T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT TEORİSİ PROGRAMI

VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE MÜKELLEFLER ÜZERİNE ETKİLERİNİN İNCELENMESİ (1980 SONRASI TÜRKİYE ÖRNEĞİ)

İbrahim TOPRAK

Danışman
Doç. Dr. Melih ÖZÇALIK

MANİSA–2019

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT TEORİSİ PROGRAMI

VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE MÜKELLEFLER ÜZERİNE ETKİLERİNİN İNCELENMESİ (1980 SONRASI TÜRKİYE ÖRNEĞİ)

İbrahim TOPRAK

Danışman
Doç. Dr. Melih ÖZÇALIK

MANİSA–2019

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 25.07.2019 tarih ve 26/Ek3 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz İktisat Anabilim Dalı İktisat Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi İbrahim TOPRAK'ın **"VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE MÜKELLEFLER ÜZERİNE ETKİLERİNİN İNCELENMESİ (1980 SONRASI TÜRKİYE ÖRNEĞİ)"** konulu tezi incelenmiş ve aday 23.08.2019 tarihinde saat 10:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ..62.. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	☑	OY BİRLİĞİ	☑
DÜZELTME yapılmasına	* ☐	OY ÇOKLUĞU	☐
RED edilmesine	** ☐	ile karar verilmiştir.	

BAŞKAN
Doç. Dr. Melih ÖZGALIK

ÜYE
Doç. Dr. Onur ERDOĞAN

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi Filiz ELATAR SÖYMEZ

	Evet	**Hayır**
Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.	☐	☐
Tez, mutlaka basılmalıdır.	☐	☐
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.	☐	☐
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	☐	☐
Tez, basımı gereksizdir.	☑	☐

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişiği kesilir.
** Bu halde adayın Enstitü ile ilişiği kesilir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE MÜKELLEFLER ÜZERİNE ETKİLERİNİN İNCELENMESİ (1980 SONRASI TÜRKİYE ÖRNEĞİ)" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

23/08/2019

İbrahim TOPRAK

İmza

ÖZET

VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE MÜKELLEFLER ÜZERİNE ETKİLERİNİN İNCELENMESİ (1980 SONRASI TÜRKİYE ÖRNEĞİ)

Bu çalışma, Türkiye'de 1980 sonrası çıkarılan vergi afları, amaçları ve uygulama sonuçları hakkında bilgi vermek ve afların mükellefler üzerine etkilerini incelemek amacıyla yapıldı.

Tezin yazımında, literatür tarama yöntemi ile Google Akademik, YÖK Tez, Science Direct, Scopus gibi veri tabanlarına Türkçe olarak "Vergi affı" ve "Mükellef" anahtar kelimeleri, İngilizce olarak "Tax Amnesty" and "Taxpayer" kelimeleri girilerek yararlanılacak kaynaklara ulaşıldı. Derlemenin amacına uygun ve tam metin hallerine ulaşılabilen makalelerden yararlanıldı. Ayrıca Kütüphane katologları taranarak bu alanda yazılmış kitaplar incelendi.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde, çeşitli kaynaklarda yer alan af kavramı tanımları, vergi affının çıkarılma nedenleri siyasi, ekonomik/ mali, idari ve teknik nedenler başlıkları altında ele alındı. Ayrıca vergi affını savunanların görüşleri ile vergi affına karşı çıkanların görüşleri incelendi. İkinci bölümde, Cumhuriyet tarihi boyunca ülkemizde çıkarılan vergi afları incelendi, gerekçe ve uygulama esaslarına yer verildi. Üçüncü bölümde ise, vergi aflarının mükellefler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mükellef, Vergi, Vergi Affı,

ABSTRACT

EXAMINING TAX AMNESTY APPLICATIONS AND THEIR EFFECTS ON TAXPAYERS (AN EXAMPLE OF TURKEY AFTER 1980)

This study was conducted for the purpose of giving information about tax amnesties that were granted in Turkey after 1980, as well as their purposes and outcomes and also examining the effects of the amnesties on taxpayers.

The thesis was written by searching Turkish keywords like "Vergi affı" and "Mükellef" and English keywords like "Tax Amnesty" and "Taxpayer" on databases such as Google Akademik, YÖK Tez, Science Direct, Scopus and by attaining the resources to be used via literature review method. Full-text articles fitting the purpose of the compilation were utilized. In addition, Library catalogues were reviewed and the books written in this area were examined.

In this context, the first section of the study handled the definitions of the concept of amnesty which is included in various resources, reasons of granting tax amnesty and political, economic/financial and technical reasons under relevant topics. Besides, the views of people defending tax amnesty and the views of those opposing tax amnesty were examined. The second section examined the tax amnesties granted throughout the history of the Republic and included the principles of justification and application. Finally, the third section examined positive and negative effects of tax amnesties on taxpayers.

Keywords: Taxpayer, Tax, Tax Amnesty

TEŞEKKÜR

Yüksek Lisans eğitim sürecimde ve tezimin her aşamasında desteğini esirgemeyen, bilgi, beceri ve tecrübeleri ile yol gösteren, destek olan çok değerli danışmanım ***Sn. Doç. Dr. Melih ÖZÇALIK'a,***

Değerli katkıları için tez değerlendirme jüri üyelerim ***Sn. Doç. Dr. Onur EROĞLU'na*** ve ***Sn. Dr. Öğr. Üyesi Filiz ERATAŞ SÖNMEZ'e,***

Öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan ***aileme*** yürekten teşekkür ederim.

İbrahim TOPRAK
Manisa, 2019

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI II
YEMİN METNİ III
ÖZET IV
ABSTRACT V
TEŞEKKÜR VI
İÇİNDEKİLER VII
TABLO LİSTESİ X
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ XI
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ VE VERGİ AFFININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ
1.1. Verginin Tanımı 3
1.2. Verginin Konusu ve Özellikleri 3
1.3. Af Kavramı 4
1.3.1.Genel Anlamda Affın Tanımı 4
1.3.2.Vergi Affının Tanımı 4
1.3.3.Vergi Affının Kapsamı ve Özellikleri 5
1.3.4. Affın Hukuki Sistem İçerisindeki Yeri 7
1.3.4.1. Anayasa Hukukunda Affın Yeri 7
1.3.4.2. Ceza hukukunda Affın Yeri 7
1.3.4.3. Vergi hukukunda Affın Yeri 8
1.4. Vergi Affının Çıkarılma Nedenleri 8
1.4.1. Siyasi Nedenler 9
1.4.2. Ekonomik Nedenler 11
1.4.3. Mali Nedenler 11
1.4.4. İdari ve Teknik Nedenler 12
1.4.5. Sosyal Nedenler 13
1.4.6. Psikolojik Nedenler 13
1.5. Vergi Affına Dair Görüşler 14
1.5.1. Vergi Affına İlişkin Olumlu Görüşler 14
1.5.1.1. Hızlı gelir kaynağı olmasına bağlı gereklilik 15

1.5.1.2. Vergi mevzuatının karışık olmasına bağlı gereklilik 15
1.5.1.3. Olağan üstü koşullarda getiriliyor olmasına bağlı gereklilik 16
1.5.1.4. Vergi denetiminin yetersizliğine bağlı gereklilik 17
1.5.1.5. Vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yükleri azaltmasına bağlı gereklilik 17
1.5.1.6. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlaması ve daha fazla mükellefin kayıt altına alınması/ kayıt dışılığı önlemesine bağlı gereklilik 17
1.5.2. Vergi Affına İlişkin Olumsuz Görüşler 19
1.5.2.1. Vergi Affının Adalet ve Eşitlik ilkesine Ters Olduğunu İleri Sürenlerin Görüşü 20
1.5.2.2. Vergi idaresi/yargısının iş yükünü hafifletmeyeceği görüşü 21
1.5.2.3. Vergi bilincinin azalacağını ileri sürenlerin görüşü: 22
1.5.2.4. Vergi kanunlara uyumu azaltır görüşü: 22
1.5.2.5. Vergi suçları tasarlanarak işlendiği için aftan yararlanmayı hak etmediği görüşü: 23
1.5.2.6. Suç ve ceza politikası açısından olumsuz olduğu görüşü: 23
1.6. Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Faktörler 24
1.6.1. Sadece Bir Kereye Mahsus Olması 25
1.6.2. Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Birlikte Yürütülmesi 25
1.6.3. Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Olması 26
1.6.4. Af Sürecinin Yeterli Uzunlukta Olması 27
1.6.5. Affın Yeterli Düzeyde Tanıtılması 27
1.6.6. Aftan Yararlananların Saklı tutulması 27
1.7. Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri 28

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

2.1. Vergi Afları ile Vergilendirme İlkeleri arasındaki ilişki 30
2.2. Vergi Affı Kanunları 33
2.2.1. 1980 sonrası Ülkemizde Çıkarılan Vergi Afları, Gerekçe ve Uygulama Esasları 34

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNE ETKİLERİ

3.1. Mükellef Hakları 47

3.1.1. Genel Haklar 48

3.1.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı 48

3.1.1.2. Bilgi Alma Hakkı 48

3.1.1.3. Başvuru Hakkı 50

3.1.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı 50

3.1.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı 50

3.1.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı 50

3.1.1.7. Temsilci Kullanma Hakkı 51

3.1.2. Özel Haklar 51

3.1.2.1. Verginin Tahsili Sırasında Haklar 51

3.1.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar 52

3.1.2.3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar 52

3.2.Vergi Aflarının Mükellefler Üzerine Etkileri 52

3.2.1. Vergi Affının Mükellefler üzerinde olumlu etkileri 53

3.2.2. Vergi Affının Mükellefler üzerinde olumsuz etkileri 55

SONUÇ 63

KAYNAKÇA 67

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Vergi Afları ile Vergilendirme İlkeleri arasındaki ilişki 31

Tablo 2. Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Afları 36

Tablo 3. Mükellef Hakları 48

Tablo 4. Ülkelere Göre Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar 50

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM	Anayasa Mahkemesi Kararları
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GYSH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	Türk Ceza Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	Türk Dil Kurumu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin, en önemli gelir kaynaklarının başında vergiler gelmektedir. Vergilerle kamusal ihtiyaçlar karşılanmaktadır. Bu yüzden dünyada olduğu gibi ülkemizde de devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergi, kamu harcamalarının karşılanması için vergilendirme yetkisine sahip devlet tarafından toplanan para miktarıdır. Tarih boyunca toplumsal ihtiyaçlar; bireylerin kazançlarının bir bölümünü devlete vermeleri ya da devlet tarafından el koyulmasıyla finanse edilmiştir. Eskiden, iktisadi kıymetler dini ve ahlaki duygular ile isteğe bağlı olarak devlete verilirken, sonraları kurallara bağlanmış ve zorunlu hale getirilmiştir. Anayasada 73 'ncü Maddede "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm kapsamında devlet, kanunlarda belirtilen kurallar dâhilinde, kişi ve kurumlardan zorunlu ve karşılıksız olarak vergi almaktadır. Devletin vatandaşlarına daha iyi hizmet verebilmesi ve kamu harcamalarını finanse edebilmesi için vergiler en önemli finansman kaynağını oluşturmaktadır. Devletin, önemli gelir kaynaklarından olan vergilerle kamusal ihtiyaçlar karşılandığından, vergi sürecinin zamanında ve doğru olarak yapılması önem taşmaktadır. Günümüzde vergi gelirlerinin kamu gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturduğu düşünüldüğünde, vergi gelirlerinin toplanması önemli bir konu haline gelmiştir. Ancak mükellefler gelirinin düşeceği endişesiyle yasal ya da yasa dışı yollar ile bazen devlete ödeyecekleri vergiyi aksatırlar ve kayıt dışı ekonomiye neden olurlar.

Kayıt dışı ekonomiye bağlı artan vergi kayıpları da devletin gelirini azaltmakta, devleti yönetenlerin, mükelleflerin vergi uyumunu sağlamak, kayıt dışı ekonomiyi önlemek amacıyla çeşitli yollara başvurmasına neden olmaktadır. Devletin başvurduğu yollardan biri de "vergi afları"dır. Vergi affı, cari borçtan daha az bir miktar için ödenmemiş bir vergi borcunun ödenmesi için tek seferlik bir teklifi açıklamak için kullanılan bir terimdir. Diğer bir deyişle, bu yaklaşım, vergi mükelleflerinin, ek ücret ve diğer cezalar ödemeden, uygun koşullarda ödenmemiş vergi borçlarını ödemelerini sağlamak anlamına gelmektedir. Genel olarak vergi affı, "vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması" anlamına gelmektedir. Hukuki açıdan

vergi affı, “devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması” anlamına gelmektedir.

Devletin çıkarmış olduğu vergi aflarının ekonomik, mali, siyasi, sosyal, idari, teknik ve psikolojik birçok nedeni bulunmaktadır. Mali ve ekonomik kriz olduğu dönemlerde çıkarılan vergi aflarıyla hem mükellefler rahatlatılmakta hem de devlet hazinesine gelir sağlanmaktadır.

Vergi toplama faaliyetlerinde yaşanan aksaklıklar nedeniyle ortaya çıkarılan vergi afları, yüz yıllardan beri uygulanmakla birlikte zamanla siyasi ve ekonomik kaygılar nedeniyle hükümetler tarafından vergi aflarına çok sık başvurulmaktadır. Ülkemizde Cumhuriyetin ilanından 2019 yılına kadar ekonomik, siyasi, sosyal, idari ve teknik nedenlerle 18 tanesi 1980 yılı sonrasında toplam 35 tane vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Devlet yönetimi tarafından çıkarılan aflar, mükelleflere tanınan bir hak olup, mükellefin talebi halinde uygulanabilmektedir.

Sık tekrarlayan vergi aflarının mükelleflerin tutumlarını ve davranışlarını olumsuz etkilediği ve vergi affı beklentisiyle birlikte vergi kaçırma davranışını hoş görme eğiliminde oldukları belirtilmektedir. Türkiye’de vergi affı uygulamalarının vergi mükellefleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı bu çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi için ilk bölümünde öncelikle vergi ve vergi affı ile ilgili kavramlar, verginin unsurları, konusu ve vergi nitelikleri hakkında bilgiler, vergi aflarının çıkarılma nedenleri, vergi affına ilişkin görüşler, vergi affının başarısını etkileyen faktörler, vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkilerine değinilmektedir. İkinci bölümde, vergi affı teorik çerçevesi ele alınmıştır ve Türkiye’de 1980 yılından sonra çıkarılan vergi afları ele alınmıştır. Bölümün devamında affın kapsamı, özellikleri, çıkarılma sebepleri hakkında bilgiler yer almaktır. Üçüncü bölümde, mükellef haklarına değinilmiş ve vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkileri incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ VE VERGİ AFFININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde, vergi ve vergi affi ile ilgili kavramlar, verginin unsurları, konusu ve vergi nitelikleri hakkında bilgiler, vergi aflarının çıkarılma nedenleri, vergi affına ilişkin görüşler, vergi affının başarısını etkileyen faktörler, vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkilerine değinilmektedir.

1.1. Verginin Tanımı

Vergi, "Devletin veya devletten aldığı yetkiyle kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek ve tüzel kişilerden aldıkları parasal tutarlardır" olarak tanımlanır (Kargi ve Yüksel, 2010: 30, 31).

1.2. Verginin konusu ve Özellikleri

Ülke sınırları içerisinde yaşayan vatandaşlarına hizmet etmekle mükellef olan devletler, sunmuş oldukları bu hizmetlerin giderlerini büyük ölçüde tahsil ettikleri vergilerle karşılamak durumundadırlar (Kumluca, 2003: 91). Verginin konusunu, üzerine vergi konulan ve böylece direkt/dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurlar oluşturmaktadır. Gelir, mal, hizmet, üretim vb. unsurlar verginin konusu olabilmektedir. Ayrıca, verginin konusu ülkeden ülkeye ya da zaman içinde değişiklik gösterebilmektedir. Bu açıdan vergi konusu belirlenirken ülkenin ekonomik ve sosyal durumu göz önünde bulundurulmaktadır (Kırbaş, 2004).

Vergi, hizmet karşılığı olmadan ve geri verilmemek şartıyla kamu giderlerini karşılamak amacıyla kişilerden zorunlu olarak tahsil edilen paradır. Bu tanıma göre verginin özellikleri aşağıda yer almaktadır (Demir, 2008: 5; Şahin ve Uzun, 2014:3,4)

- Verginin bir karşılığı yoktur.
- Vergi cebridir ve hukuki güce dayanır.
- Vergi önceden belirlenmiş kanunlara göre alınır.
- Vergi nakdi bir yükümlülüktür.
- Verginin amacı, kamunun faydası için yapılan giderleri karşılamaktır.

