

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARI ÜZERİNDE AMPİRİK
BİR İNCELEME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Sefa ÇOBAN
ORCID:0009-0001-2403-3267**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mustafa Kenan ERKAN
ORCID: 0000-0002-9975-8182**

AĞUSTOS – 2024

Sefa ÇOBAN tarafından hazırlanan ‘‘Türkiye’de Vergi Afları zerine Ampirik Bir İnceleme’’ başlıklı bu tez, 11/07/2024 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve ğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Kenan ERKAN

Sakarya Üniversitesi

Jüri yeleri: Doç. Dr. Nevran KARACA

Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Sedat DURMUşKAYA

Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ İŞLETME ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa: 1/1
Öğrencinin		
Adı Soyadı	:	Sefa ÇOBAN
Öğrenci Numarası	:	Y219004021
Enstitü Anabilim Dalı	:	İŞLETME ENSTİTÜSÜ
Enstitü Bilim Dalı	:	MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI
Programı	:	YÜKSEK LİSANS
Tezin Başlığı	:	Türkiye’de Vergi Afları Üzerinde Ampirik Bir İnceleme
Benzerlik Oranı	:	%15
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim. / / 20.... İmza Öğrenci		
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere gsbtez@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim. / / 20.... İmza Danışman		
Uygundur Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Tarih: / / 20.... İmza:		
☐ Kabul Edilmiştir ☐ Reddedilmiştir EYK Tarih ve No: / / 20.... /	Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLOLAR.....	vi
ÖZET.....	vii
ABSTRACT	viii

GİRİŞ	1
-------------	---

BÖLÜM 1. VERGİ VE VERGİ AFFI KAVRAMLARINA İLİŞKİN TEORİK

ÇERÇEVE	3
---------------	---

1.1. Vergi Kavramı.....	3
-------------------------	---

1.1.1. Verginin Tanımı	3
------------------------------	---

1.1.2. Türk Vergi Sisteminin Tarihsel Gelişimi	4
--	---

1.1.3. Vergi Uyum ve Vergi Psikolojisi Terimleri.....	5
---	---

1.1.3.1. Vergi Uyum	5
---------------------------	---

1.1.3.2. Vergi Psikolojisi.....	5
---------------------------------	---

1.1.4. Vergiye Karşı Mükellef Davranışları	6
--	---

1.1.4.1. Vergi Kaçırma.....	6
-----------------------------	---

1.1.4.2. Vergiden Kaçınma	6
---------------------------------	---

1.1.4.3. Verginin Yansıtılması.....	7
-------------------------------------	---

1.1.4.4. Verginin Dönüştürülmesi	7
--	---

1.1.4.5. Vergi Grevi	8
----------------------------	---

1.1.4.6. Verginin Reddi.....	8
------------------------------	---

1.1.4.7. Verginin Sermayeleştirilmesi	8
---	---

1.2. Vergi Affı Kavramı	9
-------------------------------	---

1.2.1. Vergi Affı Tanımı.....	9
-------------------------------	---

1.2.2. Vergi Affının Gerekçeleri	11
--	----

1.2.2.1. Mali Gerekçeler.....	11
-------------------------------	----

1.2.2.2. Ekonomik Gerekçeler	12
------------------------------------	----

1.2.2.3. Siyasi Gerekçeler	12
----------------------------------	----

1.2.2.4. Sosyal Gerekçeler.....	13
---------------------------------	----

1.2.2.5. İdari ve Teknik Gerekçeler	13
---	----

1.2.2.6. Psikolojik Gerekçeler	14
--------------------------------------	----

1.2.3. Vergi Aflarının Çeşitleri	15
--	----

1.2.3.1. Kapsamına Göre Vergi Affı Uygulamaları	15
---	----

1.2.3.2. Sürelerine Göre Vergi Affı Uygulamaları	15
1.2.3.3. Mükellefler Açısından Vergi Afları	15
1.2.3.4. Düzeltme Afları.....	16
1.2.3.5. Kovuşturma Afları	16
1.2.4. Vergi Aflarının Başarılı Olmasında Etkili Faktörler	16
1.2.4.1. Affın Bir Kereye Mahsus Çıkarılması.....	17
1.2.4.2. Aff ile Beraber Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerinde Yürütülmesi.....	18
1.2.4.3. Affın Tanımı	18
1.2.4.4. Affın Sağlayacağı Faydaların Teşvik Edici Olması	19
1.2.4.5. Aff Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması.....	19
1.2.4.6. Mükellef Mahremiyeti.....	20
1.2.5. Vergi Aflarına Yönelik Görüşler	20
1.2.5.1. Vergi Aflarına Yönelik Olumlu Görüşler.....	20
1.2.5.2. Vergi Aflarına Yönelik Olumsuz Görüşler	25
1.2.6. Dünyada Vergi Aflarına Yönelik Uygulama Örnekleri	29
1.2.6.1. Fransa’da Uygulanan Vergi Afları.....	29
1.2.6.2. Rusya’da Uygulanan Vergi Afları	30
1.2.6.3. Almanya’da Uygulanan Vergi Afları	30
1.2.6.4. ABD’de Uygulanan Vergi Afları	31
1.2.6.5. İtalya’da Uygulanan Vergi Afları	32
1.2.6.6. İsviçre’de Uygulanan Vergi Afları.....	33

BÖLÜM 2. TÜRKİYE’DE CUMHURİYET SONRASINDA UYGULANAN VERGİ AFLARININ İNCELEMESİ

2.1. 1923-1980 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları.....	35
2.1.1. Umuru Belediyeye Müteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun	37
2.1.2. Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa	37
2.1.3. 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa	37
2.1.4. 3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa.....	37
2.1.5. 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa.....	38
2.1.6. Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Yasa.....	38
2.1.7. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkındaki Yasa.....	39

2.1.8. 113 Sayılı Af Yasası.....	39
2.1.9. 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa	39
2.1.10. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa ..	40
2.1.11. 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkındaki Yasa	40
2.1.12. 325 Sayılı Yasa İle Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkındaki Yasa.....	41
2.1.13. 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkındaki Yasa.....	42
2.1.14 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa ...	42
2.1.15. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Yasa	43
2.1.16. 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50.Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa.....	43
2.2. 1980-2000 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları.....	44
2.2.1. 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa ...	45
2.2.2. 2431 Sayılı Yasaya Ek 2571 Sayılı Yasa	46
2.2.3. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkındaki Yasa	46
2.2.4. 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun Geçici 4.Maddesi	48
2.2.5. 3505 Sayılı Yasa (Geçici 1.Madde)	48
2.2.6. 3512 Sayılı Yasa	49
2.2.7. 3571 Sayılı Kanun.....	50
2.2.8. 3689 Sayılı Yasa (Geçici 1.Madde)	50
2.2.9. 3787 Sayılı Yasa	51
2.2.10. 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği.....	52
2.2.11. 4369 Sayılı Yasa.....	53
2.3. 2000 Yılı Sonrası Uygulanan Vergi Afları.....	54
2.3.1. 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği.....	55
2.3.2. 4751 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasası Geçici Madde 21).....	56
2.3.3. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	57
2.3.4. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)	59

2.3.5. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	60
2.3.6. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2.Varlık Barışı)	62
2.3.7. 6552 Sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun	63
2.3.8. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun	63
2.3.9. 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	64
2.3.10. 7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun	65
2.3.11. 7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	66
2.3.12. 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.....	66
2.3.13. 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması İlişkin Kanun.....	67
2.3.14. 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	68
BÖLÜM 3. TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ AFLARI İLE GENEL EKONOMİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN ANALİZİ	70
3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi	70
3.2. Vergi Aflarının Genel Ekonomi İle İlişisine Yönelik Ampirik Literatür	71
3.3. Çalışmanın Yöntemi.....	73
3.4. Veri Seti	74
3.5. Bulguların Değerlendirilmesi.....	76
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	84
KAYNAKÇA.....	86
ÖZGEÇMİŞ	97

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KKBG	: Kamu Kesimi Borçlanma Gereği
TDK	: Türk Dil Kurumu
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yİ-ÜFE	: Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi

TABLÖLAR

Tablo 1: 1924-1980 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları	36
Tablo 2: 1980-2000 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları	45
Tablo 3: 2000-2023 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları	55
Tablo 4: Panel Veri Analizinde Kullanılan Veri Seti Tablosu (2008-2023).....	75
Tablo 5: Ekonomik Unsurların Vergi Afları Üzerindeki Etkisi	77
Tablo 6: Ekonomik Unsurların Gelir Vergisi Üzerindeki Etkisi	79
Tablo 7: Ekonomik Unsurların Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisi	80
Tablo 8: Ekonomik Unsurların Beyana Dayanan KDV Üzerindeki Etkisi.....	82



ÖZET

Çoban, S. (2024). *Türkiye’de vergi afları üzerine ampirik bir inceleme* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Sakarya Üniversitesi.

Vergi affı, hükümetin kamu alacaklarından tek taraflı olarak feragat etmesi ve tahsilatından vazgeçmesini ifade etmektedir. Ülkeler geçmişten beri ekonomik, siyasi, mali ve sosyal amaçlar ile vergi affı uygulamalarına başvurabilmektedir. Vergi afları ekonomik ve siyasi kriz dönemlerinde toplumdaki gerginliğin azaltılmasında, ülkelerin kısa vadeli nakit ihtiyaçlarının karşılanmasında ve kayıt dışı ekonominin önlenmesinde olumlu etkiler oluşturabilmektedir. Ancak sıkça uygulanması durumunda vergi uyumunun azalmasına, vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin olumsuz etkilenmesine ve uzun vadede vergi gelirlerinde de azalma yaşanmasına neden olabilmektedir. Bundan dolayı vergi afları ülkenin ve toplumun ihtiyaçlarına göre detaylı hazırlanması ve dikkatli uygulanması gereken uygulamalar olmaktadır.

Bu çalışmada enflasyon, kamu kesimi borçlanma gereği, bütçe açığı ve seçimler gibi çeşitli unsurların vergi afları üzerinde olan etkisi ile vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi incelenmiştir. Vergi aflarına hangi durumlarda başvurulduğu araştırılmıştır. Bu kapsamda 2008-2023 yılları arasındaki ekonomik verilerden oluşan geniş bir veri seti hazırlanmıştır. Veri setinde ilgili yıllara ait ekonomik gerçekleştirmeler, genel ve yerel seçimler, çıkarılan vergi afları ve 81 ile ait vergi gelirleri tahakkuk/tahsilat oranları bazında yer almaktadır. Veri seti Panel Veri Analizine tabi tutulmuş ve En Küçük Kareler Yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgulara göre Türkiye’de uygulanan vergi afları üzerinde en çok genel seçimlerin etkili olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca enflasyon, yerel seçim ve bütçe açığı vergi afları üzerinde negatif etkiye sahipken genel seçim ve kamu kesimi borçlanma gereğinin pozitif etkisinin bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Hem vergi gelirlerin vergi afları üzerindeki etkisi hem de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmiş ancak açıklanabilir bulgulara ulaşılmamıştır. Buna göre vergi afları ile vergi gelirleri arasında herhangi bir ilişki bulunmadığı söylenebilmektedir. Veri setinde yer alan ekonomik unsurların gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi üzerindeki etkisi araştırılmış, söz konusu üç ana vergi kalemi için de aynı bulgulara ulaşılmıştır. Buna göre enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkisi pozitif iken kamu kesimi borçlanma gereğinin etkisi negatif yönlü çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Affı, Vergi, Türkiye Ekonomisi.

ABSTRACT

Çoban, S. (2024). *An empirical investigation on tax amnesties in Türkiye* (Unpublished master's thesis). Sakarya University.

Tax amnesty refers to the government's unilateral waiver and collection of public receivables. Countries have been practicing tax amnesties for economic, political, fiscal and social purposes since the past. Tax amnesties can have positive effects in reducing tension in society during periods of economic and political crisis, meeting the short-term cash needs of countries and preventing the informal economy. However, if they are frequently applied, they may lead to a decrease in tax compliance, adversely affect taxpayers who pay their taxes regularly and cause a decrease in tax revenues in the long run. Therefore, tax amnesties should be prepared in detail according to the needs of the country and society and should be implemented carefully.

In this study, the effect of various factors such as inflation, public sector borrowing requirement, budget deficit and elections on tax amnesties and the effect of tax amnesties on tax revenues are analyzed. The conditions under which tax amnesties are applied are investigated. In this context, a large data set consisting of economic data between 2008 and 2023 has been prepared. The data set includes economic realizations, general and local elections, tax amnesties and tax revenues of 81 provinces on the basis of accrual/collection rates. The data set is subjected to Panel Data Analysis and analyzed using the Least Squares Method. According to the findings obtained as a result of the analysis, general elections are the most influential factors on tax amnesties in Turkey. In addition, inflation, local elections and budget deficit have a negative effect on tax amnesties, while general elections and public sector borrowing requirement have a positive effect. Both the effect of tax revenues on tax amnesties and the effect of tax amnesties on tax revenues have been analyzed, but no explainable findings have been found. Accordingly, it can be said that there is no relationship between tax amnesties and tax revenues. The effects of the economic factors in the data set on income tax, corporate tax and value added tax were analyzed and the same findings were obtained for these three main tax items. Accordingly, while the effect of inflation on tax revenues is positive, the effect of public sector borrowing requirement is negative.

Keywords: Tax Amnesty, Tax, Turkish Economy.

GİRİŞ

Vergi afları uzun yıllardır Türkiye ve birçok ülkede sıklıkla gündeme gelen uygulamalardan biridir. Vergi afları kısaca devletin vergi alacağından tek yanlı olarak feragat etmesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Vergiler bir ülkenin kamusal ihtiyaçlarının karşılanmasındaki ana gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bundan dolayı piyasadaki tüm gelir unsurları, mal ve hizmetler verginin konusuna girmektedir. Verginin bu kadar geniş bir alanı kapsamamasından dolayı toplumu oluşturan bireylerin her biri potansiyel vergi mükellefi konumundadır. Vergi ödemek mükellefler için bir ödev ve yükümlülüktür. Mükellefler her zaman bu yükümlülüklerini yerine getirmemekte ve vergiye karşı çeşitli tepkiler gösterebilmektedir. Bu tepkileri önlemek için vergi alacaklısı konumunda bulunan devlet ise ekonomik, mali, siyasi ve sosyal nedenler ile vergi aflarını bir araç olarak kullanabilmektedir.

Vergi afları ülkenin ihtiyaçlarına ve dönemin şartlarına göre çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir. Devlet vergi aslının tahsilatından tamamen vazgeçebileceği gibi sadece gecikme zammı ve vergi cezası gibi feri alacaklarından da vazgeçebilmektedir. Vergi afları ile mükelleflere birikmiş vergi borçlarını uzun bir vadeye yayarak ödeme kolaylığı sağlanmaktadır. Kısacası vergi afları ile mükelleflerin üzerindeki vergi yükü hafifletilmekte, cezai yaptırıma uğramadan vergiye uyum arttırılmakta ve geçmişte yapılan hatalar affedilerek mükelleflere ticari hayatlarında temiz bir sayfa açma imkânı sunulmaktadır.

Türkiye’de de vergi affı uygulamalarına sıklıkla başvurulmaktadır. Cumhuriyet’in ilanından günümüze kadar çeşitli nedenlerle birbirinden farklı birçok vergi affı uygulandığı görülmektedir. Cumhuriyetin ilanından sonra ilk vergi affı uygulaması 1924 yılında çıkarılmıştır ve 2023 yılına kadar toplam 41 vergi affı uygulanmıştır. Bu sayı Türkiye’de vergi aflarının ne kadar sık uygulandığını gözler önüne sermektedir ve ortalama olarak 2-3 senede bir vergi affı uygulandığı anlamına gelmektedir. 2000 yılı sonrasında vergi affı uygulamaları daha da sık uygulanmaya başlamış ve 23 yıllık sürede 14 vergi affı uygulanmıştır. Bazı dönemlerde birbirini takip eden yıllarda vergi affı uygulandığı görülmektedir. Bu nedenle vergi aflarının 2000 yılından sonra etkin bir politika aracı olarak kullanıldığı ifade edilebilir.

Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Vergi aflarının vergi gelirleri ve diğer ekonomik unsurlar ile ilişkisinin araştırıldığı literatür oldukça kısıtlıdır. Türkiye’de de bu konu üzerinde çok az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmada 2008-2023 yıllarına ilişkin ekonomik veriler kullanılarak ekonomik unsurların vergi afları üzerindeki etkisi ve vergi aflarının vergi gelirleri ile olan ilişkisi açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışma ile literatüre katkı sağlanması, Türkiye’de uygulanan vergi aflarının başarısına yönelik sonuçlara ulaşılması ve vergi gelirlerindeki artışı sağlayan unsurların tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada ekonomik unsurların vergi afları ile olan ilişkisi incelenmiştir. Aynı zamanda ekonomik unsurların vergi gelirlerine etkisi de analiz edilmiştir. Vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişki araştırılmıştır. Bu ilişkiyi tespit etmek için Panel Veri Analizi yapılmış ve En Küçük Kareler Yöntemi (EKK) kullanılmıştır. Veri setinin analizinde Stata17 programından faydalanılmıştır.

Tezin İçeriği

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi ve vergi aflarına yönelik kavramsal çerçeve üzerinde durulmuştur. Vergi aflarının özellikleri, çeşitleri, vergi aflarına yönelik görüşler ve diğer ülkelerdeki örnekleri yer almaktadır. İkinci bölümde Cumhuriyet’in ilanından itibaren Türkiye’de uygulanan vergi afları incelenmiş ve kapsamaları açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise çalışmanın amacı, yöntemi, ilgili literatür ve son olarak da vergi afları ile ekonomik unsurların ilişkisini açıklamaya yönelik ampirik analiz yer almaktadır.

BÖLÜM 1. VERGİ VE VERGİ AFFI KAVRAMLARINA İLİŞKİN

TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Vergi Kavramı

1.1.1. Verginin Tanımı

Vergi, devletlerin kamusal hizmetleri sunarken ihtiyaçları olan finansman kaynağına ulaşmak ve borç yönetimini sağlayabilmek için toplumu oluşturan fertlerden, zor ögesine dayanarak ve herhangi bir özel karşılık taahhüdünde bulunmaksızın almış olduğu parasal değerler şeklinde ifade edilebilir (Akdoğan, 2009, s.118).

Verginin insanların ilk topluluk haline geldiği çağlardan başlayarak günümüz devletlerinin kurulmasına kadar geçen süreye yayılan geniş bir tarihi bulunmaktadır (Yılmaz, 1996, s.4). Önceleri insanların yöneticilerine gönüllü yardımlar şeklinde maneviyata dayalı olarak vermiş oldukları vergiler, siyasi toplulukların oluşmaya başlamasıyla zorunluluk halini almış ve cebre dayalı olarak bireyler için birer yükümlülük haline gelmiştir (Turhan, 1989, s.1).

Bireylerin vergilerini ödemesi, devletin sunmuş olduğu kamusal hizmetlerden özel bir fayda sağlayacağı anlamına gelmemektedir. Çünkü vergiler bir karşılık vaadinde bulunulmadan alınmaktadır. Vergilerin karşılıksız olması, vergiyi diğer kamu gelirlerinden ayıran en önemli özelliktir (Due, 1967, s.88).

Bu açıklamalardan da hareketle verginin özellikleri aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralanabilir:

- 1) Vergi, devlet tarafından alınır.
- 2) Vergi karşılıksızdır. Vergi ödeyen hiçbir kişiye özel olarak hizmet taahhüdü verilmez.
- 3) Vergi, ödeyenlerden cebir ögesine dayanarak alınır.
- 4) Vergi, gerçek veya tüzel kişilerden alınır.
- 5) Vergiler kesin olarak alınmaktadır yani daha sonradan geri verilmesi söz konusu değildir.
- 6) Vergiler mali yükümlülüklerdir, parasal olarak alınır.
- 7) Vergiler kanunlarla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.

Türk vergi sisteminde ilgili kanun ya da mevzuatlarda doğrudan verginin tanımı yapılmamaktadır. Ancak Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde "Vergi Ödevi" başlığıyla bir tanımlamaya yer verilmiştir. Anayasa'ya göre "Vergi Ödevi", "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre verginin toplanmasına ilişkin amaç ve esaslar ile vergilendirme yetkisi yasal bir düzen içerisinde kesin olarak belirlenmiştir.

1.1.2. Türk Vergi Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu'nun şer'i hükümler esas alınarak yönetilmesinden dolayı o dönemde vergi sisteminin temelinde de şer'i hükümler esas alınmış ve bu çerçevede oluşturulmuştur (Aktan vd., 2002, s.58). Ancak Osmanlı İmparatorluğu sürekli genişlediğinden ve yeni yerler fethettiğinden her yerde tek bir vergi sisteminin uygulanmasını sağlayamamıştır. Fethedilen yeni yerlerin coğrafi, kültürel, sosyal ve ekonomik durumlarına göre istikrarını bozmadan bir vergi sistemi uygulamak istemişlerdir (Aksoy, 1999, s.15). Bu yüzden Osmanlı'da vergi sistemi iki kategoriden oluşmaktadır. Bunlar dini temellere dayanan şer'i vergiler ve hükümdar tarafından bölgesel faktörler esas alınarak koyulan örf'i vergilerdir (Önder, 2011, s.320)

Şer'i vergiler zekât, öşür, haraç ve cizyeden oluşmaktadır. Zekât, kişilerin sahip olduğu malların 1/40'ını zekât niyetiyle devlete vermesidir (Dikmen, 1964, s.57). Öşür vergisi, arazi üzerinden elde edilen ürünün %5'i veya %10'u olarak Müslümanlardan alınan ve Osmanlı gelirlerinde önemli bir payı olan vergidir (Eroğlu, 2010, s.59). Haraç, yeni fethedilen yerlerdeki gayrimüslimlerde bırakılan topraklar üzerinden alınmaktadır. Cizye de gayrimüslimlerden askerlik yapmamaları nedeniyle alınan bir vergidir (Turhan, 1982, s.14).

Örf'i vergiler ise ağnam vergisi, ağıl ve kışlak vergisi, otluk vergisi, kovan vergisi ve değirmen vergisi gibi vergilerden oluşmaktadır (Eskicioğlu, 2007, ss.226-27). Bu vergilerden en önemlisi ağnam vergisidir. Ağnam vergisi, her koyun ve keçinin bir yılda

vereceği tüm ürünlerin getirisinin %10'u oranında alınan bir vergidir. Uzun yıllar uygulanan bu vergi 1962 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Eroğlu, 2010, s.62).

Cumhuriyetin ilanından sonra Osmanlı Devleti'nde uygulanan vergi sistemi terkedilmeye başlanmış ve Batı Avrupa sistemi getirilmeye çalışılmıştır (Tosuner, 1989, s.21)

1950 yılına kadar çeşitli vergi reformları yapılmıştır ve 1950 yılında Gelir Vergisi Reformu'nun yapılması, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un çıkarılması ve 1957 yılında Gider Vergisi Reformu'nun yapılmasıyla birlikte vergi sistemi Batı Avrupa sistemine yakınlaştırılmıştır (Öncel vd., 1985, s.12)

1984 yılında Türk Vergi Sistemi ile Avrupa ülkelerinde uygulanan vergi sistemleri arasındaki uyumun artırılması amacıyla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu çıkarılmıştır (Özer, 1976, s.5). Günümüzde de dönemin şartlarına uygun olarak çıkarılan yeni kanunlar ve mevcut kanunlar ile ilgili çıkarılan tebliğler ile Türk Vergi Sistemi geliştirilmeye ve güncellenmeye devam etmektedir.

1.1.3. Vergi Uyumu ve Vergi Psikolojisi Terimleri

1.1.3.1. Vergi Uyumu

Vergi uyumu, vergi mükelleflerinin beyannamelerini tam ve eksiksiz olarak vergi yasalarında belirtilen sürelerde vermelerini ifade eder (Özpehriz, 2005, s.90). Vergiye gönüllü uyum olarak da ifade edilen vergi uyumunu mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü bir şekilde uyum göstermeleri şeklinde de tanımlamak mümkündür (Ştefura, 2012, s.192).

1.1.3.2. Vergi Psikolojisi

Mali durumlar ile ilgili yapılan incelemelerde durumun siyasi, hukuki ve ekonomik yaklaşımlara göre değerlendirilmesi yeterli kalmamakta, durumun psikolojik olarak da değerlendirilmesi gerekmektedir. Psikoloji, bireylerin içsel ve dışsal olaylara karşı vermiş oldukları tepkileri incelemektedir ve bu yüzden vergiye karşı mükellef tepkilerinin incelenmesinde psikoloji bilimi önemli bir rol oynamaktadır.

Vergi psikolojisi, bireylerin vergiye karşı tutumlarını, bakış açılarını, tepkilerini ve vergi algılarını inceleyen bir bilim dalı şeklinde ifade edilebilir (Çiçek vd., 2008, s.17).

Mükelleflerin vergiye karşı vermiş oldukları tepkiler vergi planlamasında ve istenen amaçlara ulaşmada değişikliklere neden olabilmektedir. Bu yüzden vergisel planlamalar

yapılırken vergi psikolojisini de dikkate almak daha sağlıklı sonuçlara ulaşmayı sağlayabilecektir. Ancak mali olayların psikolojik açıdan değerlendirilmesinden maddi açıdan değerlendirilmesi daha kolaydır. Çünkü psikolojik değerlendirmede insan davranışları incelendiğinden yere, zamana ve kişilere göre farklılık gösterebilmektedir. Bu durumlar da vergi sürecini etkilemektedir.

1.1.4. Vergiye Karşı Mükellef Davranışları

1.1.4.1. Vergi Kaçırma

Mükelleflerin vergilere karşı göstermiş olduğu en yaygın tepkilerden biri olan ve kanuni açıdan konusu suç teşkil eden faaliyetlerden oluşan yöntem vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı kanunlara aykırı faaliyetlerin uygulanmasıyla ortaya çıkmaktadır (Aktan, 2004).

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarının yapılmasını emrettiği eylemleri yapmamak ya da yapılmamasını emrettiği eylemleri yapmak suretiyle vergi yükünden kurtulmak şeklinde tanımlanabilir. Örnek olarak gelirlerin doğru beyan edilmeyerek olması gerekenden az ya da hiç vergi ödenmemesi, defter ve vesikalarda hile yaparak vergi matrahının azaltılması ve sahte fatura ve belge düzenlenmesi gibi faaliyetleri verilebilmektedir (Heper, 2003, s.211).

Vergi kaçakçılığı neticesinde ülkelerin büyük miktarda gelir kayıpları yaşamasıyla birlikte ekonomik ve sosyal olarak birçok zarar meydana gelmektedir. Bu zararlı sonuçlar milli hasıla, gelir dağılımı ve işsizlik gibi göstergeler üzerinde meydana gelmektedir (İlhan, 2007, s.3).

1.1.4.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi yasalarını çiğnemenen vergi matrahını azaltması ya da yok etmesi şeklinde tanımlanabilir (Heper, 2003, s.210). Mükelleflerin vergi yüklerini yasalara uygun şekilde azaltmasıyla vergiden kaçınma söz konusu olmaktadır. Vergiden kaçınma eylemi yasalara aykırı olmadığından herhangi bir suç unsuru da oluşturmamaktadır ve cezalandırılmayı da gerektirmemektedir (Aktan, 2004).

Vergi yasalarındaki boşluklar, mükelleflere yasal çerçevede vergi yüklerini azaltabilme imkânı sağladığından, büyük miktarda vergi kayıplarına sebebiyet vermektedir. Vergiden kaçınmaya neden olan boşlukların tamamen ortadan kaldırılması mümkün değildir.

Ancak mükellefler için fırsata dönüşen bu boşlukların en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu yüzden vergi kaçınmayı azaltma konusu ilgili kamu kurum ve kuruluşları için büyük önem taşımaktadır (Eyüpgiller, 2002, s.148).

Vergiden kaçınma çeşitli yollarla gerçekleştirilebilmektedir. Vergi avantajlarından yararlanma, gelir aktarımı, vergi erteleme, vergi arbitrajı ve matrah kaydırması bu yollar arasında sayılabilir. Vergi avantajlarından yararlanma, mükelleflerin vergi kanunlarını araştırarak kendilerine fayda sağlayacağını düşündükleri yolları bulmalarıyla mümkün olmaktadır (Heper, 2003, ss.210-211). Gelir aktarımı, mükelleflerin gelirlerini kendilerinden daha az vergi ödeyen kişilere ya da ülkelere aktarması şeklinde gerçekleşmektedir. Vergi erteleme, enflasyonist durumlarda bugün ödenmesi gereken verginin ileriki yıllara ertelenmesi şeklinde gerçekleşmektedir (Heper, 2003, ss.210-211). Vergi arbitrajı, farklı vergi türleri ve oranlarından yararlanarak vergi yükünün azaltılması olarak tanımlanabilir (Çavuş, 2006). Matrah kaydırması ise mükelleflerin vergiyi doğuran faaliyetlerini verginin olmadığı ya da daha düşük olduğu ülkelere kaydırması ile ortaya çıkan bir vergiden kaçınma yöntemidir (Turhan, 1998, s.242).

1.1.4.3. Verginin Yansıtılması

Vergiler mükellef üzerinde bir yük oluşturur ve mükellefler oluşan vergi yükünü azaltma girişiminde bulunurlar. Mükellefler, vergi kaçırmanın suç teşkil etmesi ve yakalanma risklerinin olması, vergiden kaçınmanın ise gelirlerini azaltabilme ihtimalinin bulunması düşüncesiyle yasalara uygun olarak ödemiş oldukları vergiyi başkalarına devrederek vergi yüklerinden kurtulma eğilimi gösterirler (Devrim, 1996, s.191).

Mükelleflerin ödemiş oldukları vergiyi fiyat mekanizmasından yararlanarak üçüncü kişilere aktarmasına verginin yansıtılması denir (Devrim, 1996, s.192).

Yansıma dört aşamadan oluşur. Birinci aşama verginin mükellef tarafından ödenmesidir. İkinci aşama vurgu yani ödenen verginin mükellef üzerinde oluşturduğu psikolojik etkidir. Üçüncüsü aktarma aşamasıdır ve bu aşamada mükellef vergiyi fiyat mekanizması aracılığıyla üçüncü şahıslara aktarmaktadır. Son aşama ise yerleşme olarak ifade edilir ve aktarılan verginin üçüncü şahıs üzerinde kalmasını ifade eder.

1.1.4.4. Verginin Dönüştürülmesi

Mükellefler oluşan vergi yüklerini azaltmak için daha etkin olan üretim yöntemleri bulma arayışına girmektedir. Mükelleflerin başvurmuş olduğu bu yeni üretim yöntemleri

sonucunda maliyetler yükselir ve safi kazanç azalır bu sayede ödenen vergi telafi edilmiş olmaktadır. Mükelleflerin vergi yükünü tamamen veya kısmen ortadan kaldırmak için yeni üretim yöntemlerine geçiş yapması verginin dönüştürülmesi olarak ifade edilir (Uluatam, 1999, s.312).

1.1.4.5. Vergi Grevi

Vergi grevi, vergiye karşı toplu olarak gösterilen tepkiyi ve mükelleflerin vergilere karşı ortak bir davranış biçimi sergilemelerini ifade etmektedir. Vergi grevinin söz konusu olabilmesi için önce yasalara uygun bir biçimde ortaya konulmuş bir verginin bulunması gerekmektedir. Vergi grevi genelde devletin zayıf bir otoriteye sahip olduğu zamanlarda ortaya çıkmakta ve tepki konusu olan verginin kaldırılması ile sonuçlanabilmektedir (Nadaroğlu, 1976, s.280).

1.1.4.6. Verginin Reddi

Verginin reddi, mükelleflerin toplu olarak bir verginin tümünden kaldırılmasına yönelik göstermiş oldukları tepkiler şeklinde oluşmaktadır ve vergiye karşı en etkili sonuçlar yaratan tepki olabilmektedir. Toplu olarak gerçekleştirilen ayaklanmalar, gösteriler ve vergi denetimlerinin engellenmesi gibi hareketler şeklinde meydana gelmektedir.

