

## TÜRKİYE’DE OLIVERA TANZI ETKİSİNİN VERGİ GECİKMESİ VE CEZALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

\* \* \*

### THE EVALUATION OF OLIVERA TANZI EFFECT IN TURKEY IN TERMS OF TAX DELAYS AND PENALTIES

Yağmur YAVİLIOĞLU KAYA\*

Arzu KIZILKAYA TOKER\*\*

#### ÖZ

Enflasyonist ortamda vergilerin geç tahsil edilmesi vergi gelirlerinin reel değerini aşındırarak bütçe açıklarının artmasına neden olmaktadır. Olivera-Tanzi etkisi olarak ifade edilen bu durum karşısında enflasyona karşı vergi alacağını güvence altına almak için devlet geçici vergi, tevkifat, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi uygulamalar kullanmaktadır. Yıllar itibariyle enflasyon oranlarındaki değişimle beraber gecikme zammı oranları da değişime uğramaktadır. Bu çalışmada, Olivera-Tanzi etkisinin teorik çerçevesine, geçici vergi uygulamasına, tevkifat yoluyla vergilemeye, yeniden değerlendirme oranı uygulamasına ve 2010-2020 döneminde gecikme zammı oranının enflasyonu karşılama oranına yer verilmiştir ve bu kapsamda değerlendirmeler yapılmıştır. Türkiye’de Olivera-Tanzi etkisi açısından uygulanan tedbirlere değinilmiş, 2010-2020 dönemi için yıllık bazda enflasyon ve gecikme zammı oranlarına yer verilmiş ve gecikme zammı uygulamasının Olivera-Tanzi etkisi karşısında etkinliği incelenmiştir. Yıllar itibariyle ekonomik konjoktüre göre enflasyonda meydana gelen değişimlere paralel olarak gecikme zammı oranları da güncellenmiştir. Bazı dönemlerde gecikme zammının enflasyonu karşılama oranı 3,48 katına kadar ulaşmıştır. İncelenen dönemde sadece 2018 yılında bu oran 0,95’e düşmüştür. Bu oranın düşmesi 2018 yılında vergi gelirleri enflasyon karşısında değer kaybına uğradığını göstermektedir. Gecikme zammı oranlarının enflasyon artışına paralel olarak güncellenmesi ve gecikme zammı oranlarının etkinliğine büyük önem verilmesi vergilerin reel olarak aşınmasını engelleyerek bütçe dengesine olumlu katkı yapacaktır sonucuna ulaşılmıştır ve değerlendirmeler yapılmıştır.

*Anahtar Kelimeler:* bütçe açıkları, enflasyon, Olivera-Tanzi etkisi, gecikme zammı, gecikme faizi

\* Doktorant, Kırıkkale Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0196-7833> ♦ e-Mail: [yaviliogluayagmur19@gmail.com](mailto:yaviliogluayagmur19@gmail.com).

\*\* Doktorant, Kırıkkale Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.

ORCID ID: <https://orcid.org/000-0003-1122-6323> ♦ e-Mail: [kizilkayaarzu3@gmail.com](mailto:kizilkayaarzu3@gmail.com)

### **ABSTRACT**

Late collection of taxes in an inflationary environment erodes the real value of tax revenues and causes budget deficits to increase. In the face of this situation, which is expressed as the Olivera-Tanzi effect, the government uses applications such as temporary tax, withholding, delay interest and delay hike in order to ensure that it will receive taxes against inflation. With the change in inflation rates over the years, the late interest rates also change. In this study, the theoretical framework of the Olivera-Tanzi effect, the temporary tax application, taxation by withholding, the application of the revaluation rate and the inflation rate of the late hike rate in the 2010-2020 period are included and evaluations are made in this context. The measures implemented in Turkey in terms of the Olivera-Tanzi effect were mentioned, annual inflation and late payment rates for the 2010-2020 period were included, and the effectiveness of the late payment application against the Olivera-Tanzi effect was examined. In parallel with the changes in inflation according to the economic conjuncture over the years, the late interest rates have also been updated. In some periods, the inflation coverage ratio of the late fee increased up to 3.48 times. In the analyzed period, this rate decreased to 0.95 only in 2018. The decrease in this ratio shows that tax revenues lost value in 2018 against inflation. It has been concluded that updating the late fee rates in parallel with the increase in inflation and attaching great importance to the effectiveness of the late fee rates will contribute positively to the budget balance by preventing the real erosion of taxes.

**Keywords:** *budget deficits, inflation, Olivera-Tanzi effect, late charge, default interest.*

## **Giriş**

Günümüz ekonomilerinin en önemli sorunlarından biri olan enflasyon, fiyatlar genel düzeyinde oluşan sürekli artış olarak tanımlanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde gözlemlenen bütçe açıkları ve enflasyon arasındaki nedensellik ilişkisi enflasyon olgusunun makroekonomik istikrarı bozucu etkisine işaret etmektedir. Finansman yetersizliği durumunda bütçe açıkları Merkez Bankası kaynakları kullanılarak giderilmektedir. Bütçe açıklarının monetize edilmesi olarak ifade edilen bu durumun olumlu bir etkisi devletlerin senyoraj geliri elde etmesi iken diğer yandan enflasyonun vergi sisteminin yapısal özelliklerine bağlı olarak vergi gelirlerinin reel değerini aşındırması olumsuz etkisine örnektir (Şen, 2003). Bu konuyu ilk olarak ele alan Olivera (1967), Latin Amerika ülkeleri için yaptığı analizde vergi tahsilat sürelerinin uzunluğuna değinmiştir. Bütçe açıklarının kapatılması amacıyla gerçekleştirilen enflasyonist finansmanın vergilerin reel değerini azaltacağını ve böylelikle bütçe açıklarının daha fazla artacağını ileri sürmüştür. Olivera'nın tezini destekler nitelikte sonuçlara ulaşan Tanzi (1978)'nin Arjantin ekonomisi için vergilerin ortalama tahsilat sürelerini hesaplamaya çalışmış ve çalışmasının sonucunda enflasyonun gelişmekte olan ülkelerde vergi sisteminin esnekliği ve vergi tahsilat sürelerinin uzunluğu gibi nedenlerden dolayı vergi gelirlerini olumsuz etkilediğine ulaşmıştır. Böylelikle enflasyonun vergi gelirlerini aşındırarak bütçe açıklarını arttırdığı iddiası literatürde Olivera- Tanzi etkisi olarak anılmaya başlanmıştır.

En önemli kamu gelirlerinden olan vergi gelirleri zamanında tahsil edilememeleri sebebiyle enflasyon karşısında reel olarak değer kaybetmektedirler. Yüksek enflasyon durumunun sebep olduğu vergi kayıpları bütçe açıklarını arttırarak makroekonomik istikrarı olumsuz etkilemektedir. Beklenen enflasyon oranının yükselmesinin bu açığı, brüt faiz giderlerini yükseltmek suretiyle ve özellikle kamu borçluluğu yüksek ülkelerde, harcamalar yönünden de genişletmesi beklenmelidir (Tanzi, 1988).

Devlet bu kaybı önleyerek vergi alacağını güvence altına almak için stopaj, geçici vergi, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi uygulamalara yer vermektedir. Gecikme zammı ve faizi piyasa faiz oranından daha yüksek belirlenmektedir böylelikle borçlarını geç ödeyerek faiz geliri elde etmeyi amaçlayan mükellefleri caydırmak için uygulanmaktadırlar (Saygın, 2020). Bu çalışmada, Olivera- Tanzi etkisinin teorik çerçevesine, yeniden değerlendirme oranı müessesine, geçici vergi, gecikme zammı ve gecikme faizi kavramlarına ve 2010-2020 döneminde gecikme zammı oranının enflasyonu karşılama oranına yer verilecektir.

## **1. Teorik Çerçeve**

Fiyatlar genel seviyesindeki artış anlamına gelen enflasyon dönemlerinde, değer kaybeden yerli para birimleri açısından pek çok olumsuzluk meydana gelmektedir. Bu olumsuzluklardan bir tanesi de vadesinde tahsil edilemeyen vergilerin değer kaybetmesidir. Zamanında tahsil edilmeyen vergi gelirleri, enflasyon karşısında reel olarak değer kaybetmekte ve bu durumda da kamu gelirleri olumsuz etkilenmektedir. Ortaya çıkan bu

duruma karşı gecikme faizi ve zammı bu olumsuzluğu kaldırmak ya da hafifletebilmek amacını taşımaktadır (Buyrukoğlu, 2018).

Tanzi (1978) tarafından yapılan çalışmaya göre, enflasyon oranındaki artış vergi tahsilatının uzun sürmesi ve vergi sisteminin rijit olması ya da vergi sisteminin esnekliğinin düşük olması durumunda vergi gelirlerinin reel değerini aşındırmaktadır (Yalçın, 2020).