1.3. Af Kavramı

1.3.1. Genel Anlamda Affın Tanımı

Türk Dil Kurumuna göre Af "Bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama" olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2019). Af, "Genel olarak kaynağını anayasalarda bulan, teknik yönleri bakımından ise ceza kanunlarında düzenlenmiş olan af; bazen kamu davasını düşüren veya kesinleşmiş bir ceza mahkumiyetini bütün kanuni sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran, bazen de kesinleşmiş bir cezanın sadece kısmen veya tamamen infazını önleyen veya başka bir cezaya dönüştüren yasama ya da yürütme organlarının yaptığı bir kamu hukuku tasarrufudur" şeklinde tanımlanabilir (Can, 2016:1293).

1.3.2. Vergi Affının Tanımı

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı davranan tüzel veya gerçek kişilere devletin uyguladığı idari ve hukuki yaptırımlarda indirim uygulanması ya da bundan tamamıyla vazgeçilmesidir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 251; Demir ve Eker, 2017: 238; Şanver, 2018: 38). Vergi aflarının, mükellefin ödemesi gereken faiz ve cezalardan vazgeçilmesi/ affedilmesi için devletin yaptığı özel uygulamalar olduğu söylenebilir (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017:117).

Vergi affı genel bir tanımla; "devletin çıkarttığı kanun ile vergi ve/veya cezalarından doğan alacaklardan tek taraflı olarak kısmen/tamamen vazgeçmesi" olarak tanımlanmaktadır (Yelman, 2017: 69; Yılmaz, 2017: 266). Vergi affı uygulaması ile ceza/faiz sorumluluklarını yerine getirmeyen mükellef ile hükümet bir kontrat içine girmektedir (Yılmaz, 2017: 266).

Hukuki anlamda vergi affı ise devletin vergi alacağından vazgeçmesi ve kamu alacağını ortadan kaldırmasıdır. Bu alacağından vazgeçen devlet vergi gelirlerinden taviz vermektedir (Demir ve Eker, 2017: 238; Öz ve Buyrukoğlu 2011: 2). Kavram itibariyle "af kavramı" ceza ve vergi hukukunda birbirlerine benzemelerine rağmen, aralarında ciddi farklılıklar vardır. Aralarındaki benzerlik, devlet tarafından cezalandırma yetkisinin tamamen ya da kısmen kullanılmaktan vazgeçilmesidir (Şanver, 2018: 38). Devlet kendi koyduğu kurallara uymayarak, yine kendi çıkardığı kanunlarla suç işleyenlere karşı verdiği cezayı affetmektedir. Ceza hukukunda af uygulamasıyla "toplumsal barış" amaçlanırken, vergi hukukunda "mükellef ile barış", yani "vergilerin tahsilatını kolaylaştırmak ve vergi gelirlerinde artış sağlamak" amaçlanmaktadır (Şanver, 2018: 39). Vergisel yükümlülüğü olan

fakat herhangi bir sebeple bunu yerine getirmeyen ve vergi dairesine bu durumu bildirmeyen mükellefler af kapsamına dâhil olmaktadır (Demir ve Eker, 2017: 238).

Vergi aflarının temel özellikleri arasında; ancak kanun ile çıkarılırlar, devlet alacağından kısmen/tamamen tek taraflı olarak vazgeçer, vergi aflarında gönüllülük esas alınır, kısa süre yürürlükte kalır, geçmiş döneme/olaylara ilişkin alacaklara yönelik düzenlemeler yapılabilir, devletin af kanunlarıyla cezalandırma yetkisinden kısmen/tamamen vazgeçmesi yer almaktadır (Aygün, 2012: 89; Sarıcaoğlu, 2018: 227; Yelman, 2017: 69; Yılmaz, 2017: 267).

Devlet tarafından amacı gelir sağlamak olan vergi affı uygulamaları, siyasi ve ekonomik kaygılarla hükümetler tarafından çok sık başvurulan bir kurum olmuştur (Çetin, 2007:171). Ülkemizde mali af kapsamında ilk vergi affı 1924 yılında yürürlüğe girmiş olup, 2017 yılına kadar toplamda 34 tane vergi affı kanunu çıkarılmıştır (Demir ve Eker, 2017: 238).

Günümüzde, ABD'nin çeşitli eyaletlerinde ve dünyadaki birçok ülkede ve Çin, Kore, İspanya ve Türkiye gibi çeşitli bölgelerde vergi aflarıyla karşılaşmak mümkündür. Bu durum, mevcut düzenlemelerin vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline geldiğini göstermek açısından önemlidir (Nar, 2015: 588).

1.3.3. Vergi Affının Kapsamı ve Özellikleri

Vergi afları, vergi kanunlarına karşı gelinmesiyle oluşan suç ve bu suça ilişkin yaptırımların tamamen ve ya kısmen ortadan kaldırılmasıdır. Anayasada 73'üncü maddede "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" maddesi yer alır. Yine "Türkiye Büyük Millet Meclisi"nin (TBMM) 87'nci maddesinde görev ve yetkiler düzenlenmekte ve bu madde de "meclisin kanun koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine sahip olduğu, genel ve özel af ilanını karar vermeye yetkili olduğu" belirtilmektedir. Yani af çıkartma yetkisi TBMM tarafından olmaktadır. Yasama organı tarafından bu yetki ile af kanunları çıkartılmakta ve bazı vergi borçları tamamen ya da kısmen affedebilmektedir. Çıkarılan "af kanunları" kapsamı, süresi ve özellikleri bakımından farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin; çıkarılan bazı vergi aflarında vergi asılları da kapsam içine alınırken, bazılarında vergi asılları af kapsamının dışında bırakılmış, yalnızca vergi aslına bağlı fer'i cezaların kaldırılmasına yönelik olarak af çıkarılmıştır. Vergi aflarının kapsamına ilişkin genel görüş vergi asıllarının af

kapsamı içine alınmaması yönündedir. Vergi aflarının genel özellikleri aşağıda açıklanmıştır (Çil, 2012: 6; Demirci ve Giray, 2015: 15)

- Vergi afları kanunlarla düzenlenir.
- Kapsam itibariyle bazı vergi afları kısa süreli ve bir defaya özgü olarak çıkarılmakta iken, bazıları uzun süreli ve bir kereden fazla uygulanmak için çıkarılmaktadır."
- Yine çıkarılan bazı aflar bütün vergileri kapsarken bazıları sadece belirli vergileri kapsayabilir.
- Vergi aflarına katılım gönüllük esasına dayanır. Ancak af kapsamından yararlanmayanlar, af sonrasında yapılan vergi incelemesi sonucunda ciddi yaptırımlarla karşılaşabilmektedir.
- Afların diğer bir özelliği ise, çıkarılan af kanunu ile devletin vergi cezasının yaptırımı uygulamasından vazgeçmesidir. Vergi affı çıkarıldığında, kişiler geçmiş dönemlerdeki vergi kayıplarına rağmen, herhangi bir ceza uygulamasına maruz kalmadan geçmiş dönem vergilerini ödeyebilmektedirler.
- Afların diğer bir özelliği ise geçmişe yürümesi ve geçmiş olaylar üzerinde etkili olmasıdır.

Ülkemizde, 1960 yılından bu yana çıkarılan vergi affı kanunları daha çok vergi cezalarının affını kapsamıştır, af kapsamında verginin aslına genellikle dokunulmamıştır. Aşağıda vergi aflarının çıkartılma şekilleri yer almaktadır (Arıkan ve Yurtseven, 2004: 69; Demirci ve Giray, 2015: 23).

- Af kanunlarında bazı maddelerde düzenleme yapma,
- Yalnızca vergi cezalarının affını içeren düzenlemeler,
- Yalnızca belli başlı vergi/cezaların affını içeren düzenlemeler,
- Özel vergi kanunlarının çıkarılması ile düzenlenen aflar,
- Yalnızca bir defaya özgü ve kısa süreli yada tekrarlamalı ve uzun süreli olan af düzenlemeleri,
- Stok affı ya da matrah artırımları gibi belli başlı konularda yapılan af benzeri düzenlemeler,
- Ödenmemiş vergi asılları ve cezalarıyla birlikte, bu cezalara öngörülen "hürriyeti bağlayıcı cezaların" da affına yönelik düzenlemeler (23.02.1963

tarih ve 218 sayılı kanun, 03.08.1966 tarih ve 780 sayılı kanun bu düzenlemelerden ikisidir),

- Ödeme kolaylığı sağlamak amacıyla borçların taksitlendirilerek ödenmesini sağlayan düzenlemeler.

1.3.4. Affın Hukuki Sistem İçerisindeki Yeri

Af kurumu, siyasi temelleri ve meşruluğu başta olmak üzere birçok yönden hukukun en tartışmalı kurumları arasında yer almaktadır. Bu tartışma vergi hukukunda daha karmaşık bir hal almaktadır. Vergi hukukunda affın niteliğinin anlaşılabilmesi için öncelikle af kavramının anlaşılması ve Türk hukuk sisteminde af kurumunun değerlendirilmesine ihtiyaç vardır. Vergi hukukunda af kavramının hukuki niteliği ve ceza hukukundaki af kavramından farkı anlaşılabilir (Yılmaz, 2017: 265). Vergi kanunlarında af ile ilgili bir düzenlemenin mevcut olmaması, vergi affı incelenirken anayasa, vergi ve ceza hukukunun genel kurallarının dikkate alınmasını gerektirir (Yılmaz, 2017: 269).

1.3.4.1. Anayasa Hukukunda Affın Yeri

Af ilanına karar vermek, Anayasanın 87'nci maddesinde TBMM'nin görev ve yetkileri arasında yer almaktadır. Buna göre, TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararıyla genel ve özel af ilanına karar verebilir. Anayasanın 104'üncü maddesinde ise Cumhurbaşkanının af yetkisi düzenlenmiştir. Anayasanın 87'nci maddesi anlamında, gerek genel af gerek özel affın mevzubahis olması için ön koşul olarak bir ceza mahkumiyetinin veya tehdidinin varlığı gerekir (Yılmaz, 2017: 269). Vergi affının, hukuki niteliğinin ve dolayısıyla vergi affında uygulanacak ilkelerin belirlenebilmesi için vergi cezalarının niteliğinin belirlenmesi gerekir. Vergi suç ve cezalarının bir bölümü vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde kabahat niteliği taşıyan mali ihlaller ve buna ilişkin yaptırımlar esasına göre düzenlenirken, diğer bölümü ise doğrudan maddi ceza hukuku anlamında suç ve ceza niteliği taşımaktadır (Yılmaz, 2017: 270).

1.3.4.2. Ceza hukukunda Affın Yeri

Af kavramı, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 65'inci maddesinde ele alınmıştır. Af genel ve özel af olarak ikiye ayrılmaktadır. "Genel af", hem cezayı hem de suçu ortadan kaldırırken "Özel af" suçu değil, sadece cezayı ortadan kaldırmaktadır. Genel af, yalnızca mahkûmiyetin bütün cezaî sonuçlarını değil, fiilin

suç olma niteliğini de yok etmektedir. Oysa özel af, fiilin suçluluk niteliğini değil, hükmedilmiş olan cezayı ortadan kaldırır/azaltır veya başka bir cezaya dönüştürür (Şahin ve Uzun, 2014: 20).Kaynağı anayasalarda bulunan, teknik yönleri ceza kanunlarıyla düzenlenen af, bazen kamu davasını düşürmekte veya kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini tüm kanuni sonuçlarıyla ortadan kaldırmakta, bazen de kesinleşmiş bir cezanın kısmen/tamamen infazını önleyen ya da başka bir cezaya dönüştüren bir kamu hukuku tasarrufudur (Çetin, 2007:172). Ceza hukuku açısından affa başvurulmasının nedenlerinden biri de olağanüstü yönetim şekillerinin uygulandığı dönemlerde toplumu yatıştırmaktır (Eker, 2006:8).

1.3.4.3. Vergi hukukunda Affın Yeri

Af, vergi cezalarını kısmen veya tamamen sona erdiren nedenlerden biridir. Vergilere ilişkin af kanunlarına Anayasamızda yer almamakla birlikte "Vergi Usul Kanunu (VUK)"nda da af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102). Ülkemizde, çeşitli zamanlarda çıkarılan kanunlarla vergi cezaları affedilebilmekte, bazı durumlarda ise cezaların yanında düşük tutardaki vergi aslı yada verginin bir kısmı da af kapsamına alınabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102; Savaşan, 2006a: 151).

Nitelik olarak benzer yanları olmasına rağmen vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki af ilke ve amaçları bakımından farklılık göstermektedir. Hem vergi hukukunda hem de ceza hukukunda devlet cezalandırma yetkisini kullanmaktan kısmen ya da tamamen vazgeçmektedir (Taşkın, 2010, 125). Ceza hukukunda af uygulamasıyla siyasi ve sosyal ortamı rahatlatmak amaçlanırken; Vergi affı ile öncelikli olarak gelir ihtiyacını karşılamak amaçlanmaktadır. Vergi aflarına özellikle mali/ekonomik kriz dönemlerinden sonra başvurulurken, ceza hukukundaki aflara ise sosyal/siyasal bunalım dönemlerinden sonra başvurulmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102).

1.4. Vergi Affının Çıkarılma Nedenleri

Bazen mükellefler çeşitli nedenlerle ödemek zorunda oldukları vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak ödeyememektedirler. Bu durumda, hem mükellefleri rahatlatmak, hem de vergi tahsilatı sorununu azaltmak ve vergiye uyumu artırmak amacıyla zaman zaman vergi afları çıkarılmaktadır (Demir ve Eker 2017: 238).

Ülkemizde, kriz dönemleri başta olmak üzere, kamu harcamalarına hızla finansman sağlanması, vergi alacaklarının toplanması, piyasanın canlandırılması, kayıt dışı unsurların kayıt altına alınması vb. mali amaçlarla ya da bazen siyasi saikler/teknik ve idari nedenlerle af kurumuna başvurulmaktadır (Yılmaz, 2017: 264).

Ülkemizde yaşanan ekonomik krizi çözmek ve hazineye kaynak sağlamak amacıyla af uygulamalarına gidilmektedir. Mali ya da ekonomik amaçlarla af uygulamaları sadece ülkemizde değil tüm dünya ülkelerinde rastlanmaktadır (Yaraşır, 2013: 176). Devlet tarafından finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla; vergi denetiminin arttırılması, vergi kayıplarının/kaçaklarının önlenmesi, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması gerekirken; bunlar yetersiz yapılmakta ve hükümetlerce vergi aflarına sık başvurulmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 251; Sarıcaoğlu, 2018: 228).

Vergi aflarının genel amacı, kamuya ilişkin alacakların kısa zamanda tahsilini sağlamak ve borçları kapatarak yeni bir sayfa açılmasını sağlamaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 115). Vergi afları devlet mükellef barışını sağlamak, mükelleflerin vergiye uyumunu arttırmak, işletme sahiplerinin iş yapma, büyüme gibi konularda motivasyonlarını artırmak, devlet ve işletmeler açısından başta maddi olmak üzere beliren sorunları azaltmak, kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek gibi nedenlerle çıkarılmıştır (Demir ve Eker, 2017: 247).

Devletin çıkarmış olduğu vergi aflarının ülkemizde ve birçok ülkede siyasi, sosyal, ekonomik, mali, idari, teknik ve psikolojik birçok nedeni bulunmaktadır. (Demir ve Eker, 2017: 238; Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017: 117; Yaraşır, 2013: 176; Yelman, 2017:70; Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 134, 136;).

1.4.1. Siyasi Nedenler

Affı çıkarma kararı vermek, af kapsamını belirlemek siyasal bir karardır ve siyasal güçler tarafından uygulanmaktadır. İktidarın tekrar seçilebilmek amacıyla "vergi affı" gibi popülist kararlar almaları beklenen bir uygulamadır (Özgüdenli, 2018: 40). Siyasi vergi afları; siyasi ve ekonomik krizlerin üstesinden gelmek, piyasaları canlandırmak, hükümet değişikliklerinde eski yönetim dönemindeki mali işlemleri tasfiye etmek, siyasi istikrarsızlıkların neden olduğu gerginliği azaltmak için kullanılmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde ise devrim, askeri darbe girişimleri gibi siyasi olaylardan sonra mali açıdan eski iktidarı tasfiye etmek (Çetin, 2007:173),

mali yönetimin etkinliğini tekrar sağlamak (Demir ve Eker, 2017: 238-239; Şanver 2018: 39; Taşkın, 2011: 126; Yelman, 2017:70) amacıyla kullanılmaktadır.

