bu hususlarda göz önünde bulundurularak hazırlanan 7256 sayılı Kanun genel olarak:

- Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ve ÖTV borçları ile SGK prim borçlarını,
- Emlak ve Çevre Temizlik Vergisi borçlarını,
- Öğrenim kredisi borçlarını,
- Trafik ve köprü cezaları ile MTV borçlarını,
- Belediyelerin sunduğu su hizmetine yönelik alacaklarını,
- Kamunun kira alacaklarını, TOBB, TESK, Barolar Birliği aidatları ile çiftçilerin tarım kredi kooperatiflerine olan borçlarını yapılandırmaktadır.

Söz konusu Kanun ile: (GİB, 2020).

- Vergi dairesine ödenmemiş vergi ve diğer borçlara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Yİ-ÜFE oranında güncelleme yapılması,
- Vergi aslına bağlı cezaların (vergi ziyayı cezası) tamamının silinmesi,
- Vergi aslına bağlı olmayan (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) cezalarının %50' sinin silinmesi,
- MTV borcuna, bağlı faizler yerine Yİ-ÜFE oranında güncelleme yapılması,
- Öğrenim ve/veya katkı kredisi borçlarına, bağlı gecikme zamları yerine Yİ-ÜFE oranında güncelleme yapılması,
- Peşin ödemede Yİ-ÜFE oranında hesaplanan tutardan %90 indirim yapılması,
- Trafik para cezaları ve diğer idari para cezalarının peşin ödenmesi halinde asıllarından %25 indirim yapılması,

- Taksitli ödeme seçeneğinin tercih edilmesi halinde ilk taksitin süresinde ödenmesi şartıyla, ikinci taksit ödeme süresi içinde geri kalan taksitlerin tamamının ödenmesi halinde

- Yİ-ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim yapılması,

- Trafik para cezaları ve diğer idari para cezalarının asıllarında %12,5 indirim yapılması,

- Yapılandırılan tutarların peşin veya ikişer aylık dönemlerde 6, 9, 12, 18 eşit taksit halinde anlaşmalı bankaların banka kartı ve kredi kartı ile ödenebilmesi,

- Vade tarihi 31.12.2014 olan ve aslı 100 TL' nin altındaki borçların silinmesi,

- 7143 sayılı Kanun kapsamında devam eden borçlarla birlikte, 6183 sayılı Kanun kapsamında tecili devam eden borçların yeniden yapılandırılması gibi çok geniş imkânlar sunulmuş olup, bu imkânlardan yararlanmak için 31.12.2020 tarihine kadar başvuru şartı getirilmiştir. Ancak; 30.12.2020 tarih ve 31350 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yeniden yapılandırma için başvuru süresi 31.01.2021; Ocak 2021 tarihinde gerçekleşecek ilk taksit ödemeleri ise Şubat 2021 tarihine ertelenmiştir.

Ayrıca, yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların (*para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar*) 30.06.2021 tarihine kadar milli ekonomiye kazandırılması durumunda bu varlıklardan vergi alınmayacak ve bu kapsamda vergi incelemesi yapılmayacaktır. Bu kanun, alacakların yapılandırılmasının yanı sıra kısa çalışma ödeneğinin süresinin Haziran 2021 sonuna kadar uzatılabilmesi gibi istihdama ilişkin de önemli düzenlemeler içermektedir.

Bu kanunu diğer yapılandırma kanunlarından farklı kılan önemli özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerden bir kaçına yer vermek gerekirse; vergi beyanı ve matrah artırımı uygulamasına yer verilmemiş olup; bu şekilde diğer çoğu yapılandırma kanunundaki hata tekrarlanmamıştır. Çünkü önceki yapılandırma kanunlarında vergi beyanı ve matrah artırımı yapmak suretiyle mükellefler vergi incelemesinden kurtulma hakkı kazanırken, 6552 sayılı Kanun dışında bunun için herhangi bir ödeme şartı aranmamaktaydı.

Benzer önemli bir düzenlemede stok beyanı ve muhasebe kayıtlarında düzeltme konusunda yapılmıştır. Önceki düzenlemeler bu konuda kendi içinde bile eşitsizlik

içermiş, bazı uygulamalarda yapılan düzeltme ve beyan üzerinden vergi alınmasına karşın bazılarında herhangi bir ceza ve faiz şartı aranmamıştır. Ayrıca stok beyanı ve kasa affı ile kayıt dışı bırakılan yasal veya yasa dışı yollarla edinilmiş varlıklar kayıt altına alındığı gibi, cezasız olarak defter kayıtlarına uygun hale getirilmektedir.

2.11. YAPILANDIRMA KANUNLARININ KARŞILAŞTIRMASI VE GETİRDİĞİ DÜZENLEMELER

27.02.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe giren 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun arasında geçen sürede 8 farklı yapılandırma kanunu uygulamaya girmiştir. Söz konusu kanunlar amaç, kapsam ve uygulama esasları bakımından değerlendirildiğinde çok fazla farklılık içermediği görülmektedir. Öyleki, çıkarılan yeni düzenlemelerle önceki yapılandırma kanunları yenden yapılandırılmak suretiyle, gerek yapılandırma şartlarını ihlal edenlere yeni bir şans verilmekte gerekse de devam eden taksitlerin peşin ödenmesi halinde birtakım kolaylıklar sunulmaktadır.

Aşağıdaki tabloda, 2003-2020 yılları arasında çıkarılan yapılandırma kanunlarının benzerlik ve farklılıklarına karşılaştırma yoluyla yer verilmiştir.

Tablo 2: Yapılandırma Kanunlarının Karşılaştırması

KANUN NO	BENZERLİKLER	FARKLILIKLAR
4811	<ul style="list-style-type: none">- Kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı,- İhtilafı alacakların sulh yoluyla çözümü,- Vergi beyanı ve matrah artırımı,- Kayıt ve muhasebe düzeltmelerine yönelik stok beyanı,- Verimliliği düşük tutarlı alacaklardan vazgeçme,	<ul style="list-style-type: none">- Varlık barışına yer ve verilmemesi,- SGK ve bağ-Kur prim borçları gibi bir kısım alacakların kanun kapsamına alınmaması,- Vergi aslına bağlı olmayan (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) cezaların %20' sinin üç taksitte ödenmesi halinde geri kalan kısmın %80' inin silinmesi,
5811	<ul style="list-style-type: none">- Vergi beyanı ve matrah artırımı,- Yurt dışındaki döviz, para, altın, menkul kıymet gibi varlıkların ülkeye getirilerek beyan edilmesi halinde %2; yurt içindeki işletmelerin öz kaynaklarına dâhil edilmeyen para, döviz, atın, menkul kıymet ve taşınmazların beyan edilmesi halinde söz konusu varlıklardan %5 vergi alınması	<ul style="list-style-type: none">- Diğer yapılandırma kanunlarında yer verilen benzerliklerin söz konusu kanunda bulunmaması,

	suretiyle varlık barışının uygulanması,	
6111	<ul style="list-style-type: none"> - Kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, - Vergi beyanı ve matrah artırımı, - Kayıt ve muhasebe düzeltmelerine yönelik stok beyanı, - İhtilafı alacakların sulh yoluyla çözümü, - Kesinleşen vergi alacaklarının aslında indirim yapılmaması ve TEFE/ÜFE oranında güncelleme suretiyle yeniden hesaplanması; güncelleme sonucu çıkan tutarların ödenmesi halinde vergi cezaları, gecikme faizi ve zamlarının tamamen silinmesi, - Vergi aslına bağlı olmayan alacakların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) %50' sinin silinmesi, 	<ul style="list-style-type: none"> - KDV yönünden vergi beyanı olmasına karşın, bankaların KDV' si durumunda olan BSMV' nin kapsama dâhil edilmemesi, - Varlık barışına yer verilmemesi,
6552	<ul style="list-style-type: none"> - Kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, - Kasa mevcudu ile ortaklara borçlar ve ortaklardan alacaklar hesabı farkı üzerinden %3 oranında vergi alınmak suretiyle stok affının uygulanması, - İhtilafı alacakların sulh yoluyla çözümü, - Vergi beyanı ve matrah artırımı, - Verimliliği düşük tutarlı alacaklardan vazgeçme, - Kesinleşen vergi alacaklarının aslında indirim yapılmaması ve TEFE/ÜFE oranında güncelleme suretiyle yeniden hesaplanması; güncelleme sonucu çıkan tutarların ödenmesi halinde vergi cezaları, gecikme faizi ve zamlarının tamamen silinmesi, - Vergi aslına bağlı olmayan alacakların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) %50' sinin ödenmesi halinde diğer %50' sinin silinmesi, - Önceki yapılandırma kanunu kapsamında taksitlendirilen borçların ihlaline yönelik yeni bir imkân tanınması, 	<ul style="list-style-type: none"> - Vergi beyanı ve matrah artırımı sonucu çıkan tutarın ödenmesinin kanundan faydalanmanın temel koşulu olarak sayılması, - Varlık barışına yer verilmemesi,
6736	<ul style="list-style-type: none"> - Kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, - Vergi beyanı ve matrah artırımı, - Kayıt ve muhasebe düzeltmelerine yönelik stok beyanı, - İhtilafı alacakların sulh yoluyla çözümü, - Varlık barışına yer verilmesi, - Önceki yapılandırma kanunu kapsamında taksitlendirilen borçların ihlaline yönelik yeni bir imkân tanınması, - Verimliliği düşük tutarlı alacaklardan vazgeçme, - Kesinleşen vergi ve diğer alacakların aslında indirim yapılmaması ve enflasyon oranında güncelleme suretiyle yeniden hesaplanması; güncelleme sonucu çıkan tutarların ödenmesi halinde vergi cezaları, gecikme faizi ve zamlarının tamamen silinmesi, 	<ul style="list-style-type: none"> - Kasa ve stok düzeltmelerine yönelik beyanlar sonucu herhangi bir faiz ve ceza uygulanmaması, - Varlık barışına yönelik yurt içi ve yurt dışı varlıkların beyanında herhangi bir faiz ve ceza uygulanmadan pişmanlıkla beyan edebilme imkânının tanınması,

	<ul style="list-style-type: none"> - Vergi aslına bağlı olmayan alacakların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) %50' sinin silinmesi, 	
7020	<ul style="list-style-type: none"> - Kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, - Vergi aslına bağlı olmayan alacakların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) %50' sinin ödenmesi halinde diğer %50' sinin silinmesi, - Kesinleşen vergi ve diğer alacakların aslında indirim yapılmaması ve enflasyon oranında güncelleme suretiyle yeniden hesaplanması; güncelleme sonucu çıkan tutarların ödenmesi halinde vergi cezaları, gecikme faizi ve zamlarının tamamen silinmesi, 	<ul style="list-style-type: none"> - Varlık barışına yer verilmemesi, - Kayıt ve muhasebe düzeltmelerine yönelik stok beyanına yer verilmemesi,
7143	<ul style="list-style-type: none"> - Kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, - Vergi beyanı ve matrah artırımı, - İhtilafı alacakların sulh yoluyla çözümü, - Varlık barışına yönelik yurt içi ve yurt dışı varlıkların beyanında herhangi bir verginin uygulanmaması, - Beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş gelir ve kazançların zam ve faizsiz pişmanlıkla beyan edebilme imkânının tanınması, - Kasa ve stok düzeltmelerine yönelik beyanlar sonucu herhangi bir faiz ve ceza uygulanmaması, - Vergi borçlarının gecikme faizi ve zamlarında Yİ-ÜFE oranında güncelleme ve peşin ödemelerde %90 indirim uygulanması, - Vergi aslına bağlı olmayan alacakların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) %50' sinin ödenmesi halinde diğer %50' sinin silinmesi, - Kesinleşen vergi ve diğer alacakların aslında indirim yapılmaması ve enflasyon oranında güncelleme suretiyle yeniden hesaplanması; güncelleme sonucu çıkan tutarların ödenmesi halinde vergi cezaları, gecikme faizi ve zamlarının tamamen silinmesi, 	<ul style="list-style-type: none"> - 6552, 6736 ve 7020 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan alacaklara ilişkin peşin ödemelerde kolaylık sağlanması, - Vergi beyanı ve matrah artırımı sonucu çıkan tutarın ödenmesinin kanundan faydalanmanın temel koşulu olarak sayılması,
7256	<ul style="list-style-type: none"> - Kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, - Varlık barışına yer verilmesi ve bu kapsamda yurt içi ve yurt dışı varlıkların ekonomiye kazandırılması halinde herhangi bir vergi alınmaması ve vergi incelemesine tabi olmaması, - Kesinleşen vergi ve diğer alacakların aslında indirim yapılmaması ve enflasyon oranında güncelleme suretiyle yeniden hesaplanması; güncelleme sonucu çıkan tutarların ödenmesi halinde vergi cezaları, gecikme faizi ve zamlarının tamamen silinmesi, 	<ul style="list-style-type: none"> - Vergi beyanı ve matrah artırımına yer verilmemesi, - Kayıt ve muhasebe düzeltmelerine yönelik stok beyanına yer verilmemesi,

	<ul style="list-style-type: none">- Vergi aslına bağı olmayan alacakların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) %50' sinin silinmesi,- Verimliliği düşük tutarlı alacaklardan vazgeçme,- 7143 sayılı Kanun kapsamındaki borçların yeniden yapılandırılması,	
--	--	--

Kaynak: GİB Yayınları ve ilgili kanunlardan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yapılandırma kanunlarının gerekçelerine bakıldığında; çoğunlukla ekonomide yaşanan krizlerin sıklığı ve bunun sonucunda vatandaşın ödeme noktasında sıkıntıya düşmesi, vergi denetiminin yetersizliği, kayıt dışı alım satımlardaki artış, yargıda çözüm bekleyen dosya sayısının fazlalığı ve siyasi partilerin seçim dönemlerinde yapılandırma kanunlarını seçim malzemesi olarak kullanması gibi etkenler gösterilebilir. Belirtilen vergi kaynaklı sorunlara çözüm üretebilmek adına yapılandırma kanunları ile birtakım köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: (Aygün, 2012: 91).

