



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Şerife DOĞANAY

TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI VE VERGİ AFLARI ÜZERİNE BİR
İNCELEME: 2006-2023

Maliye Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2024.



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Şerife DOĞANAY

TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI VE VERGİ AFLARI ÜZERİNE BİR
İNCELEME: 2006-2023

Danışman

Doç. Dr. Servet AKYOL

Maliye Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2024.

T.C.
Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Şerife DOĞANAY'ın bu çalışması, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Yakup KARABACAK (İmza)

Üye (Danışman) : Doç. Dr. Servet AKYOL (İmza)

Üye : Doç. Dr. Mesut SERT (İmza)

Tez Başlığı: TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI VE VERGİ AFLARI ÜZERİNE
BİR İNCELEME: 2006-2023

Onay: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 22/07/2024

Mezuniyet Tarihi : 05/09/2024

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Harcamaları Ve Vergi Afları Üzerine Bir İnceleme: 2006-2023” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımda yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

Şerife DOĞANAY





T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



21 / 08 / 2024

TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU BEYAN BELGESİ

Öğrenci Bilgileri	
Adı-Soyadı	Şerife DOĞANAY
Öğrenci Numarası	202252034803
Anabilim Dalı	Maliye
Programı	Tezli Yüksek Lisans
Danışman Öğretim Üyesi Bilgileri	
Unvanı, Adı-Soyadı	Doç. Dr. Servet AKYOL
Yüksek Lisans Tez Başlığı	Türkiye'de Vergi Harcamaları Ve Vergi Afları Üzerine Bir İnceleme: 2006-2023
Turnitin Bilgileri	
Ödev Numarası	
Rapor Tarihi	
Benzerlik Oranı	Alıntılar hariç: % 15 Alıntılar dâhil: % 18
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,	
Yukarıda bilgileri bulunan öğrenciye ait tez çalışmasının: a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 105 sayfalık kısmına ilişkin olarak Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esaslarında belirlenen filtrelemeler uygulanarak yukarıdaki detayları verilen ve ekte sunulan rapor alınmıştır. Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir: (X) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise: Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylarım. () Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise: Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esaslarında öngörülen yüzdelik sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.	
Gerekçe:	
Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlere uygun olarak tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.	
Doç. Dr. Servet AKYOL	

İÇİNDEKİLER

GRAFİKLER LİSTESİ	ix
TABLOLAR LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
ÖZ.....	xiii
SUMMARY	xiv
TEŞEKKÜR.....	xv
GİRİŞ	xvi

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASININ TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. Vergi Harcamasının Kavramsal Çerçevesi	1
1.1.1. Vergi Harcaması Kavramı Ve Tarihsel Süreci.....	1
1.1.2. Vergi Harcamasının Diğer Kavramlarla İlişkisi.....	5
1.1.3. Vergi Harcamasının Amaç ve Unsurları.....	7
1.1.4. Vergi Harcamasının Sınıflandırılması Ve Türleri	9
1.1.4.1. Vergi Muafiyeti	9
1.1.4.2. Vergi İstisnası.....	10
1.1.4.3. Vergi İadeleri (Ve Vergi Mahsubu).....	10
1.1.4.4. Vergi İndirimi (Vergi Kredisı)	12
1.1.4.5. İndirimli Vergi Oranı	12
1.1.4.6. Vergi Ertelemesi Ve Vergi Tatili	13
1.1.5. Vergi Harcamasının Tahmin Ve Hesaplama Yöntemleri	14
1.2. Vergi Harcamasının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.....	15
1.3. Vergi Harcamasının Maliye Politikası Açısından Önemi	17

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. Vergi Aflarının Kavramsal Çerçevesi.....	21
2.1.1. Vergi Affı Kavramı Ve Hukuki Boyutu	21
2.1.2. Vergi Aflarının Özellikleri Ve Türleri.....	25
2.1.3. Vergi Aflarının Nedenleri	26

2.1.3.1.	Ekonomik Ve Mali Nedenler	27
2.1.3.2.	Siyasal Nedenler	28
2.1.3.3.	Sosyal Ve Psikolojik Nedenler	29
2.1.3.4.	İdari Ve Teknik Nedenler	31
2.1.4.	Vergi Aflarının Avantajları Ve Dezavantajları	31
2.2.	Vergi Aflarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	32
2.3.	Vergi Harcamaları Ve Vergi Afları İlişkisi	34

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI VE VERGİ AFFI ANALİZLERİ

3.1.	Vergi Harcaması Ve Vergi Affı Analizinde Karşılaşılan Temel Sorunlar	36
3.2.	Vergi Harcamaları Analizi	37
3.2.1.	Vergi Harcamaları Genel Analizi	38
3.2.2.	Farklı Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamaları Analizi	39
3.2.3.	Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması.....	41
3.2.3.1.	İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılması	41
3.2.3.2.	İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam	42
3.2.3.3.	Eğitim, Kültür, Spor Ve Sanat.....	43
3.2.3.4.	Sağlık ve Sosyal Amaçlı Harcamalar	44
3.2.3.5.	Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri	45
3.2.3.6.	Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi	46
3.2.3.7.	Altyapı, Enerji ve Ulaştırma.....	47
3.2.3.8.	Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar	48
3.2.3.9.	Sosyal Ve Ekonomik Amaçlı Vergi Harcamalarının Karşılaştırılması	49
3.2.4.	Vergi Türlerine Göre İlk 5 Kalemde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	52
3.2.4.1.	Gelir Vergisi İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları	52
3.2.4.2.	Kurumlar Vergisi İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları	54
3.2.4.3.	KDV İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları	55
3.2.4.4.	ÖTV İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları	56
3.3.	Vergi Aflarının Analizi	56
3.3.1.	Türkiye’de Mali Afların Tarihsel Süreci	57
3.3.2.	Mali Af Yıllarında Tahakkuk Ve Tahsilat Analizleri.....	59
3.3.2.1.	Kamu Gelirlerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı.....	59

3.3.2.2.	Vergi Gelirlerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı	61
3.3.2.3.	Gelir Vergilerinin Analizi	62
3.3.2.4.	Tüketim Vergilerinin Analizi	63
3.3.2.5.	Servet Vergilerinin Analizi	65
3.3.2.6.	Tahakkuk Ve Tahsilatların Genel Analizi	66
3.3.3.	Mali Af Yıllarının Genel Analizi.....	67
SONUÇ.....		69
KAYNAKÇA.....		73
EKLER.....		78
ÖZGEÇMİŞ.....		87

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1 Sosyal Amaçlı Yapılan Vergi Harcamaların Toplam Vergi Harcamalarına Oranı (2015-2023)	49
Grafik 3.2 Ekonomik Amaçlı Yapılan Vergi Harcamaların Toplam Vergi Harcamalarına Oranı (2015-2023)	50
Grafik 3.3 Sosyal Ve Ekonomik Amaçlı Yapılan Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Harcamalarına Oranı (2015-2023).....	51
Grafik 3.4 Mali Af Yıllarında Kamu Ve Vergi Gelirlerinin Tahsilat/Tahakkuk Oranları (2006-2023)	66



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 Vergi Harcaması İle Kamu Harcaması Arasındaki Farklar	18
Tablo 1.2 Vergi Harcaması-Kamu Harcaması Karşılaştırması	19
Tablo 2.1 Vergi Aflarının Avantajları.....	31
Tablo 2.2 Vergi Aflarının Dezavantajları	32
Tablo 2.3 Vergi Aflarının Vergileme İlkeleri İle İlişkisi	32
Tablo 3.1 Vergi Harcamalarının Genel Analizi (2015-2023)	38
Tablo 3.2 Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Harcamalarına Oranı (2015-2023)	39
Tablo 3.3 Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamalarının Aynı Türden Vergi Gelirlerine Oranı (2015-2023)	40
Tablo 3.4 İş Dünyasının Geliştirilmesi Ve Yatırımların Artırılması İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023).....	42
Tablo 3.5 İş Gücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler Ve İstihdam İçin Yapılan Vergi Harcamaları (2015-2023)	43
Tablo 3.6 Eğitim, Kültür, Spor Ve Sanat İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015- 2023)	44
Tablo 3.7 Sağlık Ve Sosyal Amaçlı Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023).....	44
Tablo 3.8 Ar-Ge, Yenilik Ve Tasarım Faaliyetleri İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)	46
Tablo 3.9 Yurtiçi Tasarrufların Artırılması Ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)	47
Tablo 3.10 Altyapı, Enerji Ve Ulaştırma İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015- 2023)	47
Tablo 3.11 Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)	48
Tablo 3.12 Gelir Vergisi İlk 5 Kalemin Gelir Vergisi Harcamasına Oranları (2015-2022)	53
Tablo 3.13 Kurumlar Vergisi İlk 5 Kalemin Kurumlar Vergisi Harcamasına Oranları (2015- 2022)	54
Tablo 3.14 KDV İlk 5 Kalemin KDV Harcamasına Oranları (2015-2022).....	55

Tablo 3.15 ÖTVİlk 5 Kalemin ÖTV Harcamasına Oranları (2015-2022).....	56
Tablo 3.16 Cumhuriyet Tarihinden İtibaren Çıkarılan Mali Afların Analizi (1924-2023).....	58
Tablo 3.17 Mali Afların Seçimler İle İlişkisi	58
Tablo 3.18 Mali Af Yıllarında Kamu Gelirlerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/Bin TL)	60
Tablo 3.19 Mali Af Yıllarında Vergi Gelirlerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/Bin TL)	61
Tablo 3.20 Mali Af Yıllarında Gelir Vergisinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/Bin TL)	62
Tablo 3.21 Mali Af Yıllarında Kurumlar Vergisinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/Bin TL)	63
Tablo 3.22 Mali Af Yıllarında KDV Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/Bin TL).....	63
Tablo 3.23 Mali Af Yıllarında ÖTV Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/Bin TL)	65
Tablo 3.24 Mali Af Yıllarında Servet Vergilerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/Bin TL)	65
Tablo 3.25 Mali Af Yıllarında Vergi Gelirleri Artış Hızı Analizi (2006-2023)	67

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
Ar-Ge	Araştırma-Geliştirme
BSMV	Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	Uluslararası Para Fonu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MSİ	Menkul Sermaye İradı
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TL	Türk Lirası
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TVK	Türk Vergi Kanunu
Vb.	Ve benzeri
Vd.	Ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YSK	Yüksek Seçim Kurulu

ÖZ

Devletin en önemli finansman kaynağı, kamu gelirleri içinde büyük paya sahip olan vergilerdir. Vergi harcaması, standart vergi sisteminden sapmaların neden olduğu gelir kayıplarıdır. Muafiyet, istisna, indirim gibi vergi sisteminde yer alan birtakım araçlarla bazı kişi, kurum ve kuruluşları, bazı sektörleri vergi sistemi dışında bırakan uygulamalardır. Vergi afları ise, vergi kanunlarına aykırı hareket eden bireylere yönelik gerçekleşmesi gereken hukuki yaptırımların meclis tarafından çıkarılan af kanunlarıyla ortadan kaldırılmasıdır. Hükümet, alacaklısı olduğu vergilerin tamamını veya bir kısmını, vergi borcunun ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan faiz ve gecikme zamlarının da bir kısmını veya tamamını affın kapsamına göre almaktan vazgeçmektedir. Bu çalışmanın amacı Türkiye’de 2006-2023 döneminde vergi harcaması ve vergi aflarını incelemektir. Türkiye’de 2015-2023 döneminde vergi harcamalarının vergi gelirlerine ve GSYH’ye oranla arttığı, devletin önemli bir miktarda gelirden vazgeçtiği görülmektedir. Vergi aflarının kısa aralıklarla çıkarılması hem vergi sistemini hem mükellefleri hem de vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilemektedir. Vergi harcamaları ve vergi afları toplumun farklı kesimlerinin refahını farklı düzeylerde etkilemektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi Harcaması, Vergi Affı, Türkiye.

SUMMARY
A RESEARCH ON TAX EXPENDITURES AND TAX AMNESTY IN TURKEY: 2006-2023

The most important source of financing for the state is taxes, which have a large share in public revenues. Tax expenditures are revenue losses caused by deviations from the standard tax system. Tax expenditures are practices that exclude some individuals, institutions and organizations, and some sectors from the tax system by means of certain instruments in the tax system such as exemptions, exceptions and discounts. Tax amnesties, on the other hand, are the elimination of legal sanctions against individuals who violate tax laws through amnesty laws enacted by the parliament. According to the scope of the amnesty, the government ceases to collect all or part of the taxes that it owes, and some or all of the interest and late fees arising from non-payment of tax debts. The purpose of this study is to analyze tax expenditures and tax amnesties in Turkey for the period 2006-2023. It is observed that tax expenditures increased relative to tax revenues and GDP in the 2015-2023 period in Turkey, and the state gave up a significant amount of revenue. The issuance of tax amnesties at short intervals significantly affects both the tax system, taxpayers and tax revenues. Tax expenditures and tax amnesties affect the welfare of different segments of society at different levels.

Key Words: Tax expenditure, Tax amnesty, Turkey.

TEŞEKKÜR

Bu çalışmayı maddi manevi yaşadığım her türlü zorlu süreçlere, herkese ve her şeye rağmen pes etmeyerek büyük bir özveriyle tamamlayan sevgili kendime çok teşekkür ederim.

Tez çalışmam sürecinde ve öncesinde gerek bilgi birikimiyle gerek maddi manevi desteğiyle yanımda olan çok değerli hocam, danışmanım Doç. Dr. Servet Akyol'a gösterdiği sabır ve emek için, harcadığı zaman için, bana kattığı değerler için çok teşekkür ederim.

Hayatım boyunca maddi manevi desteğiyle varlığını her daim hissettiren, gücüme güç katan, bilgeliği ile karanlığımı aydınlatan annem Ayşe Doğanay'a ne kadar teşekkür etsem azdır. Nazımı çekerek bana yoldaş olan, hayatıma umut ve neşe katan, düştüğümde elimden tutarak bana güç veren kardeşim İlyas Doğanay'a ve yaşadığımız deneyimlerle bana çok şey öğreten kardeşim Fatma Doğanay'a çok teşekkür ederim. Ve bana her zaman güvenerek ve güven vererek yanımda olan, maddi manevi desteğini ve ilgisini her an hissettiğim babam Emrullah Doğanay teşekkürün en büyüğünü hak etmektedir.

Lisans ve yüksek lisans sürecinde ve eğitim hayatım boyunca bilgi birikimleriyle her daim yoluma ışık olan değerli hocalarıma ise teşekkürün çok daha fazlasını borçluyum. Hayata, bilime ve insana dair bana kattıkları değerlerle tez çalışmamın temelini oluşturmamı sağlayan değerli hocalarım Prof. Dr. Zeliha Göker'e, Doç. Dr. Birsan Nacar Karabacak'a, Prof. Dr. Yakup Karabacak'a, Doç. Dr. Mesut Sert'e ve Doç. Dr. Süleyman Ulutürk'e her şey için teşekkür ederim. Ayrıca eğitim hayatımda bulunduğum noktaya gelebilmem için ve bu tez sürecindeki manevi katkılarından dolayı sevgili hocalarım Hatice Eda Karaaslan ve Mesut Bayram Düzenli'ye teşekkürü bir borç bilirim.

Tez sürecinde mesleki kariyerimi sürdürebilmem, maddi yeniden üretimimi sağlayabilmem için maddi manevi desteği ile yanımda olan çok değerli üstadım SMMM Hüseyin Altaş'a, ve bu süreçte desteklerini esirgmeden her daim yanımda olan, zamanını ve enerjisini benimle paylaşan dostlarım Serap Yeşildağ'a, Hatice Yıldız Doğanay'a, abim Ali Doğanay'a, Nuri Doğanay'a ve Süleyman Yılmaz'a çok teşekkür ederim. Ayrıca bu süreçte yaşattıkları acı deneyimlerle bana çok şey katan, manevi anlamda beni zenginleştiren, dönüştüren öğretmenlerime de teşekkür ederim.

Şerife DOĞANAY
Antalya, 2024

GİRİŞ

Devletin en önemli finansman kaynağı, kamu gelirleri içinde büyük paya sahip olan vergilerdir. Vergi borcu henüz doğmadan, verginin tahsilinden vazgeçilmesiyle gerçekleşen vergi harcamaları ve vergi borcu doğduktan sonra, verginin ödenmemesi ile ortaya çıkan vergi afları dolaylı transfer harcaması kapsamında oluşan bir kamu harcamasıdır. Kaldı ki ‘vergi’ ve ‘harcama’ kavramları en temelde birbirine zıt olduğu için vergi harcaması anlaşılması güç bir kavramdır.

Kamu harcaması en basit ifadeyle kamusal hizmetlerin sürdürülebilmesi amacıyla hükümetin yaptığı harcamaların bütçede yer alan kalem ve tutarlarıdır. Bu harcama kalemleri toplumsal sınıflar dikkate alınarak gruplandırıldığında temel olarak üç grup ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki sosyal masraf harcamaları grubudur. Yasama, yürütme ve yargı sisteminin yer aldığı, devletin yönetim modelinin devamlılığını ve yeniden üretimini sağlamak amacıyla yaptığı harcamalar bu gruba örnek verilebilir. İlave olarak faiz ödemeleri gibi devlete borç verebilecek kadar finansal birikime sahip olan kesim için yapılan transfer harcamaları da sosyal masraf harcamalarına örnektir. Bu grupta yer alan harcamaların hiçbiri toplumsal refah ve emek kesimine fayda sağlamadığı gibi üretime de katkısı yoktur. İkinci grupta yer alan harcamalar ise; sağlık, eğitim, çevre koruma hizmetleri gibi kolektifin tamamına fayda sağlayan toplumsal refahı artıran kamusal harcamalardır. Son grupta yer alan harcamalar ise; sosyal yardım, sosyal güvenlik gibi doğrudan emek kesiminin yararlandığı emek gücünün yeniden üretimine yönelik yapılan harcamalardır (Karabacak, 2012: 61-62; Nacar ve Karabacak, 2016: 90-91). Bu bağlamda kamu harcamaları, sermaye ve emek kesimi ve hem sermaye hem emek kesimine yönelik olacak şekilde üç farklı kapsamda değerlendirilmektedir. Ayrıca kamu harcamalarının bir kısmı toplumsal refahı artırıp üretime katkı sağlarken bir kısmının ise üretim ve toplumsal refah üzerinde etkisi bulunmamaktadır.

Kamu geliri ise devletin kamusal ihtiyaçlarının finansmanı için kullandığı kaynaklardır ve bu kaynakların en önemlisi vergilerdir. Vergi ve benzeri kamusal gelirleri de temel olarak üç grupta incelemek mümkündür. Bunlardan ilki sigorta primleri, katkı payları, fonlar gibi Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) kapsamında yapılan ödemelerdir. Bu ödemelerin tamamında olduğu gibi toplumda sadece emek kesiminin ödediği vergiler ilk grupta yer almaktadır. İkinci grupta yer alan vergiler ise gelir vergisi, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV), Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) gibi toplumda hem emek kesiminin hem de sermaye kesiminin ödediği

vergilerdir. Son olarak da kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi toplumda sadece sermaye kesiminin ödediği vergilerdir (Karabacak, 2012: 62-64; Nacar ve Karabacak, 2016: 91-92). Bu bağlamda devlet kamu gelirlerinin bir kısmını hem emek hem sermaye kesiminden elde ettiği gibi bir kısmını sadece emek kesiminden bir kısmını da sadece sermaye kesiminden elde etmektedir.

Vergi harcamaları, sosyal ve ekonomik amaçlı olarak Gelir Vergisi Kanunundaki (GVK) muafiyet ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki (KVK) istisnalar gibi türlere sahip olan ve kanun maddeleri çerçevesinde vergi borcu henüz doğmadan, bazı sektör, bölge, faaliyet, kişi ve kurumları vergi sisteminin kısmen veya tamamen dışında bırakarak, hükümete gelir kaybı yaratan uygulamalardır. Vergi afları ise çoğu zaman siyasal ve kayıt dışı ekonomiyi önlemek amacıyla, genellikle ceza kanunu kapsamında tahakkuk eden verginin tahsil edilememesinden dolayı vergi asli borcu ve bu borçtan doğan feri borçların bir kısmının veya tamamının tahsilinden vazgeçilmesiyle gerçekleşen uygulamalardır. Dolayısıyla hükümet her iki uygulama ile en önemli finansman kaynağı olan vergilerden bilinçli bir şekilde vazgeçmektedir. Bu vazgeçiş dolaylı transfer harcamaları kapsamında gerçekleşmektedir. Vazgeçilen vergilerin bütçede oluşturduğu açık ise ya ek vergilerle ya borçlanmayla ya da diğer alanlarda yapılan kamusal harcamaların kısıtlanmasıyla kapatılacaktır. Düşük düzeyde de olsa bağış ve yardımlarla da bütçede oluşan bu açıklar finanse edilebilir.

Bu açıklamalar ötesinde vergi harcamaları konusunda asıl soru, yapılan bu harcamalardan yararlananların toplumun tamamı mı, emek kesimi mi yoksa sermaye kesimi mi olduğudur. Ayrıca vazgeçilen vergi türlerinin emek kesimi için mi, sermaye kesimi için mi yoksa her ikisi için mi olduğu da önemli bir sorudur. Bu çalışma en temelde bu sorulara cevap aramak amacıyla yapılmaktadır. Vergi affı uygulamalarının ise tamamıyla sermaye kesimi lehine olduğu açıktır. Çünkü emek kesiminin vergi borcunu ödememesi mümkün olmadığı için affa da tabi değildir. Emek kesiminin vergi borcu kaynakta kesinti ile yani henüz geliri elde etmeden ödenmektedir.

Bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde vergi harcamasının kavramsal çerçevesi, tarihsel süreci, hesaplama yöntemleri, kamu harcaması ile benzerlik ve farklılıkları ve vergileme ilkelerine uygunluğu açıklanmaktadır. İkinci bölümde ise vergi aflarının kavramsal çerçevesi, hukuki boyutu, türleri ve nedenleri, afların avantajları ve dezavantajlarıyla birlikte vergileme ilkelerine uygunluğu ifade edilmektedir. Ayrıca teorik kapsamda vergi aflarının vergi harcamalarıyla ilişkisi değerlendirilmiştir. Son bölümde ise vergi harcama raporlarından elde edilen verilerle vergi harcamalarının kamu gelir ve harcamaları ile GSYH içindeki payları analiz edilerek vergi harcama türlerinde yapılan vergi

harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payları ölçülerek bütçe açıkları ile kıyaslaması yapılmıştır. Vergi harcamalarının amaçlarına göre analizi ve kanun maddelerine göre ilk beş kalemdede yapılan harcamalar da çalışma kapsamındadır. Mali afların tarihçesi, mali af yıllarında kamu ve vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat tutarlarıyla aralarındaki fark, tahsilatın tahakkuka oranları ve tahakkuk ve tahsilatların değişim oranları ve mali afların vergi gelirlerine etkisi incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASININ TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Vergi harcaması ve vergi affı kavramları devletin almaktan vazgeçtiği kamu geliri olarak ortak paydada buluşsa da iktisadi, hukuki ve sosyal amaçların gerçekleşmesinde ve uygulama sürecinde keskin çizgilerle birbirlerinden ayrılmaktadır. Bu nedenle vergi harcaması ve vergi afları iki farklı bölümde incelenecektir. Vergi harcaması teoride ve uygulamada daha kapsamlı olduğu için çalışmada öncelik vergi harcamalarına verilmiştir.

1.1. Vergi Harcamasının Kavramsal Çerçevesi

Çalışmanın bu bölümünde vergi harcamasının teorik kısmı açıklanmaktadır. Kavramın ne anlama geldiği, diğer kavramlarla ilişkisi, kapsamı ve amaçları, tarihsel süreci, türleri ve özellikleri ile tahmin ve hesaplama yöntemlerine yer verilmektedir. Bölümde son olarak kavramın vergileme ilkeleri açısından uyumu ve maliye politikasındaki kapsam ve önemi değerlendirilmektedir.

1.1.1. Vergi Harcaması Kavramı Ve Tarihsel Süreci

Vergi harcaması kavramı ilk olarak 15 Kasım 1967 tarihinde New York'ta yapılan Kongre'de ABD Başkanları John F. Kennedy ile Lyndon B. Johnson'ın “eski Hazine Bakan Yardımcısı (Türkiye’de Maliye Bakanı Müsteşarı)” olan Profesör Stanley S. Surrey tarafından kullanılmıştır. Stanley S. Surrey “ABD Gelir Üzerinden Alınan Vergi Sistemi – Tam Hesap Gereksinimi” başlığındaki konuşmasında “vergi harcamalarını içeren federal bütçe” anlamındaki “Tam Hesap” kavramına yer vermiştir. Stanley S. Surrey konuşmasında; muafiyet ve çeşitli istisnalar, matrahtan ve vergiden indirim aracılığıyla vergi sisteminin kamu harcamasına benzer şekilde piyasa ekonomisini etkilediğini, dolayısıyla bu etkinin vergileme alanında henüz tanımlanmamış harcama sistemi ürettiğini belirtmiştir. Federal harcamanın azaltılması ve kontrolü için kamuoyunda ve kongre görüşmelerinde bu vergi harcamasından bahsedilmediğini ve şayet bu vergi miktarlarına bütçenin harcamalar kısmında yer verilirse otomatik olarak özenli bir şekilde inceleme yapılabileceğini ifade etmiştir (Balkaya Akça, 2000: 3-4; Mcdonald, 2010: 5; Burtan Doğan vd., 2013: 150).

Vergi harcaması kavramı resmi olarak ilk kez ABD’de 1974 Yılında “Bütçe Reform Yasası’nda” yer almış ve bu yasa ile vergi harcamaları bütçe denetimine girmiştir. Vergi harcaması kavramı bu yasada Stanley S. Surrey tarafından tanımlanmıştır (Balkaya Akça, 2000: 7; Ferhatoğlu, 2005: 80, Mcdonald, 2010: 5; Kayalidere ve Özcan, 2012: 343). Ancak

bu tanım literatürde farklı şekillerde yer almaktadır. Balkaya Akça (2000: 7)’ya göre vergi harcamaları farklı vergi türlerinde yapılsa da yasada tanım gelir vergisi açısından yapılmıştır. Bu tanıma göre; “Vergi harcamaları matrahtan-vergiden indirim ve istisna-muafiyete izin veren; vergi yükümlülüğünün ertelenmesini, ayrıcalıklı vergi oranı uygulanmasını sağlayan federal gelir vergisi düzenlemelerine atfedilen gelir kaybıdır.” Yasadaki mevcut vergi harcaması tanımını Saxton’dan aktaran Mcdonald (2010: 5) ise; “vergi muafiyetleri, istisnaları, ayrıcalıklı vergi oranları ya da vergi ertelemeleri sebebiyle ortaya çıkan vergi kayıpları” şeklinde açıklar. Literatürde çoğunlukla fikir birliğine varılan tanım ise Benker ve Thuronyi’den aktaran Ferhatoğlu’nun (2005: 80) yaptığı tanımdır. Aynı tanıma Kayalidere ve Özcan (2012: 343) makalelerinde Surrey’den aktararak yer vermişlerdir. Buna göre yasada yer alan vergi harcaması kavramı; “federal vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan, özel nitelikteki indirim, istisna ve muafiyet şeklinde brüt vergi matrahının ya da mahsup, ayrıcalıklı oran ya da cazip vergi uygulamalarıyla vergi yükümlülüğünün azaltılması” olarak açıklanmıştır.

Uluslararası kuruluşların önde gelen isimlerinden olan OECD, IMF ve Dünya Bankası vergi harcaması kavramını farklı şekillerde tanımlamışlardır. OECD kavramı; “Normal veya referans vergi yapısından ayrılan hususların neden olduğu kamusal gelir kayıpları” şeklinde tanımlarken IMF; “Hükümetlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi yapısından ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler” olarak açıklamıştır. Dünya Bankası ise vergi harcamasını; “Politika yapıcılar tarafından arzu edilen davranışları teşvik eden, standart vergi yapısından ayrılan vergi ayrıcalıkları” olarak tanımlamıştır (akt. Mcdonald, 2010: 9-10; akt. Burtan Doğan vd., 2013: 151). Ayrıca vergi harcaması kavramı yasalaştığı ülkeye göre de farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Örneğin Avusturya’ya göre vergi harcaması; bir takım gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetine ayrıcalık tanımak için genel vergi standardına istisna getirilerek oluşan vergi geliri kaybıdır. Kanada’ya göre; özel muafiyet, indirim, düşük vergi oranı, mahsup, iade ve vergi erteleme sonucunda gerçekleşen ve vergi tutarlarını azaltan gelir kaybıdır. Hollanda vergi harcamasını; hukuki durumlar sebebiyle oluşan ve temel vergi sistemine uyum sağlamayan vergi gelirindeki kayıp olarak tanımlarken Finlandiya ise; belli amaçları desteklemek için temel vergi sisteminden ayrılma şeklinde ifade etmektedir (Saraç, 2010: 264; Kayalidere ve Özcan, 2012: 343; Emektar, 2014: 3; Saraçoğlu ve Gümüş, 2017: 1365).

Dünya üzerinde ilk vergi harcaması raporunu 1959 yılında Almanya hazırlamıştır. Sonrasında ABD 1968, İspanya 1978¹, İngiltere 1979, Kanada 1979, Fransa 1980 ve son

¹Veriler 2007 raporuna göredir. 2016 raporuna göre İspanya 1979, Kanada 1997’dir.

olarak Hollanda 1997 yıllarında ilk vergi harcama raporlarını yayınlamışlardır (Vergi Harcamaları Raporu, 2007: 7; 2016: 9).

Detaylı olarak ilk vergi harcaması bütçesini hazırlayan ülkeler ABD ve Almanya'dır. ABD Hazine Bakanlığı tarafından 1968 yılında yayınlanan raporda 50 vergi harcaması kalemi yer almıştır. 31,9 milyar dolar olan toplam vergi harcaması tutarı ve toplam kamu harcamaları içinde vergi harcamalarının payı ise %23 oranında tahmin edilmiştir. Diğer federal vergilerde de vergi harcaması kalemleri olsa da 1974 yılında yayınlanan vergi harcaması raporunda sadece gelir ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcaması tutarları hesaplanmıştır. ABD'yi izleyen İngiltere, Fransa, Kanada, İspanya ve diğer gelişmiş ülkeler de kendi vergi harcaması bütçelerini benimsemişlerdir. Belçika, İsveç, Hollanda ve Avusturya gibi ülkeler de kendi raporlarını geliştirmiştir (Ferhatoğlu, 2005: 80).

Türkiye'de vergi harcaması nedeniyle vazgeçilen vergi tutarının bütçe kanunu kapsamında raporlanacağı ilk defa "VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda" açıklanmıştır (Saraç, 2010: 268). Ayrıca ülkemizde vergi muafiyeti, istisna ve indirimleri mali geçmişimizde pek çok kez uygulanmış olsa da vergi harcamaları kavramı da ilk kez "VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın" (Özdemir vd., 2019: 389) maliye politikası kısmında yer almıştır. Buna göre, "İstisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır"² (DPT, 2001-2005: 28). Bu kapsamda resmi olarak ilk vergi harcaması raporu, "Vergi Harcamaları 2001 Yılı" ismiyle "Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü" tarafından 2001 yılında yayınlanmıştır. Bu raporda, vergi harcamaları ile ilgili genel bilgiler açıklanmış ve dönemin yürürlükteki kanunları itibarıyla vergi harcaması olarak kabul edilen istisna ve muafiyetlere ilişkin bir listeye yer verilmiştir. Ancak bu raporda, herhangi bir resmi vergi harcaması tanımı yapılmadığı gibi vergi harcamalarının maliyetine ve vergi harcama tutarı tahminlerine de yer verilmemiştir (Ferhatoğlu, 2005: 88; Saraç, 2010: 268; Eriçok, 2019: 326-328; Özdemir vd., 2019: 389).

10 Aralık 2003 yılında yürürlüğe giren "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)" ile vergi harcamaları yasal olarak resmîlik kazanmıştır (Vergi Harcaması Raporu, 2007: 4; Eriçok, 2019: 326-328). Böylece vergi harcamalarının bütçede yer alması kanunen zorunlu hale getirilmiş ve vergi harcamasının tanımı yapılmıştır. "5018 sayılı KMYKK'nin 15. maddesi" şu şekildedir:

²https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2022/07/Uzun_Vadeli_Strateji_ve_Sekizinci_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-2001-2005.pdf (erişim tarihi: 25.12.2023).

“Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır.”³

Yine “5018 sayılı KMYKK’nin 18. maddesi C bendine” göre vergi harcaması, “Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri” şeklinde tanımlanmıştır.

Tüm bu süreçlerin sonucunda, 2006 yılı bütçesinde yer alması için gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve ÖTV kanunlarında bulunan muafiyet, istisna ve indirimlerden elde edilen verilerle vergi harcamaları tahmini için ilk kez çalışma yapılmıştır. 2007 yılı bütçesindeki veri teminiyle birlikte çalışma geliştirilmiştir. Böylece “Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü” tarafından 2007 yılında “Vergi Harcamaları Raporu” ismiyle kapsamlı olarak vergi harcama tutarlarının da yer aldığı ilk vergi harcaması raporu yayınlanmıştır. Bu rapora göre vergi harcaması: “belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelemesi şeklindeki kamu harcaması” şeklinde tanımlanmıştır (Vergi Harcamaları Raporu, 2007: 4-5). “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve diğer bazı kanunlarda” yer alan vergi harcamaları her yıl düzenli bir şekilde “Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde” kamuoyuna açıklanmıştır. 2007 yılında yayınlanan ilk vergi raporundan sonra 2008-2015 yıllarındaki vergi harcamaları sadece “Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde” yayınlanmıştır (Eriçok, 2019: 328). 2010-2024 yılları arasında tahmini vergi harcamaları tutarları “Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu” kapsamında “Vergi Harcamaları Listesi”⁴ olarak “Strateji ve Bütçe Başkanlığının” sitesinde yayınlanmıştır. Ancak 2019 yılı haricinde 2007 ve 2016⁵-2023⁶ yıllarındaki “Vergi Harcamaları Raporu” ise “Hazine ve Maliye Bakanlığı” ile “Gelir İdaresi Başkanlığı” olmak üzere iki farklı sitede yer almaktadır. Vergi harcama listelerinin tamamına erişim kolay iken vergi harcama raporlarının farklı farklı

³<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> (erişim tarihi: 26.12.2023).

⁴<https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/#1672663445481-a647300a-8ddf> (erişim tarihi: 30.12.2023). 2010-2024 yılları arasındaki vergi harcamaları listesine bu link üzerinden ulaşılabilir.

⁵<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari> (erişim tarihi: 16.01.2024). 2016-2018 yılları arasındaki vergi harcamaları raporlarına bu link üzerinden ulaşılabilir.

⁶<https://www.GİB.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim> (erişim tarihi: 16.01.2024). 2020-2023 yılları arasındaki vergi harcamaları raporlarına bu link üzerinden ulaşılabilir.

sitelerde ve eksik yayınlanması ülkemizde vergi harcamaları sürecinin gelişiminin hala tamamlanamadığını göstermektedir.