Vergi afları, siyasi kriz sonrası kabul edildiğinde yatıştırıcı bir etki oluşturmaktadır. Özellikle dıştan gelen müdahale sonrası siyasi iktidarın değişmesi durumunda, vergi afları önceki iktidarın mali işlerini tasfiye etmenin bir aracı olarak görülmektedir. Af kararı, siyasi bir nitelik taşımaktadır. Ülkedeki vergi mükellefinin, aynı zamanda seçmen kitlesini oluşturması, oy kaygısı taşıyan iktidar partilerini özellikle seçim öncesinde, siyasi propaganda aracı olarak, vergi affı çıkarmaya sevk etmektedir (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 137).

Vergi aflarının sebepleri arasında, vergi ödeme konusunda vergi mükellefinin isteksizliği ve iktidarın politik karar alması yer almaktadır (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017: 118). Vergi affı siyasal bir karardır. Anayasanın 73. maddesinde belirtilen "kanunilik ilkesine" göre "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Yine anayasanın 87. maddesine göre "TBMM'nin kanun koymak, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermede yetkili olduğu" belirtilmektedir (Demir ve Eker, 2017: 238-239; Taşkın, 2011: 126).

Özellikle İspanya, İrlanda, Portekiz ve İtalya gibi ülkelerde büyük bütçe açıkları ya da mali kriz gibi ekonomik nedenlerle vergi afları hükümetler tarafından politika aracı olarak kullanmıştır (Marchese, 2014: 2).Siyasal gücü kazanan iktidar, vergi affını çıkarma ve içeriğini belirleme yetkisine sahiptir. Ülkemizde 1960-1970'li yıllarda çıkan afların bu kapsamda olduğu söylenebilir (Şanver 2018: 39).

Türkiye'de vergi aflarının siyasi nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Dış güçlerin müdahalesi sonrası iktidarın el değiştirmesi durumunda, eski iktidardan kalan, sorunlu olan mali işlemleri tasfiye etmek,
- Siyasi ve ekonomik kriz sonrası toplumda oluşan gerginlikleri yumuşatmak, piyasayı canlandırmak,
- Yeni seçilmiş siyasal iktidarların verdikleri vaatleri yerine getirilmesi için kısa vadede finansman kaynağı sağlamak,
- Siyasal iktidarların, vergi aflarını kullanarak halk arasında toplumsal uzlaşmayı sağlamak (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 3; Şanver 2018: 39-40).

Kamunun sorunlarından biri olan oy beklentisi ile birlikte kişilerin bireysel çıkarları birleştiğinde vergi affı uygulamalarına yasalarda yer verilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 259; Tekin ve Sökmen Gürçam 2017: 118).

1.4.2. Ekonomik Nedenler

Vergi aflarının çıkarılmasında iki önemli ekonomik neden bulunmaktadır. İlki, ekonomik nedenlerle vergi aflarının çıkarılmasında kayıt dışı servet unsurları kayda alınarak ekonomik yapıyı güçlendirmek hedeflenmektedir. Böylece gizlenmiş gelirler, beyan edilmeyen servet, kanunsuzca ülke dışına çıkarılan sermaye ekonomiye kazandırılarak yatırıma dönüştürülmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 258; Besen 2007: 68; Çetin, 2007: 173; Demir ve Eker, 2017: 239; Şanver, 2018: 40; Tekin ve Sökmen Gürçam 2017: 118; Yelman, 2017: 70).

İkinci neden, kayıt dışı/kara para ile mücadele için temiz bir sayfa açmaktır. Kara para, sadece kayıt dışı parayı ifade etmemekte, örgütlü işlenen tüm suçlar; gümrük/silah kaçakçılığı, aşırı kazanç sağlanan uyuşturucu ticareti, terör, adam kaçırma, çocuk/organ/kadın ticareti vb. sonucunda kazanılan her türlü maddi kazanç "kara para" olarak değerlendirilmektedir. Vergi afları, kayıt dışı ekonomiyi yok etmese de olumsuz etkilerini azaltmaktadır. Vergi af kanunlarındaki hükümlerle, bu eylemlerin suç olmaktan çıkarılması ve ceza tehdidini ortadan kaldırarak bu tür yer altı varlıklarının ortaya çıkmasını sağlamak hedeflenmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 258; Şanver, 2018: 40; Tekin ve Sökmen Gürçam 2017: 118; Yelman, 2017: 70-71).

Vergi mükellefinin zor ekonomik şartlar altında olması da vergi affının ekonomik nedenlerinden biridir. İşsizlik, yüksek enflasyon, bazı sektörlerin ekonomik küçülmesi daha küçük ölçekli işletmelerin işleyişini güçleştirmiştir. Mükellefler vergi borcunu ödeyememeleri durumunda, gecikme zammı ve faizleriyle sürdürülemez bir borcun altına girebilmektedir. Yaşadığı zorluklar sonucu vergi borcu artan ve ekonomik faaliyetlerinden çekilmeyi düşünen mükelleflerin faal olmasını sağlamak amacıyla vergi affı uygulamalarına başvurulmaktadır (Şanver, 2018: 41). Bunula birlikte af uygulamaları ile yüksek enflasyon ve istikrarsız politikaların mükelleflerin yükümlülükleri üzerinde yaratmış olduğu yükün bir kısmı bağışlanarak, mükellefin ekonomik hayattan çekilmesi önlenmektedir (Ayrangöl ve Tekdere 2013: 258; Demir ve Eker, 2017: 238-239).

1.4.3. Mali Nedenler

Bazı dönemlerde hükümet tarafından yaşanan bütçe açığını gidermek ve bütçe dengesi sağlamak amacıyla ya harcamaları kısmak ya da vergilerde artış

yapmak zorunda kalabilmektedir. Fakat harcamaları azaltma ya da vergileri arttırma yolu hükümetin tekrar seçilme şansını azalttığından politik açıdan tercih edilmemektedir (Yaraşır, 2013: 180). Devletin finansman ihtiyacını karşılayacak gelir artışı sağlamak, kaybettiği mükellefi geri kazanmak ve daha fazla kaynağa ihtiyacı olduğu durumlarda vergi affına başvurabilmektedir (Şanver, 2018:41; Tekin ve Sökmen Gürçam 2017: 118; Yaraşır, 2013: 180; Yelman, 2017: 71). Tahsili güç olan alacaklar, devlet tarafından çıkarılan af kanunları ile tahsil edilmekte, bütçe açıkları kapatılmakta ve zamanında toplanamayan vergilerin toplaması sağlanmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere 2013: 258-259; Demir ve Eker, 2017: 239). Gelir ihtiyacı olduğu ve politik ve ekonomik konjonktürün vergi oranını arttırma veya bütçe kısıntı yapmanın elverişli olmadığı dönemlerde devlet tarafından mali aflara başvurulmuştur (Demir ve Eker, 2017: 239; Yaraşır 2013: 180).

Af uygulamalarıyla, kaçırılan vergiler ekonomiye kazandırılacak ve vergi ödeyen mükellef sayısı ve vergi gelirleri de arttırılacaktır. Devlet bu yolla vergi kaçakçılarını sistem içine çekmektedir (Şanver, 2018:42; Tekin ve Sökmen Gürçam 2017: 118; Yaraşır, 2013: 180; Yelman, 2017: 71). Hükümetler af uygulamasıyla vergi oranlarını arttırmayarak sadece vergi ödemeyen mükellefi sistem içine alarak vergi gelirlerini artırmaktadır (Yaraşır, 2013: 180).

1.4.4. İdari ve Teknik Nedenler

Vergi aflarının gerekçelerinden biride, idari ya da yargıdaki bir takım sorunlar nedeniyle, beyana dayalı vergi sisteminin başarılı olarak uygulanamamasıdır. Buda, beyan sistemini tamamlayan vergi denetiminde yetersizliğe ve yargıya intikal etmiş sorunlarda adli hataların neden olduğu adaletsizliği gidermeye bağlı ortaya çıkmaktadır (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 137).

Ülkemizde yapılan idari ve teknik vergi aflarına gidilmesinin nedenleri arasında; uygulama alanı geniş olan vergilerin mükellefin soyut beyanına dayanması, vergi tahsilatında gecikmelerin yaşanması, vergi kanunu uygulamasının yeterince açık olmamasına bağlı mükellef ile idare arasında vergi ihtilafının yaşanması ve buna bağlı vergi yargısının iş yükünün artması, vergi oranlarının ve vergi yükünün ağır olması ve denetim yetersizliğine bağlı vergi kaçakçılığının yüksek boyutlarda olması yer almaktadır (Demir ve Eker, 2017: 239; Yaraşır, 2013: 181).

1.4.5. Sosyal Nedenler

Vergi affı uygulamalarında temel olarak iki sosyal neden bulunmaktadır. İlki, vergisini zamanında ödemeyen ve kayıt altına alınmamış olan mükellefler ile idare tarafından denetlenen az sayıda mükellef arasında ortaya çıkan eşitsizliği gidermektir. İkinci neden, beyana dayanan vergi sistemlerinden kaynaklanabilecek yanlışlıkları ve gözden kaçırmaları, yargısal hataları ve tespitler sonucu ortaya çıkan haksızlıkları bertaraf etmektir (Kireçtepe ve Avcı, 2016; Ayrangöl ve Tekdere 2013: 259; Özgüdenli, 2018: 40; Şanver 2018: 42; Tekin ve Sökmen Gürçam 2017: 118).

Bilerek vergi suçu işleyenler ile bilmeyerek vergi suçu işleyenler arasında oluşan olumsuz sonuçların giderilmesi amacıyla vergi / ceza affı uygulaması sosyal açıdan bir vergi affı nedenidir. Bilinçli olarak vergi kaçıran mükellef ile mali imkansızlıklar nedeniyle vergi suçu işleyen mükellef arasındaki dengesizliği gidermek amacıyla af uygulanmasıda vergi aflarının sosyal nedenleri arasındadır (Besen, 2007: 27; Şanver, 2018:42).

Vergi afları uygulanmasının sosyal nedenleri arasında;

- İdare tarafından vergiyle ilgili yükümlülükleri belirlenmiş mükellef ile idare tarafından denetlenen az sayıdaki mükellef arasında eşitsizliğin giderilmesi,
- İdare ve yargıdaki çeşitli problemlere bağlı olarak beyana dayalı vergi sisteminin etkili uygulanmadığı ülkeler de görülen idari/adli hataların sebep olduğu adaletsizlikleri ortadan kaldırmak,
- Mali zorluklar nedeniyle vergi yükümlülüğünü yerine getirememesi sonucu gelir beyanında bulunmayan/eksik beyanda bulunan ve bilinçli olarak geçmişte vergi kaçıran mükellefe temiz sayfa açarak vergiye uyumlu hale getirmek yer almaktadır (Demir ve Eker, 2017: 239; Kireçtepe ve Avcı, 2016: 151; Yelman, 2017: 71).

1.4.6. Psikolojik Nedenler

Psikolojik nedenler; vergi aflarının mükellef tarafından kabullenilmesi ve katılımının arttırılması için en önemli etkenlerden biridir. Çünkü diğer nedenlerin başarıya ulaşabilmesi için psikolojik nedenlerin başarılı uygulanması önemlidir (Yelman, 2017: 71). Vergi aflarının psikolojik nedenleri arasında;

- Vergi yükümlülüğünü yasal süresinde yerine getirmeyen ya da eksik yerine getiren mükellefin vergi sorumluluğunu, af uygulaması ile tam olarak ve zamanında yerine getirmesini sağlamak,

- Vergi yükümlülüğünü tam anlamıyla yerine getirmeyen mükellefin karşılaştığı yaptırım nedeniyle yeni yükümlülük altına girmesinin çalışma motivasyonunu azaltması ve vergi sistemine karşı olan olumsuzlukların artması yer almaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 432; Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 260; Demir ve Eker, 2017: 239; ; Özgüdenli, 2018: 40; Tekin ve Sökmen Gürçam 2017: 118; Yelman, 2017: 72).

1.5. Vergi Affına Dair Görüşler

Vergi afları, vergi sistemi içerisinde her zaman tartışma konusu olmuş ve gündemde kalmıştır. Bazı uzmanlar vergi affını desteklerken bazıları da vergi affına karşı çıkmaktadır. Devlet gelirini artırmak için vergi affının bir araç olarak kullanılması literatürde tartışılan noktalardan biridir. Af yanlısı görüşü savunanlar af yasalarının genel amaçları ile benzer hususları kapsarken, af karşıtı görüşü savunanların af yasalarının adalet, sosyal ve ekonomik açıdan zararlarına odaklanmaktadır (Demir ve Eker, 2017: 239; Yaraşır, 2013: 177). İç savaş, darbe girişimi gibi geniş çaplı olaylarda toplumun huzur ve barışını tekrar sağlamak ve yaşananları insanlara unutturmak amacıyla çıkarılan aflar kabul görürken; toplumsal ve hukuki gerekler dışında siyasi çıkar sağlamak amacıyla çıkarılan aflar da affın gerekliliği konusunda tereddüt yaşanmasına neden olmuştur (Can, 2016: 1292).

Hükümetler tarafından sık vergi affi uygulanmakta, kişi ve firmalara bu fırsat tanınırken faydasının yanında bazı maliyetlere de razı olmaktadır. Vergi affı sonucunda ortayaçıkan maliyetlerin, faydalarından daha çok olduğu belirtilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 261).

1.5.1. Vergi Affına İlişkin Olumlu Görüşler

Türk Vergi Hukuku'nda büyük oranda affın lehine görüşler ileri sürülmektedir (Can, 2016: 1297). Af yanlısı görüşler genel olarak; hızlı gelir kaynağı olması, vergi mevzuatının karışık olması, olağanüstü şartlarda getiriliyor olması, vergi denetiminin yetersizliği, vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yüklerini azaltması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlaması, daha fazla mükellefin kayıt altına alınması/kayıt dışılığı önlemesi konularında yoğunlaşmıştır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 261; Alm, Martinez, Vazgues, 2007: 47; Aygün, 2012: 88; Demir ve Eker, 2017: 239; Kargı, 2011: 105).

1.5.1.1. Hızlı gelir kaynağı olmasına bağlı gereklilik;

Af yanlısı olanlar, kısa dönemde vergi aflarının vergi gelir tahsilatını arttırdığını ve vergi denetim eksikliğinden kaynaklanan adaletsizliği gidermede vergi aflarının fırsat olabileceğini savunmaktadırlar (Aygün, 2012: 88; Çetin, 2007: 174, 175). Af yanlısı olan bireyler, af uygulamasının kişilere ödenmemiş vergisini ödeme imkânı sağladığından avantajlı olduğunu, kısa vade de gelir yarattığını ve afların gelecekte vergi uyumunu sağlayacağını savunmaktadırlar (Demir ve Eker, 2017: 239; Yaraşır, 2013: 177).

1.5.1.2. Vergi mevzuatının karışık olmasına bağlı gereklilik;

Ülkemizde vergi mevzuatının karışık ve hızlı değişkenliğe sahip olması, eğitim seviyesi yüksek olmayan mükelleflerin uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren vergi kanunlarını yorumlamada zorluk yaşamasına/anlayamamasına neden olmaktadır (Doğan ve Besen, 2008a: 59). Vergi affını savunanların gerekçeleri arasında; ekonomide istikrarsızlığın olması ve sorunlara paralel olarak vergi sisteminde değişikliklerin yapılmaması ve uygulanmakta olan vergi sisteminin sosyal ve ekonomik gerekçelere uygun olmaması yer almaktadır. Ayrıca, vergi sisteminin yaratmış olduğu olumsuzlukların mükellefleri vergi kaçakçılığına ve suç işlemeye yönelttiğini bu nedenle afların gerekli olduğunu ileri sürmektedirler (Demir ve Eker, 2017: 239-240; Yaraşır, 2013: 177).

Mükelleflerin kanunlara uyabilmesinde, kanunların sade, anlaşılabilir ve uygulanabilir olması gerekir. Fakat kanunların ve tüm mevzuatın karmaşık olması mükellef ile idare arasında farklı yorumlara neden olabilmektedir. Bu durumda da istemeyerek mevzuat karmaşıklığına bağlı olarak mükellefin vergilerini ödeyememelerine neden olabilmektedir (Şanver, 2018: 44). Vergi afları, hukuki metinlerin karmaşık olması ve bu nedenle anlaşılmamasına bağlı idare ile mükellef arasında ortaya çıkan yorum farklılıkları nedeniyle vergi ödevini yerinde ve zamanında yerine getirmeyen mükellef üzerindeki haksızlığı da gidermiş olur (Demir ve Eker, 2017: 240; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104; Yelman, 2017: 73-74). Vergi mevzuatının karışık olmasına bağlı vergisel görevlerini yerine getiremeyen mükelleflerin vergi yükümlülüğünü yerine getirmelerini sağlamak, tahsilatı sağlanamamış olan vergilerin tahsilatını hızlandırmak amacıyla vergi aflarına başvurulabilir.