Verginin reddine yönelik en yakın örneklerden biri olan 1954 yılında Fransa'da gerçekleşen Poujade Hareketi adını o dönemde küçük bir kasabada yaşayan kırtasiye işletmecisi Poujade'den almıştır. Poujade vergiye karşı bir direniş hareketi başlatmış bu direniş zamanla toplu bir tepki haline gelerek Fransa'da siyasi bir olay yaratmıştır (Çiçek vd., 2008, s.58).

1.1.4.7. Verginin Sermayeleştirilmesi

Verginin sermayeleştirilmesi her ne kadar verginin yansıtılmasına benzetilse de farklı bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ikisinde de amaç vergi yükünden kısmen veya tamamen kurtulmaktır. Vergi yansımada, mükellef tarafından vergi ödendikten sonra üçüncü kişilere aktarılmaya çalışarak vergi yükünden kurtulmaya çalışılmaktadır. Ancak verginin sermayeleştirilmesinde tersine işleyen bir durum söz konusudur. Verginin sermayeleştirilmesinde birden fazla dönemde uygulanacak olan vergiler bu vergilerin ödenmesinden önce başkalarına aktarılması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Verginin yansıtılmasında ve sermayeleştirilmesinde vergi başkasına yüklenmektedir. Verginin sermayeleştirilmesinde mükellef bir malı satın alırken daha sonra ödeyeceği vergi kadar

düşük bir bedel öder ve böylece vergiyi satıcıya yüklemiş olmaktadır (Uluatam, 1999, s.311).

1.2. Vergi Affı Kavramı

1.2.1. Vergi Affı Tanımı

Toplumların sorunsuz bir şekilde, bir düzen içerisinde hayatlarını devam ettirebilmeleri için bir takım kurallara uymaları gerekmektedir. Toplumı oluşturan kişiler bu kurallara uymazsa bazı maddi ve manevi yaptırımlarla karşılaşabilmektedir. Yaptırımların uygulanmadığı belirli dönemlerde af uygulamaları söz konusu olmaktadır. Aflar neticesinde kişilerin işlediği suçlara karşı yaptırımlar uygulanmamakta ve işlenen suçlar affedilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.100).

Af sözcüğü TDK' ya göre “Bir suçu kusuru veya hatayı bağışlama” şeklinde tanımlanmıştır. Bu nedenle affın uygulanması için bir suç, kusur ya da hatanın söz konusu olması gerekir.

Aflar geçmişten beri hukukun birçok dalında, birbirinden farklı nedenlerle uygulama alanı bulmuş ve her seferinde farklı eleştirilere neden olmuştur. Toplumı oluşturan bireylerin bir kısmı af uygulamasından yararlanırken, bir kısmı da yararlanmamakta ve bu uygulamaları eleştirmektedir (Dursun, 2009, s.373).

Aflar kaynağını anayasadan alır. Af, teknik açıdan ceza kanunlarında geçmekte olup bir suça karşı ceza hakkını kaldıran, cezanın infazını kısmen veya tamamen engelleyen yetkili organlarca kullanılan bir kamu hukuku tasarrufudur (Özek, 1958, s.119).

Af çıkarma yetkisi ülkemizde TBMM'ye aittir ve bu yetkiyi anayasanın 87. maddesinden almaktadır. Anayasanın 87. maddesine göre; “Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesin hesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilanına karar vermek; milletlerarası antlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilanına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde ön görülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmek” şeklindedir.

Vergi hukukuna göre çıkarılan aflar da kaynağını anayasadan almaktadır. Devletler çeşitli nedenlerle vergi affı uygulamalarına başvurmaktadır. Uygulamada af kelimesi yanlış

çağrışımlara neden olmamak için pek tercih edilmemekte varlık barışı, torba yasa, yapılandırma gibi çeşitli isimler altında vergi afları çıkarılmaktadır.

Vergi affı, devletin vergi alacağından tamamen veya kısmen vazgeçmesi şeklinde tanımlanabilir. Vergi aslından, işlemiş olan faizlerden veya cezalardan, çıkarılacak olan bir kanunla vazgeçilmesidir (Şenyüz vd., 2016, s.198; Kaya, 2014, s.185).

Vergi affı ve mali af kavramları için aynı tanımların yapıldığı durumlar olsa da iki kavram aynı değildir. Mali af daha geniş bir tanımlamaya sahiptir ve vergi affını da içinde barındırmaktadır. Vergi affı genel olarak vergi aslı, gecikme zammı ve gecikme faizlerini kapsamakta iken mali af kavramı, vergi affının konusuna giren unsurları, kamu kurum ve kuruluşlarına ait idari ve para cezaları, özel hukuktan doğan gelirler, sosyal güvenlik prim borçları, ecrimisil, belediyelere ait borçlar ve cezalar gibi daha geniş bir alanı kapsamaktadır (Müftüoğlu Hoş, 2015, ss.797-798).

Vergi affı tanımında ifade edilen vazgeçilen alacak, vergi asılları değil gecikme zamları ve cezalardır. Vergi afları vergi asıllarını kapsayacak şekilde de uygulanabilmektedir. Ancak uygulamaların daha çok gecikme zamları ve cezalara yönelik olduğu gözlemlenmektedir (Taşkın, 2010, s.123).

Bu teorilere göre vergi aflarının özellikleri şu şekilde sıralanabilir; (Çil, 2012, s.6)

- Aflar kanunla koyulur, değiştirilir ve kaldırılır.
- Kısa ve uzun süreli olabilir.
- Affın kapsamı bütün vergileri kapsayacak şekilde de olabilir, tek bir vergi için de çıkarılabilir.
- Aflara katılım zorunlu değildir.
- Aflar dolayısıyla devlet vergi cezalarının yaptırımlarından vazgeçmektedir.
- Aflar geçmiş borçlar üzerinde etkilidir.

Her ne kadar benzer özellikleri bulunsa da vergi hukukundaki af müessesesi ile ceza hukukundaki af müessesesi bazı farklılıklar göstermektedir. İkisinde de ilgili makamlar cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir (Taşkın, 2010, s.125). Ceza hukukunda amaç siyasi ve sosyal olarak bir rahatlama yaratmak iken vergi hukukunda amaç ekonomik ihtiyaçları karşılamaktır (Şenyüz, 2011, s.251). Vergi afları, verimliliğini kaybetmiş vergi uygulamalarına bir değişiklik getirilmesi gibi idari nedenlerle ve kayıt dışı gelirleri ekonomiye kazandırma gibi mali nedenlerle çıkarılabilmektedir (Dönmez, 1990, ss.15-16).

Devletler bir takım amaçları gerçekleştirmek için vergi affı uygulamalarına başvurmaktadır. Bu amaçlardan birincisi, aflar sayesinde kısa sürede bir finansman kaynağı sağlanmasıdır. İkinci amaç, mükelleflerin kötü sicillerinden temizlenip vergi uyumlarının artacağı beklentisidir. Üçüncü amaç ise yatırımlar ve ödemeler dengesi gibi ekonomik unsurların sağlanmasında araç olarak görev almasıdır (Baer ve Borgne, 2008, s.6).

1.2.2. Vergi Affının Gerekçeleri

1.2.2.1. Mali Gerekçeler

Mali gerekçeler, vergi aflarının çıkarılmasındaki ana nedenlerin başında gelmektedir. Ülkelerin ihtiyaçları olan finansman kaynağına ulaşmak ve mali dengeleri sağlayabilmek için vergi affı uygulamalarına başvurduğu görülmektedir. Bu uygulama sayesinde hem kayıt dışı ekonomik faaliyetler sisteme dâhil edilmekte hem de planlanan kamusal hizmetlerin sürdürülebilirliği sağlanmaktadır (Dönmez, 1990, s.78).

Ülkeler mali gerekçelerle, çıkarmış olduğu vergi afları ile vergi kayıp ve kaçaklarını tespit etmeyi ve bu gelirlerin kayıt altına alınarak cezai işlemlerin uygulanmayacağını belirterek vergi gelirlerini arttırmayı hedeflemektedir (Bulut vd., 2008, s.29). Ancak bazı görüşlere göre vergi afları sayesinde ekonomiye yeni bir gelir kaynağı kazandırılmamaktadır. Mükelleflerin vergi kaçırarak daha önceden sisteme kaydetmediği gelirlerin sisteme dâhil edildiğini, yeni bir gelir kaynağı oluşmadığı ifade edilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013, s.259).

Farklı ülkelerde uygulanan vergi affı uygulamalarına bakıldığında bu uygulamalara genelde vergi gelirlerinde artış sağlanarak finansmana ulaşma fikri ile başvurulduğu görülmektedir. Kamuda bütçe açıklarının yaşandığı dönemlerde devletlerin ya kamu harcamalarını azaltması ya da kamu gelirlerini arttırması gerekmektedir. Ancak devletler kamu gelirlerini arttırma yolunu daha çok tercih etmektedir çünkü kamu harcamalarının azaltılması beraberinde farklı sorunlara da yol açabilmektedir. Ancak kamu gelirlerindeki artışın sağlanması kısa vadede bir zordur (Çil, 2012, s.8). Bu nedenle ekonomideki dengesizliğin giderilmesi için vergi aflarından yararlanılması kısa sürede gelire ulaşmada faydalı olabilmektedir. Burada ekonomiye yeni bir kaynak sağlanıp sağlanmadığı tartışmalı bir konu olsa da, bir süredir tahsil edilmeyen gelirlerin tahsilinin sağlanmasından dolayı vergi afları uygulamada sık karşılaşılan bir durumdur (Bulut vd., 2008, s.30).

1.2.2.2. Ekonomik Gerekçeler

Vergi aflarının çıkarılmasındaki ekonomik gerekçeler, finansman kaynağına ulaşmak, kayıt dışı ekonominin sisteme kazandırılması, piyasayı hareketlendirmek, bütçe açıklarını telafi etmek, kriz dönemlerindeki olumsuzlukları minimize etmek şeklinde sayılabilir (Çetin, 2007, s.173; Bülbül, 2003, ss.206-209).

Ekonomik gerekçelerin temelinde iki neden yatmaktadır. Birinci neden, beyan edilmeyen gelirlerin, usulsüz şekilde yurtdışına kaçırılan kaynakların kayıtlı ekonomiye kazandırılmasıyla yurtiçinde yatırıma dönüşmesidir. İkinci neden ise, yüksek enflasyon gibi ekonomik istikrarsızlığın olduğu ve yanlış ekonomi politikalarının izlendiği dönemlerde mükellef üzerinde oluşan baskıların giderilmesidir. Bu baskılar, mükelleflerin gelirlerinin azalmasına, vergilerini zamanında ödeyememelerine, gecikme zammı gibi etkenler neticesinde borç yüklerinin artmasına ve ticari hayatlarının bitmesine kadar uzanan bir süreç neden olmaktadır. Tüm bu olumsuzluklara neden olmamak için devlet tarafından yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin affedilmesi ve alacak hakkından vazgeçmesi vergi aflarının ekonomik amacını oluşturmaktadır (Doğan ve Besen, 2008, s.28).

1.2.2.3. Siyasi Gerekçeler

Vergi afları bazen siyasi amaçlar doğrultusunda ve siyasi düşüncelere göre çıkarılabilmektedir. Vergi aflarının siyasi gerekçeleri, ceza hukukunda yer alan genel af uygulamasındaki siyasi faktörlerin, vergi hukukundaki af uygulamasına yansımalarıdır. Siyasi açıdan vergi afları, siyasi istikrarsızlığın olduğu zamanlarda, toplumda oluşan olumsuz tepkilerin bastırılması, hükümet ve halk arasındaki bağın kuvvetlendirilmesi ve gelir ihtiyacının kısa sürede karşılanması gibi nedenlerle uygulanabilmektedir (Dönmez, 1990, s.33).

Vergi mükelleflerinin, borçlarını ödeme konusundaki istikrarsız tutumları siyasi otoritenin politik kararlar almasını gerekli kılmaktadır. Bu nedenle siyasi otoritelerin çoğu, çıkar ve baskı gruplarının etkisinde kalarak oylarını maksimize etmek amacıyla bir takım kamu alacağından feragat etmektedir. Böylece vergi yükü, vergiye uyumlu, vergisini düzenli ödeyen bilinçli mükellefler üzerine yüklenmektedir. Bu uygulamaya genelde seçim dönemlerinde başvurulduğundan mükellefler üzerinde bir beklenti oluşmakta ve vergi aflarının çıkarılması için uygun ortam hazırlanmış olmaktadır (Ayrançöl ve Tekdere, 2013, s.259).

Vergi afları, toplumsal krizlerin yaşandığı dönemlerde ortamı ferahlatmak ve toplumu yeni bir beklentiye sokmak için araç olarak da kullanılmaktadır. Askeri devrimler gibi siyasal olayların yaşandığı dönemlerde yeni yönetimlerin, eski hükümetleri unutturmak için başvurduğu bir yol olarak da karşımıza çıkmaktadır (Dönmez, 1990, s.41).

1.2.2.4. Sosyal Gerekçeler

Vergi aflarının sosyal gerekçeleri ile mükellefler üzerinde oluşan vergi baskısının azaltılmaya çalışılması, mükelleflerin vergi borçlarını temizleyip vergi uyumlarının sağlanması, vergilendirilme potansiyeline sahip olduğu halde mükellefiyeti bulunmayan kişilerin sisteme dâhil edilerek adaletin sağlanması, vergisel nedenlerden dolayı mükellefler arasında oluşan adli ve idari hataların telafi edilmesi hedeflenmektedir (Eker, 2006, ss.32-33).

Vergi aflarının sosyal gerekçeleri iki temel nedene dayanmaktadır. Birinci neden, vergisel yükümlülüklerini uygun bir şekilde yerine getirmeyen ve durumları tespit edilemeyen mükellefler ile kamu kurumlarınca denetlenen mükellefler arasındaki adaletsiz durumun engellenmesidir. İkinci neden ise, mükelleflerin beyanına dayalı vergi sistemini, çeşitli nedenlerden dolayı verimli bir şekilde uygulayamayan ülkelerde karşılaşılan adli ve idari aksaklıklardan dolayı oluşan adaletsiz durumların önüne geçilmesidir. Bir başka açıdan da vergi kaçırın, geçmişte yaşamış olduğu finansal zorluklar nedeniyle gelirini yanlış ve eksik beyan eden veya hiç beyan etmemiş olan mükelleflere sicillerini temizleme, ticari hayatlarına yeni bir sayfa açma imkânı vermek için vergi aflarına başvurmak etkili bir yol olabilmektedir (Doğan ve Besen, 2008, s.26).

1.2.2.5. İdari ve Teknik Gerekçeler

Vergi ile ilgili görevleri yerine getirmede görevli olan kamu kurum ve kuruluşlarının iş hacmi her geçen gün artmaya devam etmektedir. Küreselleşme ve ekonomik gelişme ile birlikte uygulanan vergilerdeki çeşitlilik sürekli artmakta ve bu durum vergi idarelerinin ve vergi yargısının iş yükünün artmasına neden olmaktadır. Vergi yargısı ile vergi idaresinin üzerinde oluşan bu iş yükünün hafifletilmesi için dönem dönem vergi affı uygulamaları gerçekleştirilebilmektedir (Çetin, 2007, s.173).

Vergi aflarının çıkarılmasındaki idari ve teknik gerekçeler olarak vergi idaresi ve yargısının iş yükünü azaltmak, alacakların tahsil sürelerini kısaltmak, vergilendirilmeyen

kaynakların vergilendirilmesini sağlamak gibi etkenler örnek olarak verilebilir (Taşkın, 2006, s.46).

Vergi idaresi ile vergi yargısında, ekonomide yaşanan gelişmelere karşı zamanında işlevsel değişiklikler yapılamaması bir takım sorunlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır. Bunlarla birlikte iş yükündeki fazlalık nedeniyle verimliliğin sağlanamaması, tahsilatlarda gecikmelerin yaşanması gibi problemlerin engellenmesi amacıyla vergi aflarına başvurmak etkili bir yol olmaktadır (Dönmez, 1990, s.79).

1980 yılı ve sonrasında çıkarılan vergi afları incelendiğinde genel olarak idari ve teknik gerekçelere dayalı bir şekilde çıkarıldıkları ve vergi tahsilatı çalışmalarını hızlandırarak gelirin artmasını amaçladıkları gözlemlenmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.104).

1.2.2.6. Psikolojik Gerekçeler

Vergi aflarının bir diğer gerekçesi olan psikolojik unsurların amacı, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin vergiye uyumlu hale getirilmesi, bilinçli birer mükellef olmaları ve herhangi bir yaptırım olmasa bile vergiye gönüllü olarak uyum sağlamaları olarak ifade edilebilir (Ayrangöl ve Tekdere, 2011, s.432).

Psikolojik gerekçelerin hedefi mükellefleri psikolojik açıdan etkileyerek siyasi, sosyal, mali, ekonomik, idari ve teknik hedefleri gerçekleştirmektir. Bu hedeflere ulaşmada uygulanacak olan vergi aflarının başında, vergisel yükümlülüklerini yasal normlara uygun bir şekilde yerinde getirmeyen mükelleflerin, aflar sonucunda yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri hedefi vardır. Bu amaçlarla çıkarılan vergi aflarından yararlananların, aften sonra daha sıkı bir denetim sağlanacağı fikriyle vergiye uyumlarını azaltmadan daha istikrarlı davranmaları sağlanacaktır. Afların psikolojik gerekçesi olan diğer bir durum ise vergisel yükümlülüklerini düzgün bir şekilde yerine getirmeyenlerin yaptırımlara maruz kalması ve vergi yüklerinin artması sonucu çalışma istek ve arzularında azalma yaşanması, vergi sistemine karşı olumsuz tepkilerinin de artması gösterilebilir. Bu gibi bir durumda uygulanacak bir vergi affı ile mükelleflerin olumsuz bakış açılarında bir değişim yaşanması, mükelleflerin vergi sistemine dahil edilmesi ve ekonomiye kazandırılması ile bilinçli birer mükellef olmaları sağlanabilir. Tüm bu amaçlara rağmen, mükellefler tarafından sürekli bir af çıkacağı beklentisinin oluşması ve hükümetlerin bu duruma karşı bir önlem almayışı, vergi aflarının siyasi bir malzeme haline getirilmesi psikolojik etkiyi ortadan kaldıracak bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır (Doğan ve Besen, 2008, s.31).

1.2.3. Vergi Aflarının Çeşitleri

1.2.3.1. Kapsamına Göre Vergi Affı Uygulamaları

Vergi aflarının kapsamına göre çıkarılmasında, afların hangi vergi türlerini kapsayacak şekilde çıkarılacağı ifade edilmektedir. Vergi afları sadece gelir vergisini ya da kurumlar vergisini kapsayacak şekilde çıkarılabilir ve bu gibi durumlar affın uygulama alanını yani kapsamını belirlemektedir. Vergi aslı ve gecikme zammı gibi unsurların hangilerinin vergi affından yararlanabileceği yine affın kapsamı olarak belirlenmektedir (Kargı, 2011, s.102).

Vergi afları belirli bir vergi türünü kapsayabileceği gibi bütün vergileri kapsayacak şekilde de çıkarılabilmektedir. Bundan dolayı genel vergi afları ve kısmi vergi afları şeklinde bir ayırım yapılabilmektedir. Vergi affı genel olarak devletin vergilere bağlı asli ve ferî alacaklarından feragat etmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Ancak vergi alacağına bağlı ferî alacaklardan olan faiz tamamen silinebileceği gibi daha düşük oranlar şeklinde uygulanması mümkündür (Savaşan, 2006, s.45).

1.2.3.2. Sürelerine Göre Vergi Affı Uygulamaları

Af kanunları çıkarılırken uygulanacak sürelerinde belirlenmesi gerekmektedir. Bundan dolayı afların süre açısından sınıflandırılmasında kapsayacağı vergi dönemleri de belirlenmektedir. Afların belirli bir süreyi kapsayacak şekilde kısmi olması ya da herhangi bir sınırlama olmadan süresiz olarak uygulanması söz konusu olabilmektedir. Ancak genel olarak uygulamada aflar belirli bir dönem aralığını kapsayacak şekilde süreli olarak çıkarılmaktadır. Kesintisiz olarak çıkarılan vergi aflarına ABD’de 1991-1992 yılları arasında gelir vergisi için çıkarılan vergi affı uygulaması örnek verilebilir (Savaşan, 2006, ss.41-45).

1.2.3.3. Mükellefler Açısından Vergi Afları

Vergilemede genellik ilkesi gereği, toplumda yaşayan herkes herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan kamu hizmetlerinin finansmanına katılmakla yükümlüdür. Ancak mükellefler vergilendirilirken ülkede bulunup bulunmadıklarına göre iki tür mükellefiyet ortaya çıkmaktadır. Bu mükellefiyetler tam mükellef ve dar mükellef şeklinde ayrılmaktadır (Akdoğan, 2017, s.211).

Vergi aflarının mükellef açısından sınıflandırılmasında, mükellefin tam veya dar mükellef olma durumlarına göre ayrıştırılarak affın kapsamına dâhil edilip edilmeyeceği belirlenmektedir (Kargı, 2011, s.102).

1.2.3.4. Düzeltme Afları

Düzeltme afları, mükelleflerin kayıtlarını tekrar kontrol ederek hiç beyan etmedikleri ya da eksik beyan ettikleri vergi matrahlarını herhangi bir yaptırıma maruz kalmadan beyan etmelerine ve bildirmelerine olanak sağlayan vergi aflarıdır (Franzoni, 1996, s.4). Düzeltme afları, vergi incelemelerine engel değildir, mükellefin aftan faydalandığı dönemler dâhil incelemeye tabi tutulabilir (Erol, 2011, s.14).

1.2.3.5. Kovuşturma Afları

Kovuşturma affında, çıkarılan vergi affından yararlanan mükelleflere bir ödeme kolaylığı sağlanabilmekte ve devlet bu ödeme kolaylıklarıyla beraber bir takım alacağından feragat edebilmektedir. Bunların yanında mükellefe karşı başlamış olan incelemeler ve dava konusu olan işlemler son bulmaktadır (Yıldız Şeren ve Dedebeek, 2013, ss.9-10).

1.2.4. Vergi Aflarının Başarılı Olmasında Etkili Faktörler

Vergi aflarının uygulanmasına karar verilirken, başarılı bir sonuç alabilmek için afla ilgili birkaç önemli konunun belirlenmesi gerekmektedir. Ancak affın başarılı olabilmesi için tüm şartlar sağlanmış olsa da başarıya kesin olarak ulaşılabileceğini ifade etmek pek mümkün olmamaktadır. Bunlarla birlikte istenilen başarıya ulaşamayan bir vergi affı uygulaması hem vergi politikalarına olan güveni hem de devletin itibarını zedeleyebilmektedir (Dönmez, 1990, ss.81-82).

Devlet vergi affı uygulamasına başvururken ekonomik konjonktürün gereklerine göre affın hangi amaçlar için çıkarılacağını iyi tespit etmeli ve bu amaçlara göre uygun adımlarla ilerlemelidir. Örneğin, devlet çıkaracağı vergi affı ile kamu gelirini arttırmayı amaçlıyorsa, bunu gerçekleştirmek için aftan faydalanacak kişi sayısını arttırmalıdır. Aftan faydalanacak kişi sayısı ile elde edilecek gelir arasında doğru orantılı bir ilişki vardır (Yumuşak, 1997, s.41).

Vergi afları neticesinde devletler bazı kamu gelirlerinden feragat etmiş olmaktadır. Bundan dolayı uygulanan affın başarıya ulaşması önemli bir konu olarak ele alınmaktadır. Uygulanacak vergi affının başarılı olabilmesi içinde bir takım faktörlere dikkat edilmesi

gerekmektedir (Yaraşır, 2013, s.181). Bu faktörler; affin bir defaya mahsus çıkarılması, af ile beraber vergi sistemini güçlendirici önlemlerin de yürütülmesi, affin tanıtımı, affin sağlayacağı faydaların teşvik edici olması, af döneminin yeterli uzunlukta olması ve mükellef mahremiyeti şeklinde sıralanabilir.

1.2.4.1. Affin Bir Kereye Mahsus Çıkarılması

Uygulanacak bir vergi affının bir kereye mahsus olduğu konusunda vergi affından faydalanacak olan mükelleflere bunun tek şansları olduğu konusunda bilgi verilmesi gerekmektedir. Önemli olan nokta afların kısa bir dönem için çıkarılarak, sık sık tekrarlanmamasıdır. Çünkü afların sık sık tekrarlanan uygulamalara dönüşmesi mükellefler üzerinde her zaman yeni bir af çıkacağı beklentisi oluşturmakta ve vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmemesini teşvik edici bir nitelik kazanmaktadır. Bu yüzden hükümetler, mükellefleri affin bir kereye mahsus çıkarılacağı konusunda bilgilendirmeli ve katılımı teşvik etmelidir.

Yapılan çalışmalarda, mükelleflerin affa katılımı ile vergi affının bir kereye mahsus olması arasında doğru bir orantı olduğu tespit edilmiştir. Sürekli çıkarılan aflar mükellef için yükümlülüklerini yerine getirmelerinde teşvik edici olmayacak zaten vergi ödemek istemeyen mükellefi beklenti içine sokarak vergi kaçırmaya devam etmesini sağlayacaktır. Buna engel olabilmek için vergi kaçırın mükellefin er ya da geç ortaya çıkacağı ve cezalandırılacağı, vergi affından faydalanmalarının son çareleri olduğu algısının oluşturulması, katılım oranlarının artması bakımından da faydalı olacaktır (Dönmez, 1990, ss.54-55).

Affin bir kereye mahsus çıkarılması, affin kapsamı, çıkarılma zamanı gibi konularda özen gösterilmesini gerektirmektedir. Çünkü çıkarılacak affın tekrarı olmayacağından yapılacak herhangi bir yanlış hesaplamanın telafisi mümkün olmayacaktır. Bu yüzden af çıkarılırken detaylı hesaplamalar yapıp, çok dikkatli hazırlanmalıdır. Mükelleflerde af beklentisi oluşturmamak için çıkarılacak affın sonra belli bir tarihe kadar yeni bir af yasasının çıkmayacağı konusunda bir hükmün yasanın içinde yer alması gerekmektedir. 1984 yılında ABD’de çıkarılan bir af yasasında, 10 yıl içerisinde tekrar bir af uygulamasının olmayacağı hükmüne yer verilmiştir ancak bu sürenin sonuna doğru mükelleflerde yeni bir vergi affı çıkacağına yönelik beklentiler oluşmuştur (Özden, 1992, s.225).

1.2.4.2. Af İle Beraber Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerin de Yürütülmesi

Vergi affı ile vergi sisteminde uygulanan işlemler arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Uygulanan vergi affından sonra mükellefler, vergi sisteminde herhangi bir değişim olamadığını ve afftan önceki davranışlarını devam ettirebileceğini düşünürse suç işlemekten de vazgeçmeyecektir. Bundan dolayı vergi aflarının, vergi suçu işlemeyi engelleyecek önlemler ve reformlarla birlikte eş zamanlı olarak uygulanması gerekmektedir (Dönmez, 1990, s.84).

Vergi affı çıkarılırken beraberinde ekstra önlemler ile desteklenmez ise mükellefler için katılımı teşvik edici etki oluşturmamaktadır. Vergi denetimlerinin arttırılması cezaların caydırıcı hale getirilmesi ve yakalanma riskinin yükseltilmesi, mükellef açısından afftan sonra daha dikkatli davranmalarını ve yükümlülüklerini düzenli bir şekilde yerine getirmelerini sağlayabilecektir (Özden, 1992, s.226).

Vergi sisteminde yapılacak reformların ve alınacak önlemlerin vergi affı uygulamasından önce yapılması mükellefler için uygun olmayabilir. Çünkü mükellef geçmişte yapmış olduğu usulsüz işlemlerin ortaya çıkmasından korkmaktadır bundan dolayı afftan yararlanarak ortaya çıkma riskinin arttığını düşünecek ve başvurmayacak, eski davranışlarını devam ettirecektir. Ancak af öncesinde yapmış olduğu işlemlerin incelenmeyeceğini, denetlemenin af sonrasındaki işlemler için yapılacağını düşünen mükellef afftan yararlanmak için daha istekli olacaktır (Özden, 1992, s.227).

1.2.4.3. Affın Tanımı

Aftan faydalanacak olan mükellef çevresi geniş bir alanı kapsadığından, affın iyi tanıtılması başarısını da etkileyecektir. Doğru bir tanıtım ile mükelleflerin vergi affına ve bu uygulamanın amaçlarına daha olumlu bir yaklaşım sergilemeleri sağlanabilmektedir. Ancak hükümetler tanıtım faaliyetlerinin maliyetleri arttıracığı düşüncesiyle bu programlar için yeterince bütçe ayırmamaktadır (Dönmez, 1990, ss.90-91).

Vergi affının tanıtılması için iletişim araçları ve reklamcılık faaliyetleri kullanılarak mükelleflerin vergi affına teşvik edilmesi sağlanabilmektedir. Mükelleflerin iletişim vasıtalarına gönderilecek mesajlar ile af hakkında bilgi verilmesi, affın kendileri için son çare olduğu ve af sonrasında yapılacak denetimlerle cezai işlemlere maruz kalabileceklerinin de vurgulanması gerekmektedir (Arıkan ve Yurtsever, 2004, s.67).

Vergi affı için tanıtım önemli bir konu olsa da Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının tanıtımı için çok fazla kaynaklar ayrılmamıştır. Gerekli iletişim kanallarıyla af çıkarılacağı duyurulmuş ve mükelleflerin başvuru yapmaları beklenmiştir. Ancak tanıtım işlemi maliyetli olsa da uygulanacak vergi affının başarılı olabilmesi için uygun reklamların yapılması şarttır. ABD’de yapılan bir çalışma ile vergi aflarından elde edilen gelir artışıyla tanıtım faaliyetleri arasında doğru yönlü bir ilişki olduğu ortaya koyulmuştur. Bu çalışmaya göre, diğer faktörler sabitken yalnızca vergi affının tanıtılması, aftan elde edilecek gelir için önemli bir faktördür (Dönmez, 1990, s.91).

1.2.4.4. Affin Sağlayacağı Faydaların Teşvik Edici Olması

Mükellefleri vergi affına teşvik edecek diğer bir neden de geçmişteki dönemler için yükümlülüklerini bildirmeyecekleri düşüncesi ile geçmiş dönem vergi borçlarını ödemede bir takım kolaylıklar sağlamaktır. Mükelleflere geçmişteki birikmiş borçlarını taksitler halinde ödeme imkânı verilmesi, gecikme zammı ve cezalar gibi ek yükümlülüklerinin silinmesi gibi imkânlar tanınması teşvik edici olabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.111).

Vergi aflarının başarısı mükelleflerin affa göstermiş oldukları ilgi ile doğru orantılıdır. Mükelleflerin affa olan ilgisini çekebilmek için de kanunların daha basit uygulanabilir olması ve devletin af sonrasında bir takım önlemler alması gerekmektedir. Diğer kanunlarda da bahsedildiği üzere vergi affının bir defaya mahsus olması ve vergi affı sonrasında denetimlerin arttırılması teşvik edici etkiler yaratacaktır (Dönmez, 1992, s.28).

Devlet açısından önemli olan konu vergi alacaklarına en kısa sürede ulaşmaktır. Ancak önemli olan nokta mükelleflerin borçlarını bir an önce ödemesinden ziyade geçmiş dönemdeki borçlarını da bildirerek onları ödemesini de sağlamaktır. Çünkü geçmişteki vergi kayıplarının da ortaya çıkmasını sağlayarak aftan sonra da alacakların ödenmesi sağlanabilmektedir. Bundan dolayı mükellefleri geçmiş dönemde bildirmediği gelirlerini bildirmesinin maliyeti, vergi affına katılımı teşvik edici düzeyde olmalıdır (Besen, 2008, s.95).