1.1.2. Vergi Harcamasının Diğer Kavramlarla İlişkisi

Vergi harcaması ile ilgili en temel sorun kavramın tanımlanması ve vergi harcama tutarlarının belirlenmesidir (Burtan Doğan vd., 2013: 150). Vergi harcaması, vergilerin tahsil edilmesinde yapılan giderler, katlanılan maliyetler demek değildir. Devletin almaktan vazgeçtiği vergi geliridir (Giray, 2002: 28; Şen ve Sağbaş, 2017: 125). Her ne kadar kavramı kısaca bu şekilde açıklamak mümkün olsa da, özellikle kamu harcaması ve vergi ile olan yakın ilişkisi nedeniyle kavramın anlaşılması güç ve karmaşıktır. Çünkü ‘vergi’ ve ‘harcama’ kelimeleri temelde birbirine zıt anlamlar barındırmaktadır. Bu nedenle vergi harcaması tanımlarından önce vergi, kamu harcaması, vergi ayrıcalığı ve vergi teşviki kavramlarını açıklamak gereklidir.

Vergi, devletin mali sisteminin oluşmasında en önemli finansman kaynağıdır. Kamu harcamasının finansmanı için toplanan vergiler, aynı zamanda devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmek amacıyla kullandığı bir araçtır. Vergi kavramına yönelik farklı tanımlar yapmak mümkün olsa da amaç ve fonksiyonlarını dikkate alan kapsamlı bir tanım yapılabilir. Devletin ve/veya vergilendirme yetkisine sahip olan kamu kurum ve kuruluşların yüklendiği, mali ve mali olmayan amaçların gerçekleşmesi için, “gerçek ve tüzel kişilerden hatta tüzel kişiliği bulunmayan bazı kurum ve kuruluşlardan, egemenlik gücüne istinaden hukuki zorunluluk altında” doğrudan karşılığı olmaksızın aldığı nakdi, bedeni ve aynı değerlere vergi denir. Bir başka ifadeyle, kamu harcamalarının finansmanı için devletin, “gerçek ve tüzel kişilerin ödeme güçlerine” göre zora dayalı olarak aldığı ekonomik değerlere vergi denir (Pehlivan, 2013: 23; Şen ve Sağbaş, 2017: 1).

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”⁷ (T.C. 1982 Anayasası 73. madde).

Hala yürürlükte olan “Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası’nın 73. Maddesi” ise vergi kavramı ile birlikte dolaylı olarak vergi harcaması kavramını da açıklar niteliktedir. Yukarıda verilen tanımın son cümlesindeki muafık, istisna ve indirim kavramları vergi

⁷ <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/> (erişim tarihi: 13.12.2023).

harcamasının türlerindendir. Ancak vergi harcamasının türlerinden önce kamu harcamasını ve bahsi geçen diğer kavramları açıklamak yerinde olacaktır.

En basit ifadeyle kamu harcaması, kamu hizmetlerinin üretilmesi için devletin yaptığı harcamaların bütçede belirtilen parasal tutarıdır. Ancak toplam harcama düzeyini dolaylı yoldan etkileyen bazı kamu harcama türleri de vardır ki bütçede tutar olarak yer almaz/alamaz. Bu bağlamda geniş anlamda bir kamu harcaması tanımına ihtiyaç duyulmaktadır. Buna göre kamu harcaması; kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla mal ve hizmet alımına yönelik yapılan, devlet bütçesinde yer alan cari, yatırım ve doğrudan transfer harcamalarına ek olarak devlet bütçesinde yer almayan dolaylı transfer harcamalardır. Yani devlet tarafından yapılan her türlü faaliyetten kaynaklanan işlerin maliyetine dâhil olan bütün unsurların toplamı kamu harcamasıdır. Dolaylı transfer harcamaları ise vergi sistemi aracılığıyla mükelleflerin vergi yükünü azaltarak veya tamamen kaldırarak yapılır. Devletin bu yöntemle toplamaktan vazgeçtiği vergi geliri, vergi harcaması olarak adlandırılır. Dolayısıyla vergi harcamaları bütçede görülmez fakat dolaylı transfer harcaması bağlamında yapılan bir kamu harcamasıdır (Ferhatoğlu, 2005: 78; Saraç, 2010: 264; Emektar, 2014: 2).

Devlet, vergileri finansman kaynağı olmasının yanında istikrarı sağlayabilecek bir araç olarak da kullanmaktadır. Yani devlet ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarına ulaşabilmek ve istikrarı sağlayabilmek için potansiyel vergi kaynaklarının belli bir bölümünü vergi dışı bırakmaktadır. Vergilendirilmeyen bu kaynaklar vergi ayrıcalıkları/vergi imtiyazları olarak tanımlanmaktadır. Ancak her vergi ayrıcalığını vergi harcaması olarak tanımlamak doğru değildir. Bunun nedeni bazı vergi ayrıcalıkları vergi sistemlerinin yapısal özelliklerinden kaynaklandığından verginin yapısını oluşturan standartla birleşir. Düşük gelirli bireylerin yüksek gelirli bireylere göre daha düşük vergi oranı üzerinden vergi ödemesi bu duruma örnek verilebilir. Burada artan oranlı vergi sistemiyle bütünleşmiş bir vergi ayrıcalığı söz konusudur. Bu örnekte herhangi bir vergi harcamasından söz edilemez. Bir diğer örnek ise, amortisman uygulamaları üzerinden verilebilir. Amortisman tabi olan bir değer için ilk yıllarda yüksek oranda amortisman ayırmaya olanak sağlayan hızlandırılmış amortisman yöntemi vergi harcaması olarak kabul edilirken normal aşınma payı yöntemi sistemin yapısal özelliğinden kaynaklandığı için vergi harcaması değil vergi ayrıcalığıdır. Neticede bir vergi ayrıcalığı kamu harcamasının alternatifi olduğu takdirde vergi harcaması olarak nitelendirilebilir (Giray, 2002: 29; McDonald, 2010: 9; Kayalıdere ve Özcan, 2012: 344; Emektar, 2014: 3). Dolayısıyla her vergi ayrıcalığı bir vergi harcaması değildir ancak her vergi harcaması bir vergi ayrıcalığıdır.

Devletlerin vergi toplamadaki iktisadi amaçları; ekonomik büyüme ve kalkınma, gelir ve servet dağılımında adalet ve kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması, makroekonomik istikrar ve otarşiyi sağlamak, sektörel ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarını en aza indirmektir. Bu bağlamda vergiler en önemli teşvik aracıdır (Şen ve Sağbaş, 2017: 386). Vergi teşvikleri, devlet tarafından yasal çerçeve içinde gerçekleştirilerek genellikle özel kesime verilen ve gelir kaybından dolayı devlete bir maliyet yüklerken faydalanıcılarına bir katkı sunan ve çeşitli açılardan yönlendiren, ülkeden ülkeye ve zamana göre değişkenlik gösteren ve vergi yükünü azaltan uygulamalardır. Ayrıca vergi teşvikleri, verginin ekonomik, mali ve sosyal amaçlarına bağlı kalarak gerçekleştirmek istenen amaçlara yönelik vergi mükelleflerini belirli tutum ve davranışlar göstermeye yönlendirmek için getirilen vergi kolaylıklarıdır. Vergi teşvikleri; muaflik, istisna, indirim gibi uygulamalarla mükellefin özendirilmesi ve mükellefe yük oluşturan unsurun yumuşatılması veya aranmaması şeklinde gerçekleştirilebilir (Saraçoğlu ve Gümüş, 2017: 1363). Bu bağlamda vergi harcaması; sosyal amaçlar ve teşvikler nedeniyle vergi kanunlarındaki muafiyet, istisna, indirim ve vergi erteleme gibi öğelerin belli bir dönem içindeki mevcut kamu gelirlerine olan net etkisidir (Ferhatoğlu, 2005: 80). Vergi teşviki ile vergi harcaması kavramları iç içe geçen birbiri ile karıştırılabilen kavramlardır. Bunun nedeni vergi teşviki araçları ile vergi harcaması türlerinin aynı olmasıdır. Vergi harcamasının vergi teşvikinden farkı, sosyal amaçlar nedeniyle de uygulanan muafiyet, istisna vb. uygulamaların olmasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta vergi harcamalarının vergi teşviklerini kapsayıcı nitelikte olduğudur. Sonuç olarak her vergi teşviki bir vergi harcaması iken her vergi harcaması bir vergi teşviki değildir.

1.1.3. Vergi Harcamasının Amaç ve Unsurları

Stiglitz vergi harcamasını, vergi sisteminde yer alan deliklerin ve kaçakların kibarca isimlendirilmesi olarak tanımlamaktadır. Bu davranışı ise vergi harcamasını doğrudan nakit sübvansiyon veya transfer ödemesi yerine geçen politik bir tercih olarak yorumlar. Hükümet belli faaliyet alanına veya bir gruba ayrıcalık tanıyarak mali bir avantaj sağlarken, bunu doğrudan kamunun parasını harcayarak değil de dolaylı olarak vergi harcaması adı altında yapmayı tercih etmektedir. Neticede vergi harcamalarının soruşturulması, denetlenmesi ve izlenmesi çok daha zor ve anlaşılması karmaşıktır (Stiglitz, 2000'den akt. Özdemir vd., 2019: 382; Durmuş, 2003'den akt. Burtan Doğan vd., 2013: 151).

Musgrave'lere göre ise vergi harcaması, belirli bir iktisadi faaliyet veya belirli bir grup vergi mükelleflerine ödeyecekleri vergiyi ve vergi yükümlülüğünü azaltacak veya tamamen kaldıracak biçimde vergisel veya mali avantaj sunulmasıdır. Yani hükümetin, vergi

harcamasıyla teşvik edilecek faaliyet veya gruplara doğrudan nakit sübvansiyon vermesi yerine dolaylı bir şekilde vergisel sübvansiyon veya teşvik vermesidir (Musgrave ve Musgrave, 1980'den akt. Özdemir vd., 2019: 382; Durmuş, 2003'den akt. Burtan Doğan vd., 2013: 151). Herhangi bir gelir kaleminin nispeten düşük tutarda vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesiyle yapılan vergi harcamalarında, devletin faydalanan kişi veya grup için bir gelir transferi yaptığı kabul edilmektedir (Giray, 2002: 29; McDonald, 2010: 14).

Vergi harcaması aynı zamanda kamu harcamasının alternatifidir. Devlet, belli bir refah düzeyine erişim ve ülkenin kalkınması için vergi harcamasını maliye politikası aracı olarak kullanmaktadır. Sosyal nitelikli bir takım vergi ayrıcalığı taşıyan vergi harcamaları, gelir dağılımının iyileşmesine ve sosyal adaletin gerçekleşmesine katkıda bulunur (Özdemir vd., 2019: 384).

Anayasa'nın 2. maddesi'nde yer alan "Sosyal Devlet" ilkesi neticesinde var olan vergi harcaması, belirli kişi, kurum, faaliyet ve mükellef gruplarına muafiyet, istisna vb. uygulamalarla yarar sağlamaktadır (Vergi Harcamaları Raporu, 2007: 5). Bu bağlamda vergi harcamasının varlık nedeni incelendiğinde iki temel unsur ön plana çıkmaktadır. İlk unsur; devletin ekonomik ve sosyal amaçlarına vergi aracılığıyla ulaşabilmesi için vergi yapısında oluşturduğu özel koşulları içerir. Böylece "sosyal amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamaları" ve "ekonomik amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamaları" şeklinde vergi harcamalarının amaçları ikiye ayrılmaktadır. Emekliler ve yoksul aileler gibi belirli sosyal gruplara yönelik yapılan vergi harcamaları sosyal amaçlıdır. Devlet vergi harcamaları neticesinde bu ve benzeri sosyal grupların refah seviyesini artırmayı amaçlamaktadır. Tasarruf, yatırım, ihracat ve imalatı teşvik için yapılan vergi harcamaları da ekonomik amaçlı vergi harcamalarına örnek verilebilir (Giray, 2002: 28; Ferhatoğlu, 2005: 82; Saraç, 2010: 264-265).

Vergi harcamasının diğer bir unsuru, bir verginin normatif yapısını oluşturan hükümlerdir. Yani verginin konusu, vergi matrahı, uygulanacak oran ve tarifeler, vergilendirme dönemi, vergi idaresinin belirlenmesi, vergileme yetkisi gibi şartlarla var olan verginin sonucunda vergi harcaması ortaya çıkmaktadır. Kısaca, vergi harcaması uygulaması için bir verginin olması şarttır ve vergi harcaması verginin varoluşundaki zorunlu şartların esnetilmesidir. Vergi harcamaları ayrıcalık oluşturmak amacıyla yapılır. Ve vergi harcamasının açığa çıkartacağı en önemli etki "tahsilattan vazgeçme" koşuluyla gerçekleşir. Bu bağlamda ülkeler vergi harcamasını, "standart vergi sisteminden sapmalar" ifadesiyle kanunlaştırmaktadır (Giray, 2002: 28; Ferhatoğlu, 2005: 82; Saraç, 2010: 265).

1.1.4. Vergi Harcamasının Sınıflandırılması Ve Türleri

Vergi harcaması devletin sosyal, siyasal, iktisadi, mali vb. amaçlarına ulaşabilmesi için vergi sistemi aracılığıyla kişi, kurum ve kuruluşların veya belirli bölgeler, sektörler ve faaliyetlerin lehine sağlanan vergisel avantajlardır (Şen ve Sağbaş, 2017: 125). Vergi harcamaları çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. En yaygın olanları (Şen ve Sağbaş, 2017: 128):

- 1) Vergilerin türleri,
- 2) Vergi harcamalarının büyüklükleri,
- 3) Vergi harcaması sonucu ayrıcalık elde eden mükellef grupları, vergi konuları, bölge ya da sektörleri,
- 4) Vergi harcamasının politika hedeflerine göre yapılan sınıflandırmalarıdır.

Vergi harcamalarının türleri konusunda küresel çerçevede bir birliktelik yoktur. Ülkelerin vergi sistemlerine göre çok farklı şekillerde olabilir. Bir ülkenin vergi harcaması şeklinde tanımladığı bir uygulama, bir başka ülkede vergi sistemi farklılığından dolayı vergi harcaması olarak kabul edilmeyebilir. Ancak temelde vergi harcaması türleri⁸; vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi mahsup ve iadesi, vergi indirimi, düşük-indirimli vergi oranı ve vergi ertelemesidir (Mcdonald, 2010: 11; Şen ve Sağbaş, 2017: 125; Vergi Harcamaları Raporu, 2017: 4; 2018: 6). Ancak burada önemle belirtilmesi gerekir ki bazı vergi ayrıcalıkları vergi harcamalarına neden olurken bazıları vergi harcaması oluşturmaz. Bu durumun ayrıştırılması anlam karmaşasını önlemek için çok önemlidir. Vergiye tabi olan gelirin tespitinden itibaren ödenecek verginin hesaplanmasına kadar gerçekleşen sürecin her aşaması dikkatle incelendiğinde vergi harcamasının durumu belirginlik kazanır (Saraç, 2010: 265).

1.1.4.1. Vergi Muafiyeti

Standart vergi yapısına göre kendileri için vergi borcu doğması öngörüldüğü halde bir gerçek veya tüzel kişinin mükellef ya da meslek grubunun, vergi yükünün dışında bırakılmasını sağlayan kanuni tasarruftur. Vergi muafiyeti, kanunen ya da kanunun verdiği yetkiye dayalı olarak bu kişi veya grupları devamlı ya da geçici olarak, şartlı veya şartsız ve kısmen ya da tamamen vergi sorumluluğu dışında bırakır. Kısaca vergiye tabi olması gereken kişilerin vergilendirilmemesi, vergi mükellefinin vergi kapsamı dışında tutulmasıdır (Giray,

⁸ Literatürde vergi harcaması türleri için net bir birliktelik yoktur. Birçok metinde muafiyet, istisna, indirim vb. uygulamalar şeklinde kısaca belirtilmiştir. Bazı kaynaklar da vergi harcaması türlerini, vergi muafiyet ve istisnaları, vergi kredileri, oran indirimi ve vergi ertelemesi şeklinde açıklamaktadır; (örneğin, Balkaya Akça, 2000: 10; Giray, 2002: 28-29; Kayalıdere ve Özcan, 2012: 344, Emektar, 2014: 3). Balkaya Akça ile Giray vergi harcaması türlerini OECD verilerinden elde ettiklerini belirtmişlerdir. Çalışmada literatürde karşılaşılan tüm vergi harcaması türlerinin tamamı detaylıca incelenmiştir.

2002: 28; Saraç, 2010: 265; Mcdonald, 2010: 11; Kayalidere ve Özcan, 2012: 344; Emektar, 2014: 3; Mutluer vd., 2016: 223; Şen ve Sağbaş, 2017: 126; Vergi Harcamaları Raporu, 2017: 4; 2018: 7). Gelir vergisindeki esnaf, diplomat, göçmen-mülteci ve küçük çiftçi muafılığı ile kurumlar vergisindeki orduvevleri ve askeri kantinlerin vergi muafiyeti örnek verilebilir (Mcdonald, 2010: 11; Saraç, 2010: 265; Şen ve Sağbaş, 2017: 127).

1.1.4.2. Vergi İstisnası

Standart vergi yapısına göre vergi borcu doğması öngörüldüğü halde, bir konunun, servetin, gelirin, kıymetin, malın teslimi ve hizmetin ifasının, evrak ve işlemlerin vergi yükünün dışında bırakılmasını sağlayan kanuni tasarruftur. Vergi istisnası, kanunen ya da kanunun verdiği yetkiye dayalı olarak gelir, servet gibi vergiye tabi olan konuları devamlı ya da geçici olarak, şartlı veya şartsız ve kısmen ya da tamamen vergi sorumluluğu dışında bırakır. Kısaca vergiye tabi olması gereken konunun vergilendirilmemesidir. Kurumlar vergisinde yer alan iştirak kazançları istisnası örnek verilebilir (Giray, 2002: 28; Saraç, 2010: 265; Mcdonald, 2010: 11; Emektar, 2014: 3; Mutluer vd., 2016: 223; Şen ve Sağbaş, 2017: 126; Vergi Harcamaları Raporu, 2017: 4; 2018: 6).

1.1.4.3. Vergi İadeleri (Ve Vergi Mahsubu)

Ödenmesi gereken vergi miktarına ulaşmak için farklı nedenlerle daha önce ödenen vergi tutarının, hesaplanmış vergi miktarından düşülmesi ve farklı nedenlerle mahsup edilemeyen vergi tutarının iade edilmesidir (Şen ve Sağbaş, 2017: 126; Vergi Harcamaları Raporu, 2017: 4; 2018: 7). Bu tanım dikkate alındığında vergi harcamasından söz etmek pek mümkün değildir. Çünkü vergi iade ve mahsuplarında, vergi ayrıcalığı ile vergi harcaması arasında bir anlam karmaşası söz konusudur. Vergi harcamasının diğer kavramlarla ilişkisi bölümünde de önemle üzerinde durulan vergi ayrıcalığı kavramı buradaki anlam karmaşasına açıklık kazandırmaktadır. Burada hangi iadenin vergi harcaması veya vergi ayrıcalığı olduğunu ayırtırmak önemlidir. Vergi mahsup ve iadeleri bazı kaynaklarda vergi harcaması türleri içinde yer almamaktadır. Ancak ülkemizde, vergi harcamaları konusunda temel alınması gereken ilk kaynak olarak vergi harcamaları raporlarında yer alması ve bununla birlikte bazı kaynaklarda da vergi harcaması türlerine dâhil edilmesinden dolayı çalışmada yer verilmiştir. Vergi iadeleri çeşitlerine göre vergi harcaması ve vergi ayrıcalığı olarak kendi içinde ayrışırken vergi mahsupları tamamen vergi ayrıcalığı olup vergi harcaması değildir.

Mahsup; farklı nedenlerle daha önceden ödenmiş olan verginin daha sonra ödenecek olan vergi miktarından indirilmesidir. Başka bir ifadeyle mahsup, farklı nedenlerle

vergileendirme döneminde tahsil edilen/peşin ödenen verginin dönem sonunda tahakkuk eden genel vergi borcundan belirli şart ve yöntemlere göre düşülmesidir. Kısaca mahsup, vergiden düşülen tutar demektir (Mcdonald, 2010: 12-13). Fakat vergi mahsubunun vergi harcamaları içinde sayılması hatalıdır. Bunun nedeni mahsup işleminin varoluş amacıdır. Türk Vergi Sisteminde mahsup işlemi vergi mükellefini çift vergilendirmeyi engellemek amacıyla yapılır. Yasal olarak verginin vergiden indirilmesiyle gerçekleşen mahsup işlemi sonucunda, devlet zaten alacağını dönemsel farklılık söz konusu olsa da tahsil etmiştir. Yani devletin tahsilinden vazgeçtiği herhangi bir gelir olmadığı için vergi harcaması sayılamaz. Türkiye’de uygulanan geçici vergi uygulaması bu durumu en iyi açıklayan örnektir. Ticari kazançları vergileendirmek için uygulanan geçici vergide, vergi mükellefi dönem sonunda ödeyeceği verginin toplamını cari dönemlerde belirli tutarlarda öder. Çifte vergilemeyi önlemek için dönem sonunda toplam vergi borcundan, cari dönemlerde ödediği vergi miktarı düşülür. Yani devlet yılsonunda tahsil edeceği toplam miktarın bir bölümünü yıl içinde zaten tahsil etmiştir. Bu nedenle devlet açısından herhangi bir vazgeçilen gelir söz konusu değildir (Saraç, 2010: 267). Sonuç olarak vergi mahsubu bir vergi harcaması değil mükelleflere ödeme kolaylığı sağlayan bir vergi ayrıcalığıdır.

Vergi iadesinin de vergi harcamalarına konu olması tartışmalıdır. Vergi iadesi, vergi mükelleflerini belge düzenine uyumunu teşvik amacıyla devletin geliştirdiği bir uygulamadır. Bu haliyle vergi iadesi bir vergi harcamasıdır. Ancak uygulamada vergi iadeleri farklılık gösterdiği için her vergi iadesi vergi harcaması olarak tanımlanmamalıdır. İhracatta uygulanan vergi iadeleri bu duruma en güzel örnektir. KDV üretilen malın her aşamasında gerçekleşen katma değeri konu alarak hesaplanır. Ödenecek KDV ise malı nihai aşamada tüketen üzerine fiyat mekanizması ile yansıtılarak tüketiciye yüklenir. İhracat söz konusu olduğunda malın nihai tüketicisi yabancılardır. İhracatı yapan ülkenin yabancı tüketicileri vergileendirmesi ise söz konusu olamaz. Dolayısıyla KDV’yi ödeyecek kişi ihracatçıdır ve bu vergi yükünden kurtulması gereklidir. Bu durumda devlet ihracatçı için KDV iadesi uygulamaktadır. Bu aşamada devlet vergi harcaması amaçlarına uygun olarak yani herhangi bir sosyal, siyasal veya iktisadi bir amaca bağlı olarak vergi iadesi yapmamaktadır. Bunun nedeni ulusal vergileme yetkisini uluslararası alanda gerçekleştiremediğindendir (Saraç, 2010: 266). Devletin ihracatçıya yönelik uyguladığı vergi iadesi vergisel ayrıcalık olarak tanımlanabilir. Bu uygulamada devletin almaktan vazgeçtiği bir gelir söz konusu olduğu için vergi harcaması olduğu da söylenilebilir ancak vazgeçme amacı farklıdır. Dolayısıyla vergi mahsubu uygulaması bir vergi harcaması değil iken vergi iadesi tartışmalıdır. Vazgeçilen gelir tanımıyla vergi iadesi bir vergi harcamasıdır ancak amaç olarak incelendiğinde tartışmaya

açıktır. Sonuç olarak verilen örnekte devlet KDV iadesi yapmayarak ihracatçıyı da vergilendirebilir. Ancak bunun sonucunda oluşacak iktisadi, sosyal ve siyasal sorunlar göz önüne alındığında vergi harcaması amacı dolaylı olarak gerçekleşeceğinden yine vergi harcaması olarak da tanımlanabilir.

1.1.4.4. Vergi İndirimi (Vergi Kredisi)

Vergi indirimi⁹ uygulaması, brüt vergilendirilen gelirden yani mükellefin vergi matrahından belli miktarlarda yapılan eksiltmelerdir. Bu indirimler, iktisadi ya da sosyal amaçlar çerçevesinde belirli koşullara bağlı olarak, çoğunlukla beyanname üzerinde yapılır. (Şen ve Sağbaş, 2017: 126; Vergi Harcamaları Raporu, 2017: 4; 2018: 6). Vergi indirimleri söz konusu olduğunda, toplam gayrisafi gelir tutarından azaltılmasına izin verilen kalemlerin anlaşılması gerekmektedir. Bu kalemler, standart vergi sisteminde ayrıcalık oluşturması şartıyla vergi harcamasına neden olmaktadır. Bu konuya verilebilecek en önemli örnek amortismanlardır. Bilindiği üzere amortisman, özel sektör yatırım malları için yenileme kolaylığı sağlamak amacıyla belirli miktarlarda karşılık ayrılmasına ve bu karşılık tutarlarının yıllık toplam gayrisafi gelirden düşülmesine izin veren bir uygulamadır. Amortisman tabi olan yatırım malı sahipleri için ayrıcalık tanıyan bu uygulamaların tamamı vergi harcaması olarak tanımlanamaz. Çünkü sanılanın aksine her amortisman uygulaması yatırım sahipleri için kendi aralarında bir ayrıcalık oluşturmadığı gibi uygulama sonucunda devletin yaptığı bir tasarruf da söz konusu değildir. Hızlandırılmış amortisman yönteminde yatırım malı için ayrılan karşılık ilk yıllarda normalde ayrılması gerekenden fazladır ve toplam gayrisafi gelirden daha fazla tutarın eksiltilmesine sebep olur. Neticede, oluşturduğu matrah daraltıcı etkisiyle vergi hasılatını azalttığı için bir vergi harcamasıdır (Saraç, 2010: 266).

1.1.4.5. İndirimli Vergi Oranı

Belirli kişi, mükellef veya faaliyet gruplarının faydasına olacak şekilde kanunen ya da kanunun verdiği yetkiye dayalı olarak standart vergi oranında yapılan indirimdir. Gelir vergisinde uygulanan ücret gelirleri için farklı diğer gelirler için farklı olan vergi oranları örnek verilebilir (Şen ve Sağbaş, 2017: 126-127; Vergi Harcamaları Raporu, 2017: 5; 2018: 6). Oran indirimlerinin de vergi harcaması olarak tanımlanması tartışmalıdır. Standart vergi sisteminde topluca bir değişim yaratan oran indirimi vergi harcaması olarak nitelendirilemez.

⁹ Vergi indirimi uygulamasını literatürde bazı çalışmalar vergi kredisi olarak da tanımlamaktadır. Vergi kredisi; belirli bir tutarın vergi yükümlülüğünden eksiltilmesidir (Giray, 2002: 29; McDonald, 2010: 13; Kayalıdere ve Özcan, 2012: 344; Emektar, 2014: 3). Bu tanıma ek olarak Giray vergi kredisini, vergi yükümlülüğünün artırılmasının onaylanmaması şeklinde tanımlar. McDonald ise ilave olarak, vergi kredisinin çoğunlukla hesaplanmış olan vergiden düşüldüğünü belirtmiştir.

Bir dönemden diğer döneme geçişte daha az vergi oranı tespit edileceğinden vergi tahsilatının da daha az olacağı düşüncesi hatalı olur. Çünkü oluşan vergi kaybının vergi harcaması olarak tanımlanabilmesi için bir ayrıcalık unsuruna gereksinim duymaktadır. Sistem kapsamında topluca yapılan oran indirimleri herhangi bir ayrıcalık unsuru içermemektedir. Ayrıca oran indirimleri matrah genişletici etkiye sahip oldukları için vergi hasılatını düşürmeyip artırabilir (Saraç, 2010: 266).

1.1.4.6. Vergi Ertelemesi Ve Vergi Tatili

Hesaplanmış ve ödeme aşamasına gelmiş olan verginin belirlenen zaman dilimi içinde ödenmemesi, vergi ödemesinin geciktirilmesidir. Yani vergi tahsilatının belirlenen zaman diliminde değil de ileri tarihli belirtilen zamanda yapılmasıyla gerçekleşen vergisel kolaylıktır (Giray, 2002: 29; Mcdonald, 2010: 13; Saraç, 2010: 265; Kayalıdere ve Özcan, 2012: 344; Emektar, 2014: 3; Şen ve Sağbaşı, 2017: 126; Vergi Harcamaları Raporu, 2017: 5; 2018: 7). Vergi erteleme ile gerçekleşen vergi harcaması diğer vergi harcamalarından ayrılmaktadır. Çünkü burada ertelemenin olduğu dönemde gerçekleşen vergi harcaması erteleme döneminin sonunda vergi gelirin dönüşmektedir. Diğer vergi harcamalarında böyle bir durum söz konusu değildir. Ayrıca erteleme uygulaması genellikle ekonomik teşvik özelliği taşımaktadır. Bu şekilde yapılan vergi harcaması devletin özel teşebbüse verdiği faizsiz borç gibidir. Özel sektör yatırımları için gerekli olan sermayeyi azaltıp yatırımları etkilemek yerine yatırımların gelecekte sağlayabileceği vergi sonrası gelir toplamını artırması için devlet vergi erteleme uygulamasını yatırım teşviki politikası aracı olarak kullanır. Bu durum devlet açısından incelendiğinde vazgeçilen vergi miktarı vazgeçilen faize dönüşmektedir. Böylece vergi harcaması miktarının erteleme döneminden önce ve sonrasında gerçekleşen reel gelir farkı olarak hesaplanmalıdır (Giray, 2002: 29; Mcdonald, 2010: 13-14; Saraç, 2010: 267).

Vergi harcamaları kapsamında ele alınan bir diğer konu da vergi tatilidir. Vergi tatili, belirli kişi ya da vergi konularının belli süre içinde vergiden muaf/istisna olmasıdır. Aslında geçici bir süre için vergi yükümlülüğünün ötelenmesi/ertelenmesi sonucunda ortaya çıkan vergi tatili vergi yükümlülüğünü hafifleten bir vergi kolaylığıdır. Vergi tatilinde 3-5 yıllık süre içinde girişimciler kısmen veya tamamen vergileme dışında tutulup vergileri ötelenir. Devlet tıpkı vergi ertelemelerindeki gibi yatırımlar için gereken sermayeyi azaltıp yatırımları etkilemek yerine, yatırımların gelecekte sağlayabileceği vergi sonrası gelir toplamını artırması için vergi tatili uygulamasını yatırım teşviki politikası aracı olarak kullanır (Şen ve Sağbaşı, 2017: 127). Yatırım projesinden tatil döneminde elde edilecek olan gelir vergiden muaf tutularak yatırımın işletmenin dönemsel karlılığını artırması amaçlanır. İşletmelerin yaptıkları

ar-ge harcamalarıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olarak ödemesi gereken verginin belli bir bölümünün 3 yıl boyunca faizsiz bir şekilde ertelenmesi bu duruma örnek verilebilir (Mcdonald, 2010: 14).

1.1.5. Vergi Harcamasının Tahmin Ve Hesaplama Yöntemleri

Bir vergi harcaması raporunda bulunan her bir vergi harcaması kaleminin oluşturacağı vergi geliri kaybının belirlenmesi, vergi harcaması tahminlerine dayanır. Vergi harcama tahminleri için uygulanacak işlemler karmaşık ve zordur ancak vergi sistemi veya bütçe programındaki değişikliğin hazırlanmasında karşılaşılan teknik sorunlarla aynıdır. Bu tahminlerin yapılmasında kullanılan teknikler, diğer mali tahminlerde kullanılan tekniklere benzer olup tahminlere yönetilen eleştiriler de vergi değişiklikleriyle kamu harcamaları tahminleriyle bu tahminleri yapanları hedef almaktadır (Giray, 2002: 39; Ferhatoğlu, 2005: 84).

Vergi harcaması ile kamu harcamasının tahminlerine ulaşabilmek amacıyla yapılan iki aşamalı yol vardır. İlk aşama genel olarak ilk düzen tahminleridir ki, bu aşamada mevcut gelir durumu temel alınır ve daha sonra bu gelirden oluşacak herhangi bir değişikliğin geliri doğrudan nasıl etkilediği tahmin edilmektedir. Örneğin, 100 birim vergilendirilebilir gelir, %50 vergi oranı ve vergilendirilebilir gelirin %40'ının vergiden istisna olduğu bir durumda yükümlü %20 oranında vergi tasarrufu sağlayacak devlet açısından da vergi harcaması olan gelir kaybı %20 oranında olacaktır. Vergi harcama tahminleri için kullanılan ikinci aşama ise, vergi ayrıcalıklarının ekonomide yarattığı değişikliklerin etkisi yani gerçekleşme ihtimali olan gelir kaybı tahmini ile ilgilidir ki bu tahmin bazı spekülasyonlara istenmeyen bazı ekonomik tepkilere sebep olabilir ve ekonomide dengeleri bozabilir. Bu sebeple ikinci aşamaya genellikle birçok analizde yer verilmemektedir (Giray, 2002: 39; Ferhatoğlu, 2005: 84).

Vergi harcaması hesaplama yöntemlerinden önce vergi harcamasını diğer vergi hükümlerinden ayırmak ve uygulanabilirliğinin sağlanması için bir takım ayırt edici özelliklerini belirtmek gereklidir. Bu özellikler şu şekilde açıklanabilir: Vergi harcaması sınırlı sayıda yükümlüye uygulanabilir olup belirli bir ekonomik faaliyet, bölge ya da mükellef grubuna destek olma amacı taşıyarak tarafsız vergileme işlemi sunmalıdır. Vergi harcamaları belli bir amaca hizmet etmeli ve bu amaç kamu harcamasıyla da ulaşılacak bir amaç olarak kolayca tanımlanmalıdır. Böylece vergi harcaması için belirlenen standart gerçek verginin yapısından çok da fazla ayrılmamalıdır. Vergi harcamasında yer alan verginin kapsamı bir verginin yapısını belirleyebilecek, değeri uygun bir standartla ölçülebilecek şekilde geniş kapsamlı olmalı ve ortadan kaldırılması idari açıdan mümkün olmalıdır. Vergi

sisteminin herhangi bir bölümünde vergi harcamasının etkisini azaltıcı başka bir vergi düzenlemesi olmamalıdır (Giray, 2002: 32; Ferhatoğlu, 2005: 82).