1.5.1.3. Olağan üstü koşullarda getiriliyor olmasına bağlı gereklilik;

Değişim süreci içerisindeki toplumlarda, iç karışıklıkların, iktidar değişikliklerinin ve devrimlerin yaşandığı dönemlerde içinde bulunulan bunalımlı süreci atlatabilmede af uygulaması rehabilitasyon görevi üstlenmektedir (Çetin, 2007:174). Olağanüstü dönemlerde, demokratik olmayan kanunların çıkarılmasıyla ortaya çıkan adaletsizliği gidermek ve toplumsal barışın sağlanarak geleceğe daha güvenli bakılabilmesi için vergi aflarının çıkarılması faydalıdır ve ekonomik bunalım sonrası çıkarılan vergi afları ekonominin iyileşmesi ve toparlanmasına katkı sağlayacaktır (Yelman, 2017: 73). Ekonomik/sosyal bunalımların, devrimlerin ve karışıklıkların yaşandığı dönemlerde çıkarılan vergi afları gergin ortamı yatıştırmaktadır (Demir ve Eker, 2017: 240; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104). Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tümünde, bazı dönemler ekonomik, mali ya da siyasi açıdan bunalımlar yaşanmıştır. Yaşanılan bunalım, mükelleflerin ödeme güçlerini azaltırken, devletin de vergi gelirini düşürmüş ve harcamalarını arttırmıştır. Böyle durumlarda devlet vergi aflarına giderek hem gelirini artırmak hem de ekonomik şartları yumuşatmayı hedeflemektedir (Şanver, 2018: 43; Besen, 2007: 76).

Affın gerekliliğini savunan görüşlerden biri de "siyasi olayların toplumlarda oluşturduğu karmaşanın giderilmesi ve toplumun huzurunun sağlanmasıdır". Halk arasında geçmişte yaşanan sorunların unutulması, gruplar arasındaki kin ve nefret duygularının kökleşmesinin önüne geçilmesi ve yeni bir sosyal hayatın başlaması düşünceleri ceza kanunlarının uygulanmamasını gerektirebilir (Can, 2016: 1296).

Örneğin; Türkiye'de 1960 darbesinden sonra çıkarılan 281 sayılı "Vergi Cezaları, Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun", 1980 darbesinden sonra çıkarılan 2431 sayılı "Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına ilişkin Kanun" ve 2801 Sayılı "Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun" yürürlüğe konmuştur (Çetin 2007: 20; Şanver 2018: 39). Çıkarılan af yasalarıyla mali açıdan mükellef lehine uygulamalara yer verilerek, hem darbeye bağlı oluşan gergin ortam yumuşatılmaya çalışılırken hem de halkta askeri yönetimin başa gelmesiyle oluşan tedirginlik hafifletilmeye çalışılmıştır.

1.5.1.4. Vergi denetiminin yetersizliğine bağlı gereklilik;

Vergi denetimlerin yeterince yapılmaması ya da çok sınırlı ve tesadüfi yapılması, özellikle beyana dayalı vergiler için, mükellefler arasında denetim görenlerin ve denetim görmeyenlerin farklı standartlara tabi tutulmasına ve adaletsizliğe neden olacağı belirtilmektedir (Doğan ve Besen, 2008a: 60). Vergi denetimleri yetersiz olduğunda bu durum giderilinceye ve etkili ve denetim olanakları yüksek olan vergi idaresi kuruluncaya kadar ve ülke çapında vergi ahlakı yerleşinceye dek belirli olmayan zamanlarda af kanunları çıkartılması uygun görülmekte, denetim yetersizliğine bağlı ortaya çıkan eşitsizliğin ortadan kalkacağı savunulmaktadır (Şahin ve Uzun, 2014: 35). Af kurumu aralarındaki işbirliğini güçlendirdiğinden mükellef ile vergi yönetimi arasındaki gergin hava ortadan kalkacak ve karşılıklı iyi niyete ve güvene dayanan ilişki kurulacaktır (Demir ve Eker, 2017: 240)

1.5.1.5. Vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yükleri azaltmasına bağlı gereklilik;

Ülkemizde vergi idaresinin/ yargısının iş yükünün hafifletilmesi amacıyla; 2801, 2431, 3239 ve 3787 sayılı kanun gibi birçok af yasası çıkarılmıştır. Bu sayede ihtilaflı dosya sayısı azaltılarak idare/yargının aktif bir şekilde işlemesine çalışılmış, geçmişin etkilerini temizlemede af uygulaması yararlı bir uygulama olarak görülmüştür (Doğan ve Besen, 2008a: 62). Vergi aflarının, "vergi dairelerinin iş yükününün azalacağı ve mükelleflere de kolaylıklar sağlayarak çalışma şevklerini artıracağı belirtilmektedir" (Yaraşır, 2013: 178). Vergi affı ile vergi idaresi/vergi yargısında birikmiş olan iş yükü hafiflemekte ve kurumun daha etkili ve verimli çalışması sağlanmakta ve yönetimsel olarak ortaya çokabilecek maliyetler azaltılarak tasarruf sağlanmaktadır (Saygın, 2013: 167-168; Yelman, 2017: 74).

1.5.1.6. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlaması ve daha fazla mükellefin kayıt altına alınması/ kayıt dışılığı önlemesine bağlı gereklilik;

Bilinçli olarak ya da mali zorluklara bağlı olarak vergi sorumluluklarını yerine getiremediğinde gelirlerini de beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş kişilerin af uygulaması ile temiz bir sayfa açmalarını sağlamak ve gelecekte vergi sistemine uyumlu mükellef olmalarına fırsat vermek gerekir. Kayıt dışı olan faaliyetler ilk defa bu uygulamayla kayıt altına alınabilir (Çetin, 2007:174).

Kayıt dışılığı gerçekleştiren ve pişmanlık duyan mükellefler, affı bir kurtuluş aracı olarak görüp bundan sonraki işlemlerini kayıt altına alarak vergi sistemi ile uyumlu birer mükellef olma fırsatını yakalayacaklardır (Şahin ve Uzun, 2014: 37). Mali af uygulamasıyla gizli kalan vergi kaçakçılarının gönüllü olarak ortaya çıkması amaçlanmakta ve kaçırdıkları vergileri beyan etmeleri durumunda cezalarının affedileceğinin bildirilmesi ile vergi gelirlerinin tahsilatı sağlanmaktadır (Yaraşır, 2013: 190). Vergi afları, hem vergi borcu nedeniyle ekonomik hayattan çekilme düşüncesi olan mükellefin faaliyetinin devamını sağlamakta, hem de çeşitli nedenlere bağlı olarak vergi dışı kalmış mükellefi, mükellefiyet ortamına çekmekte ve böylece vergi yüküne katılım oranını artırmaktadır (Demir ve Eker, 2017: 240; Edizdoğan, 2013: 104).

Aflar devlet gelirlerini artırmanın yanında, bireye ödenmemiş vergisini ödeme imkanı sağlamakta, vergisini düzenli ödemeyen mükellefin katılımının sağlanmasıyla gizlenen geliri de ortaya çıkarmaktadır (Demir ve Eker, 2017: 240; Yaraşır, 2013: 178). Ülkemizde bugüne kadar gerçekleştirilen düzenlemelerde, vergilerle ya da cezalarla ilgili görevlerini zamanında ya da hiç yerine getirmeyen mükellefe kısmi alternatif sunulması yanında vergi indirimi, ceza indirimi, gecikme zammı ve gecikme faizi indirimleri de yapılarak, vergisini ve cezasını zamanında ödemeyen mükellefin ödüllendirilmesi sağlanmıştır (Edizdoğan ve Gümüş 2013: 116).

Vergi aflarının gerekçelerinden biri de, toplumda vergi bilincinin tam yerleşmemiş olması ve mükellefin vergi bakımından yeterli eğitilmemiş olmasıdır. Af yanlısı görüşe göre, vergi afları en azından vergi ahlakı toplumlarda yerleşinceye kadar gerekli olduğudur (Yaraşır, 2013: 178). Vergi affını savunanların argümanları aşağıda yer almaktadır (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 138).

- Siyasi, mali ve ekonomik kriz dönemi sonrası af uygulaması gerekliliği,
- Vergi kabahat ve suçları bakımından "Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz." kuralının değerlendirilmesi gereği,
- Diğer suçlara kıyasla "vergi suçlarının" toplum için daha az tehlike oluşturduğu düşüncesi,
- Vergi denetimi yetersizliğinin yol açtığı olumsuzlukları giderme,
- Vergi aflarının gelir sağlama yönteminin bir parçası olarak görülmesi,

- Vergi yasasına gönüllü uyum sağlamada mükellefin bir araç olarak görülmesi,
- Vergi idaresinin/yargının iş yükünün azaltılması,
- Kayıt dışılık/kaçakçılıkla mücadelede affın gerekliliği.

1.5.2. Vergi Affına İlişkin Olumsuz Görüşler

Af, tarih boyunca dini, siyasi, hukuki ve felsefi boyutlarıyla sürekli tartışmalara neden olmuş ve güncelliğini korumuştur. Yetki sahibi kişiler tarafından af uygulamasının kötüye kullanımı tartışmaların odak noktasını oluşturmuş ve affa yönelik tepkileri arttırmıştır (Can, 2016: 1292). Şanver (2018) tarafından yapılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmada, vergi aflarının vergi gelirlerinde belirgin bir artışı sağlamadığı ve vergi gelirlerindeki artmanın kalıcı olmadığı sonucuna varılmıştır (Şanver, 2018: 35). Öz ve Buyrukoğlu (2011)'nun, vergi afları, özellikleri, uygulanma nedenleri ve afların vergileme ilkeleri üzerine yaptıkları çalışmada, birçok vergi affının beklenen vergi hasılatını sağlayamadığı, af dönemi ile afların uygulanmadığı dönem karşılaştırıldığında tahsil edilen verginin tahakkuk edilen vergi içerisindeki payının çok fazla bir değişime uğramadığı görülmüştür (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 15).

Vergi/sigorta prim aflarının, kayıt dışı gelirleri ve istihdamı büyüttüğü ve beslediği, sık olarak yapılan afların kayıt dışı ekonomiyi büyütmesinin yanında kamu maliyesi üzerinde olumsuz etkilerinin olduğu ve bununla birlikte kayıt altında olan mükelleflerin de haksızlığa uğramalarına sebep olduğu belirtilmektedir. Tüm bu nedenlerle, vergi ve sigorta prim affı çıkartılmaması, bunun yerine kayıt dışı ekonomi ve istihdama neden olan sorunların çözümüne yönelik politikaların geliştirilmesi ve yürürlüğe konması önerilmektedir (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 882-883)

Vergi aflarına ilişkin olumsuz görüşler; adalet ve eşitlik ilkesine ters olması, vergi idaresi/yargısının iş yükünü hafifletmeyeceği, vergi bilincini azaltması, vergi kanunlarına uyumu azaltması, vergi suçları tasarlandığından dolayı af uygulamasından yaralanmayı hak etmediği ve suç ve ceza politikası açısından olumsuz olması başlıklar altında toplanabilir.

1.5.2.1. *Vergi Affının Adalet ve Eşitlik ilkesine Ters Olduğunu İleri Sürenlerin Görüşü*

Vergi affının eşitlik ve adalet ilkesini olumsuz etkilediği belirtilmektedir. 1982 Anayasası 73.maddede "Vergi Ödevi" başlığı altında; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Yine aynı madde kapsamında "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdı*r" denilmektedir. Anayasaya rağmen vergi affı, vergisini düzenli ve zamanında ödeyen mükellef için adil olmayan bir durum yaratmaktadır. Vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma eğilimleriyle kayıt dışı faaliyetlerde artış olabilmektedir (Şaan, 2008: 15; Şanver, 2018: 45). Vergi hukukunda affa karşı çıkılmasındaki en önemli neden, affın eşitlik-adalet ilkesine ters olması ve rekabet eşitliğini olumsuz etkilemesidir (Çetin, 2007: 175).

Aynı koşul ve gelire sahip mükelleflerden birinin diğerine göre daha az vergi ödemesi gibi, farklı koşul ve gelire sahip mükelleflerin de aynı tutarda vergi ödemesi vergi eşitliği ilkesine ters düşmekte ve vergi adaletini zedeleyecektir (Düzgün, 2006: 3).

Vergi hukuku kapsamında affa karşı çıkılmasının en önemli nedenleri arasında; adalet ve eşitlik ilkesine af uygulamalarının ters düşmesi, uzun dönemde vergi gelirini azaltması, baskı, kayırma ve seçimlerde oy kazanmak gibi nedenlerle yapılması yer almaktadır (Çetin, 2007:174, 175; Savaşan, 2006b: 44). Vergi afları, dürüst mükellef üzerinde vergi sisteminin adil olmadığı duygusunu arttırmakta, vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesini azaltmakta ve ileri dönemlerde vergi uyumsuzluğuna ilişkin bireyin cesaretini arttırmaktadır (Çetin, 2007: 175). Vergi affı uygulamalarının dürüst mükellefi cezalandırdığı, vergi adaletini zedelediği, kaçakçılığa neden olan bir uygulama olduğu, ayrıca ileriye yönelik düşünüldüğünde ise dürüst mükellefi etkileyerek tahsilatı azalttığı belirtilmektedir (Demir ve Eker, 2017: 240; Yaraşır, 2013: 178). Şöyle ki; yükümlü olduğu vergiyi vergi affı ile faizsiz kullanan ve daha sonra miktar olarak yine aynı vergiyi ödeyen mükellef ödüllendirilirken, iradesi ile mali sorumluluklarını yerine getiren ve kaynakta tevkifat yoluyla vergisini ödeyen mükellef cezalandırılmaktadır. Dürüst mükellefler bu durumla karşılaştığında, vergisini ve cezalarını zamanında ödemeyen bireyler af uygulamasıyla ödüllendirildikleri fikrini benimsemekte ve bireylerin hareketleri ve tutumları gelecekte aftan yararlanmaya yönelik olabilmektedirler (Yaraşır, 2013:

178). Yani çıkarlan vergi afları, vergisini düzenli beyan eden ve ödeyen mükellefler aleyhine eşitsizliğe neden olmaktadır.

Vergi afları, adalet ve eşitlik ilkelerine de ters düşmekte, piyasanın rekabet eşitliğini negatif yönde etkilemekte ve vergi cezalarının/gecikme zamlarının vergi afları ile kaldırılması rekabet eşitliğini bozmaktadır (Çetin, 2007:175; Demir ve Eker, 2017: 240; Yaraşır, 2013: 178, 186). Vergi affının sık uygulanması mükellefin adalet ve kanunlara olan güvenini azaltarak vergi suçlarında tekrara yol açar. Vergi affının siyasi amaçlarla kullanılması, ülkede olumsuzluğa ve toplumda güvensizliğe neden olur. Aflar, adaleti keyfi bir merhamet gösterisi durumuna getirebilmekte ve her suçun ceza göreceği ilkesini zedelemekte, kanunlara olan güveni sarsmakta ve azalmasına neden olmakta ve sonuçta kaçakçılığın meşrulaşmasına ve bağışıklığa neden olmaktadır. (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 261-262; Demir ve Eker, 2017: 240; Yaraşır, 2013: 176).

Çetin (2007) tarafından "Türkiye'de vergi aflarının mükellef davranışları ve vergi adaleti üzerinde yarattığı etki"yi incelediği ve Manisa merkez ilçede 240 vergi mükellefi ile yaptığı çalışmada, mükelleflerin %91,1'inin Türkiye'de vergi sisteminin adil olmadığını düşündüğü, %22,9'unun vergi aflarının sık tekrarlanmasının vergi adaletini olumsuz etkilediği, %52,4'ünün vergi affı uygulamalarının vergi yükümlülüklerini yerine getiren mükellefi cezalandırdığı yönünde görüş bildirdikleri sonucuna varılmıştır.