Tanzi yapmış olduğu çalışma ile enflasyondaki artışın vergi tahsilatında gecikmelere neden olacağı ve vergi sisteminin esnekliğinin düşük olması nedeniyle bütçe açıklarına neden olacağını savunmaktadır. Tanzi'ye göre; eğer verginin fiyat esnekliği birden büyük ve vergi tahsilatında gecikme süresi kısa ise enflasyon vergi gelirlerinin reel değerinde bir azalışa neden olmamakta fakat verginin fiyat esnekliği bire eşit ya da birden küçük ve vergi tahsilatında gecikme süresi fazla ise vergi gelirlerinde düşüş söz konusu olacaktır (Tanzi, 1978). Literatürde "Tanzi Etkisi" olarak nitelenen bu durum, azalan enflasyon şartlarında ise reel vergi rakamlarında olumlu etkilerin doğmasına neden olan "Ters Tanzi Etkisi" olarak da ortaya çıkabilmektedir (Çavuşoğlu, 2005).

Vergi tahsilatının gecikme süresi verginin tarhı ile verginin tahsilatı arasında geçen süreyi ifade etmektedir. Vergi sisteminin esnekliği ise vergi gelirlerinin milli gelirden meydana gelen değişimlere karşı duyarlılığını ifade eder. Vergi tahsilatındaki gecikme iki nedenle gerçekleşebilmektedir. İlk neden verginin tahsilinin yasal düzenleme ile ertelenmesidir. Bu duruma gelir vergisinde ödeme zamanının gelir kazanıldıktan sonraki bir tarihte yasal düzenleme ile belirlenmesi örnek olarak verilebilir. İkinci neden ise mükelleflerin yasalarda belirtilen tarihten sonra belli bir cezayı göze alarak ödemeyi geciktirmeleridir.

Tanzi enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisini engellemek için iki şart öne sürmüştür. İlk şart vergi sisteminin esnek olması gerektiğidir. İkinci şart ise vergilerin tahsilat sürelerinin kısaltılmasıdır (Özbilen, 2018). Vergi sisteminin esnekliğinin 1 olduğu varsayımı altında enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini aşağıdaki formül ile açıklayabiliriz (Tanzi, 1978).

$$T^{\pi} = \frac{T_0}{(1+p)^n} = \frac{T_0}{(1+p)^{n/12}} \quad (1)$$

Denklem (1)'de  $T^{\pi}$  ifadesi yıllık enflasyon oranının  $\pi$  olduğu durumda vergi gelirleri ile milli gelir arasındaki oranı,  $T_0$  ifadesi ise başlangıçtaki yani enflasyonun 0 olduğu düzeydeki vergi gelirleri ile milli gelir arasındaki oranı göstermektedir.  $\pi$  yıllık enflasyon oranını temsil ederken,  $p$  ise aylık enflasyon oranını temsil etmektedir. Verginin tarhı ile tahsil arasında geçen sürenin ay cinsinden ifadesi ise  $n$  ile gösterilmiştir. Vergilemenin enflasyona karşı endekslenmediği durumlarda Tanzi etkisinin ampirik önemi o ölçüde daha büyük olacaktır (Yalçın, 2020). Olivera- Tanzi etkisinin neden olduğu vergi kaybı başlangıçtaki vergi gelirlerinin milli gelire oranı ile enflasyonun olduğu

ortamda vergi gelirlerinin milli gelire oranı arasındaki farka eşit olacaktır. Denklem 2' de Olivera-Tanzi etkisinden kaynaklı vergi kaybı,  $T_0 - T^n$  olup ikinci denklemde ifade edilmektedir (Şen, 2003);

$$\begin{aligned} T_0 - T^n &= T_0 - [T_0/(1+p)^n] = T_0 - [T_0/(1+\pi)^{n/12}] = T_0 - T_0 \cdot (1+p)^{-n/12} \\ &= T_0 - T_0 \cdot (1+p)^{-n} = T_0 \cdot [1 - (1+p)^{-n}] \end{aligned} \quad (2)$$

Bu aşınmanın ortaya çıkmasında uygulanmakta olan para politikasının etkisinin olduğu da gözönünde bulundurulmalıdır. Bunun sebebi ise genişletici para politikasının enflasyonist etki üretmesidir (Boukbech, vd. ,2018)

Anušić ve Švaljek (1996) kamu gelirlerini “normal vergi” gelirleri toplamı ve enflasyon vergisi gelirleri olarak iki grupta değerlendirerek Olivera-Tanzi etkisinin iki paralel sürece yol açtığını, bunlardan ilkinin reel enflasyon vergisi gelirlerinin enflasyon oranına tepkisi, diğerinin ise “normal” kaynaklardan (satış vergisi, kurumlar vergisi vb.) elde edilen reel vergi gelirlerinin enflasyon oranına tepkisi olduğunu açıklamıştır. Bu çalışmanın odağı ikinci tepki olmakla birlikte reel para talebinin enflasyon oranıyla ilişkisinin belirlediği enflasyon vergisi etkisi göz ardı edilmemelidir.

Bu doğrultuda, Anušić ve Švaljek (1996) Olivera-Tanzi etkisini fiyat artışlarının optimal enflasyon oranını geçtiği ve reel vergi gelirleri tahsilatındaki aşınmanın para yaratmadan elde edilen kazançları aştığı durum olarak tanımlamıştı. Bu bağlamda, vergi sisteminin ilerleyicilik; fiyat esnekliği dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı; vergi matrahlarının endekslenmesi, vergi oranlarının artırılması ve ödeme süresinin kısaltılması gibi tedbirler alabilme esnekliği gibi özellikleri bu etkinin ortaya çıkmasını ve kuvvetini doğrudan etkilemektedir.

Diğer yandan kısa vadede enflasyonun vergi gelirleri üzerinde, olumsuz etki kadar kuvvetli olmasa da, vergi karşılık ve indirimlerini de aşındırma yoluyla olumlu bir etki yapacağı da akıldta bulundurulmalıdır (Thornton, 2009).

Teorik tartışmayı tamamlamak için enflasyon-vergi geliri ilişkisinin tersinden de değerlendirmek gerekebilir. Güneş (2020), vergi gelirleri ile enflasyon arasında pozitif yönlü ilişki olduğunu belirterek bu durumu gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin ağırlıklı olmasına bağlamaktadır (Güneş, 2020). Dolayısıyla aslında vergi yapısının Olivera-Tanzi etkisiyle ilişkisinin kısır döngü niteliği de önemli bir boyuttur. Anušić ve Švaljek (1996) benzer şekilde, enflasyonun sıklıkla sürdürülemez mali açık kaynaklı olabileceğini, bunda bütçe açığının finansmanında; vergi tabanını genişletme imkanının kısıtlı olması, yurtiçi piyasanın gelişmemişliği ve dış rezervlerin düşüklüğü nedeniyle para yaratmanın tek alternatif hale gelmesinin etkili olduğunu öne sürmektedir.

## **2. Literatür**

Literatürde enflasyon, bütçe açıkları ve vergi gelirleri ilişkisini inceleyen birçok çalışma mevcuttur. Bu çalışmalar yerli ve yabancı olmak üzere iki alt başlık halinde sunulmaktadır.

## 2.1. Yerli Literatür

Literatürde, Türkiye’de Olivera-Tanzi etkisinin geçerliliğini ve enflasyon ile bütçe açıkları arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalara yer verilmiştir. Şen (2003) çalışmasında, 1987-2000 döneminde Türkiye’de Olivera-Tanzi etkisinin boyutlarını ortaya koymuştur. Elde ettiği bulgulara göre Olivera- Tanzi etkisi sonucunda meydana gelen vergi kayıpları en yüksek 1994 ve 1999 yıllarında gerçekleşmiştir. Tanzi etkisini Türkiye için inceleyen diğer bir çalışmada Beşer (2007), tanzi etkisinin geçerliliğini vergi taksitlerinin reel vergi gelirleri üzerindeki etkilerinden yola çıkarak araştırmıştır. Ampirik sonuçlara göre tanzi etkisinin Türkiye için istatistiksel olarak önemli olduğuna ve Tanzi etkisi hem cari dönem için hem de parasal genişlemenin neden olduğu uzun dönem için vergi gelirlerinin reel değerini aşındırdığı sonucuna ulaşmıştır. Enflasyonun bütçe dengesi üzerindeki etkisini Tanzi etkisinin yanı sıra Ters Tanzi etkisinin de kapsamında ekonometrik analiz aracılığıyla inceleyen Çavuşoğlu (2005) çalışma sonucunda 1987-2003 döneminde Türkiye’de yüksek enflasyonun hem vergi gelirlerinin hem de kamu harcamalarının reel değerini aşındırdığına ulaşmıştır.