- 10.01.1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2576 sayılı Kanunla bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve idare mahkemelerinin kurulması,
- Tarhiyatı hızlandırmaya yönelik olarak, 1963 yılında 205 sayılı Kanunla tarhiyat sonrası uzlaşma; 1986 tarihinde ise tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin uygulamaya geçirilmesi,
- 12.06.2002 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4760 sayılı Kanunla ÖTV ve 21.06.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5520 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun çıkarılması,
- 2005 yılında vergi yönetimindeki etkinliği artırmaya yönelik yeniden yapılanmaya gidilerek, Gelirler Genel Müdürlüğünün GİB' e dönüştürülmesi, takip eden yıllarda bilgisayarlı otomasyon sistemine geçilmesi ve elektronik beyannamenin başlatılması,
- 02.11.1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3065 sayılı Kanunla, belge düzeninde oto kontrolü sağlamaya yönelik KDV' nin çıkarılması,
- Elektronik defter ve belge düzenine geçilmesi, mükellefler arasında çapraz kontrol sağlamaya dönük Ba ve Bs bildirim formlarının uygulamaya başlanması,
- Ekonominin genel durumuna göre vergi oranlarında azalış yönlü değişikliğe gidilmesi gösterilebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YAPILANDIRMA KANUNLARININ BÜTÇE GELİRLERİNE ETKİSİ

Gelişmiş ülkelerde ekonomik büyüme başta olmak üzere, sanayi ve teknolojinin ilerlemesine yardımcı olan borçlanma; gelişmekte olan ülkelerde kamu kesimi açıklarının finansman kaynağı olarak kullanılmaktadır. Esasında kamu harcamalarının finansman kaynağı vergilerdir. Ancak verginin tabana yayılamaması ve kayıt dışılığın fazla olması, vergilerden beklenen tahsilatın sağlanamama sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunun çözümü için başvurulan kaynakların başında ise borçlanma gelmektedir.

24 Ocak kararları sonrası dışa açılma politikası ile kamu kesimi açıklarına neden olan etkenler, kamu kesiminin genel dengesini oluşturan birimlerde ve bunların borçlanma gereksiniminde, dolayısıyla da geneli itibariyle kamu kesimi borçlanma gereğinin toplamında önemli sayılabilecek artışa neden olmuştur. Bunun sonucunda bütçe açıkları ve borçlanma hızla artarak geri ödemede faiz baskısını doğurmuş, bu da ekonomide çeşitli dengelerin bozulmasına neden olmuştur (Elif Yılmaz, t.y: 190).

Kamu kesimi açığındaki bozulan bu dengeleri yeniden sağlamak amacıyla, en önemli finansman kaynağı olan borçlanma dışında da alternatif kaynakları uygulama gereği ortaya çıkmıştır. İşte bu noktada, yapılandırma kanunları özellikle 1980 sonrasında daha etkin kullanılmaya başlanılmıştır. Hem faiz baskısı oluşturmaması hem de daha kısa vadede sonuç vermesi nedeniyle 2003 yılından sonra alternatif bir kaynaktan öte finansal bir kurum işlevi yüklenen yapılandırma kanunları daha sık uygulanmaya başlanılmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde 2003 yılından sonra yürürlüğe giren yapılandırma kanunlarının vergi tahsilâtı üzerindeki etkisi ve uygulama sonuçları değerlendirilerek; yapılandırma kanunlarının bütçe açıklarının finansmanındaki rolü ile bütçe açıklarına çözüm olarak borçlanma ve yapılandırma kanunlarının etkinliği

araştırılmış olup; bu doğrultuda Türkiye’ de kamu kesimi borçlanma gereği ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

3.1. TÜRKİYE’ DE BÜTÇE AÇIĞI VE BORÇLANMA İLİŞKİSİ

Ülkelerin hedeflenen kalkınma ve büyümeyi sağlayabilmeleri yatırım yapmalarına bağlıdır. Yatırım için en önemli kaynağı ise tasarruflar oluşturur. Gelişmiş ülkelerin aksine gelişmekte olan ülkelerde gelir seviyesi düşük olduğu için tasarruf yapabilme imkânı da sınırlıdır. Bu durum gelişmekte olan ülkeleri alternatif kaynak bulma tercihlerinde değişime sevk etmiştir (Nakiboğlu ve diğerleri, 2017: 184).

Ülkemizde görülen borçlanma tercihlerinin değişimi 1980’ li yıllara dayanmaktadır. Belirtilen dönemde ekonomik anlayış tamamen değişime uğrayarak neo-liberal ekonomik politikalar uygulanmaya başlamıştır. Bunun tabii sonucu olarak ithalata dayalı üretim terk edilmiş ve yerine açık büyüme yöntemi uygulanmaya başlamıştır. Bu önemli dönüşümlerle birlikte ekonomide ciddi yapısal sorunlar ortaya çıkmaya başlamış ve kamunun finansman dengeleri ile borçlanma stratejileri tamamen değişime uğramıştır (Berkay ve Ağcakaya, 2016: 4).

Türkiye’ de, diğer çoğu gelişmekte olan ülkede olduğu gibi temelinde ekonomik anlayışın değişmesinden kaynaklanan birçok yapısal sorun yaşamıştır. Yaşanılan bu sorunların başında da finansman sorunu gelmektedir. Söz konusu sorunların çözümü amacıyla bazı zamanlarda borçlanma yolu tercih edilirken bazı dönemlerde de borçlanma gibi kısa zamanda çözüm olması nedeniyle yapılandırma kanunları tercih edilmiştir. Her iki yöntemde içinde bulunulan dönemin koşullarına bağlı olarak ekonomide olumlu ve olumsuz sonuçlar doğurmuştur. Borçlanmanın; ekonomi üzerinde faiz, enflasyon, gelir dağılımı, kalkınma gibi birtakım etkileri olurken; yapılandırma, devletin tahsil etme hakkına sahip olduğu ancak tahsilinde güçlük çektiği alacakların bir kısmından vazgeçmek suretiyle söz konusu gelirlerden mahrum kalması sonucunu doğurmuştur.

Krizlerin yoğun olarak yaşandığı 2000 ve 2001 yılında, özellikle finans sektöründen kaynaklanan ekonomik krizler hanehalkının alım gücünü ve tasarruf yapabilme

oranını ciddi oranda azaltmıştır. Bunun sonucunda da iç borçlanmaya başvurabilme imkânı nispeten azalmıştır. Bu sürecin kamu sektöründe meydana getirdiği tahribat 2001 yılı kamu borç stokunda kendini göstermiş ve kamu borç stoku 2000 yılına göre %123 gibi bir oranda artış göstermiştir. Merkez Bankasının yıllık raporuna göre bu artışın temel nedeni olarak, kamu bankaları başta olmak üzere Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (TMSF) devredilen bankaların finansman yapılarını güçlendirmek için yapılan borçlanmalar gösterilmiştir. Benzer süreç 2008 yılında ABD başta olmak üzere tüm dünyada görülen ve ülkemizi de etkileyen ekonomik krizle tekrarlanmıştır. Son olarak 2016 yılında ülkemizde yaşanan darbe girişimi de yine kamu borç stokunda 2007 yılına oranla %15 gibi bir oranda artışa neden olmuş ve ekonomi her iki dönemin sonunda da ciddi anlamda küçülmüştür (Akpınar, 2019: 57-58).

3.2. YAPILANDIRMA KANUNLARININ UYGULAMA SONUÇLARI

Gelişmiş toplumlarda yapılan bilimsel çalışmalardan bir sonuç çıkarılabilmesi yapılan çalışmaya yönelik istatistikî sonuçların bilinmesine bağlıdır. Bu yönüyle ülkemizde yapılan birçok çalışmaya dönük resmi veriler bulunmadığı için yapılan çalışmalar bilimsel bir sonuca bağlanamamıştır. Bu durum yapılandırma kanunlarının sonuçlarının sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesinde de eksikliğini hissettirmektedir. Çıkarılan yapılandırma kanunları kapsamında birkaç düzenleme hariç ne kadar vergi ya da cezanın affa uğradığı, buna ilişkin dağılım, çıkarılan afların sonuç itibarıyla sağlanan tahsilâtlara etkisi rakamsal olarak paylaşılmadığı için konuya ilişkin sağlıklı değerlendirme yapabilme imkânı bulunmamaktadır (Yalçın ve Başer, 1996: 110).

2003 yılından sonra uygulamaya konulan yapılandırma kanunları incelendiğinde, başta ekonomik gerekçelerle daha sonra yargı ve diğer kurumlardaki işleyişte meydana gelen tıkanmaları çözme amacıyla çıkarıldığı görülmektedir. Ancak yapılandırma kanunlarının süreklilik arz etmesi borçlularda ödeme kabiliyetini düşürdüğü gibi yeni düzenlemelerin çıkacağı düşüncesiyle kayıt dışı girişimlerinde artmasına ortam hazırlamaktadır.

Buna göre, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile 7143 sayılı Yapılandırma Kanunu arasında çıkan düzenlemelerin vergi tahsilâtına etkisine aşağıda yer verilmiştir.

3.2.1. 4811 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları

Ülkemizde çıkarılan yapılandırma kanunlarının çoğunluğu bütçe açığına geçici çözüm üretme ve idari yargıda dosya sayısını azaltma gibi amaçlar taşısa da, 4811 sayılı Kanun belirtilen amaçların yanında, krizden kaynaklı borçlarını ödemekte zorluk çeken mükelleflerin krizden çıkmasına imkân sağlayarak borçlarını ödeyebilme konusunda kolaylık sağlama amacı da taşımaktadır (Yaraşır, 2013: 186).

4811 sayılı Kanun kapsamında yapılan tahsilâtlara ilişkin sonuçlar, sonraki yıllarda çıkarılan yapılandırma kanunlarından farklı olarak GİB' in resmi internet sitesinde paylaşılmıştır. Buna göre 31.12.2003-30.09.2004 tarihleri arasında toplam 4.714.760.611,91 TL tutarında gelir elde edildiği belirtilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerine göre söz konusu kanuna 3475144 başvuru alınmış olup; yapılan başvurulara ait toplam alacak tutarı 7.900.000.000,00 TL iken, yapılan tahsilât 4.714.760.000,00 TL' de kalmıştır. Buna göre tahsilâtın alacağa oranı %60' lar civarında gerçekleşmiştir (Martin, 2013: 117).

Tablo 3: 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Tahsilât Rakamları

İLGİLİ KANUN (4811) MADDESİ	TAHSİLÂT RAKAMLARI (Kümülatif Toplam) (Bin TL)	
	31.12.2003	30.09.2004
Kesinleşmiş Alacaklar (Md.2)	1.140.273.803.306	2.063.200.670.160
Kesinleşmiş Alacaklar (Md.2/c)	6.929.079.966	8.663.368.379
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar(Md.3)	365.181.525.872	524.112.691.711
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (Md.5)	75.911.720.093	156.747.139.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (Md.6)	115.830.646.700	126.172.524.503
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (Md.7)	150.736.133.979	225.173.427.091
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (Md.7)	508.739.206.996	780.053.809.231
G.V. K 94/6 Vergi Artırımı (Md.7)	56.120.302.811	88.316.495.319
K.D.V. Matrah Artırımı (Md.8)	297.313.051.710	472.110.013.213
Gelir (Step) Vergisi Matrah Artırımı (Md.9)	13.699.398.871	22.176.479.241
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası Değerleme Farkı (Md.13)	13.069.600.983	15.041.004.160
Ecrimisil Alacakları (Md.15/2)	16.489.901.503	18.148.276.411
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.499.915.899.107
KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI	93.461.444.811	214.844.712.807
GENEL TOPLAM	2.853.755.817.601	4.714.760.611.914

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls (Erişim Tarihi 25 Şubat 2020)

Yapılan tahsilat yönünden 4811 sayılı Kanunu değerlendirmek için üç farklı kriter esas alınmıştır. Belirlenen kriterler çerçevesinde kanunu değerlendirmek gerekirse: (Savaşan, 2006: 58-59).

Birinci ölçüte göre, yapılandırma kanunu ile hedeflenen tahsilât ve gerçekleşmiş tahsilât mukayese edilir. Buna göre 4811 sayılı Kanunun başarılı olduğu söylenebilir. Çünkü GİB 3,6 katrilyon, IMF 750 trilyon TL vergi tahsilâtı öngörmüşken elde edilen tahsilât GİB' in belirlediği hedefin yaklaşık %30 fazlası bir rakama ulaşmıştır.

İkinci ölçütte, tahsilâtın kaynağı olan gelirlerin toplam gelirler içindeki yeri esas alınır. Tahsilât rakamlarını içeren önceki sayfadaki tablo incelendiğinde 2., 3. ve 5. madde toplamının genel toplam içindeki oranı %60' lara tekabül etmektedir. Söz konusu maddeleri ilgilendiren tahsilâtlar kesinleşmiş veya kesinleşmiş olmasa da inceleme ya da dava sürecindeki vergi alacaklarına ilişkindir. Uzlaşma sonucu yargının yükünün hafifletilmesi veya tahsilâtın hızlandırılması sonuç itibariyle olumlu değerlendirilse de söz konusu alacakların tahsil edilebilme ihtimali yüksek olduğu için, tahsilâtın başarısı için ölçüt kabul edilemez.

Sonuncu ölçütte ise, vergi affı sonucu elde edilen tahsilâtın toplam vergi gelirleri içindeki oranı dikkate alınır. Burada karşılaştırma yapılan oran, diğer yapılandırma kanunları veya bazı ülke uygulamalarıdır. Ülkemizde 2003 yılında yaklaşık 84,3 katrilyon, 2004 yılında ise 101 katrilyon vergi geliri elde edildiği varsayılırsa vergi aflarına yönelik tahsilâtların toplam vergi gelirleri içerisindeki oranının çok yüksek olmadığı söylenebilir. Ancak gelişmiş ülkelerdeki benzer uygulamalara dönük tahsilâtlarla kıyaslama yapıldığında düşük olmadığı da görülecektir.

Yapılan tahsilâtlara ilişkin önceki sayfada yer verilen tablo incelendiğinde, yapılandırma kanunu sonucunda vergi tahsilâtının kümülatif olarak iki kata yakın arttığı görülmektedir. Bu sonuç, kayıt altına alınmış ekonomiyi gösterdiği gibi kayıt dışı ekonominin varlığının da önemli bir göstergesidir (Biberoğlu, 2006: 88).

Uygulamaya konulan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununa göre vergi tahsilâtının iki kata yakın arttığı değerlendirilmesinde yapılsa da Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulunun (mülga) yapmış olduğu araştırma, vergi barışının yürürlüğe girdiği 2003 yılında vergi kaçığının arttığını göstermektedir. Yapılan araştırmaya göre, vergi aflarının devam ettiğinin farkında olan bazı mükelleflerin bu durumu fırsat olarak

görüp vergi barışına rağmen vergi kaçırmaya devam ettiği, bunun sonucu olarak da vergi kaçakçılığının 2002 yılına oranla 2003 yılında %173' ten %214' e çıktığı tespitlerine yer verilmiştir. Bunun yanı sıra mükelleflerin beyan ettiği verginin iki katını kaçırdığı, son beş yıllık süreç esas alındığında ödenmiş olan her 100 liralık vergiye karşılık 225 liranın kaçırıldığı ve toplam kaçağın 20,3 milyar doları aştığı değerlendirilmesine yer verilmiştir (Milliyet: 2004).