1.2.4.5. Af Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması

Vergi aflarının başarısını etkileyen faktörlerden bir diğeri de vergi affının uygulama süresinin yeterli uzunluğa sahip olmasıdır. Bu süre devleti vergi kaybına uğratan

mükelleflerin, aftan yararlanmaya karar vererek kendilerini meydana çıkarmaları için yeterli uzunlukta olacak şekilde hesaplanmalıdır. Çünkü mükellefler için işlemiş oldukları suçların ortaya çıkmasına sebep olmak kolay bir karar değildir. Bundan dolayı mükellefin önce bu psikolojik etkiden kurtulması gerekir (Besen, 2008, s.96).

Belirlenecek süre mükelleflerin çıkarılacak vergi affı yasası hakkında gerekli bilgilerin edinmesine de yetmelidir. Vergi affından yararlanabilmek için borcun bir miktarının ödenmesi gibi bir şart bulunuyorsa sürenini buna göre belirlenmesi gerekmektedir. Ancak bu sürenin çok uzun tutulması da affın etkisinde düşüşe neden olabilmektedir. Vergi affı çıkarmaya yetkili makamlar tarafından ülkelerinin içinde bulunduğu durum ve koşullarda dikkate alınarak detaylı bir çalışma ile affın uygulanacağı süre belirlenmelidir (Dönmez, 1990, s.89).

1.2.4.6. Mükellef Mahremiyeti

Mükellefler geçmişte yapmış oldukları hatalardan, vergisel yükümlülüklerini dürüst bir şekilde yerine getirmediğinden ya da içinde bulunduğu bir takım istenmeyen sebeplerden dolayı getiremediğinden mevcut borçlu durumlarından pişmanlık duyabilmektedirler. Bu nedenle vergi affından faydalandıklarının bilinmesini istemeyebilirler. Ticari itibarlarının ve sosyal çevrelerinin bu durumdan olumsuz etkilenebileceğini düşünebilirler.

Vergi aflarının amacı vergi tahsilatını arttırarak gelir elde etmektir. Bu yüzden vergi affından faydalanan kişi sayısı ne kadar yüksek olursa devletin elde edeceği gelir de o kadar fazla olacaktır. Mükellefler eğer aftan yararlandıklarının gizli tutulacağına inanırlarsa bir çekinceleri kalmayacak ve başvuru sayısı artacaktır. Bundan dolayı vergi mahremiyeti özen gösterilmesi gereken bir detay olarak karşımıza çıkmaktadır (Özden, 1992, s.233).

1.2.5. Vergi Aflarına Yönelik Görüşler

1.2.5.1. Vergi Aflarına Yönelik Olumlu Görüşler

Vergi affına yönelik olumlu görüşler birden fazla başlık altında ayrı ayrı ifade edilebilmektedir. Bu başlıklar; vergiye uyumu arttırma amacı, kamu gelirlerinin arttırılması, vergi sisteminin karmaşık olması, ekonomik, siyasi ve mali kriz dönemlerinin yaşanması, gelir idaresi ile vergi mahkemelerinin iş yükünün hafifletilmesi, yetersiz vergi denetimlerinin neden olduğu sonuçların giderilmesi, vergisel suçların daha masum

olduğunun düşünülmesi gibi nedenlerle vergi affının çıkarılmasını savunan görüşler şeklinde sıralanabilir.

- **Vergiye Uyumu Arttırma Amacı**

Vergi afları uygulandıktan sonra daha etkin bir vergi sistemi ve denetim uygulamalarının getirilmesinin vergiye uyumu arttırması beklenmektedir. Vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin tespit edilmesi ve gerekli yaptırımların uygulanması tek başına yeterli olmamaktadır (Alm vd., 1990, s.24). Vergi affı ile mükelleflere geçmişte yapmış olduğu hataları telafi edip yükümlülüklerini dürüst bir şekilde yerine getirme ve ticari hayatlarına temiz bir sayfa açma imkânı tanınmaktadır (Savaşan, 2006, s.51).

Vergi affı, vergi yasalarına olan güveni arttırarak iyi niyetli mükelleflerin vergi yüklerinin azaltılmasını ve kötü niyetli mükelleflerin de vergi sistemine dâhil olmasını sağlamaktadır. Bu sayede uzun vadede vergi gelirlerinin de artması beklenmektedir. Vergi affını savunanlar, affın mükellefler üzerinde kendiliğinden yasalara uygun davranmalarını sağlayıcı bir etki yaratacağını düşünmektedir (Mikesel, 1984, s.114).

- **Kamu Gelirlerinin Arttırılması**

Ülkeler yaşamış oldukları çeşitli ekonomik, siyasi ve sosyal bunalımlardan dolayı dönem dönem bütçe açıkları verebilmekte ve aşırı borç yüküyle karşılaşabilmektedir. Böyle dönemlerde vergi suçları artmakta ve vergi gelirleri azalmaktadır. Bu durum, ülkelerin kaynak ihtiyacının artmasına neden olmaktadır. Mükelleflerin vergi borçları birikmekte, tahakkuk ve tahsilat rakamları arasındaki makas açılmakta ve uygulanan vergi tahsilat yöntemleri işlevsiz hale gelmektedir. Yaşanan bu olumsuz durumlardan dolayı yeni tahsilat yöntemlerinin uygulanması zorunluluğu bulunmaktadır. İşte bu noktada vergi afları geçici de olsa yeni bir gelir yaratma yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır (Durmuş, 2013, s.129).

Vergi aflarının gelir arttırıcı özellikte olmasının diğer bir faydası da uygulama maliyetlerinin düşük olması ve ekonomik nedenlerden dolayı vergi borcunu ödeyemeyen mükelleflerin rahatlayarak vergi yüklerinin azalmasını sağlamasıdır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.106).

Vergi aflarının gelir arttırıcı olması görüşü, atıl durumda olan kaynakların minimum maliyet ile hızlı bir şekilde gelir olarak elde edilmesinde bir araç olacağının düşünülmesine dayanmaktadır. Vergisini ödemeyen mükellefler denetim çalışmalarına

gerek kalmadan tespit edilebilecek ve vergi gelirlerinin artışı sağlanabilecektir (Savaşan, 2006, s.51).

- **Vergi Sisteminin Karmaşık Olması**

Vergi mevzuatını tam olarak oluşturamamış olan ülkelerde mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanırlar. Bu durumda vergi affı uygulamaları oluşacak olan olumsuzlukları gidermede bir araç olarak kullanılabilecektir (Dönmez, 1992, s.33).

Sık sık değişen ve karmaşık bir hal alan vergi mevzuatı mükelleflerin vergi kaçırmasına veya vergiden kaçınmasına neden olmaktadır. Bundan dolayı vergi mevzuatının daha basit bir şekilde hazırlanması ve anlaşılabilir olması vergi uyumunu arttırıcı niteliğe sahiptir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.125).

Vergi mevzuatını bilmek ve anlamak belirli bir yetkinlik gerektirdiğinden mükelleflerin hepsinin bu yetkinliğe sahip olması pek mümkün olamamaktadır. Mükelleflerin büyük bir kısmının eğitim seviyesi de bu yetkinliğe sahip olmalarına çok müsait değildir, bu yüzden mevzuattaki karmaşıklık mükellefleri zor durumlara düşürebilmektedir. Vergi mevzuatına hâkim olamayan mükellefler büyük yaptırımlarla karşılaşabilmektedir. Bu nedenle mükellefler vergi idarelerine karşı haksız durumlara düşebilmektedir. Bu haksız durumların ortadan kaldırılması ve adaletin sağlanması düşüncesiyle vergi aflarının her iki taraf içinde faydalı sonuçlar doğuracağı savunulmaktadır (Çelikoğlu, 1957, s.1).

- **Ekonomik, Siyasi ve Mali Kriz Dönemlerinin Yaşanması**

Ülkeler ekonomik, siyasi ve mali krizler yaşayabilmekte ve bu dönemlerde bir takım suçların işlenmesi için uygun ortam oluşabilmektedir. Vergi afları böyle dönemlerde krizden kaynaklı problemleri en aza indirmek ve vergi uyumunu sağlamak için yararlanılan uygulamalardan biri olmaktadır. Anayasamızın 121. maddesinde olağanüstü durumlara ilişkin alınacak önlemlerden bahsedilmektedir. Olağanüstü durumlardan sonra devam eden olumsuzlukları ortadan kaldırmak için vergi affı uygulamaları bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.104).

Türkiye’de 12 Eylül 1980 darbesinden sonra yaşanan gerginliğin unutturulması ve oluşan bir takım haksız durumların giderilmesi için 1981 yılında 2431 sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun” un çıkarılması örnek olarak verilebilir (Taşkın, 2006, s.57).

Vergi aflarını savunan görüş, kriz dönemlerinde mükelleflerin üzerinde artan yükümlülüklerin, dönemin etkileri ortadan kalktıktan sonra devam etmesine karşıdır. Bu görüşe göre, siyasi alanda uygulanan aflar olağanüstü dönem sonrasında nasıl ortamı yatıştırıcı bir etki yaratıyorsa, mali alanda çıkarılacak aflarda aynı etkiyi yaratmaktadır (Palamut, 1992, s.8).

- **Gelir İdaresi İle Vergi Mahkemelerinin İş Yükünün Hafifletilmesi**

Bu görüşü destekleyenlere göre, vergi idareleri artan mükellef sayısına cevap verememekte ve iş yoğunlukları her geçen gün artmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.106). Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların artması ve sürelerin uzaması da vergi yargısının iş yoğunluğunu giderek arttırmaktadır (Taşkın, 2006, s.61).

Vergi idareleri ve vergi yargısının üzerindeki iş yoğunluğunun artması ve buna karşı gerekli iyileştirmelerin yapılmaması görevlerinin aksamasına neden olmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergi kaçırma eğiliminin artmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet vermektedir (Cantürk, 1971, s.109).

Vergi afları ile vergi idareleri ve vergi yargısının üzerindeki iş yükü azaltılmakta, uzun süredir birikmiş olan işlerin yoğunluğu ortadan kalkarak daha rahat ve verimli bir çalışma ortamı sağlanmaktadır (Narinoğlu, 1991, s.40).

- **Yetersiz Vergi Denetimlerinin Neden Olduğu Sonuçları Gidermek**

Modern vergilendirme sistemlerinde, vergi gelirlerinin tespitinde beyan esası tercih edilmektedir. Beyan esasına göre mükellefler vergi matrahlarını kendileri vergi idaresine bildirmekte ve bu matrahlar üzerinden ödeyecekleri vergiler hesaplanmaktadır. Bu işlemin tamamen mükellefin inisiyatifine bırakılması da pek mümkün değildir çünkü mükellefler dürüst davranmamakta ve vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Bundan dolayı vergi sisteminin içinde vergi denetimlerine de yer verilmiştir.

Vergi denetimlerinde, mükelleflerin beyan etmiş oldukları vergilerin doğruluğu kontrol edilmektedir. Vergi sisteminin doğru ve güvenilir bir şekilde işleyebilmesi için vergi denetimlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Yumuşak, 2004, s.45).

Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi de vergi denetim elemanlarının yeterli sayıda ve nitelikte olması ile denetim organlarının birbirleriyle koordinasyon içinde çalışmasına bağlıdır (Dönmez, 1990, s.49).

Vergi denetim elemanlarının sayılarının yetersiz kalması ve gerekli yetkinliğe sahip olmaması, denetimlerin yaygın olarak uygulanamaması gibi nedenlerde özellikle beyan esasının geçerli olduğu sistemlerde mükellefler yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmekten kaçınabilmektedir. Denetim yetersizliği mükelleflerin vergi ahlakının ve vergi bilincinin gelişmesine engel olmaktadır. Bu problemlerin giderilmesi amacıyla vergi afları etkin bir araç olarak kullanılabilmektedir (Çağan, 1972, s.115).

Vergi denetimleri, vergi affından önce mükelleflerin vergiye uyumunu arttırma, vergi affından sonra ise affın amacına ulaşmasını sağlamak için sürekli olarak arttırılması gereken bir uygulamadır. Buradan da anlaşılacağı üzere vergi denetimleri, vergi afları öncesinde de sonrasında da etkili bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Savaşan, 2006, s.49).

- **Vergisel Suçların Daha Masum Olduğunun Düşünülmesi**

Ceza kanunundaki suçların, toplum düzenini ve kişisel özgürlükleri olumsuz etkilediği görülmektedir (Dönmez, 1990, s.47). Ancak bazı görüşlere göre, ceza kanundaki tehlikeli suçlar bile belli dönemlerde af uygulamaları ile affedilmekteyken vergi suçlarının affedilmemesi adil ve eşit bir uygulama olmayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.103).

Vergi suçlarının diğer suçlardan daha masum olduğunu savunan görüşe göre vergi suçları, ceza hukukunda yer alan adam öldürme, yaralama, dolandırıcılık gibi doğal suçlardan daha az tehlikeli konuma sahiptir. Doğal suç sayılan durumlar sosyal düzen için tehdit oluşturmaktadır. Bu suçları işleyen suçlularda kasıtlı olarak bu davranışları sergileyen, kamu düzenine aykırı kimselerdir. Ancak vergi suçu işleyen kişiler diğerlerinden farklıdır. Bu kişilerin suç işlemesine düzene aykırı kişilikleri değil mali sistemdeki bozuklukların yaratmış olduğu bazı ekonomik ve sosyal durumlar neden olmaktadır (Arıkan, 1974, s.7).

Türkiye’de uygulanan hukuk kuralları da vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmemektedir. Vergi suçları vergi idarelerince cezalandırılmakta iken diğer adi suçlar yargı organlarının yetki alanına girmektedir. Buradan hareketle vergi suçlarının diğer suçlardan daha masum olduğu ve daha az tehlike arz ettiği görüşü ileri sürülebilmektedir (Ağca, 1999, s.26).

- **Diğer Görüşler**

Vergi affı uygulamalarının hem mükellefler hem de vergi idareleri için olumlu etkileri olabilmektedir. Vergi afları sayesinde, faaliyetlerini sisteme dâhil etmeyerek kayıt dışı ekonomiye neden olan mükellefler sisteme dâhil olmakta ve vergilendirilmeleri sağlanmaktadır. Böylece hem vergi gelirleri arttırılmakta hem de mükelleflerin vergiye uyumu sağlanmaktadır (Köktaş ve Gölçek, 2016, ss.389-390).

Ülkeler zaman zaman hem ekonomik hem de siyasi olarak istikrarsız oldukları dönemler yaşayabilmektedir. Bu dönemlerde istikrarın sağlanması için vergi aflarının uygulanması görüşü gündeme gelmektedir. Çünkü bu olağanüstü dönemler genelde çeşitli krizlerin yaşandığı dönemlerdir. Genellikle ekonomik krizlerin yaşandığı zamanlarda vergi affı uygulamaları piyasayı hareketlendirmek için etkili olabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.104).

Vergi aflarının en önemli etkilerinden biri de vergi gelirlerinin daha hızlı tahsil edilmesinin sağlanmasıdır. Uzun dönemler itibariyle biriken ve gecikme zamlarıyla birlikte sürekli artan vergi borçları mükellefler için ödenemeyecek seviyelere gelmektedir. Vergi afları sayesinde bu borçların bir kısmından vazgeçilmekte kalan kısmının da taksitler halinde ödenmesine imkân tanınmaktadır. Bu sayede tahsil edilmesi imkânsız gözükten borçların tahsil edilmesi sağlanabilmektedir. Mükellefler için ticari hayatlarına yeni bir sayfa açma ve vergiye uyumu artırma imkânı verilmektedir (Yelman, 2015, s.74).

Vergi afları ile mükellefler ve vergi idareleri arasındaki iş birliği artmaktadır. Böylece ikisi arasında iyi niyete ve karşılıklı güvene dayanan yeni bir ilişki kurulabilmektedir (Çelikoğlu, 1957, s.2).

1.2.5.2. Vergi Aflarına Yönelik Olumsuz Görüşler

Vergi affına yönelik olumsuz görüşler birden fazla başlık altında ayrı ayrı sıralanabilmektedir. Bu başlıklar; vergi aflarının eşitlik ve adalet ilkelerine ters olması, afların vergi kanunlarına itaatsizliğe neden olması, vergi suçlarının affedilmemesi gerektiği, vergiye uyumu azaltması ve gelir idaresi ile vergi yargısının iş yükünü hafifletmeyeceği gibi nedenlerle vergi affının çıkarılmamasını savunan görüşler şeklinde sıralanabilir.

- **Vergi Aflarının Eşitlik ve Adalet İlkelerine Ters Olması**

Vergi aflarının olumsuz etkilerinden biride eşitlik ilkesine aykırılık taşıyarak haksız rekabete neden olmasıdır. Vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren mükellefler gelirlerinin bir kısmını vergi olarak ödediği için sermayeleri kısıtlanmaktadır ancak yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler vergi ödemek yerine bu paraları yatırımlarında değerlendirebilmektedir. Bu adaletsiz duruma engel olabilmek için vergi cezaları ve uygulanan gecikme zamları rekabeti koruyabilecekken, vergi afları sayesinde bu yükümlülüklerden de kurtulan mükellefler daha avantajlı duruma düşmektedir (Dönmez, 1990, ss.60-61).

Bundan dolayı sık sık vergi aflarının uygulanması, görevlerini eksiksiz olarak yerine getiren vergi bilinci yüksek olan dürüst mükellefleri olumsuz etkileyecek, vergilendirmede adalete ve vergi sistemine olan güvenin azalmasına neden olabilecektir (Dönmez, 1992, s.42).

Vergi aflarına karşı çıkan görüşler genelde afların çeşitli baskılardan dolayı ve seçim dönemlerinde oy toplama amacıyla uygulandığını belirtmektedirler. İmkânı olduğu halde vergi borcunu zamanında ödemeyen mükelleflerin affedilmemesi gerektiğini, vergi olarak devlete vermesi gereken paraları farklı yerlerde değerlendirerek gelir elde etmesinin adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olmayacağını ifade etmektedirler (Karabulut, 1996, s.20).

- **Afların Vergi Kanunlarına İtaatsizliğe Neden Olması**

Vergi aflarının sıklıkla uygulandığı ülkelerde, mükellefler için af sürekli beklenen bir uygulama halini alacak, vergi yasalarına olan güveni azaltacak ve vergi kaçırmak için istenen ortam oluşacaktır. Bunun yanında suçluların sürekli bağışlanması, suçluların sürekli cezalandırılacağı kuralını yok ederek her zaman affedilecekleri algısı yaratacaktır. Bu durumlarda vergiye uyumu azaltacaktır. Mükellefler için nasıl olsa sürekli affedilecekleri düşüncesiyle yakalanma korkusu ortadan kalkacak ve vergi kaçırmak için çabalayacaklardır (Dursun, 2009, s.377).

Bir diğer düşünce de vergi afları sayesinde vergi gelirlerinde bir artış yaşanmayacağı görüşüdür. Çünkü uygulanan af neticesinde her ne kadar gelir artışı yaşansa da uzun dönemde bilinçli mükelleflerin vergiye uyumu düşecek ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. Kısa dönemde elde edilen kazanç, uzun dönemde oluşacak kaybı telafi edemeyecektir (Yumuşak, 1997, s.40-41).

- **Vergi Suçlarının Affedilmemesinin Gerekmesi**

Vergi aflarının sık sık uygulanması nedeniyle kötü niyetli mükellefler her zaman yeni bir af çıkacağı beklentisinde olduğundan suç işlemeye meyilli hale gelmektedir. Bundan dolayı cezaların caydırıcılığı ortadan kalkmaktadır (Çetin, 2007, s.176).

Vergi affını savunan görüşe göre, vergi suçları ceza hukuku konusunu oluşturan diğer suçlar kadar tehlikeli değildir. Vergi suçlarının çoğunun vergi yasalarının karışık ve zor anlaşılır olmasından dolayı gerçekleştiğini savunmaktadır. Ancak vergi suçları toplumsal birliği tehlikeye sokmaktadır. Vergilemede adaletin sağlanmaması ve vergi kayıplarının yaşanması toplumun tümüne etki edecek sonuçlar doğurmaktadır. Bununla birlikte vergi suçları taksirle değil kasıtlı olarak işlenen suçlar arasında bulunmaktadır.

Bu düşüncüyü destekleyenler vergi suçunun bilinçli olarak işlendiğini, suçluların vergi mevzuatına hâkim olduğunu ve yeni bir af çıkacağı beklentisinde olduklarından dolayı vergi suçlarının affedilmemesi gerektiğini savunmaktadır (Dönmez, 1992, s.63; Lerman, 1986, s.325).

Vergi affı uygulamalarında devlet, vergi borcuna uygulamış olduğu bir takım uygulamalardan vazgeçmektedir. Bazı görüşlere göre bu durum mükellefler için bir fırsat olarak görülecek ve vergiye uyumlarını arttıracaktır. Ancak farklı görüştekilere göre vergi suçları tasarlanarak işlenen kasıtlı suçlardır. Bundan dolayı vergi affı uygulamaları mükellefleri suç işlemeye teşvik ettiği düşüncesiyle af uygulamalarının yanlış olduğu savunulmaktadır (Lerman, 1986, s.326).

- **Vergiye Uyum Azaltması**

Vergi affına karşı olan görüşe göre, vergi afları beraberine çıkarılacak olan vergi reformlarıyla desteklenmezse, af sonrası için gerekli önlemler alınmazsa ve afların sıklığı yeni af beklentilerinin oluşmasına neden olursa uygulanan af amacına ulaşmayacaktır. Dürüst mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirdiği için cezalandırıldığı, dürüst olmayan mükelleflerin ise affedildiği düşüncesiyle uzun dönemde vergiye uyumun giderek azalacağı ileri sürülmektedir (Yalçın ve Başer, 1996, s.109).

Vergi uyumunun azalmasındaki nedenlerin başında vergi aflarının sıklığı gelmektedir. Vergi affı sonrasında yeni bir af çıkmayacağı söylenerek yeni af beklentilerinin önüne geçilmek istense de bu yöntem tam olarak başarılı olmamaktadır. Çünkü vergiye uyumu tam olan mükellefler vergi aflarından kötü yönde etkilenmemektedirler ancak vergiye

uyumu tam olmayan mükellefler olumsuz etkilenecek uyumları daha da azalmaktadır (Savaşan, 2006, s.50).

- **Gelir İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünü Hafifletmemesi**

Vergi afları ile vergi idareleri ve mükellefler arasındaki anlaşmazlıklardan doğan ihtilaflı işlerin kapanması, alınan bazı yanlış kararların da telafi edilmesi istenmektedir. Ancak af sonrasında tahsil edilmesi beklenen yeni işlemler ortaya çıkacağından vergi idarelerinin iş yükü azalmayacaktır. Bazı mükellefler de yanlış uygulamaların sonuçlarını kabul etmeyerek haklı olduklarını savunacak ve dosyalarının kapanmasını istemeyeceklerdir. Bu durumda vergi yargısının iş yükünde de bir azalma yaşanmayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.109).

- **Diğer Görüşler**

Vergi afları ile yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getirmeyen mükellefler, düzenli olarak yerine getiren mükelleflere ve vergisi kaynakta kesilen mükelleflere göre daha avantajlı bir konuma sahip olmaktadır. Vergisini düzenli ödeyen mükellefler bu durumdan olumsuz etkilenecektir. Vergi afları bilinçli mükellefleri de vergi kaçırmaya teşvik edici bir role sahip olabilmektedir (Yaraşır, 2013, s.177).

Vergi afları her ne kadar vergi gelirlerini arttırmak için uygulansa da dürüst mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmakta, dürüst olmayan mükellefleri ödüllendirmekte ve vergi sistemine olan güveni zayıflatmaktadır (Çil, 2012, ss.21-22).

Vergi affına karşı olanların en önemli düşüncesi, vergi aflarının adaletsizliğe neden olduğu ve eşitlik ilkesine aykırı bir uygulama olduğu yönündedir. Vergisini düzenli ödeyen ve vergi affına ihtiyacı olmayan dürüst mükelleflerin aleyhine, vergisini düzenli ödemeyen ve vergi affından faydalanan dürüst olmayan mükelleflerin ise lehine bir durum yaratarak eşitlik ilkesine uymayan bir durum ortaya çıkmaktadır (Heper ve Dönmez, 2004, s.174).

Vergi affı uygulamalarının sıklığı, yeni af beklentilerinin ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu durum vergi kanunlarının itibarını zedeleyecek ve toplum açısından diğer kanunlar kadar önemli olmadığı algısı yaratacaktır. Af nedeniyle mükelleflerin eşitlik ve adalete olan güvenleri ile yasalara olan inançları azalacaktır. Bu yüzden suçluların affedildiğini gören dürüst mükelleflerinde suç işleme eğilimleri artacaktır (Heper ve Dönmez, 2004, s.175).

Vergi denetimlerinin başarılı olmasındaki en büyük etkenlerden biri de denetimlerin mükellefler üzerinde baskıcı bir otorite sağlamasıdır. Ancak vergi afları ile sağlanan bu otorite zayıflamaktadır. Yani vergi afları, vergi denetimlerinin başarılı olmasının önünde engel olabilmektedir (Dönmez, 1992, s.45).

1.2.6. Dünyada Vergi Aflarına Yönelik Uygulama Örnekleri

1.2.6.1. Fransa’da Uygulanan Vergi Afları

Fransa’da vergi affı uygulamaları 1800’lü yıllara kadar uzanmaktadır. O yıllardan beri vergi afları Fransa’da sık sık uygulama alanı bulmuştur. Ancak o zamanlar uygulanan vergi afları ile bugün uygulanan aflar arasında farklılıklar bulunmaktadır (Dönmez, 1990, ss.139-140).

1948 yılında Fransa’da, yurtdışında bulunan varlıkların milli ekonomiye kazandırılması amacıyla bir vergi affı uygulanmıştır. Dönemin Hazine Bakanı, yurtdışındaki varlıklar üzerinden %25 oranında bir vergi alınması şartıyla yurtiçine getirilmesine olanak tanımıştır (Malherbe, 2011, s.72).

Fransa tarihinin en kapsamlı vergi affı olarak anılan af uygulaması 1952 yılında gerçekleşmiştir. Bu vergi uygulamasına kayıt dışı ekonomiyi sisteme dâhil etmek, vergi kaçırmış ve gerekli bildirimlerde bulunmamış mükelleflere bir şans vermek amacıyla gidilmiştir. Bu amaçlar doğrultusunda 14 Nisan 1952 tarihinde vergi affı kanunu yürürlüğe konulmuştur (Çetin, 2005, s.43).

1952 yılında uygulanan bu kapsamlı vergi affına dolaylı ve dolaysız vergiler, harçlar, resimler dâhil edilmiştir. Süre olarak da affın yürürlüğe girdiği tarihe kadar olan tüm borçları kapsamaktır. Mükelleflere afftan yararlanmak için 2 aylık bir süre verilmiştir. Afftan yararlananlara herhangi bir cezai işlem ya da inceleme yapılmamıştır (Dönmez, 1990, s.140).

1981 yılında “Finansman Kanunu” adı altında bir vergi affı daha uygulanmıştır. Bu vergi affı, özel bir yöntem kullanmaksızın vergi kaçırarak mükellefler, yurtdışında bulunup ülkeye getirilmeyen kaynaklar ve gelirini bildirmeyen mükellefler için çıkarılmıştır. Vergi affı ile devlet yeni bir gelir kaynağı elde edecek, mükelleflere işlemiş oldukları suçlar için yaptırım uygulanmadan bildirim imkânı sunulacaktır (Uchitelle, 1989, s.52).

1986 yılında piyasaları hareketlendirmek için bir vergi affı daha uygulanmıştır. İlgili af kanunuyla beraber kurumlar vergisinin oranı düşürülmüş ve faizlerde indirimlerde

uygulanmıştır. Yine bu vergi affının amaçlarından biri de yurtdışı varlıkların yerli ekonomiye kazandırılmasıdır ve bu doğrultuda ülkeye getirilen varlıklara %10 oranında vergi uygulaması getirilmiştir (Uchitelle, 1989, ss.52-53).

1986 yılında uygulanan bu vergi affı için Fransa Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılmıştır. Mahkeme uygulanan kanunda herhangi uygunsuz bir durum olmadığına, her ne kadar eşitlik ilkesine aykırı olsa da kamu yararı olduğu için sorun teşkil etmediğine karar vermiştir (Malherbe, 2011, s.73).

1.2.6.2. Rusya'da Uygulanan Vergi Afları

Rusya'da 1990'lı yıllarda vergi tahsilatlarında büyük problemler yaşanmıştır ve vergi kaçırma faaliyetleri artmaya başlamıştır. Bu problemlerin önüne geçebilmek için çok çalışmalar yapılsa da işlevsel uygulamalar 2000 yılından sonra yapılmaya başlanmıştır. Rusya'da yaşanan bu problemlere vergi affı uygulamalarıyla çözüm aranmaya çalışılmıştır. 1993 yılı ve sonrasında birden fazla vergi affı uygulamasına başvurulmuştur (Alm, 2009, s.241; Morozov, 1996, s.44).

01 Ocak 1996 tarihinde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile bir vergi affı uygulaması getirilmiştir. Bu vergi affı ile mükelleflere borçlarını eksiksiz ödeme taahhüdü ile erteleme imkânı tanınmıştır. 1998 yılının Ekim ayına kadar vergi borçlarının yarısını ödeme ve kalan borcu da 5 yıl boyunca taksitler halinde ödeme şartı getirilmiştir. Bu uygulama mükelleflere önemli sorumluluklar ve maliyetler oluşturmaktadır (Alm vd., 2009, s.241).

Rusya vergi affı uygulamalarında yıllar itibariyle çok fazla gelişim gösterememiştir. Bundan dolayı vergi affı uygulamalarında çok başarılı olunduğu söylenemeyebilir. Vergi aflarına sık sık başvurulması da sürekli af çıkacağı konusunda endişe oluşturmaktadır (Luitel, 2014, s.20).

1.2.6.3. Almanya'da Uygulanan Vergi Afları

Almanya'da vergi afları çok sık uygulanmamaktadır çünkü vergi uyumu yüksek olan bir ülkedir. Almanya'da vergi afları genel olarak vergi sisteminde yapılacak reformlar sırasında gündeme gelmektedir (Turan ve Güler, 2020, s.25).

Almanya'da vergi affı uygulamalarına çoğunlukla savaş gibi olağanüstü durumların yaşandığı dönemlerde başvurulmaktadır. 1913 yılında Birinci Dünya Savaşı'ndan önce "Savaş Katkı Yasası" adı altında bir vergi affı uygulanmıştır. Bu yasa kapsamında 1914

yılında gelirini bildirecek olan mükelleflerin vergi aslı ve cezaları affa konu olmuştur. Federal Almanya Cumhuriyeti zamanında vergi affı uygulamaları sıklık kazanmıştır. Ancak uygulanan vergi afları ile beklenen sonuçlar gerçekleşmeyince 1988 yılına kadar vergi affı uygulaması görülmemiştir. 1988 yılında, yalnız sermaye unsurlarını esas alan dar kapsamlı bir vergi affı uygulanmıştır. Bu vergi affının da önceki aflar gibi çok başarılı olduğu söylenememektedir (Kellner, 2004, s.340).

1990 yılında bir reform yasası çıkarılmıştır. Bu reform yasası kapsamında faiz kazançlarına uygulanan vergiler ile ilgili bir vergi affı getirilmiştir. Faiz kazancı elde eden ve bildirim yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeyen mükelleflere bir şans vermek için düzenlenmiştir. Aftan yararlanmak isteyen mükelleflerden ilk olarak bir af beyannamesi vermesi ve sonra da ilgili borcun ödenmesi şartı ile aftan yararlanacağı belirtilmiştir. Eğer mükellefe vergi affından önce bir inceleme yapılmış ise aftan yararlanamayacaktır. Sorunsuz bir şekilde aftan yararlanan mükelleflere ise ilgili dönemler için inceleme yapılmayacaktır (Can, 2004, s.49-51).

2003 yılında vergi ahlakını arttırmak amacıyla bir af yasası daha çıkarılmıştır. 1993 ve 2000 yılları arasındaki dönemi kapsayan, hileli olarak yurtiçinde elde edilen ve yurtdışına çıkarılan kaynaklar için uygulanmıştır. Mükelleflerin elde etmiş oldukları bu kazançları belirtilen sürede bildirmeleri ve çıkacak vergileri ödemeleri şartıyla yaptırımlardan bağışlanacakları belirtilmiştir (Can, 2004, s.55).