Vergi harcamasının hesaplanmasında üç farklı yöntem kullanılmaktadır. İlki “Vazgeçilen Gelir/Gelir Kaybı” yöntemidir ki, vergi mükellefinin vergi harcaması yapılmadan önceki vergi borcu ile vergi harcaması yapıldıktan sonraki vergi borcu arasındaki fark ile bulunur. Vergi harcaması uygulamasıyla gerçekleşen vergi kaybının hesaplandığı bu yöntemde olası davranışsal değişiklikler dikkate alınmaz ve uygulamada en çok kullanılan yöntemdir. İkincisi “Kazanılan Gelir/Gelir Sağlama” yöntemi olup, vergi harcaması olmadığı durumda elde edilecek vergi gelirinin ne olacağı hesaplanır. Bu yöntemde vergi mükellefinin ekonomik olarak davranışsal değişiklikleri dikkate alınır ancak uygulamada sınırlıdır. Son olarak “Harcama Denkliği/Eşdeğer Harcama” yönteminde ise, vergi harcamasının yerine aynı fayda düzeyini sağlayabilecek alternatif kamu harcaması miktarının hesaplanmasıdır. Fakat bu yöntemin uygulanması, faydalancının marjinal vergi oranlarıyla ilgili varsayım yapmayı gerektirdiği için zordur. Bu yöntemi ABD uygulamaktadır (Giray, 2002: 40; Kayalidere ve Özcan, 2012: 346; Eriçok, 2019: 333; Özdemir vd., 2019: 386-387).

1.2. Vergi Harcamasının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergileme ilkeleri, vergi sisteminden ve sistemi oluşturan vergilerden beklenen sosyal, ekonomik ve mali amaçların gerçekleşmesi için önerilen, sahip olunan iktisadi düşünce sistemine göre olması gerekenleri belirten temel kurallardır. Vergileme ilkeleri topluma eşlik ederek toplumsal hayattaki gelişime göre istikrar kazanarak gelişir. Vergi harcamalarının varoluş nedeninin sorgulanması vergileme ilkeleri açısından değerlendirme yapmayı kolaylaştırır. Bu bağlamda vergi harcamalarının amaçları, politik, sosyal ve ekonomik nedenlerdir (Saraç, 2010: 270).

Vergileme ilkeleri alanında ilk akla gelen en temel ve en önemli ilke adalet ilkesidir. Ancak vergi harcamasının bazı mükellefler için ayrıcalık oluşturmaları öncelikle genellik ilkesine aykırıdır (Saraç, 2010: 270). Genellik ilkesine göre, belirli miktarda gelir ve mal sahibi olan herkesin sınıf farkı gözetmeksizin vergi ödemesi zorunludur. Adalet ilkesine göre ise, kimden ne miktarda vergi alınacağı, vergi yükümlüsünün hem kişisel hem de mali durumuna göre vergi ölçüsünün hangi miktar ve/veya oranda olacağının saptanması çok önemlidir. Vergilemede adalet kavramı tarihsel süreç içerisinde, zamana, mekâna, kurumlara ve ideolojilere göre değişiklik göstermektedir. Vergi harcamaları koyuldukları amaçlar çerçevesinde belli kesime fayda sağlarken bazen de vergi adaletini bozucu etkiler oluşturabilmektedir. (Burtan Doğan vd., 2013: 153).

Vergi harcaması uygulamasına vergi sisteminde yer alan belli bir ekonomik faaliyeti teşvik etmek veya düşük gelire sahip kesim için gelir transferi yapmak amacıyla yer verilebilir. Ancak bu amaç iktidar ilkesine göre vergi harcamasının durumunu farklılaştırabilir (Ferhatoğlu, 2005: 85). Bu farklılaşmayı açıklamadan önce iktidar yani ödeme gücü ilkesini açıklamak gereklidir. Vergilemede ödeme gücü ilkesi, aynı ödeme gücüne sahip olan vergi mükelleflerinin aynı orandan, daha yüksek veya düşük ödeme gücüne sahip olanların ise yine daha yüksek veya düşük oranda vergilendirilmesi demektir. Servet, gelir ve tüketim harcamaları temel alınarak kişilerin vergi ödeme gücü ölçülmektedir. Ve bu bağlamda artan oranlı vergileme, AGİ ve ayırma ilkesi gibi üç temel teknik ile vergileme adaletli bir şekilde gerçekleştirilmesi planlanmıştır (Burtan Doğan vd., 2013: 154-155). Vergi harcamasının iktidar ilkesi ile ilişkisi şöyle bir örnekle açıklanabilir. Yatırımları özendirmek amacıyla yapılan vergi harcaması uygulaması bu yatırımı yapacak olan girişimcilere yöneliktir. Yani bu vergisel ayrıcalık yüksek gelir gruplarını hedef almakta düşük gelir grubundaki mükellefleri dışlamaktadır. Ve böylece bu uygulamadan yararlanan yüksek gelirli vergi mükelleflerinin gelirleri bu ayrıcalık ile artarken, vergi harcaması nedeniyle devlet kaybettiği geliri telafi etmek için ek vergi veya vergi oranlarında artış gibi uygulamalara gidebilir. Bu tarz uygulamalar ise düşük gelirli vergi mükelleflerini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu durum dikey vergi adaletini bozucu etkiye sahiptir. Hatta böyle bir uygulama aynı gelir düzeyine sahip olan yüksek gelir grubundaki vergi mükelleflerinin uygulanan vergi harcamasından yararlanmayanları arasında da adaletsizlik yaratarak yatay vergi adaletsizliği oluşturur (Ferhatoğlu, 2005: 85-86). Ayrıca bu durum yatay ve dikey eşitsizlik yaratarak vergilemede eşitlik ilkesine de uyum sağlamamaktadır. Bazı vergi harcaması uygulamaları ekonomiyi yönlendirme konusunda başarılı olmadığı için ulusal ve uluslararası vergi düzenlemesi tarafından engellenerek verimsizliğe neden olmaktadır. Bazı vergi uygulamaları da etkinlik ilkesine zarar vermektedir. Çünkü bu uygulamalar gerçek ihtiyaçlar yerine belirli çıkar gruplarının ihtiyaçlarına yönelik olduğundan bazı sektörlerin veya grupların çıkarlarına hizmet ederek karlılığı değiştirir ve dolayısıyla yatırımları zayıflatır (Ağdemir ve Abukan, 2020: 720).

Her ne sebeple olursa olsun vergi ayrıcalıklarının yani vergi harcaması kalemlerinin sayıca artması vergi sistemini anlaşılması zor ve karmaşık bir hale getirmektedir. Dolayısıyla bu uygulamalar, vergi sisteminin anlaşılabilir ve belirli olmasını gerektiren basitlik ilkesinin zarar görmesine neden olmaktadır (Saraç, 2010: 270). Sonuç olarak vergi harcaması uygulamaları; hesap verilebilirliğin ve mali şeffaflığın artırılması, kaynakların verimli ve adil bir şekilde paylaşımının sağlanması, vergi sisteminin etkinliğinin ölçülebilmesi ve kamu mali

yapının güçlendirilmesi gibi hedefler temel alınarak objektif kıstaslara göre belirlenmesi gerekmektedir (Saraçoğlu ve Gümüş, 2017: 1366). Amacından sapacak şekilde miktar ve nitelik açısından artan muafiyet ve istisnalar, verginin hem genellik hem de eşitlik ilkesini zedelediğı gibi vergilerin mali yapısında da aşınmalara sebep olmaktadır. Ayrıca vergi gelirlerinde azalmaya yol açan vergi harcamaları, kayıt dışı ekonomi gibi iktisadi bakımdan da bazı sakıncalara neden olabilir (Mutluer vd., 2016: 244; 295).

1.3. Vergi Harcamasının Maliye Politikası Açısından Önemi

Çalışmanın ilk bölümünde de belirtildiğı üzere maliye politikası aracı olan vergi harcamasının kamu harcaması ve kamu gelirleriyle ilişkisi önemlidir. Aslında vergi harcaması kavramı temelde, kamu harcamasının denetlenmesi ve bütçe açığını azaltma isteğinin bir aracı olarak ortaya çıkmıştır (Ağdemir ve Abukan, 2020: 719). Yeni vergi ayrıcalıkları tanımak, belli gelir düzeyindeki gruplar için uygulanan vergi harcamalarına daha çok ağırlık vermek, mevcut düzenlemelerdeki yararlanma şartlarının değıştirilmesi, gelirin-harcamanın veya miktarın belirli oranları üzerine uygulanan muafiyet, indirim ve istisnalarda yapılan değışiklikler ile kullanılan vergi harcaması, maliye politikası amaçlarının gerçekleşmesi için önemlidir. Bu uygulamalar vergi sisteminde aktif rol oynayarak vergi gelirlerini etkiler ve bir amaca hizmet ederken diğeri hedefler için de maliyet ve sorun yaratabilir (Balkaya Akça, 2000: 22). Örneğın devletin bir birey veya sektörü vergiden muaf tutarak ya da vergisel indirimle giderek yaptığı herhangi bir sosyal harcama ya da vergisel teşvik ekonomide fiyat istikrarını bozabilmektedir.

Maliye politikasının en temel amaçları ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımında adalet ile birlikte ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlayarak sürdürülebilir kılmasıdır. Ekonomik istikrarın sağlanması için fiyat istikrarı ile tam istihdamın sağlanması gerekmektedir. Ancak fiyat istikrarını bozan enflasyon ve deflasyon dönemlerinde uygulanacak maliye politikası araçları farklıdır. Vergi harcaması açısından değılendirildiğinde enflasyonist dönemde hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimleri, vergiden muafiyet veya istisna uygulamaları ile üretim artışları sağlanabilir. Deflasyon dönemlerinde ise talebi canlandırmak için kişilerin harcanabilir gelirlerini artıran yeni vergi harcaması uygulamaları oluşturulabilir veya mevcut vergi harcamalarının sayısal büyüklüğü artırılarak vergi harcaması sınırı genişletilebilir. Tam istihdam için ise, çalışanın işverene maliyetini azaltan veya belirli sayıda işçi çalıştıran işverene vergisel kolaylık sağlamak gibi bazı teşviklerle vergi harcaması kullanılabilir. Gelir dağılımında adaletin sağlanması için düşük gelir gruplarını korumak amacıyla muafiyet, istisna ve indirim düzenlenip artırılabilir.

Ancak ekonomik büyüme için yapılan yatırım ve tasarrufları artırıcı vergi harcaması uygulamaları gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır (Mcdonald, 2010: 18).

Kamu harcamalarının finansmanı için en önemli gelir kaynağının vergiler olduğu ve vergi harcamasının da standart vergi sisteminde oluşan ayrıcalık olduğu çalışmanın ilk bölümünde belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi harcaması ile vergilerin ilişkisi şöyle açıklanabilir: Vergi harcamalarının tahmini vergi gelirlerine göre daha zor ve karmaşıktır. Bu nedenle açık uçlu kamu harcamalarına da zemin hazırlamaktadır. Vergi harcamaları vergi tabanını erozyona uğratar. Yani vergi esnekliğinin düşmesine, vergi matrahında aşınmaya ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Ayrıca vergi oranlarındaki indirim alanlarını da sınırlamaktadır (Ağdemir ve Abukan, 2020: 720). Vergiden kaçınmanın yasal zeminini hazırlayan vergi harcaması uygulamaları, vergiyi az ödemek ya da hiç ödememek için vergi harcaması sınırında kalınabilir. Örneğin, tüketim vergisinde düşük vergilendirilen veya hiç vergilendirilmeyen bir mal vergilendirilen malın yerine tercih edilerek dolaylı olarak vergi gelirini etkilemektedir. Fakat başka bir örneğe göre, yatırım indirimlerinde vergi yükünün azaltılmasıyla uygulanan vergi harcaması yatırımın gelişmesine yardımcı olabilmektedir. Yani yatırımın kendisi ve yarattığı yeni yatırım ve istihdamlar arttıkça uzun vadede dolaylı olarak vergi gelirlerinde bir artış da söz konusu olabilmektedir (Balkaya Akça, 2000: 12-13).

Maliye politikası aracı olarak kullanılan vergi harcamalarının, verginin tahsilinden vazgeçilmesiyle gerçekleşen dolaylı kamu transfer harcaması olduğu açıklanmıştır. Yani devlet kamu harcaması yaparken topladığı geliri kullanır ancak bir vergi harcaması yaparken henüz toplanmayan geliri elde etmekten vazgeçerek harcama yapmış olmaktadır. Buna göre her ne kadar gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrarın sağlanması gibi ortak amaçları olsa da vergi harcamasının kamu harcamasıyla arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Tablo 1.1’de bu farklılıklar kapsamlı şekilde ifade edilmiştir.

Tablo 1.1 Vergi Harcaması ile Kamu Harcaması Arasındaki Farklar

Kaynak: Emektar (2014: 5-6) ve Ferhatoğlu’ndan (2005: 87) edinilen bilgilerle oluşturulmuştur.

VERGİ HARCAMASI	KAMU HARCAMASI
Henüz toplanmayan gelirin toplanmasından vazgeçilmesidir.	Devletin topladığı gelirin dağıtılması ile gerçekleşir.
Bazı özel şartlara sahip mükellef veya faaliyetlere uygulanır. Her mükellef yararlanamaz.	Vergi mükellefi olsun veya olmasın tüm kişilere kaynak aktarımı sağlamaktadır.

Vergiden vazgeçme yöntemleri çeşitli şekillerde olduğu için ve harcama miktarları net olarak tespit edilemediğinden bütçe içinde yer almaz/alamaz. Rakamsal veriler tahminidir.	Bütçe içerisinde yer alır. Harcama miktarları daha nettir.
Bütçede yer almadığı için denetimi zordur. Fayda-maliyet analizi yapılamadığı gibi ekonomik ve sosyal hayattaki etkilerinin de tespit edilmesi zordur. Bu nedenle devletin mevcut vergi kaynaklarını, bu kaynakların ne kadarından vazgeçildiğini ve bu sürecin devlete maliyetinin ne kadar olduğunu belirtildiği kapsamlı bir rapor hazırlanıp bütçeye eklenmesi mali saydamlığın temelidir.	Bütçede yer aldığı için hesap verilebilirlik ve mali saydamlık açısından denetimi kolaydır. Fayda-maliyet analizlerinin yapılması ile ekonomik ve sosyal hayata etkilerinin anlaşılması daha kolaydır.
Harcama programının amacı daha belirsizdir. Örneğin, açlık sınırında yaşayan kesim için bir vergi harcaması yapmak zor ve karmaşıktır. Üstelik bu vergi harcaması sadece vergi mükellefi olanlara yönelik yapılır. Bu da yükümlünün halihazırda faydalandığı muafiyet ve istisna kapsamına ve kişisel durumuna göre değişen marjinal vergi oranına bağlı olarak farklı etkiler bırakmaktadır.	Harcama programının amacı daha belirgin ve kapsayıcıdır. Örneğin, kamu transfer harcamaları açlık sınırında yaşayan kesimin tamamı için yapılabilir.
Kaynak tahsisinin gerçekleşmesi noktasında nispeten daha az esnektir. Çünkü vergi harcamalarından sadece vergi kanunundaki belirtilen şartları taşıyan vergi mükellefleri faydalanabilir.	Kaynak tahsisinin gerçekleşmesi noktasında esnektir. Yani kamu transfer harcamalarında yapılacak yardımların şekli ve yararlanacak kesimin tespiti için politikacı, bürokrat gibi idari mercilere geniş yetkiler verilmiştir.
Konjonktürel istikrara etkisi vergilendirme dönemini izleyen yıldan itibaren gözlemlenmektedir.	Konjonktürel istikrara etkisi harcamanın yapıldığı yıl içinde gerçekleşmeye başlamaktadır.

Vergi harcaması ile kamu harcamasının ortak yönü her ikisinin de bir faaliyeti üstlenerek görelî fiyatı düşürüp mali fayda yaratmasıdır. Kamu harcaması ile vergi harcaması karşılaştırıldığında vergi harcamasında karar almada merkezîyetçilikten daha uzak ve ödeme çabukluğunun daha fazla olması nedeniyle kamu harcamasına göre daha etkili ve daha basit olduğu düşüncesi vardır. Ayrıca vergi harcamasına karşı oluşabilecek politik tepki, vergi harcamasının büyüklüğü ve faydalanıcıların tespitinde yaşanan zorluk nedeniyle kamu harcamasına kıyasla avantajlı sayılmaktadır. Ancak vergi harcaması maliyetinde sürekli bilgilendirmenin yapılmaması ve “5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren mali saydamlığın” gerçekleştirilememesi nedeniyle de eleştiri konusudur. Tablo 1.2’de kamu harcaması ile vergi harcamasının birbirlerine yönelik avantajlı ve dezavantajlı olduğu noktalar açıklanmıştır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 345).

Tablo 1.2 Vergi Harcaması-Kamu Harcaması Karşılaştırması

Kaynak: Kayalidere ve Özcan, 2012: 345.

	VERGİ HARCAMASI	KAMU HARCAMASI
Hak sahiplerine erişilebilirlik	Basittir, otomatik bir yapısı vardır.	Karmaşıktır, seçim yapmayı gerektirir.
İdari maliyetler	Vergi sisteminin karmaşıklığı yüzünden sistemin tamamı için yüksek, muafiyetler için düşük	Seçim ve dağıtım sistemini gerektirdiğinden ortalama düzeydedir.
Olası Suiistimaller	Kaçınma, kaçakçılık ve rant kollama için fırsat yaratabilir.	Harcamaların miktarı ve yapılacağı alanların seçiminde keyfiyet söz konusu olabilir.
Esneklik	Belirli kanunlarla düzenlenir. Bu durum istikrar sağlarken aynı zamanda durağanlığa neden olabilir.	Bütçe sürecinde yapılan düzenlemeler ve yeniden tahsislerle çalışır.
Şeffaflık ve hesap verebilirlik	Yapısı gereği hesap verilebilirliğe ve kontrole elverişli değildir.	Tüm kamu harcamaları parlamento tarafından kabul edilir.
Harcama kontrolü	Finansal istikrarsızlıklara bağlı olarak değişen harcama miktarı söz konusudur.	Bütçe kanunlarının elverdiği ölçüde harcama programı ve kontrolü yapılır.
Etkinlik	Etkinliği garanti edilemez, vergi harcamasının tutarı muhatap olan kişilerin davranışlarını etkileyemeyebilir.	Özel kesimin dışlanması söz konusu olabilir, dolayısıyla bazı ekonomik zorluklar ortaya çıkabilecektir.
Eşitlik	Sadece vergi mükellefleri yararlanabilir.	Hedeflenen kullanıcı sayısı takdir yetkisiyle artırılarak daha fazla eşitlik sağlanabilir.

Son olarak vergi harcamaları kısa vadede gelir kayıplarına neden olduğundan hükümetin bu gelir kayıplarını telafi etmede başvurabileceği yollardan biri de borçlanmadır. Yani kamu maliyesinde büyük bir öneme sahip olan borçlanma, vergi harcamasının neden olduğu bir sonuç veya vergi harcamasının finansman yöntemi olarak da değerlendirilebilir (Mcdonald, 2010:19).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. Vergi Aflarının Kavramsal Çerçevesi

Çalışmanın bu bölümünde vergi aflarının teorik çerçevesi incelenerek vergi aflarının hukuki boyutu, tarihsel sürecinin nasıl olduğu ve nedenleri açıklanarak vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmektedir. Son olarak vergi aflarının etkileri belirtilerek vergi afları ile ilgili olumlu ve olumsuz görüşler ele alınmaktadır.

2.1.1. Vergi Affı Kavramı Ve Hukuki Boyutu

Batı dillerinde Yunanca kökenli unutmak ve bağışlamak anlamına gelen “*amnestie*” kelimesi af karşılığı olarak kullanılmıştır. Af kelimesi; bir haktan vazgeçmek, bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlamak anlamına gelir. Geniş anlamda af kavramı, yetkili devlet organlarınca kesinleşmiş ya da kesinleşecek olan cezaların, toplum yararı ve adalet kaygısıyla azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılması olarak ifade edilir. Diğer bir ifadeyle af, suç oluşturan her türlü fiil için ceza verme hakkını tamamen ortadan kaldıran, daha önce verilen cezaların kısmen ya da tamamen infazını önleyen hukuki tasarruftur (Çetin, 2007: 172; Doğan ve Besen, 2008: 24; Yavan, 2018: 34; Yayman, 2020: 313).

Genel olarak dünyada herkesin bildiği tek gerçek vardır ki, hayatta kesin olan şeylerin ilki ölüm diğeri de vergidir. Vergi, devletin bireylere yüklediği en temel ve en önemli görevlerden biridir. Bu vergi ödeviyle devlet toplumu oluşturan bireylerin, Anayasa ile teminat altına aldığı en temel hak olan mülkiyet hakkına müdahale etmiş olur. Devlet, bireylerin sahip olduğu iktisadi değerlerin belli bir miktarını vergi toplamak suretiyle, karşılıksız ve zora dayalı olarak el koymuş olur. Fakat bu durum kuralsız ve keyfiyete dayalı olamaz. Bu nedenle vergilendirmeye yönelik temel şartlar önce Anayasada yer almalıdır. Bu şartlar Anayasanın “Siyasi Haklar Ve Ödevler” bölümünde bulunan “vergi ödevi” başlığında ve 73. maddesinde yer almaktadır. Ancak vergi ödemek sevilmediğinden bireyler vergi borçlarını azaltmak, bu borçtan kaçınmak veya vergi ödememek için birtakım yöntemlere başvururlar. Bu yöntemlerin bazıları yasal olsa da yasal olmayan yöntemlerde mevcuttur. Vergi harcamalarında yer alan indirimler, istisnalar gibi uygulamalarla vergi borçlarının azaltılması, vergi ertelemeleri, vergi avantajları ve gelirin yeniden bölüşümü gibi birtakım yöntemler de yasal olarak vergiden kaçınmanın yollarındandır. Servet ve gelirlerini az beyan ederek veya hiç beyan etmeyerek, maliyet ve giderlerini abartılı bir şekilde olduğundan fazla gösterip vergi kaçırmak da yasal olmayan yöntemlerdendir. Ayrıca vergi kanunlarındaki

belirsizlikler, denetim yetersizliği, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, özellikle de vergi oranlarındaki artışlar gibi çeşitli etkenler vergi uyumunu negatif etkilemektedir. Bu noktada devletin vergi kanunlarıyla vergi uyumunu sağlamak için başvurduğu yöntemlerden biri de vergi aflarıdır. Ancak vergi hukukunda yer alan af kavramı ceza hukukunda yer alan af kavramından temel ilkeler açısından daha farklı ve teorik çerçevede daha belirsizdir. Buna rağmen vergi uygulamalarında ceza hukukuna kıyasla af mekanizmasına daha sık başvurulmaktadır (Savaşan 2006: 42; Doğan ve Besen, 2008: 24; Taşkın, 2010: 123; Ayrançöl ve Tekdere, 2011: 422; Pehlivan, 2013: 25; Yılmaz, 2017: 266; Şanver, 2018: 38; Yeniçeri ve Avcı, 2021: 324). Bu bağlamda öncelikle ceza hukukunda yer alan af kavramının incelenmesi, af konusunu ve vergi aflarını anlamak ve anlamlandırmak için önemlidir.

Sosyal ve ekonomik bunalımların toplumsal yaşamı sarstığı dönemlerde, hukukun üstünlüğünü korumanın yolları aranır. Bu şartların ortadan kalkmasıyla birlikte yeniden toplumsal barışın sağlanması, toplumdaki gerilimin yatıştırılması ve hafifletilmesi için ceza kanununun en eski kurumlarından biri olan af araç olarak kullanılır. Genel olarak kaynağını anayasa hukukundan alan afların teknik yönleri de ceza kanunlarında düzenlenir. Ancak hüküm ve sonuçları “Borçlar Hukuku, İdare Hukuku ve Vergi Usul Kanununda” çok yönlü olarak bulunmaktadır (Dönmez, 1990: 6; Çetin, 2007: 172; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 100).

“Türk Ceza Kanunu (TCK) 65. maddesine göre” aflar iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar, genel af ve özel aflardır; “(1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. (2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir.”¹⁰ Bu ayırım vergi cezaları içinde geçerlidir (Taşkın, 2010: 123; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 101; Şenyüz, 2021: 1596). Vergi borçları, Vergi Usul Kanunu (VUK)¹¹ 110 ve 111. maddelerinde belirtildiği üzere kanunlarda gösterilen süre içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenir. Aksi takdirde vergi borcunun ödenmemesi ya da farklı nedenlerin sonucunda gerçekleşen vergi suçları, yine VUK 364 ve 365. maddelerinde belirtildiği üzere Maliye Bakanlığı tarafından verilen yetki temelinde vergi dairelerince tespit edilir ve vergi cezaları kesilir. Bu cezalar ve suçlar; VUK “Vergi Cezaları” isimli ikinci kısımda detaylıca açıklanmıştır. Bu kısmın birinci bölümünde “Vergi Ziyat Cezası” 344-350. maddelerde, ikinci bölümde “Usulsüzlük” cezaları 351-358. maddelerde ve

¹⁰ Türk Ceza Kanunu

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (erişim tarihi: 30.04.2024).

¹¹ Vergi Usul Kanunu

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (erişim tarihi: 30.04.2024).

“Suçlar ve Cezaları” olan üçüncü bölüm 359. maddede de “Vergi Kaçakçılığı” açıkça belirtilmiştir.

Mali veya idari nitelikte olan vergi suçları için kesilecek nakdi cezaların affı, kamu alacağı olarak kabul edildiğinden af olunması halinde devlet kamu alacağından vazgeçmiştir. Devlet af yetkisini kullanarak kendi koyduğu kurallara uymayan vatandaşları için uygulayacağı cezayı affeder. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet, vergi alma konusunda sahip olduğu alacak hakkından vazgeçer. Böylece elde edeceği gelirinde aflar sebebiyle azalmasına neden olur (Taşkın, 2010: 123-124). Yani devlet çıkardığı aflar sonucunda zaman zaman hem vergi alacağından hem de vergi cezası alacağından vazgeçer. Ancak burada vergi affı kavramına geçmeden önce vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğu kavramlarını ve mali af kavramını açıklayarak vergi affı ile aralarındaki farkı belirtmek gereklidir.

Vergi uyumu kanunda belirtilen vergi ile ilgili tüm görevlerin eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesidir. Geniş anlamda vergi uyumu, vergileme işlemlerinin her aşamasında bir bütün olarak, vergi mükellefinin özgür iradesiyle Türk Vergi Kanunu (TVK) ve diğer mevzuatlardaki ilk görevinden biri olan bildirimden itibaren son aşamada yer alan verginin tahakkuk etmesiyle ödenmesi dâhil, görevlerinin tümünü zamanında ve eksiksiz yerine getirmesidir. Vergi uyumsuzluğu ise, vergi uyumunun aksine mükellefin, noksan veya yanlış bildirimde bulunmak suretiyle verginin yanlış hesaplanması, ödemesi gereken verginin tam ve zamanında ödenmemesi, eksik gelir ve fazla gider göstermek suretiyle yanlış beyan etmesidir. Fakat vergi uyumsuzluğu, en ağır vergi suçu olan vergi kaçakçılığından, vergi ziyai cezasına neden olabilecek eylemlerin yanı sıra dikkatsizlik, eksik/yanlış anlama ve hatalı bilgi gibi iyi niyete bağlı olarak gerçekleşen vergi yanlışlıklarını da kapsamaktadır (Şanver, 2018: 37).

Mali af kavramı tanım olarak “Türk Vergi Hukukunda” ve “Türk Ceza Hukukunda” yer almadığı için vergi affı kavramıyla aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenle mali af ve vergi affı için literatürde net bir tanım yapılmamıştır. Ancak mali af, yapı olarak genişliği ve belirsizliği barındıran bir kavramdır. Mali af; “Sosyal Güvenlik Kurumlarına” yönelik vatandaşların ödenmemiş prim borcunu, özel hukukta yer alan mülk ve teşebbüs gelirinden kaynaklanan borçları, “İl Özel İdareleri, belediyeler ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına” ödenmeyen borçları ve cezaları gibi pek çok idari ve mali cezalara yönelik afları içermektedir. Vergilerle birlikte vergi ilişkileri dışında kalan bütçe uygulamasından başlayarak devletin özel hukuk ilişkisine kadar yol alan tüm parasal ilişkilerine yönelik gerçekleşen aflar, mali af kapsamındadır. Vergi dışında kalan böylesi geniş mali alanı af kurumu açısından sistematik olarak incelemek zordur. Bu bağlamda vergi affının sınırları daha belirgin ve daha dar bir anlamda kullanılmaktadır. Ancak mali af kavramı ise vergi affını

da kapsadığı için vergi affından üstündür. Vergi affı, mükellefin ödenmemiş vergi asl'î borcun ve bu borca yönelik gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'î borçların affını kapsamaktadır (Taşkın, 2010: 124; Yelman, 2017: 69; Yılmaz, 2017: 267; Yayman, 2020: 313).

Mali aflar ve vergi afları TBMM tarafından kanunla çıkarılır¹². Anayasanın 7. maddesi gereğince TBMM yasama yetkisine sahip tek organdır ve bu yetki devredilmez. Ve yine Anayasanın 87. maddesinde; “Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; ... Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ...” şeklinde belirtildiği üzere TBMM vergi affı çıkartmada yetkili olan tek kurumdur. Aynı şekilde Anayasanın 73. maddesinde belirtildiği üzere vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerin tamamı “vergilerin kanuniliği” ilkesi gereği olarak kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Mali affın kanunları geçmişe yürür ve etkilerini geçmişte olan olaylar üzerinde gösterir. Mali aflar; bazen genel affın kanunları içinde belli birkaç madde ile düzenlenmekte, bazen sadece vergi cezası affını kapsayan af kanunu şeklinde bazen de belirli vergi ve vergi cezalarının aflarını kapsayacak af kanunu olarak farklı türlerde çıkarılmaktadır. Ancak mali af veya vergi aflarıyla ilgili düzenlemelere VUK’de yer verilmemiştir. Ayrıca Anayasanın 11. Maddesine göre “... Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.” kanunların anayasaya uygunluğunun denetimi ise yargı organı olan Anayasa Mahkemeleri tarafından yapılır. Bu bağlamda af kanununun çıkması her ne kadar TBMM yani yasama organının yetkisinde olsa da kanuna aykırılığı Anayasa Mahkemesinin yargısal denetime tabi tutulmalıdır. Ancak 1960 tarihinden sonra çıkarılan mali afların hiçbirinde yargısal denetime başvurulamamıştır. Çünkü “Milli Birlik Komitesi ve Milli Güvenlik Konseyi” yönetim dönemlerinde çıkarılan 1961 ve 1982 anayasaları ile vergi aflarının kanuna aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurunun yolu kapatılmıştır (Taşkın, 2010: 124-125; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 100; Şenyüz, 2014: 85-86; Yayman, 2020: 314; Yeniçeri ve Avcı, 2021: 322).

Vergi affı ile ilgili fikir birliğine varılan net bir tanım yapılmamış çeşitli tanımlarla affın kapsamı genişletilip daraltılmıştır. Vergi afları, vergi yasalarına aykırı davranan yasaya uygun hareket etmeyenler için uygulanan hukuki ve idari yaptırımların hepsinin ortadan kalkması şeklinde açıklanabilir. Devletin cezalandırma yetkisinden vazgeçmesidir. TVK’ye göre vergi affı, devlet asli yetkisi kullanarak vergi kanunlarına göre tarh edilen vergilerin belli bir süre içinde ödenmesi kaydıyla bu vergi borçlarına ilişkin gecikme zammı ya da cezaların

¹² Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/> (erişim tarihi: 05.05.2024).

bir kısmının ya da tamamının tahsilinden vazgeçilmesidir. Devletin politik sebeplerle kamu alacaklarından vazgeçerek vergi borçlarını silmesi vergi affı olarak tanımlanmaktadır. Uygulamaya göre vergi affı tanımı şu şekilde yapılabilir; geçmişte var olan vergi asıl borçları ve gecikme faizlerinin bir kısmı veya tamamı ödendiğinde idari ve mali vergi cezalarının affedilmesidir. İlaveten geçmişteki vergi asıl borçlarının, gecikme faizlerinin ve mali ve idari vergi cezalarının tamamının affedilmesidir (Doğan ve Besen, 2008: 24; Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 423; Kargı 2011: 103; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102; Yılmaz, 2017: 266-267; Şanver, 2018: 38).

Karşılıklı rıza, irade serbestisi ve taraflar arasında eşitliğin geçerli olduğu Türk Borçlar Kanunu'nda yani özel hukukta birleşme, ifa, ibra, yenileme, ifanın imkânsızlığı ve zamanaşımı borcu sona erdiren sebeplerdir. Vergi hukukunda ise ödeme, zamanaşımı, vazgeçme, takas, mahsup, terkin (vergi borcunun silinmesi) ve cezalarda uygulanan indirim vergi borcunu genel olarak sona erdiren sebeplerdir. Burada dikkat edilirse özel hukuk ve vergi hukukunda borcun sona erme sebeplerinin bir kısmı birbirleriyle benzerdir. Borcun kaynağı vergi olduğunda borcu sona erdirme adına “vergide yenileme” şeklinde tanımlanabilecek bir uygulama da mümkündür. Bu noktada vergi affı uygulamaları özel hukukta yer alan yenilemeye benzetilerek vergi borcunu ortadan kaldıran sebep olarak değerlendirilmektedir (Şenyüz, 2021: 1594-1595). Ancak vergi afları vergi hukukunda yer alan vergi borcunun ortadan kalkmasını sağlayan terkin, pişmanlık, uzlaşma gibi kavramlarla karıştırılmamalıdır. Bu kavramları vergi aflarından ayıran en önemli fark, kaynağını çıkartılan kanundan alan idari tasarruf olmaları ve süreklilik göstermeleridir. Ayrıca günlük hayatta her ne kadar ‘vergi affı’ kavramı kullanılsa da, kanun koyucu çıkardığı yasal düzenlemede vergi affı kavramı yerine farklı ifadeler kullanılmıştır. Bunlar; “ödeme kolaylığı”, “milli ekonomiye kazandırma”, “torba yasa”, “tahsilatın hızlandırılması” ve “vergi borçlarının yeniden yapılandırılması” gibi söylemlerdir (Kargı 2011: 104; Yelman, 2017: 69; Yayman, 2020: 314; Şenyüz, 2021: 1597; Yeniçeri ve Avcı, 2021: 323).

2.1.2. Vergi Aflarının Özellikleri Ve Türleri

Vergi aflarının genel özellikleri şu şekilde sıralanabilir: aflar kanunla düzenlenir, af sonucunda devlet alacağından vazgeçer ve aflar geçmişe yürüyerek etkisi geçmiş olaylar üzerinde meydana gelir. Af uygulamaları genellikle 2-3 ay gibi kısa süre içinde gerçekleşir. Son olarak af uygulamasına katılım ve aftan yararlanmak vergi mükellefi için gönüllülük esasına dayanır (Yılmaz, 2017: 267). Vergi affı uygulamaları literatürde süresine, kapsamına, mükellefine ve uygulama biçimine göre türlere ayrılarak incelenmektedir. Süresine göre vergi

afları, kanunun hangi döneme ilişkin vergi borçları üzerine uygulanacağı, kanunun yürürlüğe girdiği dönemden itibaren geçmişe dönük borçların ne kadarlık bir süre içinde affedileceği ile başlangıcı ve bitiş süreci gibi unsurları kapsamaktadır. Vergi affının süreli ya da süresiz olma ihtimali de bu kapsamda değerlendirilebilir. Ülkemizde vergi afları çoğunlukla iki ya da üç ay gibi kısa dönemlerde uygulanmaktadır. Ancak son zamanlarda uygulanan vergi affı uygulamalarının süresi birçok defa uzatılmıştır ve hatta “affin affı” şeklinde yapılan uygulamalar görülmektedir. Kapsamına göre vergi afları türlerinde iki temel ölçüt dikkate alınmaktadır. Bunlardan ilki vergi affının hangi vergi çeşidini kapsayacağıdır. Diğeri ise vergi affı uygulamasının; vergi asıl borcu, gecikme faizleri, gecikme zamları ve vergi cezaları gibi unsurların hangisini kapsayacağıdır. Mükellef açısından vergi aflarını değerlendirdiğimizde ise vergi affının tam mükellefi mi yoksa dar mükellefi mi kapsadığıdır (Kargı, 2011: 102-103; Ayrangöl ve Tekdere; 2013: 252; Yayman, 2020: 314; Keskin ve Mastar Özcan, 2021: 141).