Vergi kaçakçılığındaki artışa benzer bir istatistikte vergi gelirlerindeki tahakkuk tahsilât oranında görülmektedir. 2002' de %91,40 olan vergi tahakkuk tahsilâtı 2003 yılında %92,54' e yükselmiş; ancak mükelleflerin ilerleyen yıllarda da benzer şekilde af çıkacağı yönündeki beklentileri ile bu oran 2004 yılında %92,17' ye gerilemiştir. Bu sonuç, yapılandırma kanunlarının uygulandığı dönemlerde tahsilâtlar artmış olsa da bunun geçici bir durum olduğunu, yerleşmemiş vergi bilinci ve af beklentisi nedeniyle tahsilâtların uzun vadede düşeceğini göstermektedir (Eker, 2006: 66).

Bu benzeri çalışmalar, yapılandırmaya karşın vergi kayıp kaçağındaki artışın devam ettiğini göstermektedir. Bunun farklı sebepleri olmakla beraber, afların gizlilik içerisinde yapılmaması önemli bir gerekçe olarak gösterilebilir. Esasında bu tarz düzenlemelerin halkın tercihlerini etkilememe anlamında gizli olması gerekirken, ülkemizde bu gizliliğe çok fazla riayet edilmemektedir. Gerek görsel gerekse yazılı medyanın etkisiyle vergi affı sürekli gündemde tutularak halk, “nasıl olsa af çıkacak” beklentisine sokulmakta, bu da vergi kaçakçılığına karşı eğilimleri artırmaktadır.

3.2.2. 5811 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları

5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu da diğer yapılandırma kanunları gibi ekonomik sorunlara çözüm üretebilmek için düzenlenmiştir. Bu düzenleme her ne kadar hazineye gelir sağlama amacı taşısa da, esasında 2008 yılında ortaya çıkan küresel krizin ekonomik etkilerini hafifletebilme amacını taşımaktadır. 4811 sayılı Kanun da olduğu gibi 5811 sayılı Kanunun uygulama sonuçlarına da GİB' in resmi internet sitesinde yer verilmiştir. Buna göre, 10.02.2010 tarihi itibariyle söz konusu kanun kapsamında yapılan tahsilâtlara ilişkin veriler tablodaki gibidir.

Tablo 4: 5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu Tahsilât Rakamları

	YURT DIŞI			
	Doğrudan Bildirilen		Banka ve Aracı Kurumlara Bildirilen	
Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyan Özetleri	Verilen Beyanname	Tutar (TL)	Verilen Beyanname	Tutar (TL)
Vergi Matrahı	1.327	22.273.892.026	213	5.602.125.374
Hesaplanan ve Ödenecek Vergi		445.477.841		112.042.507
	YURTIÇI			
	Mükellef Olmayanlarca Bildirilenler		Mükelleflerce Bildirilen	
Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyan Özetleri	Verilen Beyanname	Tutar (TL)	Verilen Beyanname	Tutar (TL)
Vergi Matrahı	1.702	2.007.700.844	61.325	18.374.398.231
Hesaplanan ve Ödenecek Vergi		100.385.042		918.719.914
	GENEL TOPLAM			
	Verilen Beyanname	Tutar (TL)	Oran (%)	
Vergi Matrahı	64.567	48.258.116.475	100,0	
Hesaplanan ve Ödenecek Vergi		1.576.625.305	3,3	

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm. (Erişim Tarihi 25 Şubat 2020)

Tabloya göre 10.02.2010 itibariyle yurt içinden 20.382.099.075 TL, yurt dışından ise 27.876.017.400 TL olmak üzere toplamda 48.258.116.475 TL varlık beyan edildiği ve yapılan beyanlar üzerinden yurt içinden 1.019.104.956,00 TL, yurt dışından 557.520.348,00 TL olmak üzere toplam 1.576.625.305,00 TL verginin tahakkuk ettiği görölmektedir.

Dönemin Hazine ve Maliye Bakanı Mehmet ŞİMŞEK tarafından yapılan 06.04.2010 tarihli basın açıklamasına göre, açıklama yapılan tarih itibariyle 1 milyar 58 milyon liranın tahsilâtının yapıldığı, bu doğrultuda tahsilâtı yapılan tutarın, tahsil edilebilecek tutarın %67,5' lik kısmını oluşturduğu ifade edilmiştir (Hürriyet: 2010).

GİB' in 2009 yılı Faaliyet Raporunda yer verilen genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtına ilişkin bilgiler tablodaki gibidir:

Tablo 5: 2007-2009 Dönemi Genel Bütçe Gelirleri Tahsilât Rakamları

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilât(TL)	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilât Artışı (%)	Diğer Gelirler (Faizler, Cezalar Vb.) (TL)	Alacaklardan Tahsilât(TL)
2007	171.098.466.000	13,10	15.966.557.000	98.223.000
2008	189.980.827.000	11,03	17.698.254.000	407.362.000
2009	196.289.914.000	3,32	23.472.661.000	306.959.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2009, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi 20 Mart 2020)

Tablodaki veriler değerlendirildiğinde, 2008 yılında 189.980.827.000 TL tahsilât gerçekleştiği, önceki yıla göre bu tahsilât artışının yaklaşık %11,1' e tekabül ettiği; 2009 yılında ise 196.289.914.000 TL tahsilât gerçekleştiği ve bu tahsilâta göre artış oranının %3,32' ye gerilediği görülmekte olup; bu kapsamda çıkarılan 5811 sayılı Kanunun tahsilât artışında çok fazla etkili olmadığı görülmektedir. Ancak bu döneme ilişkin değerlendirme yapılırken, 2007' de görülen Mortgage krizinin de mali piyasalardaki tahribatının dikkate alınması gerekmektedir.

Sonuç olarak, 5811 sayılı Kanunun vergi tahsilâtı konusunda beklentilerin gerisinde kaldığını hem rakamsal hem de oransal veriler doğrular niteliktedir. Ancak göz ardı edilmemesi gereken önemli bir husus, bu kanunla ulaşılmak istenen esas amacın vergi tahsilâtından ziyade yurt dışında yer alan varlıkları yurt içine getirme ve yurt içindeki kayıt dışı emtiaları kayda alma düşüncesi olduğunun unutulmaması gerektiğidir (Martin, 2013: 125).

3.2.3. 6111 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları

Cumhuriyetin ilanından sonra çıkarılan en kapsamlı borç yapılandırması olarak değerlendirilen 6111 sayılı Kanunla ilgili olarak, yaklaşık 39,4 milyar TL' lik alacak yapılandırma kapsamına alınmıştır. Tahsilat rakamları değerlendirildiğinde birinci taksit sonunda %81 gibi rekor bir orana ulaşılarak 7.908.887.740,00 TL' lik gelir elde edilmiştir. Tahsilât rakamları ve vergi gelirlerine etkisi değerlendirildiğinde yasanın başarılı olduğu söylenebilir (Aksümer, 2014: 39).

6111 sayılı Kanunun çıkartıldığı dönemin Hazine ve Maliye Bakanı Mehmet ŞİMŞEK tarafından kamuoyuna yapılan açıklamada, söz konusu kanuna 5 milyondan fazla kişinin başvuruda bulunduğu, bu kapsamda 6.179.441 dosyaya işlem yapıldığı, bu işlemlerin de 39.432.963.000,00 TL tutarında bir alacağa isabet ettiği bilgisi paylaşılmıştır. Söz konusu alacak tutarının 27.123.400.000,00 TL' sinin kesinleşmiş alacaklar ve tecil; 5.641.700.000,00 TL ye denk gelen kısmının ihtilaf halindeki alacaklar ile inceleme, tarhiyat ve pişmanlıkla verilen beyanlara yönelik alacaklardan, geriye kalan kısmının ise matrah ve vergi artımı ile stok beyanlarına ilişkin alacaklardan olduğu ifade edilmiştir (Aydemir, 2011: 147).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi sitesinde yer alan "Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Ay İçi Tahsilatları" rakamlarına göre, 31.05.2014 itibariyle 6111 sayılı Kanun kapsamında toplam 26.366.265.000,00 TL tahsilat yapılmıştır. Söz konusu kanuna ilişkin tahsilatların yıl bazlı kümülatif dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 6: 6111 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Tahsilât Rakamları

Yıl	Tahsilât Tutarı (TL)
31.12.2011	13.301.491.000,00
31.12.2012	20.894.445.000,00
31.12.2013	24.928.744.000,00
31.05.2014	26.366.265.000,00

Kaynak: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 04.01.2021)

Benzer bir bilgilendirmede yine dönemin Hazine ve Maliye Bakanı Naci AĞBAL' dan gelmiş, basın açıklamasında toplamda 39,4 milyar TL tutarında alacağın 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırıldığı, yapılandırılan alacaklardan 26,5 milyar TL' lik tahsilât yapıldığı ve bu rakamın yapılandırma yapılan alacaklar içerisinde %67,17 gibi bir orana tekabül ettiği belirtmiştir (Şanver, 2018: 49).

GİB' in 2012 yılı Faaliyet Raporunda yer alan verilere göre, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtına ilişkin bilgiler tablodaki gibidir.

Tablo 7: 2010-2012 Dönemi Genel Bütçe Gelirleri Tahsilât Rakamları

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilât (TL)	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilât Artışı (%)	Diğer Gelirler (Faizler, Cezalar vb.)	Alacaklardan Tahsilât
2010	235.686.590.000	20,1	21.697.636.000	224.924.000
2011	284.490.017.000	20,7	21.962.792.000	337.573.000
2012	317.188.767.000	11,5	26.148.211.000	1.337.576.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2012, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf> (Erişim Tarihi 20.03.2020)

Tablodaki verilere göre, 2011 yılında yürürlüğe giren 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılan tahsilâtlar değerlendirildiğinde söz konusu kanunun 4811 ve 5811 sayılı yapılandırma kanunlarına göre çok daha başarılı olduğu görülmektedir.

6111 sayılı Kanunun 4811 ve 5811 sayılı kanunlara göre daha başarılı olduğu değerlendirilmesi yapılırken, gerek 4811 gerekse de 5811 sayılı yasanın uygulama dönemlerine denk gelen 2001 mali krizi ve Mortgage krizinin de ekonomik etkilerinin göz önüne alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü 6111 sayılı Kanunun uygulama dönemindeki Euro bölgesi krizine göre söz konusu krizler ülkemizi daha derinden etkilemiştir (Martin, 2013: 132).

3.2.4. 6552 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları

6552 sayılı Kanun için son taksitin ödeme süresinin 31.10.2017 olduğu düşünüldüğünde, T.C. Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanmış verilere göre 31.12.2015 sonu itibariyle kanun kapsamında yapılan tahsilât tutarının 8.284.739.000,00 TL olduğu belirtilmiştir (İmamoğlu, 2018: 46-47).

6552 sayılı Kanunla ilgili dönemin Hazine ve Maliye Bakanı Naci AĞBAL tarafından, yapılandırma kanununun 10. taksit ödemelerine isabet eden 05.08.2016 tarihli basın açıklamasında, kanundan yararlanmak için 4,5 milyon kişinin

başvurduğu, 43,7 milyar TL' nin yapılandırmaya dâhil edildiği, sonucunda da 10,2 milyar TL' lik tahsilâta ulaşıldığı bilgisi kamuoyuyla paylaşılmıştır (Milliyet, 2016).

Söz konusu kanunun taksit ödeme süreleri henüz bitmemişken yapılan basın açıklamasındaki rakamlar esas alındığında, 6552 sayılı Kanun kapsamında yapılan tahsilât oranının %23,3' e tekabül ettiği görülmektedir.

Tablo 8: Türkiye' de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Rakamları

Yıllar	Brüt Vergi Gelirleri (Bin TL)	Net Vergi Gelirleri (Bin TL)	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilât Artışı (%)
2014	401.683.956	352.514.457	9,3
2015	465.229.389	407.818.455	15,8
2016	529.263.765	458.657.754	13,8

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi: 26.02.2020)

GİB' in 2016 yılı Faaliyet Raporunda yer verdiği rakamlara göre, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtına ilişkin bilgiler tablodaki gibidir.

Tablo 9: 2013-2015 Dönemi Genel Bütçe Gelirleri Tahsilât Rakamları

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilât (TL)	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilât Artışı (%)	Diğer Gelirler (Faizler, Cezalar vb.)	Alacaklardan Tahsilât
2013	367.517.727.000	15,9	26.335.493.000	230.840.096
2014	401.683.956.000	9,3	31.718.418.000	904.721.000
2015	465.229.389.000	15,8	29.839.990.000	973.740.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2016, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf, (Erişim Tarihi 20.03.2020)

Tabloya göre, 2014 yılı haricindeki vergi gelirlerinin tahsilât oranı bir önceki yıla göre artış göstermiştir. 6552 sayılı Kanunun uygulamaya konulduğu 2015 yılında ise tahsilâtın %15,8 oranında artmasının arkasında yatan neden mükelleflerin vergi affı çıkacak beklentisi içinde olmasından kaynaklı, 2014 yılına yönelik borçlarını ödemeyip yapılandırma kanunun çıkmasını beklemeleri olarak değerlendirilebilir.

3.2.5. 6736 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları

Hazine ve Maliye Bakanı, 26.10.2016 tarihli konuşmasında, 6736 sayılı Kanun kapsamında 157 milyar TL gelirin hazineye aktarılmasının beklendiğini, bunun 90 milyar TL' lik kısmını vergi gelirlerinden, geriye kalan kısmının ise SGK' ya yönelik yapılandırma gelirlerinden oluşmasının beklendiğini vurgulamıştır (Karakış, 2016).

Hazine ve Maliye Bakanlığının 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılan tahsilâtlara yönelik açıklamasında, yapılandırma kapsamında 8.527.452 başvuru dilekçesinin alındığı; yapılandırma, stok beyanı ve muhasebe kayıtlarının revize edilmesi ile matrah artırımı olmak üzere toplamda 77.602.570.915,00 TL' lik alacağın yapılandırıldığı belirtilmiştir.

Başvuru sayıları ve yapılandırma tutarları bakımından 6111 sayılı Kanun ile kıyaslama yapıldığında başvuru sayısının %64,2, yapılandırma tutarının ise %96,3 oranında arttığı belirtilmiştir. Ayrıca yapılandırmaya konu tutarın %51' lik bölümünün (46 milyar TL) vergi alacağının aslına ait olduğu ifade edilmiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda yapılandırılan 31 milyar TL' nin matrah artırımı, muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi ile faiz ve cezalardan oluştuğu görülmektedir. Bakanlık tarafından yapılan açıklamaya göre, borçlu 6,3 milyon vatandaşın 4,8 milyonunun yapılandırmadan yararlandığı ve buna göre %76 oranında başvuru olduğu belirtilmiştir (Kaya ve diğerleri, 170-171).