Almanya’da uygulanan vergi affı yasaları incelendiğinde vergi aflarının uzun süreler için çıkarıldığı görülmektedir. Almanya vergi suçları için de ağır yaptırımlar uygulamakta ve ceza oranları oldukça yüksektir. Vergi cezalarına uygulanacak oranlar %35’e kadar artabilmektedir (Devroe, 2005, s.219).

1.2.6.4. ABD’de Uygulanan Vergi Afları

Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanan vergi afları iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar eyaletler ve federal düzeyde olmaktadır. Vergi afları genel olarak vergi suçu işleyenlerin tespit edilmesi, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi gelirlerinin artırılması ve vergiye uyumun sağlanması gibi amaçlar doğrultusunda uygulanmaktadır (Dönmez, 1990, s.104).

Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanan vergi aflarının temelinde şu üç amacın gerçekleştirilmek istendiği daha sık görülmektedir. Bu amaçlar; mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması, tek seferlik bir gelir sağlanması ve yükümlülüklerini yerine

getirmeyenlerin tespit edilmesi şeklindedir. Bu amaçlara ulaşabilmek için çeşitli nedenlerle borcunu ödemeyen mükelleflerin bir takım yaptırımlardan kurtularak borçlarını ödemeleri sağlanmıştır. Vergi afları eyaletlerin çoğunda tüm vergileri kapsamaktayken, California gibi birkaç eyalette daha dar kapsamlı şekilde uygulanmaktadır (Martinez, 1991, ss.543-544).

1919 yılında federal düzeyde vergi afları uygulanmaya başlamıştır. 1919 ve 1952 yılları arasında o dönemin İç Gelirler Bürosu tarafından bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Bu uygulama, vergi suçu işleyenlerin gönüllü bir şekilde suçunu itiraf etmesi halinde cezai yaptırımların uygulanmayacağı şeklindedir. Ancak uygulama bazı suistimallerden dolayı 1952 yılında son bulmuştur (Çetin, 2005, s.40).

Amerika Birleşik Devletleri'nde eyalet düzeyindeki vergi afları 1981 yılı sonrasında görülmektedir. O dönemde uygulanan “reaganomics” politikaları ile özel kesimin üretimini arttırmak amaçlanmıştır (Kirazcı,1986,ss.32-39). Bu amaç doğrultusunda mükelleflerin vergi yükleri azaltılmaya çalışılmıştır. Vergi oranlarının düşürülmesiyle mükelleflerin daha çok üretim yapacakları ve yatırımlarını arttıracakları düşünülmüştür. Bu politika başarılı olmamıştır ve federal bütçe olumsuz etkilenmiştir. Bütçede yaşanan bu olumsuz durumdan dolayı eyaletlere daha düşük bir pay ayrılmak zorunda kalınmıştır. Eyaletlerde gelir sağlamak amacıyla vergi affı uygulamalarına başvurulmuştur (Dönmez, 1992, s.24).

Eyaletler arasında ilk vergi affı uygulayanlar Arizona ve Massachusetts eyaletleridir. 1981 yılından beri bu uygulamalar artarak diğer eyaletlerde de görülmektedir. Uygulanan aflar birbirleri ile aynı özellikleri taşımaktadır. Genel olarak suçunu kendi iradesiyle itiraf edenlere cezai yaptırımlar uygulanmamış ve idari cezaların affedilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir (Dönmez, 1992, ss.24-25).

1.2.6.5. İtalya’da Uygulanan Vergi Afları

İtalya’da vergi affı uygulamaları, 1990 yılında çıkarılan “Kraliyet Kararnamesi” ile başlamıştır ve bu uygulamalar sıklık kazanarak rutin bir uygulama haline dönüşmüştür. Ülkeler için olağanüstü bir uygulama olan vergi afları, İtalya için sürekli ve olağan bir hale gelmiştir (Malherbe, 2011, ss.17-18).

1946 yılında, yargıdaki sıkışıklığın giderilmesi ve hapisanelerdeki mahkûmların sayısının düşürülmesi için bir af yasası çıkarılmıştır. Bu af yasasına vergilerde dâhil edilmiştir. Vergi suçu işleyenlerin, vergi borçlarını belirtilen sürelerde ödemeleri şartıyla

bağışlanacakları ve herhangi bir cezai işlem uygulanmayacağı belirtilmiştir (Dönmez, 1990, s.163).

1982 yılında geniş kapsamlı bir vergi affı daha uygulanmıştır. Bu affa göre 01.08.1982 tarihine kadar olan birçok vergi borcu af kapsamına alınmıştır. Bu vergi affı uygulamasında da kamu gelirinin arttırılması ve vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi öncelikli amaçlar olmuştur. Vergi affından faydalanma şartları her vergi için farklı şekillerde belirlenmiştir. 1982 yılında uygulanan bu af ile beyannamelerini hiç vermeyen ya da kanuni süresinden sonra ve eksik ya da yanlış veren mükelleflere uygulanacak yaptırımlardan vazgeçilmiştir. Gecikme zamları, faizleri ve diğer cezalar silinmiştir. Cumhurbaşkanının kararıyla idari cezalarında bağışlanma imkânı tanınmıştır (Dönmez, 1990, ss.163-167).

İtalya’da vergi aflarının, 1991 ve 2004 yılları arasında sıklık kazandığı görülmüştür. Uygulanan aflarda genellikle mükelleflerin vergi borçlarını düşük seviyelerde ödeme imkânı getirilmiş ve çıkarılan her af yasasında bunun son şansları olduğu, bir daha vergi affı uygulanmayacağı söylenmiştir. Ancak bu sözler gerçeği yansıtmamış her defasında yeni bir vergi affı uygulanmıştır. 2001 yılında yurtdışındaki kaynakların yurtiçine getirilmesi amacıyla bir vergi affı daha uygulanmıştır. Bu uygulama ile yurtdışı kaynakların yalnız %11’i yurtiçine getirilmiştir (Huda ve Hernoko, 2017, s.60).

1.2.6.6. İsviçre’de Uygulanan Vergi Afları

İsviçre’de vergi affı uygulamaları İkinci Dünya Savaşı’na kadar genelde kantonlar düzeyine uygulanmaktayken savaş sonrası ulusal olarak da uygulamalara yer verilmiştir. İlk vergi affı uygulaması 1917 yılında Zürich’te gerçekleşmiştir. İlerleyen zamanda diğer kantonlara da yayılarak birçok vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir (Torgler ve Scholtegger, 2005, s.6).

1940 yılından sonra savaştan dolayı ortaya çıkan giderleri karşılamak amacıyla yeni bir gelir kaynağı arayışına girilmiştir. Bu amaç doğrultusunda tek seferlik uygulanacak olan Emlak Vergisi çıkarılmıştır. Bu uygulamayla vergi uyumunu arttırmak için emlaklarını kaçıran mükelleflere yönelik bir vergi affı da uygulanmıştır ancak cezalara ilişkin bir af uygulanmamıştır. Bundan dolayı bu vergi affı uygulamasından beklenen getiri sağlanamamıştır (Luitel, 2014, ss.21-22; Torgler ve Scholtegger, 2005, s.6).

1944 yılında ulusal çapta bir vergi affı uygulaması daha gerçekleştirilmiştir. Bu uygulama diğerlerine göre daha başarılı sonuçlar vermiştir. Devlet bütçesine önemli bir gelir

kazandırılmış ve vergi sistemine olan inancın kaybolmaması amacıyla vergi oranları arttırılmıştır (Torgler, 2003, s.626; Torgler ve Scholtegger, 2005, s.10).



BÖLÜM 2. TÜRKİYE’DE CUMHURİYET SONRASINDA

UYGULANAN VERGİ AFLARININ İNCELEMESİ

Cumhuriyetin ilanından bu zamana kadar Türkiye’de vergi affı uygulamalarına sık sık başvurulmuştur. Uygulanan vergi aflarının her biri kapsamı ve amacı yönünden farklı özelliklere sahiptir. Türkiye’de uygulanan aflara bakıldığında kamu gelirlerini hızlı bir şekilde tahsil edilmesi amacının ön planda tutulduğu görülmektedir (Özbek, 2014, s.101).

Türkiye’de 1923 yılından günümüze kadar 41 defa vergi affı uygulamasına başvurulmuştur. Bu rakam vergi aflarının ne kadar sık uygulandığının bir göstergesidir. Çalışmanın bu bölümünde Türkiye’de uygulanan vergi aflarını, 1923-1980 dönemi, 1980-2000 dönemi ve 2000 sonrası dönem şeklinde üçe ayırarak incelenecektir.

2.1. 1923-1980 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları

Ülkeler vergi aflarına pek çok nedenden dolayı başvurabilmektedir. Türkiye’de uygulanan vergi aflarında da genellikle siyasi ve ekonomik nedenlerin etkili olduğu görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında çıkarılan aflar üzerinde, yeni bir devlet kurma çalışmaları devam ettiği için teknik nedenler etkili olmuşken, 1929 yılında yaşanan buhranın mükellefler üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla bu yıllarda çıkarılan aflarda sosyal nedenler etkili olmuştur (Martin, 2013, s.46).

1960 yılından sonra vergi affı uygulamalarının sayısının arttığı gözlemlenmektedir. 1960 ve 1980 yılları arasında 9 tane vergi affı uygulaması bulunmaktadır. Buna göre ortalama olarak 2 yılda bir vergi affı uygulandığı söylenebilir. Bu dönemlerde uygulanan afların nedenlerinin başında, kanunların toplumsal gelişmeleri takip edememesinden dolayı yaşanan olumsuzlukların telafi edilmeye çalışılması gelmektedir. Bu dönemlerde uygulanan afların kapsamı farklılık göstermektedir. Bazıları affın kapsamına giren vergi türleri açısından sınırlandırılmış, bazıları ise aften faydalanacak olan mükellefler açısından sınırlandırılmıştır (Narinoğlu, 1991, s.28).

1923 ve 1960 yılları arasında uygulanan vergi aflarından faydalanmanın herhangi bir koşula bağlı olmadığı ve daha çok yürürlüğüne son verilen kanunların tasfiyesi amacıyla çıkarıldığı söylenebilmektedir. Bu nedenle bu dönemler arasında uygulanan vergi afları, borcun tamamının silinmesi şeklinde gerçekleşmiştir (Dönmez, 1990, s.215).

1960 ve 1980 yılları arasında çıkarılan vergi afları da diğer uygulamalarla benzer özellikler taşımaktadır. Bu aflar, genel af yasalarının içerisinde dâhil edilmiş bazı maddeler şeklinde çıkarılabildiği gibi özel vergi affı yasaları şeklinde de çıkarılmıştır. Genel olarak bu dönemlerde uygulanan afların dar kapsamlı olduğu ve belli vergi türleri için çıkarıldığı görülmektedir.

Tablo 1

1924-1980 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları

TARİH	VERGİ AFFI YASASI
17.05.1924	Umuru Belediyeye Mütcellik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun
05.08.1928	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
15.03.1944	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkındaki Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil Ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkındaki Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa İle Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 Ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkındaki Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin Ve Belediyelere Bağlı Müessese Ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin Ve Tahkimi Hakkındaki Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Yasa
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyetin 50.Yılı Nedeniyle Bazı Suç Ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa

Tablo 1.'de görüldüğü gibi 1923 ve 1980 yılları arasında Türkiye’de 16 defa vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir. 1960 yılından sonra uygulamaların sayılarında bir artış yaşandığı görülmektedir. 1960 öncesi af uygulamalarında “vergi affı” teriminin kullanılmadığı dikkat çekmektedir. Ayrıca bu dönemde çıkarılan vergi aflarının belli vergi türlerinin tasfiyesine yönelik olduğu ve konusu ile mükellefler açısından kısıtlamalar getirilerek dar kapsamlı bir şekilde uygulandığı söylenebilmektedir. Her uygulama konusu, süresi, faydalanacak kişiler ve uygulama amacı bakımından farklılık göstermektedir.

2.1.1. Umuru Belediyeye Muteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun

17.05.1924 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan “Umuru Belediyeye Muteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun” ile cumhuriyet tarihinin ilk vergi affı uygulanmıştır. Kanun 10 maddeden oluşmaktadır. Kanun yalnızca İstanbul ve Ankara illerinde uygulanmak üzere çıkarılmıştır (486 Sayılı Kanun, 1924).

2.1.2. Elviyei Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa

05.08.1928 tarihinde çıkarılan bu kanun, mali aflar ile ilgili ilk vergi affı uygulaması olarak kabul edilmektedir. Kars, Ardahan, Iğdır, Artvin illerinde ve Sürmeli kazasında, Rus işgali zamanında uygulanan vergilerin tahsilini sağlamak amacıyla çıkarılmış bir yasadır. İlgili yasa yürürlüğe girmeden önceki dönemlere ait olan arazi, emlak ve aşar vergilerinin tamamının silinmesi öngörülmüştür. Bu af yasası ile herhangi bir şart aranmaksızın ilgili vergilere ait borçlar geçmişe dönük olarak tamamen affedilmiştir (Dönmez, 1990, s.216).

2.1.3. 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa

04.07.1934 tarihli ve 2566 sayılı “Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa” ile dönemin en geniş kapsamlı yasalarından biri çıkarılmıştır. Bu kanun ile 1923 yılı sonuna kadar tahakkuk eden bütün vergi, resim ve harçlar, vergi asılları ve diğer tüm fer’i alacalar ile beraber terkin edilmiştir. Ancak bir takım vergi türleri için bazı şartlar getirilmiştir. Bu af kanundan faydalanabilmek için bazı vergilerin asıllarının belli bir oranda ödenmesi koşulu getirilmiştir. İlgili kısım ödendikten sonra geriye kalan vergi aslı ve cezalarının terkin edileceği belirtilmiştir. Her vergi türü için ödenecek olan oran ayrı ayrı belirlenmiştir bu yüzden vergiye göre farklılık gösterebilmektedir. Harp kazançları için %40 ile %60 oranları arasında bir borç ödenmesi koşu getirilmişken, eğlence ve umumi istihlak vergisi için ise %80 oranında bir ödeme koşulu getirilmiştir. Bu kanunun çıkarılma amacı olarak ise ilgili dönemde sanayileşme çalışmalarının hız kazanmasından dolayı bütçede gerçekleşen açıkların telafi edilmek istenmesi ve diğer çeşitli mali nedenlerin olduğu söylenebilmektedir (Narinoğlu, 1991, s.29).

2.1.4. 3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa

29.06.1938 tarihinde çıkarılan bu kanun, geçmiş vergi borçlarının mükellefler üzerinde aşırı yük oluşturmaları ve vergisel kayıtların düzgün bir şekilde tutulmaması nedeniyle

ıkarılmıştır. 3568 sayılı kanun ile 1935 yılı sonuna kadar tahakkuku gerçekleştirilmiş ancak tahsilatı gerçekleşmemiş bulunan arazi vergilerinin tamamının vergi asılları ve cezaları ile birlikte silinmesine karar verilmiştir. Aftan faydalanmak için herhangi bir koşul aranmamaktadır. İsteyen herkes koşulsuz olarak aftan faydalanabilecek ve vergi yükünden kurtulabilecektir (3568 Sayılı Kanun, 1938).

2.1.5. 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa

2. Dünya Savaşı'nın gerçekleştiğı dönemde, Türkiye her ne kadar savaşı katılmamış olsa da coğrafi konumundan dolayı ordusunu herhangi bir olumsuzluğa karşı hazır durumda bulundurmak zorundaydı. Bu yüzden ilgili dönemde savunma harcamalarında büyük bir artış yaşanmıştır. Bu harcamaların finansmanı için yeni bir gelir kaynağına ihtiyaç duyulmuştur ve 15.03.1942 tarihinde kanunlaşan yasa ile “Varlık Vergisi” adı altında yeni bir vergi getirilmiştir. Varlık Vergisi, bir defaya mahsus olarak mükelleflerin mal varlıkları üzerinden tarh olunarak alınmıştır. Varlık vergisi kapsamına öncelikle gayrimüslim tacirler ve yüksek gelir sahibi tacir, çiftçi ve ücretliler dâhil edilmiştir. Burada amaç ülkedeki ticaretin Türklerin eline geçmesidir. Bu uygulamanın çok adaletli olmadığı söylenebilmektedir (Kutbay ve Buzkiran, 2014, s.172).

Demokratik bir uygulama olup olmadığı tartışmalı olan Varlık Vergisi'nin yürürlüğü çok uzun sürmemiştir. 15.03.1944 tarihinde “4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun” ile bu uygulamaya son verilmiştir. 4530 sayılı kanuna göre, kanunun yürürlüğe girdiğı tarihe kadar tahakkuk etmiş ve ödenmemiş halde bulunan Varlık Vergi'ne ait borçların tümünün silinmesine karar verilmiştir (Dönmez, 1990, ss.218-219).

2.1.6. Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Yasa

13.06.1946 tarihli ve 6332 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren “Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Yasa” ile Orman Genel Müdürlüğü ve bağılı Devlet Orman İşletmeleri'nin arazi, bina ve tesislerine ait vergiler ile elde edilen kazançlara ilişkin vergiler muaf tutulmuştur.

Kanunun geçici 1. maddesine göre, Orman Genel Müdürlüğü ve Devlet Orman İşletmeleri adına 1945 yılının sonuna kadar tahakkuk etmiş ve henüz tahsil edilmemiş olan kazanç vergisi, buhran vergisi ve ruhsat tezkeresi harçlarına ait vergi asılları ve

cezaları terkin edilmiştir. İlgili vergilere ait daha sonradan da bir vergi tahakkuk ettirilemeyeceği kararlaştırılmıştır (4920 Sayılı Kanun, 1946).

2.1.7. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkındaki Yasa

Toprak Mahsulleri Vergisi, 1944 yılında 4553 sayılı yasa ile kabul edilmiştir. Vergiye tabi mahsul sahiplerinden %10 oranında uygulanacaktır (4553 Sayılı Kanun, 1944). Bu vergide, Varlık Vergisi gibi 2. Dünya Savaşı'nın yaşandığı dönemde çıkarılmıştır. Varlık vergisi gibi demokratik ve adil bir uygulama olduğu tartışmalı bir uygulama olmuştur. Toprak Mahsulleri Vergisi'nin de yürürlüğü çok uzun sürmemiş ve 23.01.1946 tarihinde çıkarılan 4840 sayılı yasa ile uygulamasına son verilmiştir. 21.05.1947 tarihinde çıkarılan 5050 sayılı “Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkındaki Yasa” ile Toprak Mahsulleri Vergisi'ne ait henüz tahsil edilmemiş vergiler, cezalarıyla beraber terkin edilmiştir (Dönmez, 1992, s.145).

2.1.8. 113 Sayılı Af Yasası

26.10.1960 tarihli ve 10641 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe giren “113 Sayılı Af Yasası”, genel af şeklinde çıkarılan bir yasadır. Bu yasa 1960 darbesiyle iktidarı ele geçiren askeri hükümet tarafından kurulan Milli Birlik Komitesi tarafından çıkarılmıştır. 113 sayılı yasa ile 27.05.1960 tarihine kadar işlenen bir takım adli ve idari suçlar tamamen affedilmekte ya da cezaları hafifletilmektedir. Yasanın 7.maddesine göre belirtilen tarihe kadar tahsil edilmeyen para cezaları da affedilmiştir. Ancak vergi cezaları ve gecikme zamları af kapsamına dâhil edilmemiştir (113 Sayılı Af Kanunu, 1960).

2.1.9. 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa

28.12.1961 tarihli ve 281 sayılı “Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa”, o dönemde yaşanan siyasi olaylardan dolayı oluşan gergin ortamın yumuşatılması amacıyla çıkarılmış bir af yasasıdır. 1950 yılında modern bir vergi sistemi oluşturulması amacıyla çıkarılan Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu’nun, vergi sistemine çabuk uyum sağlayamamasından dolayı yaşanan olumsuzlukların ortadan kaldırılması nedeniyle de bu vergi affı uygulamasına başvurulmuştur (Besen, 2008, s.103).

281 sayılı kanun kapsamına, genel bütçeli ve özel bütçeli idareler ile belediyelere ait olan bütün vergi, resim ve harçlara uygulanan cezalar ve gecikme zamları girmektedir. Bu kanun ile yürürlüğe girdiği tarihe kadar kesilmiş olan vergi cezalarının ve işlemiş gecikme

zamlarının kısmi olarak ödenmesi fırsatı sağlanmıştır. Kısmi ödemenin şartları şu şekildedir; 1961 yılının Haziran ayının son gününe kadar vergi cezaları ve gecikme zamlarının %30'u ödenirse %70'inin, Ekim ayının son gününe kadar %40'ı ödenirse %60'ının, 1962 yılının Şubat ayının son gününe kadar %50'si ödenirse kalan %50'lik kısmının kanun kapsamında silineceği belirtilmiştir. Yine 281 sayılı kanun kapsamına giren vergi cezaları ve gecikme zamlarına ait borçlar için itiraz veya dava aşamasında bulunanlar ile kesinleşmemiş veya itiraz süresi devam edenler, yürürlük tarihi itibarıyla 2 ay içerisinde itirazlardan ve davalardan vazgeçtiklerini belirten dilekçeleriyle başvuru yapmaları halinde kısmi ödeme şartından faydalanabileceklerdir (Çağan, 1932, s.117).

2.1.10. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa

23.02.1963 tarihinde “218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun” çıkarılmış ve 28.02.1963 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanun sadece vergi affı olarak değil genel bir af kanunu olarak çıkarılmıştır. 1960 darbesinden sonra demokratik temellerle yönetime gelen ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmış bir kanundur. Kanunun çıkarılma nedeni olarak, yeni anayasanın toplum tarafından benimsenmesinin zorluğu neticesinde ortaya çıkan suçların bağışlama ihtiyacı gerektiği ifade edilmiştir. Bundan dolayı hem ceza hukuku hem de vergi hukuku kapsamında işlenen bazı suçların bağışlanması nedeniyle genel af kanunu uygulanmıştır (Dönmez, 1990, ss.225-226).

218 Sayılı Kanun ile vergi suçlarının affıyla, diğer suçların affı ilk defa birlikte ele alınmıştır. Bu kanun kapsamında vergi usulsüzlük cezalarının tamamı silinirken kaçakçılık ve kusurlu işlemlerden dolayı kesilen cezaların yarısı silinmiştir. Bunlarla beraber hileli şekilde işlenen kamusal nitelikli vergi suçları da bağışlanmıştır. Bu kanunda gecikme zamları af kapsamına alınmamıştır çünkü 1961 yılında çıkarılan 281 Sayılı Kanun ile gecikme zamları için taksitli ödeme imkânı getirilmiştir. Ayrıca bu kanundan faydalanmak için herhangi bir koşul belirlenmemiştir. Mükellefler herhangi bir başvuru dahi yapmadan direkt idarece af kapsamına alınıp kanundan faydalandırılmışlardır (Narinoğlu, 1991, s.30).

2.1.11. 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkındaki Yasa

13.06.1963 tarihinde çıkarılan “252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa” ile 1950 yılında uygulanmaya

başlanan Gelir Vergisi nedeniyle spor kulüpleri üzerinde oluşan vergi yükünü azaltmak amaçlanmıştır. Gelir vergisi uygulanmaya başladığı dönemde sporculara ödenen primlerin, transfer ücretlerinin ve aylık ödeneklerin gelir vergisine tabi olup olmayacağı tartışma konusu olmuş ve son olarak bu kazançlardan da gelir vergisi alınması yönünde karar verilmiştir. Bu karardan hareketle spor kulüplerine cezalı tarhiyatlar uygulanmıştır. Bu cezalı tarhiyatlardan dolayı spor kulüpleri üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmiş ve kulüpler zor durumda kalmıştır. Kulüpleri rahatlatmak amacıyla çıkarılan bu kanun ile tüm vergi asılları ve cezaları bir defalığına silinmiştir. Aftan faydalanmak için herhangi bir koşul aranmamış spor kulüplerine ait borçlar idare tarafından direkt terkin edilmiştir (Narinoğlu, 1991, s.30).

2.1.12. 325 Sayılı Yasa İle Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkındaki Yasa

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin birikiş vergi borçlarını ödeyememesinden dolayı bu borçların silinmesi amacıyla 05.09.1963 tarihinde 325 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun” çıkarılmıştır.

1950 yılı ve sonrasında yaşanan ekonomik kriz nedeniyle KİT'lere gerekli yardımlar yapılamamıştır ve bu durum ekonomik olarak zor bir dönemden geçmelerine neden olmuştur. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik bunalım nedeniyle sıkıntı yaşayan KİT'ler, yapılması beklenen yardımları da alamayınca vergi borçlarını ödeyememiştir. Vergi olarak ödemesi gereken kaynakları kendi ihtiyaçlarını karşılamak ve piyasaya tutunmak için kullanmışlardır. Bu durum uzun yıllar devam edince vergi borçları da birikmiş ve ödenemeyecek seviyelere ulaşmıştır. 325 sayılı yasa ile KİT'lerin oluşan bu vergi yükünden kurtulmaları sağlanmaya çalışılmıştır. Bu kanun ile KİT'lere ait çeşitli vergi ve resimlerin, vergi asılları ile gecikme zamları vergi dairesi kayıtlarından silinmiş ancak adi alacak olarak kayıtlara geçirilmiştir. Borçların adi alacak olarak kaydedilmesi kanunun af niteliği taşıyıp taşımadığı konusunda tartışmalara neden olmuştur. Kanundan yararlanmak için herhangi bir koşul aranmamış tüm KİT'ler yararlandırılmıştır (Dönmez, 1990, s.241).

2.1.13. 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkındaki Yasa

1960'lı yıllarda belediyelerin ekonomik açıdan sıkıntı çekmesinden dolayı bazı hizmetleri gerçekleştirememeleri nedeniyle 16.07.1965 tarihinde “691 Satılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun” çıkarılmıştır. Kanun kapsamına yalnızca belediyeler ve belediyelere bağlı işletmeler girmektedir. Belediyeler ve bağlı işletmelerin genel bütçeli, özel bütçeli ve katma bütçeli idareler ile kamu iktisadi teşebbüslerine olan yüksek borçlarından dolayı bu kanunun çıkarılma gerekliliği duyulmuştur. Bu kanun ile belediyelerin ve bağlı işletmelerin genel bütçeli, özel bütçeli ve katma bütçeli idarelere olan borçları silinirken, kamu iktisadi teşebbüslerine olan borçları tahkim edilmiştir yani uzun vadeye yayılarak ödenmesi sağlanmıştır. Kamu iktisadi teşebbüslerine olan borçlar yasanın çıktığı tarihten itibaren 5 yıl boyunca ödenmeyecek ve bu sürenin sonundan başlayarak 20 yıl vadeli faizsiz taksitlere bölünerek hazineye ödenecektir. Af yasasından faydalanmak için herhangi bir koşul belirtilmemiştir ancak başvuru için bir prosedür belirlenmiştir. Belediyeler ve bağlı işletmelerin yasadan faydalanmaları için 3 ay içerisinde ilgili borçları gösteren kayıtlarını bulundukları il veya ilçenin en büyük mülki amirine teslim etmeleri gerekmektedir. Eğer teslim etmezlerse aftan faydalanamayacaklardır (691 Sayılı Kanun, 1965).

2.1.14 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa

03.08.1966 tarihinde çıkarılan “780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Yasa” genel af niteliğinde çıkarılmış bir yasadır. 10.10.1966 tarihinde gerçekleşecek olan seçim nedeniyle çıkarılmış politik bir af yasası olarak tanımlanabilir (Doğan ve Besen, 2008, s.108).

780 sayılı yasanın çıkarılma nedenlerinden biri de bilgi yetersizliğinden dolayı yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere bir şans daha vererek vergi uyumlarını arttırmak ve uzun süredir birikmiş bulunan uyuşmazlık dosyalarının tasfiye edilerek vergi idarelerinin iş yükünü hafifletmektir. Bu kanun ile vergi asıllarının ödenmesi koşuluyla vergi cezaları ve gecikme zamlarının affedileceği belirtilmiştir. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere koşullu bir af yasasıdır. Kanun 31.12.1965 yılına kadar tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemiş borçları kapsamaktadır. 780 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içerisinde vergi asıllarını ödeyen mükellefler yasadan

faaydalanabilmektedir. Uyuşmazlığı devam eden ya da yeni bir uyuşmazlığa neden olan mükellefler de uyuşmazlık sonunda vergi asıllarını ödemeleri şartıyla aftan faydalanabileceklerdir. Mükellef eğer uyuşmazlığın sonunda haksız çıkmış ise vergi aslını %10 zamlı şekilde ödeyerek aftan faydalanabilmektedir. Kanun bu maddesi uyuşmazlıkları azaltma hedefine çokta katkı sağlayamamış aksine uyuşmazlıkların artarak vergi idarelerin iş yükünün de artmasına neden olmuştur (Alacakaplan, 1966, ss.21-27).

2.1.15. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Yasa

Gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerde daha sistemli bir vergilendirme yöntemine geçilmesi amacıyla 28.02.1970 tarihinde “1319 Sayılı Emlak Vergisiyle Getirilen Yasa” çıkarılmıştır. Çıkarılan bu yeni yasa ile 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu’nun yürürlüğüne son verilmiştir. 1319 sayılı yasa, yürürlükten kaldırılan bu vergilere ait gecikme zamlarının ve cezaların tasfiye edilmesi amacıyla çıkarılmıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahakkuk eden ancak tahsil edilmeyen bina vergisi, buhran vergisi, arazi vergisi ve savunma vergisine ait borçların vergi asıllarının ödenmesi koşuluyla gecikme zamlarının ve cezaların silineceği belirtilmiştir. Ancak aftan yararlanılacak süreye göre affedilecek tutarlar değişiklik göstermektedir. Buna göre, yasa yürürlüğe girdikten sonraki ilk 2 ay içerisinde vergi aslının ödenerek yasadın yararlanılmak istenmesi halinde gecikme zamları ve cezaların %90’ı affedilecektir, ikinci 2 aylık süre içerisinde ödenmesi halinde %80’i, üçüncü 2 aylık süre içerisinde ödenmesi halinde ise %70’i affedilecektir. Devam eden ya da kanundan sonra ortaya çıkan uyuşmazlıklar için de belirlenen sürelerde vergi asıllarının ödenmesi halinde gecikme zamları ve cezaları belirtilen oranlarda affedilecektir. Yeni uygulanacak olan vergiye uyumun sağlanması ve mükelleflerin teşvik edilmesi amacıyla eski vergilere yönelik tasfiyeler yapılması faydalı sonuçlar vermektedir (1319 Sayılı Kanun, 1970).

2.1.16. 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50.Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkındaki Yasa

Cumhuriyetin 50.yılı olması nedeniyle dönemin hükümeti tarafından 15.05.1974 tarihinde “1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun” çıkarılmıştır. Bu kanun genel af niteliğindedir ve çıkarılmasına siyasi nedenler etkili olmuştur. Kanunun çıkarılmasındaki temel amaçlar, kamu gelirlerinin

arttırılması ve idarelerin iş yüklerinin azaltılmak istenmesidir. Kanun vergi, resim, harçlar, parafiskal gelirler ve sigorta ile bağ kur primlerinin gecikme zammı, faizi ve cezalarını kapsayacak şekilde çıkarılmıştır. Ayrıca bu kanun ile kadastro harçlarına ait asli ve ferî alacaklarda af kapsamına alınmıştır (Sayar, 1987, s.66).

1803 sayılı kanun, diğer af kanunlarına göre bazı farklılıklar göstermektedir. Bu farklılardan ilki kanunun bir tasarı olarak hazırlanmayıp, teklif olarak meclise sunulmasıdır. Af kapsamı diğer kanunlara göre daha geniş tutulmuştur. Vergi, resim ve harçlarla beraber parafiskal gelirlere ve kadastro harçlarına ait gecikme zammı, faizi ve vergi cezaları af kapsamına dahil edilmiştir. Kadastro harçlarına ait asli borçlarında affedilecek olması dikkat çekmektedir (Dönmez, 1990, ss.247-248).