Literatürde bazı çalışmalarda, Olivera- Tanzi etkisinin yanı sıra patinkin etkisinin de Türkiye’de geçerliliği incelenmiştir. Abdioğlu ve Terzi (2009), tanzi ve patinkin etkilerinin geçerliliğini 1975-2005 dönemi Türkiye ekonomisi için inceledikleri çalışmalarında enflasyonda meydana gelen 1 birimlik artışın bütçe açıklarının gayri safi milli hasıla içindeki payını 0.11 puan düşürdüğünü bularak uzun dönemde enflasyon ve bütçe açıkları arasında negatif yönlü ilişki tespit etmişlerdir. Biçen vd. (2015), 1999-2014 dönemine ait üçer aylık veriler aracılığıyla gerçekleştirdikleri çalışmada enflasyonun bütçe gelirleri ve bütçe harcamalarının reel değerini aşındırmadığını gözlemlemişlerdir. Böylelikle Türkiye ekonomisi için hem kısa hem dönemde hem uzun dönemde Olivera-Tanzi ve Patinkin etkilerinin geçersiz olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Altunöz (2018), Türkiye ekonomisi için 2000-2016 dönemini kapsayan çalışmasında ilgili yıllarda Türkiye’de Patinkin etkisi geçerli değilken Olivera-Tanzi etkisinin geçerli olduğu ve enflasyondan bütçe gelirlerine doğru tek yönlü nedensellik ilişkisinin var olduğu sonucuna ulaşmıştır. Erdoğan ve Erdoğan (2018), VAR ve Granger nedensellik analizi testleri kullandıkları çalışmada enflasyon ile kamu harcamaları ve vergi gelirleri arasında karşılıklı çift yönlü nedensellik olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yalçın (2020), Türkiye’de Tanzi ve Patinkin etkilerinin geçerliliğini SVAR analizi ile test ettiği çalışmasında ilgili dönemlerde Patinkin etkisi geçerliken Tanzi etkisinin geçerli olmadığına ulaşmıştır.

## 2.2. Yabancı Literatür

Anušić ve Švaljek (1996), bir grup ülkeyi Olivera-Tanzi etkisini yaşamalarına yol açan dinamikler açısından irdelemiştir. Buna göre, Avusturya ve Macaristan’ın Habsburg Hanedanı’nın düşmesinden sonra siyasi ve ekonomik olarak zayıflaması sonucunda yaşadıkları ekonomik krizin yol açtığı yüksek bütçe açıkları hiperenflasyonu getirmiş, hiperenflasyonu düşürmeye yönelik istikrar programlarının başarılı olmasıyla reel vergi gelirlerinde görülen bariz artış gerçekleşmiştir. Bu durum Avusturya ve Macaristan

örneğinde enflasyonda düşüşün vergi gelirlerine olumlu etkisi bağlamında Olivera-Tanzi etkisini ortaya koymaktadır.

Benzer durum Polonya için de geçerlidir. Yüksek bütçe açığını ve yüksek enflasyonu düşürmeye yönelik istikrar programının enflasyonu düşürmesiyle reel vergi gelirlerinde artış bütçe dengesini oldukça olumlu etkilemiştir. Almanya da da diğer üç ülkede görülen *yüksek bütçe açığı ve enflasyon – istikrar programı – düşen enflasyon – artan reel vergi gelirleri* süreci müşahade edilmiştir.

Kolombiya, Dominik Cumhuriyeti, Tayland, Brezilya ve Endonezya'nın 1950'lerin sonu ile 1960'larda yaşadığı ortak problem, sermaye piyasalarının gelişmemişliği ve vergi tabanının genişletilmesinin zorluğuuydu. Bu enflasyon vergisinin tek yol olduğu anlamına geliyordu. Vergi gelirlerinin fiyat artışını takip etmede yavaş kalması bütçe açığının artmasına yol açmıştı. Arjantin'de 1968-1976 döneminde yüzde 400'lere kadar ulaşan enflasyon vergi gelirlerinin GSMH'nın yüzde 20'sinden yüzde 11-12'si seviyelerine düşmesine yol açmıştı. Bolivya da 1985 hiperenflasyon koşullarında benzer durumlar yaşamıştı.

Anušić ve Švaljek'e (1996) göre ülke örneklerinin ortaya koyduğu husus özetle; bütçe açığının başlattığı enflasyon-bütçe açığı girdabına girilmesi, yani Olivera-Tanzi etkisi çok kolay bir biçimde ortaya çıkmakta, ancak, fiyatların istikrar kazanmaya başlamasıyla reel gelirler artmaya başlamaktadır. Dolayısıyla bütçe açığı Olivera-Tanzi etkisinin ortaya çıkması için gerekli ancak tek başına yetersiz şarttır. Yeterli şart; devletin açığı enflasyonist olmayan bir yolla kapama imkanının bulunmamasıdır. İsrail örneğinde olduğu gibi bazı ülkelerde vergi matrahlarının endekslenmesi, doğru zamanda kapsamlı endeksleme uygulamasına bağlı olarak, bu ülkelerin enflasyon-açık ilişkisinden etkilenmemesini sağlamıştır. Ancak bu başarının şans eseri ve görece istikrarlı ekonomilerde söz konusu olabileceği yine Anušić ve Švaljek (1996) tarafından ifade edilmiştir.

Solomon ve Wet (2004), Tanzanya ekonomisi için 1967-2001 dönemi için bütçe açığı, döviz kuru, GSYİH ve enflasyon olarak belirledikleri değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkiyi incelemiştir. Çalışma sonucunda bütçe açıklarının monetizasyonundan kaynaklı bütçe açığındaki artışlar için önemli enflasyonist etkiler tespit etmişlerdir.

Narayan ve Prasad (2006), 1970-2004 dönemi Fiji ekonomisi için enflasyon, bütçe açıkları ve para arzı arasındaki ilişkiyi modellemeyi amaçlamışlardır. Yöntem olarak "Pesaran, Shin ve Smith sınır testi ile Granger nedensellik testi" uyguladıkları çalışma sonucunda hem bütçe açıklarının hem de para arzındaki değişmelerin enflasyon üzerinde olumlu etkisi olduğuna ulaşmışlardır. Alavirad (2003), 1981- 1997 dönemi İran ekonomisi için çeyrek yıllık veri kullanarak gerçekleştirdiği çalışmasında enflasyonist koşullarda bütçe açığının arttığı sonucuna ulaşmıştır. Artan bütçe açığının ise İran ekonomisinde enflasyonu artırma eğiliminde olduğunu tespit etmiştir. Catao ve Terrones (2003), 107 ülkeyi ve 1960- 2001 yıllarını kapsayan çalışmalarında yüksek enflasyonlu



ve gelişmekte olan ülke gruplarında bütçe açıkları ve enflasyon arasında güçlü pozitif bir ilişki bulunmuşlardır. Düşük enflasyonlu ve gelişmiş ekonomilerde ise enflasyon ve bütçe açığı arasında pozitif yönlü ilişki olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

### 3. Türkiye’de Olivera-Tanzi Etkisine Yönelik Önlemler

Kamu alacaklarının, kendi kanunları çerçevesinde ifade edilen vade tarihlerinden sonra gecikmeli tahsil edilmesi ekonomik açıdan bir çok negatif durumları ortaya çıkarabilmektedir. Günümüzde Türkiye’de vergi gelirlerinin tahsil edilebilme oranları incelendiğinde daha iyi ve kapsamlı durum tesbiti yapılabilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine göre genel bütçe vergi gelirlerinde tahakkuk tahsilat oranı 2018 yılında %81,4’tür. Bir başka ifade ile tahakkuk eden her 100 TL’nin 81 TL’si ilgili yılda tahsil edilmekte, kalan kısım ya gecikmeli tahsil edilmekte ya da hiç tahsil edilememektedir (Saygın, 2020). Yine 2000’li yıllarda %91 civarında olan genel bütçe gelirlerinde tahsilat/tahakkuk oranı 2020 yılında %77’lere inmiştir. Uzun vadede bu durum ciddi bir sorundur ve sorun olmaya da devam edecektir (Bingöl, 2021).

Kamu alacaklarının takibinde esas olan alacağın dolayısıyla vergi alacaklarının (vergi borçlarının) vadesinde tahsil edilmesidir. Ekonomik anlamda mükellefin geç ödemedeki kaynaklı maddi olarak yükümlülüğünün artması, mükellefleri genel anlamda borçlarını zamanında ödemeye yönlendirebilmektedir. Alacaklı amme idareleri için kamu gelirlerinin belirlenen zamanda tahsil edilememesi ciddi bir sorundur. Ayrıca zamanında tahsil edilemeyen vergiler kamu borç yükünü de arttırmaktadır. Vergi borçlarını geç ödeyen veya ödemeyen mükellefler için gecikme zammı caydırıcı bir unsurdur. Yine kamu borçlarının vergilerini vaktinde tahakkuk ettirmeyerek tahakkukta meydana gelen gecikmeye bağlı olarak vergi alacağının geç tahsil edilmesi sonucunda oluşan kaybı telafi etmeye yönelik bir yaptırım olan gecikme faizi de caydırıcı bir unsurdur. Enflasyonun görüldüğü ekonomilerde dolayısıyla ülkemizde belirlenen zamanda tahsil edilmeyen kamu alacakları enflasyondan kaynaklı zarara uğramaktadır. Kamu gelirleri üzerinde enflasyon nedeniyle oluşabilecek değer kayıplarının giderilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda gecikme zammı müessesesi bu problemin ortadan kaldırılması için bir çözüm olarak düzenlenmiştir (Saygın, 2020). Yine ülkemizde vadesinde tahsil edilmeyen kamu alacaklarının enflasyon nedeniyle kayba uğramasına çözüm olacak araçlar, çalışmanın ileriki bölümlerinde değineceğimiz gecikme faizi, geçici vergi uygulaması ve yeniden değerlendirme oranı müessesesidir.