Bu verilere göre 6736 sayılı Kanun mükelleflerden ciddi talep görmüştür. %76 oranında başvuru yapılması da bunun açık kanıtıdır (Yıldırım ve diğerleri, 2016).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi sitesinde yer alan "Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Ay İçi Tahsilatları" rakamlarına göre 30.11.2020 itibarıyla 6736 sayılı Kanun kapsamında toplam 42.990.395.349,17 TL tahsilat yapılmıştır. Söz konusu kanuna ilişkin tahsilatların yıl bazlı kümülatif dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 10: 6736 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Tahsilât Rakamları

Yıl	Vergi Dairesince Yapılan Tahsilat Tutarı	Diğer Kurumlarca Yapılan Tahsilat Tutarı	Toplam Tahsilât Tutarı (TL)
31.12.2016	12.363.190.000,00	1.363.704.000,00	13.726.894.000,00
31.12.2017	24.649.647.207,00	1.502.082.458,00	26.151.729.660,00
31.12.2018	33.698.482.268,00	1.931.755.947,61	35.630.238.215,61
31.12.2019	39.643.584.002,00	1.931.931.621,89	41.575.515.623,89
30.11.2020	41.058.463.727,28	1.931.931.621,89	42.990.395.349,17

Kaynak: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 04.01.2021)

3.2.6. 6736, 7020 ve 7143 Sayılı Kanuna İlişkin Uygulama Sonuçları

Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından paylaşılan bütçe tahsilât verilerine göre, Nisan 2019 itibariyle 60 milyar 69 milyon TL tahsilât yapıldığı açıklanmıştır (Yılmaz, 2019).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi sitesinde yer alan “Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Ay İçi Tahsilatları” rakamlarına göre 30.11.2020 itibariyle yapılan tahsilatların yapılandırma kanunlarına göre dağılımı ise aşağıdaki gibidir: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 04.01.2021)

- 19.08.2016 tarihinde yayımlanan 6736 sayılı Kanun kapsamında 42.990.395.349,17 TL,
- 27.05.2017 tarihinde yayımlanan 7020 sayılı Kanun kapsamında 5.647.964.298,47 TL,
- 18.05.2018 tarihinde yayımlanan 7143 sayılı Kanun kapsamında ise 26.017.286.565,12 TL tahsilât yapılmıştır.

Söz konusu yapılandırma kanunlarından 2017, 2018, 2019 ve 2020 (Kasım Dâhil) yılında yapılan tahsilâtların özet hali tablodaki gibidir.

Tablo 11: 2017 İtibariyle Yapılandırma Kanunları Tahsilât Rakamları

Kanun No	31.12.2017 İtibariyle Tahsilât Tutarları (TL)		
	Vergi Dairesi	Diğer	Toplam
6736 sayılı Kanun	24.649.647.207,00	1.502.082.458,00	26.151.729.665,00
7020 sayılı Kanun	2.008.213.587,00	31.337.183,00	2.039.550.770,00
TOPLAM	26.657.860.794,00	1.533.419.641,00	28.191.280.435,00

Kaynak: <https://vergialgi.net/vergi-aflarindan-60-milyar-liranin-uzerinde-tahsilat-gerceklestirildi>, (Erişim Tarihi 26 Şubat 2020)

Tablodaki veriler doğrultusunda, 31.12.2017 tarihi baz alındığında, 6736 sayılı Kanun kapsamında 24.649.647.207,00 TL tutarında kamu alacağının vergi daireleri tarafından tahsilatı gerçekleştirilmiştir. Vergi daireleri dışında kalan kurumların tahsil etmiş olduğu alacak tutarı ise 1.502.082.458,00 TL olup, buna göre söz konusu kanun çerçevesinde yapılan toplam tahsilât tutarı 26.151.729.665,00 TL olmuştur.

Benzer şekilde 31.12.2017 tarihinden önce 7020 sayılı Kanun kapsamında vergi dairelerinin tahsil etmiş olduğu toplam kamu alacağı tutarı 2.008.213.587,00 TL; vergi daireleri dışında kalan kurumlarca tahsil edilen kamu alacağı tutarı 31.337.183,00 TL' dir. Her iki tahsilât rakamının toplam tutarı 2.039.550.770,00 TL' ye tekabül etmektedir.

Tablo 12: 2018 İtibariyle Yapılandırma Kanunları Tahsilât Rakamları

Kanun No	31.12.2018 İtibariyle Toplam Tahsilât (Bin TL)			2018 Yılı Net Tahsilât (Bin TL)		
	Vergi Dairesi	Diğer	Toplam	Vergi Dairesi	Diğer	Toplam
6736	33.698.482	1.931.756	35.630.238	9.048.835	429.673	9.478.508
7020	3.918.121	34.787	3.952.908	1.909.908	3.450	1.913.358
7143	13.658.699	116.418	13.775.117	13.658.699	116.418	13.775.117
TOPLAM	51.275.302	2.082.961	53.358.263	24.617.442	549.541	25.166.983

Kaynak: <https://vergialgi.net/vergi-aflarindan-60-milyar-liranin-uzerinde-tahsilat-gerceklestirildi>, (Erişim Tarihi 26 Şubat 2020)

Tabloya göre, Aralık 2018 dönemi toplam tahsilât rakamlarından 2017 sonu toplam tahsilât rakamları çıkarıldığında, 2018 yılında 6736 sayılı Kanun kapsamında 9 milyar 479 milyon TL, 7020 sayılı Kanun kapsamında 1 milyar 913 milyon TL ve

7143 sayılı Kanun kapsamında 13 milyar 775 milyon TL tahsil edildiği görülmektedir.

Tablo 13: 2019 İtibariyle Yapılandırma Kanunları Tahsilât Rakamları

Kanun Numarası	31.12.2019 İtibariyle Toplam Tahsilât (Bin TL)			31.12.2019 Yılı Net Tahsilât (Bin TL)		
	Vergi Dairesi	Diğer	Toplam	Vergi Dairesi	Diğer	Toplam
6736	39.643.584	1.931.932	41.575.516	5.945.102	176	5.945.278
7020	5.073.344	34.787	5.108.131	1.155.223	0	1.155.223
7143	23.659.989	118.365	23.778.354	10.001.290	1.947	10.003.237
TOPLAM	68.376.917	2.085.084	70.462.001	17.101.615	2.123	17.103.738

Kaynak: <https://muhasibat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 04.01.2021)

31.12.2019 sonu toplam tahsilât rakamlarından 2018 yılı sonu toplam tahsilât rakamları çıkarıldığında, 2019 yılında 6736 sayılı Kanun kapsamında yaklaşık 5 milyar 945 milyon TL, 7020 sayılı Kanun kapsamında 1 milyar 155 milyon TL ve 7143 sayılı Kanun kapsamında 10 milyar 1 milyon TL tahsil edildiği görülmektedir.

Yukarıdaki tablolarda açıklanan rakamları değerlendirmek gerekirse, 2017 yılında yapılandırma kanunlarından yapılan 28 milyar 191 milyon TL tahsilât, 536 milyar 617 milyon TL olan vergi tahsilâtının %5,25' ine denk gelmektedir. Bu durum yapılandırma kanunlarının toplam vergi tahsilâtı içerisinde önemli bir yerinin olmadığını açık olarak göstermektedir.

2018 yılında yapılandırma kanunlarından gelen para 25 milyar 165 milyon TL; 621 milyar 311 milyon TL olan vergi gelirlerinin %4,05' ini oluşturmaktadır (Yılmaz, 2019).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi sitesinde yer alan "Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Ay İçi Tahsilatları" rakamlarına göre 30.11.2020 itibariyle 2016, 2017 ve 2018 yıllarında çıkarılan 6736, 7020 ve 7143 sayılı kamu alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin düzenlemeler çerçevesinde yapılan tahsilât tutarları aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 14: 30.11.2020 İtibariyle Yapılandırma Kanunları Tahsilât Rakamları

Kanun Numarası	30.11.2020 İtibariyle Toplam Tahsilât (Bin TL)
6736	42.990.395
7020	5.647.964
7143	26.017.286
TOPLAM	31.665.687,99

Kaynak: <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 04.01.2021)

Önceki bölümlerde yapılan ayrıntılı açıklamalar doğrultusunda Türkiye’ de 2003 yılından sonra çıkarılan yapılandırma kanunlarından elde edilen tahsilâtlarla ilgili yıllar ve toplam vergi gelirleri rakamlarına aşağıdaki tabloda ayrıntılı yer verilmiştir.

Tablo 15: Yapılandırma Kanunu Tahsilât Rakamları ve Vergi Gelirleri İlişkisi

Kanun No	Çıkarılma Yılı	İlgili Kanun Toplam Tahsilatı (TL)	Toplam Vergi Geliri (TL)
4811	2003	4.714.760.611	84.316.168.759
5811	2008	1.576.625.305	189.980.827.000
6111	2011	26.366.265.000	284.490.017.000
6552	2014	10.200.000.000	401.683.956.000
6736	2016	42.990.395.349	529.607.900.959
7020	2017	5.647.964.298	626.082.414.676
7143	2018	13.775.117.138	738.180.401.147
7143	2019	10.003.237.720	820.148.186.205
7143	2020	2.238.931.710	...
TOPLAM		117.513.297.131	3.674.489.871.746

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_uplo/ad/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm. (Erişim Tarihi 18.11.2020)

Tablo 15’ deki verilerin toplamı değerlendirildiğinde, Türkiye’ de 2003 yılından sonra uygulamaya konulan yapılandırma kanunlarından 4811 ve 6736 sayılı kanunlardan kısa zamanda önemli gelirler elde edilmiş olmasına karşın, genel itibariyle toplam vergi gelirleri içerisinde yapılandırma kanunlarından elde edilen tahsilât rakamları toplam vergi gelirlerinin %5’ inin altında gerçekleşmiştir. Bu veriler yapılandırma kanunlarından beklenen tahsilâtın sağlanamadığını açık bir şekilde göstermektedir. Bu durum vergi aflarının genel itibariyle ciddi bir getirisinin olmadığı yönünde yapılan eleştirileri destekler niteliktedir.

3.3. BÜTÇE AÇIKLARININ FİNANSMANINDA YAPILANDIRMA KANUNLARININ ETKİNLİĞİ

Bütçe, belirli kaynakların bir araya gelmesinden oluşur. Bütçenin gelir kaynakları üzerinde adalet ve eşitlik ilkelerinin göz önünde bulundurulması kamunun finansman kaynağı sağlamasında önemlidir. Bunun için, öncelikli kaynak vergi olduğu için mükellefiyet kaydı olanlardan ziyade, mükellefiyet kaydı olması gerektiği halde bu zorunluluktan kaçmış olanların dikkate alınarak sorumluluklarını yerine getirmeleri sağlanmalıdır (Cansız, 2006: 79).

Bütçe açıklarını kapatmaya yönelik çok sayıda alternatif çözüm yolu bulunsa da, bu alternatiflerin uygulanmasında ortaya çıkan birtakım yapısal sorunların varlığı çözümü zora sokmaktadır. Alternatif çözüm yollarını değerlendirdiğimizde akla ilk gelen, daraltıcı maliye politikası uygulamak suretiyle gider kalemlerini azaltma olacaktır. Ancak; harcamaları kısmak siyasi bir iradeyi gerektirdiği için oy kaybına sebebiyet vereceği endişesiyle bu yolu uygulamak diğerlerine göre daha zordur. Vergi oranlarını artırmak ya da yeni vergiler ihdas ederek gelir kalemlerini artırmaya çalışmak da benzer endişeleri gündeme getireceği gibi, doğuracağı makroekonomik sonuçlar ve ek vergi yükünün paylaşılacağı kesim ile bölüşümü noktasında sorunlara sebep olacaktır. Bu nedenle Türkiye gibi kronik enflasyon sarmalı ve durgunluğun yaşandığı ülkelerde, bütçe açıklarının finansmanı ekonomilerin maliyet açısından kaldıramayacağı sorunları beraberinde getirecektir (Pınar, 2008: 133-134).

Bütçe açığının kapatılmasına yönelik uygulanacak maliye politikalarının farklı sorunları beraberinde getirme ihtimali, siyasi iradeyi yeni ve uygulanması daha kolay çözüm yolu arayışlarına sevk etmiştir. Bu çerçevede sorunun çözüm yolu düşünüldüğünde, en uygun kaynak olarak borçlanma, özelleştirmeden sağlanan gelirler ve son yıllarda uygulanma sıklığı artan yapılandırma kanunları gündeme gelecektir (Dayar ve Dönmez, 2013: 86). Resmi veriler Türkiye’de bütçe açıklarına finansman kaynağı olarak daha çok monetizasyon (para basma) ve borçlanma yönteminin tercih edildiğini göstermektedir (Erasa, 2019: 51).

Bütçe açıklarının finansman şekline göre ekonomideki tasarrufları, yatırımları, fiyatlar genel seviyesi ile gelir dağılımını doğrudan etkilediği görülmektedir. Örnek

vermek gerekirse iç borçlanma ile finanse edilen bütçe açıkları öncelikle faiz oranlarında artışa sebep olacaktır. Çünkü yatırıma yeterli olmayan tasarrufa sahip bir ekonomide, borç bulmanın en önemli şartı faizleri yüksek tutmaktır. Bu da beraberinde özel yatırım harcamalarında crowding out etkisi ile dışlanmayı doğuracaktır. Benzer durum dış borçlanma ile bütçe açığının finansmanında da ortaya çıkacak ve anapara ile birlikte faiz yükünün artmasına neden olacaktır. Sonuç olarak her iki finansman şeklinin de ülke ekonomisinde makro etkiler doğurması muhtemeldir (Orkunoğlu, 2010: 91-92).

Bütçe açıklarının finansman şeklini kayıt dışılık açısından değerlendirmek gerekirse, ülkemizde kayıt dışı ekonomi gayri safi yurt içi hâsılanın (GSYH) 1/2 - 1/3' üne denk gelmektedir. Oranın bu derece yüksek çıkmasının başlıca nedenleri arasında vergi gelirlerinin yeterli seviyede olmaması gelmektedir. Vergi gelirlerindeki azalma ise beraberinde bütçe açıklarına yol açmaktadır (Doğanalp ve Kartal, 2019: 4630). Vergi gelirlerinde kayda değer bir artış gerçekleştirmek ise her kesimin beğenisini kazanmış sistemli bir vergi reformu, genişletilmiş vergi tabanı ve iyileştirilmiş vergi idaresi ile mümkün olacaktır (Pınar, 2008: 134).