Kuramsal olarak vergi affı uygulama türlerini ise üç grupta incelemek mümkündür. Bunlardan ilki *düzeltilme afları*dır. Düzeltme affı, af kanunundan faydalanan vergi mükellefinin af dönemindeki hesapları da dâhil edilerek tüm hesap kayıtlarının devletin incelemesine kapatılmadığı aflardır. Düzeltme aflarıyla mükellefin tüm hesaplarının tekrar gözden geçirilip noksan bildirilen veya gizlenen vergi matrahlarının genelde cezasız olarak beyan edilmesi mümkündür. Bu durum vergi kaçırın vergi mükellefi için bir fırsat sağlamaktadır. Diğer bir vergi affı türü *inceleme afları*dır. İnceleme affında devlet, vergi mükellefinin belli şartlara göre vergi matrahlarını düzeltmesine imkân sağlar. Devlet, bu aftan yararlanan mükellefin af dönemine dair tüm hesap kayıtlarını inceleme hakkı olduğu gibi bu hakkından feragat da edebilmektedir. Son vergi affı çeşidi ise *kovuşturma afları*dır. Bu vergi affında kronikleşen vergi alacağını tahsil etmeye çalışan devlet, aftan faydalanan vergi mükellefine ödeme kolaylığı sağlayarak alacağının bir bölümünden vazgeçer ve başlatılan kovuşturma ile hukuki süreçler sona erer. Bu af türünün en belirgin ve önemli özelliği ise tahsil edilmesi imkânsız hale gelen veya zora düşen kamu alacağının tahsil edilebilmesi için mükellef hakkında daha önce başlayan kovuşturmaların tamamına son verilmesidir (Şeren ve Dedebeke, 2013: 5-6; Keskin ve Mastar Özcan, 2021: 141-142).

2.1.3. Vergi Aflarının Nedenleri

Süreleri ve kapsamaları ne olursa olsun pek çok ülkede vergi affı uygulamalarının en temel amacı, vergi ağının dışında kalan vatandaşları vergi ağına dâhil etmek yani kayıt altına almaya çalışmaktır. Ancak bu durum geçmiş dönemde vergi kaçırın ya da vergisini ödemeyen kişiler için bir fırsat yaratmaktadır. Vergi asıl borçlarının vergi cezalarına eklenerek vergi aflarına kapsamına alınmasının temel nedeni, vergi yönetimlerinin yetersiz olması nedeniyle

ortaya çıkan olumsuz etkileri gidermeye çalışmaktır. İlave olarak ülkemiz gibi enflasyonun yüksek yaşandığı ülkelerde gecikme faizi aflarıyla birlikte vergi asıl borcunun bir kısmının da affedildiğini söylemek yanlış olmayacaktır (Doğan ve Besen, 2008: 25; Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 424).

Vergi aflarının uygulandığı dönemler incelendiğinde çeşitli nedenlerin olduğu görülmektedir. Bu nedenlerin başında siyasi sebepler bulunmaktadır ki, her şeyden önce af kararının siyasi bir niteliği vardır. Hükümetler, içsel veya dışsal kaynaklı bir siyasal istikrarsızlık yaşadığında vergi affı çıkararak, eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmiş ve gerçekleştirmeyi düşündükleri ekonomik, toplumsal ve siyasi plan ve programlar için ihtiyaç duydukları finansmanı kısa zamanda karşılayabilecekleri bir araç niteliğinde vergi aflarını kullanmışlardır. Bununla birlikte ekonomik, mali, sosyal, psikolojik, idari ve teknik nedenlerin biri veya birkaçının birlikte bulunması vergi affı uygulamasına sebep olmaktadır (Dönmez, 1990: 71; Doğan ve Besen, 2008: 25-26). Her ne kadar mali aflar siyasal bir karar olsa da vergiler direkt maliye politikası aracı olup ekonomik hayata müdahale ettiği için en temel af nedeni mali ve ekonomik nedenlerdir.

2.1.3.1. Ekonomik Ve Mali Nedenler

Mali afların çıkarılmasında ekonomik ve mali nedenler, diğer nedenlere kıyasla daha önemlidir. Bunun nedeni darbe, devrim gibi siyasal, deprem, salgın hastalık gibi durumların olağanüstü dönemlerde ortaya çıkmasıdır. Mali ve ekonomik nedenler ise para ve maliye politikası gibi ekonomik konjonktüre ve ekonomi politikalarına yön vermek için sürekli kullanılabilmesidir. Vergi aflarının iki temel ekonomik nedeni vardır. İlk nedeni, belge, kayıt ve takip düzeni yerleşmediği için gizlenip beyan edilmeyen gelir ile servetin ve kanunlara uygun olmayacak biçimde yurt dışına kaçırılan sermayelerin milli ekonomiye kazandırılarak yatırıma dönüştürülmesidir. Kayıtlı ekonomi ile kayıt dışı ekonomi sürekli bir rekabet halindedir ve bu rekabet kayıtlı ekonomiye yönelik vergilemede adaletsizlik yaratır. Kayıt dışında kalan gelir ve servet faktörlerinin ekonomiye çekilerek ekonominin güçlenmesi hedeflenir. Bu bağlamda hükümetlerin kayıt dışı ekonomiyle mücadele edebilmesi için mali aflara ihtiyaçları söz konusudur. İkinci neden ise ekonomide uygulanan istikrarsız politikaların ve yüksek enflasyonun vergi mükellefleri üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin giderilmesini sağlamaktır. Bu olumsuz etkiler mükellefin gelirinin azalmasına, dolayısıyla mali yükümlülüklerini tam olarak, eksiksiz bir şekilde ve zamanında yerine getirememesine neden olur. Artan faiz ve gecikme zamlarıyla da büyük bir borç yükü altında kalan mükellef ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalır ki bu durum ülke ekonomisine olumsuz

yansımaktadır (Doğan ve Besen, 2008: 28-29; Taşkın, 2010: 126; Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 3; Ayrangöl ve Tekdere, 2011; 429 ve 2013; 258; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102; Yavan, 2018: 36). Kısaca devlet, kayıt dışı ekonomiyle mücadele için, ekonomik dar boğazlarda vergi mükelleflerine kolaylık sağlamak ve piyasayı canlandırmak için mali aflar çıkarmaktadır.

Mali açıdan vergi aflarının en temel nedeni devletin kamusal gelire olan ihtiyacının artması ve kamusal harcamaların yarattığı maliyetlere toplumun gönüllü katılımının yetersiz kalmasıdır. Artan bütçe açıkları, aşırı borç yükü ve kamusal giderleri finanse edebilmek için devlet kamusal gelire gereksinim duymaktadır. En önemli kamusal gelir kaynağı olan vergiler ile devlet borç yükünü hafifletir ve bütçe açıklarını kapatabilir. Bu bağlamda devlet artan gelir ihtiyacını karşılayamadığı için vergi aflarına başvurur. Bu aflar sayesinde tahsil edemediği gecikmiş vergileri bir an önce hazineye intikal ettirerek kamu gelirini artırmaktadır. Ayrıca denetim yetersizliği, bilgi toplama sisteminin yetersiz olması, otokontrolü sağlayabileceği belge düzenin etkili olmaması gibi nedenlerden dolayı devlet büyük bir vergi gelirini kaybetmektedir. Vergi afları neticesinde devlet, vergi kaçırانların gönüllü bir şekilde ortaya çıkmasını amaçlamakta ve kaçırılan vergilerin beyanı ile cezaların bağışlanacağını bildirerek de vergi gelirinin bir kısmını tahsil etmeyi hedeflemektedir. Ayrıca vergisini zamanında ödeyemeyen mükellefler için kolaylık sağlayarak alacağın zamanında tahsilatının gerçekleşmesi mali amaçlı af nedenlerindendir (Doğan ve Besen, 2008: 28-29; Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 4; Ayrangöl ve Tekdere, 2011; 430 ve 2013; 258; Yavan, 2018: 36). Özetle devlet, artan kamusal ihtiyacını en kısa sürede karşılamak, vergi kaçakçılığını azaltmak ve vergi mükelleflerine kolaylık sağlayarak vergi alacağını zamanında tahsil edebilmek için mali aflara başvurur.

2.1.3.2. Siyasal Nedenler

Af kanununun çıkarılmasının bir diğer önemli nedeni ise siyasi kararlardır. Af kanunun çıkarılıp çıkarılmaması kararını almak ve çıkarılacak affın kapsamını belirlemek siyasal güçlerin yetkisindedir. Vergi mükelleflerinin ödeme için isteksiz olmaları siyasal iktidarların politik karar vermesine neden olmaktadır. Siyasal irade, baskı ve çıkar grupları lehine karar alıp oy kazanabilmek amacıyla vergi alacağından vazgeçerek vergi yükünü düzenli ödeme yapan vergi mükelleflerine yüklemektedir. Ayrıca siyasi istikrarın düzensiz olduğu ülkelerde, siyasi partilerin vergileme hususunda birbirinden farklı düşünceleri ve vaatleri bulunmaktadır. Tüm bu nedenlerden dolayı her seçim dönemi mükelleflerin af beklentisi ortaya çıkmaktadır. Bu beklenti sonucunda her şeye yeniden başlama havası olduğundan ve verilen vergi paketleri de çoğaldığı için istikrarlı ve ciddi bir vergi politikasının yokluğu izlenimi ortaya çıkmaktadır. Neticede hükümetlerin oy beklentisi ve

bireylerin kişisel çıkarları af kanunlarını doğurmaktadır (Doğan ve Besen, 2008: 26; Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 431 ve 2013: 259; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103; Yelman, 2017: 70; Yavan, 2018: 36-37).

Af kanunları aynı zamanda darbe ve devrimlerin neden olabildiği siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılması, toplumsal barışın sağlanması, ortamın yumuşatılması, hızlı bir şekilde gelir akışı elde edilmesi ve piyasanın canlanması için kullanılan etkin bir yöntemdir. Zira ülkemizde yaşanan askeri darbe sonucunda siyasi iradeler, eski yönetimleri tasfiye etmek, izlerini ortadan kaldırarak vatandaşların bakış açılarını yumuşatmak için vergi aflarına başvurmuşlardır. Bu bağlamda olağanüstü yönetim dönemlerinde dört kere vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Bu af kanunlarından 2431 ve 2801 sayılı Kanun 12 Eylül darbe döneminde, 281 sayılı Kanun 27 Mayıs darbe döneminde, 218 sayılı Kanun da 27 Mayıs harekâtından sonraki ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmıştır. (Dönmez, 1990: 74-75; Doğan ve Besen, 2008: 26; Taşkın, 2010: 125-126; Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 3).

2.1.3.3. Sosyal Ve Psikolojik Nedenler

Vergi affı uygulamalarını sosyal açıdan iki temel nedenle açıklamak mümkündür. İlk olarak yetkili mercilerin tespit edemediği vergi ile ilgili sorumluluklarını tam ve zamanında gerçekleştirmeyen mükelleflerle, idarenin denetlediği az sayıdaki mükellefler arasında var olan eşitsizliğin ortadan kaldırılmaya çalışılmasıdır. Vergi afları sayesinde kayıt dışı kalan vergi mükellefleri sisteme dâhil edilerek vergisini ödeyen mükelleflerle aralarında oluşan eşitsizlik ortadan kaldırılmış olur (Doğan ve Besen, 2008: 26-27).

Diğer bir neden ise, beyana dayalı olan vergi sistemi idare ve yargı mercilerinden kaynaklanan birtakım problemler sebebiyle etkili bir şekilde uygulanamamaktadır. Bu durumun yarattığı idari özellikle de adli hataların yarattığı adaletsizliklerin giderilme çabasıdır. Her şeyden önce vergileme toplumsal bir ilişki olup toplumsal düzenin gerektirdiği önemli bir sistemdir. Bu sisteme aykırı hareket edenler, hem devleti mali açıdan zarara uğratmakta hem de kamusal düzenin bozulmasına sebep olmaktadır. Bu bağlamda oluşan vergi suçları, kamu düzenini bozduğu için genel ceza hukuku kapsamında ele alınır ve ceza hukukunda yer alan cezalar vergi suçları için de uygulanmaktadır. Bu kapsamda ceza hukukuna yönelik çıkarılan aflarla, daha önce vergi idareleri tarafından tespit edilip hem mali hem de ceza hukuku tarafından yaptırımlara uğrayan mükelleflere yönelik adaletsizlik ortaya çıkmaktadır (Doğan ve Besen, 2008: 26-27). İlave olarak vergi affı sonucunda vergi suçu işleyen mükelleflere yönelik oluşan ayrıcalık, sadece vergisini tam ve zamanında ödeyen

mükelleflere karşı haksızlık olmayıp kamu düzenini bozarak ceza hukuku kapsamında yaptırıma uğramış diğer vatandaşlara karşı da adaletsizliğe sebep olmaktadır.

Vergi affı uygulamalarını, toplumun yaşadığı deprem, sel, salgın hastalıklar gibi büyük felaketlerin sonucunda oluşan ekonomik bunalımlara yönelik, devletin olağanüstü dönemlerde vergi mükelleflerine sağladığı kolaylıkla hem sosyal hem de psikolojik nedenler kapsamında değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Nitekim 2020-2021 yıllarında çıkarılan mali aflara pandemi döneminin etkisi, aynı şekilde 2023 yılında çıkarılan mali affa ise “asrın felaketi” olarak nitelenen 6 Şubat’ta yaşanan deprem felaketinin sebep olduğu iktisadi sıkıntıların etkisi yadsınamaz bir gerçektir.

Vergi sisteminin uzun dönemde verimliliği ve vergilemenin sınırlarının tespitinde psikolojik şartlar önemlidir. Belirli bir noktadan sonra vergi, mükellefin tutum ve davranışlarında sosyal ve ekonomik bakımdan istenmeyen sonuçlar ortaya çıkarıyorsa ve verginin mali verimliliği azalıyorsa vergilemenin psikolojik sınırına gelinmiş demektir. Bu davranışların belirlenmesinde en önemli ölçüt ise adil bir vergi sistemidir. Adaletsiz vergileme sonucunda mükelleflerin davranışlarında büyük bir değişiklik meydana gelerek vergiye gönüllü uyum bozulmaktadır. Bu bağlamda vergi afları sakıncalı sonuçlar doğurabilir (Çetin, 2007: 178).

Vergi afları ile mükelleflerin üzerinde psikolojik bir etki yaratarak afların siyasi, mali, sosyal, ekonomik, teknik ve idari hedeflerine ulaşabilmesi amaçlanır. En önemli psikolojik neden ise, af öncesi vergi yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler vergi affı sonrasında mali sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde tam zamanında yerine getirmesi beklentisidir. Çünkü vergi affı öncesinde kayıt ve takip dışında kalan mükellefler, affın sonrasında daha sıkı bir şekilde takip edileceklerini düşünerek yükümlülüklerini gerçekleştirmede daha dikkatli davranacak ve aynı hataları tekrarlamayacaklardır. Diğer yandan kayıt dışında kalan mükellefler üzerinde, bir gün yaptığı yolsuzluğun tespit edileceği baskısı yaratılacak, affın son şansı olacağı konusunda “belli mi olur” korkusuyla ortaya çıkacak böylece gelir ve servet unsurları ekonomik hayata kazandırılmış olacaktır. Ayrıca vergi sorumluluğunu yerine getirmeyen/getiremeyen mükelleflerin birtakım yaptırımlarla karşı karşıya kalabilme ve ceza tehdidi korkusuyla çalışma hayatında yaşadığı sıkıntılar af sonucunda sisteme dâhil olmasıyla gideceği için dürüst mükellef olma yolunun önü açılmış olacağından dolayı yoldan bireyler de çalışma hayatına dâhil edilerek ekonomiye kazandırılmış olacaktır. Ancak çıkarılan afların sıklığı “gelecekte nasıl olsa yeni bir af çıkar” beklentisi mükelleflerde ters etkinin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Hükümetler, bu

konuda tedbirli davranmalı, afları siyasi bir politika olarak kullanmayıp propaganda aracı olarak görmemelidir (Doğan ve Besen, 2008: 31-32).

2.1.3.4. İdari Ve Teknik Nedenler

Vergi affı uygulamalarında idari ve teknik nedenler de önemli rol oynamaktadır. Ülkemizde vergi toplayan kurumların, gelişen teknolojiye hızlı ve etkin bir şekilde ayak uyduramaması, devrin gerekliliklerine çağın ihtiyaçlarına uygun olarak örgütlenememesi ve vergi sistemindeki mevcut karmaşıklıklar vergi afları için idari ve teknik neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi sistemindeki karışıklıkların giderilmesi hedeflenerek köklü değişiklikler yapılması ve aksayan yapının düzeltilmesi için vergi aflarıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesine ihtiyaç duyulabilmektedir. Vergi yargısı ve vergi idaresinin iş yükü ağır ve çok olduğu için kamu alacaklarını takip etmesi ve alacakların tahsil edilmesi, ihtilaf halinde olan kamu alacaklarının vergi yargısı sonucunda tahsil aşaması haline gelmesi çok uzun süreler kapsamaktadır. Af kanunları neticesinde idare ve yargının iş yükü hafifletilmektedir. İdari açıdan, biriken ve tahsili giderek zorlaşan vergi alacakları vergi afları sayesinde kısmen de olsa tahsil edilmesi mümkün hale gelmektedir. Henüz sonuçlandırılmayan veya sonuçlandırılması uzun zaman alacak olan vergi işlemleri aflar sayesinde eritilerek idarenin iş yükü azaltılmış olacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103).

2.1.4. Vergi Aflarının Avantajları Ve Dezavantajları

Tablo 2.1 Vergi Aflarının Avantajları

Kaynak: Şeren ve Dedebeke, (2013: 8) ile Keskin ve Mastar Özcan'dan (2021: 142) hareketle oluşturulmuştur.

VERGİ AFLARININ OLUMLU YÖNLERİ
Tahsili imkânsız hale gelen kamu alacaklarının tahsilatını hızlandırıp kolaylaştırarak kısa vadede devlete ek gelir oluşturur.
Vergi kaçırınları dürüst davranmaya sevk ederek mükellefin suçluluk yükünü azaltır.
Vadesinde ödenmeyen vergilerin ödenmesi için fırsat yaratarak vergi kaybına neden olan mükelleflerin takibini sağlar. Ayrıca bu mükellefler için temiz bir sayfa açılmasına yardımcı olarak mükellefin vergi sistemine daha uyumlu hale gelmesini teşvik eder.
İdare ve yargı organlarının iş yükünü ve idari maliyetleri azaltır.
Kayıt dışı kalan mükellefleri sisteme dâhil ederek vergi tabanını genişletir.
Siyasi, ekonomik, sosyal ve mali bunalımlar sonrasında ihtiyaç duyulabilmektedir.
Vergi kaçırma problemiyle hükümet tarafından mücadele edildiğine işarettir.

Vergi aflarının olumlu ve olumsuz etkileri ile vergi aflarına yönelik pozitif ve negatif görüşlere literatürde ayrı ayrı yer verilmiştir. Ancak vergi aflarının avantajları ve dezavantajları olarak tek bir başlık altında incelemek yerinde olacaktır. Bu bağlamda Tablo 2.1'de vergi aflarına yönelik olumlu yorumlar ve vergi aflarının faydaları açıklanmıştır. Tablo

2.2’de ise vergi aflarının sebep olduğu negatif etkiler, devlete ve topluma maliyetleri ve vergi aflarına yönelik eleştirilere yer verilmiştir.

Tablo 2.2 Vergi Aflarının Dezavantajları

Kaynak: Şeren ve Dedebeke, (2013: 8) ile Keskin ve Mastar Özcan, (2021: 142) tarafından edinilen bilgilerle oluşturulmuştur.

VERGİ AFLARININ OLUMSUZ YÖNLERİ
Vergi suçları bilinçli bir şekilde tasarlanarak işlendiği için affedilmeye layık bir suç değildir.
Devlete olan güveni zedelemektedir. Vergilendirme yetkisini tam ve etkin bir şekilde uygulayamayan zayıf bir hükümete işaret eder. Böylece vergi kanunları ve diğer düzenlemelere yönelik uyumu azaltır.
Vergilemede eşitlik ve vergi adaletini bozarak temel vergi ilkelerini zedeler.
Bireyler vergi sistemine karşı itaatsizliğin farkına varır. Ve zamanla vergi kaçakçılığı suçunun önemsiz gibi algılanmasına neden olur.
Mükellefleri vergi kaçakçılığı hususunda özendirdiği gibi dürüst mükelleflerin vergi uyumuna zarar verir. Böylece dürüst davranmamanın ahlaki maliyeti azalır.
Uzun vadede gelirin artmasına katkı sağlayamaz. Kısa vadede artan gelirleri ise cezalar gibi diğer tahsilatlardan elde edilen gelirlerin düşüşü izler. Geçmişteki af deneyimleri, afların küçük ve göz ardı edilmiş gelirler ürettiğini göstermektedir.
Gelecekte yeni bir vergi affı çıkacağına dair beklentileri artırarak kanunların yaptırım korkusunun zayıflamasına yol açar. Bu beklenti uzun vadede vergi uyumuna yönelik olumsuz neticelere sebep olur.

2.2. Vergi Aflarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için farklı türlerdeki vergilerin gerek yapısı gerekse kapsamının belirlenmesi için uyulması gereken kurallardır (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 12). Tablo 2.3’de vergi aflarının vergileme ilkeleri ile uygunluğu incelenmiş ve vergileme ilkelerinin tanımına yer verilmiştir. Bu bağlamda vergi afları sadece kanunilik, iktisadilik ve uygunluk ilkelerine uygun iken diğer bütün vergi ilkelerine aykırıdır.

Tablo 2.3 Vergi Aflarının Vergileme İlkeleri İle İlişkisi

Kaynak: Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 12-14.

İLKE	TANIMI	VERGİ AFLARIYLA OLAN İLİŞKİSİ
Genellik İlkesi	Anayasanın 73. maddesinde, “Herkes vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü yer almaktadır. Buradaki herkes ibaresi, ödeme gücü olan ve vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayla ve hukuksal durumla ilişki kuranları kast etmektedir.	Vergi kaçırın, peçeleyen ya da diğer şekillerde vergi ödemeyen mükellefler bu hükme karşı gelmektedir. Vergi kaçırın bireylere yönelik çıkarılan vergi afları ise bu ilkeyi zedeleyici niteliktedir.
Kamu Giderlerinin Finansmanına Katkı İlkesi	Vergi kamu giderlerini karşılamak üzere alınmalıdır” (73/1) ifadesi anayasal olarak vergi ödemenin nedenini belirtmektedir.	Toplanan vergiler, siyasi olarak belli kişi veya gruplara tahsis edilmeksizin sadece bahsedilen bu kamu harcamalarının finansmanı için kullanılmadığı. Vergi aflarının nedenlerinden birisi olan siyasi nedenler bu ilkeyi zedeleyici niteliktedir.

Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi	Anayasa'nın 10. maddesinde, "Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi, düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir" denilmektedir. Bu kapsamda kişiler, kanunların getirdiği ödev ve yükümlülükler ile sağlanan haklar açısından eşittirler.	Kanunların getirmiş olduğu ödev ve yükümlülükler karşısında eşit durumda bulunan mükellefler vergi aflarının çıkarılmasıyla bu eşitliği yitirmektedir. Çünkü vergisini ödemeyip hakkında cezai işlem yapılan mükellefler, vergi afları ile tabir yerinde ise avantajlı konuma gelmektedirler. Yine vergi afları, yatay ve dikey eşitlik terimlerini de vasıfsız kılmaktadır.
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	Verginin, yükümlünün ekonomik, kişisel ve ailevi durumuna göre alınmasıdır."	Dürüst mükellefler vergi borçlarını mali güçlerine göre vadesinde öderken, dürüst olmayan ve vergisini vadesinde ödememeyi alışkanlık haline getirmiş vergi bilinci ve ahlakından yoksun olan mükellefler ise mali güçleri olsa bile vergi ve benzeri yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemektedirler. Bu durum, ister istemez, vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefler lehine mali gücün ve dolayısıyla servetin haksız artışı sonucunu doğurmaktadır.
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Anayasanın 73/2. maddesi bu fıkranın aslında ilkeden çok sosyal devlet olmanın bir gereği ve amacı olduğunu ifade etmektedir.	Aynı durumda olanların belirli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulması yatay adalet iken, vergilendirme bakımından farklı koşullar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmesi dikey adalet olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda, geliri yüksek fakat vergi affından faydalanan bir birey vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına engel olacaktır. Bu durum ise maliye politikasının sosyal bir amacı olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına terstir.
Vergilendirmede Kanunilik İlkesi	Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.	Hukuk devleti gereği, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılmasını ifade etmektedir. Vergi afları da yasama organı tarafından ve kanunlarla çıkarılmaktadır. Bu durumda da vergi afları ile kanunilik ilkesi arasında ters bir ilişki yoktur.
Adalet İlkesi	Her mükellefin kamu harcamalarına ödeme gücüyle orantılı olarak (iktidarlarıyla paralel) vergi ödeyerek katılmasıdır.	Vergi aflarının tartışmaya en fazla açık olduğu ilkedir. Bu ilkeye göre, herkes ödeme gücüyle orantılı olarak vergi ödemelidir. Fakat yükümlülüğünü zamanında yerine getiren mükellef (A) ödediği vergi sonucu gelirinin belli bir kısmını kaybetmektedir. Aynı gelire sahip fakat yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen mükellef (B) ise çıkan vergi affından yararlanarak hem daha az vergi ödeyecek hem de vergi cezası ödemeyecektir.
Belirlilik İlkesi/Kesinlik İlkesi	Verginin belirginliği ilkesi gereğince vergi kanunlarında verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh- tahakkuk ve tahsil zamanı ve usulleri, cezai yaptırımları ve zamanaşımı vb. unsurlar açık ve net biçimde yer almak zorundadır.	İlkede belirtilen kesinlik ibaresi vergi afları ile kaybolmakta, aksine aynı durumda olan mükelleflerin, vergi afları ile farklı tutarlarda vergi yükümlülüğüne sahip olduğu görülmektedir. Belirlilik ilkesi, vergi hukukundaki hukuki güvenlik ilkesi ile de eşdeğerdir. Böylece vergi afları vasıtasıyla, mükelleflerin hukuki güvenliği de sarsılmış olacaktır.

Uygunluk ilkesi	Buradaki uygunluk, mükellef yönünden; onlardan en uygun şartlarda, en uygun zamanlarda ve en uygun şekilde vergi almayı; vergi idaresi veya devlet yönünden ise iyi ve uyumlu bir idare-mükellef ilişkisini, nicelik ve nitelik yönünden etkin bir vergi idaresini ifade etmektedir.	Vergi aflarını destekleyen nadir ilkelerden birisi uygunluk ilkesidir. Çünkü özellikle kriz dönemlerinde vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler vergi affı sayesinde yükümlülüklerini yerine getirme fırsatı yakalayacaktır. Af sayesinde daha az vergi ve ceza ödeyerek faaliyetlerinin idamesini daha rahat sağlayabileceklerdir.
İktisadi ilkesi / Tasarruf ilkesi	Vergi, en az maliyetle toplanabilmelidir. Bu ilkeye göre, mükellefin cebinden çıkan para ile hazineye intikal eden para mümkün olduğu kadar birbirine yakın olmalıdır. Başka bir ifadeyle, mükelleflerden alınan vergiler en az kayıpla ve en çabuk şekilde hazineye girebilmelidir.”	Vergi aflarının çıkarılmasının mali ve ekonomik nedenlerinden birisi olan gelir sağlama gereği bu ilke ile amacına daha kolay ulaşabilmektedir. Çünkü çıkarılan vergi afları, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin hazineye intikalini hızlandırmaktadır.
Vergilemede İstikrar (Daimilik) ilkesi	İstikrarlılık veya daimilik ilkesine göre, vergi uygulamasına ilişkin kanunlar (özellikle kanunlardaki vergi oranları) ve kanunların uygulanmasına yardımcı olarak çıkartılan genel tebliğler, tüzükler ve yönetmelikler sık sık değiştirilmemelidir. Çünkü bu durum mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir.	Çıkarılan vergi afları da mevzuatta bir takım değişikliklere sebebiyet verdiği için vergilemede istikrar ilkesine ters düşmektedir. Bu durum ise mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Hatta af yasalarıyla diğer vergi kanunlarında da değişiklikler yapılabilmektedir.

2.3. Vergi Harcamaları Ve Vergi Afları İlişkisi

Vergi harcamaları ile vergi aflarını ortak paydada buluşturan en önemli etken devletin her ikisinde de kamu alacağından vazgeçmesidir. Devlet, hem vergi harcamalarında hem de vergi aflarında en büyük gelir kaynağı olan vergi gelirlerinden kısmen veya tamamen gönüllü olarak vazgeçerek vergi gelirini almamaktadır. Vergi harcamaları da vergi afları da eşitlik ilkesine zarar vererek vergilemede eşitliği bozucu etkilere sahiptirler. Vergilemede adalet konusunda ise vergi harcamaları vergi afları kadar uyumsuz değildir. Aslında vergi harcamaları kullanım açısından vergilemede adaleti sağlamak için araç olarak kullanılabildiği gibi adaleti bozucu etkiye de neden olabilir. Hem vergi harcamalarının hem de vergi aflarının soruşturulması, izlenmesi, denetlenmesi zordur. Son olarak, vergi harcamalarının ve vergi aflarının uygulama nedenleri sosyal, iktisadi ve mali gibi ortak nedenlere sahip olsalar da vergi afları bunlara ilaveten siyasi nedenleriyle daha ön plana çıkmaktadır.

Vergi harcamaları ile vergi aflarının aralarındaki önemli farklılıklar şu şekilde açıklanabilir: Vergi harcamalarının dönersellik özelliği olup her vergi döneminde türlerine göre farklı şekillerde uygulama alanı bulmaktadır. Vergi aflarının ise dönersellik özelliği olmayıp mevcut hükümetlerin tercihiyle bağlı olarak var olurlar. Vergi harcamaları uygulamada çeşitleri nedeniyle çok eski zamanlardan itibaren mevcut olsa da kavram olarak henüz çok yeni olup yaklaşık yirmi yıllık bir geçmişe sahipken vergi afları çok daha eski bir tarihi geçmişe sahiptir. Vergi harcamaları, VUK’de ve vergi türlerine göre vergi harcamasına

sahip olan her tür verginin kanununda ayrı bir şekilde yer almaktadır. Vergi afları ise, VUK'de yer almaz. Ancak anayasa, TCK ve TVK'de bulunup aynı vergi harcamaları gibi borçlar hukuku ve idare hukuku açısından da bağlayıcılıkları mevcuttur.

Vergi harcamaları, detaylı olduğu için vergi sistemini karmaşıktırarak idari maliyetlere neden olurken vergi afları idarenin iş yükünü hafifleterek idari maliyetleri düşürücü etkiye sahiptir. Vergi harcamaları içeriğindeki muafiyet ve istisnalar sayesinde vergi mükelleflerini zaman zaman olumlu etkileyerek dolaylı da olsa vergiye gönüllü uyumu sağlarken vergi afları vergi uyumunu negatif etkilemektedir. Ayrıca vergi aflarının vergi borcunu tamamen ya da kısmen sona erdiren bir etkisi varken vergi harcamalarının ise vergi borçlarını sona erdiren herhangi bir etkisi söz konusu değildir. Vergi harcamaları vergi borcunun ya hiç doğmamasına ya da indirimler nedeniyle az doğmasına sebep olur. Vergi afları ise doğmuş olan bir vergi borcundan ve/veya bu borcun faiz ve gecikme zamlarından dolayı ortaya çıkmaktadır. Bazı vergi afları vergi sisteminde yer almayan mükellefleri sisteme dâhil etmek amacıyla çıkarılırken, vergi harcamaları hali hazırda vergi sistemi içerisinde yer alan mükellefler üzerinde uygulama alanı bulmaktadır.

Vergi afları ve vergi harcamaları her ne kadar kamu gelirleri üzerinde etkili olsalar da her ikisinin de dolaylı olarak yapılan kamu harcaması olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi harcamaları kamu gelirlerini azaltıcı etkiye sahipken vergi aflarının kamu gelirlerini kısa vadede artırıcı etkide olması beklenmektedir. Ancak uzun vadede kamu gelirini azalttığı için vergi afları, vergi harcamaları gibi kamu harcaması olarak kabul göremez. Çünkü vergi harcamasında kamu harcamasının yapıldığı alan kısmen de olsa belirli iken vergi aflarında çok fazla muğlaktır. Sadece kısa vadede kamusal harcama olarak kabul görebilir.

Son olarak en önemli farklardan biri vergi harcamaları uygulama alanında hem iş gücü ve emek piyasasına hem finans ve sermaye piyasasına hem de tarım ve imalat gibi diğer sektörlerle yönelik geniş bir uygulama alanına sahiptir. Ancak vergi afları kaynakta kesintiye tabi olan ücret gelirleri kapsamında iş gücü ve emek piyasasına yönelik uygulanamamaktadır. Çünkü ücret geliri sahipleri henüz ücretlerini elde etmeden vergi borçlarını tam ve zamanında ödediği için af kavramına girecek bir vergi borcu zaten yoktur. Neticede hükümet her iki uygulama kapsamında da iktisadi, mali, sosyal ve siyasal nedenlerle en büyük gelir kaynağı olan vergileri, ya vergi borcu henüz doğmadan almaktan vazgeçerek ya da alması gereken tahakkuk etmiş vergilerin bir kısmını, vergi cezalarını bazen de vergilerin tamamını affederek dolaylı yönden büyük bir kamu harcaması yapmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI VE VERGİ AFFI ANALİZLERİ

3.1. Vergi Harcaması Ve Vergi Affı Analizinde Karşılaşılan Temel Sorunlar

Çalışma yapılırken karşılaşılan metodolojik sorunlar şu şekilde özetlenebilir. Öncelikle çalışmayı gerçekleştirirken başlangıç olarak 2006 yılının kabul edilmesinin nedeni, vergi harcaması kavramının ülkemizde 2007 yılında literatüre geçerek ayrı bir veri şeklinde sunulmasındandır. Çalışmada planlanan tarih aralığı 2006-2023 yıllarıdır. Ancak gerçekleşen verilerin yayınlanan raporlardan dolayı 2016 yılından itibaren bulunması nedeniyle, vergi harcamaları özelinde yapılan çalışmalar 2015-2023 yıllarını kapsamaktadır. Ayrıca çalışmanın üçüncü bölümünde kullanılan tüm tutarlar ekler kısmında detaylıca verilmiştir. Bunun nedeni sonraki çalışmalar için derli toplu bir veri seti sunmaktır.