#### 3.1. Geçici Vergi

Geçici vergi, genellikle uygulamaya çalışılan bir tür peşin vergi niteliği taşımaktadır. Bu tarz vergi uygulamasına enflasyon oranlarının düşük olduğu gelişmiş ülkelerden daha çok gelişmekte olan ülkelerde rastlanmaktadır. Geçici vergi uygulamaları sayesinde vergi idareleri, bir sonraki yıl toplaması gereken vergileri, gelirin ortaya çıktığı ilgili mali yıl içerisinde toplayabilmektedir. Bu sayede yüksek enflasyon şartlarında vergi tahsilatında oluşabilecek aşınma sorununun giderilmesi amaçlanmaktadır (Zülfüoğlu, 2018).



Enflasyon, vergi gelirleri üzerinde hem mükellefler hemde de diğer bir yandan vergi idaresi açısından çok önemli etkilere sebep olabilmektedir. Bu durumda vergi gelirleri yerli para cinsinden kayba uğramaktadır (Thuronyi,1998). Yüksek enflasyon durumunda bireyler ise gerçek gelirlerinin yanı sıra yüksek enflasyon nedeniyle para tutma mecburiyetleri gerekçesiyle elde etmedikleri gelirler üzerinden de vergi ödeme durumunda kalabilmektedirler (Feldstein, 1982). Yüksek enflasyon ortamında mükellef gelirleri çoğu zaman reel olarak azalsa da nominal olarak artmakta ve artan gelirler sebebiyle daha üst vergi dilimlerine girmekte ve daha fazla vergi ödeyebilmektedirler (ITEP, 2011).

Tanzi etkisini gidermeye yönelik araçlardan biri de geçici vergi uygulamasıdır. Bu uygulamayla beyana dayalı vergilerde bir sonraki yıl tahakkuk ve tahsil edilecek vergiler gelirin olduğu mali yıl içerisinde toplanmış olmaktadır. Böylece, tahakkuku kesinleşmemiş olsa da verginin tahsili süresi kısaltılır. Gelirin elde edildiği üç aylık dönemi takiben beyan edilip ödenen vergi sonraki yıl bu vergilendirme dönemi için verilecek yıllık beyannamede hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Türkiye de dahil, pek çok OECD üyesi ülke geçici vergi uygulaması yapmaktadır (Zülfüoğlu, 2018);

**Tablo 1:** OECD Ülkelerinde Geçici Vergi Ödeme Sıklığı

Ülke	Ödeme Sıklığı	Ülke	Ödeme Sıklığı
Avustralya	Çeyrek, Yıllık	İtalya	6 aylık*
Avusturya	Çeyrek	Japonya	6 aylık
Belçika	Çeyrek	Güney Kore	Yıllık
Kanada	Çeyrek	Lüksemburg	Çeyrek
Şili	Aylık	Meksika	Aylık
Çekya	Çeyrek, Altı Aylık, Yıllık (yükümlülük türüne göre)	Hollanda	Aylık
		Yeni Zelanda	Düzensiz
Danimarka	Aylık (10 ay içinde)	Norveç	Çeyrek
Estonya	Çeyrek	Polonya	Aylık
Finlandiya	Aylık	Portekiz	Düzensiz
Fransa	*	Slovakya	Aylık, Çeyrek
Almanya	Çeyrek	Slovenya	Aylık, Çeyrek
Yunanistan	4 Aylık (3 ödeme)	İspanya	Çeyrek, Yıllık
Macaristan	Çeyrek	İsveç	Aylık
İzlanda	Yıllık	Türkiye	6 Aylık
İrlanda	Aylık	Birleşik Krallık	6 Aylık
İsrail	Aylık (4 aylık)	ABD	Çeyrek

**Kaynak:** (Zülfüoğlu, 2018)

Tablo 1’de OECD ülkelerinde geçici vergi vergilendirme dönemlerinin süresi gösterilmektedir. Türkiye’de vergilendirme dönemi kanunda altı ay olarak belirlenmişse de, bu süre yine kanunun verdiği yetkiye istinaden 2000/329 ve 2000/1514 numaralı Bakanlar Kurulu Kararlarıyla üç ay olarak belirlenmiştir.

Türkiye’de geçici vergi Tablo 2’de gösterilen dönemler itibariyle, kümülatif olarak, bu dönemleri takip eden ikinci ayın 14’üncü günü akşamına kadar beyan edilmek ve 17’nci günü akşamına kadar ödenmek durumundadır.

*“Gelir vergisi mükellefleri (sadece ticari ve mesleki kazanç sahipleri) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 120’nci maddesine göre %15 (gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi oranı), kurumlar vergisi mükellefleri ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32’nci maddesine göre %20 (kurumlar vergisi kanuni oranı) nispetinde geçici vergi ödemek zorundadır.”*

Geçici vergi oranlarının ilgili kazanç vergisinin kanuni oranı veya ilk dilim kanuni oranına endeksli olması da amacın ödenecek verginin enflasyonla aşınmadan tahsil edilmesi gayesini ortaya koymaktadır.

**Tablo 2:** Türkiye Geçici Vergi Beyan ve Ödeme Dönemleri

GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİ	BEYAN	ÖDEME
Ocak-Mart	Mayıs’ın 14’üne Kadar	Mayıs’ın 17’sine Kadar
Ocak-Haziran	Ağustos’un 14’üne Kadar	Ağustos’un 17’sine Kadar
Ocak-Eylül	Kasım’ın 14’üne Kadar	Kasım’ın 17’sine Kadar
Ocak-Aralık	Şubat’ın 14’üne Kadar	Şubat’ın 17’sine Kadar

Geçici verginin halen yılın dört çeyreklik dönemi için beyan edilip ödenmesi yükümlülüğü (Tablo 2) 7338 sayılı Kanunun 9’uncu maddesiyle yapılan değişiklik neticesinde 2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin verilecek beyannamelerden itibaren uygulanmak üzere drdüncü üç aylık vergilendirme dönemi (Ocak-Aralık) için kaldırılmıştır.

### 3.2. Tevkifat

Ülkemizde gerek dolaysız, gerekse dolaylı vergilerin tahsilinde ödemeyi yapanlara ödemeyi alanların vergi borcuna mahsup edilmek üzere ödemenin belirlenen orana isabet eden kısmını ilgilie ödemek yerine vergi dairesine ödeme yükümlülüğü uygulanmaktadır.

Bir vergi güvenlik müessesesi olarak tevkifata ilişkin ana hükümler;

*“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15 ve 30’uncu, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddelerinde ve bunlara istinaden çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları, Cumhurbaşkanlığı Kararları ve tebliğlerle”* düzenlenmiştir.

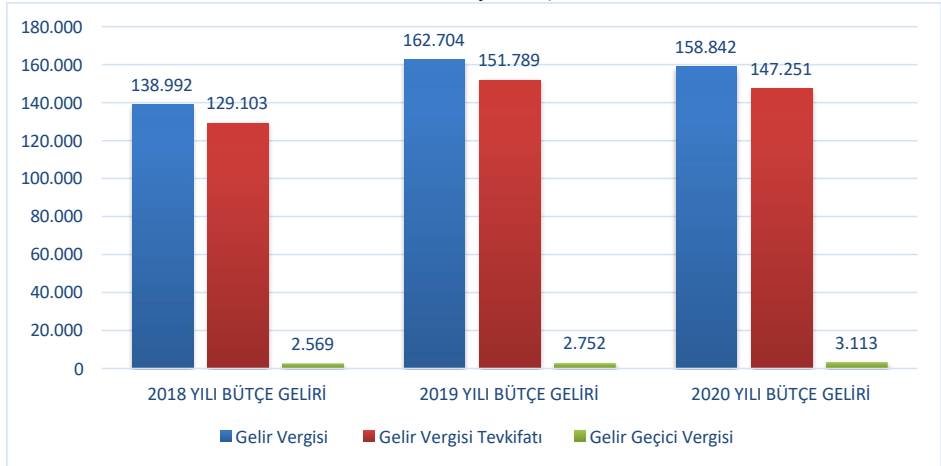
**Tablo 3:** Geçici Vergi ve Tevkifat Yoluyla Alınan Vergilerin İlgili Vergi Gelirleri ve Oranları

Vergiler	2018 YILI	2019 YILI	2020 YILI	% ORAN
Bütçe Gelirleri				
<b>Gelir Vergisi (milyon TL)</b>	138.992	162.704	158.842	
Gelir Vergisi Tevkifatı	129.103	151.789	147.251	92,70
Gelir Geçici Vergisi	2.569	2.752	3.113	1,96
<b>Kurumlar Vergisi (milyon TL)</b>	78.673	78.829	105.057	
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	259	159	180	0,17
Kurumlar Geçici Vergisi	74.176	75.459	105.145	100,08 <sup>1</sup>
<b>Dahilde Alınan KDV (milyon TL)</b>	56.354	55.458	71.555	
Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	4.893	4.770	5.316	7,43

**Kaynak:** SBB 2019, 2020 ve 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporları

Aşağıdaki Grafik 1'de gelir vergisi, gelir vergisi tevkifatı ve gelir geçici vergisi yıllar itibari ile sütun grafiği olarak gösterilmiştir.