Kanundan faydalanmak için vergi asıllarının ödenmesi koşulu getirilmiştir. Vergi cezaları eğer vergi asıllarından bağımsız olarak düzenlenmiş ise herhangi bir koşul olmadan af kapsamına girmektedir. Bu vergi affı, 1973 yılının sonuna kadar tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemiş borçlara ilişkin olarak çıkarılmıştır. Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki veya sonraki 8 ay içerisinde af kapsamına giren vergi asıllarının ödenmesi halinde aftan faydalanılabilecektir. Vergi asıllarının tamamı ödenmeyip, kısmi olarak bir ödeme yapılmış ise vergi cezası, gecikme zammı ve faizinde ödenen tutar ile orantılı bir şekilde af uygulanacaktır. 1803 sayılı kanun, 780 sayılı kanuna benzemektedir ve 780 sayılı kanunda ki eksiklikleri telafi etmek için çıkarılmıştır. Ancak bu konuna çok başarılı olunamamıştır. Ayrıca uyuşmazlık ve pişmanlık konularında sağlamış olduğu avantajlar nedeniyle eşitlik ilkesine ve adalet ilkesine aykırılıklar taşıyan bir uygulama olmaktadır (Narinoğlu, 1991, ss.31-32).

2.2. 1980-2000 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları

Cumhuriyetin ilanından sonraki süreçte çıkarılan vergi aflarında daha çok sosyal ve siyasal etkenler rol almaktadır. Ancak 1980 yılından sonraki süreçte af uygulamalarında daha farklı etkenler rol almaya başlamıştır. Ekonomik bunalımlar, mali dengede ki bozulmalar, yüksek enflasyon ve yaşanan siyasi gerilimlerden dolayı 1980’li yıllarda vergi affı uygulamalarına sıklıkla başvurulduğu görülmektedir. Bu yıllarda uygulanan vergi afları çoğunlukla kamu gelirlerinin arttırılması, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve kaynakların ekonomiye kazandırılması gibi amaçlar ile çıkarılmıştır. Bu yüzden bu dönemde uygulanan aflarda genellikle ekonomik etkenlerin ön planda olduğu söylenebilmektedir (Öz ve Çubukçu, 2012, s.249).

Tablo 2*1980-2000 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları*

TARİH	VERGİ AFFI YASASI
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
31.12.1981	2431 Sayılı Yasaya Ek 2571 Sayılı Yasa
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkındaki Yasa
04.02.1985	3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 4.Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici 1.Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
14.06.1989	3571 Sayılı Kanun
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici 1.Madde)
21.03.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa

Tablo 2.'de görüldüğü gibi 1980 ve 2000 yılları arasında 11 adet vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir. Ortalama olarak her iki senede bir af yasası çıkarılmıştır ve bu durum uygulamaların sıklığını gözler önüne sermektedir. Çalışmanın devamında çıkarılan bu af yasalarının özelliklerine değinerek kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1. 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa

1970 sonrası dönemde Türkiye ekonomik ve siyasi olarak zor bir süreçten geçmiştir. Kıbrıs Barış Harekatı'nın yaşanması ve aynı döneme denk gelen petrol krizi gibi olaylar ekonomiyi olumsuz etkilemiştir. Aynı dönemde ülke içerisinde yaşanan siyasi çatışmalar 1980 darbesine neden olmuştur. Darbe sonrası yasama görevini yerini getirmek üzere kurulan Milli Güvenlik Konseyi, ekonomik ve siyasi gerginliği azaltmak ve yeni gelir kaynaklarına ulaşmak için ilk olarak vergi ile ilgili çalışmalarda bulunmuştur. Bu çalışmalar neticesinde istenilen hedeflere ulaşılabilmesi için vergi aflarının etkili bir araç olarak kullanılabileceğine karar verilmiştir (Kocahanoğlu, 1981, s.19).

20.03.1981 tarihinde "2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışında Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun" çıkarılmıştır. Çıkarılan bu kanun ile yürürlüğe giren kadar tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemiş olan vergilerin bir an önce tahsilatının gerçekleştirilmesi ve mükelleflerin vergiye uyumları teşvik edilerek kayıt dışı tutulan varlıkların kayıt altına alınması amaçlanmıştır. Bunlarla beraber beyan edilmemiş gelir unsurları ve belgelendirilmediği için kayıt altına

alınmamış olan emtianın belirlenecek oranda vergiye tabi tutularak kaydedilmesi imkânı getirilmiştir. Gelirlerini ve emtialarını hiç bildirmeyen ya da yanlış bildiren mükelleflere bir defalığına, herhangi bir cezaya maruz kalmadan, ek bildirim ile hatalarını düzeltme olanağı tanınmıştır (Narinoğlu, 1991, s.32).

2431 sayılı kanun yalnızca Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi, resim ve harçları kapsamaktadır. Kamuya ait diğer alacaklar ve gümrük vergisi gibi Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan vergiler kapsama dâhil edilmemiştir. Kanunda zaman yönünden de bir kısıt getirilmiştir. Buna göre yalnızca 22.03.1981 tarihi ile 31.08.1981 tarihi arasında tebliği gerçekleşmiş olan borçlara ait vergi asılları, ceza ve gecikme zamları kanun kapsamına alınmıştır. Kanunun yürürlük tarihinden önce tahakkuku gerçekleşmiş ve vergi aslından doğmayan cezaların silinmesine karar verilmiştir. Vergi aslına bağlı olan cezalar için de kanunda belirtilen son tarihe kadar vergi aslının ödenmiş olması durumunda cezaların %90'ının silineceği belirtilmiştir. Kanunun yürürlüğe girmiş olduğu tarih itibariyle uyuşmazlık durumunda bulunan ya da itiraz süresi devam eden borçların, kanunda belirtilen tarihlerde ödenmiş olması durumunda vergi aslına bağlı gecikme zamları ile cezaların kanun kapsamında sayılacağı belirtilmiştir. Bundan faydalanmak için yeni bir uyuşmazlığa neden olunmaması ve mevcut uyuşmazlıktan vazgeçilmesi koşulu getirilmiştir. Ayrıca pişmanlık hükümlerine göre bildirim yapanların pişmanlık zammına tabi olmayacağı da kanun maddelerinde belirtilmiştir (2431 Sayılı Kanun, 1981).

2.2.2. 2431 Sayılı Yasaya Ek 2571 Sayılı Yasa

31.12.1981 tarihinde kabul edilen ve 05.01.1981 tarihli Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 2571 sayılı yasa ile 2431 sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanuna” ek maddeler eklenmiştir. Bu değişikliklere göre beyanname verme ve ödeme süreleri ileri bir tarihe ertelenmiştir.

2.2.3. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkındaki Yasa

2431 sayılı kanunun çözüm getiremediği bir takım problemlerin tekrar gündeme getirilmesi, bu kanunun bildirim ve tahsilat sürelerinin kısa olması, istenilen katılımın sağlanamaması ve çözüme kavuşturulmak istenen konularda bir başarı elde edilememesi nedeniyle 22.02.1983 tarihinde “2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun” çıkarılmıştır (Dönmez, 1990, ss.303-304).

2801 sayılı kanunda aynı 2431 sayılı kanun gibi darbe sonrası dönemde yaşanan ekonomik ve sosyal sorunlara çözüm getirme amacıyla çıkarılmıştır. 2431 sayılı kanun, kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması konusunda pek başarılı olamamıştır. 2801 sayılı kanun ile bu konuda, düşük bir vergi oranı ve servet bildirimlerinin düzeltilmesi imkânı sağlanarak çözüm getirilmeye çalışılmıştır (Dönmez, 1990, s.304).

2801 sayılı kanun geniş kapsamlı bir af kanunu olarak tanımlanabilmektedir. Kanun kapsamına 01.01.1983 tarihinden önceki dönemlere ait borçları kapsamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun konusuna giren vergi, resim ve harçlara ait cezalar ve gecikme zamları kanun kapsamına alınmıştır. Ayrıca belgesiz olarak elde edilen emtialar, demirbaş ve servet beyanları da kanun kapsamına alınmıştır. Kanun vergi asıllarını da kapsamına alması ve çıkarıldığı dönem itibariyle en geniş kapsamlı af kanunlarından biri olmasından dolayı önemli bir yere sahiptir (Besen, 2008, s.115).

2801 sayılı kanuna göre, kanunun yürürlük tarihine kadar ödenmemiş olan vergi borçlarının tamamının ödenmesi durumunda gecikme zamlarının yarısının, cezaların ise tümünün silineceği belirtilmiştir. Yürürlük tarihinden önce vergi aslını ödemiş olanların ise aynı şekilde gecikme zamlarının yarısı, cezaların ise tümünün terkin olunacağı kararlaştırılmıştır. Aynı zamanda uyuşmazlık durumunda olan borçlarda, vergi aslının 4'te 3'ünün ödenmesi halinde vergi aslının 4'te 1'i ve cezalar ile gecikme zamlarının tümünün silineceği belirtilmiştir.

Kanunun 5. maddesine göre, 1978 ile 1981 dönemleri ve aradaki dönemlere ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine ait matrahların kanunda belirtilen oranlar kadar arttırılması ve 6 içerisinde bildirimde bulunulması durumunda ilgili dönemler için herhangi bir vergi incelemesinde bulunulmayacağı belirtilmiştir. Ancak bu madde kapsamına girmeyen dönemler ve şartları gerçekleştirmeyenler için inceleme hakkı devam etmektedir. Kanunun 8. maddesinde de, özel uzlaşma imkânından yararlanılabilmesi için mükelleflerin 5. maddeye göre tahsilat gerçekleştirmeleri ve yeni bir uyuşmazlığa neden olmamaları koşulu getirilmiştir.

01.03.1980 tarihinden önce tahakkuk etmiş ancak 2801 kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş olan emlak vergisi borçlarının vergi aslı ile ceza ve gecikme zamlarının affına karar verilmiştir. Bu maddenin eklenmesinin sebebi ise emlak vergilerinden elde edilecek olan gelirin, verginin toplanması için katlanılacak olan maliyetlerden daha düşük olmasıdır (2801 Sayılı Kanun, 1983).

2.2.4. 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun Geçici 4.Maddesi

04.02.1985 tarihinde “3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” çıkarılmış ve bu kanun 04.12.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla birlikte vergi kanunlarında bir takım değişiklikler yapılmaya çalışılmıştır. Hukuki olarak vergi idarelerinin gücü arttırılmak istenmiş ve kayıt dışılığın önlenmesi için mükelleflerin vergi uyumunun arttırılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda vergi sorumluluğunu genişletmek için “müteselsil sorumluluk” kavramı vergi sistemimize dâhil edilmiştir. Vergi suçu işleyenlere uygulanacak olan yaptırımlar arttırılarak caydırıcı bir özellik taşıması istenmiştir. Kaçakçılık gibi fiillerde bulunanlara “iş yeri kapatma” gibi yaptırımlar uygulanabilecekken, re’sen, ikmalen ve idarece tarh edilecek olan vergilere “gecikme faizi” gibi yaptırımlar uygulanması kararlaştırılmıştır (İzmit, 1986, ss.35-43).

3239 sayılı kanunun geçici 4. maddesi ile vergi affı konusu ele alınmıştır. Kanunun yürürlük tarihine kadar tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan 300.000 TL’nin altındaki vergi borçları için bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre vergi aslı %25 oranında arttırılarak ödenirse vergi aslına bağlı gecikme zammı, cezalar ve tecil faizleri affedilecektir. Yine bu vergiler için uyuşmazlık durumu söz konusu olanlar 31.12.1985 tarihine kadar vazgeçerlerse, ödeme şartını sağlayarak kanundan yararlanabileceklerdir.

3239 sayılı kanuna başvuru süresi 11.12.1985 ile 31.12.1985 tarihleri arasında belirlenmiştir. Kısa bir zaman dilimi olmasından dolayı tepkilere neden olmuştur (3239 Sayılı Kanun Geçici 4. Madde, 1985).

2.2.5. 3505 Sayılı Yasa (Geçici 1.Madde)

3505 sayılı kanun 03.12.1988 tarihinde kabul edilmiş ve 10.12.1988 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun amaçları yönünden 3239 sayılı kanuna benzemektedir ancak bir takım farklılıklar mevcuttur. 3505 sayılı kanunun en önemli farkı, Vergi Usul Kanunu ile birlikte Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da da bazı değişiklikleri içeriyor olmasıdır (Dönmez, 1990, s.353).

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yapılan değişikliklerle de aynı 3239 sayılı kanundaki gibi, birikmiş vergi borçlarını tahsilinin sağlanması, vergi idarelerindeki birikmiş dosyaların tasfiye edilmesi ve belirli bir rakamın altındaki küçük borçları silinmesi amaçlanmıştır. Bu kanunda gecikme zammı ile gecikme faizleri ile

ilgili de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklere göre, 31.12.1988 tarihine kadar ödenmemiş olan gecikme zamları ile faizleri, izleyen yılın ilk gününden itibaren vergi aslı gibi değerlendirilecek ve bu tutarlara da gecikme zammı uygulanacaktır. Bu değişiklik maddesi mükellefler üzerinde ağır bir vergi yükü oluşmasına neden olacağından dolayı geçmiş borçların tahsil edilmesi amacıyla 3505 sayılı kanun ile bir vergi affı getirilmiştir. Buna göre, kanunun yürürlük tarihi olan 10.12.1988 tarihine kadar tahakkuk etmiş ancak henüz tahsil edilmemiş olan tüm vergi türlerine ait borçların vergi asılları %30 oranında arttırılarak ödenirse bu borçlara işlemiş olan ceza, gecikme zammı ve faizi silinecektir. Ancak vergi borcu, vergi dairesi veya vergilendirme dönemi bazında 500.000 liradan az olan mükellefler bu af kanunundan faydalanabilecektir. Ayrıca uyuşmazlık durumu bulunan mükelleflerin bundan vazgeçmesi, yeni bir uyuşmazlığa neden olmaması ve 31.12.1988 tarihine kadar borcunu ödemesi şartı getirilmiştir. Belirtilen tarihe kadar vergi aslı tamamen ya da kısmen ödeniş bulunan vergi borçları için 500.000 lirayı aşmayan ceza, gecikme zammı ve faizinin %30'luk kısmı ödenirse, geriye kalan %70'lik kısmın silineceğı belirtilmiştir. Bu kanundan yararlanmak için kanunun yürürlük tarihinden yılın son gününe kadar bir süre belirlenmiştir (Narinoğlu, 1991, ss.37-38).

3505 sayılı kanun ile 3239 sayılı kanunun çıkarılma nedenlerindeki benzerlik gibi başarısız olmalarındaki nedenler de benzemektedir. İki kanunda da başvuru süresi oldukça kısa tutulmuştur, halk af kanunu hakkında yeterince bilgilendirilmemiştir ve uygulamadaki çeşitli sorunların çözümünde yeterince hızlı hareket edilememiştir. Bu nedenlerden dolayı her iki af kanunundan da istenilen sonuçlar alınamamıştır (Besen, 2008, s.119).

2.2.6. 3512 Sayılı Yasa

28.12.1988 tarihinde 3512 Sayılı Bütçe Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanunun 63. maddesinde vergi aflarına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Böylece ilk defa bir bütçe kanununda vergi aflarına ilişkin bir düzenlenemeye yer verilmektedir. Bu madde ile vergi türlerine göre bir af söz konusu değildir, vergi affı mükellefiyete göre uygulanmak üzere çıkarılmıştır. Yani aftan yararlanacak mükellefler sınırlandırılmıştır. Bu maddeye göre, yalnız belediyeler ve bunlara ait olan işletmeler ve müesseseler çıkarılan af kapsamına alınmaktadır. Diğer kurumlar ya da mükellefler bu af kanunundan yararlanamayacaklardır. Belediyeler ve bunlara bağılı işletmeler ve müesseselerin 31.12.1988 tarihine kadar tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş durumda olan vergi borçları

için çıkarılmış bir vergi affıdır. 30.06.1989 tarihine kadar af kapsamına alınan dönemlere ait vergi asıllarının ödenmesi durumunda, bu vergi asıllarından doğan gecikme zammı, faizi ve vergi cezalarının silineceği belirtilmiştir. Bununla birlikte herhangi bir vergi aslından doğmayan gecikme zammı, faizi ve vergi cezalarının da terkin edileceği hükmüne yer verilmiştir (Dönmez, 1990, s.386-388).

2.2.7. 3571 Sayılı Kanun

14.06.1989 tarihinde çıkarılan 3571 Sayılı Kanun, 20.06.1989 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla birlikte vergi kanunları ile diğer kanunlarda bazı düzenlemeler yapılmıştır. 3571 sayılı kanun ile kamuya yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulu tarafından muafiyet tanınan vakıflara ait vergi borçları af kapsamına alınmıştır. Bu dernek ve vakıfların borç yükünü azaltmak ve faydalı hizmetlerini sürdürmelerini kolaylaştırmak amacıyla bu kanun çıkarılmıştır. İlk olarak 20.06.1989 tarihine kadar tahakkuk etmiş olan tüm vergi borçlarına ait vergi asılları %10 fazlasıyla ödenmesi şartı ile aftan faydalanılabileceği belirtilmiştir. Ancak kanuna eklenen geçici 2. maddeye göre 20.06.1989 tarihinden önceki dönemlere ait olan ve bu tarihten sonra tahakkuk eden vergi borçları da af kapsamına dâhil edilmiştir. Mükelleflere borçlarını 2 yıl içerisinde aylık olarak eşit taksitlerde ödeme imkânı getirilmiştir. Tüm şartları yerine getirip borcunu ödeyen mükelleflerin ilgili borçlara ait vergi cezası, gecikme zammı ve faizinin silineceği kararlaştırılmıştır (3571 Sayılı Kanun, 1989).

2.2.8. 3689 Sayılı Yasa (Geçici 1.Madde)

15.12.1990 tarihinde kabul edilen 3689 Sayılı Yasa, 20.12.1990 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile birçok vergi kanununda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Kanunun Geçici 1.maddesinde de vergi affına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmektedir.

3689 Sayılı Kanun’un Geçici 1.maddesine göre, vergi türü, dönemi ve vergi dairesi bazında tutarı 3.000.000 lirayı ve yıllık olarak verilen beyannameler üzerinden tahakkuk etmiş olan vergilerden 25.000.000 lirayı geçmeyen vergi borçları af kapsamına alınmıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahakkuk etmiş ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergi borçları veya vadesi henüz geçmemiş olan vergi borçlarına ait vergi aslının tamamı ile gecikme zammı, faizi ve cezaların her birinin %30 oranına isabet eden kısmının iki eşit taksitte ödenmesi durumunda bunların geriye kalan %70’lik kısmının silineceği belirtilmiştir. İlk taksit ödeme tarihi 31.12.1990, ikinci taksitin ödeme

tarihinde 31.01.1991 olarak belirlenmiştir. Ayrıca kanundan faydalanmak için yeni bir uyumsuzluk yaratılmaması, mevcut uyumsuzlıklardan da vazgeçilmesi gerekmektedir.

Kanun yürürlüğe girdiği tarihe kadar vergi aslı tamamen ya da kısmen ödenmiş olan tahakkuklara ait gecikme zammı, faizi ve vergi cezalarının da belirtilen şartlara uygun olarak %20'lik kısmının ödenmesi halinde geriye kalan %80'lik kısmının silineceği belirtilmiştir. Ayrıca borçların kanunda belirtilen tutarları aşması durumunda yalnızca ilgili tutarlar kadarlık kısmı için kanundan yararlanılabilecektir. Borçların bu tutarları aşan kısımları af kapsamına alınmamıştır.

3689 Sayılı Kanun ekonomik nedenler ile çıkarılmıştır. Kısa süreli ve dar kapsamlı bir vergi affıdır. Kanundan faydalanmak için 10 gün gibi kısa bir süre belirlenmiş olması uygulama açısından sorunlar ile karşılaşılmasına neden olmuştur. Ayrıca bu kanunun hedeflerine ulaşmasında olumsuz bir etkiye neden olmuştur (Narinoğlu, 1991, s.39).

2.2.9. 3787 Sayılı Yasa

21.03.1992 tarihinde “3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun” kabul edilerek 03.04.1992 tarihli Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanun geçmiş dönemlerde uygulanan demokratik olmayan kararları telafi etmek ve ihtiyaç duyulan kamu gelirine hızlı bir kaynak oluşturulması amacıyla çıkarılmıştır (Kafkas ve Durmuş, 2013, s.155).

3787 sayılı kanun kapsamına, kanunun yürürlük tarihine kadar tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan veya ödeme süresi devam eden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim ve harçlara ait gecikme zammı, faizi ve vergi cezaları girmektedir. Vergi aslının tamamı ve gecikme zammı, faizi ve vergi cezalarının %30'luk kısmının belirtilen taksit süreleri içerisinde ödenmesi durumunda geriye kalan %70'lik kısmının affedilmesine karar verilmiştir. Borcun ödenmesi için 4 taksit imkânı sunulmuş ve taksit dönemleri aynı yılın Nisan, Haziran, Ağustos ve Ekim ayları olarak belirlenmiştir. Kanunun bu şartları herhangi bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezalar ile vergi aslı tamamen veya kısmen ödenen borçlar içinde geçerlidir.

01.01.1992 tarihinden önceki dönemlere ait beyannameler ile ilgili, kanunun yürürlük tarihi itibarıyla devam eden vergi incelemelerinin tarh ve tahakkukuna devam edileceği kararlaştırılmıştır. Bu incelemeler sonucu tarh olunan verginin tümü ile kesilecek cezaların %10'unun tebliğden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi durumunda %90'ının silineceği belirtilmiştir.

3787 sayılı kanunun yürürlük tarihinden önce vadesi gelmiş ve tamamen veya kısmen ödenmemiş durumda bulunan gümrük vergisi borçlarının vergi aslının tümü ile vergi aslına bağlı olan ceza ve gecikme zamlarının %70'inin silinmesine karar verilmiştir.

Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu üyeleri ile bu kişilerin birinci derecede bulunan yakınları ve ortaklık durumu bulunan şirketlerin çıkarılan bu kanundan faydalanamayacağı belirtilmiştir.

Kanunun 3.bölümünün 7.maddesinde matrah artırımına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde bildirilen matrahların, 1987 yılı için %40, 1988 yılı için %35, 1989 yılı için %30 ve 1990 yılı için %20 oranında arttırılması durumunda, ilgili yıllar için herhangi bir vergi incelemesi yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Kanunda ayrıca iş yeri kapatma ve kaçakçılık suçlarına da ilişkin af hükümleri bulunmaktadır. Bunların yanında ödenecek gecikme zammı, faizi ve vergi cezalarının bağlı oldukları vergi aslından fazla olamayacağı belirtilmiştir (3787 Sayılı Kanun, 1992).

2.2.10. 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

05.09.1997 tarihli Resmi Gazete ile “400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği” yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ, mükelleflerin yaşanan mali ve ekonomik sıkıntılardan dolayı borçlarını ödeyemez duruma gelmeleri 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48.maddesindeki tecil ve taksitlendirme şartlarının sağlanmasında sorunlar yaşanması ve uygulanmasının zorlaşmasından dolayı çıkarılmıştır. Mükellefleri içinde bulundukları bu zorlu süreçte rahatlatmak ve birikmiş borçların tahsilatını sağlamak gibi amaçlarla çıkarılmış bir tebliğdir (Gerçek, 2001, s.148).

Tebliğ kapsamına Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi, resim, harçlar, gecikme zammı ve faizi ile Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer alan gecikme zamları girmektedir. 31.08.1997 tarihine kadar vadesi gelmiş ancak ödenmemiş olan kanun kapsamındaki borçlar için tecil ve taksitlendirme olanağı getirilmiştir. Bu imkandan faydalanılabilmesi için 25.09.1997 tarihine kadar bir dilekçe ile vergi dairelerine başvuru yapılması şartı aranmaktadır. Şartları yerine getirerek borçları taksitlendirilenler ilk taksitlerini Eylül ayından başlayarak eşit taksitlerde ödeyeceklerdir. 31.12.1996 tarihinden önce vadesi gelen borçlar için 12 taksit imkanı getirilmişken, 01.01.1997 ve 31.08.1997 tarihleri arasında vadesi geçmiş olan borçlar için 4 taksit imkanı getirilmiştir. İlgili borçlar için yıllık %6 oranında tecil faizi uygulanacağı belirlenmiştir. Tecil şartlarını

ihlal eden mükelleflerin vergi aslına ve ödememiş oldukları taksitlere gecikme zammı uygulanarak borçların cebri takibine başlanacaktır (Çot, 1997, s.55).

400 sayılı tebliğ içeriği itibariyle tam olarak vergi affı kavramını yansıtmasa da, mükelleflere borçları ödeme kolaylığı sağladığı için bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bununla birlikte son vergi affı kanundan 5 yıl gibi uzun bir süre sonra uygulanmasından dolayı mükelleflerde oluşan af beklentisi algısının da kırılmasına neden olmaktadır (Çot, 1997, s.56).

2.2.11. 4369 Sayılı Yasa

22.07.1998 tarihinde kabul edilen “4369 Sayılı Kanun”, 29.07.1998 tarihli Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile birçok vergi kanunda düzenlemeler yapılması öngörülmüştür. Vergi affından çok “vergi reformu” olarak nitelendirilmektedir. 4369 sayılı kanun “Mali Milat” olarak isimlendirilmektedir (Güngör, 2002).

4369 sayılı kanun ile vergi kanunlarındaki hükümlerin uygulama alanları genişletilmiş ve eklenen geçici maddeler ile maddi duran varlıkların ve stokların kayıtlara alınmasına yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Bu kanun ile kayıt dışı unsurların kayıtlara alınması, daha kolay ve herkes tarafından anlaşılır bir sistem oluşturulması, vergi dağılımında adaletin sağlanması, vergi alanının genişletilmesi ve gelirin arttırılması amaçlanmıştır. Vergi affına ilişkin uygulamalar ise Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 47, 48 ve 49.maddeler ve Katma Değer Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 13.madde ile getirilmiştir (Çelik, 2002, s.45).

Gelir Vergisi Kanunu’nda, gelirin tanımı yapılırken kullanılan “kaynak teorisi” yerine “safı artış teorisi” getirilerek gelirin hesaplanmasında kullanılan yöntem değiştirilmiştir. Kaynak teorisine göre yalnızca kanunda belirtilen unsurlar üzerinden gelir tespit edilmekteyken yeni değişikliğe göre mükellefler elde ettikleri tüm gelirler üzerinden vergilendirileceklerdir. Bu değişiklik ile beraber mükellefler üzerindeki vergi yükünün artmasından dolayı bunu telafi etmek amacıyla geçici 47.madde çıkarılmıştır. Kanun yürürlüğe girmeden önceki gelir artışları vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamıştır (Belek, 2002, s.12).

Geçici 48.maddeye göre kayıt altına alınmamış ancak aktif durumda bulunan demirbaş, makine ve emtiaların kayıtlara alınması gerektiği belirtilmiştir. Geçici 49.maddede ise kayıtlarda aktif gözüken ancak belgesiz olarak satılmış bulunan emtialar nedeniyle oluşan

tutarsızlığın giderilmesi için ilgili maddelerin çıkarıldığı ifade edilmiştir (4369 Sayılı Kanun, 1998).

Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 13.madde ile de belgesiz olarak sahip olunan emtiaların kayıt altına alınması ve bunlara ödenmeyen vergilerin hesaplanarak ödenmesi gerektiği belirtilmiştir (4369 Sayılı Kanun, 1998).

4369 sayılı kanunun uygulanması ülkede yaşanan ekonomik sorunlar, uygulamada yaşanan aksaklıklar ve yetersiz altyapı gibi nedenlerle 2003 yılına ertelenmiştir. Ancak sonradan çıkarılan 4783 sayılı kanun ile uygulamanın yürürlüğü kalmamıştır (Çetin, 2005, s.75).

2.3. 2000 Yılı Sonrası Uygulanan Vergi Afları

2000'li yılların başlarında Türkiye'de ekonomik krizler artarda yaşanmaya başlamıştır. 2000 yılının Kasım ayında ve 2001 yılının Şubat ayında gerçekleşen krizler ekonomik ve sosyal olarak ağır sonuçlar doğurmuştur. Bu krizler neticesinde Merkez Bankası tarafından belirlenen gecelik fonlama faizi yüksek seviyelere çıkmış ve döviz rezervleri azalmıştır. Bu durum beraberinde IMF kredisine başvurulmasını gerektirmiş ve bu şekilde kriz engellenmeye çalışılmıştır (Uygur, 2001, ss.6-12).

2000'li yıllarda yaşanan bu krizlerin sonu gelmemiş ve Türkiye'de ekonomik krizler her zaman var olmaya devam etmiştir. Krizlerin yaratmış oldukları sonuçları telafi etmek için de vergi afları etkili bir araç olarak kullanmıştır.

Tablo 3*2000-2023 Yılları Arası Uygulanan Vergi Afları*

TARİH	VERGİ AFFI YASASI
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasası Geçici Madde 21)
25.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
13.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2.Varlık Barışı)
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu Ve Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.05.2018	7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun
17.07.2019	7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
11.11.2020	7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
09.06.2021	7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
09.03.2023	7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

2000 yılından günümüze kadar 14 adet vergi affı uygulaması gerçekleşmiştir. Son çıkarılan vergi affı 09.03.2023 tarihinde kabul edilen 7440 sayılı kanundur. 24 yıllık bu süre içerisinde neredeyse her iki yılda bir uygulanan vergi afları nedeniyle mükellefler her zaman yeni bir af çıkacağı beklentisinde olmuştur. Ayrıca bu dönemde çıkarılan vergi aflarında daha çok “vergi barışı” ve “yapılandırma” kavramları kullanılmıştır, “vergi affı” teriminin kullanılmadığı görülmektedir. Çalışmanın devamında bu vergi affı uygulamaları ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.3.1. 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

06.02.2001 tarihinde yayımlanan “414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği”, 1997 yılında yayımlanan 400 sayılı tebliğ ile aynı amaçlar doğrultusunda çıkarılmıştır. Her iki tebliğ

de 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48.maddesi kapsamında müşkül durumda olan mükelleflere borçlarını ödeme imkânı sağlanması ve vergi borçlarının tahsilatının gerçekleşmesi gibi amaçlarla uygulanmıştır. Bu tebliğ aslında 48.maddeye göre borçların tecil ve taksitlendirilmesine yöneliktir ancak bundan yararlanacak olan mükelleflerden birçok şart aranmamış ve birçok kolaylık sağlanmıştır (Gerçek, 2001, ss.149-150).

414 sayılı tebliğ kapsamındaki tecil ve taksitlendirme imkânından faydalanmak isteyen mükelleflerin 16.03.2001 tarihine kadar vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir. 1999 yılında yaşanan Gölcük ve Düzce depremlerinden dolayı mal varlığının %10'unu yitiren mükellefler için 31.05.2001 tarihine kadar başvuru yapabilme imkânı verilmiştir. Bu tebliğ kapsamına Vergi Usul Kanunu konusuna giren vergi, resim, harç, fonlar ile vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri girmektedir. Dönem olarak da 31.12.2000 tarihinden önce tahakkuk etmiş ve ödeme süreleri geçtiği halde ödenmemiş olan borçları kapsamaktadır. Ayrıca 400 sayılı tebliğ kapsamına alınmayan birçok vergi türü de bu tebliğ ile tecil ve taksitlendirme kapsamına alınmıştır. Şartları sağlayarak başvuru yapan mükelleflerin tümü mücbir sebep dolayısıyla zor durumda sayılmıştır ve bu mükelleflere sonradan bir inceleme yapılmayacağı kararlaştırılmıştır. Normal koşullarda başvuru yapanlar için 18 ayda eşit taksitler halinde ödeme imkanı verilmiştir ve ilk taksit ödemelerinin Mart ayından itibaren başlaması uygun görülmüştür. Deprem bölgesinde yaşayan ve zor durumda bulunan mükellefler için ise 19 ayda eşit taksitler hainde ödeme imkanı verilmiş ve ilk taksit ödemesinin Haziran ayından başlamasına karar verilmiştir. Tecil faiz oranı da yıllık %3 şeklinde belirlenmiştir (Yıldız, 2001, s.77).