1.5.2.2. *Vergi idaresi/yargısının iş yükünü hafifletmeyeceği görüşü*:

Mükellef ile vergi idaresi arasında anlaşmazlık yaşanabilmektedir. Örneğin; vergi denetim elemanlarının aynı konu üzerinde farklı görüş/kanaatlerinin olmasına bağlı olarak aynı konuda farklı kararlar alınıp farklı işlemler yapılabilmekte ve bu da mükellefleri hak aramaya sevk etmektedir. Bu hak arama durumu idarece çözümlenmediğinde konu yargıya gitmekte ve dava konusu olmaktadır. Benzer şekilde, vergi mevzuatının hızlı şekilde değiştirilmesi ve karmaşık olması, eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerin teknik bilgi ve uzmanlık isteyen vergi kanunlarını yorumlayamamasına bağlı vergi idaresi ile mükellef karşı karşıya gelmekte ve konu idare tarafından çözülmediğinde yargıya gitmektedir. Yargısal sorunların çözümünün uzun zaman alması da yargının iş yükünü artırmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresinin iş yükünde bir azalma olmayacaktır (Doğan ve Besen, 2008a:67; Şahin ve Uzun, 2014: 39-40).

1.5.2.3. *Vergi bilincinin azalacağını ileri sürenlerin görüşü:*

Vergi afları, kişilerin adalet anlayışını zedeleyerek kanunlara olan saygısını azaltmaktadır. Vergi görevlerini yerine getirmeyen ve vergi kaçakçılığına başvuran mükelleflerin af uygulaması sonucu ceza almadıklarını gören dürüst mükellefler de yasalara uygun davranmamaya başlayabilirler. Ayrıca, vergisini ödemeyip aftan yararlananlar da af sonrası vergi kaçakçılığını önleyici herhangi bir reform hareketi görmediklerinde uygulamalarında bir değişiklik yapmayacaklar ve aynı şekilde kaçakçılığa devam edeceklerdir (Şahin ve Uzun, 2014: 34). İleriki dönemlerde af kanunlarından yararlanma beklentisi içinde olan mükellef vergi kanunlarının diğer kanunlar kadar önemli olmadığını düşünebilmekte, adalete ve kanunlara karşı güvenin sarsılmasına da sebep olabilmektedir (Yaraşır, 2013: 179). Af kanunlarının kısa dönemde vergi idaresine gelir sağlama amacı varken, uzun dönemde mükellefin vergi uyumunu azaltırken, toplam vergi gelirlerinde de azalmaya neden olabilmektedir (Yaraşır, 2013: 179). Vergi borcunu zamanında ödemeyen ve tam olarak yerine getirmeyen mükelleflere rekabet avantajı sağlar ve kayıt dışı ekonomiyi cazip hale getirir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 261-262; Demir ve Eker, 2017: 240; Yaraşır, 2013: 176;).

Bu nedenle vergisel anlamda aflara sık başvurulmamalı ya da af sonrası reform hareketleri ile vergi sisteminde etkinliği sağlayacak değişiklikler yapılmalıdır

1.5.2.4. *Vergi kanunlara uyumu azaltır görüşü:*

Vergi aflarının sık sık çıkarılması bir yana, vergi affı olasılığında bile bireylerin gelirlerini daha az beyan ettikleri saptanmıştır. Bu durum, vergi affının vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkisinin bir kanıtıdır (Çetin, 2007:176). Türkiye'de vergi afları sonrasında reform hareketlerinin yapılmaya çalışılmış olduğu ancak, girişimlerin ekonomik gelişmenin gerisinde kaldığı, vergi aflarının kısa vadeli gelir kaynağı olmaktan öteye geçemediği ve vergi uyumunu negatif etkilediği belirtilmektedir (Demir ve Eker, 2017: 241). Cezaların affa uğrayabileceğini görmek suçlularda cezasız kalma düşüncesini kışkırtacağı ve bu durumun toplumun huzurunu bozacağı belirtilmektedir (Can, 2016: 1296). Ayrıca, mükellefler gelecekte vergi affının olacağına inanırlarsa, bu durum onların vergi ödeme isteklerini azaltacaktır (Gök, 2007:149).

Vergi affını vergi kaçıran mükellefi ödüllendiren bir uygulama olarak görülmesi mükellefin vergiye uyumunu güçleştirir. Ayrıca, düzenli vergi ödeyen

mükellef tarafından vergi affının adaletsiz bir uygulama olarak görülmesi ve devletin ceza yaptırımının hafif kalması mükellefin vergi uyumunu azaltır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 261-262; Demir ve Eker, 2017: 240; Yaraşır, 2013: 176;).

1.5.2.5. ***Vergi suçları tasarlanarak işlendiği için aftan yaralanmayı hak etmediği görüşü:***

Vergi affı yanlısı olanlar T.C.K.'nın 4'üncü maddesinde "Ceza Kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz." hükmünün vergi suçları açısından yumuşatılabileceğini savunmaktadırlar. Gerekçe olaraksa mükelleflerin eğitim düzeylerinin düşük olması ve vergi mevzuatını anlayamaması sonucunda haksız olarak ceza aldıklarını göstermektedirler. Vergi af karşıtı olanlar ise, vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı iddiasının gerçeği yansıtmadığını savunmaktadırlar. Gerekçe olaraksa, vergi suçlarının kurnazlık gerektiren ve kasten işlenen suçlar olduğunu, vergi suçunu işleyen kişilerin bilgisiz kişiler değil toplumda belli saygınlığı olan, gerekli kanunları ve cezaları iyi bilen ve bilgisi dâhilinde suç işleyen kişiler olduklarını belirtmektedirler. Ayrıca, vergi suçunu işleyen kişiler vergi affı uygulamasıyla birlikte işledikleri suç sonucu aldıkları cezalardan kurtulduklarından, bu durumun onlarda tekrar af çıkarılacağı beklentisi içerisine girmelerine neden olduğu ve suçun tekrar işlenmesine yol açacağı vurgulanmaktadır (Şahin ve Uzun, 2014: 40). Vergi suçları için genellikle planlı olarak işlendiği görüşü hâkimdir ve söz konusu işlemlerin hukuka aykırı olmalarının yanında vergi kaybına da yol açtığı, af çıkarılmasının onların suç olma özelliğini değiştirmeyeceği ve planlı olarak yapıldıkları için mükellefin masumiyetini de ortadan kaldırdığı ve bu yüzden çıkarılacak afların gereksiz ve kamu zararına olacağı belirtilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 262).

1.5.2.6. ***Suç ve ceza politikası açısından olumsuz olduğu görüşü:***

Sık çıkarılan vergi affı kanunları suç ve ceza politikasına aykırı olmaktadır. Suç işlemeyi planlayan kişiler, af kanunlarıyla tamamen cezadan kurtulacağını düşündüğünden, suç işleyecektir. Böyle bir durumda da cezanın korkutma ve önleme fonksiyonunu azalacaktır. Vergisini zamanında ödeyen mükellefler ise vergisini zamanında ödemeyen/vergi kaçıran mükelleflerin yanında vergi affının çıkarılmasıyla birlikte kendilerini kötü hissedecekler ve vergi ödeme alışkanlıklarını tekrar gözden geçireceklerdir (Çetin, 2007:176).

Vergi aflarına karşı olanların argümanları aşağıda yer almaktadır (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 138).

- Vergi aflarının adalet/eşitlik ilkelerini olumsuz etkilemesi,
- Vergi suçlarının tasarlanarak işlenmesi,
- Vergi aflarının yasalara itaati azaltması,
- Gönüllü vergi uyumunu arttırmaktan ziyade azaltması,
- Vergi idaresi/yargısının iş yükünü arttırması,
- Vergi denetimini olumsuz etkilemesi.

1.6. Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Faktörler

Vergi affının vergi geliri üzerine etkisini araştıran çalışmalarda afların vergi gelirleri bakımından etkili olmadığı yönünde çalışma sonuçlarının daha çok olduğu belirtilmektedir. Ülkemizde Kaya (2014) tarafından yapılan çalışmada da benzer bir sonuç ortaya çıktığı vurgulanmıştır (Şanver, 2018: 53). Bir affın başarılı olabilmesi için, af uygulanması sonrası tekrar af yapılabileceği beklentisinin önüne geçilmesi ve vergi uyumuna yönelik tedbirlerin alınması önerilmektedir (Yaraşır, 2013:176). Vergi aflarının uzun dönemde etkili bir sistemle desteklenmesi vergi uyumu yönünden önemlidir. Mali aflardan sonra daha iyi ve güçlendirilmiş bir vergi hizmeti sistemi oluşturulursa, önceden vergi siciline alınmamış kişilerin kayıt altına alınması da kolaylaşacaktır (Ayrangöl ve Tekdere 2013: 262).

Ayrangöl ve Tekdere (2013)'nin vergi aflarının nedenleri, amaçları ve etkileri üzerine yaptıkları çalışmada, mali afların artı ve eksi yönlerinin ülke şartları dikkate alınarak iyi analiz edilmesi, mükellefe vergi bilinci aşılanması ve vergi affının rutin bir uygulama olmadığının vurgulanması, vergi aflarının politik bir araç olarak kullanılmaması, vergilemede otokontrolü sağlayıcı mekanizmaların geliştirilmesi ve vergi aflarına gereksinim olmadan vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır. Vergi affının başarısını etkileyen faktörler aşağıda yer almaktadır.

- Sadece Bir sefere Özgü Olması,
- Vergi Sistemini Güçlendiren Önlemlerle Birlikte Yürütülmesi,
- Affa Katılımı Teşvik Eden Avantajların Olması,
- Af Sürecinin Yeterli Süreyi Kapsaması,
- Affın Yeterli Düzeyde Tanıtılması.
- Aftan Yararlananların Saklı tutulması

1.6.1. Sadece Bir Kereye Mahsus Olması

Vergi affı uygulamalarına ilişkin çalışmalarda, afların seyrek olarak uygulandığında başarılı olabileceğini, sık uygulandığında ise mükellefler üzerinde olumsuz etkilerinin olabileceği belirtilmektedir. Sık vergi affı uygulanması, vergi ödemek istemeyen mükellefi vergi ödeme konusunda cesaretlendirirken; vergisini düzenli ödeyen mükellefin vergi adaletine olan güveni sarsabilecektir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109,110). Bu bakımdan, kaçakçılık fiilinin bir şekilde ortaya çıkarılacağı, af uygulamasının ağır cezalardan kurtulmak amacıyla son kez verilen bir fırsat olduğunun açıklanması mükellefin affa katılımının artırılması açısından yararlı olacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109,110).

1.6.2. Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Birlikte Yürütülmesi

Af kanunu uygularken, affa neden olan etkenlerin kaldırılmasını sağlayacak ek önlemlerin alınması vergi affı uygulamasının başarısını sağlayacaktır. Vergi affından faydalanan mükellef af uygulaması sonrasında herhangi bir değişiklik olmadığını, vergi suçuna teşvik eden faktörlerin varlığını hâlâ sürdürdüğünü görürse davranış değişikliği için bir neden göremeyecektir. Bu nedenle, af uygulamaları vergi kaçıranların yakalanma ihtimalini artıracak idarî ve hukukî reformlarla yürütülmelidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 110).

Af beklentisi, mükellefin vergi ödeme isteğini azaltan bir faktördür. Af sonrasında devletin vergi toplama çabası ne kadar artarsa olumsuz etkisi de daha iyi telafi edilebilecektir. Ciddi ve katı yaptırımlar ile desteklenen vergi affı, vergilendirme konusunda mükellefi olumlu etkileyeceği gibi uygun bir uygulama olarak vergi affınının kamuoyu tarafından kabul etme şansını da artıracaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 110). Vergisel uyumun azalma nedenlerinden biri de mükellefin "vergi affı" beklentisi içine girmesidir. Vergi affının kesinlikle tekrar düşünülmediğinin açıklanması da yeni vergi affı beklentilerinin oluşmasını engelleme konusunda tam bir başarı sağlayamayacaktır. Bunun yerine, vergi affı ile birlikte mükellefin algıladığı denetim düzeyinin arttırılması ve cezaların daha kesin bir dille uygulanacağının ortaya konması affin uyumu arttırıcı etkisini güçlendirecektir (Savaşan, 2006b: 50).

Bir defaya özgü çıkarılan ve sonrasında daha katı ceza yaptırımlarıyla desteklenen vergi afları mükellefin vergi ödeme isteğinde artışı sağlayabilir (Çetin, 2007: 175). Vergi affı uygulaması ek önlemlerle desteklenmezse, mükellefin daha

önce beyanda bulunmadıkları gelirlerini beyan etmelerine yönelik gerekli teşviği sağlamayacaktır. Vergi suçu işleyenlere yönelik af sonrası denetimlerin sıklaştırılması, cezaların arttırılması ve yakalanma olasılığını arttıran önlemlerin alınması, mükellefin mali kanunları uygulamada daha gayretli olmalarını sağlayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 110).

Af uygulaması ile birlikte güçlendirilmiş vergi uygulamasına da önem verilirse af sonrasında gönüllü vergi uyumunda azalma önlenebilir, böylelikle etkin denetimle af uygulaması beklenilen etkiyi gösterebilir. Ayrıca, af sonrası denetim mekanizmaları etkin bir şekilde uygulanırsa mükelleflerin vergi ödemeyerek "bedavacılık" yapanların yakalanacağını düşünmelerini sağlayacağı ve vergisel uyumu arttıracağı belirtilmektedir (Savaşan, 2006b: 49).

Vergi aflarının etkili olabilmesini sağlamak amacıyla gelenek haline dönüştürülmemesi sağlanmalıdır (Şanver, 2018: 58). Siyasi partiler tarafından oy toplamak amacıyla vergi afları seçim aracı olarak kullanırken olumsuz yönlerini dikkate almadan kullanabilmektedir. Bunu engellemenin en önemli yolu vergi affına başvuruyu sınırlandıran ve her istenildiğinde siyasi bir vaat olmaktan çıkaracak zorlaştırıcı yasal düzenlemelerin yapılmasıdır (Şanver, 2018: 58).

1.6.3. Affa Katılımı Teşvik Edici Avantajların Olması

Vergi affı uygulamasının başarılı olabilmesi büyük çoğunlukla mükellefin af uygulamasına katılımı ile sağlanabilmektedir. Vergi kanunlarının en az maliyetle, ağır formaliteler içermeden mükellef için katılımı sağlayıcı nitelikte olması ve afla birlikte ve af sonrasında vergi idaresi tarafından uygulanacak önlemlerle affa katılım mümkün olacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 110).

Çıkarılan af kanunu ne kadar çok sayıda mükellefe hitap ederse, önemli ölçüde ceza indirimi sağlarsa, ayrıca af sonrasında sıkı bir denetim uygulanacağını öngörerek cezaları arttırılırsa mükellefin vergi affına katılımı da o oranda artacaktır. Mükellefin vergi borcunu ödemesi için af ile birtakım kolaylıkların sağlanması da vergi affı uygulamasını teşvik edici olacaktır. Vergi borcunu ödemeyen mükellefe yüklenen ceza ve faizlerin silinmesi ve sadece anaparayı ödemelerinin yeterli olması, taksitle ödeme imkânı sağlanması affa katılımı cazip kılan en önemli avantajlardır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 111).

1.6.4. Af Sürecinin Yeterli Uzunlukta Olması

Vergi affının yürürlükte kalacağı/uygulanacağı süre de vergi affının başarısını etkileyen önemli bir unsurdur. Belirlenecek sürenin, mükellefin gerekli araştırmayı yapabilmesine yetecek ve vergi kaçakçılarının da cesaret toplayarak ortaya çıkmalarına imkân sağlayacak uzunlukta olması önemlidir. Af süresi, ülke şartlarına göre vergi yönetimi tarafından, o zamanki koşullar ve yönetim imkânları dikkate alınarak belirlenmelidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 111).

Vergi aflarının sahip olması gereken özelliklerden biride afların kısa süreyle uygulanmasıdır. Afların uygulanma sürelerinin 2-3 ay gibi kısa süreler olduğu belirtilmektedir (Yaraşır, 2013:177). Vergi affı uygulaması, önceden belirlenmiş bir periyodun bir bölümü (1 yılda 2 ay süre vb.) olabilir veya daha uzun sürelerle de uygulanabilir. Periyodik ve uzun süreli olan vergi affı uygulamaları vergi kaçırmayı arttırabileceğinden pek tavsiye edilmemektedir. Önemli olan vergi aflarının geçici olduğunun vurgulanması ve mükelleflere bunun tek bir şans olduğu açıklanmalıdır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 256).