Çalışmanın yazım aşamasından önce kullanılacak verilerin doğruluğu araştırılmıştır. Çalışmada ilk olarak tahmini verilerin analizleri yapılmış, fonksiyonel verilerin toplamaları ile vergi harcaması toplamaları birbirini tutmayınca çalışma derinleştirilmiştir. Yapılan araştırmaların sonucunda bulunan veriler çalışmanın yönünü değiştirmiştir. Vergi harcama raporlarında verilen fonksiyonel harcama toplam tutarlarından hesaplanarak gerçekleşen vergi harcamaları bulunmuştur.

Vergi harcama listeleri, 2010 yılından itibaren her yıl dönem başlarında yayınlanarak o yıl yapılması planlanan harcama tutarlarını kapsamaktadır. Çalışmada kullanılan gerçekleşen veriler ise vergi harcama raporlarının fonksiyonel sınıflandırma toplamalarında yer almaktadır. Ancak bazı dönemlerde vergi harcama raporları yayınlanmamıştır. Vergi harcama raporlarında veriler, önceki yıl verileri ile birlikte verildiğinden 2015 ve 2019 yılında yayınlanmayan raporlar için çalışmada 2016 ile 2020 yılında yayınlanan raporlardaki veriler kullanılmıştır.

Vergi harcama raporlarında gerçekleşen toplam vergi harcamaları tutarı ve vergi türleri açısından vergi harcama tutarları net ve kolay ulaşılabilir değildir. Tablolar açık bir şekilde verilse de çoğu zaman veriler birbirini tutmamakta ve kafa karıştırıcı olabilmektedir. Vergi türlerinin gerçekleşen verileri ise vergi harcama raporlarında yer alan vergi harcama listelerinden tek tek araştırılıp çekilmiştir. Bu verilerde birtakım sorunların olduğu söylenebilir. Örneğin, 2022 yılı gelir vergisi toplam tutarı 2022 yılında yayınlanan raporda farklı 2023 yılı yayınlanan raporda farklıdır. Son verinin doğruluğu kabul edilerek her yıl, her vergi türü tutarı için bir sonraki yılda yayınlanan vergi tutarları tek tek araştırılıp bulunmuştur.

2023 yılı vergi türü tutarları ise 2023 yılındaki vergi raporunda yer alan vergi harcama listesinden çekilmiştir. Muhtemelen 2024 yılında yayınlanan raporda vergi türüne göre yapılan harcamalar daha yüksek çıkacaktır.

İlk 5 kalem özelinde yapılan çalışmada 2018 yılı vergi harcamaları 2019 yılında vergi raporu yayınlanmadığı için incelenememiştir. 2023 yılındaki veriler ise 2024 raporunda yayınlanacaktır. Çünkü bu kapsamda yapılan vergi harcamaları vergi harcama raporlarında önceki yıl verilerini kapsamaktadır.

Vergi aflarının toplam tutarları net bir şekilde Muhasebat, GİB gibi güvenilir kaynaklarda bulunamadığı için analiz edilemediğinden dolayı tahakkuk tahsilat arasındaki oranlar incelenerek afların etkisi bulunmaya çalışılmıştır. Vergi affı toplam tutarları az sayıda akademik çalışmada olmakla birlikte, verilere internet üzerinden ulaşıldığı için güvenilir bulunmadığından analiz kapsamına alınmamıştır. Ayrıca çıkarılan af kanunu sadece çıkarıldığı yılki tutarları değil affında affı çıkarılarak ilerleyen yılları kapsadığı için yıllar itibarıyla yayınlanan faaliyet raporları incelenmiş ve af kanunundaki tutarların yıl geçtikçe değiştiği gözlenmiştir. Bu bağlamda af kanunları sonucunda tahsilinden vazgeçilen vergi tutarları açıkça belirtilerek ve her yıl güncellenerek Muhasebat, GİB vb. güvenilir bir sitede şeffaflık ilkesi gereği yayınlanmalıdır.

Tahakkuk ve tahsilat oranlarına ilişkin bir diğer sorun ise GİB’de yer alan tahsilat tutarları ile Muhasebat’ta belirtilen tahsilat tutarlarının birbirlerinden farklı olmasıdır. Bu nedenle çalışmada tahakkuk verileri GİB’den, tahsilat verileri ise Muhasebat biriminden alınmıştır.

3.2. Vergi Harcamaları Analizi

Çalışmanın bu bölümünde vergi harcamaları vergi ve kamu gelirleri, kamu harcamaları ve GSYH gibi makroekonomik büyüklüklerle karşılaştırılmakta ve vergi türlerinde yapılan vergi harcamalarının vergi gelirleri ile vergi harcamaları içindeki payları analiz edilmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde vergi harcamalarının sosyal ve ekonomik teşvik amacıyla iki temel nedene dayalı olarak gerçekleştirildiği belirtilmiştir. Fonksiyonel sınıflandırma ile bu amaçlar çerçevesinde yapılan harcamaların tutarları ve toplam vergi harcamalarına oranları incelenerek karşılaştırılmaktadır. Son olarak vergi türlerinde yapılan vergi harcamalarının en çok hangi kalemlerde yapıldığı kanuni olarak ilk beş kalem özelinde analiz edilmektedir.

3.2.1. Vergi Harcamaları Genel Analizi

Vergi harcamalarının vergi ve kamu gelirleri içindeki payları hükümetin ne kadarlık gelirden vazgeçtiğini görmek için büyük önem taşımaktadır. Ayrıca hükümetin normal kamu harcamalarından ne kadar daha fazla harcama yaptığı da önemlidir. Bu nedenle vergi harcamasının analizine ilk olarak bu verilerle başlanılmıştır. Bununla birlikte, ekonomik büyüme içinde vergi harcamasının ve bütçe açıklarının paylarının karşılaştırılması mühimdir. Çünkü bütçe açığı demek aynı zamanda hükümetin yaptığı harcamanın gelirinden fazla olması demektir.

Tablo 3.1’de vergi harcamalarının, vergi geliri, kamu geliri, kamu harcaması ve GSYH’ye oranları verilerek bütçe açıklarının GSYH’deki payları karşılaştırılmıştır. Buna göre vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı 2015-2016 döneminde %20 düzeyinde iken bu oran 2017-2020 döneminde %25’lere, 2021-2023 döneminde ise %30’lara ulaşmıştır. Vergi harcamalarının vergi gelirleri içindeki payı %37,38 ile 2022 yılında en yüksek düzeye çıkmıştır. Vergi harcamalarının kamu gelirleri içindeki payı incelendiğinde, en yüksek oran 2022 yılında %31,41 ile gerçekleşmiştir. En az oran ise %15,96 ile 2016 yılında olmuştur. Vergi harcamalarının kamu harcamalara oranı ise 2015-2020 döneminde %20’i iken bu oran 2022 yılında %29,89’a çıkmıştır. Vergi harcamalarının GSYH’ye oranı ise 2015 yılında %3,3’ten 2022 yılında %5,86’ya yükselmiştir. 2015-2023 döneminde vergi harcamalarının GSYH’ye oranı bütçe açıklarının milli gelire oranından daha fazladır. Bu durum hükümetin almaktan vazgeçtiği gelirlerin büyüklüğünü göstermesi açısından önemlidir.

Tablo 3.1 Vergi Harcamalarının Genel Analizi (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporları, Muhasebat, TUIK ve 2024 Bütçe Gerekçesinden elde edilen verilerle oluşturulmuştur. * Tahminidir.

Yıllar	Vergi Harcaması / Vergi Geliri	Vergi Harcaması / Kamu Geliri	Vergi Harcaması / Kamu Harcaması	Vergi Harcaması / GSYH	Bütçe Açığı ¹³ / GSYH
2015	19,02	16,06	15,32	3,30	1,00
2016	19,27	15,96	15,14	3,37	1,10
2017	22,85	19,45	18,08	3,91	1,50
2018	23,63	19,38	17,68	3,90	1,90
2019	26,38	20,31	17,78	4,12	2,90
2020	28,41	23,02	19,67	4,69	3,50
2021	36,30	30,17	26,37	5,83	2,80
2022	37,38	31,41	29,89	5,86	1,00
2023	32,76	28,30	22,39	5,61	6,40*

¹³ Oranlar 2024 Yılı Bütçe Gerekçesinden alınmıştır.

<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/10/2024-Yili-Butce-Gerekcesi.pdf> (erişim tarihi: 27.07.2024).

3.2.2. Farklı Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamaları Analizi

Tablo 3.2’de vergi türlerine göre yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payı analiz edilmiştir. Buna göre en fazla vergi harcamasının 2015-2023 yılları arasında 2021 yılı haricinde gelir vergisinde yapıldığı görülmektedir. En az vergi harcamasının da 2015-2018 yıllarında kurumlar vergisinde, 2019 yılından itibaren de ÖTV kapsamında yapıldığı görülmektedir. 2019 yılında ÖTV’de yapılan vergi harcamasında yaklaşık %5 oranında ciddi bir düşüş gözlenmektedir. Bunun nedeni ise 2019 yılında ÖTVK temelinde yapılan düzenlemelerdir. Bu düzenlemelere göre II. Sayılı listede yer alan bazı araçlarda ÖTV oranı düşerken III. Sayılı listede özellikle tütün ve alkollü içeceklerde maktu vergi tutarı artırılmıştır¹⁴. 2021 yılında en fazla vergi harcaması %30,14 ile kurumlar vergisinde gerçekleşmiştir. Ayrıca 2020 yılına kadar ikinci sırada yer alan KDV harcamalarının 2021 yılından itibaren üçüncü sıraya gerilediğini ve ikinci sırada da kurumlar vergisinin yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır. 2020 yılından itibaren KDV ve 2019 yılından itibaren ÖTV’de yaşanan düşüşün temel nedeni ise 2018 yılında ortaya çıkan ekonomik kriz sonucunda hükümetin vergi harcamasını tüketim vergileri üzerinde yapmayı tercih etmesidir. Bu bağlamda 2021 yılından itibaren en fazla vergi harcamaları doğrudan vergilerde yapılırken tüketim vergilerinde yapılan vergi harcamaları 2021 yılından itibaren azalmıştır.

Tablo 3.2 Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Harcamalarına Oranı (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV
2015	38,12	13,05	21,67	14,16
2016	45,60	12,11	27,92	15,09
2017	38,09	13,12	28,31	14,37
2018	37,50	13,19	28,47	14,44
2019	36,89	17,84	25,10	8,93
2020	32,98	19,28	27,58	7,01
2021	29,02	30,14	22,28	4,60
2022	37,23	28,24	19,82	2,63
2023	42,78	26,80	15,91	2,89

Tablo 3.2’den de izlenebileceği gibi en fazla gelir vergisi harcaması %45,60 ile 2016 yılında yapılırken en az gelir vergisi harcaması %29,02 ile 2021 yılında meydana gelmiştir. 2021 yılında %30,14 ile en yüksek orana sahip olan kurumlar vergisi ise %12,11 ile en düşük oranı 2016 yılında görmüştür. KDV’nin vergi harcamaları içindeki en yüksek payı 2018 yılında %28,47 iken en düşük payı %15,91 ile 2023 yılında yaşamıştır. ÖTV ise en yüksek payı %15,09 ile 2016 yılında görmüşken en düşük oranı ise %2,63 ile 2022 yılında

¹⁴ 2019 ÖTV Düzenlemesi

https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/OTV_oranlari_16-9-2019.pdf (erişim tarihi: 10.07.2023).

gerçekleşmiştir. 2023 yılında ise vergi türlerinin toplam vergi harcamaları içindeki payları, %42,78 ile gelir vergisi, %26,80 oranında kurumlar vergisi, %15,91 ile KDV ve %2,89 ile ÖTV kapsamında gerçekleşirken doğrudan vergilerde daha fazla vergi harcaması yapıldığı görülmektedir.

Tablo 3.3 Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamalarının Aynı Türden Vergi Gelirlerine Oranı (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporları ve Muhasebat'tan elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV
2015	34,48	30,32	36,21	10,37
2016	41,74	24,92	45,73	11,08
2017	41,56	30,41	62,47	12,74
2018	39,63	24,62	74,19	15,84
2019	40,31	40,23	80,47	10,79
2020	49,16	43,44	91,24	8,01
2021	55,88	71,62	76,32	9,47
2022	91,87	48,96	99,56	5,50
2023	90,89	50,25	46,40	4,59

Tablo 3.3'te vergi türlerine göre vergi harcamalarının aynı türden vergi gelirlerine oranları verilmiştir. Buna göre en fazla vergi harcaması 2023 yılı haricinde KDV'de, en azı ise 2015-2023 yıllarında ÖTV'de yapılmıştır. 2023 yılında ise aynı cinsten vergi geliriyle kıyasla en fazla vergi harcamasının gelir vergisinde yapıldığı görülmektedir. Bu verileri şu şekilde yorumlamak daha doğrudur. En yüksek oranlar temel alındığında; hükümet 2022 yılında %91,87 oranında daha fazla gelir vergisi, %99,56 oranında daha fazla KDV geliri elde edebilecekken bu gelirlerin tahsilinden vazgeçmiştir. Aynı şekilde 2021 yılında %71,62 oranında kurumlar vergisi geliri ve 2018 yılında %15,84 oranında da ÖTV gelirini tahsil etmeden harcamayı tercih etmiştir. En düşük oranların ise 2015 yılında %34,48 ile gelir vergisinde, %36,21 ile KDV'de, 2018 yılında %24,62 ile kurumlar vergisinde ve %4,59 ile 2023 yılında ÖTV'de gerçekleştiği görülmektedir. Yani hükümetin vergi türleri bağlamında en az vergi gelirinden vazgeçtiği yıllardır. 2023 yılı için hükümetin vergi türlerine göre yaptığı vergi harcamaları oranları şu şekildedir; gelir vergisi %90,89, kurumlar vergisi %50,25 oranında gerçekleşirken KDV %46,40 ve ÖTV ise %4,59'dur. Bu bağlamda hükümetin doğrudan vergilerde daha fazla vergi harcaması yaptığı görülmektedir.

Tablo 3.2 ile Tablo 3.3 birlikte analiz edildiğinde sonuçlar daha dikkat çekicidir. 2023 yılı özelinde değerlendirmek gerekirse hükümet, %42,78 oranında gelir vergisi harcaması yaparken %90,89 oranında gelir vergisinden, %26,80 oranında kurumlar vergisi için yaptığı vergi harcamasıyla %50,25 oranında kurumlar vergisinden vazgeçmiştir. Dolayısıyla 2023 yılında %69,58 oranında doğrudan vergilerde vergi harcaması yaparak %141,14 oranında gelirden elde ettiği vergilerden vazgeçmiştir. Yani hükümet 2023 yılında %140'tan fazla gelir

üzerinden alması gereken vergiyi kanun kapsamında bilinçli olarak tahsil etmemiştir. Aynı şekilde %15,91 oranında KDV harcaması yaparken %46,40 oranında KDV gelirinden ve %2,89 oranında yaptığı ÖTV harcaması ile %4,59 oranında ÖTV gelirinden vazgeçerek toplamda %18,80 oranında yaptığı vergi harcamaları neticesinde %50,99 oranında tüketim üzerinden alması gereken vergilerden vazgeçmiştir. Bu bağlamda hükümetin yaptığı vergi harcamaları ile daha çok geliri değil de tüketimi vergilendirdiği, dolaylı vergilerde en çok geliri KDV'den, gelir vergileri içinde de kurumlar vergisinden elde ettiğini görülmektedir. Netice itibariyle bu vergilendirme şekli tüketim üzerinde gerçekleştiği için adil bir vergi sistemine pek uygun görülmemektedir. Çünkü KDV tersine artan oranlı bir vergidir ve en az vergi harcamasını tüketim vergilerinde yapması tüketim vergilerinde yansımanın kolay olmasından dolayı vergiyi tabana yaydığının göstergesidir. İlave olarak 2022 yılında gelir vergisi ile KDV'de gerçekleşen oranlar çok dikkat çekicidir. Hükümet %37,23 oranında gelir vergisi kapsamında vergi harcaması yaparken %91,87 oranında elde edebileceği gelir vergisinden vazgeçmiştir. Aynı şekilde %19,82 oranında KDV harcaması yaparken %99,56 oranında KDV gelirinden vazgeçmiştir. Yani 356 milyar TL gelir vergisi elde ederken 327 milyar TL gelir vergisi harcaması yapmış ve 175 milyar 143 milyon tutarında KDV geliri elde ederken 174 milyar 375 milyon tutarında KDV gelirinden de vazgeçmiştir (Ek. Tablo 2-3). Bunun nedeni, Covid-19 pandemi sürecinin bitip normalleşmeye geçilmesi neticesinde ekonomiyi canlandırmak şeklinde açıklanabilir.

3.2.3. Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması

Çalışmanın bu bölümünde vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırması analiz edilmektedir. Fonksiyonel sınıflandırma, ilk bölümde de açıklandığı gibi vergi harcamalarının amaçlarına göre sınıflandırılmasıdır. Yani bu veriler ile yapılan vergi harcamalarının ne kadarının sosyal amaçlar ne kadarının da iktisadi amaçlar çerçevesinde gerçekleştiği gösterilmektedir. Ayrıca vergi teşviki olan vergi harcamaları ile vergi teşviki olmayan vergi harcamalarını ifade etmektedir.

3.2.3.1. İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılması

İş dünyasını geliştirip yatırımları artırarak ekonomiyi canlandırmayı amaçlayan hükümet, bazı kişi, kurum ve kuruluşları ve bazı sektörleri vergi dışı bırakarak veya daha minimal düzeyde vergilendirerek vergi teşviki sağlar. Bu teşvikler, vergi indirimleri, vergi muafiyet ve istisnaları gibi araçlarla gerçekleşen vergi harcamalarıdır.

Tablo 3.4 İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılması için Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Diğer Vergiler	Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı
2015	22,39	47,03	28,54	0,73	1,31	19,29
2016	23,81	46,16	28,02	0,72	1,29	18,95
2017	27,43	42,38	28,81	0,21	1,17	20,56
2018	27,44	42,40	28,83	0,21	1,12	20,66
2019	21,06	52,92	23,96	0,10	1,96	22,43
2020	15,27	44,05	39,13	0,10	1,46	28,05
2021	14,21	52,30	32,75	0,23	0,50	31,45
2022	13,46	61,05	22,07	0,17	3,26	23,07
2023	15,07	58,68	22,27	0,11	3,87	20,51

Tablo 3.4’te “iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması” amacıyla yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranları ile birlikte vergi türlerinin “iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması” amacıyla yapılan vergi harcaması toplamının içindeki payları analiz edilmiştir. Tablodaki verilere göre bu alanda yapılan en fazla vergi harcaması %31,45 ile 2021 yılında en az vergi harcamasının ise %18,95 oranında 2016 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

Tabloda da görülebileceği gibi, “iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması” amacıyla yapılan vergi harcamaları vergi türleri kapsamında en yüksek paya sahip olan vergi, kurumlar vergisidir. Buna göre en yüksek oran %61 ile 2022 yılında en düşük oran da %42 ile 2017-2018 yıllarında yaşanmıştır. En az paya sahip olan ÖTV’nin ise en fazla oranı %0,78 ile 2015 yılında en az oranı ise %0,10 ile 2019-2020 yıllarında gerçekleşmiştir. 2023 yılında ise %20,51 oranıyla toplam vergi harcamalarının içinde yer alan “iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması” için gerçekleşen vergi harcamalarının %15,07 ile gelir, %58,68 ile kurumlar, %22,27 ile KDV, %0,11 ile ÖTV ve %3,87 ile de diğer vergiler kapsamında vergi teşvikleri gerçekleşmiştir. Toplam vergi harcamaları açısından incelendiğinde iş dünyasının geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarının toplam içindeki payı dönem boyunca %19-31 düzeyinde seyretmiştir. Bu durum her 5 TL’lik vergi harcamasının dönem boyunca 1 TL’sinin iş dünyasına yönelik olduğunu göstermesi açısından önemlidir.

3.2.3.2. İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam

“İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam” için yapılan vergi harcamaları aslında sosyal bir harcama olsa da ekonomik harcama ile karıştırılabilir. Bir emekçinin ücretini, vergi ve sigorta ödemelerini işveren yaptığı için hükümetin bu kapsamda yaptığı

vergi harcaması, sanki işverene sağlanan kolaylık gibi algılanmaktadır. Ancak hükümetin bu alanda yaptığı harcama işçiye/emekçiye sağlanan bir kolaylık olduğundan bu kapsamda yapılan harcamalar sosyal bir vergi harcamasıdır. Netice de işveren, emekçinin ürettiği artık değerden yani elde ettiği kârdan yola çıkarak bu ödemeleri gerçekleştirmez. Emekçinin emeği karşılığında hak ettiği ücretten kesintiler yaparak bu ödemeleri gerçekleştirir. Yani emekçinin hak ettiği ücret, brüt ücretken elde ettiği ücret net ücrettir. İşveren sadece emekçi adına bu emekçinin ücretinden kesintiler yaparak ödemeleri gerçekleştirir. Bu kapsamda yapılan vergi harcamaları, Tablo 3.5'te de görüldüğü üzere, kaynakta kesinti yoluyla gerçekleşen ve ücretliler üzerinden elde edilen gelir vergilerinde yapılmıştır. 2023 yılında 1 trilyon 474 milyar TL olan toplam vergi harcamasının 399 milyar TL'si “iş gücü piyasasının geliştirilmesi ücretler ve istihdam” için yapılmıştır.

Tablo 3.5 İş Gücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler Ve İstihdam İçin Yapılan Vergi Harcamaları (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı
2015	19.590.835.000	25,26
2016	21.552.113.000	24,37
2017	30.853.983.000	25,16
2018	35.982.473.000	24,50
2019	49.159.499.000	27,65
2020	47.649.346.000	20,13
2021	71.609.319.000	16,93
2022	191.482.815.000	21,77
2023	399.675.562.000	27,11

Tabloda gösterilen verilere göre en fazla vergi harcamasının toplam harcama içindeki payı 2019 yılında %27,65 iken en az harcamanın da %16,93 ile 2021 yılında gerçekleştiği görülmektedir. 2023 yılında %27,11 oranında yani toplam vergi harcamalarının dörtte birinden fazlası “iş gücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam” amacıyla vergi harcaması yapılmıştır. 2015-2023 döneminde işgücü piyasasının geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payı 2015-2019 alt döneminde %24-27 düzeyinde iken 2020-2022 alt döneminde azalmış %20-21 düzeyine gerilemiştir.

3.2.3.3. Eğitim, Kültür, Spor Ve Sanat

Eğitim, sanat, kültür ve spor amacıyla gerçekleşen vergi harcamaları sosyal amaçlıdır. Tablo 3.6'da eğitim, kültür, sanat ve spor amacıyla yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranları ile birlikte vergi türlerinin eğitim, kültür, sanat ve spor amacıyla yapılan vergi harcaması toplamının içindeki payları sergilenmektedir. Bu tablodaki verilere

göre bu alanda yapılan en fazla vergi harcaması %1,54 ile 2019 yılında en az vergi harcamasının ise %0,15 oranında 2015-2016 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 3.6 Eğitim, Kültür, Spor Ve Sanat İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı
2015	13,67	85,41	0,92	0,15
2016	13,67	85,41	0,92	0,15
2017	65,37	34,38	0,25	0,40
2018	65,48	34,38	0,25	0,41
2019	22,62	5,38	71,71	1,54
2020	7,45	9,73	82,82	1,18
2021	13,43	14,76	71,81	0,57
2022	13,99	5,81	80,21	0,43
2023	20,45	7,87	71,68	0,35

Eğitim, kültür, sanat ve spor amacıyla yapılan vergi harcamaları vergi türleri kapsamında incelendiğinde; 2015-2016 yıllarında %85,41 ile en yüksek paya sahip olan kurumlar vergisi, 2017-2018 yıllarında da %65 ile gelir vergisidir. 2019 yılından itibaren ise %71 oranında gerçekleşirken yalnız 2020’de en yüksek oran ile %82 ve 2022 yılında ise %80 oranları ile KDV kapsamında gerçekleşmiştir. En az oranın ise 2017-2018 yıllarında %0,25 ile yine KDV’de ve 2021 yılı haricinde kurumlar vergisi harcamasında gerçekleştiği görülmektedir. 2021 yılında ise %13,43 oranında en az vergi harcaması gelir vergisinde yapılmıştır. 2023 yılında %0,35 oranında en az toplam vergi harcamasına sahip olan eğitim, kültür, sanat ve spor amaçlı yapılan vergi harcamalarının %20,45’i gelir, %7,87’si kurumlar ve son olarak %71,68’i de KDV kapsamında gerçekleşmiştir.

3.2.3.4. Sağlık ve Sosyal Amaçlı Harcamalar

Tablo 3.7 Sağlık ve Sosyal Amaçlı Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Diğer Vergiler	Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı
2015	20,77	11,68	40,30	11,89	15,36	9,44
2016	20,77	11,68	40,30	11,89	15,36	9,11
2017	17,89	9,90	34,38	23,17	14,65	8,97
2018	17,95	9,93	34,49	23,25	14,38	8,99
2019	20,16	16,44	31,35	14,28	17,77	6,75
2020	14,91	4,52	31,32	23,50	25,76	7,38
2021	13,80	5,86	31,85	29,67	18,81	5,74
2022	11,51	15,11	27,58	26,75	19,04	4,14
2023	12,27	14,08	25,93	34,46	13,26	4,89

Sağlık ve sosyal amaçlı yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranları ile birlikte vergi türlerinin sağlık ve sosyal amaçlı yapılan vergi harcaması toplamının içindeki payları Tablo 3.7’de gösterilmektedir. Verilere göre bu kapsamda en fazla vergi harcaması %9,44 ile 2015 yılında gerçekleşirken en az vergi harcamasının ise %4,14 oranında 2022 yılında gerçekleştiği görülmektedir. 2023 yılında %4,89 şeklinde bir önceki yıla göre artış gösteren oranın Covid-19 küresel salgın hastalığının yaşandığı 2020 yılı dışında sürekli düşüşte olduğu görülmektedir. 2020 yılında bu oran önceki yıla kıyasla sadece %0,63 artarak %7,38 oranında gerçekleşmiştir.

Sağlık ve sosyal amaçlı yapılan vergi harcamaları vergi türleri kapsamında incelendiğinde; 2023 yılı haricinde en yüksek paya sahip olan KDV’nin 2015 yılından itibaren %40’lardan %25’lere düştüğü görülmektedir. En az paya sahip olan verginin de 2022-2023 yılları haricinde kurumlar vergisi olduğu ve tablodaki en düşük pay olan %4,52’yi görerek genel anlamda düzensiz bir seyir izlediği görülmektedir. 2023 yılında %4,89 oranında toplam vergi harcamasına sahip olan sağlık ve sosyal amaçlı yapılan vergi harcamalarının, %34,46 ile en yüksek paya sahip olan vergisi ÖTV iken 2022-2023 yıllarında %12 ile en az paya sahip olan vergisi de gelir vergisidir. Aynı yıl kurumlar vergisi %14, KDV %26 ve diğer vergilerin oranı da %13 olarak gerçekleşmiştir.

3.2.3.5. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri

“Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri” için yapılan vergi harcamaları ekonomik amaçlı vergi teşvikleri kapsamında değerlendirilmektedir. Tablo 3.8’de ar-ge ve tasarım faaliyetleri için yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranları ile birlikte vergi türlerinin “ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri” için yapılan vergi harcaması toplamının içindeki payları sergilenmektedir. Verilere göre bu kapsamda en fazla vergi harcaması %3,88 ile 2020 yılında gerçekleşirken en az vergi harcaması ise %2 oranında 2016 yılında yapılmıştır. 2023 yılında %3,51 ile bir önceki yıla kıyasla artışa geçen oranın düzensiz bir şekilde seyrettiği görülmektedir.

Tablo 3.8’de gösterilen, “ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri” için yapılan vergi harcamaları vergi türleri kapsamında incelendiğinde; en yüksek vergi harcaması kurumlar vergisinde gerçekleşirken, en az vergi harcaması ise KDV’de yapılmıştır. Kurumlar vergisinin en yüksek oranı %64,80 ile 2019 yılında gerçekleşirken %56,02 oranıyla da 2023 yılında en az paya sahip olduğu görülmektedir. Vergi türleri içinde en az paya sahip olan KDV’nin en yüksek oranı %5,51 ile 2022 yılında, en az oranı da 2017-2018 yıllarında %2,06 olarak gerçekleşmiştir. 2023 yılında %3,51 oranında toplam vergi harcamasına sahip olan “ar-ge,

yenilik ve tasarım faaliyetleri” amacıyla yapılan vergi harcamalarının %39,33’ü gelir, %56,02’si kurumlar ve son olarak %4,65’i de KDV kapsamında gerçekleşmiştir.

Tablo 3.8 Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı
2015	38,95	58,75	2,30	2,07
2016	38,95	58,75	2,30	2,00
2017	39,99	57,94	2,06	2,38
2018	39,99	57,94	2,06	2,39
2019	30,31	64,80	4,89	3,74
2020	31,67	62,86	5,48	3,88
2021	30,51	64,31	5,18	3,57
2022	34,77	59,72	5,51	3,28
2023	39,33	56,02	4,65	3,51

3.2.3.6. Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi

Tablo 3.9’da “yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi” amacıyla yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranları ile birlikte vergi türlerinin “yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi” amacıyla vergi harcaması toplamının içindeki payları analiz edilmiştir. Buna göre en yüksek vergi harcaması 2015-2016 yıllarında finansal piyasalar için büyük bir öneme sahip olan BSMV gibi vergilerin bulunduğu diğer vergiler kapsamında gerçekleşirken, 2017-2018 yıllarında KDV’de 2019 yılından itibaren de kurumlar vergisinde yapılmıştır. En az vergi harcaması ise 2015-2016 yıllarında kurumlar vergisinde, 2017-2020 yıllarında diğer vergilerde gerçekleşirken 2021 yılından itibaren KDV’de yapılmıştır. Verilere göre, bu kapsamda en fazla vergi harcaması %34,99 ile 2022 yılında gerçekleşirken en az vergi harcaması ise %14,28 oranında 2017 yılında yapılmıştır. 2023 yılında %32,60 ile bir önceki yıla göre azalsa da 2020 yılında %23,19 ile %6 oranında ve 2021 yılında %30,20 ile %7 oranında sıçrama olmuştur.

Tablo 3.9’da gösterilen, “yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi” amacıyla yapılan vergi harcamaları vergi türleri kapsamında incelendiğinde; 2015-2016 yıllarında en fazla vergi harcaması %48,33 ile diğer vergilerde yapılırken 2017-2018 yıllarında %34,33 ile KDV’de 2019 yılından itibaren de kurumlar vergisinde yapılmıştır. En az vergi harcaması ise 2015-2016 yıllarında kurumlar vergisinde yapılırken, 2017-2020 yıllarında diğer vergilerde 2021 yılı itibariyle de KDV kapsamında yapılmıştır. 2023 yılında %32,60 oranında toplam vergi harcamasına sahip olan “yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi” amacıyla yapılan vergi harcamalarının

%33,24'ü gelir, %45,33'ü kurumlar, %7,38'i KDV ve son olarak %14,05'i de diğer vergiler kapsamında gerçekleşmiştir. 2015-2019 döneminde yurtiçi tasarrufların artırılmasına yönelik vergi harcamalarının toplam harcamalar içindeki payı %20'inin altında iken 2020-2023 döneminde %30'lara yükselmiştir. Bu durum 2020 sonrasında gelir vergisi ve kurumlar vergisi kapsamında yapılan vergi harcamalarının artışından kaynaklanmaktadır.

Tablo 3.9 Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Diğer Vergiler	Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı
2015	17,80	13,06	20,81	48,33	19,03
2016	17,80	13,06	20,81	48,33	18,36
2017	23,63	25,55	34,40	16,42	14,28
2018	23,11	25,03	33,69	18,17	14,65
2019	24,19	39,65	24,04	12,12	17,18
2020	30,89	31,07	20,45	17,59	23,19
2021	22,58	47,70	10,46	19,25	30,20
2022	31,20	40,55	13,49	14,76	34,99
2023	33,24	45,33	7,38	14,05	32,60

3.2.3.7. Altyapı, Enerji ve Ulaştırma

Tablo 3.10 Altyapı, Enerji ve Ulaştırma İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı
2015	-	8,60	33,05	58,35	20,06
2016	-	8,42	32,36	59,22	19,77
2017	-	5,85	27,74	66,42	18,44
2018	-	5,85	27,72	66,43	18,53
2019	-	5,31	36,79	57,90	13,72
2020	0,16	7,73	42,02	50,08	10,47
2021	0,15	12,56	48,15	39,12	7,22
2022	0,18	11,09	65,80	22,89	6,47
2023	0,23	14,89	62,55	22,25	5,31

Altyapı, enerji ve ulaşım amacıyla yapılan vergi harcamaları ekonomik amaçlı bir vergi harcaması olup vergi teşvikleri kapsamında değerlendirilmektedir. Tablo 3.10'da altyapı, ulaştırma ve enerji amacıyla yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranları ile birlikte vergi türlerinin altyapı, ulaştırma ve enerji amacıyla yapılan vergi harcamasının toplamının içindeki payları analiz edilmiştir. Buna göre en yüksek vergi harcaması 2015-2020 yıllarında ÖTV kapsamında gerçekleşirken, 2021 yılından itibaren de KDV'de yapılmıştır. En az vergi harcaması ise 2015-2019 yıllarında kurumlar vergisinde

yapılırken 2020 yılından itibaren daha önce hiç harcama yapılmayan gelir vergisinde yapılmıştır. Verilere göre bu kapsamda en fazla vergi harcaması %20,06 ile 2015 yılında gerçekleşirken en az vergi harcaması ise %5,31 oranında 2023 yılında yapılmıştır. Oranlardan da anlaşıldığı üzere bu kapsamda yapılan vergi harcamaları her geçen yıl azalmıştır.

Altyapı, enerji ve ulaştırma amacıyla yapılan vergi harcamaları vergi türleri kapsamında incelendiğinde; 2015-2020 yıllarında en fazla vergi harcaması ÖTV kapsamında yapılırken 2021-2023 yıllarında KDV’de yapılmıştır. En az vergi harcaması ise 2015-2019 yıllarında kurumlar vergisinde yapılırken, 2020 yılından itibaren daha önce hiç vergi harcaması yapılmayan gelir vergisinde yaşanmıştır. 2023 yılında %32,60 oranında toplam vergi harcamasına sahip olan altyapı, enerji ve ulaşım amacıyla yapılan vergi harcamalarının %0,23’ü gelir, %14,89’u KDV, %62,55’i ÖTV ve son olarak %22,25’i de diğer vergiler kapsamında gerçekleşmiştir.