414 sayılı tebliğ aslında borçların tecil ve taksitlendirilmesine yönelik olsa da mükelleflere birçok avantaj sağlanmasından dolayı vergi affı olarak değerlendirilmektedir. Mükelleflere sağlanan bu avantajlara rağmen yine de yeni bir af çıkacağı beklentisine girilmiş ve bu uygulamaya beklenen sayıda başvuru gerçekleşmemiştir. Bu uygulama da sonuçları itibarıyla başarısız olmuş ve beklenen hedeflere ulaşamamıştır (Keleş, 2002, ss.78-80).

2.3.2. 4751 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasası Geçici Madde 21)

03.04.2002 tarihinde kabul edilen “4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”, 09.04.2002 tarihli

Resmi Gazete ile yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile belirlenen şartları yerine getiren mükelleflerin 1998 yılı öncesine ait emlak vergisi borçlarının silinmesi öngörülmüştür (4751 Sayılı Kanun, 2002).

Geçici 21.maddeye göre, 2002 yılından önceki dönemlere ilişkin, bina ve arazi vergilerine ait vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen mükellefiyet durumlarını bildirmeyenlerin mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri gerekmektedir. 1998 ile 2001 yılları arasındaki dönemler için idarece tarh olunan ve tahakkuk ettirilen vergilerin her dönem için %50 oranında arttırılarak 2002 yılının Mayıs ayı içerisinde ödenmesi şartı aranmaktadır. Bu şartları yerine getiren mükelleflerin 1998 yılı öncesine ait emlak vergisi borçlarının affedileceği bildirilmiştir. Ayrıca 1998 ile 2001 yıllarına ilişkin bildirimde bulunan mükelleflere herhangi bir vergi cezası uygulanmayacağı ve gecikme faizi işletilmeyeceği bildirilmiştir (4751 Sayılı Kanun, 2002).

4751 sayılı kanunun bu hükümleri adil bir uygulama olamaması nedeniyle eleştirilere neden olmuştur. Çünkü vergisini düzenli olarak ödeyen ve bildirimlerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflere uygulanan gecikme zamları için bir af söz konusu değilken, yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler bildirimde bulunmadıkları için affedilmektedir (Taşkın, 2006, s.115).

2.3.3. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

Türkiye’de 2000’li yılların başlarında yaşanan ekonomik krizler nedeniyle özel sektör zor duruma düşmüş, işsizlik oranı artmış, üretim miktarı azalmış ve mükelleflerin borç yükleri artmaya başlamıştır. Vergi kanunlarında yapılan yeni düzenlemeler nedeniyle mükellef ile idare arasında da yeni uyuşmazlıklara neden olunmuştur. Oluşan bu uyuşmazlıklarla birlikte vergi yargısının yükü artmış ve sürdürülemez duruma gelmiştir. Yaşanan bu talihsiz durumlar nedeniyle 25.02.2003 tarihinde “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu” çıkarılmıştır (Özgüven, 2005, s.157).

4811 sayılı kanun ile ekonominin canlandırılması, istihdamın ile üretimin arttırılması ve mükelleflerin borç yükünün azaltılması amaçlanmıştır. Bunların yanında uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması, ödenmemiş borçların bir ödeme planına bağlanarak tahsilatının sağlanması, matrah artırımı uygulaması ile vergi idarelerinin geleceğe yönelik hareket etmesinin sağlanması hedeflenmiştir. Bu kanunun devamında bir vergi reformu gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Vergi reformu ile kayıt dışı ekonominin azaltılmasına,

vergi dağılımında adaletin sağlanmasına ve vergi oranlarının tekrardan tespitine yönelik uygulamaların gerçekleştirileceği ifade edilmiştir (Ozansoy vd., 2003, s.89).

4811 sayılı kanun birçok vergi türünü kapsamından dolayı geniş çaplı bir vergi affı uygulaması olarak nitelendirilebilmektedir. Buna göre Vergi Usul Kanun kapsamındaki vergi, resim, harç, fon payı ve bunlara bağlı olan gecikme zammı, faizi, cezalar ile beraber diğer çeşitli kanunların kapsamına giren eğitime katkı payı, ecrimisil ve çeşitli alacaklar af kapsamına alınmıştır. 31.08.2002 tarihinden önce tahakkuk eden ancak ödenmeyen borçlar için kanunda yararlanılabilecektir. Ayrıca kayıtlara alınmayan ya da kayıtlarda gözüktüğü halde işletmede bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar ile gümrük vergilerine yönelik hükümlerde bulunmaktadır (4811 Sayılı Kanun, 2003).

Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve vadesi henüz gelmemiş olan vergilerin tümüne, vergi aslından doğan gecikme zammı ve faizi yerine, toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranında bir vergi hesaplanacaktır. Mükelleflere hesaplanacak tutarı 9 eşit taksitte ödeme imkanı verilmiştir. Ayrıca yeni bir dava açılmaması ve mevcut davalardan vazgeçilmesi şartı aranmaktadır. Tüm şartları sağlayarak kanundan yararlanan mükelleflerin gecikme zammı, faizi ve vergi cezalarının silinmesine karar verilmiştir. Herhangi bir vergi aslına bağlı olmayan cezalarında %20'sinin belirlenen tarihlerde 3 eşit taksitte ödenmesi halinde %80'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. İştirak, teşvik ve yardım eylemleriyle vergi ziyayı cezası kesilenler borcun %20'sini öderlerse, %80'i affedilecektir. Vergi mahkemelerinde dava süreci devam eden ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan vergi asıllarının %50'sinin ve buna uygulanacak olan toptan eşya endeksinin aylık oranında hesaplanan tutarının şartlara uygun olarak ödenmesi halinde geriye kalan %50'sinin ve gecikme zammı ile faizlerin silineceği hükmüne yer verilmiştir (4811 Sayılı Kanun, 2003).

Kanun gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve stopaj yöntemiyle tevkif edilen gelir vergileri için de matrah artırımını imkanı getirilmiştir. Buna göre her vergi türü için 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin olarak belirlenen oranlarda matrah artışına yönelik beyan verilip ödeme yapılması durumunda, daha sonradan ilgili yıllara yönelik bir inceleme yapılmayacağı belirtilmiştir (4811 Sayılı Kanun, 2003).

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nda da diğer kanunlardaki gibi "vergi affı" terimi kullanılmamıştır. Bu kanunun vergi affı olarak ifade edilmemesi vergi affı niteliği taşımadığı anlamına gelmemektedir. Kanun içeriğinin çok geniş olması ve oldukça detaylı olarak hazırlanmasından dolayı anlaşılması zor ve uygulanması güç olmuştur.

Ancak tüm bunlara rağmen hedeflenen tahsilatlar gerçekleşmiş ve amaçlarına ulaşılmış bir uygulama olmuştur (Arıkan ve Yurtsever, 2004, s.65).

2.3.4. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)

2008 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan konut krizinin etkisi tüm dünyaya yayılmaya başlamıştır. Türkiye'yi de olumsuz olarak etkileyen bu kriz nedeniyle likidite kaynakları azalmaya başlamış ve yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu sebeplerle likidite ihtiyacının karşılanması ve hem yurtiçinde hem de yurt dışında bulunan kayıt dışı varlıkların kayıtlara alınarak milli ekonomiye kazandırılması amacıyla 13.11.2008 tarihinde “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” kabul edilmiştir (Budak, 2009, s.34).

Kanunun 1.maddesinde amacı ve kapsamı belirtilmiştir. Buna göre, “Gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurtiçinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamak” şeklinde kanunun amacı ifade edilmiştir. Kanunun kapsamına da para, döviz, menkul kıymet, altın, taşınmazlar ve diğer sermaye piyasası araçları girmektedir (5811 Sayılı Kanun, 2008).

Kanun, 01.10.2008 tarihi itibarıyla mükelleflerin sahip olduğu ancak yurt dışında tuttuğu, kanunda belirtilen kıymetleri için 2009 yılının Şubat ayı sonuna kadar rayiç bedelleri üzerinden bildirimde bulunulması gerektiğini belirtmiştir. Defter tutma yükümlülüğü bulunan mükellefler, bildirimde bulundukları kıymetleri kayıtlarına alabilirler. Bu kayıtlar dönem kazancının hesaplanmasında matraha dâhil edilmemektedir. Bu şartlar yurtiçinde bulunan ancak işletmelerin sermayesine dâhil edilmeyen kıymetler içinde geçerlidir. Yurt dışında bulunan varlıklar için %2, yurtiçinde bulunan varlıklar için %5 oranında vergi uygulanacaktır ve tarh ettirilen ayı takip eden ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir (5811 Sayılı Kanun, 2008).

Defter tutma yükümlülüğü olmayan gelir vergisi mükelleflerinin de ilgili varlıklarını banka ve aracı kurumlardaki hesaplarına yatırması gerekmektedir. Bu mükellefler için başka bir koşul aranmamaktadır. Bu varlıklar içinde %2 oranında vergi uygulanacaktır ve

bildirimi takip eden ayın 15. gününe kadar ödenmesi gerekmektedir (5811 Sayılı Kanun, 2008).

Şartları yerine getirerek kanundan faydalanan ve tarh edilen vergiyi ödeyen mükelleflere 2008 yılı öncesindeki dönemler için hiçbir şekilde vergi incelemesi yapılmayacağı kararlaştırılmıştır (5811 Sayılı Kanun, 2008).

2.3.5. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Uluslararası düzeyde yaşanan ekonomik kriz nedeniyle Türkiye'deki mükellefler de ekonomik açıdan olumsuz etkilenmiştir. Mükelleflerin artan borç yüklerini azaltmak, yeni ödeme imkânları yaratmak ve ekonomik politikaların daha verimli uygulanmasını sağlamak amacıyla 13.02.2011 tarihinde “6111 Sayılı Yapılandırma Kanunu” kabul edilmiştir. Ayrıca bu kanun “Torba Kanun” olarak da ifade edilmektedir (Ülgen, 2011, s.16).

6111 sayılı kanun, sürdürülebilir bir ekonomik kalkınmayı, birikmiş kamu borçlarının tahsilatını ve yatırımların arttırılmasını amaçlamaktadır. Bu kanun ile ağır borç yükü altında kalmış mükelleflerin borçlarını taksitlendirebilmesi, kredi kartıyla ödeyebilmesi ve mükellefler ile vergi idareleri arasındaki uyuşmazlıkların çözümlenmesine imkan tanınmaktadır. Kanun, Cumhuriyet tarihi boyunca uygulanmış olan vergi afları arasında en geniş kapsama sahip olanlardan birisi olması nedeniyle vergi sistemimizde önemli bir yere sahiptir. 234 maddesi bulunan bu kanunun 18 maddesi geçici olarak çıkarılmıştır. Ayrıca birden çok vergi türü ve kamu alacağı kanun kapsamına alınmıştır (Karatay ve Karatay, 2011, s.185).

6111 sayılı kanun ile 31.12.2010 tarihinden önce tahakkuk eden veya beyan edilmesi gereken gelir ve kurumlar vergisi ile stopajları, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisi, harçlar ve motorlu taşıtlar vergisi borçlarına ait vergi aslı, gecikme zammı, faizi ve vergi cezaları ile herhangi bir vergi aslına bağlı olmadan kesilmiş cezalar yapılandırma kapsamına alınmıştır (Ülgen, 2011, s.17).

Kanuna göre kesinleşmiş alacaklara ait gecikme zamlarının, faizlerin, trafik cezalarının ve diğer çeşitli faizlerinin tamamı yerine TEFE/TÜFE oranında tespit edilen tutarların vergi aslı ile birlikte ödenmesi halinde bu borçların affedilmesine karar verilmiştir. Vergi aslına bağlı olmayan alacaklarında %50'sinin belirlenen orana göre hesaplanan tutarla

birlikte ödenmesi halinde geriye kalan %50'lik kısmından vazgeçilecektir. Dava aşamasında bulunan borçların, vergi aslının %50'sinin ve TEFE/TÜFE' ye göre belirlenen tutarın ödenmesi halinde, vergi aslının kalan %50'si ile gecikme zammı, faizi ve cezaların tamamı silinmesine karar verilmiştir. Dava aşamasındaki vergi aslına bağlı olmayan cezalarında %25'inin ödenmesi halinde geriye kalan kısmının tamamı silinecektir (Durmuş, 2013, s.161).

6111 sayılı kanunda matrah artırımı uygulamasına da yer verilmiştir. Buna göre, 2006, 2007, 2008 ve 2009 dönemleri için gelir vergisi, gelir stopajı vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrahlarının kanunda belirlenen oranlarda artırılması ve bildirilen tutarların ödenmesi gerekmektedir. Şartları yerine getiren mükelleflerin ilgili dönemlerdeki işlemlerinden dolayı sonradan bir inceleme yapılmayacağı kararlaştırılmıştır (6111 Sayılı Kanun, 2011).

Kasım 2010 döneminden önce tahakkuk etmiş ve kanunun yayım tarihine kadar ödenmemiş olan sigorta primi, emeklilik keseneği, işsizlik sigortası primi ve sosyal güvenlik destek primi borçları ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan fer'i borçlarda kanun kapsamına alınmıştır. Buna göre, bu borçların asıllarının ve TEFE/TÜFE oranında hesaplanacak tutarın ilgili sürelerde ödenmesi halinde bu borçlara bağlı olarak ortaya çıkmış fer'i alacakların silinmesine karar verilmiştir (6111 Sayılı Kanun, 2011).

6111 sayılı kanunun, vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından adil bir uygulama olup olmadığı eleştirilere neden olmuştur. Ancak her ne kadar eleştirilse de neticede vergi idareleri ile mükellefler arasındaki ilişkilerin olumlu olarak gelişmesini sağlamıştır. Uyuşmazlık davalarının çoğunluğu vergi idaresi aleyhine sonuçlanmış ve iş yükü açısından bir rahatlama gerçekleşmiştir. Ayrıca kanundan başarılı sonuçlar elde edilmiş ve hedeflenen amaçların bir kısmı gerçekleştirilebilmiştir. Vergi tahsilatı ve büyüme rakamları artış göstermiştir. Vergi gelirlerindeki artış nedeniyle bütçe açığı da artış eğilimi göstermiş ve ekonomide nispeten bir rahatlama sağlanmıştır. Ancak tahsilat hedefi istenilen tutarın yarısı oranında gerçekleşmiştir. Hedef 50 milyar TL iken 22 milyar TL tahsil edilebilmiştir. Yaklaşık olarak 1 milyonu aşkın mükellefin yapılandırması hiç ödememe ya da kısmi ödemeden dolayı bozulmuştur. Çünkü mükellefler cari dönem borçlarının yanında bir de yapılandırma taksitlerini ödemek durumunda kalınca ödeme güçlüğü çekmişlerdir. Bundan dolayı mükelleflerin çoğu 2.taksitlerini ödeyememişlerdir. Devletin vergi alacağı yapılandırma öncesi duruma göre %50 oranında artış göstermiştir.

Bu durumların yaşanması yeni bir vergi affı arayışına girilmesine neden olmuştur (Erdem, 2011).

2.3.6. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2.Varlık Barışı)

21.05.2013 tarihinde “6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” kabul edilmiştir. “2. Varlık Barışı” olarak da ifade edilen bu kanun 29.05.2013 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, 15.04.2013 tarihine kadar gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu yurtdışındaki para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye araçlarını kapsamaktadır. Kanun ile yurtdışında bulunan bu varlıkların yurtiçine getirilip kayıt altına alınmasıyla ekonomiye kazandırılması hedeflenmektedir.

Türkiye’de uygulanan vergi afları ile genelde hem yurtiçinde hem de yurtdışında bulunan varlıkların milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır. Bunun ilk örneği 5811 sayılı kanun olarak gösterilebilmektedir. 6486 sayılı kanun da 5811 sayılı kanuna benzemektedir ancak bir farklılık bulunmaktadır. 6486 sayılı kanunda yalnızca yurtdışı varlıkların ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır, yurtiçi varlıkların kanun kapsamına dâhil edilmemiştir. Bundan dolayı bu kanun daha dar kapsamlı olarak çıkarılmıştır (Bingöl, 2013, ss.4-5).

Mükellefler, 15.04.2013 tarihinden önce yurtdışında bulunan varlıklarını gerekli belgelerle ispatlamaları şartıyla, ilgili idarelere başvuru yaparak kanundan yararlanabileceklerdir. Beyan edilmesine rağmen belge ile ispatlanamayan varlıklar için kanundan yararlanılamayacaktır. Ayrıca beyan sonrası tahakkuk eden vergilerinde belirlenen sürelerde ödenmesi gerekmektedir. Bu şartların yerine getirilmemesi durumunda mükellefler, vergi affından yararlanma imkânlarını kaybetmektedir ancak tahakkuk eden vergilerin varlığı devam etmektedir. Mükelleflerin beyan ettikleri varlıkları üzerinden %2 oranında bir vergi hesaplanmaktadır. Tarh edilen bu vergi daha sonradan gider yazılamamakta ve mahsup edilememektedir. Kanundan yararlanan mükellefler için daha sonradan bu varlıklar ile ilgili herhangi bir inceleme yapılmayacaktır (Bingöl, 2013, ss.4-5).

6486 sayılı kanun ile getirilen diğer bir imkân da yurtdışı kazanç istisnasıdır. Buna göre tam mükellef kişi ve kurumların 31.10.2013 tarihine kadar yurtdışında elde etmiş oldukları kazançların yılsonuna kadar Türkiye’ye getirilmesi durumunda, Gelir ve

Kurumlar Vergisi’nde dikkate alınmayacak ve istisna tutulacaktır (Erdem, 2013, ss.158-161).

2.3.7. 6552 Sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

10.09.2014 tarihinde kabul edilen “6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun”, 11.09.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile mükelleflere borçlarını ödemede çeşitli kolaylıklar sağlanmıştır. Mükelleflere borçlarını iki ayda bir ödemeleri olarak 18 eşit taksitte ödeme imkanı getirilmiştir ve alacakların bir kısmından vazgeçilmiştir (Sarısoy, 2015).

6552 sayılı kanun kapsamına, 30.04.2014 tarihine kadar vadesi gelmiş ancak ödenmemiş olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilere ilişkin vergi aslı ve bunlara bağlı vergi cezası, gecikme zammı ile faizi, vergi aslına bağlı olmayan fer’i alacaklar, çeşitli kanunlara göre kesilmiş bulunan idari para cezaları ve bunlara ait fer’i alacaklar girmektedir. Bu vergilere uygulanacak olan Yİ-ÜFE oranı sonucunda çıkan tutarın ödenmesi durumunda vergi cezası, gecikme zammı ve faizi gibi fer’i alacakların silineceği belirtilmektedir. Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların %50’sinin kanunda belirtilen şartlara uygun olarak ödenmesi durumunda geriye kalan %50’sinin terkin edilmesine karar verilmiştir (Gökmen, 2014, ss.17-19).

2.3.8. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

03.08.2016 tarihinde kabul edilen “6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun”, 19.08.2016 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile diğer af kanunlarındaki gibi birçok vergi alacağının taksitlendirilmesi, bazı fer’i alacaklardan vazgeçilmesi ve matrah artırımı ile kayıt dışı unsurların ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır.

6736 sayılı kanun kapsamına, 30.06.2016 tarihinden önce vadesi gelmiş ancak ödenmemiş vergiler ve bunlara bağlı vergi cezası, gecikme zammı ve faizleri girmektedir. Vergi aslına Yİ-ÜFE oranında bir güncelleme yapılarak gecikme zammından kurtulma imkanı getirilmiştir. Borçların taksitlendirmeden peşin ödenmesi halinde, Yİ-ÜFE oranında uygulanan tutarın yarısından vazgeçileceği belirtilmiştir. Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezalarının da yarısının silinmesine karar verilmiştir. Vergi

uyuşmazlıklarının sulh yoluyla çözümlenmesi halinde %80' e kadar bir indirim uygulanabileceği öngörülmüştür. Motorlu Taşıtlar Vergisi ve trafik cezalarında da indirimler yapılmıştır (6736 Sayılı Kanun).

Matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere ilgili dönemler için daha sonradan herhangi bir inceleme yapılmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca eczanelere herhangi bir cezai işlem uygulanmadan stok düzeltme imkânı sağlanmıştır. İşletmelerde kayıt dışı bulunan unsurların kayıt altına alınması imkânı getirilip, herhangi bir ceza ya da faiz uygulanmayacağı belirtilmiştir.

6736 sayılı kanun ile en geç 31.12.2011 tarihinde vadesi dolmuş ancak ödenmemiş olan 50 TL altındaki borçların terkinine karar verilmiştir. Yapılandırılan borçlarında kredi kartı ya da banka kartı ile ödenebileceği ifade edilmiştir (6736 Sayılı Kanun).

2.3.9. 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

7020 Sayılı Yapılandırma Kanunu 18.05.2017 tarihinde kabul edilmiş ve 27.05.2017 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun da diğer yapılandırma kanunları gibi geniş kapsamlı olarak uygulanmaktadır. Kanun kapsamına tüm vergi borçları, Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan borçlar, sigorta primleri, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi borçları, kurum karşılıkları, idari para cezaları, gümrük vergileri ve bu borçlara bağlı gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları girmektedir (7020 Sayılı Kanun, 2017).

Mükelleflerin kanundan yararlanabilmek için 30.06.2017 tarihine kadar ilgili idarelere başvuru yapmaları gerekmektedir. Belirlenen süre içerisinde başvuruda bulunmayan mükellefler kanundan faydalanamayacaktır. Mükelleflere borçlarını 18 aya kadar taksitlendirme imkânı sunulmaktadır. Buna göre 6-9-12 ya da 18 taksit seçeneklerinden biri seçilebilecek ve her taksit sayısına göre ayrı bir katsayı uygulanacaktır. Katsayı uygulanması sonucu çıkan tutarı ödeyen mükelleflerin vergi asıllarına uygulanan gecikme zammı ve faizi gibi fer'i alacaklar silinmektedir. Ayrıca taksitler ikişer aylık dönemler halinde eşit tutarlarda ödenmektedir. Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, belediyeler ve il özel idarelerine ait yapılandırılan borçların ilk taksitlerinin ödenme zamanı 31.07.2017 tarihi olarak belirlenmiştir. Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan taksitlerin ise ilk ödeme tarihi 31.08.2017 olarak belirlenmiştir (7020 Sayılı Kanun, 2017).

Mükellefler başvurularını yaparken peşin ödeme hakkını kullanır ya da taksitlendirilmiş borcun tamamını ilk taksit süresinde öderse, Yİ-ÜFE oranında hesaplanan katsayının %50'sinin tahsilatından vazgeçilmektedir. Bu durum “peşin ödeme iskontosu” olarak tanımlanmaktadır.

2.3.10. 7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun

11.05.2018 tarihinde kabul edilen “7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”, 18.05.2018 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile vergi alacakları ve bunlara bağlı fer’i alacaklar, İl Özel İdareleri ve Belediyelere ait alacaklar, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı’na ait alacaklar, Gümrük Kanunu gereğince alınması gereken vergiler ve Sosyal Güvenlik Kurumuna ait alacaklar için yapılandırma imkânı getirilmektedir. Ayrıca matrah ve vergi artırımını ile işletmede bulunan kayıt dışı unsuların kayda alınması gibi düzenlemelerde yer almaktadır (7143 Sayılı Kanun, 2018).

31.03.2018 tarihi itibarıyla önceki dönemlere ilişkin vadesi gelmiş ancak ödenmemiş durumda bulunan kanunda belirtilen alacaklar için vergi affından faydalanılabilecektir. Vergi aslı ile gecikme zammı ve gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE’ye göre hesaplanan tutarın kanunda belirlenen sürelerde ödenmesi durumunda fer’i alacakların tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarının %50’sinin ve uygulanan Yİ-ÜFE tutarının belirlenen sürelerde ödenmesi durumunda cezaların kalan %50’lik kısmından ve gecikme zammından vazgeçilmektedir. Mükelleflerin bu imkânlardan yararlanabilmesi için dava açmamış olması ve mevcut davalardan da vazgeçmesi gerekmektedir (7143 Sayılı Kanun, 2018).

Mükelleflerin, kanunun yayım tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar 2013 dönemi için %35, 2014 dönemi için %30, 2015 dönemi için %25, 2016 dönemi için %20 ve 2017 dönemi için %15’ten az olmamak şartıyla matrah artırımında bulunması durumunda ilgili dönemler için daha sonradan bir tarihyatta bulunulmayacağı belirtilmiştir.

Mükelleflerin kanundan faydalanabilmek için kanunun yayım tarihini takip eden ikinci ayın sonuna kadar ilgili idarelere başvuruda bulunması gerekmektedir. Kanundan faydalanılması halinde ilk taksit ödeme zamanı kanunun yayım tarihini izleyen dördüncü ayın sonuna kadardır. Sosyal Güvenlik Kurumu’na ait alacaklar için ise ilk taksit ödeme zamanı yayım tarihini takip eden üçüncü ayın sonu olarak belirlenmiştir. Ayrıca taksitler iki ayda bir ödenecek şekilde en fazla 18 eşit taksitte ödenebilmektedir. Peşin ödeme

yapılması halinde katsayı uygulanmamaktadır. Alacaklar taksitlendirilmiş ve borcun tamamı ilk taksit ödeme süresi içerisinde ödenmiş ise Yİ-ÜFE'ye göre hesaplanan tutarın %90'ının tahsilinden vazgeçilmektedir (7143 Sayılı Kanun, 2018).

2.3.11. 7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

17.07.2019 tarihinde kabul edilen “7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, “Torba Yasa” şeklinde çıkarılmıştır. Kanunun 2. maddesinde “Varlık Barışı” ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Bu kanun 19.07.2019 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

7186 sayılı kanun kapsamına, yurtiçinde ve yurtdışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları girmektedir. Bu kanundan yararlanabilmek için yurtdışında bulunan varlıkların 31.12.2019 tarihine kadar banka ya da aracı kurumlara bildirilmesi gerekmektedir. Bildirimi gerçekleştiren gerçek ya da tüzel kişiler bu varlıklarını istediği şekilde tasarruf edebileceklerdir. Banka ya da aracı kurum, kendisine bildirilen varlıklar üzerinden %1 oranında vergi hesaplayıp, bildirimden itibaren 15 gün içerisinde vergi sorumlusu olarak ilgili vergi dairesine beyan edecek ve ödeyecektir. Bildirilen varlıkların 3 ay içerisinde Türkiye’ye getirilmesi şartı aranmaktadır. Yurtiçinde bulunan ancak işletme kayıtlarında bulunmayan varlıklarında 31.12.2019 tarihine kadar ilgili vergi dairelerine beyan edilmesi gerekmektedir. Bu varlıklar üzerinden de %1 oranında vergi tarhiyatı yapılmaktadır ve tarhiyatın yapıldığı tarihi izleyen ay sonuna kadar verginin ödenmesi gerekmektedir. Mükellefler beyan ettikleri varlıkları kanuni defterlerine kayıt etmektedir ve bunlar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Beyan edilen varlıklar üzerinde daha sonradan bir vergi incelemesi ya da tarhiyatı yapılmamaktadır (7186 Sayılı Kanun, 2019).

2.3.12. 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

7256 sayılı kanun 11.11.2020 tarihinde kabul edilmiş ve 17.11.2020 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun kapsamına Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler ve bu vergilere bağlı fer’i alacaklar, vergi aslına bağlı olmayan cezalar, idari para cezaları, 6183 sayılı kanun kapsamında takip edilen alacaklar, Sosyal Güvenlik Kurumu’na bağlı alacaklar, Gümrük Vergileri, İl Özel İdaresi ve Belediyelere

ait alacaklar, eğitime katkı payları, özel iletişim vergisi ve damga vergisi alacakları girmektedir.

31.08.2020 tarihine kadar tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan ilgili borçlar için yapılandırma kanundan yararlanılabilecektir. İlgili borçların vergi asıllarına Yİ-ÜFE oranının uygulanması sonucu ortaya çıkan tutarın ödenmesi halinde gecikme zammı, faizi ve cezaların tamamının silinmesi karar verilmiştir. Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen vergi cezalarının %50'si ile Yİ-ÜFE tutarının ödenmesi halinde de cezanın %50'sinin ve gecikme zamlarının tamamından vazgeçilmektedir.

Mükelleflerin kanundan yararlanabilmek için 31.12.2020 tarihine kadar ilgili idarelere başvuru yapmaları gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı'na ait borçların ilk taksit ödeme zamanı 31.01.2021, Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait borçların ilk taksit ödeme zamanı ise 28.02.2021 olarak belirlenmiştir. Mükellefler taksitli ödeme ya da pesin ödeme seçeneklerinden birini seçebilmektedir. Borç, ilk taksit ödeme süresinde peşin olarak ödenirse katsayı uygulanmamaktadır ve Yİ-ÜFE oranına göre hesaplanan tutarın %90'ından vazgeçilmektedir. İdari para cezalarında ise %25 oranında indirim yapılmaktadır. Ayrıca mükellefler taksitleri iki ayda bir ödeyecektir ve en fazla 18 eşit taksitte ödeme imkânından yararlanabilecektir (7256 Sayılı Kanun, 2020).

2.3.13. 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması İlişkin Kanun

03.06.2021 tarihinde kabul edilen “7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”, 09.06.2021 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun kapsamına Vergi Usul Kanunu kapsamına giren alacaklar, vergi asılları, gecikme zamları, gecikme faizleri, vergi cezaları, idari para cezaları, 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a göre takip edilen alacaklar, işletme kayıtlarında bulunmayan ya da kayıtlarda bulunup işletmede bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar, gümrük vergileri, Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait alacaklar, eğitime katkı payları, özel iletişim vergisi, damga vergisi, İl Özel İdareleri ve Belediyelere ait alacaklar girmektedir.

Kanun daha çok 30.04.2021 tarihinden önceki dönemleri kapsayacak şekilde çıkarılmıştır ancak farklı borç türlerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Borcun vergi aslının ve vergi aslına uygulanan Yİ-ÜFE tutarının ödenmesi durumunda bunlara bağlı gecikme

zammı ve faizi gibi fer'i alacakların tahsilinden vazgeçilmektedir. Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen vergi cezalarının %50'sinin ve Yİ-ÜFE tutarının ödenmesi durumunda ise cezanın kalan %50'sinin ve gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçilmektedir. Mükelleflerin bu imkânlardan yararlanabilmesi için dava açmamış olmaları ve mevcut davalardan vazgeçmeleri gerekmektedir.

Mükellefler 2016 dönemi için %35, 2017 dönemi için %30, 2018 dönemi için %25, 2019 dönemi için %20 ve 2020 dönemi için %15 oranından az olmamak üzere matrah artırımına bulunabilmektedir. Matrah artırımından yararlanabilmek için 31.08.2021 tarihine kadar başvuru yapılması gerekmektedir. Başvuruda bulunan mükelleflere daha sonrada ilgili dönemlere ait gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri için herhangi bir inceleme yapılmayacağı belirtilmiştir.

Kanundan yararlanmak isteyen mükelleflerin 31.08.2021 tarihine kadar ilgili idarelere başvuru yapması gerekmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait borçlar için ilk taksit ödeme süresi 31.10.2021 iken diğer kurumlara olan borçlar için 30.09.2021 olarak belirlenmiştir. Taksitler iki ayda bir ödemeli şekilde en fazla 18 taksitte ödenebilecektir. Borcun tamamı ilk taksit ödeme süresi içerisinde peşin olarak ödenirse katsayı uygulanmamaktadır ve hesaplanan Yİ-ÜFE tutarının da %90'ından vazgeçilmektedir (7326 Sayılı Kanun, 2021).

2.3.14. 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

09.03.2023 tarihinde kabul edilen “7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Daire Kanun”, 12.03.2023 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun 31.12.2022 tarihinden önceki dönemlere ait vergi aslı, vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizlerini kapsamaktadır. Vergi aslına bağlı olmayan cezalar, idari para cezaları, işletme kayıtlarında bulunmayan emtia, makine, teçhizat, demirbaş ve kasa mevcudu, 6183 sayılı kanuna göre takip edilen gümrük vergileri ile Sosyal Güvenlik Kurumuna ait alacaklar da kanun kapsamındadır. Ayrıca Aralık 2022 tarihinden önceki dönemlere ilişkin damga vergisi, özel iletişim vergisi ve eğitime katkı payları da kanun kapsamına dâhil edilmektedir.

Vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi devam eden vergilerin, vergi aslına uygulanacak olan Yİ-ÜFE oranında hesaplanan tutarın vergi aslıyla birlikte ödenmesi

halinde, vergi aslına bağılı cezaların ve gecikme zamlarının silineceğı belirtilmiştir. Vergi aslına bağılı olmaksızın kesilen cezaların %50'sinin Yİ-ÜFE oranına göre hesaplanacak tutarla birlikte ödenmesi halinde geriye kalan %50'sinin ve gecikme zamlarının tamamının silinmesine karar verilmiştir.

Dava aşamasında bulunan ya da dava açma süresi geçmemiş olan alacaklar içinde vergi aslının yarısı ile Yİ-ÜFE oranında hesaplanacak tutarın ödenmesi halinde borcun kalan yarısı ile gecikme zammı, faizi ve cezaların tamamından vazgeçileceğı belirtilmiştir.

Mükellefler 2018, 2019, 2020 ve 2021 dönemlerine ait gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını belirtilen oranlarda arttırıp ilgili sürelerde öderse bu dönemler için daha sonradan bir inceleme yapılmayacağı belirtilmiştir. Arttırım oranları 2018 yılı için en az %35, 2019 yılı için en az %30, 2020 yılı için en az %25 ve 2021 yılı için en az %20 olacak şekilde belirlenmiştir. Arttırılan matrahlar üzerinden %20 oranında bir vergi alınması kararlaştırılmıştır ve daha sonradan bu matrahlar için herhangi bir vergi alınmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca matrah artırımını yapılan dönemlere ait zararların %50'si, izleyen yılların karlarından indirim konusu yapılamayacaktır.

Mükelleflerin 31.05.2023 tarihine kadar kanundan faydalanmak için ilgili idarelere başvuru yapmaları gerekmektedir. Başvurusunu gerçekleştiren mükellefler ilk taksit ödemelerini 30.06.2023 tarihinde yapacaklardır. Mükellefler 48 aya kadar taksit imkânından yararlanabilmektedir. Ayrıca bu kanunda diğere kanunlardan farklı olarak taksitlerin aylık olarak ödenmesi kararlaştırılmıştır. Borcun tek taksitte peşin olarak ödenmesi halinde Yİ-ÜFE'ye göre hesaplanacak tutarın %90'ının tahsilinden vazgeçileceğı belirtilmiştir. İdari para cezalarında peşin ödeme halinde %25 oranında ve alacak yalnızca fer'i alacaklardan ibaretse %50 oranında indirim yapılmaktadır.

Mükelleflerin tüm vergi dairelerine olan toplam borcunun 2.000 TL altında olması durumunda bu borçların silineceğı hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca usulsüzlük cezalarının yarısı ve vergi ziyayı cezalarının da tamamından vazgeçilmektedir (7440 Sayılı Kanun, 2023).

BÖLÜM 3. TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ AFLARI İLE GENEL EKONOMİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN ANALİZİ

3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Vergi afları yüzyıllardır birçok dünya ülkesinde uygulama alanı bulmaktadır. Ülkeler genellikle kriz dönemlerinde mali, sosyal ya da siyasi amaçlar ile vergi aflarına başvurmaktadır. Vergi affının kapsamı ve uygulama şekli uygulandığı ülkeye ve dönemin şartlarına göre farklılık göstermektedir. Tüm kanunlarda olduğu gibi bir vergi affı kanunu uygulanmadan önce de kanunun gerekçeleri belirlenmektedir. Ülkeler vergi affını uygulamadan önce amacını, hedeflerini, kapsamını ve uygulama yöntemini belirleyerek kanun taslağını hazırlamakta ve yürürlüğe girmektedir. Ancak Türkiye’de ve diğer ülkelerde uygulanan vergi afları incelendiğinde her zaman hedeflenen sonuçlara ulaşamadığı görülmektedir.

Türkiye’de de vergi affı uygulamaları sıklıkla başvurulmuş bir ekonomik unsur olmaktadır. Uygulanan bu vergi afları incelendiğinde her zaman hedeflenen sonuçlara ulaşıldığı söylenememektedir. Türkiye’de uygulanan vergi aflarına genellikle ekonomik ve siyasi amaçlar ile başvurulduğu görülmektedir. Özellikle 2000 yılı sonrasında art arda yaşanan ekonomik krizlerinde etkisiyle son dönemlerde uygulanan aflar üzerinde ekonomik etkenlerin etkili olduğu söylenebilmektedir. Bu çalışmada da Türkiye’de uygulanan vergi afları ile ekonomik unsurlar arasındaki ilişki ile vergi afları ve diğer ekonomik unsurların vergi gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilmiştir.

Türkiye’de uygulanan vergi aflarını etkileyen ekonomik unsurlar ile bunların vergi gelirleri üzerindeki etkisini analiz etmek için yapılan bu çalışmanın amaçları şu şekilde belirtilebilmektedir:

- Ekonomik unsurların vergi afları üzerindeki etkisini tespit etmek,
- Vergi aflarının ana vergi kalemleri üzerindeki etkisini tespit etmek,
- Ekonomik unsurlar ve vergi aflarının vergi gelirleri ile ilişkisini belirlemek,
- Hangi koşullarda vergi affı uygulamalarına başvurulduğunu tespit etmek,
- Türkiye’de uygulanan vergi aflarının başarısı üzerinde etkili olan unsurları tespit etmek.

3.2. Vergi Aflarının Genel Ekonomi İle İlişisine Yönelik Ampirik Literatür

Vergi aflarına yönelik yapılan çalışmalar incelendiğinde çalışmaların iki şekilde gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Bunlardan birincisi vergi aflarının mükellef davranışları üzerindeki etkisinin araştırılması şeklinde iken, ikincisi vergi aflarının kamu gelirleri üzerinde olan etkisinin araştırılması şeklindedir. Vergi aflarına yönelik yapılan araştırmaların çoğunluğu birinci kategoriye yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. İkinci kategoriye yönelik çalışmalara ilişkin literatür daha kısıtlıdır. Bu çalışmaların büyük bir çoğunluğunun ABD’de uygulanan vergi afları üzerine yapıldığı gözlemlenmektedir. Türkiye’de ikinci kategoriye yönelik çalışma örneklerine de yakın tarihte rastlanmaktadır. Bu çalışmada ikinci kategoride yer alan çalışmalar arasında değerlendirilebilmektedir.

Kaya (2014) 1980 ve 2013 yılları arasında Türkiye’de uygulanan vergi aflarının vergi gelirleri ile olan ilişkisini açıklamaya yönelik bir çalışma yapmıştır. Çalışmasında SWAR tekniğini kullanmıştır. Çalışma sonucunda elde ettiği bulgulara göre Türkiye’de uygulanan vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin negatif olduğu sonucu elde edilmiştir. Vergi gelirleri üzerinde en yüksek etkiye sahip olan değişkenlerin ise sırasıyla genel seçimler, vergi afları ve kamu kesimi borçlanma gereği olduğu da ifade edilmiştir.

Karagöz (2022), 1994 yılı sonrasında uygulanan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelemiş ancak aflardan beklenen olumlu etkinin gerçekleşmediği sonucuna ulaşmıştır. Vergi aflarının etkisinin afların sıklıkla uygulanmasından dolayı tam olarak ölçülemediğini belirtmiştir.

Bozdağan ve Şimşek (2018), 1980 ve 2014 yılları arasında uygulanan vergi aflarının etkisine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada VAR modeli kullanılmaktadır. Elde edilen bulgulara göre afların vergi gelirleri üzerindeki etkisinin açıklayıcılığı çok düşük olmakla birlikte kısa dönemde pozitif yönlü olduğu belirtilmiştir. Vergi gelirlerini arttırma konusunda afların uygun bir araç olmadığı ifade edilmektedir.

Kara (2014) 1985 ve 2010 yılları arasında uygulanan vergi aflarının vergi gelirlerini etkisine yönelik bir analiz gerçekleştirmiştir. Analizinde çok değişkenli regresyon modelini kullanmıştır. Elde ettiği bulgular neticesinde vergi aflarının ile vergi gelirleri arasında anlamlı bir bağlantı kurulamadığını belirtmiştir.

Kahraman ve Yalaman (2021), 1950 ve 2017 yılları arasındaki aflara yönelik bir analiz gerçekleştirmiştir. Analiz sonunda vergi aflarının kayıt dışı ekonomi ve dolaysız vergiler ile arasında negatif bir ilişki olduğu, dolaylı vergiler ile ise pozitif bir ilişki olduğunu

ifade edilmiştir. Vergi aflarının gelir dağılımındaki adaletsizliği arttırıcı bir etki yarattığı ve vergi ahlakını üzerinde ise azaltıcı etkisi olduğu belirtilmiştir.

Dubin vd.(1992) 1980 ve 1988 yılları arasında ABD’de uygulanan vergi aflarına yönelik olarak yapmış olduğu çalışmada Ayrık Zamanlı Model kullanmıştır. Vergi aflarına gelir elde etme amacı ile başvurulduğunu belirtmiştir. Ayrıca vergi oranları yüksek olan ülkelerde vergi aflarına daha yüksek oranda başvurulduğu sonucuna ulaşmıştır.

Alm ve Beck (1993) ABD’de 1985 yılında uygulanan vergi affı üzerine bir inceleme gerçekleştirmiştir. Elde etmiş olduğu bulgular sonucunda vergi afları ile vergi tahsilatı arasında herhangi bir ilişki olmadığını ifade etmiştir.

Alm (2009) 1995 ve 2000 yılları arasında Rusya’da uygulanan vergi aflarının vergi gelirlerine olan etkisine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada ARIMA ve MARIMA analiz yöntemlerinden faydalanılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara göre vergi aflarının vergi gelirleri ile arasında bir ilişki olmadığına rastlanmış ve vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı ifade edilmiştir. Vergi aflarının devletlerin vergi gelirlerini arttırma hedeflerinde doğru bir yöntem olmadığı belirtilmiştir.

Luitel ve Sobel (2007) 1980 ve 2004 dönemine ilişkin olarak ABD’de eyaletler düzeyinde bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada panel veri analizinden faydalanılmıştır. Analiz sonucundaki bulgulara göre vergi aflarının tekrarlandıkça vergi gelirleri üzerindeki etkisinin her seferinde daha da azaldığı gözlemlenmiştir. Uzun dönemli yorumlandığında ise mükellefler açısından vergi uyumunun azaldığı ve gelirlerin azalmasına neden olduğu belirtilmiştir.

Kilonzo (2012) 1995 ve 2009 yılları arasında Kenya’da uygulanan vergi aflarının ekonomik değişkenler ile ilişkisine yönelik bir analiz gerçekleştirmiştir. Çalışmada ANOVA yöntemi kullanılmıştır. Analiz sonucunda vergi afları ile faiz oranları ve vergi gelirlerinin artışı arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu, vergilerin artışı ile ekonomik büyüme arasında ise pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi afları ile vergi gelirleri arasında yalnızca negatif ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış pozitif herhangi bir ilişki olmadığı ifade edilmiştir.

Borgne (2006) 1977 ve 1998 yılları arasında ABD’de uygulanan vergi aflarının ekonomik ve siyasi ilişkisi üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışma neticesinde vergi aflarının negatif etkilerinin pozitif etkilerinden daha çok olduğu sonucunda ulaşılmıştır. Vergi

oranlarının yüksekliği ile vergi aflarına başvurulma olasılığı ve vergi afları ile kamunun gelir ihtiyacındaki artış arasında da pozitif bir ilişki olduğu belirtilmiştir. Ayrıca dürüst mükelleflerin vergi affı çıkaran siyasetçilere karşı seçim dönemlerinde tepki gösterdiği sonucuna da ulaşılmıştır.

Fox ve Murray (2011) 1980 ve 2003 yılları arasında ABD’ de eyaletleri bazında vergi afları ve vergi gelirleri arasındaki ilişkinin tespitine yönelik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışma da panel veri analizi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara göre ilk uygulanan vergi afları sonucunda vergi gelirlerinde bir artış yaşanmış ve pozitif bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır ancak daha sonra çıkarılan vergi aflarında bu pozitif etkinin giderek azaldığı tespit edilmiştir. Vergi affı uygulama sıklığı arttıkça uzun vadede beyan oranlarının aflar uygulanmadan önceki seviyelere gerilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Lopez-Laborda ve Rodrigo (2003) 1979 ve 1998 yılları arasında İspanya’da uygulanan vergi afları üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada zaman serilerine göre vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda elde etmiş olduğu bulgulara göre vergi aflarının uzun ya da kısa dönemde vergi gelirleri üzerinde herhangi bir arttırıcı ya da azaltıcı etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi afları ile ilgili literatür incelendiğinde afların vergi gelirlerine olan etkisi ile ilgili genellikle benzer bulgulara ulaşıldığı görülmektedir. Vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin genellikle negatif yönlü olduğu ya da iki değişken arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığı sonuçları elde edilmiştir. Ayrıca vergi aflarına sıklıkla başvurulması halinde etkisinin her uygulamada daha da azaldığı ve vergi gelirlerini de azalttığı belirtilmektedir. Sonuç olarak vergi aflarının beklenen hedefleri gerçekleştirmede başarılı olmadığı söylenebilmektedir.

3.3. Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışmada belirtilen amaçlara ulaşabilmek için nicel araştırma yöntemi kullanılmaktadır. Nicel araştırma yöntemleri kapsamında birden fazla araştırma modeli bulunmaktadır. Bu çalışmada da yöneylem araştırması modeli kullanılmıştır.

Çalışmanın analiz kısmında 2008-2023 yılları arasında uygulanan vergi afları incelenmektedir. İlgili yıllara ait enflasyon, kamu kesimi borçlanma gereği, vergi gelirleri ve bütçe açığı rakamları ile yerel ve genel seçim dönemlerine ait 1.296 adet veri eş

zamanlı olarak karşılaştırılmıştır. Ekonomik veriler ile vergi afları arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır. Bu ilişkinin belirlenmesinde Panel Veri Analizi yapılmış ve En Küçük Kareler Yöntemi'nden faydalanılmıştır. Çalışma kapsamında elde edilen veriler Stata 17 programında analiz edilmiştir.

Ekonomik verilerin analizinde birden fazla farklı verinin aynı anda karşılaştırılarak aralarındaki bağlantının oluşturulabilmesi gerekmektedir. Elde edilen veriler ile geniş bir veri seti oluşturulmaktadır. Oluşturulan veri seti neticesinde zaman ve farklı birimler arasında bir ilişki kurulması gerekmektedir. Zamana yönelik veriler zaman serisi, farklı birimlere yönelik veriler ise yatay kesit olarak ifade edilmektedir. Panel veri analizi de yatay kesit verileri ile zaman serilerini birlikte analiz etme imkânı sunmaktadır. İki farklı analiz çeşidini birleştirerek daha fazla bilgiye ulaşılması ve geniş çaplı bir analiz yapılabilmesine olanak sağlanmaktadır.

En Küçük Kareler Yöntemi (EKK) ise farklı veriler arasındaki ilişkiyi gerçeğe en yakın şekilde ortaya koyan bir analiz yöntemidir. Bu yöntem, birbirini etkileyen farklı değişkenler arasındaki matematiksel ilişkiyi en uygun şekilde denklem haline getiren bir regresyon şeklinde ifade edilebilmektedir.

3.4. Veri Seti

Analizde kullanılan verilere ait bilgiler ve değişkenler Tablo 4'te sunulmaktadır. Verilerin kaynağına ait bilgiler ve verilere ait açıklamalar çalışmanın bu kısmında sunulmuştur.

Tablo 4*Panel Veri Analizinde Kullanılan Veri Seti Tablosu (2008-2023)*

Değişkenler	Gözlem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Min.	Max.
ID	1296	41	23.39	1	81
Yıl	1296	2015,5	4.612	2008	2023
Vergi Gelirleri	1296	6.820.773	243.032.92	10,13	8.749.255
Gelir Vergisi	1296	1.875.454	64.788.229	19.871	2332452
Kurumlar Vergisi	1296	895.758	29.967.627	-28.844	1078836
Beyana Dayanan KDV	1296	2.030,89	71.633.888	-3.585.848	2578836
LN-BA	1296	11.001	1.133	9.791	14.142
Bütçe Açığı	1296	151251.75	324323.51	17872	1386310
Enflasyon	1296	18.518	18.802	6.16	64.77
LN-KKBG	1296	17.555	1.585	14.674	21.225
KKBG	1296	1.638	3.894	2358978	1.652
Genel Seçim	1296	0.188	0.39	0	1
Yerel Seçim	1296	0.188	0.39	0	1
Vergi Affı	1296	0.688	0.464	0	1

Tablo 4’te panel veri analizinde kullanılan değişkenlere ait bilgiler yer almaktadır. Her değişken için 1296 adet gözleme yer verilmiştir. Analizde 81 ile ait 2008-2023 yılları arasındaki ekonomik veriler dikkate alınmıştır.

Vergi gelirleri, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve beyana dayanan KDV istatistiklerine Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Genel Bütçe Gelirlerinin İller İtibarıyla Tahakkuk ve Tahsilatı olarak internet sitesinde her yıl düzenli olarak yayınlanan verilerden ulaşılmıştır. Bu veriler analize her ilin 2008-2023 yıllarındaki bütçe gerçekleştirmelerine ait tahakkuk/tahsilat oranı esas alınarak dâhil edilmiştir. Vergi gelirleri, tüm vergi kalemlerine ait gelirlerin toplamını ifade etmektedir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve beyana dayanan KDV verileri ise vergi kalemleri arasında en yüksek paya sahip olan üç ana vergi türü olduğundan dolayı analizde ayrıca incelenmiştir.

Bütçe açığı rakamları Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerine göre analize dâhil edilmiştir. Bütçe açığı, bir bütçe döneminde gerçekleşen kamu giderlerinin kamu gelirlerini aşması durumunu ifade etmektedir. Bütçe açığı durumunda devletler kısa dönemli finansman

ihtiyacı içerisinde girmektedirler. Bu ihtiyaçlarını karşılamak için para basma ya da borçlanma yoluna başvurabileceği gibi çeşitli maliye politikası araçları ile de çözüm arayabilmektedirler. Bu maliye politikası araçlarından birisi de vergi afları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bütçe açığının artış hızı LN-BA olarak ifade edilmektedir.

Enflasyon, ekonomideki fiyatlar genel seviyesinde gerçekleşen sürekli artış şeklinde ifade edilmektedir. Bu çalışmada enflasyon verileri T.C. Merkez Bankası tarafından yayınlanan TÜFE rakamlarından alınarak analize dâhil edilmiştir. Enflasyon rakamları TÜİK tarafından belirli bir dönemde oluşturulan mal ve hizmet sepetindeki fiyatların değişimini ifade eden fiyat endeksleri aracılığı ile ölçülmektedir. TÜFE ise tüketim mallarındaki fiyat değişimlerini gösteren endeksi ifade etmektedir. Türkiye’deki yıllık enflasyon rakamları açıklanırken genellikle TÜFE rakamları kullanılmaktadır.

Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (KKBG), devletin belirli bir dönemdeki gelirlerinin giderlerinden az olması durumunda ortaya çıkan açığı finanse etmek için ne kadar borçlanmaya ihtiyacı olduğunu ifade etmektedir. KKBG, genel bütçe kapsamındaki idarelerin toplam borç stoklarının GSMH’ye oranlanması şeklinde hesaplanmaktadır. KKBG’nin artması durumunda da bütçe açığı durumunda olduğu gibi kısa dönemde finansman ihtiyacı artmaktadır. Devlet bu finansman ihtiyacını karşılamak için çeşitli gelir yaratma yolları arayışına girmektedir. Analizde KKBG verilerine Strateji ve Bütçe Başkanlığı’nın yayınlamış olduğu Genel Devlet İstatistikleri esas alınarak ulaşılmıştır. Kamu kesim borçlanma gereğinin artış hızı ise Tablo 4’te LN-KKBG olarak ifade edilmektedir.

2008-2023 yılları arasında gerçekleşen genel seçimler ve yerel seçimler ile çıkarılan vergi afları dönemleri için 1 diğer dönemler için ise 0 değerleri kullanılmıştır. Analizde bu verilerin hem vergi aflarına hem de vergi kalemlerine olan etkileri açıklanmaya çalışılmıştır.

3.5. Bulguların Değerlendirilmesi

Analiz sonunda elde edilen bulgular çalışmanın bu kısmında değerlendirilmektedir. Tablo 5’te ekonomik unsurların vergi afları üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen panel veri analizi bulguları yer almaktadır. Vergi afları bağımlı değişkeni üzerinde enflasyon, genel seçim, yerel seçim, vergi gelirleri, bütçe açığı ve kamu kesim borçlanma gereği bağımsız değişkenlerinin etkileri açıklanmaya çalışılmıştır. Her verinin altında parantez içerisinde belirtilen rakamlar standart sapmayı ifade etmektedir. Analiz

sonucunda gerçeğe uygun olarak ölçülebilen bulguların yanına üç yıldız (***) eklenmiştir.

Tablo 5

Ekonomik Unsurların Vergi Afları Üzerindeki Etkisi

Değişkenler	Vergi Affı
Enflasyon	-0,0120*** (0,000903)
Genel Seçim	0,421*** (0,0328)
Yerel Seçim	-0,243*** (0,0317)
Vergi Gelirleri	-2,79e-08 (4,63e-08)
LN-BA	-0,0321*** (0,0116)
LN-KKBG	0,128*** (0,0107)
Constant	-1,015*** (0,252)
Gözlem	1.296
ID Sayısı	81

Tablo 5’te görüldüğü üzere enflasyon ile vergi afları arasındaki ilişki negatif yönlüdür. Enflasyon oranının arttığı dönemlerde vergi affı çıkarılma ihtimalinin azaldığı gözlemlenmektedir. Enflasyon oranındaki 1 birimlik artış vergi afları üzerinde -0,0120 oranında bir etkiye neden olmaktadır. Enflasyon dolayısıyla paranın reel değeri aşınmaktadır. Devlet bugün elde edeceği tahsilatı ertelerse enflasyon karşısında paranın reel değeri azalacak ve bundan dolayı bir kayıp ortaya çıkacaktır. Vergi affı uygulamalarında devlet vergi alacağını uzun bir vadeye yayarak mükelleflere ödeme kolaylığı sağlamayı hedeflemektedir. Mükellefler sağlanan bu imkândan dolayı uzun vadede kazançlı çıkmaktayken vergi alacaklısı zararlı çıkmaktadır. Enflasyon ile vergi afları arasındaki bu negatif ilişki, enflasyonun uzun vadede reel gelir kaybına neden olmasından dolayı devletin tahsilatlarını ertelemek istememesi şeklinde yorumlanabilmektedir.

Analiz sonucunda elde edilen bulgulara göre genel seçimlerin vergi afları üzerindeki etkisi pozitif iken yerel seçimlerin etkisi negatif çıkmıştır. Özellikle genel seçim

dönemlerinde siyasi partiler politika aracı olarak vergi aflarını gündeme getirebilmektedir. Siyasi partiler tarafından mükelleflere mali açıdan kolaylıklar sağlanması durumunda oylarının kazanılabileceği düşünülmektedir. Bundan dolayı genel seçim dönemlerinde vergi aflarına başvurulma olasılığının arttığı gözlemlenmektedir. Yerel seçimlerin vergi aflarına etkisinin negatif olmasını ise vergi aflarının geniş kapsamlı olmasından dolayı genel seçimlerdeki oy tercihlerine etkisinin daha fazla olacağının düşünülmesi şeklinde yorumlanabilmektedir.

Panel veri analizi sonucunda vergi gelirlerinin vergi afları üzerindeki etkisine yönelik uyumlu bir bulgu bulunamamıştır. Standart sapması 4,63 çıkmıştır ve bu rakam elde edilen verinin gerçeği yansıtmaktan uzak olduğunu ifade etmektedir. Bundan dolayı vergi gelirlerinin vergi afları üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı söylenebilmektedir.

Bütçe açığı ile vergi afları arasındaki ilişkisinde negatif olduğu görülmektedir. Bütçe açığındaki her %1'lik artış vergi affı çıkarılma olasılığını 0,0321 oranında azaltmaktadır. Yapılan analiz sonucunda bütçe açığının vergi afları üzerindeki etkisinin oldukça uyumlu veriler ile açıklandığı söylenebilmektedir. Bütçe açığı durumunda ortaya çıkan gider fazlasını finanse etmek amacıyla yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bundan dolayı devletin vergi alacaklarından vazgeçmesi pek beklenen bir durum değildir. Aksine tahsilat çalışmalarını hızlandırarak kısa vadede gelirlerini arttırmayı hedeflemektedir. Bundan dolayı bütçe açığı gerçekleşen dönemlerde vergi aflarına başvurmak ekonomi açısından yanlış bir politika olabilmektedir.

KKBG'nin vergi afları üzerindeki etkisi ise pozitif yönlüdür. KKBG'de gerçekleşen her 1 birimlik artış vergi aflarına başvurulma olasılığını 0,128 oranında arttırmaktadır. Vergi afları dolayısıyla kamu alacaklarından vazgeçiliyor olsa da kısa dönemde bir tahsilat artışı sağlandığı söylenebilmektedir. Bundan dolayı uzun zamandır elde edilemeyen gelirler vergi affı nedeniyle tahsil olmaktadır. Devlet ekonomide gerçekleşen gider fazlasını borçlanma ile finanse etmek yerine kısa dönemde elde etmiş olduğu bu gelir ile karşılayabilmektedir. Bundan dolayı KKBG'nin artması durumunda vergi aflarına başvurulma olasılığının da arttığı tahmin edilebilmektedir.

Tablo 6*Ekonomik Unsurların Gelir Vergisi Üzerindeki Etkisi*

Değişkenler	Gelir Vergisi
Enflasyon	455,9 *** (140,5)
Genel Seçim	-822,1 (5,858)
Yerel Seçim	1,613 (5,028)
Vergi Affı	-3,125 (4,237)
Bütçe Açığı	0,000834 (0.00577)
KKBG	-1.143e-05** (7022e-06)
Constant	-2,347 (4,399)
Gözlem	1.296
ID Sayısı	81

Gelir vergisi kamu gelirleri arasında en yüksek paya sahip dolaysız bir vergidir. Tablo 6'da vergi afları ve diğer ekonomik unsurların gelir vergisi üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Panel veri analizine göre yalnızca enflasyon ve kamu kesimi borçlanma gereğine ait veriler gerçeğe uygun sonuçlar vermiştir.

Enflasyonun gelir vergisi üzerindeki etkisi pozitif olarak ölçülmüştür. Enflasyonist dönemlerde paranın reel getirisi azalmaktadır ancak nominal değerinde bir artış yaşanmaktadır. Piyasadaki mal ve hizmet fiyatlarındaki artış nedeniyle elde edilen gelirlerde nominal olarak artış göstermektedir. Nominal gelirin artması elde edilen vergi rakamlarının da doğrudan artmasına neden olmaktadır. Bundan dolayı enflasyon ile gelir vergisi arasında aynı yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Ancak gelir vergisindeki artış gerçek bir artış değil enflasyona bağlı bir artış olarak karşımıza çıkmaktadır.

KKBG'nin gelir vergisi üzerindeki etkisi ise negatif olarak gözlemlenmektedir. KKBG kamu gelirlerinin giderleri karşılamadığı durumlarda artış göstermektedir. Doğal olarak gelir vergisinin azaldığı ve giderlerin arttığı durumlarda KKBG yükselmektedir. Bu durum ortaya çıkan gider fazlasının vergi gelirleriyle karşılanamadığını ve borçlanılması gerektiğini ifade etmektedir. 2008-2023 yılları arasında gerçekleşen verilere göre de

Türkiye’de gelir vergilerindeki bir azalmanın KKBG üzerinde yüksek bir artışa neden olduğu görülmektedir.

Vergi aflarının gelir vergisi üzerindeki etkisi oldukça düşük çıkmıştır ve elde edilen veriler gerçeğe uygun durumu yansıtmamaktadır. Kısacası vergi aflarının gelir vergileri üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Her ne kadar vergi aflarının ekonomik amacı vergi gelirlerini arttırmak olsa da elde ettiğimiz bulgular sonucunda bu konuda başarılı olunmadığı anlaşılmaktadır. Buna göre Türkiye’de uygulanan vergi aflarının nedenleri arasında ekonomik gerekçelerden çok siyasi ya da sosyal gerçeklerin etkin olduğu söylenebilmektedir.

Genel seçimlerin gelir vergileri üzerindeki etkisi negatif yönlü iken yerel seçimlerin etkisi pozitif olarak ölçülmüştür. Bütçe açığının gelir vergisine etkisi de pozitif yönlüdür ancak etkisi oldukça düşük bulunmuştur. Ancak bu bulguların uyumluluğu düşük olduğundan genel seçim, yerel seçim ve bütçe açığının gelir vergisi üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı söylenebilmektedir.

Tablo 7

Ekonomik Unsurların Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisi

Değişkenler	Kurumlar Vergisi
Enflasyon	211.0 *** (64.97)
Genel Seçim	-383.6 (2,719)
Yerel Seçim	755,0 (2,326)
Vergi Affı	-1,451 (1,960)
Bütçe Açığı	0,000397 (0.00267)
KKBG	-6.62e-06** (3.34e-06)
Constant	-1,059 (2,035)
Gözlem	1.296
ID Sayısı	81

Tablo 7’de vergi affı ve diğer ekonomik unsurların kurumlar vergisi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Kurumlar vergisi tüzel kişi kurumların elde etmiş olduğu kazançlar

üzerinden alınan bir vergi türüdür. Kurumlar vergisi de genel bütçe gelirleri arasında en yüksek paya sahip bir diğer dolaysız vergidir. Uygulanan panel veri analizi sonucunda göre gelir vergisinde olduğu gibi enflasyon ve kamu kesimi borçlanma gereği değişkenleri için uyumlu bulgulara ulaşılmıştır. Vergi afları ve diğer değişkenlerin ise kurumlar vergisi üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı görülmektedir.

Enflasyonun kurumlar vergisi üzerindeki etkisi pozitif yönlü olarak gözlemlenmiştir. Piyasa fiyatlarındaki artış kurumların elde etmiş olduğu gelirleri de arttırmakta ve ödenen vergiler üzerinde rakamsal bir artış yaşanmaktadır. Enflasyonun gelir vergisi üzerindeki etkisi, kurumlar vergisi üzerinde olan etkisinden yaklaşık iki kat fazla olarak ölçülmüştür. Bu duruma göre enflasyonist dönemlerde gerçek kişilerin gelirlerinde daha fazla artış yaşandığını ya da vergi yüklerinin daha çok arttığını bundan dolayı da gelir vergisi üzerindeki etkisinin daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

KKBG' nin kurumlar vergisi üzerindeki etkisi elde edilen bulgulara göre negatif olarak ölçülmüştür. Kurumlar vergisinin azalması durumunda toplam vergi gelirlerinde de doğru orantılı olarak azalış gerçekleşecektir. Kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamaması durumunda ortaya çıkan açığı finanse etmek için borçlanma gereği artacaktır. Bundan dolayı KKBG ile kurumlar vergisi arasında negatif yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilmektedir.

Tablo 8*Ekonomik Unsurların Beyana Dayanan KDV Üzerindeki Etkisi*

Değişkenler	Beyana Dayanan KDV
Enflasyon	504.0 *** (155.3)
Genel Seçim	-918.3 (6,499)
Yerel Seçim	1,766 (5,559)
Vergi Affı	-3,451 (4,685)
Bütçe Açığı	0,000961 (0.00638)
KKBG	-1.59e-05** (7.98e-06)
Constant	-2,637 (4,864)
Gözlem	1.296
ID Sayısı	81

KDV beyan usulü ile tarh edilen ve bütçe gelirleri içerisindeki payı en yüksek olan dolaylı vergi türüdür. Tablo 8’de bu vergi aklarının ve diğer değişkenlerin KDV üzerindeki etkileri yer almaktadır. Bu analizde de yalnızca enflasyon ve KKBG değişkenlerine ait açıklanabilir bulgulara ulaşılmıştır.