1.6.5. Affın Yeterli Düzeyde Tanıtılması

Affın kamuoyuna yeterli düzeyde tanıtılması, mükellefin af uygulamalarına katılımının arttırılması ve af uygulamasının başarısını etkilemesi açısından önemlidir. Af uygulaması her türlü iletişim aracı kullanılarak tanıtılmalı, insanlar açık ve anlaşılır bir biçimde bilgilendirilmelidir. Mükellefin affa katılımını arttıracak şekilde bilgilendirme yapılmalı ve suçlu olup affa katılmayanlara uygulanacak yaptırımlarda iyi ifade edilmelidir. Bu amaçla, tanıtım faaliyetleri için yeterli kaynak ayrılması, profesyonel reklâm ajanslarıyla çalışılarak mükellef psikolojisine uygun reklam programı hazırlanması önemlidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 111).

1.6.6. Aftan Yararlananların Saklı tutulması

Aftan yararlanacak mükellefin gizi tutulacağı bir uygulamanın af kanunu çıkarılmadan önce kamuoyuna duyurulması, böyle bir uygulamanın af kanunuyla düzenlenmesi vergi affının başarısını arttıracaktır. Çünkü, vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen ya da bundan dolayı pişmanlık duyan ve aftan yararlanmak isteyen mükellef, iş hayatında olumsuz etkilenmemek ve sosyal açıdan damga yememek için affa katıldıklarının açıklanmamasını isteyebilir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 111).

1.7. Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri

Vergi uyumu kavramı, "mükelleflerin vergi sistemlerinde yer alan kanunlara ve kurallara gönüllü olarak itaat etmesi ya da uyması" olarak tanımlanmaktadır (Tekin ve Sökmen Gürçam 2017: 119). Vergi uyumu; "mükelleflerin vergiyle ilgili yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesi ve beyannamelerini uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olacak çerçevede, eksiksiz ve zamanında ilgili mercilere vermesidir. Bir başka ifadeyle vergi uyumu, mükelleflerin vergi yasaları uyarınca doğan vergi borcunu zamanında ve tam olarak beyan etmeleridir" şeklinde tanımlanmaktadır (Atçeken vd., 2018: 64).

Vergi uyumu unsurları arasında; yapılmış olan harcamaların, vergiye tabi olan gelirin, gelir düzeltmesinin, vergi muafiyeti ve kredileri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru beyan edilmesi, vergi beyannamelerinin zamanında doldurulması ve yükümlüler tarafından doğru hesaplanması yer alır (Atçeken vd. 2018: 64; Demir ve Eker, 2017: 240).

Vergi uyumu üzerinde vergi aflarının etkisi, vergi aflarının niteliğine, vergi affına yönelik alınan önlemlere ve mükellefi etkileme gücüne bağlı olduğu belirtilmektedir (Atçeken vd., 2018: 65). Af uygulaması aslında daha çok, gecikme zammı, faizi ve cezaları için uygulanmaktadır. Böyle bir durumda bile, toplumda dürüst mükellef ile diğerleri arasında adaletsizlik olduğu düşünülmekte ve bu yaygın görüş vergi uyumu üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır (Şanver, 2018: 45; Kargı 2011: 107). Çünkü mükellefe göre vergiler zorunlu ve karşılıksız bir ödeme olduğundan, bir yük gibi algılanmakta ve özveride bulundukları hissini uyandırmaktadır (Gür ve Yıldız, 2017: 694; İpek, Kaynar, 2009: 117).

Vergi sisteminin mali olarak başarılı olması, vergi gelirlerini arttırmak için yükümlülerin vergi uyumlarının arttırılması, başka bir deyişle vergiye yaklaşımlarının olumlu olması çok önemlidir. Vergi affı, vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınma durumunu önlemekte ve etkin ceza uygulayarak vergiye gönüllü uyumu artırılmaktadır. Kasıtlı olarak ya da maddi imkânsızlık sonucu vergisini ödeyemeyen mükellefe ikinci şans yaratmakta ve vergi uyumunu artırmaktadır. Ayrıca, sistemle ilgili birikmiş sorunların azaltılmasında etkilidir (Demir ve Eker, 2017: 240-241; Demir vd., 2016: 284).

Vergi affı bir defaya mahsus ve etkili cezalarla birlikte uygulanırsa mükellefin vergiye olan uyumunu artırabilir. Ayrıca, kayıt dışı olan pek çok mükellef vergi affı ile vergi sistemine kazandırılabilir. Vergi affının başarılı olması hükümet

tarafından alınacak önlemlere ve mükellefin bu önlemleri algılamasına bağlıdır (Atçeken vd., 2018: 65). Vergi affı ile kısa dönemde bir sıkıntı oluşturmazken uzun vadede mükellefin vergi uyumu olumsuz etkilenmektedir (Demir ve Eker, 2017: 241; Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017:117) Vergi yükümlülüğünü yerine getiren mükellef, vergi kaçakçılığı eylemine tepki gösterir ve kendileri açısından bu durumu haksızlık olarak düşündüklerinde dürüst mükelleflerin sayısında azalmaya neden olmaktadır. Eğer, mükellefte gelecekte af çıkar beklentisi gelişirse, devlete ve vergi sistemine olan güvenleri azalacaktır. Vergi affı, vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefin aleyhinde eşitsizlik yarattığından, eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşmektedir (Atçeken vd., 2018: 65; Demir ve Eker, 2017: 241; Çil, 2012: 72). Bireysel ve toplumsal olarak vergiye karşı takınılan tutumların olumlu olması için, bunu kolaylıkla benimsemesine yardımcı olacak bir anlayışın, önemli bir toplumsal görevi yerine getirdiğini düşündürecek bir duygunun geliştirilmesi önerilmektedir (Çataloluk, 2008: 214).

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Bu bölümde, vergi afları ile vergilendirme ilkeleri arasındaki ilişki, vergi aflarının teorik çerçevesi ve Türkiye'de 1980 yılından sonra çıkarılan vergi afları ele alınmıştır. Bölümün devamında affın kapsamı, özellikleri, çıkarılma sebepleri hakkında bilgiler yer almaktır.

2.1. Vergi Afları ile Vergilendirme İlkeleri arasındaki ilişki

Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen işlevlerin gerçekleşebilmesi amacıyla çeşitli vergilerin kapsamı ve yapılarının belirlenmesi açısından uyulması gereken normlardır. Tablo 1'de vergileme ilkeleri ile vergi afları arasındaki ilişkiler görülmektedir. Bazı vergilendirme ilkeleri ile vergi afları arasında olumlu bir ilişki bulunurken bazı vergilendirme ilkeleri ile vergi afları arasında olumsuz bir ilişki bulunmaktadır (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 14).

Tablo 1. Vergilendirme İlkelerinin Vergi Aflarıyla Olan İlişkisi

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

Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi	Anayasa'nın 10. maddesinde, "*Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi, düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*" denilmektedir. Bu kapsamda kişiler, kanunların getirdiği ödev ve yükümlülükler ile sağlanan haklar açısından eşittirler.	Kanunların getirmiş olduğu ödev ve yükümlülükler karşısında eşit durumda bulunan mükellefler vergi aflarının çıkarılmasıyla bu eşitliği yitirmektedir. Çünkü vergisini ödemeyip hakkında cezai işlem yapılan mükellefler, vergi afları ile tabir yerinde ise avantajlı konuma gelmektedirler. Yine vergi afları, yatay ve dikey eşitlik terimlerini de vasıfsız kılmaktadır.
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	Verginin, yükümlünün ekonomik, kişisel ve ailevi durumuna göre alınmasıdır.	Dürüst mükellefler vergi borçlarını mali güçlerine göre vadesinde öderken, dürüst olmayan ve vergisini vadesinde ödememeyi alışkanlık haline getirmiş vergi bilinci ve ahlakından yoksun olan mükellefler ise mali güçleri olsa bile vergi ve benzeri yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemektedirler. Bu durum, ister istemez, vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefler lehine mali gücün ve dolayısıyla servetin haksız artışı sonucunu doğurmaktadır.
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Anayasanın 73/2. maddesi bu fıkranın aslında ilkeden çok sosyal devlet olmanın bir gereği ve amacı olduğunu ifade etmektedir.	Aynı durumda olanların belirli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulması yatay adalet iken, vergilendirme bakımından farklı koşullar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmesi dikey adalet olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda, geliri yüksek fakat vergi affından faydalanan bir birey vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına engel olacaktır. Bu durum ise maliye politikasının sosyal bir amacı olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına terstir.

Vergilendirmede Kanunilik İlkesi	Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.	Hukuk devleti gereği, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılmasını ifade etmektedir. Vergi afları da yasama organı tarafından ve kanunlarla çıkarılmaktadır. Bu durumda da vergi afları ile kanunilik ilkesi arasında ters bir ilişki yoktur.
Adalet İlkesi	Her mükellefin kamu harcamalarına ödeme gücüyle orantılı olarak (iktidarlarıyla paralel) vergi ödeyerek katılmasıdır.	Vergi aflarının tartışmaya en fazla açık olduğu ilkedir. Bu ilkeye göre, herkes ödeme gücüyle orantılı olarak vergi ödemelidir. Fakat yükümlülüğünü zamanında yerine getiren mükellef (A) ödediği vergi sonucu gelirinin belli bir kısmını kaybetmektedir. Aynı gelire sahip fakat yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen mükellef (B) ise çıkan vergi affından yararlanarak hem daha az vergi ödeyecek hem de vergi cezası ödemeyecektir.
Belirlilik İlkesi/Kesinlik İlkesi	Verginin belirginliği ilkesi gereğince vergi kanunlarında verginin konusu, mükellefi ve sorumlusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarhtahakkuk ve tahsil zamanı ve usulleri, cezai yaptırımları ve zamanaşımı vb. unsurlar açık ve net biçimde yer almak zorundadır.	İlkede belirtilen kesinlik ibaresi vergi afları ile kaybolmakta, aksine aynı durumda olan mükelleflerin, vergi afları ile farklı tutarlarda vergi yükümlülüğüne sahip olduğu görülmektedir. Belirlilik ilkesi, vergi hukukundaki *hukuki güvenlik ilkesi* ile de eşdeğerdir. Böylece vergi afları vasıtasıyla, mükelleflerin hukuki güvenliği de sarsılmış olacaktır.
Uygunluk ilkesi	Buradaki uygunluk, mükellef yönünden; onlardan en uygun şartlarda, en uygun zamanlarda ve en uygun şekilde vergi almayı; vergi idaresi veya devlet yönünden ise iyi ve uyumlu bir idare-mükellef ilişkisini, nicelik ve nitelik yönünden etkin bir vergi idaresini ifade etmektedir.	Vergi aflarını destekleyen nadir ilkelerden birisi uygunluk ilkesidir. Çünkü özellikle kriz dönemlerinde vergisel yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler vergi affı sayesinde yükümlülüklerini yerine getirme fırsatı yakalayacaktır. Af sayesinde daha az vergi ve ceza ödeyerek faaliyetlerinin idamesini daha rahat sağlayabileceklerdir.

İktisadilik ilkesi / Tasarruf İlkesi	Vergi, en az maliyetle toplanabilmelidir. Bu ilkeye göre, mükellefin cebinden çıkan para ile hazineye intikal eden para mümkün olduğu kadar birbirine yakın olmalıdır. Başka bir ifadeyle, mükelleflerden alınan vergiler en az kayıpla ve en çabuk şekilde hazineye girebilmelidir.	Vergi aflarının çıkarılmasının mali ve ekonomik nedenlerinden birisi olan gelir sağlama gereği bu ilke ile amacına daha kolay ulaşabilmektedir. Çünkü çıkarılan vergi afları, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin hazineye intikalini hızlandırmaktadır.
Vergilemede İstikrar (Daimilik) İlkesi	İstikrarlılık veya daimilik ilkesine göre, vergi uygulamasına ilişkin kanunlar (özellikle kanunlardaki vergi oranları) ve kanunların uygulanmasına yardımcı olarak çıkartılan genel tebliğler, tüzükler ve yönetmelikler sık sık değiştirilmemelidir. Çünkü bu durum mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir.	Çıkarılan vergi afları da mevzuatta bir takım değişikliklere sebebiyet verdiğinden vergilemede istikrar ilkesine ters düşmektedir. Bu durum ise mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Hatta af yasalarıyla diğer vergi kanunlarında da değişiklikler yapılabilmektedir.

(Kaynak: Öz, E. & Buyrukoğlu, S. (2011). "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar". Vergi Sorunları Dergisi. 272: 12-14)

2.2. Vergi Affı Kanunları

Hükümet tarafından mükellefin vergi uyumunu artırmak ve kayıt dışı gelirlerini ekonomiye kazandırmak amacıyla çok farklı yollara başvurulmaktadır. Başvurulan önemli yollar arasında adeta bir kurum haline dönüşen vergi affı kanunları yer almaktadır (Yelman, 2017; 68).

Cumhuriyetin kurulmasından günümüze kadar vergi affı düzenleyen çok sayıda kanun çıkarılmıştır. Vergi aflarının kapsamı ve çıkarılma nedenleri çeşitlilik göstermektedir. Vergi afları, ilk dönemlerde vergi aslına yönelik olarak ve yürürlükten kalkan vergi bakayalarının afları şeklinde olurken, son yıllardaki vergi afları daha çok vergi cezaları, gecikme zamları/faizlerine yönelik aflar olmuştur. 1980 sonrası sonra çıkarılan vergi aflarının kapsamı ise sadece vergi borcu ve

cezalarının affedilmesinden oluşmadığı daha geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113; Kargi ve Yüksel, 2010: 34; Şanver 2018:46).

Cumhuriyet tarihimizde, 1924-2017 yılları arasında 34 adet (Şanver 2018: 47) ve 2018 yılında çıkarılan "7143 Sayılı Kanun"la birlikte toplam 35 adet vergi affı çıkarılmıştır. Kaba bir hesapla Türkiye Cumhuriyeti tarihinde yaklaşık her üç yılda bir vergi affı kanunu çıkarılmıştır (Kumkale 2016: 1; Şanver 2018: 47; Yelman, 2017; 68).

Türkiye'deki aflar içerik bakımından farklılıklar göstermektedir. Bazıları sadece vergi asıllarına yönelikken; bazıları vergi asıllarıyla birlikte faizleri ve zamları da kapsamaktadır. Vergi affıyla bu yükümlülükler kısmen/tamamen ortadan kaldırılabilirken; bunları ödeme kolaylığı sağlayan düzenlemeler veya yeni mali yükümlülükler de getirilebilmektedir. Bu nedenle, çıkarılan afların sebepleri, kapsamı ve af süreleri değişiklik gösterebilmektedir (Yılmaz, 2017: 274; Karatay ve Karatay, 2011: 183).

2.2.1. 1980 sonrası Ülkemizde Çıkarılan Vergi Afları, Gerekçe ve Uygulama Esasları

1980 sonrası vergi aflarına yönelik düzenlemeler, yalnızca vergi borç ve cezalarının affedilmesiyle sınırlı değil; bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması, kamu alacaklarının daha hızlı tahsil edilmesi, matrah artırımı yapma karşılığı yükümlülüklere vergi incelemelerinin dışında kalma olanağı sağlama gibi farklı içeriklerle de af uygulamasına başvurulmuştur (Yılmaz, 2017: 273).

Özellikle 1980 sonrasında ülkemizde çıkarılan vergi aflarının gerekçeleri ele alındığında, sosyal amacın gözetilmeyerek genel olarak ekonomik kaygılar üzerine kurulduğu dikkati çekmektedir. Bu dönemde çıkarılan vergi affı gerekçelerinin en başında kamuya ek kaynak sağlama gereksinimi gelmektedir. Özellikle 1982 yılından itibaren vergi gelirlerindeki önemli azalma, 1980-1990 arası dönemde 7 adet af kanunu çıkarılmasının ekonomik nedenlerin niçin öncelik haline geldiğini göstermektedir (Kafkas durmuş ve Kovancılar, 2013: 151-152).

Türkiye'de 1980 ile 2019 yılları arasında çıkarılan vergi afları Tablo 2'de görülmektedir (Aliçavuşoğlu 2016: 64; Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 254-255; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113-114; Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153; Şanver 2018:47-48; Kargi ve Yüksel, 2010: 35, 36; Yelman, 2017: 76-77; Yurdakul 2013:

74-75). Bu afların çıkarılma nedenleri genel olarak; idari yargının iş yükünü azaltmak ya da ekonomik krizi atlatmak, gelir elde etmek, ihmalkar mükellefi tekrar kazanmak ve ekonominin canlandırılmasıdır (Şanver, 2008: 48).