3.2.3.8. Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar

Son olarak tarıma yönelik vergisel kolaylık sağlamak amacıyla yapılan vergi harcamaları da ekonomik amaçlı olup vergi teşvikleri kapsamında değerlendirilmektedir. Tablo 3.11’de tarıma yönelik yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranları ile birlikte vergi türlerinin tarıma yönelik yapılan vergi harcaması toplamının içindeki payları sergilenmektedir. Buna göre en yüksek vergi harcaması sadece 2015 yılında gelir vergisinde gerçekleşirken diğer yıllarda KDV kapsamında yapılmıştır. En az vergi harcaması ise tarım için büyük öneme sahip MTV gibi vergilerin yer aldığı diğer vergiler kapsamında yapılmıştır. Verilere göre bu kapsamda en fazla vergi harcaması %9,87 ile 2018 yılında gerçekleşirken en az vergi harcaması ise %4,33 oranında 2021 yılında yapılmıştır. Yıllar itibariyle incelendiğinde tarıma yönelik yapılan vergi harcamalarının düzensiz bir seyir izlediği görülmektedir.

Tarıma yönelik yapılan vergi harcamaları vergi türleri kapsamında incelendiğinde; 2015 yılında en fazla vergi harcaması gelir vergisi kapsamında gerçekleşirken 2016 yılından itibaren KDV’de yapılmıştır. En az vergi harcaması ise diğer vergilerde yaşanmıştır. 2023 yılında %5,73 oranında toplam vergi harcamasına sahip olan tarıma yönelik yapılan vergi harcamalarının %29,87’si gelir, %69,25’i KDV ve %0,89’u da diğer vergiler kapsamında gerçekleşmiştir.

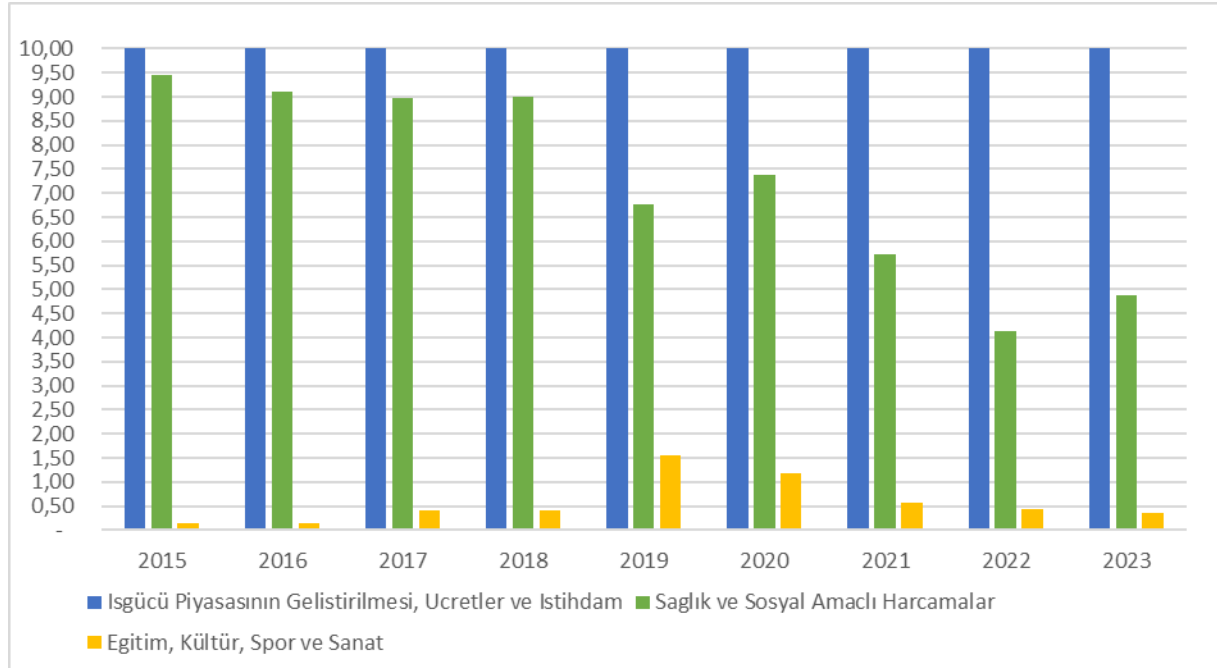
Tablo 3.11 Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar İçin Yapılan Vergi Harcamalarının Analizi (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	KDV	Diğer Vergiler	Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı
2015	71,96	26,20	1,83	4,70
2016	44,76	54,10	1,14	7,30
2017	30,94	68,38	0,69	9,81
2018	30,94	68,38	0,69	9,87
2019	25,62	73,13	1,25	6,98
2020	28,55	69,96	1,49	5,71
2021	30,92	68,17	0,91	4,33
2022	28,94	70,29	0,77	5,86
2023	29,87	69,25	0,89	5,73

3.2.3.9. Sosyal Ve Ekonomik Amaçlı Vergi Harcamalarının Karşılaştırılması

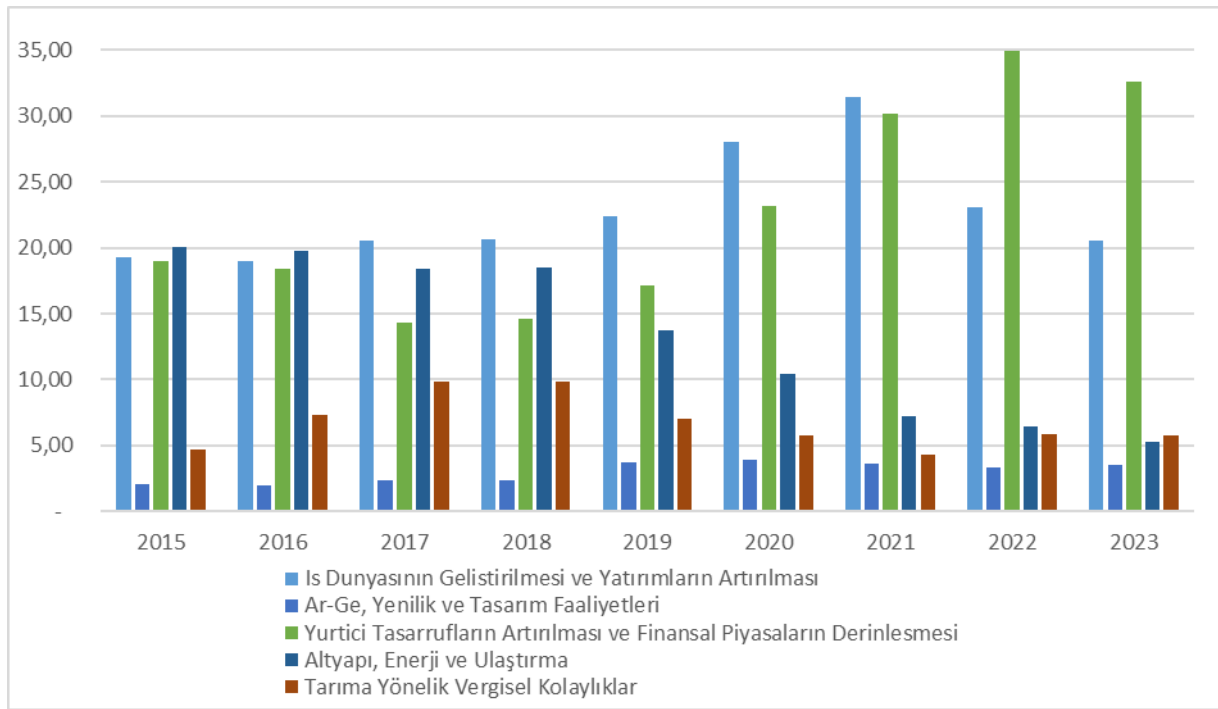
Vergi harcamaları sosyal amaçlı ve ekonomik amaçlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sosyal amaçlar temelinde yapılan vergi harcamaları; “eğitim, kültür, spor ve sanat” amaçlı vergi harcaması, “sağlık ve sosyal amaçlı” vergi harcaması ile “işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam” için yapılan vergi harcamaları olarak fonksiyonel sınıflandırmada üç kalemden oluşmaktadır. Vergi teşvikleri kapsamında değerlendirilen ekonomik amaçlar temel alınarak uygulanan vergi harcamaları ise; “iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi, altyapı, enerji ve ulaştırma ve tarıma yönelik vergisel kolaylıklar” olarak beş kalemden oluşmaktadır.



Grafik 3.1 Sosyal Amaçlı Yapılan Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Harcamalarına Oranı (2015-2023)

Kaynak: Tablo 3.5, 3.6 ile 3.7’den elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Grafik 3.1’de yer alan sosyal amaçlı harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payları gösterilmektedir. Buna göre en yüksek paya sahip olan kalem, 2015-2023 yılları itibariyle ortalama %23,65 oranıyla “işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam” amacıyla gerçekleşen vergi harcamaları kalemidir. En az harcama kalemi ise %0,58 ortalama oranıyla “eğitim, kültür, spor ve sanat” amaçlı vergi harcamalarıdır. “Sağlık ve sosyal amaçlı” vergi harcaması ise %7,27 ortalama oranına sahiptir. Dolayısıyla 2015-2023 yılları arasında toplam vergi harcamalarının ortalama %31,50 oranında sosyal amaçlı vergi harcaması yapılmıştır.



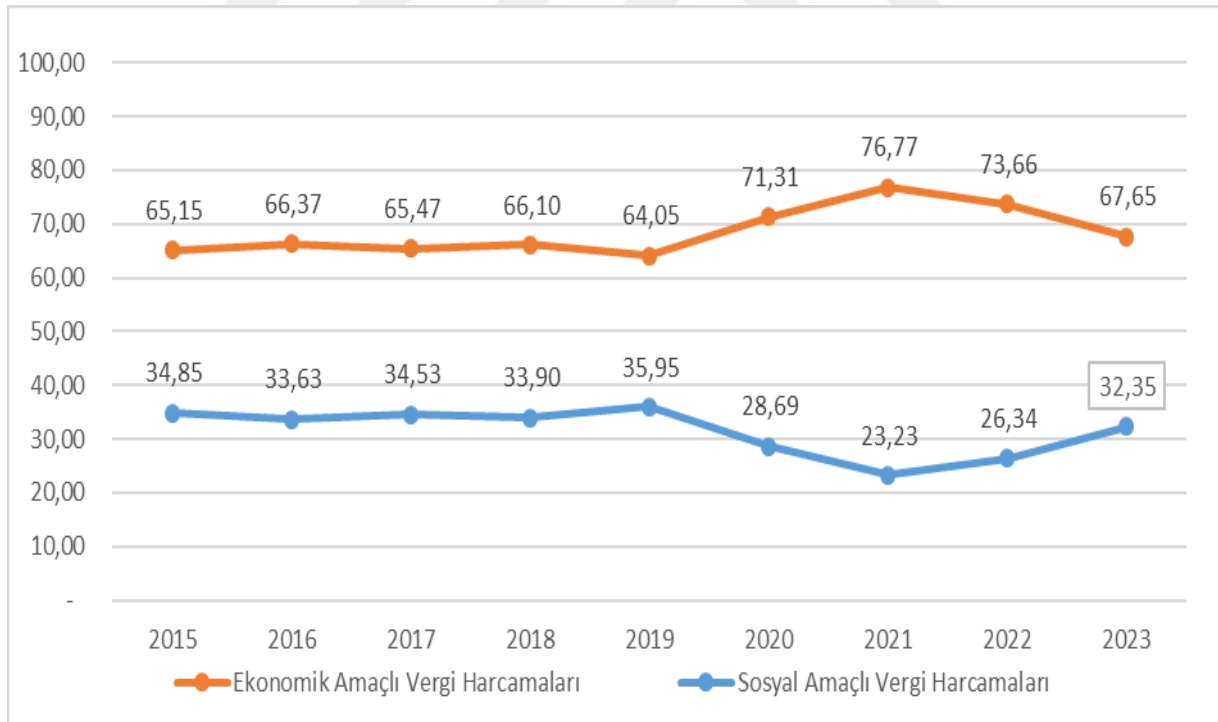
Grafik 3.2 Ekonomik Amaçlı Yapılan Vergi Harcamaların Toplam Vergi Harcamalarına Oranı (2015-2023)

Kaynak: Tablo 3.4 ve 3.8 ile 3.11 arasındaki tablolardan elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Grafik 3.2’de toplam vergi harcamaları içindeki vergi teşviklerinin payları analiz edilmiştir. Buna göre toplam harcamaların içinde en yüksek paya sahip olan kalem %22,78 ortalama oranıyla “iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması” amacıyla yapılan vergi harcamalarıdır. Ancak “yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi” amacıyla yapılan vergi harcamaları ortalaması da %22,72 ile birinci kalemi çok yakından takip etmektedir. Birbirini takip eden bu iki kaleminde kurumlar vergisinde yapılan harcamalar ön plana çıkmaktadır. Ancak dikkat çeken farklı bir nokta da vergi teşviklerinde yapılan harcamaların “işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam” kalemiyle en yüksek paya sahip olan sosyal harcama kalemini %0,87 oranıyla çok yakından takip etmesidir. Bu bağlamda en fazla vergi harcamasının sosyal amaçlı olan bu kaleminde yapıldığı görülmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken oranın iş gücü piyasası için gerçekleşen

oranın fazla olmasından ziyade oranın kendisi ve kalem sayılarıdır. Vergi teşviklerinin 2015-2023 yılları temelinde diğer üç kaleminin vergi harcamalarına oranlarının ortalamaları ise sırasıyla şöyledir; “altyapı, enerji ve ulaştırma” %13,33, “tarıma yönelik vergisel kolaylıklar” %6,70 “ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri” %2,98 oranlarında gerçekleşmiştir. Bu bağlamda 2015-2023 yılları arasında ortalama %68,50 oranında vergi teşviki yapılmıştır.

Netice itibarıyla en fazla vergi harcamaları iş gücü piyasaları ile iş dünyasının geliştirilmesi, yatırım ve yurtiçi tasarrufların artırılması için finans piyasaların derinleşmesine yönelik yapılmıştır. Altyapı, ulaşım ve enerji sektörüne yönelik harcamalar üçüncü sırada yer alırken, sağlık ve tarım sektörüne yönelik harcamalar bunu takip etmiştir. En az harcama paylarının ise ar-ge ve tasarım faaliyetleri ile eğitim, sanat ve spor alanında yapıldığı görülmektedir. Ayrıca iş gücü piyasalarına yönelik yapılan harcamalar sadece emek kesimine sağlanan vergisel kolaylık olarak değerlendirilebilir. İş dünyasının geliştirilmesi yatırım ve yurtiçi tasarrufların artırılması ile ar-ge, tasarım ve yenilik amacıyla yapılan harcamalar, sadece sermaye kesimine sağlanan vergi ayrıcalığı olarak yorumlanabilir. Diğer dört kalemden yapılan harcamaları ise hem emek hem sermaye kesimine yönelik olarak değerlendirmek mümkündür.



Grafik 3.3 Sosyal Ve Ekonomik Amaçlı Yapılan Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Harcamalarına Oranı (2015-2023)

Kaynak: Tablo 3.4 ile 3.11 arası tüm tablolardan elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Grafik 3.3’te vergi teşvikleri ile sosyal amaçlı vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payları yıllar itibarıyla karşılaştırılmıştır. Buna göre en yüksek sosyal

harcama %35,95 ile 2019 yılında yapılırken en fazla vergi teşviki %76,77 ile 2021 yılında gerçekleştiği görülmektedir. En az harcamalar ise %23,23 oranında sosyal harcama ile yine 2021 yılında vergi teşvikinin de %64,05 ile 2019 yılında yapılmıştır. 2023 yılında %32,35 oranında sosyal amaçlı vergi harcaması yapılırken %67,65 oranında vergi teşviki gerçekleşmiştir. Dolayısıyla hükümetin yaptığı vergi harcamaları çoğunlukla ekonomik amaçlıdır. Sosyal amaçlı harcamalar ise genel olarak vergi harcamalarının üçte biri kadardır.

3.2.4. Vergi Türlerine Göre İlk 5 Kalemde Yer Alan Vergi Harcamaları

Çalışmanın bu bölümünde vergi türlerine göre yapılan vergi harcamalarının kanun maddelerine göre ilk beş kaleminde yer alan muafiyet, istisna, indirim vb. tutarların toplam harcama içindeki payları analiz edilmektedir. Hangi vergi türünde yapılan vergi harcaması çeşitleri nelerdir ve en çok vergi harcaması hangi kalemlerde gerçekleşir gibi sorulara yanıt aranacaktır. Yayınlanan vergi harcama raporlarında bir önceki yılın verileri yer almaktadır. Bu nedenle çalışma 2022 yılında sonlanırken 2019 yılında yayınlanmayan vergi harcama raporu nedeniyle 2018 yılındaki verilere ulaşamamıştır.

Her vergi türü için çıkarılan kanun ile gerçekleşen vergi harcamaları, bütçe kanunundaki eklerde ve vergi harcama listelerinde o yılın başında yayınlanır. Buna göre 2024 yılında GVK için 64, KVK için 43, KDVK için 50 ve son olarak ÖTVK için 20 kalemde vergi harcaması amacıyla kanun maddesi çıkarılmıştır (Vergi harcaması listesi, 2024).

3.2.4.1. Gelir Vergisi İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları

GVK kapsamında ilk beş kalemde yer alan vergi harcamasının ilk kaleminde yer alan “asgari geçim indirimi” ve 2021 yılında 61 milyar TL’dir ve 2022 yılında kaldırılarak yerine “asgari ücret istisnası” getirilmiştir (Vergi Harcaması Raporları, 2021). Bunun nedeni asgari ücretliden kesilen gelir vergisinin kaldırılmasıdır. 2021 yılı ve öncesinde, bir asgari ücretlinin brüt ücretine kanunda belirtilen indirim ölçüleri oranında AGİ uygulanarak gelir vergisi hesaplanırdı. 2022 yılında ise AGİ kaldırılarak yerine getirilen asgari ücret istisnası ise, asgari ücretlinin brüt maaşından sigorta primleri kesildikten sonra uygulanması gereken gelir vergisi tutarıdır. Bu bağlamda hükümet, 2022 yılında 176 milyar TL asgari ücretliden elde edilmesi gereken gelir vergisinden vazgeçmiştir (Vergi Harcaması Raporu, 2022). Bu vergi harcaması sosyal amaçlı bir harcama olup tamamen emek kesimine yönelik yapılan vergi kolaylığıdır. Zirai kazançlar için yapılan vergi harcamalarını ise hem emek hem sermaye kesimine yönelik sağlanan vergi ayrıcalığı olarak yorumlamak mümkündür. Ancak gelir vergisinin ilk 5

kalemindeki diğer maddeler incelendiğinde, yapılan vergi harcamalarının tamamı ekonomik amaçlıdır ve sermaye kesimine yönelik vergi ayrıcalığı şeklinde değerlendirilebilir.

Tablo 3.12 Gelir Vergisi İlk 5 Kalem Gelir Vergisi Harcamasına Oranları (2015-2022)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

İlk 5 Kalem			2015	2016	2017	2019	2020	2021	2022
1	Madde 32	Asgari Geçim İndirimi	58,37	59,19	59,77	61,13	51,41	49,90	-
2	Geçici Madde 67	Bazı Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Ver.	7,57	10,07	8,01	10,20	11,27	12,35	16,38
3	Madde 86/1-c	Toplama Yapılmayan Haller – MSİ	-	-	7,72	-	9,26	9,72	11,92
4	Madde 86/1-a	Toplama Yapılmayan Haller - Ziraî Kazanç	8,66	6,47	7,69	4,57	4,74	3,99	4,00
5	Madde 23/8	Hizmet Erbabına Ödenen Yemek Bedelleri İstisnası	4,78	4,51	3,96	3,84	4,21	-	-
6	Madde 22/3	Kar Payı İstisnası	6,49	5,91	4,96	-	-	5,78	3,67
7	Madde 23/18	Asgari ücret istisnası	-	-	-	-	-	-	53,94
İlk 5 Kalem Toplamının Toplam Gelir Vergisi Harcamaları İçindeki Payı			85,86	86,15	87,15	84,71	80,89	81,73	89,92

Tablo 3.12’de GVK ilk beş kalemden yer alan tutarların toplam gelir vergisi harcamaları içindeki payları sergilenmektedir. GVK kapsamında en önemli ve en büyük paya sahip olan kalem 2015-2021 yıllarında AGİ iken 2022 yılında bu kanunun yerini asgari ücret istisnası almış ve %53,94 ile en büyük paya sahip olmuştur. AGİ için en fazla harcama %61,13 ile 2019 yılında gerçekleşirken en az harcamanın %49,90 ile 2021 yılında gerçekleştiği görülmektedir. “Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları” için yapılan vergi harcamaları incelendiğinde ise en büyük payın %16,38 ile 2022 yılında en düşük payın da %7,57 ile 2015 yılında gerçekleştiği görülmektedir. MSİ için yapılan vergi harcaması ise en fazla %11,92 oranıyla 2022 yılında yapılırken en az %7,72 oranıyla 2017 yılında yapıldığı ve 2015, 2016 ve 2019 yıllarında bu kalemden yapılan harcama tutarı ilk beş kalemden yer alan tutarlardan daha azdır. Ziraî kazançlar temelinde yapılan en yüksek vergi harcaması ise %8,66 ile 2015 yılında gerçekleşirken en az harcama ise %4 ile 2022 yılında yapılmıştır. 2021-2022 yıllarında ilk beş kaleme girmeyen hizmet erbabı için yapılan yemek bedeli istisnası ise %4,78 ile 2015 yılında en yüksek paya sahipken %3,84 ile en düşük payı 2019 yılında görmüştür. “Kar payı istisnası” için yapılan harcama oranları ise %6,49 ile 2015

yılında en yüksek paya sahipken 2022 yılında %3,67 ile en düşük orana sahiptir. Son olarak bu tablodaki verilere göre, %89,92 oranıyla ilk 5 kalemin toplam gelir vergisi harcamaları içindeki payı en çok 2022 yılında gerçekleşmiştir. En düşük pay ise %80,89 ile 2020 yılına aittir.

3.2.4.2. Kurumlar Vergisi İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları

Tablo 3.13 Kurumlar Vergisi İlk 5 Kalemin Kurumlar Vergisi Harcamasına Oranları (2015-2022)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

İlk 5 Kalem			2015	2016	2017	2019	2020	2021	2022
1	5/1-e	Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazancı istisnası	33,20	20,33	17,03	8,72	8,46	5,50	4,51
2	32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	21,48	21,90	32,88	36,12	43,53	36,29	34,07
3	5/1-d	Portföy İşletmeciliği Kazancı (2015-2017) – Yatırım Fonu ve Ortaklıkları Kazanç İstisnası	10,51	21,17	22,11	31,70	28,67	31,99	36,48
4	4/1-ı	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler	8,27	8,31	0	0	0	0	0
5	5/1-ç	Halka açılmayı da teşvik etmek amacıyla emisyon primlerinin istisnası (2015-2017) Emisyon Primi Kazanç İstisnası	7,27	0	0	0	6,47	6,67	0
6	5/1-h	Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar	0	8,84	5,59	3,98	3,03	0	0
7	4/1-g	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	0	0	4,94	5,26	0	0	0
8	Geçici Madde 14	Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	0	0	0	0	0	8,00	9,18
9	3/1	Kurum kazancı ARGE indirimi	0	0	0	0	0	0	4,02
İlk 5 Kalem Toplamının Toplam Kurumlar Vergisi Harcamaları İçindeki Payı			80,73	80,55	82,55	85,78	90,15	88,45	88,25

Tablo 3.13'te KVK ilk beş kalemden yer alan tutarların toplam kurumlar vergisi harcamaları içindeki payları gösterilmektedir. Bu verilere göre, %90,15 oranıyla ilk 5 kalemin kurumlar vergisi harcamaları içindeki payı en çok 2020 yılında gerçekleşmiştir. En düşük pay ise %80,55 ile 2016 yılına ait olup 2022 yılında bu oran %88,25'tir. Sıklıkla kalem değişimlerinin yaşandığı KVK kapsamında en önemli ve en büyük paya sahip olan, 2020 yılında %43,53 ile en yüksek oran olarak yer alan kalem “indirimli kurumlar vergisi desteği” iken 2022 yılında %36,48 oranıyla bu kanunun yerini “yatırım fonu ve ortaklıkları kazanç istisnası” almıştır. 2022 yılında en düşük payı ise %4,02 ile “kurum kazancı ar-ge indirimi” almıştır. Kurumlar vergisi kapsamında yapılan vergi harcamalarının tamamı ekonomik amaçlı

harcamalar olup sermaye sınıfının ödediği bir vergi olduğu için yapılan vergi harcamalarının tamamı sermaye kesimine yönelik olarak değerlendirilmelidir.

3.2.4.3. KDV İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları

Tablo 3.14 KDV İlk 5 Kalemin KDV Harcamasına Oranları (2015-2022)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

İlk 5 Kalem			2015	2016	2017	2019	2020	2021	2022
1	17-4/g	Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	19,13	16,82	16,92	15,59	16,72	13,72	22,16
2	13/b	Deniz ve Hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	18,86	9,98	9,46	13,56	8,49	9,38	11,27
3	17-4/d	İktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazların kiralanması	17,17	13,18	10,59	-	-	-	-
4	17-4/r	Taşınmaz ve iştirak satış istisnası	12,16	-	-	-	-	-	-
5	13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	10,66	10,50	9,31	8,36	8,51	9,69	11,51
6	13/I	Tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ve desteklenmesi / Yem ve Gübre İstisnası (2019-2022)	-	20,15	16,94	12,83	7,57	8,68	15,63
7	Geçici Madde 29	Yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projeler	-	-	-	8,76	-	-	-
8	Madde 28	Covid 19 küresel salgınıyla mücadele kapsamında geçici süreli uygulanan oran indirimleri	-	-	-	-	20,22	26,75	-
9	Madde 13/c	Petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna	-	-	-	-	-	-	5,82
İlk 5 Kalem Toplamının Toplam KDV Harcamaları İçindeki Payı			77,98	70,63	63,23	50,34	61,51	68,22	66,39

Tablo 3.14'te KDVK kapsamında ilk beş kaleminde yer alan tutarların toplam KDV harcamaları içindeki payları gösterilmektedir. Tüm bu verilere göre, %77,98 oranıyla ilk 5 kalemin KDV harcamaları içindeki payı en çok 2015 yılında gerçekleşmiştir. En düşük pay ise %50,34 ile 2019 yılına ait olup 2022 yılında bu oran %66,39 olarak gerçekleşmiştir. Kurumlar vergisinde olduğu gibi sıklıkla kalem değişimlerinin yaşandığı KDVK kapsamında 2022 yılında %22,16 ile en yüksek oran olarak yer alan kalem “külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri” kalemidir. En düşük paya ise %5,82 ile “petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna” kalemi sahiptir. Pandemi döneminde 2020 yılında %20,22 ve 2021 yılında %26,75 oranıyla yer alan “Covid 19 küresel salgınıyla mücadele kapsamında geçici süreli uygulanan oran indirimleri” kalemi o yıllarda en fazla KDV harcamasının yapıldığı kalemdir. KDV harcamaları ilk 5 kalem içinde Covid-19 ile tarıma yönelik gübre ve yem istisnası için yapılan harcamalar, hem emek hem

sermaye kesimine yönelik sağlanan vergisel kolaylıklar iken ilk 5 kalemde yer alan diğer kalemler tamamıyla sermaye kesimine yönelik olarak değerlendirilebilir.

3.2.4.4. ÖTV İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları

Tablo 3.15'te ÖTVK kapsamında ilk beş kalemde yer alan tutarların toplam ÖTV harcamaları içindeki payları sergilenmektedir. Bu verilere göre, %97,12 oranıyla ilk 5 kalemin ÖTV harcamaları içindeki payı en çok 2021 yılında gerçekleşmiştir. En düşük pay ise %77,06 ile 2016 yılına aittir ve 2022 yılında bu oran %95,35 olarak gerçekleşmiştir. ÖTVK kapsamında 2022 yılında %41,22 oranıyla en yüksek kalem “engellilere yönelik araç alım” istisnasında gerçekleşmiştir. En düşük paya ise %2,22 ile “ihraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt” kalemi sahiptir.

Tablo 3.15 ÖTV İlk 5 Kalemin ÖTV Harcamasına Oranları (2015-2022)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

İlk 5 Kalem			2015	2016	2017	2019	2020	2021	2022
1.	Madde 12 BKK2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası	38,41	34,43	51,15	50,65	50,81	38,20	28,99
2.	Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna	30,46	26,31	20,02	24,23	13,51	19,46	20,50
3.	Madde 7 – 2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	7,93	8,47	13,69	10,57	24,25	36,33	41,22
4.	Madde 12 BKK 2003/5868	Denizyolu taşımacılığı istisnası	5,55	5,22	4,50	4,59	3,82	-	2,41
5.	Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt	2,35	2,63	2,84	3,74	4,34	1,82	2,22
6.	Madde 12 CK 2021/3559	Rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek imalatla kullanılan ve imalatla kullanılmak üzere teslim edilen mallarda ÖTV	-	-	-	-	-	1,31	-
İlk 5 Kalem Toplamının Toplam ÖTV Harcamaları İçindeki Payı			84,69	77,06	92,21	93,78	96,73	97,12	95,35

ÖTV tıpkı KDV’de olduğu gibi hem emek hem sermaye kesiminin ödediği vergilerden biridir. ÖTV harcamaları içinde engelli araçlarına yönelik yapılan istisna hem emek hem sermaye kesimine yönelik yapılan vergi ayrıcalığıdır. Ancak bu kalem dışında kalan diğer tüm kalemlerde yapılan vergi harcamaları sermaye kesimine yönelik sağlanan vergisel kolaylıklar olarak değerlendirilebilir.

3.3. Vergi Aflarının Analizi

Çalışmanın bu bölümünde mali aflardan yola çıkarak vergi aflarının analizi yapılacaktır. İkinci bölümde de belirtildiği üzere her vergi affı bir mali af olsa da her mali af bir vergi affı demek değildir. Örneğin 2008, 2013 ve 2019 yıllarında çıkarılan aflar bir mali af

olup vergi affı kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu bağlamda ilk olarak mali afların tarihçesine değinilerek en önemli af nedenlerinden biri olan siyasi nedenlerle ilişkisi kapsamında seçim dönemleriyle birlikte af süreçleri incelenecektir. Vergi aflarının vergi gelirleriyle ilişkisi için tahakkuk ve tahsilat oranları, kamu ve vergi gelirleriyle birlikte vergi türleri bağlamında da analiz edilecektir. Afların kısa dönemde vergi gelirlerini artırıp artırmadığı tahakkuk ve tahsilat değişim oranlarıyla değerlendirilecektir.

3.3.1. Türkiye’de Mali Afların Tarihsel Süreci

Vergi Hukuku tarihsel olarak incelendiğinde, 1906 yılında yol vergisi nedeniyle doğan cezaların “İradei Seniye” ile kaldırılması vergi affına yönelik yapılan ilk düzenleme olarak saptanabilmektedir. Bu tarihten itibaren “Türk Vergi Sisteminde” afların kurumsal bir hale geldiği söylenebilir. Vergi affı sorunu kronik bir hal almasına rağmen afların genel ilkeleri bağlamında bir çalışma yapılmamıştır. Kanun koyucular günün getirdiği gereklilikler çerçevesinde af çıkartmaya devam etmiştir (Dönmez, 1992: 12-13; Savaşan, 2006: 52; Kargı 2011: 104; Yayman, 2020: 329).

Cumhuriyet tarihinde ilk mali af 17 Mayıs 1924 yılında “Umum-i Af Kanunu” ile son mali af ise 12 Mart 2023 yılında yayınlanan “7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile gerçekleşmiştir. 1923-2009 yıllarını kapsayarak vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini inceleyen Kargı (2011: 112-113) çalışmasını af kanunlarının uzun vadede vergi gelirlerini artırmada çok da başarılı olmadığı belirterek sonuçlandırmıştır. Çalışmaya göre, 86 yılda 30 defa çıkartılan af kanunları neticesinde vergi geliri değişim oranı ortalaması %32,12 iken %30,10 olan gayrı safi milli hâsıla değişim oranı ortalamasıyla vergi gelirlerinde sadece %2,02 oranında bir artış sağladığı belirtilmiştir.

Ülkemizde 1980 tarihinden itibaren artan mali aflar neticesinde; vergi mükelleflerinin afların sürekli olacağına dair inancı artmakta, bu durum vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen vergi mükelleflerini cezalandırıp ödemeyenleri de ödüllendiriyormuş gibi düşündürmekte ve mükelleflerin vergi ödemelerini negatif yönde etkilemektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 424). Eklerde yer alan Tablo 15’te Cumhuriyet tarihinden itibaren günümüze kadar mali aflar kapsamında çıkarılan kanunlar listelenmiştir. Bu tablodan yola çıkılarak oluşturulan Tablo 3.16’ya göre, Cumhuriyetin ilanından itibaren geçen yüzyılda toplam 40 adet mali af çıkarılmıştır. Kabaca hesap yapılacak olursa 100 yılın (100/40) her 2,5 yılında bir mali af çıkarıldığı söylenebilir. Ancak bu 40 adet mali affın 7’si 1924-1960 yılları arasında yani 36 yılda yapılan mali aflardır. 1960-1980 arası dönemde 9,

1980-2000 arası dönemde ise 10 af, yani 40 yıllık dönemde 19 af kanunu çıkarılırken 2000-2023 yılları arasında yani 23 yılda 14 mali af çıkarılmıştır. 2000-2023 yılları arasında çıkarılan 14 mali affın 10'unun son 14 yılda yapıldığı temel alınır, artık her yıl bir mali af beklemek ne yazık ki çok da yanlış sayılmaz. Çünkü 2011 yılından itibaren 2012, 2015 ve 2022 yılları haricinde yılda bir mali af çıkarılmıştır.

Tablo 3.16 Cumhuriyet Tarihinden İtibaren Çıkarılan Mali Afların Analizi (1924-2023)

Kaynak: Eklerde yer alan tablo 15'ten elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

DÖNEM	AF SAYISI
1924-1939 (16 yıl)	5
1940-1959 (20 yıl)	2
1960-1979 (20 yıl)	9
1980-1999 (20 yıl)	10
2000-2009 (10 yıl)	4
2010-2023 (14 yıl)	10

Tablo 3.17'de 2006-2023 yılları arasında çıkarılan af kanunlarının yine aynı yıllarda yapılan seçimlerle ilişkisi incelenmiştir. Buna göre 2020 ve 2021 yıllarında çıkarılan 7256 ve 7326 sayılı Af Kanunu dışında kalan tüm af kanunlarının seçimler ile ilişkili olduğu söylenebilir. Af kanunlarının büyük bir çoğunluğunun seçim tarihlerinin hemen öncesinde veya 2014 ve 2017 yıllarında olduğu gibi seçimlerin hemen sonrasında çıkarıldığı görülmektedir. Bu bağlamda hükümetin, afların siyasi amaçlarında da açıklandığı üzere oy beklentisi nedeniyle af kanunu çıkardığı sonucuna ulaşılmaktadır. 2020 ve 2021 yıllarında çıkarılan af kanunlarının ise sosyal amaçlardan yani covid-19 virüsü nedeniyle yaşanan pandemi döneminin ekonomiye etkisinden dolayı çıkarıldığı söylenebilir.