**Grafik 1:** Gelir Vergisi, Gelir Vergisi Tevkifatı ve Gelir Geçici Vergilerine Ait Sütun Grafiği (2018-2020, milyon TL)



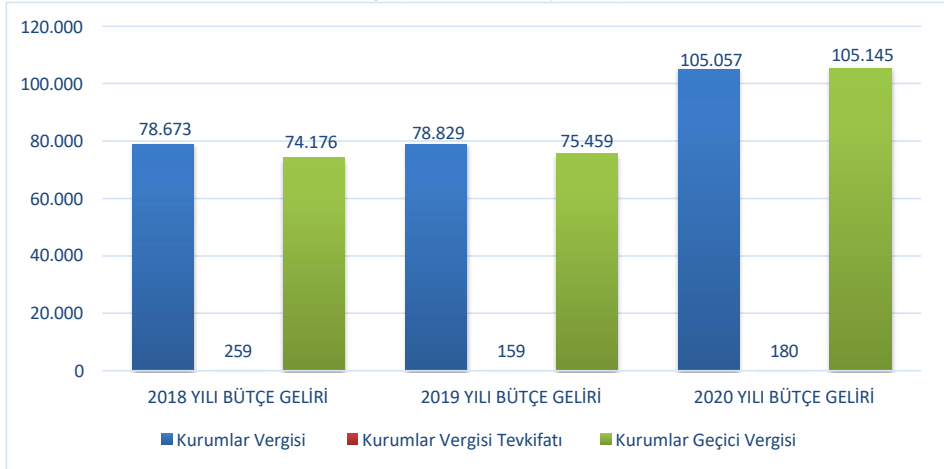
**Kaynak:** Tablo 3'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

<sup>1</sup> İade edilecek vergi olduğundan yüzde 100'den fazla görünmektedir.

Yukarıdaki Grafik 1’de görüldüğü üzere gelir vergisi tahsilinde genelde gelir vergisi tenvifat yolunun tercih edildiği görülmektedir. 2019 yılında diğler yıllara göre gelir vergisi fazla olduğu için gelir vergisi tenvifatıyla tahsil edilen gelir vergisinde de bu duruma bağlı olarak artış yaşandığı görülmektedir.

Grafik 2’de ise kurumlar vergisi, kurumlar vergisi tenvifatı ve kurumlar geçici vergisi yıllar itibari ile sütun grafiği olarak gösterilmiştir.

**Grafik 2:** Kurumlar Vergisi, Kurumlar Vergisi Tenvifatı ve Kurumlar Geçici Vergisine Ait Sütun Grafiği (2018-2020, milyon TL)

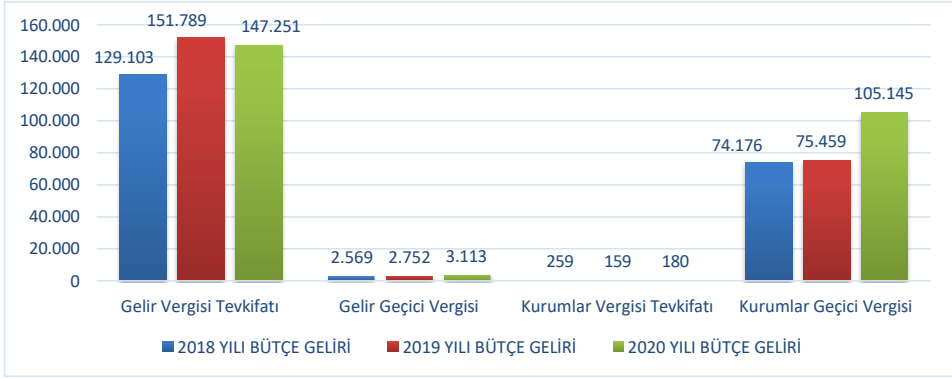


**Kaynak:** Tablo 3’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 2’de görüldüğü üzere kurumlar vergisi tahsilinde, gelir vergisi uygulamasının aksine ön planda olan kurumlar geçici vergisidir. 2020 yılında kurumlar vergisinin tamamından fazlası kurumlar geçici vergi yoluyla tahsil edildiği görülmektedir.

Tenvifat edilen verginin ertesi ay beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Tablo 3’te görüldüğü üzere, 2020 yılında; gelir vergisinin yüzde 93’üne yakınının tenvifat, kurumlar vergisinin ise tamamının geçici vergileme yoluyla tahsil edilmiş olması Olivera-Tanzi etkisinin giderilmesi açısından anlamlıdır. Grafik 3’de, daha iyi ifade edilmesi açısından sadece gelir vergisi tenvifat ve geçici vergisi ile sadece kurumlar vergisi tenvifat ve geçici vergisi sütun grafiğine yer verilmiştir.

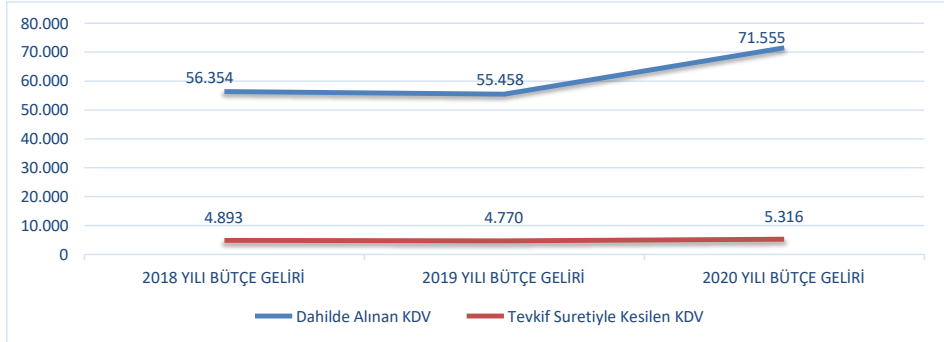
**Grafik 3:** Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifat ile Geçici Vergi Grafiği (2018-2020)



**Kaynak:** Tablo 3'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 4'de ise dahilde alınan ve tevkif yoluyla kesilen KDV grafiğine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere tevkif yoluyla alınan KDV, 2020 yılı için en yüksek miktarda alındığı görülmektedir.

**Grafik 4:** Dahilde Alınan KDV ve Tevkif Suretiyle Kesilen KDV Tutarı (2018-2020, Milyon TL)



**Kaynak:** Tablo 3'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

### 3.3. Yeniden Değerleme Oranı

Vergi kanunlarında yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarların her yıl sonunda yeniden değerlendirme oranında yükseltilmesinin hukuki güvence altına alınması vergilerin enflasyon karşısında erimesine karşı alınmış bir tedbirdir. Kanuna göre yeniden değerlendirme oranı; "Yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Üretici Fiyatları Genel Endeksi'nde (ÜFE) meydana gelen ortalama fiyat

*artış oranıdır.*” Bu tanım uyarınca, 2022 yılında uygulanacak olan yeniden değerlendirme oranı %36’dır.

VUK’un mükerrer 414. maddesi uyarınca, “VUK’ta yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir. Benzer bir hüküm Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinde de bulunmaktadır. Beyana dayanmayan birçok mali yükümlülük yeniden değerlendirme oranı ile otomatik olarak artmaktadır. Maktu damga vergileri ve harçlar, idari para cezaları, emlak vergisi, değerli konut vergisi, çevre temizlik vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, değerli kağıt bedelleri gibi yükümlülükler bu nevidendir. Yeniden değerlendirme oranı, vergi kanunları başta olmak üzere çeşitli kanunlarda yer alan parasal değerlerin de otomatik olarak güncellenmesine hizmet eder”.

Diğer yandan, vergi kanunlarında ifade edilen birçok istisnanın sınırı veya giderleştirilmesine izin verilen tutarlar da yeniden değerlendirme oranıyla güncellenmektedir. Örneğin, “(i) vergiden muaf esnaf sınırı, (ii) gayrimenkul sermaye iratlarında, (iii) çalışanlara sağlanan yemek ve yol yardımında gelir vergisi istisnası sınırı, (iv) engellilere yönelik indirim, (v) binek otomobili giderlerinden kazançtan indirimi kabul edilen amortisman, (vi) ÖTV, KDV tutarı, (vii) basit usule tabi olmanın şartları, (viii) gelir vergisinden istisna değer artış kazanç ve arazi kazanç tutarı, (ix) gelir vergisi tarife dilimleri, (x) vergiye uyumlu mükelleflere yönelik vergi indiriminin üst sınırı, (xi) damga vergisi üst sınırı, (xii) veraset ve intikal vergisi tarifesi ile istisna tutarları her yıl yeniden değerlendirme oranı” dikkate alınarak belirlenmektedir (Ergin,2021).