Bütçe açıkları temel olarak, Merkez Bankası kaynakları, iç ve dış borçlar olmak üzere üç farklı fon kaynağı ile finanse edilir. Merkez Bankası, emisyon hacminin artırılması şeklinde sürece katkı sağlarken; iç borçlanma kamunun tahvil ve bono gibi finansman araçlarını kullanarak iç piyasadan borç alması şeklinde gerçekleşir. Dış borçlanma yönteminde ise dış kaynaklardan belirli bir faiz yüklenimi karşılığında borç temin edilir. Bilinen bu fon kaynakları dışında ülkemizde, özellikle son yıllarda “sıcak para” olarak nitelendirilen dördüncü fon kaynağı literatüre girmiştir (Öz, ty: 3).

Yapılandırma kanunları özünde iki temel amaca dayanır. Bu amaçlardan birincisi vergiler başta olmak üzere kamu gelirlerini artırmak suretiyle bütçe açığını azaltmak, diğeri ise vatandaşların yurt dışındaki ve yastık altında duran birikimlerini ekonomiye kazandırmaktır. Gelişmekte olan çoğu ülkede krizlerin çıkış sebeplerinin başında dövizde yaşanan rezerv azlığı gelmektedir. Cari işlem dengesindeki açıklar ile orta ve uzun vadeli dış borç stoku artıp döviz rezervlerini geçince ülkelerin dış pozisyonları alarm veren kritik sürece girmektedir. Bu anlamda gelişmekte olan

ülkelerde kaynak aktarımı zor olduğu için, iç ve dış kaynağa ihtiyaç duyulduğunda sermayeyi çekmeye dönük yapılandırmaların yaygınlaşması kaçınılmaz hale gelmiştir (İleri, 2017).

Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere, 2003 yılından sonra yayımlanan yapılandırma kanunları sonrasındaki vergi tahsil/tahakkuk oranları incelendiğinde düşüş olduğu görülmektedir.

Tablo 16: 2019 İtibariyle Vergi Gelirleri Tahsilât/Tahakkuk Oranları (%)

	2004	2006	2008	2010	2012	2014	2016	2017	2018	2019
Tahsil/Tahakkuk	93	92,2	89,7	86,2	86,4	85,2	81,2	82,3	81,4	81,0

Kaynak: www.gib.gov.tr, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm, (Erişim Tarihi:27.02.2020)

GİB' in resmi verilerine göre, 1970 yılında %88,5 olan genel bütçe vergi gelirleri tahsilât oranı, 1993 yılında %81,3' e kadar gerilese de 2004 yılına kadar sürekli artış eğiliminde olmuştur. 2004 yılında tepe yapan tahakkuk tahsilât oranları daha sonra düşüşe geçmiş ve 2019 yılında en dip noktaya inerek son elli yılın en düşük seviyesine gelmiştir. Bu düşüşün temel nedenlerinin arasında, 2004 yılından sonra çok kısa aralıklarla çıkarılan af mahiyetindeki yapılandırma kanunlarının etkili olduğu değerlendirilmesi yapılmaktadır (TÜRMOB, 2019: 229).

Aşağıdaki tabloda 2002-2019 yılları arasındaki “Genel Bütçe Gelirleri”, “Vergi Gelirleri”, “Vergi Dışı Normal Gelirler” e yer verilerek yapılandırma kanunlarının vergi gelirlerine etkisi değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 17: Genel Bütçe Gelirleri Tahsilâtı

	GENEL BÜTÇE GELİRLERİ (Bin TL)		VERGİ GELİRLERİ (Bin TL)		VERGİ DIŞI GELİRLER (Bin TL)	
2004	120.089.244	100	101.038.904	84	19.050.340	16
2005	148.237.974	100	119.250.807	80	28.987.167	20
2006	182.577.918	100	151.271.701	83	31.306.217	17
2007	204.261.860	100	171.098.466	84	32.250.802	16
2008	226.653.106	100	189.980.827	84	35.515.512	16
2009	233.804.379	100	196.313.308	84	36.617.009	16
2010	272.775.244	100	235.714.637	87	36.242.770	16
2011	319.512.928	100	284.490.017	89	35.022.911	11
2012	362.654.794	100	317.218.619	87	45.436.175	13
2013	419.653.762	100	367.517.727	88	52.136.035	12
2014	461.450.539	100	401.683.956	87	59.766.583	13
2015	525.045.891	100	465.229.389	89	59.816.502	11
2016	608.336.187	100	529.607.901	87	78.728.286	13
2017	700.621.261	100	626.082.415	89	74.538.846	11
2018	850.728.172	100	738.180.401	87	112.547.771	13
2019	1.002.011.368	100	820.148.186	82	181.145.526	18
2020*	901.624.000	100	754.593.000	84	147.031.000	16

Kaynak: www.gib.gov.trhttps://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, (Erişim Tarihi: 02.03.2020)

***Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/kasim-2020-genel-butce-gelirleri> (Erişim Tarihi: 01.01.2021)

Tablodan görüleceği üzere genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin yüzde olarak ortalaması 80 ile 89 arasında değişmektedir. Bu oranın yapılandırma kanunu çıkarılan yıllarda çok fazla değişmediği düşünüldüğünde, yapılandırma kanunlarının vergi gelirlerinde önemli bir değişiklik meydana getirmediği görülmektedir.

Yapılandırma kanunu çıkarılan yıllara ilişkin vergi gelirlerindeki artış oranları incelendiğinde, ekonomik krizin yaşandığı dönemlerden sonra çıkarılan af kanunlarının vergi gelirlerinde az da olsa artış sağladığı görülmektedir. Bunun nedeni, krizin yaşandığı dönemlerde ekonominin durma noktasına gelmesi vergi gelirlerinde de azalma meydana getirmektedir. Krizin olmadığı yıllarda çıkarılan

yapılandırma kanunlarından elde edilen gelirin ise ortalama gelirin altında olduğu gör÷lmektedir (Berksoy ve Kırçıçek, 2018: 143).

Bu değerlendirmeler 6111 sayılı Kanun yönünden farklılık göstermiş olup; söz konusu yasa ilk taksit ödemelerinden itibaren bütçeye ciddi anlamda katkı sağlamıştır. İlgili döneme kadar sürekli olarak açık veren bütçe 2011 yılının mayıs ayında yaklaşık 2,8 milyar TL fazla vermiştir (Dayar ve Dönmez, 2013: 87).

Bu veriler yapılandırma kanunlarının uygulama dönemlerinde gelir üzerinde artışlar meydana getirdiğini ancak; bu artışların devamlılık sağlayıcı yönünün olmadığını, dönemsel olarak katkısının olduğunu göstermektedir. Bunun en önemli gerekçesi de, bireyler üzerinde yeni bir af beklentisi oluşturması gösterilebilir. Bu nedenle yapılandırma kanunları, bütçe açığını kapatma aracı olarak değil, kişilerin vergiye uyumunu sağlama aracı olarak değerlendirilmelidir.

3.4. YAPILANDIRMA KANUNLARININ VERGİ TAHSİLÂTINA ETKİSİ

Devletlerin temel gelir kaynağı olan vergilerin, tahsilinden vazgeçme şekillerinden birisi de vergi afları ya da daha kapsamlı bir tanımlamayla mali aflardır. Son yıllarda daha çok vergilerin cezalarından vazgeçme şeklinde uygulanan vergi afları, günümüzde vergi asıllarından fedakârlık yapma boyutuna gelmiştir. Yapılandırma kanunlarıyla söz konusu afların kapsamı genişletilerek, az da olsa vergi tahsil edebilme düşüncesiyle vergisini ödeyen kimseler cezalandırılır hale gelmiştir (Keskin, 2018: 67).

Alacakların yapılandırılması esas itibariyle iki amaca hizmet etmektedir. Bunlardan birincisi, vergi gelirlerinde kısa sürede artış sağlamak; diğer amaç ise mükelleflerin yerine getirmek zorunda olduğu ancak vergi idaresinin tespiti dışında kalan yükümlülükleri yapılandırma kapsamına dâhil ederek vergiyi tabana yaymak suretiyle bireylerin vergiye uyumunu artırmak ve nihayetinde vergi gelirlerinde artış sağlamaktır. Özellikle ekonomik durgunluğun yaşandığı ve kamu harcamalarının nispeten artış gösterdiği kriz dönemlerinde yapılandırma kanunlarına gelir sağlama gibi farklı bir fonksiyon yüklenmiştir (Akbelen ve diğerleri, 2018: 256).

Ülkemizde vergi afları Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren belirli aralıklarla gündemi meşgul eden düzenlemelerden birisi haline gelmiştir. Bu durum 1980'lerden sonra daha da ön plana çıkmıştır. Bu gelişmenin ortaya çıkmasında 1980 sonrası dönemde kamu kesiminde yapısal değişime gidilmesi önemli rol oynamıştır. Neo-liberal dönüşümle birlikte devletin üstlendiği görevler artmış ve vergilerdeki artış harcamaları karşılama da yetersiz kalmıştır (Kaya, 2014: 185).

Tüm bu gelişmelere paralel olarak, son yıllarda “mali alışkanlık” olarak nitelendirilen yapılandırma kanunlarının hem sayısı artmış hem de bu artışla beraber içeriği de genişletilmiştir. Bu durum ekonomide kısa vadede olumlu etkiler meydana getirmiş olsa da uzun vade de gelir üzerinde bozucu etkiler ortaya çıkaracaktır (Doğanalp ve Kartal, 2019: 4630).

1980 yılından sonra çıkarılan yapılandırma kanunlarını vergi gelirlerinde ve diğer kamu alacaklarında meydana getirdiği değişim yönünden değerlendirmek gerekirse, 5811 sayılı Kanunla 6111 sayılı Kanunun genel uygulama sonuçlarının başarılı olduğu görülecektir. Ancak; tüm bu veriler değerlendirilirken 2003 yılı öncesinde yürürlüğe giren yapılandırma kanunlarına ilişkin tahsilât bilgileri resmi yayın organları aracılığı ile paylaşılmışken, 2003 yılından sonraki düzenlemelerden sadece 4811 ve 5811 sayılı kanuna ilişkin veri paylaşımı resmi kanallardan detaylı olarak yapılmıştır. Takip eden yıllarda çıkarılan diğer yapılandırma kanunları ile ilgili ayrıntılı tahsilât bilgileri resmi kanallardan yapılmamış, sadece basına yapılan açıklamalar ve toplam tahsilat rakamları konusunda bilgi edinilebilmiştir. Bu da yapılan değerlendirmenin güvenilirliğine gölge düşürmektedir.

Yürürlüğe giren yapılandırma kanunlarının özellikle gelir üzerinde meydana getirdiği katkıyı, vergi uyumuna etkisini, mükelleflerin tutum ve davranışlarında meydana getirdiği değişimleri tespit etmeye yönelik değişik zamanlarda farklı yöntemler uygulanarak birçok ampirik analiz yapılmıştır. Bu analizlerden çıkan sonuçların bazılarını özet olarak aşağıda yer verilmiştir.

Kara (2014) tarafından, vergi alacaklarına ilişkin çıkarılan yapılandırmaların vergi gelirlerine etkisini ölçmek amacıyla “En Küçük Kareler Yöntemi” ile gerçekleştirilen modelde yalnızca 1988 yılında çıkarılan vergi affının %5 derecesinde önemli olduğu ancak; buna karşın vergi gelirlerini artırıcı etkisi olmadığı sonucu çıkmıştır. 1989

yılında çıkarılan affin vergi gelirlerinin artmasına katkı sunduğu, onun haricinde çıkarılan hiçbir affin vergi gelirlerine olumlu yönde etkisi olmadığı analiz edilmiştir (Kara, 2014: 86).

Ecemiş (2014) tarafından, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun uygulanması ile vergi hâsılatında uzun vadede yapısal anlamda bir değişme olup olmadığını tespit etmek amacıyla, “Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) Durağanlık Testi” uygulanmıştır. Söz konusu çalışma sonucu hesaplanan F_{Chov} istatistik değeri kritik değer altında kalmıştır. Bunun analizdeki yorumu, Eylül 2004 döneminden itibaren vergi geliri modelinde herhangi bir değişimin olmadığı gibi vergi affının mükelleflerin vergi borçlarını ödeme alışkanlıkları üzerinde olumlu bir etkisinin gözlenmediği şeklinde olmuştur. Dolayısıyla vergi afları mükelleflerin vergiye uyum noktasındaki davranışlarını değiştirmemiş ve ödeme alışkanlıklarına herhangi bir katkı sunmamıştır (Ecemiş, 2014: 127).

Akbelen ve Aydın (2019) tarafından, vergi aflarının vergilemede adalet olgusunu ve vergi uyumunu nasıl etkilediğine ilişkin Bursa’ daki bazı mükelleflerden anket yöntemi kullanılarak alınan veriler “Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi” ile değerlendirilmiştir. Yapılan analiz sonucunda; vergi aflarının mükelleflerin vergiye karşı uyumunu negatif yönlü etkilediği gibi gelecekte de af beklentisine sokarak vergi matrahında daralma yaptığı, özellikle ekonomik krizin olduğu dönemlerde vergi borçlarını kendi inisiyatifi dışında ödeyemeyecek duruma düşen yükümlülere kolaylık sağladığı, vergi aflarının ceza adaletini olumsuz etkilediği ve bu şekilde vergi kayıp kaçığının çözümünün mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır (Akbelen ve Aydın, 2019: 430).

Koç (2019) tarafından belirli sayıdaki mükellefe yüz yüze anket yapılarak sorulan sorularla vergi affına yönelik düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan analizden özet olarak; vergi aflarının devlete gelir sağlama, geçmişe dönük olumsuzlukları silme, ekonomiye olumlu etki yapması nedeniyle yatırımların artmasını sağlama ve kayıt dışılığı azaltma gibi faydalarının yanı sıra; sürekli vergi affına başvurulmasının mükelleflerdeki vergi bilincini azaltacağı, vergi kaçakçılığına zemin hazırlayacağı, yükümlülerde yeni af beklentisi oluşturacağı ve buna bağlı

olarak vergi suçu işleyenlerin sayısını artıracığı gibi birtakım olumsuzluklara neden olacağı sonucu ortaya çıkmıştır (Koç, 2019: 171).

Mali müşavirlerin yapılandırma kanunlarına yönelik düşüncelerini belirlemek amacıyla Tuğay (2019) tarafından yapılan çalışmada; yapılandırma kanunları ile devletin tahsili zor olan vergi alacaklarının tahsilini kolaylaştırdığı, yapılandırma kanunlarının devlete ek gelir sağlaması yönünden yararlı olduğu ve söz konusu yapılandırma kanunlarının genel itibarıyla faydalı olduğu noktasında cevaplar alınmıştır. Ayrıca söz konusu araştırmada, olağanüstü durumların dışında çıkarılmış olan vergi affi düzenlemeleri ile vergi borcunu zamanında ödeyen sorumluluk sahibi mükelleflere haksızlık yapıldığı, sık sık vergi affi düzenlemesine gidilmesinin mükellefleri bu noktada beklenti içerisine sokmak suretiyle vergi cezalarındaki caydırıcılığı zedelediği görüşleri ön plana çıkmıştır (Tuğay, 2019: 551).