Tablo 3.17 Mali Afların Seçimler İle İlişkisi

Kaynak: Resmi Gazete, YSK ve eklerde yer alan tablo 15'den elde edilen verilerle düzenlenmiştir¹⁵.

2006-2023 YILLARI ARASINDA YAPILAN SEÇİMLER VE MALİ AFLAR		
Yıllar	Seçimler	Mali aflar
2006	-	-
2007	22.07.2007 - Milletvekili Genel Seçimi	-
	28.08.2007 - Cumhurbaşkanlığı Seçimi (Meclis tarafından yapılan son seçim)	
	21.10.2007 - Anayasa Değişikliği Referandumu	

¹⁵ Resmi Gazete ve Yüksek Seçim Kurulu (YSK)

<https://www.resmigazete.gov.tr> ve <https://www.ysk.gov.tr/tr/secim-arsivi/2612> (erişim tarihi: 24.05.2024).

2008	-	22.11.2008 - 5811 Sayılı Kanun (Varlık Barışı)
2009	29.03.2009 - Mahalli İdareler Genel Seçimleri	-
2010	12.09.2010 - Anayasa Değişikliği Referandumu	-
2011	12.06.2011 - Milletvekili Genel Seçimi	25.02.2011 - 6111 Sayılı Kanun
2012	-	-
2013	-	29.05.2013 - 6486 Sayılı Kanun (Varlık Barışı)
2014	30.03.2014 - Mahalli İdareler Genel Seçimleri	10.09.2014 - 6552 Sayılı Kanun
	10.08.2014 - Cumhurbaşkanlığı Seçimi	
2015	07.06.2015 - Milletvekili Genel Seçimi	-
	01.11.2015 - Milletvekili Genel Seçimi	
2016	-	19.08.2016 - 6736 Sayılı Kanun
2017	16.04.2017 - Anayasa Değişikliği Referandumu	27.05.2017 - 7020 Sayılı Kanun
2018	24.06.2018 - Milletvekili Genel Seçimi	18.05.2018- 7143 Sayılı Kanun
	24.06.2018 - Cumhurbaşkanlığı Seçimi	
2019	31.03.2019 - Mahalli İdareler Genel Seçimleri	19.07.2019 - 7186 Sayılı Kanun (Varlık Barışı)
2020	-	17.11.2020 - 7256 Sayılı Kanun
2021	-	09.06.2021 - 7326 Sayılı Kanun
2022	-	-
2023	14.05.2023 - Milletvekili Genel Seçimi	12.03.2023 - 7440 Sayılı Kanun
	28.05.2023 - Cumhurbaşkanlığı Seçimi	

3.3.2. Mali Af Yıllarında Tahakkuk Ve Tahsilat Analizleri

3.3.2.1. Kamu Gelirlerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı

Mali af kanunları çıkarıldığı zaman devlet, vergilerle birlikte sigorta primleri ve cezalar gibi bir takım kamu alacaklarından vazgeçmektedir. Çıkarılan afların gelirler üzerinde nasıl bir etki bıraktığını analiz edebilmek için tahakkuk ve tahsil edilen tutarlar, aralarındaki fark ve değişim oranları önem arz etmektedir. Tahakkuk, hesaplanıp muhatabına bildirilen, ödeme aşamasındaki gelirlerin tutarı iken tahsil, ödemesi gerçekleşen gelirin tutarını ifade etmektedir.

Tablo 3.18 Mali Af Yıllarında Kamu Gelirlerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/BİN TL)**Kaynak:** Muhasebat, GİB ve eklerde yer alan tablo 15'ten elde edilen verilerle oluşturulmuştur¹⁶.

Yıllar	Af Tarihi Ve Kanun Maddesi	Tahakkuk Edilen Tutar	Tahsil Edilen Tutar	FARK (Tahsil Edilemeyen Tutar)	Tahsilat/ Tahakkuk
2006		216.490.639	173.483.430	43.007.209	80,13
2007		242.195.713	190.359.773	51.835.940	78,60
2008	22.11.2008 - 5811	273.725.630	209.598.472	64.127.158	76,57
2009		291.346.678	215.458.341	75.888.337	73,95
2010		355.408.614	254.277.435	101.131.179	71,55
2011	25.02.2011 - 6111	428.432.578	296.823.602	131.608.976	69,28
2012		511.164.085	332.474.895	178.689.190	65,04
2013	29.05.2013 - 6486	591.371.380	389.681.985	201.689.395	65,89
2014	10.09.2014 - 6552	660.638.154	425.382.787	235.255.367	64,39
2015		764.440.499	482.779.900	281.660.599	63,15
2016	19.08.2016 - 6736	934.387.801	554.139.502	380.248.299	59,31
2017	27.05.2017 - 7020	1.065.015.433	630.489.857	434.525.576	59,20
2018	18.05.2018 - 7143	1.310.838.783	757.996.435	552.842.348	57,83
2019	19.07.2019 - 7186	1.521.443.886	875.279.586	646.164.300	57,53
2020	17.11.2020 - 7256	1.788.397.772	1.028.445.527	759.952.245	57,51
2021	09.06.2021 - 7326	2.443.429.719	1.402.038.111	1.041.391.608	57,38
2022		4.330.561.839	2.800.087.704	1.530.474.135	64,66
2023	12.03.2023 - 7440	7.605.710.315	5.210.487.868	2.395.222.447	68,51

Tablo 3.18, 2006-2023 yıllarındaki kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat tutarları ile aralarındaki farkı ve tahsilatın tahakkuka oranlarını açıklamaktadır. Tahsilatın tahakkuka oranı ise, devletin elde etmesi gereken gelirin yüzde kaçını tahsil ettiğini göstermektedir. Bu bağlamda hükümet, bu orana göre en fazla geliri %80,13 oranıyla 2006 yılında, en düşük geliri ise %57,38 oranla 2021 yılında elde etmiştir. Yani 2021 yılında hükümet elde etmesi gereken gelirin neredeyse yarısını almaktan vazgeçmiş ve/veya alamamıştır. Bu çok yüksek bir orandır. Neticede kamu harcamalarını finanse edebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Ve bu geliri elde edemediği zaman hükümetler mecburen iç ve/veya dış borçlanmaya başvurmaktadır. Bu durum ise gerek maliye politikasının etkinliği, gerekse borçlanma maliyetinin gelecek yıllarda yaşatacağı iktisadi ve toplumsal etkileri açısından istenmeyen bir sonuçtur. Bu oran incelendiğinde 2013 yılındaki %0,85'lik bir artış dışında 2006-2021

¹⁶Burada önemle belirtilmesi gereken bir nokta vardır. Şöyle ki, GİB'de yer alan tahsilat tutarları ile Muhasebat'ta belirtilen tahsilat tutarları birbirlerinden farklıdır. Çalışmada öncelik Merkezi Yönetim Bütçelerinin tamamının ayrı ayrı yer aldığı Muhasebat'taki verilere verilmiş ancak Muhasebat'ta tahakkuk tutarları bulunamadığı için GİB'e başvurulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Tahakkuk Rakamları

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm (erişim tarihleri: 24.05.2024).

Hazine Ve Maliye Bakanlığı (Muhasebat) Tahsilat Rakamları

<https://muhasibat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (erişim tarihleri: 24.05.2024).

yıllarında sürekli bir düşüş yaşanmıştır. Buna göre 2008 yılından itibaren çıkarılan mali afların, kamu gelirlerinin tahsilatında artışı negatif etki yarattığı söylenebilir. Nitekim en düşük oranın yaşandığı 2021 yılında bile 7326 sayılı Kanun çıkarılmıştır. Ancak %64,66 ile oranın arttığı 2022 yılında herhangi bir af kanunu çıkarılmamıştır. 2023 yılında ise bu oran biraz daha yükselerek %68,51'i bulsa da çıkarılan 7440 sayılı af yasasının artış etkisi yaklaşık %4 civarındadır. Hâlbuki 2016-2021 yılları arasında 6 yılda çıkarılan 6 af kanunundan sonra 2022 yılındaki oran önceki yıla göre %7'den fazla olup yıllardır düşüşte olan oranın affın çıkmadığı yıl artışa geçmesi çok dikkat çekicidir. 2023 yılında hükümet, 7 trilyon 605 milyar olan kamu alacağının 5 trilyon 610 milyarını tahsil etmiştir. Ayrıca 2 trilyon 395 milyar TL olan kamu alacağını da tahsil etmekten vazgeçmiş ve/veya tahsil edememiştir.

3.3.2.2. Vergi Gelirlerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı

Tablo 3.19 Mali Af Yıllarında Vergi Gelirlerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/BİN TL)

Kaynak: Muhasebat, GİB ve eklerde yer alan tablo 15'den elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Af Tarihi Ve Kanun Maddesi	Tahakkuk	Tahsilat	Fark	Tahsilat/ Tahakkuk
2006		164.101.909	137.480.292	26.621.617	83,78
2007		187.768.858	152.835.111	34.933.747	81,40
2008	22.11.2008 – 5811	211.887.601	168.108.960	43.778.641	79,34
2009		224.504.298	172.440.423	52.063.875	76,81
2010		273.471.884	210.560.388	62.911.496	77,00
2011	25.02.2011 – 6111	332.491.753	253.809.179	78.682.574	76,34
2012		366.963.795	278.780.848	88.182.947	75,97
2013	29.05.2013 – 6486	423.438.661	326.169.164	97.269.497	77,03
2014	10.09.2014 – 6552	471.415.754	352.514.457	118.901.297	74,78
2015		549.259.835	407.818.455	141.441.380	74,25
2016	19.08.2016 – 6736	652.160.685	459.001.741	193.158.944	70,38
2017	27.05.2017 – 7020	760.632.703	536.617.206	224.015.497	70,55
2018	18.05.2018 – 7143	906.541.843	621.536.356	285.005.487	68,56
2019	19.07.2019 – 7186	1.012.025.559	673.859.718	338.165.841	66,59
2020	17.11.2020 – 7256	1.227.237.184	833.250.502	393.986.682	67,90
2021	09.06.2021 – 7326	1.728.924.366	1.164.988.132	563.936.234	67,38
2022		3.251.512.494	2.353.437.651	898.074.843	72,38
2023	12.03.2023 – 7440	6.003.480.139	4.500.865.586	1.502.614.553	74,97

Tablo 3.19'da yer alan vergi gelirleri açısından tahsilatın tahakkuka oranı incelendiğinde, kamu gelirlerindeki sonuçlarla aynı etkilere sahip olması şaşırtıcı değildir. Kaldı ki en büyük kamu gelirin vergiler olması bu sonuçları kaçınılmaz kılmıştır. 2006 yılındaki %83,78 ile bu oran en yüksek paya sahipken 2013 yılındaki %1,06'lık artış göz ardı edildiğinde sürekli bir düşüşün olduğu ve 2019 yılında %66,59 ile bu düşüşün son bulduğu

görülmektedir. 2020 yılında %67,90'a çıksa da 2021 yılında %67,38 ile tekrar düşüşe geçmiştir. Ancak mali affın olmadığı 2022 yılında küçük bir sıçrama ile %72,38'e çıkmış 2023 yılında ise yükselişi koruyarak af kanununa rağmen %74,97 şeklinde gerçekleşmiştir. 2023 yılında hükümet 6 trilyon 3 milyar TL olan vergi alacağının 4 trilyon 500 milyar TL'sini tahsil etmiş fakat 1 trilyon 502 milyar TL'sini ise elde edememiş ve/veya etmemiştir.

3.3.2.3. Gelir Vergilerinin Analizi

Tablo 3.20 Mali Af Yıllarında Gelir Vergisinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/BİN TL)

Kaynak: Muhasebat, GİB ve eklerde yer alan tablo 15'den elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Af Tarihi Ve Kanun Maddesi	Tahakkuk	Tahsilat	Fark	Tahsilat/ Tahakkuk
2006		36.194.424	28.982.977	7.211.447	80,08
2007		43.433.927	34.447.311	8.986.616	79,31
2008	22.11.2008 – 5811	51.135.904	38.029.985	13.105.919	74,37
2009		54.079.942	38.445.864	15.634.078	71,09
2010		59.602.429	40.392.222	19.210.207	67,77
2011	25.02.2011 – 6111	71.603.112	48.807.078	22.796.034	68,16
2012		82.285.434	56.493.510	25.791.924	68,66
2013	29.05.2013 – 6486	93.185.291	63.760.750	29.424.541	68,42
2014	10.09.2014 – 6552	109.388.403	73.901.525	35.486.878	67,56
2015		127.590.572	85.755.807	41.834.765	67,21
2016	19.08.2016 – 6736	153.114.849	96.604.804	56.510.045	63,09
2017	27.05.2017 – 7020	176.403.552	112.400.679	64.002.873	63,72
2018	18.05.2018 – 7143	215.082.965	138.992.395	76.090.570	64,62
2019	19.07.2019 – 7186	254.377.881	162.704.018	91.673.863	63,96
2020	17.11.2020 – 7256	263.221.448	158.841.637	104.379.811	60,35
2021	09.06.2021 – 7326	354.946.843	219.655.839	135.291.004	61,88
2022		450.703.673	356.464.374	94.239.299	79,09
2023	12.03.2023 – 7440	829.616.281	694.014.282	135.601.999	83,65

Vergi türleri açısından tahakkuk-tahsilat oranları analiz edildiğinde doğrudan vergilerin birbirlerine yakın oranlarda olduğu tablo 3.20 ve tablo 3.21 ile belirtilmiştir. Buna göre 2007 yılı haricinde gelir vergisine nazaran daima yüksek orana sahip olan kurumlar vergisinin tahsilatı gelir vergisinin tahsilatından daha başarılıdır. Gelir vergisi, %60,35 ile 2020 yılında en düşük orana sahipken %83,65 ile en yüksek orana 2023 yılında ulaşmıştır. Her iki yılda da mali af kanunu çıkarılmıştır. Genel olarak %80,08 ile ikinci en yüksek seviyeyi 2006 yılında gerçekleştirmiş olsa da 2022 yılına kadar yükselişe pek geçememiştir. Kurumlar vergisi ise 2022 yılında en yüksek oran olan %85,37'ye sahipken 2016 yılında %65,58 ile en düşük tahsilat oranını gerçekleştirmiştir. Aflardan bağımsız olarak düzensiz bir

seyir izlese de 2019 yılından itibaren yükselişe geçmiştir. Hükümet 2023 yılında 135 milyar TL gelir vergisi ile 143 milyar TL kurumlar vergisini tahsil etmemiş ve/veya edememiştir.

Tablo 3.21 Mali Af Yıllarında Kurumlar Vergisinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/BİN TL)

Kaynak: Muhasebat, GİB ve eklerde yer alan tablo 15'den elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Af Tarihi Ve Kanun Maddesi	Tahakkuk	Tahsilat	Fark	Tahsilat/ Tahakkuk
2006		13.749.462	11.157.710	2.591.752	81,15
2007		17.746.745	13.750.876	3.995.869	77,48
2008	22.11.2008 – 5811	21.131.424	16.905.045	4.226.379	80,00
2009		24.458.384	18.022.830	6.435.554	73,69
2010		28.830.870	20.924.891	7.905.979	72,58
2011	25.02.2011 – 6111	37.512.911	26.992.793	10.520.118	71,96
2012		38.316.621	29.017.423	9.299.198	75,73
2013	29.05.2013 – 6486	37.915.994	28.987.758	8.928.236	76,45
2014	10.09.2014 – 6552	43.419.503	32.305.111	11.114.392	74,40
2015		46.638.996	33.388.149	13.250.847	71,59
2016	19.08.2016 – 6736	65.525.767	42.969.665	22.556.102	65,58
2017	27.05.2017 – 7020	75.996.685	52.905.747	23.090.938	69,62
2018	18.05.2018 – 7143	107.177.192	78.673.314	28.503.878	73,40
2019	19.07.2019 – 7186	111.747.053	78.828.983	32.918.070	70,54
2020	17.11.2020 – 7256	145.477.498	105.056.671	40.420.827	72,22
2021	09.06.2021 – 7326	238.261.495	177.972.747	60.288.748	74,70
2022		594.437.411	507.453.785	86.983.626	85,37
2023	12.03.2023 – 7440	929.917.607	786.313.528	143.604.079	84,56

3.3.2.4. Tüketim Vergilerinin Analizi

Tablo 3.22 Mali Af Yıllarında KDV Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/BİN TL)

Kaynak: Muhasebat, GİB ve eklerde yer alan tablo 15'den elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Af Tarihi Ve Kanun Maddesi	Tahakkuk	Tahsilat	Fark	Tahsilat/ Tahakkuk
2006		29.101.883	15.911.290	13.190.593	54,67
2007		33.729.220	16.793.065	16.936.155	49,79
2008	22.11.2008 – 5811	36.926.166	16.804.601	20.121.565	45,51
2009		42.430.269	20.852.820	21.577.449	49,15
2010		51.677.366	26.325.142	25.352.224	50,94
2011	25.02.2011 – 6111	64.249.595	29.956.675	34.292.920	46,63
2012		70.461.816	31.572.064	38.889.752	44,81
2013	29.05.2013 – 6486	81.830.696	37.995.279	43.835.417	46,43
2014	10.09.2014 – 6552	92.593.342	38.121.444	54.471.898	41,17
2015		111.424.526	46.424.495	65.000.031	41,66
2016	19.08.2016 – 6736	141.714.179	53.986.875	87.727.304	38,10
2017	27.05.2017 – 7020	163.327.452	55.583.786	107.743.666	34,03

2018	18.05.2018 – 7143	201.887.497	56.354.426	145.533.071	27,91
2019	19.07.2019 – 7186	227.223.186	55.457.564	171.765.622	24,41
2020	17.11.2020 – 7256	271.006.950	71.555.070	199.451.880	26,40
2021	09.06.2021 – 7326	410.776.725	123.457.621	287.319.104	30,05
2022		688.602.380	175.143.454	513.458.926	25,43
2023	12.03.2023 – 7440	1.402.635.374	505.465.589	897.169.785	36,04

Tahsilatın tahakkuka oranını tüketim vergileri temelinde incelediğinde ise tablo 3.22 ve tablo 3.23'te görüldüğü üzere sonuçlar dikkat çekicidir. Gelir vergilerinde görülen tahakkuk-tahsilat uyumu tüketim vergilerinde bozulmuştur. Çünkü temel vergi türleri içinde en yüksek orana %90'larla ÖTV sahipken zaman zaman %20'lere kadar düşen KDV, tahsilatın tahakkuka oranında çok gerilerde yer almaktadır. Bunun nedeni ise ÖTV dört temel kalemden yer alırken KDV'nin çok daha genel kapsamlı olması olabilir. KDV'nin genel kapsamlı oluşu takibini zorlaştırdığından gerek kayıt dışı ekonominin etkisi gerekse vergi kaçakçılığının en yoğun yaşandığı vergi türü olarak tahsilatının en az gerçekleştiği vergi türü şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda en düşük KDV tahakkuk-tahsilat oranı 2019 yılında %24,41 iken en yüksek KDV oranına ise %54,67 ile 2006 yılında rastlanmaktadır. Buradan hareketle hükümet KDV tahsilatının bazen yarısını zaman zaman da neredeyse çeyreğini ancak tahsil edebilmiştir. Bu noktada devletin iktidar gücü sorgulanmalıdır. 2023 yılında ise bu oran %36,04 olarak gerçekleşmiştir. 2013, 2020, 2021 ve 2023 yıllarında çıkarılan mali aflar haricinde KDV tahsilat oranı her mali af yılında düşmüştür. Buradan yola çıkarak mali afların vergi tahsilatında beklenildiği gibi bir etki yaratmadığı yani aflara yönelik yapılan olumlu görüşlerde yer aldığı şeklinde kısa vadede gelirleri artırmadığı ve vergi kaçakçılığına beklenildiği ölçüde etki etmediği söylenilebilir. Sonuçta oranları incelediğimizde aflardan bağımsız olarak düzensiz bir seyir izlediği görülmektedir. 2023 yılında hükümet, 1 trilyon 402 milyar TL KDV alacağından sadece 505 milyar TL gelir tahsil etmiş 897 milyar TL'sini tahsil edememiş veya tahsilinden çıkardığı af kanunu nedeniyle vazgeçmiştir. ÖTV'nin tahsilat-tahakkuk oranını incelediğinde ise 2017, 2020 ve 2023 yılları haricinde her af yılında oranın düştüğü gözlemlenmektedir. Bu bağlamda hükümet, en yüksek gelir elde ettiği ÖTV gelirlerinden çıkardığı af kanunları nedeniyle büyük miktarda gelir kaybetmektedir. Sadece bu oran dikkate alındığında hükümetin çıkardığı aflarla bilinçli olarak vergi gelirinden vazgeçtiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Fakat bu bilinçli bir tercih vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin psikolojisi negatif etkilenmekte devlete olan güvenin zedelenmesi ile birlikte vergiye gönüllü uyum da büyük ölçüde zarar görebilmektedir. Vergilemede adalet ilkesinin de büyük oranda zedelendiği dikkat çekmektedir. ÖTV tahsilat-tahakkuk oranları içinde en yüksek oranın %98,07 ile 2006 yılında gerçekleştiği en düşük oranın ise bir af yılı olan 2019'da %89,58 olduğu görülmektedir. 2023

yılında ise bu oran %96,37 olarak gerçekleşmiştir. Hükümet 2023 yılında 963 milyar TL olan ÖTV alacağının 928 milyar TL'sini tahsil etmiş 34 milyar TL'sini ise almaktan vazgeçmiş ve/veya alamamıştır.

Tablo 3.23 Mali Af Yıllarında ÖTV Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/BİN TL)

Kaynak: Muhasebat, GİB ve eklerde yer alan tablo 15'den elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Af Tarihi Ve Kanun Maddesi	Tahakkuk	Tahsilat	FARK	Tahsilat/ Tahakkuk
2006		37.652.425	36.926.175	726.250	98,07
2007		40.168.683	39.110.505	1.058.178	97,37
2008	22.11.2008 – 5811	43.143.916	41.831.723	1.312.193	96,96
2009		45.165.420	43.619.794	1.545.626	96,58
2010		60.141.800	57.285.121	2.856.679	95,25
2011	25.02.2011 – 6111	67.530.262	64.188.786	3.341.476	95,05
2012		75.492.612	71.705.544	3.787.068	94,98
2013	29.05.2013 – 6486	90.003.203	85.461.561	4.541.642	94,95
2014	10.09.2014 – 6552	96.730.208	91.095.043	5.635.165	94,17
2015		112.975.029	105.922.766	7.052.263	93,76
2016	19.08.2016 – 6736	130.102.951	120.401.507	9.701.444	92,54
2017	27.05.2017 – 7020	149.389.186	138.339.229	11.049.957	92,60
2018	18.05.2018 – 7143	147.522.806	133.906.012	13.616.794	90,77
2019	19.07.2019 – 7186	164.240.055	147.134.147	17.105.908	89,58
2020	17.11.2020 – 7256	226.208.055	207.283.203	18.924.852	91,63
2021	09.06.2021 – 7326	226.706.786	205.392.397	21.314.389	90,60
2022		444.900.191	419.791.175	25.109.016	94,36
2023	12.03.2023 – 7440	963.144.974	928.194.803	34.950.171	96,37

3.3.2.5. Servet Vergilerinin Analizi

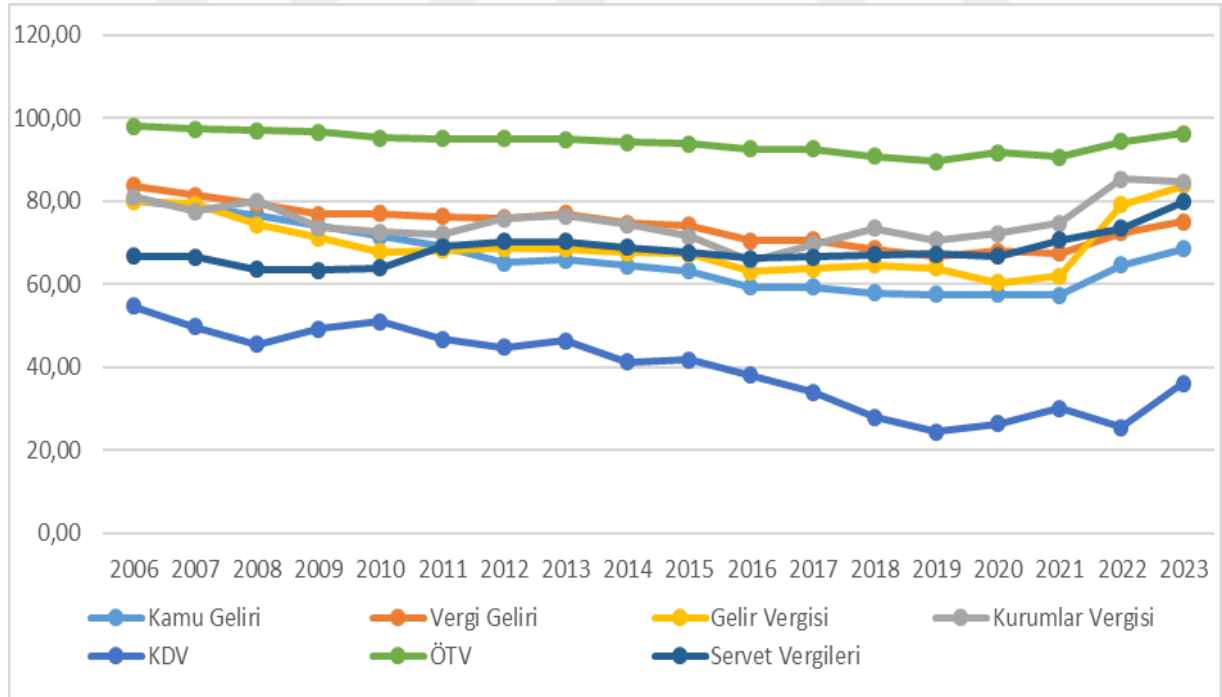
Vergi aflarının servet vergileri temelinde tahsilatın tahakkuka oranı incelediğinde, zaman zaman gelir vergisi oranlarını geçerek üçüncülüğe yükselse bile genellikle KDV'den sonra en düşük tahsilatın yapıldığı vergiler olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Tablo 3.24'de belirtildiği üzere 2006-2023 yıllarında en düşük tahsilat oranı 2009 yılında %63,27 olarak gerçekleşirken en yüksek oran ise 2023 yılında %79,85 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca 2023 yılında 93 milyar TL olan vergi tahakkukunun 74 milyar TL'sini tahsil etmiş 18 milyar TL'sini ise tahsil edememiş ve/veya af kanunu sonucunda tahsilatından vazgeçmiştir. Bu noktada 2023 yılında çıkarılan af kanunuyla kısa vadede servet vergilerinden elde edilen %6,31'lik bir gelir ile vergi affının etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 3.24 Mali Af Yıllarında Servet Vergilerinin Tahakkuk Ve Tahsilatı (2006-2023/BİN TL)

Kaynak: Muhasebat, GİB ve tablo 3.32'den elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Af Tarihi Ve Kanun Maddesi	Tahakkuk	Tahsilat	Fark	Tahsilat/ Tahakkuk
2006		4.668.079	3.117.182	1.550.897	66,78
2007		5.471.455	3.645.438	1.826.017	66,63
2008	22.11.2008 – 5811	6.437.142	4.088.064	2.349.078	63,51
2009		7.371.276	4.663.977	2.707.299	63,27
2010		8.216.948	5.248.607	2.968.341	63,88
2011	25.02.2011 – 6111	9.060.013	6.257.008	2.803.005	69,06
2012		9.971.525	7.009.128	2.962.397	70,29
2013	29.05.2013 – 6486	10.938.292	7.693.098	3.245.194	70,33
2014	10.09.2014 – 6552	11.935.685	8.215.085	3.720.600	68,83
2015		13.868.869	9.383.950	4.484.919	67,66
2016	19.08.2016 – 6736	16.020.954	10.605.831	5.415.123	66,20
2017	27.05.2017 – 7020	17.364.411	11.542.537	5.821.874	66,47
2018	18.05.2018 – 7143	20.506.195	13.765.622	6.740.573	67,13
2019	19.07.2019 – 7186	23.194.724	15.606.727	7.587.997	67,29
2020	17.11.2020 – 7256	25.909.348	17.280.815	8.628.533	66,70
2021	09.06.2021 – 7326	29.927.237	21.114.605	8.812.632	70,55
2022		36.105.112	26.553.216	9.551.896	73,54
2023	12.03.2023 – 7440	93.374.121	74.562.297	18.811.824	79,85

3.3.2.6. Tahakkuk Ve Tahsilatların Genel Analizi



Grafik 3.4 Mali Af Yıllarında Kamu Ve Vergi Gelirlerinin Tahsilat/Tahakkuk Oranları (2006-2023)

Kaynak: Tablo 3.18 ile 3.24 arasında yer alan tablolardan elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Grafik 3.4’te kamu ve vergi gelirleri ile vergi türlerinin tahsilatlarının tahakkuka oranları şekil üzerinde gösterilmiştir. Bu bağlamda en başarılı vergi tahsilatı ÖTV kapsamında

gerçekleşirken en başarısız vergi tahsilatı ise KDV için gerçekleşmiştir. Öyle ki KDV kapsamında gerçekleşen bu tahsilat oranı 2015 yılından itibaren her geçen yıl düşüşe geçmiş 2020-2021 ve 2023 yılları dışında sürekli bir düşüş söz konusudur. 2021 yılında KDV dışında tüm gelirlerin tahsilatında bir artış yaşanmıştır. Bu bağlamda 2021 yılındaki mali af kanununun kamu ve genel anlamda vergi gelirleri üzerinde pozitif bir etki yarattığı söylenebilir.

3.3.3. Mali Af Yıllarının Genel Analizi

Çalışmanın bu bölümünde, literatürde yer alan Öz ve Buyrukoğlu'nun (2008) vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde etkilerini analiz eden yöntemleri temel alınarak 2006-2023 yılları arasında çıkarılan mali aflar incelenmektedir. Bu bağlamda vergi tahakkuk ve tahsilatlarının değişim oranları analiz edilerek afların vergi gelirleri üzerindeki pozitif ve/veya negatif etkilerinin bulunması amaçlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi aflarının vergi gelirlerini artırıp artırmadığı ya da vergi gelirleri üzerinde etkili olup olmadığı incelenmektedir.

Tablo 3.25 Öz ve Buyrukoğlu'nun (2011: 8) vergi aflarını analiz etmek için kullandığı yöntem ve teknik temel alınarak oluşturulmuş ve tahsil edilmeyen/edilemeyen tutarların artış hızı da ilave bir ölçüt olarak eklenmiştir. 2006-2015 yılları içinde 2013 yılında yapılan af haricinde çıkarılan aflar, tahakkuk ve tahsilat değişim oranlarını düşürmüştür. Bu durum hem vergi tahakkukunun hem de vergi tahsilinin önceki yıla kıyasla daha az gerçekleştiği anlamına gelmektedir. Bu durum daha fazla vergi geliri elde etmek için af çıkaran hükümetin iktisadi ve mali amaçlarına pek de ulaşamadığını göstermektedir. Dolayısıyla bu verilerin ortaya çıkardığı sonuçlar, hükümetin af kanunu çıkarılmasındaki amacın mali ve iktisadi mi yoksa siyasi mi olduğu sorusunu doğurmaktadır. 2016-2023 yılları incelendiğinde ise 2017 yılında tahakkuk ve tahsilat değişim oranı arasındaki fark %0,28 olarak gerçekleşmiştir. Bu bağlamda en başarılı vergi affı 2017 yılında yapılan af olarak değerlendirilebilir. Ayrıca önceki yıla yani 2016 yılındaki affa kıyasla tahakkuk değişim oranı %2,10 azalsa da tahsilat değişim oranı %4,36 artmıştır. 2023 yılında çıkarılan af kanununda ise tahakkuk ve tahsilat değişim oranı arasındaki fark %6,61 olarak gerçekleşmiştir. Bu bağlamda en başarısız vergi affı olarak değerlendirilebilir. Önceki yıla yani 2022 yılına kıyasla tahakkuk değişim oranı %3,43 ve tahsilat değişim oranı ise %10,77 azalmıştır. Böylece çalışmanın şekli mali afların vergi gelirlerine olan etkisinden ne yazık ki hangi affın daha başarılı olduğu yönünde evrimleşmiştir. Bunun nedeni ise mali afların artık her yıl çıkarılmasıdır.

Tablo 3.25 Mali Af Yıllarında Vergi Gelirleri Artış Hızı Analizi (2006-2023)

Kaynak: Tablo 3.19 ve eklerde yer alan tablo 15'ten elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Af Tarihi Ve Kanun Madde Sayısı	Vergi Tahakkuku Değişim Oranı (%)	Vergi Tahsilatı Değişim Oranı (%)	Tahsil Edilemeyen Tutarın Değişim Oranı (%)
2006		-	-	-
2007		14,42	11,17	31,22
2008	22.11.2008 – 5811	12,84	9,99	25,32
2009		5,95	2,58	18,93
2010		21,81	22,11	20,84
2011	25.02.2011 – 6111	21,58	20,54	25,07
2012		10,37	9,84	12,07
2013	29.05.2013 – 6486	15,39	17,00	10,30
2014	10.09.2014 – 6552	11,33	8,08	22,24
2015		16,51	15,69	18,96
2016	19.08.2016 – 6736	18,73	12,55	36,56
2017	27.05.2017 – 7020	16,63	16,91	15,97
2018	18.05.2018 – 7143	19,18	15,82	27,23
2019	19.07.2019 – 7186	11,64	8,42	18,65
2020	17.11.2020 – 7256	21,27	23,65	16,51
2021	9.06.2021 – 7326	40,88	39,81	43,14
2022		88,07	102,01	59,25
2023	12.03.2023 – 7440	84,64	91,25	67,32

SONUÇ

Devletin en önemli finansman kaynağı, kamu gelirleri içinde büyük paya sahip olan vergilerdir. Vergi borcu henüz doğmadan, verginin tahsilinden vazgeçilmesiyle gerçekleşen vergi harcamaları ve vergi borcu doğduktan sonra, verginin ödenmemesi ile ortaya çıkan vergi afları dolaylı transfer harcaması kapsamında oluşan bir kamu harcamasıdır. Vergi harcamaları, sosyal ve ekonomik amaçlı olarak muafiyet ve istisnalar gibi türlere sahip olan ve kanun maddeleri çerçevesinde vergi borcu henüz doğmadan, bazı sektör, bölge, faaliyet, kişi ve kurumları vergi sisteminin kısmen veya tamamen dışında bırakarak, hükümete gelir kaybı yaratan uygulamalardır. Vergi afları ise çoğu zaman kayıt dışı ekonomiyi önlemek ve bir takım siyasal amaçları gerçekleştirmek için, genellikle ceza kanunu kapsamında tahakkuk eden verginin tahsil edilememesinden dolayı vergi asli borcu ve bu borçtan doğan feri borçların bir kısmının veya tamamının tahsilinden vazgeçilmesiyle gerçekleşen uygulamalardır. Hükümet her iki uygulama ile en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirinden bilinçli bir şekilde vazgeçmektedir. Bu vazgeçiş de dolaylı transfer harcamaları kapsamında gerçekleşmektedir. Vazgeçilen vergilerin bütçede oluşturduğu açık ise ya ek vergilerle ya borçlanmayla ya da diğer alanlarda yapılan kamusal harcamaların kısıtlanmasıyla kapatılacaktır.