Dolayısıyla, her yıl belirli şartlara göre güncellenen yeniden değerlendirme oranına göre yapılan artışlarla bir taraftan kamu gelirlerinin enflasyondan dolayı azalmaması, diğer taraftan da mükelleflerin vergi kanunlarının öngördüğü sınırların dışında enflasyon kaynaklı fiktif vergilemeye tabi tutulmaması sağlanmaktadır. İkinci etkiden 5’inci başlıkta biraz daha detaylı olarak bahsedilmektedir.

### **3.4. Gecikme Zammı ve Faizi**

Gecikme zammı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51.

Maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

*“Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 (30/12/2019 tarihli ve 30994 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1947 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile %1,6 olarak belirlenmiştir.) oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. Gecikme zammı bir liradan az olamaz. Gecikme zammı; 213 sayılı*

*Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.”*

Gecikme faizi ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup 112. maddenin 3. Bendi şu şekildedir:

*“Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla (4444 sayılı Kanunun 13/C-2 maddesiyle değişen ibare) 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası (\*) gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re 'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:*

Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

*(7194 Sayılı kanunun 23 üncü maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 01.01.2020)*

379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılacak vergilerde gecikme faizi; uzlaşılacak vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde *davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.”*

Gecikme faizi mükelleflerin ve kamu borçlularının vergilerini vaktinde tahakkuk



ettirmeyerek tahakkukta meydana gelen gecikmeye bağlı olarak vergi alacağının geç tahsil edilmesi sonucunda oluşan kaybı telafi etmeye yönelik bir yaptırımdır. Gecikme zammı ise tahakkuku zamanında yapılmasına rağmen vergi alacağının geç tahsil edilmesi sonucunda meydana gelen kaybı telafi etmeye yönelik bir yaptırımdır (Yeğen, 2019).

Yukarıda belirtilen ilgili yasal düzenlemelerden anlaşılacağı üzere gecikme faizi ve zammı bir vergi cezası değildir. Vergi alacağını enflasyon karşısında güncelleştirme payı olarak adlandırılmaktadır (Taşkın ve Sonsuzoğlu, 2013). Farklı kanunlarda yer almalarına ve farklı özellikler arz etmelerine karşın temelde uygulanma amaçları ortak olup bu amaç enflasyonist ortamda mükelleflerin ve kamu borçlularının borçlarını vadesinde ödememeleri sebebiyle yaşanan vergi gelirlerinin reel değerinin aşınmasını önlemektir. Böylelikle bu iki uygulama mükellefler açısından caydırıcı bir unsur olarak vergi alacağının güvence altına alınmasına yardımcı olmaktadır.

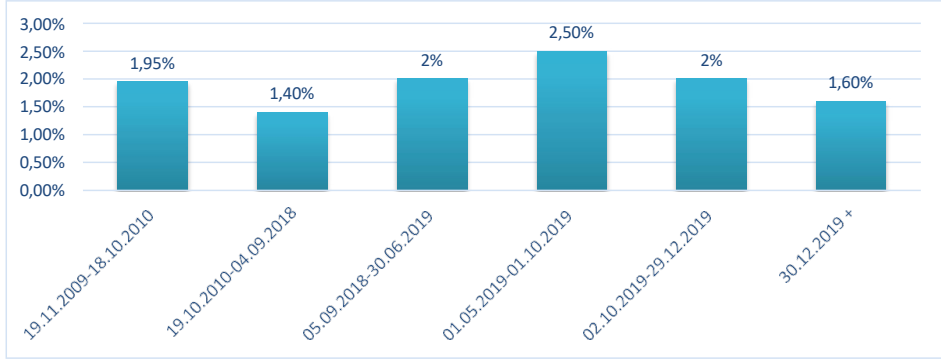
**Tablo 4:** Gecikme Zammı Oranları

<b>Yürürlük Tarihlerine Göre Gecikme Zammı Oranları</b>		
<b>Dönemler</b>	<b>Gecikme zammı oranı (aylık)</b>	<b>Yasal düzenleme</b>
19.11.2009-18.10.2010 tarihleri arasında	1,95%	2009/15565 Sayılı B.K.K.
19.10.2010-04.09.2018 tarihleri arasında	1,40%	2010/965 Sayılı B.K.K.
05.09.2018-30.06.2019 tarihleri arasında	2%	62 sayılı Cumhurbaşkan Kararı
01.05.2019-01.10.2019 tarihleri arasında	2,50%	1266 sayılı Cumhurbaşkan Kararı
02.10.2019-29.12.2019 tarihleri arasında	2%	1592 sayılı Cumhurbaşkan Kararı
30.12.2019 tarihinden itibaren	1,60%	1947 sayılı Cumhurbaşkan Kararı

**Kaynak:** <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani>

Tablo 4’de 2010-2020 yılları arasında uygulanan gecikme zammı oranları gösterilmiştir. Tablo 4’e göre gecikme zammı oranları dönemler itibariyle farklı oran ve tarife yapısına sahiptir. 30 Aralık 2019 tarihinden itibaren yıl içerisinde sabit oranlar uygulanmaktadır.

**Grafik 5:** Yürürlük Tarihlerine Göre Aylık Gecikme Zammı Oranları



Grafik 5’de yürürlük tarihlerine göre aylık gecikme zammı oranları gösterilmiştir. Bu grafiğe göre en yüksek aylık gecikme zam oranının Mayıs 2019 ile Ekim 2019 arasında uygulandığı görülmektedir.

#### 3.4.1. Olivera-Tanzi Etkisinin Gecikme Zammı Ve Faizi Açısından Değerlendirilmesi

Gecikme zammı ve faizi ile enflasyon arasındaki ilişkinin değerlendirilmesinde temel amaç, enflasyon nedeniyle vergi gelirlerinin reel değerinde yaşanan aşınmayı önleme konusunda gecikme zammı ve faizinin ne ölçüde etkin olduğunun tespit edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda Tablo 5’te enflasyon oranı, gecikme zammı oranı, gecikme zammının enflasyonu karşılama oranına yer verilmiştir. 2010 ile 2020 dönemi arasında yıllık bazda oranlar hesaplanmıştır. Yıllar itibariyle *Bakanlar Kurulu Kararı ve Cumhurbaşkanlığı Kararları* ile gecikme zammı oranında yapılan değişiklikler de dikkate alınmıştır.

**Tablo 5:** Gecikme Zammı İle Enflasyon Arasında Olivera-Tanzi Etkisinin Tespiti

Yıl	Enflasyon (A)	Gecikme zammı oranı (yıllık-yüzde) (B)	Gecikme zammının enflasyonu karşılama oranı (B/A)	Endeks Yüzdesi ((B-A)/A*100))
2010	6,4	22,3	3,48	248,4375
2011	10,45	16,8	1,61	60,76555024
2012	6,16	16,8	2,73	172,7272727
2013	7,4	16,8	2,27	127,027027
2014	8,17	16,8	2,06	105,630355
2015	8,81	16,8	1,91	90,69239501

2016	8,53	16,8	1,97	96,95193435
2017	11,92	16,8	1,41	40,93959732
2018	20,3	19,28	0,95	-5,024630542
2019	11,84	25,67	2,17	116,8074324
2020	14,6	19,2	1,32	31,50684932

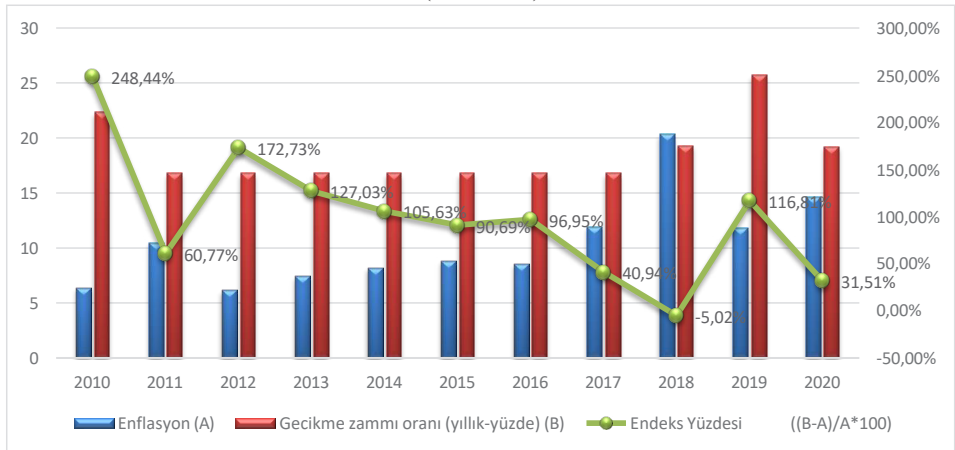
**Kaynak:** Buyrukoğlu, 2018, s.37 (2018, 2019 ve 2020 yılları güncel verilerle hesaplanmıştır.) Enflasyon oranları TÜİK’ in resmi internet sayfasından alınmıştır. Gecikme zammı oranları Tablo 4’ten faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 5 incelendiğinde, hem enflasyon hem gecikme zammı oranları ekonomik konjoktüre göre değişiklik göstermiştir. Tablo 5’e göre 2018 yılı hariç diğer tüm yıllarda Olivera-Tanzi etkisinin varlığından söz edilemez. Bazı yıllarda “Gecikme Zammının Enflasyonu Karşılama Oranı”nın 2’den yüksek olması, gecikme zammı oranının enflasyondan kaynaklı vergi aşınmasını önleme gücünü arttırmıştır.