Yapılandırma kanunlarının vergi tahsilâtına etkisini araştırmaya yönelik yapılan çalışmalardan çıkan ortak sonuç, söz konusu düzenlemelerin vergi gelirinde artış yapmadığı; buna karşın, mükellefleri gelecekte af beklentisi içine sokmak suretiyle vergi matrahında daralmaya neden olduğu yönündedir.

Vergi afları ile vergi tahsilâtı arasındaki ilişkiyi tespit etmeye dönük diğer ülkelerde yapılan bazı çalışmalara ilişkin özet bilgiler tablodaki gibidir.

Tablo 18: Vergi Affı-Vergi Tahsilâtı İlişisine Yönelik Çalışma Özetleri

Çalışmayı Yapan(lar)	Çalışmanın Dönemi	Kullanılan Yöntem	Yapılan Ülke	Çalışma Özet Sonucu
Alm ve Beck	1980-1989	---	ABD	Vergi afları vergi tahsilâtı üzerinde etki yapmamaktadır.
Le Borgne	1977-1998	Ayrık Zamanlı Model	ABD	Vergi aflarının zararları faydalarından daha fazladır.
Luitel ve Sobel	1980-2004	Panel Veri Analizi	ABD	Aflar vergi gelirlerini kısa dönemde azda olsa artırmakta ancak; uzun dönemde negatif sonuç doğurmaktadır.
Fox ve Murray	1980-2003	Panel Veri Analizi	ABD	Afların faydası, aflar çoğaldıkça azalmaktadır.
Luitel ve Mahar	1982-2012	---	ABD	Aflar, vergi gelirlerini artırmamaktadır.
Bayer vd.	1981-2011	---	ABD	Aflara, mali sıkıntılarda gidilmektedir.
Mikesell ve Ross	1981-2012	OLS Regresyon	ABD	Vergi afları sonuç olarak başarılı görülse de, afların çıkarılması vergi idaresinin başarılı olmadığını göstermektedir.
Lopez-Laborda ve Rodrigo	1979-1998	---	İspanya	Vergi afları hem kısa hem de uzun dönemde vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etki yapmamaktadır.
Alm Vd.	1995-2000	ARIMA ve MARIMA	Rusya	Aflar, vergi gelirleri üzerinde bir etkide bulunmamaktadır.
Kilonzo	1995-2009	ANOVA	Kenya	Aflar, vergi gelirlerini artırmamaktadır.
Das-Gupta ve Mookherjee	1965-1993	Kukla Değişken	Hindistan	Vergi afları, kısa vadede vergi gelirlerinde olumlu etki bırakmakta ancak; uzun vadede bu etki olumsuz olmaktadır.

Kaynak: Şanver, 2018: 52

Yapılan analizlerden çıkan ortak sonuç, vergi gelirlerini artırmak amacıyla çıkarılan vergi aflarının kısa dönemde ek gelir sağlamasına karşın uzun dönemde mükelleflerin tutum ve davranışlarında herhangi bir olumlu etki yapmadığı yönündedir.

3.5. YAPILANDIRMA KANUNLARININ KAMU KESİMİ BORÇLANMA GEREĞİ ÜZERİNE ETKİSİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bütçe açığı ile her ne kadar konsolide bütçe açıkları anlaşılrsa da, hazinenin sorumluluğu bütçe açığının kapsamından daha geniştir. Bu açıdan kamunun sorumlu

olduğu açıkları ifade etmesi için bütçe açığının yerine “Kamu Açığı” veya “Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (KKBG)” kavramları kullanılır. Genellikle bir yıllık dönemlere ilişkin gelir ve gider farklarını ifade eden bu kavramlar çerçevesinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda değişikliğe gidilerek bütçede birlik ilkesine uygun bir işleyiş sağlanmış ve bazı kurumların hesaplarının konsolide edilmiş şeklini doğrudan görülebilme imkânı sağlanmıştır (Pınar, 2008: 122).

KKBG’ de devlet; merkezi hükümetin dışında sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareleri, KİT’ ler, fonlar ile döner sermaye işletmeleri gibi diğer kamu kuruluşlarını da kapsar. Ayrıca kamu açığı, kamunun net borçlanma gereğini gösterdiği gibi vadesi gelen borç anapara ve faiz ödemeleri için tekrar borçlanması halinde kamu açığı içerisinde bu rakam yer almaz (Dağ, 2018: 44).

Kamu kesiminin sahip olduğu gelirden daha fazlasını harcaması durumunda ortaya çıkan açığı ifade etmek üzere tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de kullanılan “KKBG ya da diğer bir ifadeyle “Geleneksel Bütçe Açığı” kavramına göre, kamu kesimini meydana getiren tüm kurum ve kuruluşlara ait gelir ve gider arasındaki fark KKBG’ yi vermektedir. Bu kavram ülkelerarası karşılaştırmada da kullanılan uluslararası bir ölçüm modelidir (Çakır, 2009: 3-4).

Kamu kesiminin belirli bir dönem içerisindeki (genellikle bir yıl) gelir ve gider dengesini ifade eden “Kamu Finansman Dengesi”, ülkeler açısından sağlanması zor bir eşitlik haline gelmiştir. Bu eşitliğin önündeki en büyük engel olan KKBG, hükümetler için istikrarın sağlanması noktasında büyük sorun olarak görülmektedir. Ortaya çıkan bu dengesizliğin giderilmesi için alternatif finansman kaynakları kullanılmakta olup; bu finansman kaynakları KKBG’ yi oluşturmaktadır. Kamunun finansman açığını ölçmekte kullanılan ve devletin bu açığı kapatmak için ne kadar borçlanmaya ihtiyaç duyduğunu gösteren ölçüt, 5018 sayılı Kanunla uygulama alanı bulmuştur. Bunun sonucunda KKBG önemli bir rol üstlenerek, hükümetlerin özellikle borçlanma konusunda uygulamaya koyacağı maliye politikalarına yön veren ekonomik göstergesi haline almıştır (Yılmaz, 2010: 83).

Kamu kesimi ve bunu oluşturan kalemlerin modele ve ülkeden ülkeye farklılık göstermesi nedeniyle, kamu kesimi finansman açığını hesaplamaya yönelik genel bir formül vermek zor olmakla birlikte, uygulamada ve ülkemizde kamu kesiminin

toplam borçlanma gereğinin GSYH' ye oranı şeklinde hesaplandığı görülmektedir. Buna göre 5018 sayılı Kanun gereğince, Türkiye' de KKBG' nin ölçümünü aşağıdaki tabloda gösterilen birimlerin açık ya da fazlalarının toplam değeriyle ifade etmek mümkündür.

Tablo 19: Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinin Ölçümü

Merkezi Yönetim Bütçe Açığı/Fazlası (Genel Bütçe + Özel Bütçe + Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçeleri)	A
Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçe Açığı/Fazlası	B
Mahalli İdareler Bütçe Açığı/Fazlası	C
Döner Sermaye İşletmeleri Bütçe Açığı/Fazlası	D
Fonlar Bütçe Açığı/Fazlası	E
KKBG (Genel Yönetim Bütçe Açığı/Fazlası)	KKBG = A+ B + C + D + E

Kaynak: Günay, 2006: 42

Devletin kaynak sağlama yöntemlerinden olan borçlanma gereksinimini ölçmede kullandığı “Kamu Kesimi Borçlanma Gereği” ya da “Kamu Kesimi Finansman Gereği”, aynı zamanda kamunun borçlanmasının gayrisafi milli hasılanın ne oranında olacağını da ifade eden ekonominin büyüklüğünün de ölçüm şeklidir (Eğilmez, 2004). Bu anlamda KKBG' nin GSYİH' ye oranının, faiz dışı fazlanın GSYİH' ye oranının ve kamu borç stokunun/GSYİH' ye oranının istikrarlı bir seyir izlemesi mali anlamda disiplinin sağlandığının ya da ekonominin sürdürülebilir olduğunun göstergesidir (Ceylan, 2010: 389).

Bunun yanı sıra KKBG' nin GSYİH' ye oranının yüksek olması, KKBG' deki artışın GSYİH' den fazla olduğu durumlarda gerçekleşir ve ülkenin ekonomik sıkıntı yaşadığının bir göstergesi olarak devletin borçlanma yoluna başvuracağını gösterir. Çünkü borçlanma kaynaklarına olan talep artışı faiz oranlarını artıracaktır. Kamu açığının emisyon yoluyla çözülmesi enflasyon ve faizi artıracığı için bu etkileri en aza indirebilmek borçlanma ile tercih edilecektir (Arslan ve diğerleri, 2019: 887).

Aşağıdaki tabloda 2003-2020 yılları arasındaki KKBG (Net) rakamlarına ve KKBG/GSYH oranına yer verilmiştir.

Tablo 20: 2003-2020 Yılları KKBG ve KKBG/GSYH Verileri (Milyon TL)

YILLAR	KKBG (Net) (Bin TL)	KKBG/ GSYH (%)
2003	33.294.141	7,05
2005	-474.582	-0,07
2006	-13.904.488	-1,75
2007	651.269	0,07
2009	48.091.446	4,78
2010	25.949.164	2,22
2012	13.878.601	0,88
2014	10.816.515	0,53
2016	27.716.518	1,06
2018	91.803.764	2,44
2019	140.270.671	3,25
2020 *	296.741.568	6,12

Kaynak: <https://www.sbb.gov.tr/kamu-kesimi-genel-dengesi/> (Erişim Tarihi: 01.01.2021)

* 2020 yılı Gerçekleşme Tahmini

Tabloya göre kamunun 2005 ve 2006 yılları hariç olmak üzere sürekli açık verdiği görülmektedir. Diğer yıllara ilişkin veriler incelendiğinde, 2008 yılında ABD başta olmak üzere tüm dünyayı etkileyen ekonomik krize kadar olumlu veriler gelmiş ancak krizin etkisiyle 2011 yılına kadar tekrar göstergeler tersine dönmüştür. 2011 yılından sonraki süreçte istikrarlı olmasa da toparlanmalar görülmüş, ancak; Temmuz 2016’ da yaşanan darbe girişimi ve buna ek olarak Amerikan Merkez Bankasının (FED) politika faiz oranlarını artırma kararıyla birlikte fon piyasasındaki oluşturduğu baskı ve maliyetlerin artması göstergeleri yeniden olumsuzla çevirerek KKBG’ de artışa neden olmuştur (Akpınar, 2019: 42-43).

Yukarıdaki veriler değerlendirildiğinde, 2004 yılında 20.302.767 milyon TL, 2008 yılında 15.414.628 milyon TL, 2011 yılında 1.790.493 milyon TL, 2014 yılında 10.816.515 milyon TL, 2016 yılında 27.716.518 milyon TL, 2018 yılında 91.803.764 milyon TL ve 2020 yılında 296.741.568 milyon TL’lik giderin azaltılması veya bu tutarlarda ek kaynak sağlanması gerektiği görülmektedir. Giderlerin azaltılmaması ya da ek gelir kaynağı bulunamaması halinde ise çıkan finansman açığı kadar borçlanma yapılması zorunluluğu doğacaktır.

Aşağıdaki tabloda, yapılandırma kanunu çıkarılan yıllardaki vergi gelirleri ve KKBG rakamları verilerek; söz konusu yapılandırma kanunundan ilgili yılda yapılan tahsilâtın vergi gelirlerine ve KKBG' ye oranına yer verilmiştir. Ancak 2016 yılı öncesinde çıkarılan yapılandırma kanunlarında her yıla ilişkin tahsilat rakamı bilinemediği için hesaplamalarda vadesinin bittiği tarih esas alınmıştır.

Tablo 21: Yapılandırma Kanunlarından Elde Edilen Tahsilâtın Vergi Gelirleri ve KKBG' ye Oranı

Kanun No	Yılı	Toplam Tahsilat (Bin TL)	Top. Vergi Geliri (Bin TL)	KKBG (Net) (Bin TL)	Tahsilat/Vergi Geliri (%)	Tahsilat/ KKBG (%)
4811	2004	4.714.761	101.038.904	20.302.767	0,047	0,232
5811	2010	1.576.625	235.714.637	25.949.164	0,007	0,061
6111	2014	26.366.265	367.517.727	7.145.640	0,072	3,690
6736	2016	13.726.894	529.607.901	27.716.518	0,026	0,495
6552 6736 7020	2017	24.664.387	626.082.415	56.168.264	0,039	0,439
6736 7020 7143	2018	27.002.583	738.180.401	91.803.764	0,037	0,294
6736 7020 7143	2019	17.103.738	820.148.186	140.270.671	0,021	0,122
6736 7020 7143	2020	4.193.664	754.593.000	296.741.568	0,006	0,014
TOPLAM		119.348.917	4.172.883.171	176.178.955.810		

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_uplo ad/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm. (Erişim Tarihi 18.11.2020) ve diğer verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Yukarıdaki tabloda yer alan veriler değerlendirildiğinde, yapılandırma kanunlarından elde edilen tahsilâtın gerek tüm vergi gelirleri gerekse de kamu kesimi borçlanma gereği içerisinde fazla yer tutmadığı görülmektedir. Bu yönden değerlendirildiğinde devletin yapılandırmadan sağladığı tahsilât rakamları kadar az borçlanması; dolayısı ile faiz ödemesi başta olmak üzere daha çok borçlanma maliyetine katlanmasının önüne geçildiği görülmektedir.

KKBG ve sonucu olan kamu borçlanmasının artmasının hem ekonomik istikrarın sağlanması hem de büyüme ve kalkınma noktasında tehdit olduğu teorik ve uygulama sonucunda görülmektedir. 1994 krizi başta olmak üzere sonraki yıllarda yaşanan 1999, 2000 ve 2001 krizlerinin temelinde bu borç çıkmazı vardır. Bunun

için KKBG' yi azaltmaya dönük önlemlerin uzun vadede alınması gerekmektedir. Bu önlemler için yapılması gerekenleri şu şekilde özetleyebiliriz: (Yıldız, 2006).