Enflasyonun KDV üzerindeki etkisi pozitif olarak ölçülmüştür. KDV piyasadaki tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı bir vergi türü olduğundan dolayı piyasadaki fiyat değişimlerinden etkilenmesi daha hızlı ve kolay olmaktadır. Bundan dolayı enflasyonist dönemlerde piyasadaki fiyat artışları doğrudan KDV gelirlerinde de bir artış yaşanmasına neden olmaktadır. Ayrıca enflasyonun KDV üzerindeki etkisi gelir ve kurumlar vergisine olan etkisinden daha yüksek ölçülmüştür. Bu durum KDV’nin piyasadaki yerinin daha geniş kapsamlı olmasından kaynaklanabilmektedir.

KKBG’nin KDV gelirleri üzerindeki etkisi negatif olarak ölçülmüştür. KDV gelirlerindeki azalış genel bütçe gelirlerinde de ciddi bir azalma yaşanmasına neden olacak ve gelirlerin giderleri karşılama gücü zayıflayacaktır. KKBG gelir gider açığının ne kadarının borçlanma ile karşılanacağını ifade ettiğinden dolayı bu oranda bir artış

yaşanacaktır. Bundan dolayı KKBG ile vergi gelirleri arasında her zaman ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır.

Vergi aflarının KDV gelirleri üzerindeki etkisinin negatif yönlü olduğu gözlemlenmektedir ancak elde edilen bulguların uyumluluğu düşük çıkmıştır. Bundan dolayı vergi aflarının KDV gelirleri üzerinde açıklanabilir bir etkisinin bulunmadığı söylenebilmektedir. Türkiye’de 2008-2023 yılları arasındaki KDV yönünden tahakkuk/tahsilat oranları incelendiğinde sürekli bir düşüş eğilimi yaşandığı gözlemlenmektedir. Bunu durumun üzerinde vergi aflarının negatif yönlü etkisinin de etkili olduğu söylenebilmektedir. Vergi aflarının sıklığı dürüst mükelleflerin ödeme alışkanlıklarını da olumsuz etkileyebilmektedir. Bundan dolayı vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı gibi olumsuz etkisi de ortaya çıkabilmektedir.

Genel seçimlerin KDV gelirleri üzerindeki etkisi negatif yönlü iken yerel seçimlerin etkisi pozitif olarak ölçülmüştür. Bütçe açığının KDV gelirleri üzerindeki etkisi de pozitif yönlüdür ancak etkisi çok düşük çıkmıştır. Ancak bu değişkenlere ait bulgularında uyumluluğu düşük olduğundan dolayı açıklanabilirliği bulunmamaktadır. Sonuç olarak genel seçim, yerel seçim ve bütçe açığının KDV gelirleri üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı söylenebilmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi affı, bir devletin vergi alacağından feragat etmesi anlamına gelmektedir. Vergiler devletlerin asli gelir unsurunu oluşturmaktadır bundan dolayı alacak hakkından feragat etmek kolay olmamaktadır. Devletler mali, ekonomik, siyasi, sosyal ve diğer gerekçeler ile vergi affı uygulamalarına başvurabilmektedir. Türkiye’de sıklıkla uygulanan vergi aflarına genellikle mali ve siyasi gerekçeler ile başvurulduğu görülmektedir.

Bu çalışmada Türkiye’deki ekonomik unsurların vergi afları üzerindeki etkisi incelenmiş ve 3 ana vergi kalemi incelenerek vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışmada 2008-2023 yılları arasındaki ekonomik gerçekleştirmeler ve uygulanan 11 adet vergi affı analize tabi tutulmuştur. Panel veri analizi uygulanmış ve en küçük kareler yöntemi kullanılmıştır. Analizde Stata17 programından yararlanılmıştır.

Analiz sonucunda elde edilen bulgulara göre vergi afları üzerinde en çok genel seçimlerin etkili olduğu gözlemlenmektedir. Türkiye’de vergi aflarına daha çok seçim dönemlerinde siyasi amaçlar ile başvurulduğu söylenebilmektedir. Bu durum her seçim döneminde mükelleflerin af beklentisine girmesine neden olmaktadır. Böylece mükellefler seçim dönemi yaklaştığında vergi ödemelerini geciktirme eğilimi göstermektedirler. Vergi afları üzerinde genel seçimlerin etkisi pozitif iken yerel seçimlerin etkisi ise negatif olarak ölçülmüştür.

Enflasyon ve bütçe açığının vergi afları üzerindeki etkisi negatif iken kamu kesimi borçlanma gereği pozitif yönlü etkilemektedir. Buradan borçlanma ihtiyacı duyulan dönemlerde kısa dönemli finansman ihtiyacını karşılamak için vergi aflarına başvurulduğu söylenebilmektedir. Yani Türkiye’de vergi afları siyasi ve mali gerekçeler ile uygulanmaktadır. Vergi gelirlerindeki değişmelerin ise vergi afları üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de bütçe gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan vergi türleri gelir vergi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisidir. Vergi affı ve diğer değişkenlerin bu 3 vergi türüne etkisine yönelik yapılan analizde yalnızca enflasyon ve kamu kesimi borçlanma gereğinde açıklanabilir sonuçlara ulaşılmıştır. Vergi türlerinin üçü içinde de enflasyonun etkisi pozitif iken kamu kesimi borçlanma gereğinin etkisi negatiftir. Enflasyonun artması doğru orantılı bir şekilde gelirlerinde artmasına neden olmaktadır. Bunun nominal bir artış olduğu düşünülmektedir. Kamu kesimi borçlanma gereğinin ise vergi gelirleri ile arasındaki ilişki ters orantılıdır. Çünkü gelirler azaldığı gelir gider dengesi bozulur ve

ortaya bir açık çıkar. Bu açığın finansmanı için ne kadar borçlanılmasını gösteren kamu kesimi borçlanma gereğinde de bir artış yaşanmaktadır.

Vergi afların vergi gelirleri üzerindeki etkisine yönelik yapılan diğer çalışmalarda olduğu gibi bu çalışmada da vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye’de mali amaçlar ile uygulanan vergi aflarından beklenen sonucun gerçekleşmediğini söylemek mümkündür. Vergi aflarının siyasi nedenler ile çıkarılması ve neredeyse birbirini izleyen dönemler itibariyle sıkça uygulanması mükelleflerin vergiye uyumunu azaltabilmektedir. Sürekli af beklentisi içerisinde olan ve geçmişteki hatalarının affedileceğini düşünen mükellef bu yanlış davranışları sürdürecektir.

Bu çalışmada verilen bilgiler ve elde edilen bulgulara göre Türkiye’deki vergi aflarının başarısına yönelik şu önerilerde bulunulabilir:

- Vergi aflarına vergi gelirlerini arttırma amacı ile başvurulmamalıdır. Kısa vadeli ihtiyaçları karşılamak için mali gerekçelerle uygulanmamalıdır.
- Seçim dönemlerinde politika aracı olarak siyasi amaçlar ile vergi affı çıkarılmamalıdır.
- Vergi aflarına olağanüstü durumlarda ekonomik ve sosyal nedenler ile başvurulmalıdır.
- Vergi afları sık sık uygulanmamalıdır. Mükellefler bir daha af çıkmayacağına inandırılmalı ve beklenti oluşturulmamalıdır.
- Vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükellefleri olumsuz etkilememeli ve vergi uyumunu arttırmalıdır.
- Vergi affı sonrası denetimler sıklaşmalı ve vergi suçlarına uygulanacak yaptırımlar ağırlaştırılmalıdır. Mükelleflerin eski davranışlarını devam ettirmelerine engel olunmalıdır.
- Vergi afları uygulanırken toplumun ihtiyaçlarına yönelik hazırlanmalı ve beraberinde reformlarla desteklenmelidir.
- Vergi afları ile vergi adaleti, gelir dağılımı eşitliği ve kayıt dışı ekonomi olumsuz etkilenmemelidir. Uygulanacak affın kapsamı ve zamanı tüm bu unsurları gözeterek dikkatlice belirlenmelidir.

KAYNAKÇA

- 827 Sayılı Rıhtım Resmi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu Ve 79 Sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilatı, Sermaye Ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine Ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması İle 7.11.1984 Tarihli Ve 3074 Sayılı, 2.3.1984 Tarihli Ve 2985 Sayılı, 7.11.1985 Tarihli Ve 3238 Sayılı Ve 29.5.1986 Tarihli Ve 3294 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun (3571). *Resmi Gazete* 20201 (20.06.1989). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20201.pdf>
- Af Kanunu (113), *Resmi Gazete* 10641 (28.10.1960). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10641.pdf>
- Ağca, İ. (1999). Vergi cezalarının affı ve sonuçları açısından değerlendirilmesi, *Sayıştay Dergisi*, 1-32.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu maliyesi*, (13. Baskı), Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2017). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*, (13. Baskı), Gazi Kitabevi.
- Akın, I. (2017). Davranışsal finans açısından yatırımcıların kararlarının incelenmesi, *International Journal of Academic Value Studies*, 3(15), 11-21.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*, (5. Baskı), Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. (2004, 06 Ocak). Vergiye karşı aktif ve pasif tepkiler, <http://www.Canaktan.org/ekonomi/kamumaliyesi/vergi-psiko/tepkiler.htm>
- Aktan, C., Dilek D. ve Özgür S. (2002). *Vergi, zulüm ve isyan*, Phoenix Yayınları.
- Alacakaptan, U. (1966). 780 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında kanun, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(4), 22-23.
- Alm, J. ve Beck, W. (1993). Tax amnesties and compliance in the long run: A time series analysis, *National Tax Journal*, 14(1), 53-60.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. ve Wallace, S. (2009). Do tax amnesties work? The revenue effects of tax amnesties during the transition in the Russian Federation, *Economic Analysis & Policy*, 39(2), 235-253.
- Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun (3586). *Resmi Gazete* 4126 (07.02.1939). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/4126.pdf>
- Arıkan, V. (1974). Vergi cezalarının affı, *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, 95, 3.
- Arıkan, Z. ve Yurtsever, H. (2004). Türkiye’de mali affın nedenleri, etkileri ve sonuçları-1, *Yaklaşım Dergisi*, 136, 59-64.

- Arıkan, Z. ve Yurtsever, H. (2004). Türkiye’de mali affın nedenleri, etkileri ve sonuçları-II, *Yaklaşım Dergisi*, 137, 64-67.
- Ayrançöl, Z. ve Tekdere M. (2011). Ana hatlarıyla vergi afları, bölgesel ve küresel dinamikler, A. Dumlu, N. Kütahnecioğlu ve S. Özten Mert (Ed.), *Türkiye ve Yakın Çevresinin İktisadi ve Siyasi Meseleleri Sempozyumu Bildiri Kitabı* içinde (ss. 421- 441), İzmir Üniversitesi.
- Ayrançöl, Z. ve Tekdere, M. (2013). Potansiyel etkileri ve gönüllü uyum açısından vergi afları: 6111 sayılı kanunun irdelenmesi, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 249-470.
- Baer, K. ve Borgne, E. Le (2008), Tax Amnesties: Theory, trends, and some alternatives, *International Monetary Fund*, 79.
- Baker, H. K. ve Nofsinger, J. R. (2010). Behavioral finance: Investors, corporations and markets, *John Wiley & Sons*, 6, 768.
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (7256). *Resmi Gazete* 31307 (17.11.2020). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/31307.pdf>
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (7326). *Resmi Gazete* 31506 (09.06.2021). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/31506.pdf>
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Daire Kanun (7440). *Resmi Gazete* 32130 (12.03.2023). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/32130.pdf>
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (7020). *Resmi Gazete* 30078 (27.05.2017). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/30078.pdf>
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (6111). *Resmi Gazete* 27857 (25 Şubat 2011). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6111.pdf>
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (6736). *Resmi Gazete* 29806 (19.08.2016). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6736.pdf>
- Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma İle Tahsili Hakkında Kanun (2801). *Resmi Gazete* 17969 (24.02.1983). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17969.pdf>
- Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun (3787). *Resmi Gazete* 21191 (03.04.1992). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21191.pdf>

- Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (5811). *Resmi Gazete* 27062 (22.11.2008). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5811.pdf>
- Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun Geçici 4.Maddesi (3239). *Resmi Gazete* 18955 (04.12.1985). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf>
- Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun (691). *Resmi Gazete* 12058 (16.07.1965). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/12058.pdf>
- Bellek, M. (2002). Mali milat, *Mükellefin Dergisi*, 119, 12.
- Besen, R. ve Doğan, Z. (2008). Vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkisinin tespitine ilişkin bir araştırma, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, 1(1), 23-39.
- Bingöl, M. (2013). Varlık barışı uygulaması ve sıkça sorulan sorular, *Vergi Dünyası Dergisi*, 383.
- Borgne, Le, E. (2006). *Economic and political determinants of tax amnesties in the US States*, 2006/222 IMF Working Paper.
- Bozdoğan, D. ve Şimşek, T. (2018). An empirical analysis of the impact of tax amnesties on tax incomes between 1980-2014 in Turkey, *International Journal of Eurasia Social Sciences*, 9 (32), 1036-1046.
- Budak, Y. (2009). Kısmi vergi affı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 330, 34.
- Bulut, M. ve Seda Ç. ve Ayça B. (2008). Vergi afları ve vergiye gönüllü uyum, *Vergi Dünyası Dergisi*, 327, 88-92.
- Buyrukoğlu, S. ve Erasa, İ. (2012). Vergi bilincinin oluşmasında mükellef haklarının yeri ve önemi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, 116-127.
- Bülbül, D. (2003). Vergi aflarının ekonomik ve sosyal etkileri - I, *Yaklaşım Dergisi*, 131, 206-209.
- Can, İ. (2004). Almanya’da devletin yapısı ve vergi sisteminin anayasal temelleri, *Maliye Dergisi*, 145, 37-96.
- Cantürk, İ. (1971). Vergi cezalarının affı ve getirdikleri, *Danıştay Dergisi*, 109.
- Çağan, N. (1972). Türk hukukunda vergi cezalarının affı, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1), 111-122.
- Çavuş, M. (2006). Vergi arbitrajı açısından vergi rekabetinin ve Türkiye’deki uygulamalarının analizi, sonuçlarının değerlendirilmesi ve vergi cennetleri, *Yaklaşım Dergisi*, 31.

- Çelik, C. (2002). Mali milat kalkmamalı ancak uygulamada değişikliğe gidilmelidir, *Vergi Dünyası Dergisi*, 256, 45.
- Çelikoğlu, N. (1957). Vergi cezalarının umumi affı, *Vergi ve Resimler Dergisi*, 273.
- Çetin, G. (2005). *Türkiye’de vergi aflarının vergilemede etkinlik ve adalet üzerindeki etkileri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkileri, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14, 2.
- Çiçek, H., Karakaş, M. ve Yıldız, A. (2008). Güneydoğu Anadolu bölgesinde vergi yükümlülerinin vergiyi algılama tutum ve analizi: Bir alan araştırması, *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı*, 20.
- Çil, G. Y. (2012). *Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi: Edirne iline yönelik bir çalışma*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi.
- Çot, Y. (1997). 400 nolu tahsilat genel tebliğinin 6183 sayılı kanun ve Anayasanın 73’üncü maddesi karşısındaki durumu, *Vergi Sorunları Dergisi*, 110, 55.
- Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun (4920). *Resmî Gazete* 6332 (13.06.1946). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6332.pdf>
- Devrim, F. (1996). *Kamu maliyesine giriş*, Anadolu Matbaacılık.
- Devroe, W. (2005). Tax amnesty and community law, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 12(3), 217-225.
- DiClemente, D. F. ve Hantula, D. A. (2003). Applied behavioral economics and consumer choice, *Journal of Economic Psychology*. 24(5), 589 602.
- Dikmen, M. O. (1964). *Maliye dersleri*, Sermet Matbaası.
- Doğan, Z. ve Besen, R. (2008). Vergi aflarının nedenleri ve mükellefler üzerindeki etkileri, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1), 23-29.
- Dönmez, R. (1990). *Teoride ve uygulamada vergi afları*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez, R. (1992). Alternatif bir gelir kaynağı olarak vergi afları-ABD ve Türkiye uygulaması, *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, 71.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve uygulamada vergi afları*, Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.
- Dönmez, R. (2002), Vergi hukukunda vergi affı kavramına yer yok mudur?, *Yaklaşım Dergisi*, 117, 19-25.
- Dönmez, R. (2003). Yükümlü hakları: Ortaya çıkış nedenleri ve bir kavramlaştırma denemesi, *Yaklaşım Dergisi*, 136, 23-28.

- Dubin, J. A., Graetz, M. J. ve Wilde, L. L. (1992). States income tax amnesties: Causes, *Quarterly Journal of Economics*, 107(3), 1057-1070.
- Due, J. F. (1967), *Maliye: Bir iktisadi analiz* (Görgün S. ve Önder, İ., Çev.), Fakülteler Matbaası (Orijinal eserin basım tarihi 1967).
- Durmuş, G. K. (2013). *Türk vergi hukukunda vergi borcu ile cezalarını ortadan kaldıran veya hafifleten nedenler: Vergi affı uygulaması*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dursun, H. (2009). Af kavramına genel bir bakış, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 85, 373-402.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). *Vergi afları ve Türkiye’de vergi aflarının değerlendirilmesi*, *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Eker, C. (2006). *Türkiye’de vergi aflarının sosyal ve ekonomik etkileri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Emlak Vergisi Kanunu (1319). *Resmi Gazete* 13576 (29.07.1970). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13576.pdf>
- Erdem, T. (2011). 6111 sayılı kanunun af etkilerinin değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 271.
- Erdem, T. (2013). Yeni varlık barışı hükümleri ve uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, 298.
- Erdölek, Ö. (2012). Başka bir iktisat mümkün mü? “Post Otistik İktisat”, *İktisat ve Toplum Dergisi*, 23, 56-66.
- Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti’nin son dönemlerinden Cumhuriyet’in ilk yıllarına kamu maliyesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 57-89.
- Erol, A. (2011). *Vergi felsefesi (Devlet ve vergi)*, İSMMMO Yayınları 140.
- Eskicioğlu, O. (2007). *Çağdaş vergi anlayışının islam hukuku açısından eleştirisi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, www.enfal.de/vergi.pdf adresinden 20.03.2024 tarihinde alınmıştır.
- Eyüpgiller, S. (2002). Vergiden kaçınma ve vergi peçelemesi, *Yaklaşım Dergisi*, 113, 148-156.
- Fox, W. F. ve Murray, M. N. (2011). *Bayesian analysis of the effect of amnesties on tax revenues and filing rates using a longitudinal data model with endogenous switching*, Center for Business and Economic Research University of Tennessee, 1-47.
- Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (7186). *Resmi Gazete* 30836 (19.07.2019). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/30836.pdf>

- Gerçek A. (2001). Tahsilatın hızlandırılması açısından tecil şeklinde uygulanan vergi aflarının değerlendirilmesi ve öneriler, *Vergi Dünyası Dergisi*, 240, 144-150.
- Gerçek, A. (2001). Tahsilatın hızlandırılması açısından tecil şeklinde uygulanan vergi aflarının değerlendirilmesi ve öneriler, *Vergi Dünyası Dergisi*, 240, 148.
- Gökmen, S. (2014). 6552 sayılı kanun kapsamında yeniden yapılandırılan maliye alacakları, *Vergi Sorunları Dergisi*, 313.
- Gümüş, F. B. ve Koç, M. ve Agalarova, M. (2013). Bireysel yatırımcıların yatırım kararları üzerinde etkili olan demografik ve psikolojik faktörlerin tespiti üzerine bir çalışma: Türkiye ve Azerbaycan uygulaması, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(6), 71-93.
- Güngör, K. (2002). 4369 sayılı yasa ile getirilen temel değişikliklerin 2003 mali yılına girmeden hatırlanması ve irdelenmesi, *Mevzuat Dergisi*, 55.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://muhasibat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> adresinden 20.03.2024 tarihinde alınmıştır.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri> Genel Bütçe Dengesi ve Finansmanı Son Güncelleme Tarihi: 20.03.2024 adresinden 28.03.2024 tarihinde alınmıştır.
- Heper, F. (2003). *Kamu maliyesi*, Açıköğretim Yayınları.
- Heper, F. ve Dönmez, R. (2004). *Vergi hukuku*, TC. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Huda, M. K. ve Hernoko, Y. (2017). Tax amnesties in Indonesia and other countries: Opportunities and challenges, *Asian Social Science*, 13(7), 52-61.
- İlhan, G. (2007). Vergi ödemeyi etkileyen faktörler, *Akademik Bakış Dergisi*, 12, 1-13.
- İzmit, Z. (1986). Mükelleflerin ödevleri, belge düzeni ve uygulanacak cezalar konusunda vergi usul kanununda yapılan son değişiklikler, *Vergi Dünyası Dergisi*, 54, 35-44.
- Kahraman, K. G. ve Yalaman, G. Ö. (2021). Türkiye’de vergi aflarının etkileri: Ampirik bir uygulama, *Vergi Sorunları Dergisi*, 44 (388), 59-69.
- Kara, H. (2014). *The effects of tax amnesties on tax revenue and shadow economy in Turkey*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ortadoğu Teknik Üniversitesi, Ankara.
- Karabulut, M. (1996). *Vergi aflarının vergi ahlakı üzerine etkileri-Türkiye örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) ,Manisa Celal Bayar Üniversitesi.
- Karagöz, K. (2022). Vergi afları vergi gelirlerini artırıyor mu? Türkiye için müdahale analizinden bulgular, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 37-56.
- Karatay, Ö. ve Karatay, A. (2011). Türkiye’de vergi afları ve 6111 sayılı kanunun değerlendirilmesi: Bayburt ili örneği, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2).

- Kargı, V. (2011). Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101–115.
- Kaya, A. (2014). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi: Türkiye üzerine ampirik bir analiz, *Maliye Dergisi*, 167, 184-99.
- Kaya, A. (2014). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi: Türkiye üzerine ampirik bir analiz, *Maliye Dergisi*, 167, 184-199.
- Keleş, Y. (2002). Yine mi af ? Mükellefler ne zaman vergi öderler ?, *Vergi Dünyası Dergisi*, 249.
- Kellner, M. (2004). Tax amnesty 2004/2005- An appropriate revenue tool, *German Law Journal*, 5(4), 339-346.
- Kilonzo, T. M. (2012). *The effects of tax amnesty on revenue growth in Kenya, a research project submitted in partial fulfillment of the requirement for the award of the degree of master in business admistration*, University Nairobi.
- Kirazcı, D. M. (1986). ABD’de başkan Reagan dönemi vergi politikasının ekonomik ve politik kökenleri, *Vergi Dünyası Dergisi*, 60.
- Kocahanoğlu, O. S. (1981). *Vergi affı servet affı stok affı*, Yayıncılık Matbaası.
- Köktaş, A. M. ve Gölçek, A. G. (2017). Geçmişten günümüze Türkiye’de vergi algısı, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(3), 386.
- Kutbay, H. ve Buzkıran, D. (2014). Varlık vergisi uygulamasında kim suçlu?, *Vergi Sorunları Dergisi*, 306, 171-177.
- Lerman, A. H. (1986). Tax amnesty; The federal perspective, *National Tax Journal*, 39, 3.
- Lopez-Laborda, J. ve Rodrigo, F. (2003). Tax amnesties and income tax compliance: The case of Spain, *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.
- Luitel, H. S. (2014). *Is tax amnesty good tax policy?: Evidence from state tax amnesty programs in the united states*, Lexington Books.
- Luitel, H. S. ve Sobel, R. S. (2007). The revenue impact of repeated tax amnesties, *Public Budgeting and Finance*, 27, 19-38.
- Malherbe, J. (2011). *Tax amnesties*, Kluwer Law International.
- Martin, A. (2013). *Türkiye’de 2000 yılından sonra uygulanan vergi aflarının vergi tahsilatı ve vergi uyumu üzerindeki etkileri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Martinez, L. P. (1991). Federal tax amnesty: Crime and punishment revisited, *Virginia Tax Review*, 10, 535-584.

- Mikesel, J. L. (1984). Tax amnesties as a tool for revenue administration, *State Government*, 57(4), 114.
- Morozov, A. (1996). Tax administration in Russia, *East European Constitutional Review*, 39-478.
- Müftüoğlu Hoş, Z. (2015). *Vergi cezalarının affı*, Ankara Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1976). *Kamu maliyesi teorisi*, İstanbul İTİA Yayınları.
- Narinoğlu, R. (1991). “1923 yılından sonra çıkarılan vergi af yasaları kapsamı ve değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 5, 26-40.
- Ozansoy, A., Alantar D. ve Gönül, H. H. (2003). Vergi barışı mı? Vergi karmaşası mı?”, *Yaklaşım Dergisi*, 122,89-85.
- Öncel, M. ve Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1985). *Vergi hukuku*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Önder, İ. (2011). İktisat üzerine düşünceler. Yordam Kitabevi.
- Öz, S. ve Özkök Çubukçu, D. (2012). Af ya da adalet: Yeni mali af yasası, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 66(2), 249.
- Özbek, F. R. (2014). Vergi afları ve yansımaları, *Vergi Sorunları Dergisi*, 310, 99-108.
- Özden, T. M. (1992). *Mali af*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özek, Ç. (1958). Umumi af, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 24 (1-4), 118-175.
- Özer, İ. (1976). *Türk kamu maliyesi ve sorunları*, TODAİE Yayını.
- Özgüven, A. V. (2005). Adil yargılama ilkesi ve vergi ihtilaflarındaki uygulaması I, *Vergi Sorunları Dergisi*, 197, 198.
- Özpehriz, N. (2005). Vergi uyumu ve ülkemizde vergi uyumunun artırılmasına yönelik öneriler, *Vergi Dünyası Dergisi*, 283, 90.
- Palamut, M. E. (1992). Vergisel af ve 3787 sayılı yasa, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 415, 7-11.
- Qawi, R. B. (2010). Behavioral finance: Is investor psyche driving market performance, *IUP Journal of Behavioral Finance*, 7(4), 7-19.
- Sarisoy, İ., *Torbaya giren aflar*, <https://yenidunyadergisi.com/blog/torbaya-giren-aflar-idris-sarisoy-adresinden-30.03.2024-tarihinde-alinmistir>.
- Savaşan, F. (2006), Vergi aflarına mükellef tepkisi: Türkiye’de vergi aflarından kimler faydalanyor ?, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 149-171.

- Savaşan, F. (2006). Vergi afları: Teori ve Türkiye uygulamaları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1), 45.
- Sayar, F. (1987). 1960 yılından sonra çıkarılan vergi af yasaları ve sonuçları, *Vergi Dünyası Dergisi*, 73, 65-78.
- Schinckus, C. (2011). Archeology of behavioral finance, *The IUP Journal of Behavioral Finance*, 8(2), 7 – 22.
- Somervuori, O. (2014). Profiling behavioral pricing research in marketing, *Journal of Product & Brand Management*, 23(6), 462-474.
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı, <https://www.sbb.gov.tr/yillar-bazinda-genel-devlet-istatistikleri/> adresinden 28.03.2024 tarihinde alınmıştır.
- Şen, M. (2003). Beklenti teorisi ve ticari bankalarda uygulanması, *İktisat İşletme ve Finans*, 18(209), 82-92.
- Şenyüz, D. (2011), *Vergi ceza hukuku*, Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2016). *Vergi hukuku: Genel hükümler*, Ekin Basım Yayın.
- Ştefura, G. (2012), A new perspective on individual tax compliance: The role of the income source, audit probability and the chance of being detected, *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 12, 2(16), 192.
- Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun (2431). *Resmi Gazete* 17287 (22.03.1981). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17287.pdf>
- Taşkın, Y. (2006). *Vergi aflarının etkinliği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi aflarının hukuki niteliği ve gerekçeleri, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 122.
- Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu (4553). *Resmi Gazete* 5693 (28.04.1944). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5693.pdf>
- Torgler, B. (2003). *Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance*, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Basel Üniversitesi.
- Torgler, B. ve Schaltegger, C. A. (2005). İsviçre’de ve dünyada vergi afları, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 9, 1-13.
- Tosuner, M. (1989). *1980 sonrası Türk Vergi Sisteminin yapısı ve gelişimi*, Bayraklı Matbaacılık.
- Turan, M. E. ve Güler, H. (2020). Türkiye ve bazı OECD ülkelerindeki vergi aflarının kanuni dayanaklarının karşılaştırılması, *Vergi Raporu Dergisi*, 252, 11-32.

- Turhan, S. (1982). *Vergi teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Turhan, S. (1998). *Vergi teorisi ve politikası*, Filiz Kitabevi.
- Türk Dil Kurumu Çevrimiçi Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/> adresinden 26.01.2024 tarihinde alınmıştır.
- Uluatam, Ö. (1999). *Kamu maliyesi*, İmaj Yayıncılık.
- Umuru Belediye Mütellik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun (486). *Resmi Gazete* 70 (17/05/1924). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/70.pdf>
- Uygur, E. (2001). *Krizden krize Türkiye:2000 Kasım ve 2001 Şubat krizleri*, Türkiye Ekonomi Kurumu.
- Ülgen, S. (2011). Vergi inceleme aşamasında olan mükelleflerin vergi barış kanunu karşısındaki durumu, *Vergi Dünyası Dergisi*, 56.
- Vergi Barışı Kanunu (4811). *Resmi Gazete* 25033 (27.02.2003). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/25033.pdf>
- Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (4369). *Resmi Gazete* 23417 (29.07. 1998). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417.pdf>
- Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (4751). *Resmi Gazete* 24721 (09.04.2002). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/24721.pdf>
- Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (7143). *Resmi Gazete* 30425 (18.05.2018). Erişim 15.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/30425.pdf>
- Yalçın, H. ve Başer, A. (1996). Türkiye'deki mali aflar ve vergi sistemi üzerine etkileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, 173.
- Yaraşır, S. (2013). Vergi afları ve Türkiye'deki vergi aflarının değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 379.
- Yelman, E. (2015). Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının nedenleri ve 6736 sayılı kanunun mali yönden incelenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi* 7(15),67–83.

- Yıldız Ş. G. ve Dedebek, E. (2013). 6486 sayılı, sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası kanunu ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanun, IAAOJ, *Social Science*, 1(1), 3-23.
- Yıldız, M. A. (2001). 414 nolu tahsilat genel tebliği çerçevesinde borçlu mükelleflere tanınan ödeme kolaylığına ilişkin esaslar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 150, 77.
- Yılmaz, H. (1996). *Türkiye’de vergi yapısı ve 1980’den sonra sektörel vergi yüklerinin gelişimi*,(Uzmanlık Tezi – DPT), Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü.
- Yumuşak, İ. (1997). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 188.
- Yumuşak, İ. (2004). Vergi uyumunun yükseltilmesinde vergi incelemelerinin rolü, *Vergi Dünyası Dergisi*, 272.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Sefa ÇOBAN

ÖĞRENİM DURUMU

Öğrenim Derecesi	Öğrenim Yeri	Öğrenim Yılı
Yüksek Lisans	Sakarya Üniversitesi / İşletme Enstitüsü / Muhasebe ve Finans	Devam Ediyor
Lisans	Sakarya Üniversitesi / Siyasal Bilgiler Fakültesi / Maliye	2020
Lise	Fatih Anadolu Meslek Lisesi	2016

İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Görev
2022-Devam	Kocaeli İhtisas Vergi Dairesi	Gelir Uzman Yrd.
2021-2022	SMMM Ertuğrul Kocacık	Muhasebe Personeli

YABANCI DİL

İngilizce

ESERLER

Çoban, S. (2024). Analizing the relationship between tax amnesties and tax revenues, S. K. Horwath (edt.), *11 International may 19 innovative scientific approaches congress* (ss.120-129), <https://www.19mayis.org/>