Tablo 2. Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Afları

Tarih	***Kanun Sayısı ve Açıklama***
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Kanun
28.12.1988	3512 Sayılı Kanun
20/06/1989	3571 Sayılı Kanun
15.12.1990	3689 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun Kanun
21.03.1992	3787 Sayılı Kanun
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Kanun
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746(4751) Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	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 ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık

	Barışı)
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

2.2.1. 20/03/1981 Tarih ve "2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun"

Kanunun çıkarılma amaçlarından biri ekonomik, siyasi, mali açıdan rahatlamayla hazine'ye gelir sağlamakken, diğer bir amacı ise yargının iş yükünü azaltmak ve kayıt dışını olanın kayıt altına alınmasını sağlamaktır (Şahin ve Uzun, 2014: 60; Yaraşır, 2013: 182). 12 Eylül 1980 darbesinden sonra kurulan "Milli Güvenlik Konseyi" döneminde çıkarılmıştır. Konsey tarafından yapılan ilk icraatlar vergi alanına yönelik olmuştur; çünkü, Türkiye'de "12 Eylül Harekâtı"nın da gerekçesi olarak görülen "yasama organının işlemez hale gelmesi"nin, önemli yasaların özellikle de vergiyle ilgili düzenlemelerin engellemesiyle, 12 Eylül sonrası yasama yetkisi elinde olan "Milli Güvenlik Konseyi"nin bu alandaki hukuki açığı kapatması amaçlanmıştır. Ayrıca, gerginliğin olduğu sosyal ortamı rahatlatmak, yeni yönetimin ihtiyacı olan kaynağı yaratmak ve çok fazla olan ihtilaflı dosyaları temizlemek amacıyla bu affa başvurulmuştur (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 152).

Bu af uygulaması sonucunda; 46.068.069.174 TL'lik genel tahsilat sağlanmıştır. Yargıdan 51.404 adet takdir komisyonlarından 261.545 adet dosya çekildiği belirlenmiştir. Kanun'la "2571 Sayılı Kanunla" yapılan değişiklikle birlikte ek olarak 2.281.711.352 TL tahsilat yapılmış, itiraz komisyonlarından 38.436 adet, takdir komisyonundan 673.629 adet, uzlaşma komisyonlarından ise 8.563 adet dosya

çekildiği saptanmıştır. Yapılan affın vergi gelirlerinde artışa, yargıdaki iş yükünde azalmayı sağladığı söylenebilir. (Şahin ve Uzun, 2014: 60; Yaraşır, 2013: 182).

2.2.2. 22/02/1983 Tarih ve "2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun"

Bu tarihe kadar, en geniş kapsamlı olarak çıkarılmış af yasası olan 2801 sayılı bu kanun; 2431 sayılı kanunun beyan süresi ve ödeme süresinin kısa tutulmasıyla başarısızlıkla sonuçlanması, üzerinden 2 yıl geçtiği halde hedeflenen amaca ulaşılamaması, sorunların azalmadan devam etmesi gibi gerekçelerle çıkarılmıştır (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 153).

Kanunla 1981 yılı sonunda kesinleşmiş/ihtilaflı alacakların mevcut olan hukuki süreçle tahsil edilememesi ve yığılmaların olması sebebiyle idarenin içinde bulunduğu zor durumu gidermek amaçlanmaktadır. Kanun'un mali faktörlerden çok ekonomik faktörlere bağlı olarak çıkarıldığı, kara parayla mücadele etme ve vergilendirilememiş fonların meşru ekonomi içine çekilmesi amaçlanmıştır (Yaraşır, 2013: 182). 12 Eylül 1982 askeri darbesi sonrası toplum ile devlet arasında oluşan gergin havanın yumuşatılması amacı da kanunun çıkarılmasında etkili olmuştur (Şahin ve Uzun, 2014: 62).

Özellikle asli vergi borçlarına yönelik sağlanan kısmi af yükümlülere sağlanan önemli bir avantajdır. Kanun kapsamına giren yükümlülerin %60'ının başvuruda bulunması bile tahsilatın yeterli olmasını sağlayamamıştır. Bu Kanunla, mükelleflerden tahsil edilmesi gereken toplam vergi miktarı 225.843.000.000 TL olması gerekirken, toplanan tahsilatın 47.101.000.000 TL olduğu saptanmıştır (Yaraşır, 2013: 182).

2.2.3. 11/12/1985 Tarih ve "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi"

Bu kanunla, vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle genel olarak vergi yönetiminin hukuki donanımlar bakımından güçlendirilmesi amaçlanmıştır (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 153). Temel olarak bir af kanunu değildir, vergi yönetiminin hukuki açıdan güçlendirilmesi için vergi kanunlarında çok sayıda değişiklik yapmayı öngörmektedir. Bu kanun kapsamında "Vergi Usul Kanunu"nda yapılan değişiklik ile belge düzeninin güçlendirilmesi, mükellefin vergi görevine ilişkin hükümlere uygun olarak

davranması hedeflenmiş ve vergi yükümlülüğünün kapsamının genişletilmesi ile müteselsil sorumluluk esasının getirilmesi hedeflenmiştir.

Vergi cezalarının arttırılmasını hedefleyen hükümlerle birlikte mükellefe birçok hüküm getirmiş ve bazı hükümler vergi idaresinin iş yükünü azaltmayı amaçlamıştır. Bu affın 20 gün gibi kısa bir süre ile uygulanması, affa katılımı sınırlamıştır. Uygulama sonuçları incelendiğinde; 1985 yılında gerçekleşen vergi tahsilâtının 3.829 milyar lira olduğu, hedeflenen vergi tahsilâtının ise 3.584 milyar lira olduğu ve af kanunu ile vergi gelirlerinde bir önceki yıla göre toplamda %61,4 oranında bir artış olduğu belirlenmiştir (Şahin ve Uzun, 2014: 66; Yaraşır, 2013: 183).

2.2.4. 03/12/1988 Tarih ve "3505 Sayılı Kanun"

Bu af kanunu ile vergi idaresi ve idari yargıdaki işlem görmekte olan düşük rakamlı dosyaların teknik ve ekonomik gerçeklerle tasfiyesi amaçlanmaktadır (Şahin ve Uzun, 2014: 66; Yaraşır, 2013: 183). Bu kanunla, her türlü vergi af kapsamına alınmıştır. İl özel idareleri, belediyeler ve gümrük idareleri tarafından tahsilatı yapılan vergi/ resim/ harçlardan borcu olan mükellefler ile "Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri" Vergisinden borcu olan mükellefler aftan yararlanabilmiştir (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 154).

Kanun hükmünün uygulandığı 1988 yılı aralık ayındaki vergi tahsilatı (toplamda 1.544 milyar TL) ile bir önceki aydaki vergi tahsilatı (toplam 1.549 milyar TL) incelendiğinde, af uygulamasıyla birlikte vergi tahsilatının artacağı beklenirken, aksine vergi tahsilatında azalma olduğu saptanmıştır. Özellikle enflasyon oranına bakıldığında da reel olarak vergi gelirlerinde azalma söz konusu olduğu ve affın yirmi bir gün ile sınırlandırılmasının affın başarısını azaltmada etkisinin olduğu belirtilmektedir (Şahin ve Uzun, 2014: 66; Yaraşır, 2013: 183).

2.2.4. 20/06/1989 Tarih ve "3571 Sayılı Kanun"

Bu kanun, kamu yararına çalışan derneklerin, Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti olan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik af hükmü içermekte, aynı zamanda bazı kanunları değiştirme/yürürlükten kaldırmayı içermektedir (Yaraşır, 2013: 183; Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 154). Kamu yararına çalışan bu kuruluşların kamu hizmeti yapmalarını kolaylaştırmak ve bu amaçla borçlarının tasfiye edilip bu borçlardan doğan uyuşmazlıklarında sona erdirilmek

istenmesi af nedeni olarak gösterilmektedir (Doğan ve Besen, 2008a: 91). Af uygulama sonucunda, önceki yıldaki vergi gelirlerine oranla vergi gelirlerinde %79,5'lik bir artış olmuştur. Enflasyon oranı da değerlendirildiğinde, vergi gelirlerindeki gerçek artışın bu kanunla %16,2'lik bir yükselme olduğu saptanmıştır (Şahin ve Uzun, 2014: 69; Yaraşır, 2013: 183).

2.2.4. 15.12.1990 Tarih ve "3689 Sayılı Kanun"

6183 sayılı yasanın 51. maddesindeki değişiklik gereği, tahsili olan vergi borçlarının tahsilatını kolaylaştırmak ve kamunun alacağının kısa zamanda hazineye aktarılmasını sağlamak gibi ekonomik gerekçelerle bu kanun çıkarılmıştır (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 154). Af uygulamasının amacı; vergi cezası, gecikme faizi ve zammının kısmi affı ile kamu alacağının kısa zamanda tahsil edilmesi, vergi idaresinde ve yargıda birikmiş olan dosyaların tasfiye edilmesidir. Fakat vergi idaresi tarafından kanun'un uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve uygulanma süresinin kısa olması beklentilerin gerçekleşmesine engel olmuştur. Bir önceki yılla karşılaştırıldığında vergi gelirlerindeki artışın %77,7 oranında olmasına rağmen, 1990 yılı enflasyon oranına bakıldığında gelirlerdeki artışın reel olmadığı sonucuna varılmıştır (Yaraşır, 2013: 183).

2.2.5. 21/03/1992 Tarih ve "3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun"

Bulunduğu dönemin koalisyon hükümetinin, önceki dönemde çok şeffaf ve demokratik olmayan uygulamalarını telafi etmek, kendi dönemlerindeki problemlerin çözümünü sağlamak ve tahsil edilemeyen kamusal alacakların tahsilatını kolaylaştırmak bu kanunun çıkarılmasında etkili olmuştur (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 155). Bu kanun kapsamında, "213 sayılı Vergi Usul Kanunu" kapsamındaki vergi, resim, harçlara ilişkin gecikme zammı/faizi, vergi cezaları yer almakta ve çıkarılan bu kanun ile bu faiz, zam/cezaların kısmi olarak affı öngörülmektedir. Buna ek olarak, trafik/idari para cezası gibi kamu alacaklarının da tahsilinden vazgeçileceği ile vergi borcu nedeniyle karşılıksız çek düzenleyenlere ilişkin cezalara kısmi af uygulamalarına yer verilmektedir. Mükelleflere tanınan af sürenin kısa olması eleştiri konularından biri olmuştur (Yaraşır, 2013: 183-184).

Çıkarılan bu kanunla, dönemi itibariyle vergi idaresinin borcu bulunan 20 trilyon civarındaki vergi alacağının sürüncemeden çıkartılması planlanmıştır (Kafkas

Durmuş ve Kovancılar, 2013: 155). Kanun'un uygulandığı yılda, önceki yıla oranla vergi geliri tahsilatında nominal olarak %80, "enflasyon oranı dikkate alındığında ise reel olarak" %18'lik bir artış olmuştur. 31.12.1992 tarihi itibariyle toplam vergi tahsilatının 1/15'inin af yoluyla elde edildiği saptanmıştır (Yaraşır, 2013: 183-184).

2.2.6. 05/09/1997 Tarih ve 400 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği"

Bu kanun, vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin vergi cezası, gecikme zammı/faiziyle ilgili bir af uygulaması olmasa da söz konusu kamu alacaklarının tahsilatında yükümlülere kolaylık sağlamak hedeflenmiştir (Yaraşır, 2013:184). Çünkü, vergi mükelleflerinin bir kısmı son yıllardaki ekonomik ve mali zorluklar sebebiyle borçlarını zamanında ödeyememişlerdir. Zamanında borcunu ödeyemeyen bu mükellefler için "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesinde yer alan tecil ve taksitlendirme müessesesinin" de etkili bir şekilde yürütülmediğinden zamanla sürekli büyüyen borçların tasfiyesi, giderek güçlenmiştir (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 156).

Bu Tebliğ, vergi affı özelliğinde olmasada literatür de "vergi affı" olarak geçmektedir. Tebliğ ile yükümlülere sağlanan kolaylık sonucu 1,5 katrilyon TL civarında olan kamu alacağının 300 trilyon TL'si toplanmıştır. Ayrıca, uygulama ile yargıda bekleyen dosyaların tasfiyesi sağlanmış ve yargının/vergi idaresinin iş yükü azalmıştır. Diğer aflardan farklı olarak bu tebliğ, vergi aslının haricindeki tüm ceza, zam ve faizlerini affetmekte ve bir önceki Kanun'dan (3787) uzun süre sonra uygulanması ve diğer kanunlara kıyasla avantajlı ödeme kolaylığı getirmemesi nedeniyle mükelleflerdeki af beklentilerini de azaltmıştır (Yaraşır, 2013:184).

2.2.7. 22/07/1998 Tarih ve "4369 Sayılı Kanun"

4369 sayılı kanun ile vergi sisteminde anlayış değişikliği yapılmak istenmiş ve bu nedenle düzenleme kamuoyunda "vergi reformu" olarak adlandırılmıştır (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 157). Çünkü kanunun kapsamı çok geniştir ve köklü yeniliklere odaklanmaktadır (Yaraşır, 2013:184).

Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi tabanının genişletilmesi, vergi adaletinin sağlanması, cezaların caydırıcılık durumunun arttırılması, sistemin ekonomi ile uyumlu hale getirilmesi gerekçeleriyle bu kanun çıkarılmıştır. Uygulama ile vergi gelirleri arttırılmak istenmiş ve kaynağı belirsiz olan gelirlerin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Fakat sonradan, özellikle aynı yıl yaşanan

ekonomik kriz yaşanması nedeniyle bu düzenlemenin birtakım sakıncaları görülmüş ve uygulama 1.1.2003 tarihine kadar ertelenmiştir (Kafkas Durmuş ve Kovancılar, 2013: 157). Yasada tartışılan temel nokta, gelirin tanımının değişmesi ve mali milat ile nereden buldun uygulamasıdır. Kanun bir yıl uygulandıktan sonra, 2003 yılında uygulanmak üzere kaldırılmış ve yasadan önceki uygulamalara geri dönülmüştür. Uygulandığı kısa süre içerisinde ekonomik açıdan olumsuz etkilere neden olan bir yasadır (Yaraşır, 2013:184).

2.2.8. 06/02/2001 Tarihli "414 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği"

2000- 2001 yıllarında yaşanan ekonomik kriz, ekonomik/sosyal hayatı olumsuz etkilemiş ve sonucunda ekonomide üretim, tüketim ve istihdam azalmış, işletmeler kapanmış, işsizliğe neden olmuş ve mükellefler başta vergiler olmak üzere borçlarını ödeyemez duruma gelmişlerdir. Yaşanan bu ekonomik krizi takiben meydana gelen olumsuzlukları ortadan kaldırmak amacıyla "414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu" ile vergi affı çıkarılmıştır (Atçeken vd., 2018: 63; Erkan, 2003:112).

Tebliğ, zor durumdaki mükellefe ödeme kolaylığı sağlamak ve gelir elde etmek amacına yönelik olarak uygulanmıştır. "414 sıra numaralı tahsilat genel tebliği" uyarınca "İstanbul İlinde 248.425 adet mükellef faiziyle 820.679.509.670- TL borç için başvuruda bulunmuş, bu tutarın 493.378.763.911- TL'si ödeme planına bağlanarak, toplamda 258.467.072.878- TL" tahsil edilmiştir. Ödeme oranı %52,4 olmuştur. Toplamda ise "878 bin 28 mükellef başvurusu gerçekleşmiş, yaklaşık olarak iki katrilyon kadar vergi alacağı taksitlendirilmiştir" (Şahin ve Uzun, 2014: 83; Yaraşır, 2013:184).

2.2.9. 07.03.2002 tarih ve "4746 (4751) Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun"

1972 yılından bu yana Emlak Vergisi'nde beyan sisteminin uygulanmasıyla genellikle mükellefler gayrimenkullerinin değerini rayicine kıyasla daha az gösterme eğiliminde olmuşlardır. Bu durum, vergi hâsılatını azaltmakla birlikte vergide adalet ilkesini de zayıflatmıştır. Ayrıca, çoğunluğunu orta ve dar gelir grubuna sahip bireylerin oluşturduğu emlak vergisi mükelleflerinden dört yıl arayla beyanname alınması bu mükellefler için külfet oluşturmaktadır. Emlak Vergisinin uygulamasına bağlı olarak ortaya çıkan bu olumsuzlukları gidermek için 4751 sayılı kanun

çıkarılarak affa gidilmiştir. Kanun kapsam olarak emlak vergileri, ceza ve faizlerini kaldıran af hükümlerini içermektedir (Durmuş ve Kovancılar, 2013: 158).