- Kamunun harcamasına yönelik düzenleme yapılmalıdır. Bu düzenleme ile hem devletin etkinliği artacak hem de özellikle seçim ekonomisine dönük tüketim esaslı harcamaların belirli kurallara göre yapılması sağlanacaktır.
- Sosyal güvenlik kuruluşlarıyla ilgili düzenleme yapılarak, söz konusu kurumların devlete yük olmasının önüne geçilmesi için primlerin tahsilindeki gecikme veya tahsil edilememesi konusunda tedbirler alınmalıdır.
- Piyasaya güven vermek ve kararlılık göstergesi olması için, hem ekonomi hem de siyasi anlamda sürekli istikrar sağlanmalıdır.
- Reel ekonomiye destek sağlanarak, özel kesimin kaynak bulma sorunu olarak nitelendirilen “dışlama etkisini” kaldırmak amacıyla, kamunun mali piyasalardan mümkün olduğu ölçüde çekilmesi sağlanmalıdır.
- Kamu tekellerinden özel tekel oluşturmaya dönük özelleştirme stratejileri terk edilerek, blok satıştan ziyade halka satışa, yabancılara satıştan ziyade çalışanlara satış esaslı yeni özelleştirme stratejileri belirlenmek koşuluyla özelleştirme uygulamalarına devam edilmelidir.
- İlerleyen dönemlerde sorun oluşturmaması adına dış borç stokları azaltılarak AB Maastricht kriterlerini sağlamaya dönük çalışmalar yapılmalıdır.
- Kamu açıklarının finansmanında önem teşkil eden iç borçların hem miktarı azaltılmalı hem de ödeme süresi uzatılmalıdır.
- Reel faizlerin düşürülmesi amacıyla, arz edilen fonların büyük kısmını elinde tutan kamuya ait borçların tasfiyesi sağlanmalı veya bu borçlara faiz uygulanmadan dönem içerisinde eritilmesi sağlanmalıdır.
- Kayıt dışı ekonomiyi azaltmak amacıyla, vergi oranlarının düşürülmesi başta olmak üzere vergi tabanını genişletici, vergi denetim ve etkinliğini artırıcı, cezaları caydırıcı düzeyde olan ve vergi sisteminin işleyişini kolaylaştırmaya dönük geniş çaplı vergi reformu yapılmalıdır.

SONUÇ

Özellikle kriz dönemlerinden sonra ortaya çıkan ekonomik sorunlara çözüm üretmek, vatandaşların kamuya olan borçlarında ödeme kolaylığı sağlamak, ihtilaflı dosyaların sulh yoluyla çözümüne katkı sunmak gibi amaçlarla hem vatandaşı daha az para ile borç sarmalından kurtarmayı hem de devlet açısından tahsil edemediği ciddi boyutlardaki alacakların bir kısmından vazgeçerek hazineye gelir sağlamayı amaçlayan yapılandırma kanunları ya da halk arasındaki ifadeyle “vergi afları” günümüz ekonomilerinin vazgeçilmez siyasi ve mali politika aracı haline gelmiştir. Öyleki Cumhuriyet döneminden günümüze kadar 35 defa bu yola başvurulmuş olması da bunun en açık göstergesidir.

Yapılandırma kanunları ile tahsil imkânı olmayan kamu alacakları tahsil edilebilir hale gelmesine karşın, devletin alacaklarını bu yolla tahsile girişmesi sorgulanır hale gelmiştir. Her ne kadar yasal takip süreci işletmeden devletin alacaklarını tahsil ederek hazineye “sıcak para” sağlama gibi bir kaynak işlevi görse de çok sık aralıklarla tekrarlanan mali aflar, devlete borçlu olanlar üzerinde sürekli af beklentisi doğurmakta bu da hem tahsilat oranını düşürmekte hem de basiretli mükellefler nezdinde eşitsizliğe yol açmaktadır. Ayrıca, söz konusu düzenlemeler uygulamadaki vergi kanunları başta olmak üzere birçok kanunun uygulanabilirliği noktasında da karmaşıklığa neden olmaktadır. Çünkü çıkarılan yapılandırma kanunları ile uygulamada olan birçok kanun maddesi hükümsüz hale gelmekte, vergi mevzuatına kendi içinde bağımsız yeni madde eklenmektedir.

Yapılandırma kanunları kamu kesimi açıklarına alternatif bir finansman kaynağı olarak görülse de günümüzde devletlerin borçlanma eğilimi yükledikleri yeni görevler ve diğer nedenlerden dolayı sürekli artış göstermektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ekonomilerin dış piyasadan borçlanması yüksek maliyeti yanında uluslararası mali krizlerin yarattığı kırılganlıklardan dolayı azalmış, bunun yerine iç piyasadan borçlanma daha fazla tercih edilebilir hale gelmiştir.

Dış piyasadan borçlanmaya göre daha düşük maliyet doğursa da iç piyasadan borçlanmanın da ekonomi üzerinde birtakım olumsuz etkileri bulunmaktadır. Olaya

bu noktadan bakıldığında yapılandırma kanunları geliştirmekte olan ekonomiler için önemli bir işleve sahiptir. Ancak yapılandırma kanunlarından yeterince fayda sağlanabilmesi için her şeyden önce uygulama sonuçlarının doğru analiz edilip, gelecekteki düzenlemelerin de o çerçevede yapılması gerekmektedir. Uygulamadaki eksiklikler tespit edilerek, sadece kriz dönemlerini atlatmak amacından ziyade uzun vadeli reformların hayata geçirilmesine öncülük edecek yapılandırma kanunlarının kamu kesiminin belirli bir dönemdeki geliri ile gideri arasındaki farkı ifade eden kamunun finansman dengesinde önemli bir fonksiyonu olacağı kuşkusuzdur.

Vergi afları sonucunda sağlanan gelir ile ilgili dönemlerdeki borçlanma gereği değerlendirildiğinde, yapılan tahsilât tutarlarının kamunun finansman açığının bir kısmını karşıladığını göstermektedir. Bu nedenle gerek iç gerekse dış borçlanma maliyetleri ile kamu kesimi finansman açığının enflasyon başta olmak üzere çoğu ekonomik sorunun tetikleyicisi olduğu düşünüldüğünde yapılandırmadan sağlanan tahsilâtların önemi ortaya çıkacaktır. Söz konusu tahsilatların kamu kesimi açığına etkisi kısa vadede olacak, uzun vade de doğuracağı negatif etki nedeniyle fazla katkı sunmayacaktır. Çünkü yapılandırma kanunlarının vergi başta olmak üzere devlete gelir sağlama yönlü olumlu etkisi sadece kısa vadede geçerlidir.

Mükelleflerdeki vergisel uyumu azaltması, yeni bir af beklentisi içine sokarak tahsilâttan kaçınmaya sebebiyet vermesi, devlete karşı görevlerini zamanında yerine getiren mükelleflere karşı eşitsizliğe neden olması, vergi idaresine ve vergi kanunlarına olan güveni zedelemesi gibi olumsuz yönleri düşünüldüğü zaman uzun vadede negatif yönü ağırlık kazanacaktır.

Sonuç itibariyle sorunlara günü kurtarmak amacıyla kısa çözümler üretmekten ziyade, uzun vadede çözüm üretmek amacıyla yapılması gereken en temel iş vergi reformunu hayata geçirmek suretiyle devletin gelirlerini artırma yolunu tercih etmektir. Vergi reformunun hayata geçmesiyle birlikte, en iyimser haliyle GSMH'nin % 20-% 40' larına ulaştığı söylenen kayıt dışılık azalacak, vergi tabana yayılacak, vergi idaresinde modernizasyon sağlanarak vergi kanunlarındaki karmaşıklık giderilecek, cezaların caydırıcılığı artacak ve mükelleflerde vergi ödemeye yönlendirici teşvikler sağlanacak ve böylece kamu açıkları makul seviyelere düşürülebilecektir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan, *Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Akbelen, Zuhale, Aydın, Zehra Berna, “Vergi Afları ve Vergilemede Adalet Algısının Vergi Uyumuna Etkisi: Bursa İli Örneği”, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 12, Sayı 2, Aralık 2019 s. 409-438.

Akbelen, Zuhale, Aydın, Zehra Berna, Polat, Orhan, “Türkiye’ de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz”, *Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 6, Sayı 64, Ocak 2018 s. 255-270.

Akbulut, İslam, *Vergi Aflarının Vergi Mükellefleri Açısından Vergi Uyumuna Etkisi: Batman İli Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Batman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Batman, 2019.

Akın, Emrah, Kahraman, Abdulkadir, “Vergi Affı İyi Mi, Kötü Mü?”, *KPMG Gündem Dergisi*, Sayı 19, Temmuz-Eylül 2014 s. 61-63.

Akın, Nurcan, *Türkiye’ de Bütçe Açıklarının Ekonomik Etkileri: 1980’ den Günümüze Yaşanan Ekonomik Gelişmeler ve Bütçe Açığının Sürdürülebilirliğine Dair Genel Bir Değerlendirme*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, 2018.

Akpınar, Zeynep, *Kamu Borcunun Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2019.

Aksümer, Ertunç, “Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 129, Eylül 2014 s. 33-45.

Aktan, Coşkun Can, *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

Apak, Talha, “6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun Uygulama Esasları”, *İstanbul YMM Odası*, (Erişim) <http://www.istanbulymmoo.org.tr/dosyalar/201609283TalhaApak>, 27 Mayıs 2019, s. 1-59.

Arslan, Erdal, Bora, Ali, Görgel Atlı, Ayten, “Türkiye’ de Bütçe Açıklarının Gelişimi ve Finansman Yöntemleri?”, *Smart Journal Dergisi*, Sayı, 19, 2019 s. 884-898.

Arslan, Mustafa, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Bir Af Kanunudur”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 64, 2003 s. 71-78.

Atay Coşkun, Ayşegül, *4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun Amacına Ulaşma Düzeyini Tespite Yönelik Bir İnceleme: Hatay Vergi Mahkemesi Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hatay, 2007.

Atçeken, Fikret Deniz, Altundemir, Mehmet Emin, Turan, Aykut Hamit, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, Mart 2018 s. 59-75.

Avcı, Özcan, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanunun Getirdikleri ve Devam Eden Vergi İncelemelerine Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 35, Sayı 421, Eylül 2016 s. 109-121.

Aydemir, İsa, “6111 Sayılı Kanundan Yararlanma Talebinden Vazgeçilebilir Mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 30, Sayı 362, Ekim 2011 s. 147-150.

Aygün, Recep, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 31, Sayı 369, Mayıs 2012 s. 88-92.

Ayrançöl, Zülküf, Tekdere, Mustafa, “Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 6, Haziran 2013 s. 249-270.

Başak, Levent, “6736 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah ve Vergi Artırımına İlişkin Esaslar ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 154, Ekim 2016 s. 1-18.

Bayram, Salih, “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Uygulamasının Vergi İncelemeleri Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 28, Sayı 330, 2009 s. 65-73.

Berkay, Ferhan, Ağcakaya, Serpil, “Türkiye’ de Kamusal Açıkların Finansmanında İç ve Dış Borç Tercih: 1990-2015 Dönemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, Haziran 2017 s. 1-20.

Biberoğlu, Elif, *Türkiye’ de Gönüllü Vergi Uyumu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Berksoy, Turgay, Kırççek, Gizem Elif, “Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası”, *Journal of Life Economics Dergisi*, Cilt 5, Sayı 3, Temmuz 2018 s. 137-152.

Budak, Tamer, Benk, Serkan, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, 2011 s. 61-76.

Cansız, Harun, “Türkiye’ de Devlet Bütçelerinin Değişen Hedefi: Faiz Dışı Fazla Kavramı”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, 2006 s. 67-87.

Ceylan, Reşat, “Türkiye’ de Mali Sürdürülebilirlik Göstergeleri İstikrarlı Mı?”, *Maliye Dergisi*, Cilt 9, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010 s. 388-397.

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı”, 2021, (Erişim) https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/11/2021_Yili_Cumhurbaskanligi_Yillik_Programi.pdf, 16 Kasım 2020.

Çakır, Yasin Nuri, *Bütçe Açıklarının Politik İktisadı: Türkiye Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2009.

Çetin, Gülşen, “6111 Sayılı Kanun (Torba Yasa) İle 4857 Sayılı Türk İş Kanunu Çerçevesinde Yapılan Değişiklikler”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Cilt 1, Sayı 1, Aralık 2011 s. 18-24.

Çetin, Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, 2007 s. 172-179.

Dağ, Mehmet, Tügen, Kamil, “Türkiye’ de Bütçe Açıklarının Nedenleri ve Finansman Yöntemleri: Dönemsel Bir Değerlendirme”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, Haziran 2018 s. 217-240.

Dallı, Atilla, *4811 Sayılı Barışı Yasasının Mali Açından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2006.

Dayar, Hatice, Dönmez, Ömer, “Türkiye’ de Merkezi Yönetim Bütçe Açıklarının Finansman Yöntemleri ve Etkileri”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 114, Haziran 2013 s.77-89.

Demirci, Zeynep, *Türkiye’ de Vergi Afları İle Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2015.

Diliçikık, Ata, “6552 Sayılı Torba Kanun İle Yapılan Düzenlemeler ve Kamu Alacaklarına Sağlanan Ödeme Kolaylıkları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 33, Sayı 398, Ekim 2014 s. 36-46.

Doğan, Zeki, Besen, Ramazan, “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, Mayıs 2008 s. 23-39.

Doğanalp, Nihat, Kartal, Mustafa, “Vergi Aflarının Ekonomik Etkileri: Türkiye Örneği (2010-2017)”, *Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi*, Cilt 6, Sayı 48, Aralık 2019 s. 4627-4632.

Ecemiş, Adile, “Vergi Aflarının kayıt dışı Ekonomi ve Uzun Dönemde Vergi Uyumu Üzerine Etkileri: Vergi Barışı Kanunu Özelinde Türkiye Örneği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 33, Sayı 395, Temmuz 2014 s. 121-128.

Edizdoğan, Nihat, Gümüş, Erhan, “Vergi Afları ve Türkiye’ de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 164, Haziran 2013 s. 99-119.

Elif Yılmaz, Binhan, *Devlet Borçları*, Auzef Kitap Yayınları, İstanbul.

Eğilmez, Mahfi, “Borçlanma Gereği”, *Radikal*, Haziran 17, 2004, (Erişim) <http://www.radikal.com.tr/yazarlar/mahfi-egilmez/borclanma-geregi-714109/31> Mayıs 31, 2020.

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

Ekinci, Filiz, Acar, Yasin, Ekeryılmaz, Şebnem, “Türkiye’ de Vergi Aflarının Çıkarılmasının Altında Yatan Gerçeklerin Tespiti: Probit Model İle Analiz”, *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, Haziran 2019 s. 177-188.

Erasa, İrem, *Çeşitli Makroekonomik Değişkenlerin Bütçe Açıklarına Olan Etkisinin Çoklu Yapısal Kırılmalı Eşbütünleşme Testi İle Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği (1973-2016)*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2019.

Eraslan, Hasan, “Corona Virüs Yeniden Yapılandırmayı Gündeme Getirir Mi ”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 19, 2020, (Erişim) <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/hasan-erarslan/coronavirus-yeniden-yapilandirma%E2%80%9Dyi-gundeme-getirir-mi/254>, 18 Kasım 2020.

Eroğlu, Abdulkerim, “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’ de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 3, Sayı 5, 2018 s. 56-69.

Erol, Selahattin, “6111 Sayılı Kanunun Çalışma Yaşamına Etkisinin Değerlendirilmesi”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt 3, Sayı 4, Mayıs 2011 s. 81-98.