Tablo 5’te hesaplanan “endeks yüzdesi”, “gecikme zammının enflasyonu karşılama oranını daha anlaşılır hale getirerek gecikme zammının enflasyondan yüzde kaç oranında daha büyük olduğunu gösterir. Yıllar itibariyle elde edilen hesaplama sonuçlarına göre 2010-2020 yılları arasında gecikme zammı oranının, enflasyon oranını ortalama %98 oranında aştığı gözlemlenmektedir.

Grafik 6’da gecikme zammı ile enflasyon arasında olivera-tanzi etkisi ve endeks yüzdesi gösterilmiştir.

**Grafik 6:** Gecikme Zammı İle Enflasyon Arasında Olivera-Tanzi Etkisi Ve Endeks Yüzdesi Grafiği (2010-2020)



**Kaynak:** Tablo 5’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 6’da görüldüğü üzere 2010 yılında enflasyon oranı diğer yıllara kıyasla daha düşüktür fakat enflasyon düşük olmasına rağmen en yüksek endeks yüzdesine sahiptir. Bunun sebebi ise gecikme zammı oranı enflasyonun 3,5 katı olmasından kaynaklıdır. En düşük endeks yüzdesi 2018 yılına aittir. 2018 yılı hariç diğer yıllarda Olivera Tanzi etkisinin bulunmadığı görülmektedir.

#### **4. Mükellef Lehine Bir Mekanizma: Yeniden Değerleme**

Yeniden değerlendirme müessesesi vergi mevzuatımızdan, enflasyon düzeltmesi müessesesinin kabul edilmesiyle 01.01.2004 tarihinde kaldırılmıştır. Fakat bir çok kanunda, tarife, oran, miktar veya tutarların endekslenmesinde yeniden değerlendirme oranı kullanıldığından kanunda, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın her yıl yeniden değerlendirme oranını belirleyerek ilan etmesine ilişkin düzenleme korunmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın bu yetkisi “bağlı yetki”dir. Özünde bu oranın ne olacağı kanunla ifade edilmiş, bakanlığa sadece belirli olan ilanı duyurma yetkisi verilmiştir. Kanuna göre yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Üretici Fiyatları Genel Endeksi’nde (ÜFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır ve bu durumda 2022 yılında uygulanacak olan yeniden değerlendirme oranı %36’dır (Doğrusöz, 2020).

Enflasyon düzeltmesi sonrası ilk yeniden değerlendirme Mayıs 2018’de VUK’nuna eklenen geçici 31’inci madde ile geri gelmiştir. Gereğesi ise, VUK’nun mükerrer 298’inci maddesindeki enflasyon muhasebesi uygulamasının en son 2004’de yapılmış ve sonraki yıllarda enflasyon muhasebesinin şartlarının oluşmaması işletmelerin aktiflerindeki maddi duran varlıklar tarihi maliyetle bırakmış olmasıdır. Düzenlemeyle bilanço esasına tabi tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde yer alan taşınmazların ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerin değerlerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış katsayısı ile yeniden değerlendirilmesine imkanı verilmiştir. 7326 sayılı Kanun değişikliğiyle VUK geçici 31’e bir fıkra eklenerek aktifte kayıtlı “taşınmazlar” dışında “amortisman tabi diğer iktisadi kıymetler” de kapsama alınarak 31.12.2021’e kadar yeniden değerlendirme yapılmasına imkân verilmiştir. İsteyen mükellefler %2 (2018’de bu oran %5’ti) vergi ödeyerek yeniden değerlendirme yapabileceklerdir. Yeniden değerlendirme bahsi geçen varlıkların maliyetini artırıp amortisman yolu ile itfa edilmemiş kısımları için değerlendirilmiş bedeller üzerinden itfa edilmelerine, hem de elden çıkarma halinde değerlendirilmiş maliyetlerinin kullanımına imkan vermektedir. Dolayısıyla, kapsamdaki varlıkların “yeniden değerlendirilmesi”, şartları taşıyan şirketlere %2 maliyet ile “vergi planlama seçeneği” sunmaktadır. Düzenlemeden yararlananlar %2 vergiyi şimdi ödemek suretiyle gelecekte bu varlıkların elden çıkarılmasında vergi avantajına sahip olacaklardır (Kahraman, 2021).

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu’nun 31. maddesiyle; “213 sayılı Kanunun mükerrer 298. maddesinin başlığı “Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme oranı ve yeniden değerlendirme:” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“(Ç) Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adi komandit ve adi şirketler dâhil, (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltilmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltilmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.”

Yine 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu'nun 52. maddesiyle; 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 32 – Bu maddeyi ihdas eden Kanunla mükerrer 298 inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilecek olan mükellefler, anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirilecekleri hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.”

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında devlet yeniden değerlendirilemeyle birlikte yukarıda belirtilen mükelleflere bahsi geçen varlıkların maliyetini artırıp amortisman yolu ile itfa edilmemiş kısımları için değerlendirilmiş bedeller üzerinden itfa edilmelerine, hem de elden çıkarma halinde değerlendirilmiş maliyetlerinin kullanımına olanak sağlamıştır. Bu durumda devlet bir yandan enflasyonun etkilerine karşı gelirinin artmasına yönelik önlemler alırken yani tanzi etkisini telafi etmeye yönelik düzenlemeler yaparken bir yandan da mükelleflerinin enflasyonun olumsuzluklarından etkilenmesini önlemeye yönelik, mükelleflerin lehine, avantajlı düzenlemeler de yapmaktadır.

## Sonuç

Bütçe dengesi açısından büyük öneme sahip vergilerin vadesinden sonra tahsil edilmesi vergi gelirlerinin değer kaybına neden olmaktadır. Vergilerin reel değerindeki bu aşınma makroekonomik istikrarı olumsuz etkilemektedir. Vergilerin reel değerindeki bu kaybı önlemek için devlet, geçici vergi, tevkifat, yeniden değerlendirileme oranı, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi uygulamalara yer vermektedir. Yeniden değerlendirileme oranı müessesinde her yıl belirli şartlara göre güncellenen yeniden değerlendirileme oranına göre artan

vergiler, harçlar, cezalar vb. üzerinden devletin gelirleri değer bakımından güncelliğini korumaktadır. Geçici vergi uygulaması gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, içinde buldukları oniki aylık vergilendirme dönemine ilişkin kazançlar üzerinden ödenecek verginin takip eden dönemde ödenmesinden doğan değer kaybını önlemek amacıyla vergilendirme döneminin üçer aylık dönemleri itibariyle beyan ve ödeme yapılmasını sağlamaktadır. Vergilerin tevkif yoluyla tahsili de önemli bir destek sağlamaktadır.

Gecikme zammı ve faizi uygulamaların temel amacı ortak olsa da aralarında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Gecikme zammı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununda düzenlenmişken, gecikme faizi ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Gecikme faizi tahakkukta meydana gelen gecikme sonucunda oluşan kaybı önlemeye yönelik bir yaptırımken, gecikme zammı ise tahakkuk zamanında yapılmasına rağmen vergi alacağının geç tahsil edilmesi sonucunda oluşan kaybı önlemeye yöneliktir. Gecikme zammında ay kesirleri dikkate alınırken gecikme faizinde dikkate alınmaması önemli farklılıklardan biridir. Gecikme faizi ve gecikme zammı oranı aynı oranda uygulanmaktadır ve enflasyon değişimleri sonucu vergi kaybını önlemek için bu oranlarda değişimler meydana gelmektedir.