Yapılan analizlerin neticesinde ulaşılan sonuçları şu şekilde açıklamak mümkündür. Vergi harcamalarının genel analizi kapsamında vergi harcamaları tutarları kamu ve vergi gelirlerine, kamu harcaması ve GSYH verilerine oranlanarak vergi harcamalarının mevcut durumu analiz edilmiştir. Ayrıca bütçe açıklarının GSYH'ye oranlarına yer verilmiştir. 2017 yılından itibaren artışa geçen vergi harcamalarının 2021 yılında sıçrama yaparak arttığı ve 2023 yılında ise azaldığı görülmüştür. Ancak bu azalış 2020 yılı rakamlarından daha yüksektir. Özellikle 2020 yılından itibaren artan vergi harcamaları nedeniyle hükümet ortalama olarak elde edebileceği verginin üçte birinden fazla vergi gelirinden vazgeçmiştir. GSYH içinde vergi harcaması ile bütçe açıklarının oranları karşılaştırıldığında hükümetin yaptığı vergi harcamalarının yaklaşık yarısı hatta bazı yıllarda üçte biri kadarıyla oluşan bütçe açıkları tamamen kapatılabilmektedir.

Vergi harcamaları vergi türlerine göre analiz edildiğinde, hükümetin dolaylı vergilerde en çok KDV, doğrudan vergiler içinde de gelir vergisinden vazgeçtiği görülmektedir. Gelir vergi kapsamında yapılan vergi harcamalarının büyük bir bölümünü emek kesimine yöneliktir. Buna karşın kurumlar vergisi kapsamında yapılan vergi harcamaları ise sermaye

kesimlerine destek niteliğindedir. Dolaylı vergiler açısından bakıldığında KDV ve ÖTV kapsamında yapılan vergi harcamalarının büyük bir bölümünün sermaye kesimlerinin kullandığı mal ve hizmetlere yönelik olduğu vurgulanmalıdır. Bu bağlamda vergi harcamalarının ne kadarının emek ne kadarının sermaye kesimi üzerinde yapıldığını detaylıca incelemek için fonksiyonel sınıflandırmaya göre yapılan vergi harcamaları analiz edilmiştir.

Amaçlarına göre yapılan vergi harcamaları, vergi raporlarında sekiz kaleme verilmiştir. Bu kalemlerin analizine göre en fazla vergi harcamaları iş gücü piyasaları ile iş dünyasının geliştirilmesi, yatırım ve tasarrufların artırılması için finans piyasalarına yönelik yapılmıştır. Altyapı, ulaşım ve enerji sektörüne yönelik harcamalar üçüncü sırada yer alırken, sağlık ve tarım sektörüne yönelik harcamalar bunu takip etmiştir. En az harcama paylarının ise ar-ge ve tasarım faaliyetleri ile eğitim, sanat ve spor alanında yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla hükümetin yaptığı vergi harcamaları çoğunlukla ekonomik amaçlıdır. Sosyal amaçlı harcamalar ise genel olarak vergi harcamalarının üçte biri kadardır. En fazla vergi harcaması iş gücü piyasalarına yönelik olarak emek kesimi için yapılmıştır. Ancak sekiz kalem içinde emek kesimine yönelik yapılan tek vergi harcaması kalemidir. En büyük paya sahip olan ikinci ve üçüncü sırada yer alan iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırım ve tasarrufların artırılması amacıyla yapılan harcamalar da finansal sermaye kesimine yöneliktir. Ar-Ge yenilik ve tasarım faaliyetleri adına yapılan harcamaların da sermayeye yönelik olduğu söylenebilir. Bunların dışında kalan eğitim, sağlık, tarım ve ulaşımaya yönelik yapılan vergi harcamaları ise hem sermaye hem de emek kesimine yöneliktir.

Cumhuriyetin ilanından itibaren geçen yüzyılda toplam 40 adet mali af çıkarılmıştır. Kabaca hesap yapılacak olursa 100 yılın (100/40) her 2,5 yılında bir mali af çıkarıldığı söylenebilir. Ancak bu 40 adet mali affın 7'si 1924-1960 yılları arasında yani 36 yılda yapılan mali aflardır. 1960-1980 arası dönemde 9, 1980-2000 arası dönemde ise 10 af, yani 40 yıllık dönemde 19 af kanunu çıkarılırken 2000-2023 yılları arasında yani 23 yılda 14 mali af çıkarılmıştır. 2000-2023 yılları arasında çıkarılan 14 mali affın 10'unun son 14 yılda yapıldığı temel alınırsa, artık her yıl bir mali af beklemek çok da yanlış sayılmaz. Çünkü 2011 yılından itibaren 2012, 2015 ve 2022 yılları haricinde yılda bir mali af çıkarılmıştır. Çıkarılan bu vergi aflarının tamamı sermaye kesimine yöneliktir. Kaldı ki emek kesiminin vergileri kaynakta kesildiği için vergiden kaçınmaları mümkün değildir. Bu bağlamda emek kesimine yönelik bir vergi affı beklenemez. Üstelik vergilerle birlikte mali af kapsamında vazgeçilen, işverenin işçinin ücretinden kesip de devlete ödemediği, işçi ve işveren payları dâhil prim ve fon ödemeleri gibi sosyal sigorta yükümlülükleri toplumda emek kesimi tarafından yüklenilen ödemelerdir.

Mali af yıllarında ve affın çıkmadığı yıllardaki tahakkuk eden vergi ile tahsil edilen vergiler karşılaştırılmış, vergi türleri, toplam vergi gelirleri ve kamu gelirleri bağlamında analiz edilmiştir. Genel olarak tahakkuka oranla en az tahsil edilen vergi türü KDV iken en fazla tahsil edilen vergi türü ise ÖTV'dir. KDV'nin bazı yıllarda dörtte biri kadarının tahsil edilebilmesi ise dikkat çeken bir bulgudur.

2016 yılından itibaren her yıl af çıkmış olması sağlıklı bir analizin önünü kapatmaktadır. 2006-2016 döneminde ise her iki yılda bir af çıktığı için sağlıklı bir değerlendirme yapılamamaktadır. Bu bağlamda vergi aflarının vergi gelirlerini artırdığını söylemek doğru bir yaklaşım değildir. Hatta son yıllarda sürekli af çıkması nedeniyle vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde olumlu veya olumsuz bir etki yaptığını söylemek de bu veriler ve yapılan analizler doğrultusunda hatalı olacaktır. Çünkü karşılaştırma yapmak her geçen yıl daha zor bir hâle gelmektedir. 2016-2023 yılları incelendiğinde ise 2017 yılında tahakkuk ve tahsilat değişim oranı arasındaki farkın diğer vergi aflarına kıyasla en az gerçekleştiği yıldır. Bu bağlamda en başarılı vergi affı olarak değerlendirilebilir. 2023 yılında çıkarılan af kanununda ise tahakkuk ve tahsilat değişim oranı arasındaki fark diğer yıllara göre yüksektir. Bu bağlamda en başarısız vergi affı olarak değerlendirilebilir. Böylece çalışmanın şekli mali afların vergi gelirlerine olan etkisinden ne yazık ki hangi affın daha başarılı olduğu yönünde evrimleşmiştir. Bunun nedeni ise mali afların artık her yıl çıkarılmasıdır.

Netice itibariyle, 2023 yılı dışında vergi harcamaları her yıl artmış ve son on yılda 2015 ve 2022 yılları haricinde her yıl af kanunu çıkarılmıştır. Ayrıca yine son 10 yılda (2022-2023 yılları hariç) kamu ve vergi tahsilatlarının tahakkuka oranları, genel olarak sürekli bir düşüş seyretmiştir. Bu düşüş ise hükümetin bu kadar çok ve yoğun bir şekilde vergi harcaması ve vergi affı uygulamalarına başvurmasının hem nedeni hem de sonucu olarak değerlendirilebilir. Yani hükümet gelirlerini tahsil edemedikçe af çıkarmış, vergi harcaması yapmış fakat harcama yapıp af çıkardıkça da gelirleri tahakkuka oranla azalmıştır. Bu uygulamalar ise çoğunlukla sermaye kesimine yönelik meydana gelmiştir. 6111 ve 6486 sayılı Af Kanunlarında olduğu gibi mali aflarla zaman zaman sigorta prim borçlarının silinmesi, asgari ücretliden gelir vergisinin kaldırılması ve ücretliler için asgari ücret istisnasının gelmesi emek kesimi lehine olsa da bunların dışında kalan vergi harcamalarının büyük bir bölümü ile vergi aflarının tamamı sermaye kesimine yöneliktir. Çünkü kurumlar vergisi toplumda sadece sermaye sınıfının ödediği bir vergidir. KDV ve ÖTV gibi vergileri toplumsal sınıfların tamamı ödese de bu ödeme hükümete değil vergi sorumlusuna karşı yapılmaktadır. KDV ve ÖTV gibi vergileri hükümete ödeyen vergi sorumluları da sermaye sınıfı kapsamında

değerlendirilmelidir. Özellikle KDV tahsilatları göz önüne alındığında, toplumsal sınıfların tamamı vergi sorumlusuna karşı KDV'yi öderken, vergi harcamalarında harcama kalemlerinin çokluğunda genellikle KDV ikinci sırayı alırken ve hükümetin en fazla gelir elde ettiği tüketim vergisi KDV iken, hükümetin neredeyse dörtte bir oranında KDV tahsilatı yapması dikkat çekicidir. Üstelik 2019 yılında ÖTV düzenlemesi kapsamında ve 2023 yılında KDV oranlarındaki artışla hem emek hem de sermaye kesimine yönelik vergi yükünün artması negatif bir durumdur. Bu bağlamda vergilerini özellikle KDV'ni zamanında ödeyen sermaye sınıfı ile mal ve/veya hizmet alımında vergisini ödeyen toplumsal sınıflara karşı büyük bir haksızlık söz konusu olup belli kesim sermaye sınıfı içinde büyük bir vergisel avantaj doğmaktadır.



KAYNAKÇA

- Ağdemir Z. ve Abukan D. (2020). “Vergi Harcaması Kavramının Kökeni Üzerine”. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 709-723.
- Ayrançöl, Z. Ve Tekdere, M. (2011). “Ana Hatlarıyla Vergi Afları”. *International Symposium Regional And Global Dynamics: Economic And Political Issues Of Turkey And Its Near Abroad*, 28-29 Nisan 2011, İzmir, 421- 441.
- Ayrançöl, Z. Ve Tekdere, M. (2013). “Potansiyel Etkileri Ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”, *EÜSBED*, 7(2): 250-270.
- Balkaya Akça, F. N. (2000). *Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları Ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Burtan Doğan, B., Yıldırım, H. ve Aydın, H. İ. (2013). “Türkiye’de Vergi Harcamaları Uygulaması ve Vergileme Adaletine Yansımaları Hakkında Bir Değerlendirme”. *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 21: 149-167.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum Ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2): 171-187.
- Çetinkaya Bilgin N. (2020). “Vergi Affı Uygulamalarının Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunulabilmesi Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması”. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 62: 207-222.
- Doğan, Z. Ve Besen, R. (2008). “Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellef Üzerindeki Etkileri”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1): 23-40.
- Dönmez, R. (1990). *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Edizdoğan, N. Ve Gümüş, E. (2013). “Vergi Afları Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 164: 99-119.
- Emektar, F. (2014). “Vergi Harcamaları Kavramı ve Türkiye’nin 2006-2014 Yılları Vergi Harcamaları”. *Vergi Dünyası*, 33(393): 1-20.
- Eriçok, R. E. (2019). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021”. *İstanbul İktisat Dergisi*, 69(2): 321-355.
- Ferhatoğlu, E. (2005). “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması Ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2): 77-93.

- Giray, F. (2002). “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1): 27-52.
- Güler, H. (2020). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi”. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(1): 256-273.
- Hiçyorulmaz E. Ve Akdoğan H. (2021). “Vergi Affına Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısı: Çorum İli Uygulaması”. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 12(3): 890-913.
- Karabacak, Y. (2012). “Türkiye’de Emek Kesiminin Kamu Bütçesi Karşısındaki Konumu: 2004-2010”. *Ekonomik Yaklaşım*, 23(82): 51-77.
- Karaer, M. (2020). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Uyumu Ve Adaletine Etkileri Üzerine Bir Araştırma”. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 7(62): 3628-3634.
- Kargı, V. (2011). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13): 101-115.
- Karagöz, K. (2022). “Vergi Afları Vergi Gelirlerini Artırıyor Mu? Türkiye İçin Müdahale Analizinden Bulgular”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8(1): 37-56.
- Kayalıdere, G. ve Mastar Özcan, P. (2012). “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye Ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1): 341-366.
- Keskin, E. Ve Mastar Özcan, P. (2021). “Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme”. *International Journal of Public Finance*, 6(1): 137-158.
- Kurt, S. “Vergi Aflarının Mükellef Üzerindeki Etkileri”. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1): 1-8.
- Mutluer, K., Öner, E. ve K., A. (2016). *Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Mcdonald, H. (2010). *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Nacar, B. Ve Karabacak, Y. (2016). “Türkiye’de Devlet Bütçesinin Sınıfsal Yapısı: Sosyal Ücret Kavramsallaştırması Temelinde Bir Analiz (2006-2014)”. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (34): 79-107.

- Öz, E. Ve Buyrukoğlu, S. (2011). “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 272: 12-14.
- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö. ve Kişioğlu, Ö. F. (2019). “Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, 176: 380-405.
- Öztürk, Z. (2011). *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi Ve Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Pehlivan, O. (2013). *Vergi Hukuku Genel İlkeler Ve Türk Vergi Sistemi*. Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Saraç, Ö. (2010). “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”. *Maliye Dergisi*, 159: 262-277.
- Saraçoğlu, F. ve Gümüş, Ö. (2017). “Vergi Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Kongresi (USAK’17)*, 20 – 22 Nisan 2017, İstanbul, 1362-1373.
- Savaşan, F. (2006). “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barış” Uygulama Sonuçları)”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1): 45-61.
- Şanver, C. (2018). “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları Ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2): 35-63.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi Ve Politikası*. Barış Arıkan Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, D. (2014). “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”. *TESAM Akademi Dergisi*, 1(2): 81-96.
- Şenyüz, D. (2021). “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak ‘Yenileme’”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(3): 1591-1621.
- Şeren G. Y. ve Dedebeğ, E. (2013). “Yeni Varlık Barışı”. *IAAOJ, Social Science*, 1(1): 3-23.
- Taşkın, Y. (2010). “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği Ve Gerekçeleri”. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2: 122-128.
- Yavan, S. (2018). “Türkiye’deki Vergi Afları: 2018 Yılı Vergi Affının İncelenmesi”. *Vergi Raporu Dergisi*, 0(228): 33-43.
- Yayman, D. (2020). “Vergi Affı Uygulamaları”. Gölen, Z. Vd. (Ed.). *İktisadi Ve İdari Bilimlerde Akademik Çalışmalar*. Ivpe Cetinje, Montero, 312-340.
- Yelman, E. (2017). “Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri Ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi”. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(15): 67-84.
- Yeniçeri, H. Ve Avcı, O. (2021). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı”. *Vizyoner Dergisi*, 12(29): 317-329.

Yılmaz, S. (2017). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1): 263-301.

İnternet Kaynakları

2024 Yılı Bütçe Gerekçesi (Bütçe Açığı / GSYH verileri)

<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/10/2024-Yili-Butce-Gerekcesi.pdf> (erişim tarihi: 27.07.2024).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> (erişim tarihi: 26.12.2023).

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT)

https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2022/07/Uzun_Vadeli_Strateji_ve_Sekizinci_Bes_Yillik_Kalkinma_Plani-2001-2005.pdf (erişim tarihi: 25.12.2023).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK)/Gayrı Safi Yurtiçi Hâsıla Verileri (GSYH)

<https://data.tuik.gov.tr/Search/Search?text=gayrisafi%20yurtici> (erişim tarihi: 11.03.2024).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)/Kamu Ve Vergi Tahakkukları

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm (erişim tarihi: 24.05.2024).

Muhasebat/Merkezi Yönetim Bütçe Verileri (Kamu Harcaması, Kamu Ve Vergi Tahsilatları)

<https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (erişim tarihi: 11.03.2024).

2019 ÖTV Düzenlemesi

https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/OTV_oranlari_16-9-2019.pdf (erişim tarihi: 10.07.2023).

Resmi Gazete

<https://www.resmigazete.gov.tr> (erişim tarihi: 15.05.2024)

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/> (erişim tarihi: 05.05.2024).

Türk Ceza Kanunu (TCK)

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (erişim tarihi: 30.04.2024).

Vergi Harcamaları Listeleri 2024

<https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/#1672663445481-a647300a-8ddf> (erişim tarihi: 30.12.2023).

Vergi Harcamaları Raporu 2007

<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>

(erişim tarihi: 16.01.2024).

Vergi Harcamaları Raporu 2016

<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>

(erişim tarihi: 16.01.2024).

Vergi Harcamaları Raporu 2017

<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>

(erişim tarihi: 16.01.2024).

Vergi Harcamaları Raporu 2018

<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>

(erişim tarihi: 16.01.2024).

Vergi Harcamaları Raporu 2020

<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim> (erişim tarihi: 25.05.2024).

Vergi Harcamaları Raporu 2021

<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim> (erişim tarihi: 25.05.2024).

Vergi Harcamaları Raporu 2022

<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim> (erişim tarihi: 25.05.2024).

Vergi Harcamaları Raporu 2023

<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim> (erişim tarihi: 25.05.2024).

Vergi Usul Kanunu (VUK)

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (erişim tarihi: 30.04.2024).

Yüksek Seçim Kurulu (YSK)

<https://www.ysk.gov.tr/tr/secim-arsivi/2612> (erişim tarihi: 24.05.2024).

EKLER

Tablo 1 Mali Veriler (2006-2023)

Kaynak: Muhasebat ve TÜİK'ten elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Vergi Gelirleri	Kamu Gelirleri	Kamu Harcamaları	GSYH
2015	407.818.455.000	482.779.900.000	506.305.093.000	2.350.941.343.000
2016	459.001.741.000	554.139.502.000	584.071.431.000	2.626.559.710.000
2017	536.617.206.000	630.489.857.000	678.269.193.000	3.133.704.267.000
2018	621.536.356.000	757.996.435.000	830.809.401.000	3.761.165.557.000
2019	673.859.718.000	875.279.586.000	1.000.026.856.000	4.317.809.824.000
2020	833.250.502.000	1.028.445.527.000	1.203.737.135.000	5.048.567.945.000
2021	1.164.988.132.000	1.402.038.111.000	1.603.545.136.000	7.256.141.737.000
2022	2.353.437.651.000	2.800.087.704.000	2.942.747.715.000	15.011.775.979.000
2023	4.500.865.586.000	5.210.487.868.000	6.585.455.512.000	26.276.307.373.000

Tablo 2 Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamaları (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Toplam Vergi Harcaması
2015	29.565.518.000	10.122.293.000	16.809.691.000	10.980.132.000	77.553.956.000
2016	40.319.887.000	10.707.091.000	24.685.698.000	13.346.087.000	88.428.937.000
2017	46.712.843.000	16.086.136.000	34.721.178.000	17.619.102.000	122.634.572.000
2018	55.077.810.000	19.368.995.000	41.807.076.000	21.214.809.000	146.870.835.000
2019	65.588.645.000	31.710.856.000	44.629.081.000	15.882.348.000	177.773.998.000
2020	78.090.971.000	45.640.795.000	65.290.042.000	16.595.955.000	236.766.297.000
2021	122.741.572.000	127.456.153.000	94.222.348.000	19.455.531.000	422.932.290.000
2022	327.475.465.000	248.442.363.000	174.375.022.000	23.103.644.000	879.644.593.000
2023	630.767.452.000	395.127.778.000	234.530.339.000	42.576.457.000	1.474.325.944.000

Tablo 3 Vergi Türlerine Göre Vergi Gelirleri (2015-2023)

Kaynak: Muhasebattan elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV
2015	85.755.807.000	33.388.149.000	46.424.495.000	105.922.766.000
2016	96.604.804.000	42.969.665.000	53.986.875.000	120.401.507.000
2017	112.400.679.000	52.905.747.000	55.583.786.000	138.339.229.000
2018	138.992.395.000	78.673.314.000	56.354.426.000	133.906.012.000
2019	162.704.018.000	78.828.983.000	55.457.564.000	147.134.147.000
2020	158.841.637.000	105.056.671.000	71.555.070.000	207.283.203.000
2021	219.655.839.000	177.972.747.000	123.457.621.000	205.392.397.000
2022	356.464.374.000	507.453.785.000	175.143.454.000	419.791.175.000
2023	694.014.282.000	786.313.528.000	505.465.589.000	928.194.803.000

Tablo 4 İş Dünyasının Geliştirilmesi Ve Yatırımların Artırılması İçin Yapılan Vergi Harcamaları Tutarları (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Diğer Vergiler	Toplam
2015	3.349.267.000	7.033.438.000	4.268.350.000	109.344.000	196.317.000	14.956.716.000
2016	3.991.468.000	7.737.569.000	4.695.663.000	120.291.000	215.971.000	16.760.962.000
2017	6.917.784.000	10.687.141.000	7.266.489.000	53.336.000	293.885.000	25.218.635.000
2018	8.329.565.000	12.868.173.000	8.749.434.000	64.221.000	339.344.000	30.350.737.000
2019	8.398.711.000	21.103.865.000	9.555.555.000	38.218.000	782.797.000	39.879.146.000
2020	10.138.929.000	29.256.210.000	25.988.781.000	64.667.000	969.460.000	66.418.047.000
2021	18.903.982.000	69.569.389.000	43.564.759.000	310.916.000	666.769.000	133.015.815.000
2022	27.316.283.000	123.865.193.000	44.780.443.000	336.471.000	6.604.915.000	202.903.305.000
2023	45.568.543.000	177.443.398.000	67.340.030.000	338.462.000	11.694.372.000	302.384.805.000

Tablo 5 Eğitim, Kültür, Spor Ve Sanat İçin Yapılan Vergi Harcamaları Tutarları (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Toplam
2015	15.998.000	99.961.000	1.080.000	-	117.039.000
2016	17.600.000	109.968.000	1.188.000	-	128.756.000
2017	323.973.000	170.388.000	1.255.000	-	495.616.000
2018	390.762.000	205.161.000	1.511.000	-	596.762.000
2019	620.423.000	147.494.000	1.966.538.000	7.893.000	2.742.348.000
2020	208.606.000	272.307.000	2.318.145.000	31.000	2.799.089.000
2021	321.026.000	352.714.000	1.716.129.000	-	2.389.869.000
2022	531.853.000	220.856.000	3.050.007.000	-	3.802.716.000
2023	1.059.412.000	407.504.000	3.713.203.000	-	5.180.119.000

Tablo 6 Sağlık ve Sosyal Amaçlı Yapılan Vergi Harcamalarının Tutarları (2015-2023)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Diğer Vergiler	Toplam
2015	1.520.856.000	855.026.000	2.950.927.000	870.792.000	1.124.378.000	7.321.979.000
2016	1.673.112.000	940.624.000	3.246.350.000	957.969.000	1.236.942.000	8.054.997.000
2017	1.968.455.000	1.088.970.000	3.782.197.000	2.549.452.000	1.611.818.000	11.000.892.000
2018	2.370.178.000	1.311.207.000	4.554.068.000	3.069.744.000	1.898.605.000	13.203.802.000
2019	2.421.300.000	1.973.875.000	3.764.725.000	1.714.489.000	2.133.659.000	12.008.048.000
2020	2.605.029.000	788.792.000	5.470.754.000	4.104.584.000	4.499.174.000	17.468.333.000
2021	3.348.552.000	1.422.567.000	7.724.940.000	7.197.117.000	4.563.560.000	24.256.736.000
2022	4.186.585.000	5.497.222.000	10.034.806.000	9.732.761.000	6.927.951.000	36.379.325.000
2023	8.838.533.000	10.143.033.000	18.675.095.000	24.821.999.000	9.548.556.000	72.027.216.000

Tablo 7 Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri İçin Yapılan Vergi Harcamaları Tutarları (2015-2023)**Kaynak:** Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Toplam
2015	625.008.000	942.683.000	36.870.000	1.604.562.000
2016	687.579.000	1.037.057.000	40.561.000	1.765.198.000
2017	1.165.510.000	1.688.682.000	60.133.000	2.914.326.000
2018	1.403.367.000	2.033.309.000	72.405.000	3.509.081.000
2019	2.016.002.000	4.309.684.000	324.978.000	6.650.664.000
2020	2.910.859.000	5.778.137.000	503.544.000	9.192.539.000
2021	4.604.056.000	9.703.981.000	781.031.000	15.089.067.000
2022	10.021.745.000	17.214.115.000	1.589.233.000	28.825.093.000
2023	20.342.511.000	28.979.956.000	2.405.262.000	51.727.729.000

Tablo 8 Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi İçin Yapılan Vergi Harcamaları Tutarları (2015-2023)**Kaynak:** Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Diğer Vergiler	Toplam
2015	2.627.107.000	1.927.652.000	3.071.231.000	7.133.635.000	14.759.625.000
2016	2.890.112.000	2.120.633.000	3.378.698.000	7.847.797.000	16.237.240.000
2017	4.137.271.000	4.472.698.000	6.021.800.000	2.874.598.000	17.506.367.000
2018	4.972.912.000	5.385.487.000	7.250.729.000	3.909.640.000	21.518.768.000
2019	7.388.069.000	12.110.948.000	7.341.241.000	3.703.019.000	30.543.277.000
2020	16.964.775.000	17.063.574.000	11.231.481.000	9.657.371.000	54.917.201.000
2021	28.849.677.000	60.935.526.000	13.363.272.000	24.592.744.000	127.741.219.000
2022	96.019.453.000	124.807.368.000	41.503.111.000	45.431.083.000	307.761.015.000
2023	159.763.330.000	217.864.860.000	35.454.676.000	67.539.167.000	480.622.033.000

Tablo 9 Altyapı, Enerji ve Ulaştırma İçin Yapılan Vergi Harcamaları Tutarları (2015-2023)**Kaynak:** Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Toplam
2015	-	1.337.414.000	5.141.896.000	9.077.053.000	15.556.363.000
2016	-	1.471.305.000	5.656.662.000	10.350.775.000	17.478.742.000
2017	-	1.322.004.000	6.271.235.000	15.016.253.000	22.609.491.000
2018	-	1.591.798.000	7.545.227.000	18.080.769.000	27.217.794.000
2019	-	1.294.753.000	8.972.055.000	14.119.373.000	24.386.181.000
2020	39.133.000	1.917.552.000	10.420.687.000	12.419.035.000	24.796.406.000
2021	46.476.000	3.833.173.000	14.697.125.000	11.940.496.000	30.521.929.000
2022	104.287.000	6.314.850.000	37.475.120.000	13.034.256.000	56.951.880.000
2023	177.027.000	11.651.619.000	48.954.642.000	17.415.476.000	78.265.444.000

Toplam	25.384.07 2.000	34.734.44 2.000	40.709.09 6.000	55.557.40 9.000	63.167.79 7.000	100.322.61 0.000	294.469.27 5.000
Gelir Vergisi Harcamaları	29.565.51 8.000	40.319.88 7.000	46.712.84 3.000	65.588.64 5.000	78.090.97 1.000	122.741.57 2.000	327.475.46 5.000

Tablo 12 Kurumlar Vergisi İlk 5 Kalem Vergi Harcamaları (2015-2022)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

İlk 5 Kalem			2015	2016	2017	2019	2020	2021	2022
1	5/1-e	Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazancı istisnası	3.360.82 5.000	2.176.86 8.000	2.739.33 1.000	2.764.61 0.000	3.860.48 6.000	7.008.91 1.000	11.193.0 89.000
2	32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	2.174.68 1.000	2.344.93 4.000	5.288.50 0.000	11.453.4 60.000	19.867.6 39.000	46.250.4 45.000	84.643.8 56.000
3	5/1-d	Portföy İşletmeciliği Kazancı (2015-2017) - Yatırım Fonu ve Ortaklıkları Kazanç İstisnası (2019-2022)	1.063.83 7.000	2.266.23 8.000	3.557.35 0.000	10.053.4 85.000	13.082.9 72.000	40.767.5 24.000	90.629.7 08.000
4	4/1-1	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler	836.912. 000	889.834. 000	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.
5	5/1-ç	Halka açılmayı da teşvik etmek amacıyla emisyon primlerinin istisnası (2015)- Emisyon Primi Kazanç İstisnası (2021-2022)	735.469. 000	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	2.953.15 8.000	8.503.91 2.000	Kalem Değiş.
6	5/1-h	Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar	Kalem Değiş.	946.359. 000	898.939. 000	1.262.51 1.000	1.382.31 1.000	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.
7	4/1-g	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	794.591. 000	1.667.00 9.000	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.
8	Geçici Maddede 14	Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	10.200.0 00.000	22.800.0 00.000
9	3/1	Kurum kazancı AR-GE indirimi	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	9.979.05 5.000
Toplam			8.171.72 4.000	8.624.23 3.000	13.278.7 11.000	27.201.0 75.000	41.146.5 66.000	112.730. 792.000	219.245. 708.000
Toplam Kurumlar Vergisi Harcamaları			10.122.2 93.000	10.707.0 91.000	16.086.1 36.000	31.710.8 56.000	45.640.7 95.000	127.456. 153.000	248.442. 363.000

Toplam	13.107.56 8.000	17.435.8 15.000	21.952.7 42.000	22.467.3 22.000	40.158.001. 000	64.280.349. 000	115.759.40 1.000
Toplam KDV Harcamaları	16.809.69 1.000	24.685.6 98.000	34.721.1 78.000	44.629.0 81.000	65.290.042. 000	94.222.348. 000	174.375.02 2.000

Tablo 14 ÖTV İlk 5 Kalemin Vergi Harcamaları (2015-2022)

Kaynak: Vergi Harcama Raporlarından elde edilen verilerle oluşturulmuştur.

İlk 5 Kalem			2015	2016	2017	2019	2020	2021	2022
1	Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası	4.217.188. 000	4.594.402. 000	9.012.925. 000	8.044.455. 000	8.431.928. 000	7.432.883. 000	6.697.557. 000
2	Madde 12 BKK 2002 / 4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna	3.344.591. 000	3.511.584. 000	3.527.938. 000	3.847.984. 000	2.242.754. 000	3.785.303. 000	4.736.847. 000
3	Madde 7-2	Engelliler e yönelik araç alım istisnası	870.792.0 00	1.130.862. 000	2.412.352. 000	1.679.117. 000	4.024.567. 000	7.068.673. 000	9.523.937. 000
4	Madde 12 BKK 2003/5868	Denizyolu taşımacılığı istisnası	609.202.0 00	696.120.0 00	792.088.0 00	729.494.0 00	633.403.0 00	Kalem Değiş.	557.796.0 00
5	Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt	257.592.0 00	351.414.0 00	500.554.0 00	593.807.0 00	720.925.0 00	353.431.0 00	512.797.0 00
6	Madde 12 CK 2021/3559	Rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek imalatla kullanılan ve imalatla kullanılmak üzere	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	Kalem Değiş.	254.715.0 00	Kalem Değiş.

	teslim edilen mallarda ÖTV							
Toplam		9.299.365.000	10.284.382.000	16.245.857.000	14.894.857.000	16.053.577.000	18.895.005.000	22.028.934.000
Toplam ÖTV Harcamaları		10.980.132.000	13.346.087.000	17.619.102.000	15.882.348.000	16.595.955.000	19.455.531.000	23.103.644.000

Tablo 15 Cumhuriyet Tarihinden İtibaren Çıkarılan Mali Aflar (1924-2023)

Kaynak: Yelman, 2017: 76-77. *Resmi Gazetelerden edinilen bilgiler neticesinde eklenmiştir¹⁷.

Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1	17.05.1924	Umum-i Af Kanunu-İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Yasa

¹⁷ Resmi Gazete

<https://www.resmigazete.gov.tr> (erişim tarihi: 15.05.2024).

25	05.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	27.05.2017*	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
36	18.05.2018*	7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
37	19.07.2019*	7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı ¹⁸)
38	17.11.2020*	7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
39	09.06.2021*	7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
40	12.03.2023*	7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

¹⁸ 2019 yılında çıkarılan 7186 sayılı Kanun; literatür incelendiğinde Keskin ve Master Özcan (2021), Hiçyorulmaz ve Akdoğan (2021) ve Kurt (2023) gibi bazı çalışmalarda af kapsamında değerlendirilirken Çetinkaya Bilgin (2020), Güler (2020), Karaer (2020) ve Karagöz (2022) gibi bazı çalışmalarda af kapsamında değerlendirilmemektedir. Bunun nedeni araştırıldığında, bu kanunun içerik olarak varlık barışı kapsamında çıkarıldığı ve kavram karmaşasından kaynaklı olduğu bulunmuştur.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER	
Adı Soyadı	Şerife Doğanay
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	T.C. Millî Eğitim Bakanlığı Açık Öğretim Lisesi (2009-2013)
Lisans Diploması	Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Sosyoloji Bölümü (09.2018-01.2022) Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye (09.2015-05.2018) Dumlupınar Üniversitesi Kütahya Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (10.2013-05.2015)
Tezli Yüksek Lisans Konusu	Türkiye'de Vergi Harcamaları Ve Vergi Afları Üzerine Bir İnceleme: 2006-2023.
Yabancı Dil / Diller	İngilizce – Arapça – Osmanlı Türkçesi
İş Deneyimi	
Staj	Mali Müşavir Stajyeri Ön Lisans Bitirme Stajı (SMMM Nurten KARABULUT-SMMM Abdullah KARABULUT Ofisi)
Çalıştığı Kurum	SMMM Hüseyin ALTAŞ Ofisi (Antalya – Mali Müşavir Stajyeri) ARSE Global Isıtma Soğutma Sistemleri San. Ve Tic. Ltd. Şti. (Antalya – Mali Müşavir Stajyeri) VST Seyahat Turizm İşletmeleri Anonim Şirketi (Antalya – Mali Müşavir Stajyeri) Kütahya Enerji Geri Dönüşüm Kim. Mad. Yağ. Pet. El. San. Tic. A.Ş. (Kütahya – Ön Muhasebe Elemanı)