Ertaş, Fatih Coşkun, “6111 Sayılı Kanun Kapsamında Stok Beyanına İlişkin Düzenlemeler ve Muhasebe Uygulamaları”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 19, Sayı 221, Mayıs 2011 s. 21-30.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Uygulamaları Rehberi*, Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı Yayını, Ankara 2009, s. 1-24.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **611 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Ankara 2011, s. 1-26.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **6552 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Ankara 2014, s. 2-15.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanun Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Ankara 2016, s. 4-38.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanun Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Ankara 2017, s. 4-8.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanun Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, Ankara 2018, s. 4-33.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Erişim)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls, 25 Şubat 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Erişim)
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm, 25 Şubat 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Faaliyet Raporu”, 2009, (Erişim)
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, 20 Mart 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Faaliyet Raporu”, 2012, (Erişim)
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>, 20 Mart 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Faaliyet Raporu”, 2016, (Erişim)
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf, 26 Şubat 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (Erişim) <https://www.gib.gov.tr/node/146717>, 18 Kasım 2020.

Gınalı, Ayşe, “Kesinleşmiş Vergi Borçlarının Yeniden Yapılandırılması”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 154, Ekim 2016 s. 4-10.

Güleç, Erdal, “Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkiyen Temel Faktörler-II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 31, Sayı 374, Ekim 2012 s. 151-165.

Güler, Hünkâr, “Türkiye’ de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 19, Sayı 1, Ocak 2020 s. 256-273.

Güler, Hünkâr, Turan, Mehmet Emin, “Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Aflarının Kanuni Dayanaklarının Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 252, Eylül 2020 s. 11-32.

Güler, Yusuf, “Vergi Aflarının Bütçe ve Genel Ekonomi Üzerine Etkileri”, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, 2015 s. 8-21.

Günay, Ayşe, *Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı Ve Türkiye’ de Uygulanabilirliği*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, *2011 Yılı Genel Faaliyet Raporu*, Ankara, 2012, s. 53.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, *2019 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara, 2020, s. 70-71.

Hoşnut, Merve, *Türkiye’ de Cumhuriyetten Günümüze Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri: Konya İli Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2015.

Hürriyet, “48,1 Milyar Lira Barış’ a Geldi 7,1 Milyar Liralık Rekor Kırıldı”, *Hürriyet Ekonomi*, Nisan 7, 2010, (Erişim) <https://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/48-1-milyar-lira-baris-a-geldi-7-1-milyar-liralik-rekor-kirildi-14340439,29> Mayıs 2020.

Milliyet, “Mazeret Yok Af Da”, *Milliyet Ekonomi*, Ocak 26, 2004, (Erişim) <https://www.milliyet.com.tr/ekonomi/mazeret-yok-af-da-5123883>, 19 Mart 2020.

İba, Şeref, “Ülkemizde Torba Kanun ve Temel Kanun Uygulamaları”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 1, Ocak 2011 s. 197-202.

İleri, Yusuf, “Varlık Barışının Başarısını Etkileyen Faktörler”, *Serbest Kürsü*, Mayıs 31, 2019, (Erişim) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/varlik-barisinin-basarisini-etkileyen-faktorler/366828>, 26 Şubat 2020.

İmamoğlu, Ahmet, *2008-2017 Yılları Arasında Kamu Alacaklarının Yapılandırılması Uygulamalarının Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2018.

Kantarıcı, Hasan Bülent, Akkuş, Muhammed Sami, “Vergi Borç ve Cezalarının Affedilmesinin Makro Ekonomik Etkileri”, *Uluslararası Sosyal Bilimlerde Yeni Yaklaşımlar ve Eğilimler Kongresi*, 8-9 Kasım 2018.

Kaplan, Recep, “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 4, Sayı 15, Ekim 2013 s. 189-214.

Karakış, Gizem “Yeniden Yapılandırma 25 Kasım’ a Uzatıldı”, *Hürriyet Ekonomi*, Ekim 25, 2016, (Erişim) <https://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/yeniden-yapilandirma-suresi-uzadi-40258703>, 20 Mart 2020.

Kara, Hüseyin, *Türkiye’ de Başvurulan Vergi Aflarının Vergi Gelirleri ve kayıt dışı Ekonomi Üzerine Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Orta Doğu Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014.

Karaosmanoğlu, Hande, *Türkiye’ de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Kargı, Veli, “Türkiye’ de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 13, 2011 s. 101-115.

Kargı, Veli, Yüksel, Cihan, “Türkiye’ de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, Sayı 54, 2010 s. 23-44.

Kaya, Ayşe, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”, *Maliye Dergisi*, Sayı 167, Temmuz-Aralık 2014 s. 184-199.

Kaya, Emine, Öner, Bahar, Ateş, Fatma Zehra, “Vergi Aflarının Kavramsal Çerçevesi ve Son Vergi Affı Uygulaması Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 36, Sayı 428, Nisan 2017 s. 166-172.

Keleş, Seda Selin, *Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.

Keskin, Nur, “Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri”, *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 2, Sayı 3, Ekim 2018 s. 60-75.

Koç, Özgür Emre, “Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, Temmuz 2019 s. 159-174.

Martin, Ahmet, *Türkiye’ de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilâtı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2013.

Milliyet, “Mazeret Yok Af Da”, *Milliyet Ekonomi*, Ocak 26, 2004, (Erişim) <https://www.milliyet.com.tr/ekonomi/mazeret-yok-af-da-5123883>, 19 Mart 2020.

Milliyet, “Bakan Ağbal’ ın Açıklamaları”, Ağustos 5, 2016, (Erişim) <http://www.milliyet.com.tr/bakan-agbal-in-aciklamalari-ankara-yerelhaber-1501648/>, 29 Mayıs 2019.

Nakiboğlu, Aslıhan, Turan, Zübeyir, Berkman, Ayberk Nuri, “Türk İktisat Tarihinde Dış Borç Sorunu ve Uygulanan İktisat Politikaları”, *International Journal of Academic Value Studies Dergisi*, Cilt 3, Sayı 9, 2017 s. 183-208.

Orkunoglu, Işıl Fulya, “Bütçe Açığının Finansmanının İrdelenmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 124, Ocak 2010 s. 88-95.

Orkunoglu Şahin, Işıl Fulya, “Türkiye’ deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl 27, Mart 2017 s. 31-55.

Ovaz, Fatma, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Affı ve 6736 Sayılı Kanununun Mali Yönden Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2019.

- Öz, Ersan, “Maliye Soru-Cevap”, (Erişim) http://www.ersanoz.com/paylasim/mulakat_soru_cevaplari.doc, 05 Mart 2020.
- Öz, Semih, Özkök Çubukçu, Dilek, “Kronik Af Ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 66, Sayı 2, 2011 s. 247-254.
- Özgüç, Eyüp, *Türkiye’ de Bütçe Açıkları, Nedenleri, Etkileri ve İç Borçlanma İle Nedensellik İlişkisi (1980-2009)*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.
- Özguven, Ali Volkan, “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 17, Etik Özel Sayı, Aralık 2018 s. 34-46.
- Özkan, Özgür, *Türkiye Ekonomisinde Kamu Kesimi Finansmanındaki İç Borçlanma Yöntemi: 1970-2008*, Epamat Basım Yayın, Ankara, 2009.
- Özpehriz, Niyazi, “Ekonomik Krize Karşı Dünyada ve Türkiye’ de Alınan Vergisel Önlemler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 28, Sayı 331, 2009 s. 143-148.
- Öztürk, Nevzat, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu’ nun 31 Mart 2003 Tarihinden Sonra Uygulanacak Hükümleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 22, Sayı 260, 2003 s. 156-168.
- Pınar, Abuzer, *Maliye Politikası*, Naturel Yayınları, Ankara, 2006.
- Pınar, Abuzer, *Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- Sarıcaoğlu, Ercan, “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir mi?”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Cilt 30, Sayı 134, Ocak 2018 s. 217-256.
- Savaşan, Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, 2006 s. 41-65.
- Savcı, Ahmet Şahin, “Af Yasalarına Genel Bir Bakış ve Devamı”, *Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası*, Haziran 21, 2018, (Erişim) <http://www.ankaraymmo.org.tr>, 14 Mayıs 2020, s. 2.

Sevgi, Şuayip, “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”, *SlidePlayer*, (Erişim) <https://slideplayer.biz.tr/slide/1893356/>, 22 Şubat 2020, s. 11-12.

Seviğ, Veysi, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle İlgili 6111 Sayılı Yasanın-Torba Yasa- Vergi Mükelleflerine Sağlamış Bulduğu Bildirim ve Ödeme Kolaylıkları”, *Sicil Dergisi*, Yıl 6, Sayı 21, Mart 2011 s. 267-277.

Sönmez, Seda, *4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Sonrasında Vergi Uyumu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2014.

Şahin, Serkan, *Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Erzincan İli Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, 2014.

Şanver, Cahit, “Türkiye’ de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 18, Yıl 18, Sayı 2, Haziran 2018 s. 35-63.

Şen, Hüseyin, Yardımcıoğlu, Mahmut, Kar, Muhsin, *Türkiye Ekonomisi*, Çizgi Yayınevi, Konya, 2007.

Şenyurt, İdris, “Türkiye’ de Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 27, Sayı 319, Mart 2008 s. 89-95.

Şenyüz, Doğan, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, *Tesam Akademi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, Temmuz 2014 s. 81-96.

Şeren, Gamze Yıldız, Dedebek, Emin, “Yeni Varlık Barışı”, *International Anatolia Academic Online Journal Dergisi*, Cilt 1, Sayı, Mayıs 2013 s. 3-23.

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

Tekbaş, İsmail, “Türkiye Ekonomisi Mali Aflara Bağımlı mı?”, *Mali Mühendislik*, (Erişim) <http://ismailtekbas.blogspot.com/2014/06/turkiye-ekonomisi-aflara-bagimli-mi.html>, 14 Nisan 2020.

Tekin, Ahmet, Güner, Tuncer, Sağdıç, Ersin Nail, “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyumunu”, *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, Haziran 2013 s. 1-26.

Tuğay, Osman, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısıyla Vergi Affı Uygulamalarının Değerlendirilmesi: TR61 Bölgesinde Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 21, Sayı 2, Haziran 2019 s. 530-554.

Türk, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2006.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, “6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun Gerekçesi,” (Erişim) <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1088.pdf>, 28 Mayıs 2019.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi ve Gerekçesi”, (Erişim) <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1310.pdf>, 27 Mayıs 2019.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi ve Gerekçesi”, (Erişim) <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss557.pdf>, 27 Mayıs 2019.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi ve Gerekçesi”, (Erişim) <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3147.pdf>, 18 Kasım 2020.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, “Enflasyon Raporu-2019-I”, Ocak 30, 2019, (Erişim)

<https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Yayinlar/Raporlar/Enflasyon+Raporu/2019/Enflasyon+Raporu+2019+--+I>, 27 Mart 2020.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, *Vergi Raporu 2019*, Türmob Yayınları, Ankara, 2019.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, *Ekonomik Rapor 2019*, Türmob Yayınları, Ankara, 2019.

Ulusoy, Ahmet, *Maliye Politikası*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2004.

Usluoğlu, Şaban, *Türkiye’ de Vergi Aflarının Makro İktisadi Değişkenlerle İlişkinin Analizi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2019.

Uyguralp, Semih, *Türkiye’ de 2000 Yılından Günümüze Çıkarılan Vergi Afları ve Bu Afların Trakya Bölgesindeki Vergi Tahsilatlarında Ortaya Çıkardığı Değişmeler*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ, 2019.

Vergi Sirküleri, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uygulaması?”, *Deloitte*, (Erişim) https://www.verginet.net/dtt/11/4811SayiliVergiBarisiKanunuUygulamasi_5002.asp, 20 Mart 2020, s. 1.

Yalçın, Hasan, Başer, Arif “Türkiye’ deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 15, Sayı 173, Ocak 1996 s. 104-110.

Yaraşır, Sevinç, “Vergi Afları ve Türkiye’ deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 32, Sayı 379, Mart 2013 s. 175-187.

Yaşar Çil, Gözde, *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale, 2012.

Yavan, Sercan, “Türkiye’ deki Vergi Afları: 2018 Yılı Vergi Affının İncelenmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 228, Eylül 2018 s. 33-43.

Yelman, Ercan, *Türkiye’ de Vergi Af Uygulamaları ve 6111 Sayılı Kanun’ un Mali Yönden Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2013.

Yelman, Ercan, “Türkiye’ de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’ un Mali Yönden İncelenmesi”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 7, Sayı 15, Aralık 2017 s. 67-84.

Yıldırım, Göksel, Yılmaz, İbrahim, Akyıl, Zeynep, “Yeniden Yapılandırma Sonuçları Açıklandı”, *Anadolu Ajansı Ekonomi*, Kasım 28, 2016, (Erişim) <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/yeniden-yapilandirma-sonuclari-aciklandi/694476#>, 25 Şubat 2020.

Yıldız, Habib, “Türkiye’ de Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinin Artış Nedenleri ve Kamu Borçlarının Boyutları”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl 9, Sayı 107, Kasım 2006.

Yılmaz, Banu, *Türkiye Ekonomisinde 2000’ li Yıllarda Bütçe Açıkları, Finansman Yöntemleri ve Makro Ekonomik Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2010.

Yılmaz, Mehmet, “Vergi Aflarından 60 Milyar Liranın Üzerinde Tahsilât Gerçekleştirildi”, Mayıs 23, 2019, (Erişim) <https://vergialgi.net/vergi-aflarindan-60-milyar-liranin-uzerinde-tahsilat-gerceklestirildi>, 26 Şubat 2020.

Yumuşak, İbrahim, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 16, Sayı 188, Nisan 1997 s. 39-43.

Yurdadoğ, Volkan, Coşkun Karadağ, Neslihan, “Türkiye’ de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Avrasya İşletme ve İktisat Dergisi*, Sayı 8, Ocak 2017 s. 134-164.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls
(Erişim Tarihi 25 Şubat 2020)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm. (Erişim Tarihi 25 Şubat 2020)

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm. (Erişim Tarihi 27 Şubat 2020)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, (Erişim Tarihi 02 Mart 2020)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm. (Erişim Tarihi 18.11.2020)

<https://www.hmb.gov.tr/kasim-2020-genel-butce-gelirleri> (Erişim Tarihi: 01.01.2021)

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 04.01.2021)

<https://www.sbb.gov.tr/kamu-kesimi-genel-dengesi/> (Erişim Tarihi: 01.01.2021)

www.tdk.gov.tr.

<https://moral.av.tr/borclarin-yeniden-yapilandirilmesi?l=null> (Erişim Tarihi 21 Aralık 2020)

<https://istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1543.pdf> (Erişim Tarihi 21 Aralık 2020)