Bu çalışma kapsamında, Türkiye’de Olivera-Tanzi etkisi açısından uygulanan tedbirlere değinilmiş, 2010-2020 dönemi için yıllık bazda enflasyon ve gecikme zammı oranlarına yer verilmiş ve gecikme zammı uygulamasının Olivera-Tanzi etkisi karşısında etkinliği incelenmiştir. Yıllar itibariyle ekonomik konjoktüre göre enflasyonda meydana gelen değişimlere paralel olarak gecikme zammı oranları da güncellenmiştir. Bazı dönemlerde gecikme zammının enflasyonu karşılama oranı 3,48 katına kadar ulaşmıştır. İncelenen dönemde sadece 2018 yılında bu oran 0,95’e düşmüştür. Bu oranın düşmesi 2018 yılında vergi gelirleri enflasyon karşısında değer kaybına uğradığını göstermektedir. Gecikme zammı oranlarının enflasyon artışına paralel olarak güncellenmesi ve gecikme zammı oranları-nın etkinliğine büyük önem verilmesi vergilerin reel olarak aşınmasını engelleyerek bütçe dengesine olumlu katkı yapacaktır.

Diğer yandan ülke örneklerinden çıkarılması gereken ders; enflasyonun reel vergi gelirlerini aşındırmak suretiyle beslediği kamu açığının bir girdaba dönüştüğü ve bunun önlenmesinde vergi oranı yapısının ilerleyiciliğinin artırılması, vergi tabanının genişletilebilir yapıya kavuşturulması, sermaye piyasalarının geliştirilmesi ve vergi sisteminin tedbir esnekliğinin artırılmasının çok önemli olduğudur.

## KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Z. Ve Terzi, H. (2009). Enflasyon ve Bütçe Açıkları İlişkisi: Tanzi ve Patinkin Etkisi, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 2, 195-2011.
- Alavirad, A. (2003) “The Effect of Inflation on Government Revenue and Expenditure: The Case of the Islamic Republic of Iran”, OPEC Review, 27(4), ss.331-341.
- Altunöz, U. (2018). Enflasyon ve Bütçe Açıkları Arasındaki İlişki Bağlamında Olivera Tanzi ve Patinkin Etkisinin Türkiye’de Geçerliliği. Vergi Dünyası Dergisi: Sayı:438, 21-33.
- Anušić, Z., & Švaljek, S. (1996). Olivera-Tanzi Effect: Theory and Its Manifestation in the Croatian Stabilization Programme. Croatian Economic Survey, (3), 73-102.
- Beşer, M. K. (2007). Bootstrap VAR modeller ve Türkiye’de Tanzi etkisi. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(6), 89- 108.
- Biçen, Ö.F, Görüş, M.Ş ve Türköz, K. (2015). Olivera-Tanzi ve Patinkin Etkilerinin Türkiye’de Geçerliliğinin İncelenmesi, Maliye Dergisi Sayı 168,170-185.
- Bingöl, O. (2021), 2020’de Neye Ne Kadar Vergi Ödedik? Ozan Bingöl 15 Soruda Anlattı, [https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/2020de-neye-ne-kadar-vergi-odedik-ozan-bingol-15 soruda-anlatti-6213681/](https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/2020de-neye-ne-kadar-vergi-odedik-ozan-bingol-15-soruda-anlatti-6213681/)
- Buyrukoğlu, S. (2018). Türkiye’de Gecikme Faizi ve Zammının Enflasyon Karşısındaki Etkinliği. Vergi Dünyası, no.447, 31-38.
- Catao, L. ve Terrones, M. E. (2003) “Fiscal Deficits and Inflation”, IMF Working Paper, 3(65), ss.1-32 Çavuşoğlu, A.T. (2005). Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları Açısından Enflasyon: Tanzi ve Ters
- Tanzi Etkileri, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:7,Sayı:3, 35-52.
- Doğrusöz, B. (2020), “Yeniden Değerleme Oranının İnsafsızlığı”,Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeniden-degerleme-oraninin-etkileri/600691>
- Erdoğan, S. ve Erdoğan, A. (2018). Türkiye’de Tanzi ve Patinkin etkilerinin VAR yöntemiyle analizi (2006 – 2017). Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(1), 1-10.
- Ergin, N.E, (2021), “Enflasyon ve Vergi (Enflasyon Düzeltmesi vs. Yeniden Değerleme, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/enflasyon-ve-vergi-enflasyon-duzeltmesi-vs-yeniden-degerleme/639003>
- <https://gib.gov.tr/gibmevzuat>
- <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani> Feldstein, M. (1982). Inflation, capital taxation and monetary policy. In R. E. Hall (Eds.), Inflation: Causes and Effects (pp. 153-168). Chiago: University of Chicago Press, National Bureau of Economic Research.
- ITEP (2011). Indexing income taxes for inflation: Why it matters. 2011, Erişim Tarihi: 02.05.2017, <https://itep.org/wp-content/uploads/pb8infl.pdf>
- Kahraman, A. (2021), Yüksek Enflasyon Döneminde Yeniden Değerleme, [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/yuksek-enflasyon-doneminde-yeniden-degerlendirme](https://www.ey.com/tr_tr/tax/yuksek-enflasyon-doneminde-yeniden-degerlendirme)



- Narayan, P. K., Narayan, S. ve Prasad, A. D. (2006) “Modeling the Relationship between Budget Deficits, Money Supply, and Inflation in Fiji”, *Pacific Economic Bulletin*, 21(2), ss.103-116.
- Olivera, J.H.G. (1967), ‘Money, Prices and Fiscal Lags: A Note on the Dynamics of Inflation’, *Banca nazionale del lavoro*, Vol: 20, September 1967.
- Özbilen, F. N. (2019). Enflasyon – Vergi İlişkisi ve Türkiye’de Gelir Vergisi Üzerine Genel Bir Analiz (1970-1999). Yüksek Lisans Tezi, Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Iğdır.
- Solomon, M. ve Wet, A. (2004) “The Effect of a Budget Deficit on Inflation: The Case of Tanzania”, *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 7(1), ss.100-116.
- Şen, H. (2003) “Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, 143, ss.30-57.
- Tanzi, V. (1978) “Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina”, *IMF Staff Papers*, 25, ss.417-451.
- Tanzi, V., Blejer, M. I., & Teijeiro, M. O. (1988). II The Effects of Inflation on the Measurement of Fiscal Deficits. In *Measurement of Fiscal Impact*. International Monetary Fund. <https://www.elibrary.imf.org/view/books/084/14989-9781557750167-en/ch02.xml>
- Taşkın, Y. & Sonsuzoğlu, E. (2013). Gecikme Faizinde 6322 Sayılı Yasa ile Yapılan Düzenlemelere İlişkin Değerlendirmeler. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 0 (56) , 1-17. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuamk/issue/36509/414132>
- Thornton, J. (2009). The (non) impact of revenue decentralization on fiscal deficits: some evidence from OECD countries. *Applied Economics Letters*, 16(14), 1461-1466.
- Thuronyi, V. (1998). Adjusting taxes for inflation. *Tax Law Design and Drafting*, 1(13). Retrieved October 5, 2017, from <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch13.pdf>
- Saygın, Ö. (2020). Vergi Gelirlerinin Değerinin Korunmasında Gecikme Zammı Oranının Rolü: Bir Optimal Oran Önerisi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* , (63) , 256-272. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/51845/65850>
- Yalçın, E. (2020). Tanzi ve Patinkin Etkilerinin Türkiye’de Geçerliliğinin İncelenmesi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7 (2) , 59-76. DOI: 10.30803/adusobed.784611
- Yeğen, B. (2019). Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 18 (4) , 1461-1476. DOI: 10.21547/jss.512048
- Zülfüoğlu, Ö. (2018). Seçilmiş Ülke Örnekleri Üzerinden Teoride ve Uygulamada Geçici Vergi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 14(2), 363-380.

**Hakem Deęerlendirmesi:** ift “k3r” hakem incelemesi.

**ıkar atışması:** Yazar çıkar atışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek aldığını beyan etmemiştir.

**Peer-review:** Double-blind peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.



Ege Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü | *Ege University, Institute of Social Sciences*

**Ege Sosyal Bilimler Dergisi** | ***Journal of Ege Social Science***

e-ISSN 2651-4982

Cilt: 4, Sayı: 1-2, Ocak-Temmuz 2023 | *Volume: 4, Issue: 1-2, January-July 2023*

Sahibi (Owner): Ege niv. Sosyal BİLimler Enstitüsü adına Mdr (On behalf of Ege Univ. Institute of Social Sciences, Director): Prof. Dr. Mustafa MUTLUER  Edit3rler (Editors): Dr. Ender 3ZBAY, Dr. 3ęr. y. Aytekin ERDOğAN  Yazı İşleri Müdürü (Managing Director): Koray KULEYİN (Enstitü Sekreteri | Institute Secretary)  Sekreteryaya - Grafik Tasarım/Mizampaj - Teknik İşler - Strateji - Süreç Y3netimi (Secretariat - Graphic Desing/page layout - Technical works - Strategy - process management): Ender 3ZBAY

[İnternet Sayfası \(Açık Erişim\)](#)

[İnternet Page \(Open Access\)](#)

**DergiPark**  
AKADEMİK

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/esbd>

*Ege Sosyal Bilimler Dergisi* hakemli, bilimsel bir dergidir; Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki kez yayınlanır.

*Journal Of Ege Social Science* is a peer-reviewed, scholarly, periodical journal published biannually, in January and July.