Emlak Vergisi Kanunu Geçici 1.maddesinde; "11.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı %50 fazlasıyla 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki vergilendirme dönemlerine ait emlâk vergileri aranmaz, 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi uygulanmaz. Bu maddede belirtilen süre içinde bildirim vermeyen ve ödemelerini tam yapmayan mükellefler bu madde hükmünden yararlanamazlar." hükümleri düzenlenmiştir. Af kanunu ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin yanında vergi asıllarının da affedilmesi düzenlenmiştir (Başa ve Güler, 2015: 49).

2.2.10. 27/02/2003 Tarih ve "4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu"

Bu kanunun genel gerekçeleri, 2000 ve 2001 yılı ekonomik krizlerinin ekonomik ve sosyal bakımdan tüm toplumu derinden etkilemesi, bu tahribatın olumsuz etkilerinin azaltılması/giderilmesi ve "vergi barışı"na yönelik önlemlerin alınmasıdır. Kanun, direkt vergi rejiminin yapısal sorunlarının çözümüne ilişkin değildir. Vergi sistemine yönelik çözüm önermemekle birlikte, yalnızca vergi borçlarının silinmesi, vergi kaçakçılarının affedilmelerini ve ödemelerin zamana yayılmasını öngörmektedir (Yaraşır, 2013:184-185). Bu kanun kapsamında mükelleflere tanınan olanaklar arasında; Matrah artırımı uygulaması, Kesinleşmiş kamu alacaklarına yönelik çıkarılan ödeme kolaylığı, halen yargı sürecinde olan ihtilafları kaldırmaya yönelik düzenlemeler, mükelleflere miktar ve değer bazında stoklarını düzeltme olanağı sağlayan uygulamalar yer almaktadır (Öz ve Buyrukoğlu, 2011:10).

Kanun karışık ve uygulaması zor bir yapıya sahiptir. Vergi sistemi / reformu anlamında olumlu görüntüsü olmasa da, hükümete önemli ölçüde kaynak sağlanmıştır. Elde edilen verilere göre başvurulan borç tutarının %60'ının tahsil edildiği saptanmıştır (Yaraşır, 2013:184-185; Şahin ve Uzun, 2014: 90). Vergi Barışı Kanununun getirdiği ödeme kolaylığı bütçe gelirlerini arttırmada önemli rol oynamıştır (Öz ve Buyrukoğlu, 2011:10).

2.2.10. 13/11/2008 Tarih ve 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun:

Kanunun gene gerekçesinde, yıllarca kalıcı güvenin/istikrarın sağlanamamasına bağlı milli servet unsurlarının ülke dışına çıkarılması, varlıkların ülke dışına çıkarılmasında; Türkiye'deki ağır vergi yükünün, kambiyo mevzuatındaki hükümlerin, yurt dışındaki teşvik uygulamalarının ve sağlanan imkânların etkili olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte, 2007 yılında Amerika Birleşik Devletlerindeki küresel finans piyasasındaki istikrarın ve likidite bolluğunun bozulduğu da vurgulanmaktadır. Tasarı sonrasında; para, altın, tahvil, döviz, hisse senedi ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi, taşınmaz malların kayıt altına alınmasıyla ülke ekonomisine kazandırılması ve istihdam, üretim sorunları ile mücadele edilmesi hedeflenmektedir. Varlık Barışı ile yaklaşık olarak 1 milyar liranın üzerinde tahsilat yapıldığı, sonuç olarak; affın başarılı olduğu ve mükellefin mal varlığını beyan ettiği ve af uygulaması ile yabancı kaynak ihtiyacı azalmış ve bütçe pozitif olarak etkilenmiştir. Tahakkuk eden verginin %65'i tahsil edilmiştir (Şahin ve Uzun, 2014: 91; Yaraşır, 2013:185).

2.2.11. 13.02.2011 Tarihli "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"

Genel gerekçe olarak, küresel ekonomik krizin Türkiye'de dış talebin azalmasına ve ekonomik daralmaya neden olduğundan bahsedilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 263). Başta vergi ve sigorta alacakları olmak üzere kanun kapsamında çok sayıda meslek kuruluşu ile kamu kurumunun alacağı yapılandırılmaktadır. Normal ödeme vadesi geçmiş ve ödenmemiş olan kesinleşmiş alacaklara daha geniş bir alan ayrılmıştır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 264).

Kanunun vergiyle ilgili kısmı; Kesinleşmiş kamu alacaklarının durumu, stok affı, matrah artırımı ve dava aşamasındaki alacakların durumu, şeklinde dört ana başlıkta toplanabilir (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 10). Vergi borcu kesinleşmiş olan mükellefler için, bu borçların cezalarının ve faizlerinin silinmesi, vergi aslının TÜFE/ÜFE oranları ile güncellenmesinden sonra hesaplanan miktarın "3 yıl

içerisinde 18 taksitle ödenmesi" mükellefler açısından büyük bir avantaj olarak değerlendirilmektedir.

Toplam 234 maddeden oluşan bu yasayla; vergi idareleri ve mükellef arasındaki davaların sulh yoluyla çözülmesi, birikmiş borçların ödenmesi için fırsat tanınması, tarhiyat ve inceleme aşamasındaki borçlarında kanundan yararlanması, pişmanlıkla beyan uygulamasının teşvik edilmesi ile borçların yapılandırılması, kredi kartıyla ve taksitle ödenebilmesi gibi konuları gündeme getirmektedir. Kanunla birlikte; ilk taksit ödemeleri göz önüne alındığında %81 oranında rekor bir tahsilat elde edilmiştir. Matrah artırımına da yer vererek en geniş kapsamlı af yasası olduğu, vergi geliri ve tahsilat bakımından başarılı olduğu söylenebilir (Şahin ve Uzun, 2014: 102; Yaraşır, 2013:185).

2.2.12. 11.09.2014 tarih ve "6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun"

11.09.2014 tarihinde yürürlüğe giren 6552 Sayılı Kanunla devlete borcu olan kişi/kurumların, borçlarını ödemelerinin kolaylaştırılması amaçlanmaktadır. Uygulama kapsamında, devlet alacaklarının bir bölümünden vazgeçmekte ve borcun iki ayda bir ve 18 taksitte tahsil edilmesi öngörülmektedir. Bu kanunla sağlanan ödeme kolaylığı, yaklaşık 200 Milyar TL'lik kamu alacağını kapsamaktadır (Demirci ve Giray, 2015: 110). Kanunun gerekçesi; "Borçluların, enflasyon oranında endekslenmek suretiyle kamuya olan borçlarının ödenmesi, kamu ile olan mali ilişkinin plan dahilinde çözümlenmesiyle faaliyetlerine devam edilmesinin sağlanması amacıyla hazırlanan bu kanun ile; ekonomik kalkınmanın sürdürülebilir şekilde devamlılığını sağlamak, yatırım ortamını iyileştirmek, maliye/para politikalarının daha etkin kullanılmasını sağlamak ve özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak," şeklinde belirtilmiştir (Demirci ve Giray, 2015: 111)

2.2.13.19.08.2016 tarih ve "6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun"

6736 sayılı Kanunun, önceden çıkarılan birçok af kanunundan fazla bir farkı bulunmadığından, vergi aflarına ilişkin tartışmalarıda yeniden beraberinde getirmiştir. Bu kanunun kapsamına, belediyelere, vergi dairesine, sosyal güvenlik kurumuna olan borçlar dâhil edilerek kamu borçlusuna geniş bir af imkânı tanınmıştır (Yelman, 2017: 68). Bu kanun "Ülkemizde mevcut yatırımları/istihdamı

artırmak, üretimi teşvik etmek için araştırma/geliştirme çalışmalarına destek vermek, ekonomik kalkınmayı sürekli olmasını sağlamak ve girişimcilerin alacağı iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı bir biçimde yoğunlaşmaya olanak sağlamak" amacıyla yürürlüğe konulmuştur (Yelman, 2017: 77). 6736 sayılı bu kanun, hem bir mali af, hem de bir vergi affı kanunudur ve yazılı ve görsel basında çok tartışılan bir kanun olmuştur. Daha önce çıkartılmış olan af kanunlarına benzemekle birlikte "Gelir, Kurumlar ve Katma Değer vergilerinde" vergi artırımının yanı sıra matrah artırımına da ilişkin ifadeleride kapsaması bu kanunun diğer af kanunlarından farklılığını göstermektedir. Ayrıca, bu kanun kapsamı bakımından da geniş tutulmuş ve mükelleflere ödeme konusunda birçok imkân ve rahatlık sunulmuştur (Yelman, 2017: 82). 6736 sayılı Kanun çiftçiden işadamına, öğrenciden esnafa kadar 10 milyonu aşkın mükellefin yaklaşık 150 milyar TL'lik alacağı kapsamaktadır (Yelman, 2017: 78).

2.2.14. 27.05.2017 tarih ve "7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"

27 Mayıs 2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile devletin tüm vergi alacakların, Gümrük Vergisi alacaklarını, SGK alacakları ile belediye alacaklarını içermekte olup, 31 Mart 2017 tarihine kadar belirlenen vergiler, "gümrük vergileri, vergi cezaları, bazı idari para cezaları, sigorta primleri, topluluk sigortası primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi ile bu alacaklara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz, gecikme cezası gibi feri alacaklar" yapılandırma kapsamına alınmıştır (Yılmaz ve Erdem, 2018: 112).

2.2.15. "8.05.2018 tarih "7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun "

18/05/2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun" ile; kesinleşmiş vergi borçlarına ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, inceleme ve tarhiyat

safhasında olan borçların yeniden yapılandırılması, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş gelir ve kazançların zamsız ve faizsiz olarak pişmanlıkla beyan edilmesi, kasa ve ortaklardan alacaklar hesabının cezasız ve faizsiz düzeltilmesi, yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların belli tarihe kadar vergisiz ve ayrıcalıklı imkânlarla milli ekonomiye kazandırılması, işletmelerdeki emtia, makine, teçhizat ve demirbaş kayıtlarını cezasız düzeltme imkânı, geçmiş dönemlere ilişkin matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere tanınan ayrıcalıklar ve 6552, 6736 ve 7020 sayılı kanunlar kapsamında olan, ödemeleri halen devam eden borçlara yönelik peşin ödeme indirimi hükümlerinden yararlanma gibi çok önemli imkânlar getirilmiştir (GİB, 2018:1).

Kanunlar kapsamında yapılandırılmış olan ve ödemeleri halen devam eden borçlardan kalan taksitlerin tamamının 7143 sayılı Kanunla belirlenmiş olan; İlk taksitin ödeme süresinde ödenmesi durumunda bu taksitler içinde yer alan Yİ-ÜFE tutarlarının %90'ının, ikinci taksitin ödeme süresinde ödenmesi durumunda ise bu taksitler içinde yer alan Yİ-ÜFE tutarlarının %50'sinin tahsilinden vazgeçilmektedir. Yeni Yapılandırma Kanunuyla getirilen bu indirim fırsatlarından yararlanabilmek için ödeme yapılacak tarihte anılan Kanunlarda öngörülen şartların ihlal edilmemiş olması şartı aranmaktadır (GİB, 2018:1).

Şanver tarafından (2018) yapılan araştırma sonucuna göre; 1981 - 2014 yılları arasında çıkarılmış olan vergi aflarının, kalıcı şekilde vergi gelirlerinde artışa neden olmadığı, vergi gelirleri üzerinde açıklayıcı bir etkiye sahip olmadığı, vergi gelirlerinin daha çok gayri safi yurtiçi hasıla (GSYH) ile ilgili olduğu saptanmıştır. Belki de, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde kalıcı bir etkisinin olmaması nedeniyle ve aynı zamanda mükelleflerin af çıkacağı beklentisinin kaybolmamasına bağlı olarak sık sık bu yönteme başvurulmuştur. 2016 yılı sonrası çıkarılan vergi aflarına ilişkin henüz bir şeyler söylemek, vergi gelirleri üzerindeki etkileri görmek için daha erken olduğundan pek mümkün olmamaktadır. Ancak bu yıllara ilişkin aflara yönelik yapılacak çalışmalarda, bu afların da kamu gelirleri üzerinde belirgin etkisinin olmayacağı ihtimali yüksek olduğu öngörülmektedir (Şanver, 2018: 58-59).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNE ETKİLERİ

Bu bölümde, mükellef haklarına değinilmiş ve vergi aflarının mükellefler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri incelenmiştir.

3.1. Mükellef Hakları

Mükellefler, kanunlarımızda açık bir şekilde belirtilmiş olup VUK'nın 8. maddesi vergi mükellefini, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişi" olarak tanımlamıştır. Bu tanıma göre vergilendirme ilişkisinde mükellefin devlete karşı yapmakla yükümlü olduğu; vergi borcunu ödeme, kanunlarla belirlenmiş olan defter ve belgeleri düzenlemek, muhafaza etmek, bildirimlerde bulunmak ve beyanname vermek gibi maddi ve şekli bir takım ödevleri bulunmaktadır. Mükelleflerin yapmakla yükümlü olduğu bu maddi ve şekli ödevlerin yanında mükellefin korunmasına yönelik kendisine sağlanan çeşitli haklar da vardır. (Demirci ve Giray, 2015: 47). Mükellef hakları, genel olarak "vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar" olarak tanımlanmaktadır (Gerçek, 2006:127).

Mükellef hakları Genel Haklar ve Özel Haklar olarak iki başlık altında ele alınmaktadır (Tablo 3).

Tablo 3. Mükellef Hakları

Genel Haklar
• Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı • Başvuru Hakkı • Bilgi Alma Hakkı • Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı • Vergilemede Belirlilik Hakkı • Temsilci Kullanma Hakkı • Özel Hayatın Gizliliği Hakkı
Özel Haklar
• Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar • Verginin Tahsili Sırasında Haklar • Vergi Denetimi Sırasında Haklar

3.1.1. Genel Haklar

Vergi kanunların uygunluğu, geçerliliği ve temel işleyişi ile ilgili konularda tüm mükelleflere sağlanmış olan haklardır. Herhangi bir hiyerarşi veya öncelik olmayıp, tüm mükelleflere güvence sağlamaktadırlar. Bu haklar; "adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı"dır (Demirci ve Giray, 2015: 61).

3.1.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı hak nedeniyle mükellefler, vergi idaresi çalışanlarından kendilerine saygılı bir şekilde davranmalarını ve tüm diğer mükelleflerle eşit bir şekilde hizmet almayı talep edebilirler. Vergi idaresinin, sahip olduğu yetkiyi tarafsız ve adil kullanması ve mükelleflere saygı ve nezaket kuralları çerçevesinde davranması gerekir. Vergi idaresi tarafından talep edildiği taktirde mükelleflere vergi hakları ve yükümlülükleriyle ilgili ücretsiz olarak görüş, bilgi ve yardım verilmektedir. Vergi idaresini yazılı/ sözlü görüşleri doğru, tam, açık ve tutarlı iken, basılı materyaller ise ulaşılabilir ve kolay anlaşılabilir nitelikte olmaktadır (Demirci ve Giray, 2015: 62).

3.1.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Temel hak ve hürriyetler başta olmak üzere "bilgi alma hakkı" demokratik hukuk devletinin birçok ilkesi ile doğrudan ilişkili olup, esas itibariyle idarenin işlemleri, tutum ve davranışları hakkında kişilerin bilgilenmesi ihtiyacından doğmuştur (Küçük, 2011:112). Düşünce özgürlüğünün temelinde de her türlü bilginin edinilmesi konusunda kişinin hiçbir sıkıntı yaşamaması ve rahatça o bilgiye ulaşması düşüncesi olduğu için, hem vergi hukuku hem de insan hakları hukuku açısından bilgi alma hakkı hayati önemde bir konudur (Demirci ve Giray, 2015: 62).

Bilgi alma hakkı, vergi mükelleflerinin vergi idaresinde bulunan kendileri ile ilgili bilgileri talep edebilmesi ve vergilerin nasıl hesaplanıp kesinleştirildiği ve vergi sisteminin işleyişi konularında güncel olarak bilgilendirilmesidir. Yani, hem mükellefin kendisini ilgilendiren bilgilere hem de vergi sistemini idare eden tüm kurallara ilişkin olmaktadır. (Gerçek, 2006:134). OECD ülkelerinde mükelleflerin "bilgi alma hakkı" ile ilgili vergi idareleri tarafından yapılan yasal düzenlemeler/

uygulamalar ile ilgili yayınlar vb. araçlar konusunda yapılan inceleme sonuçları Tablo 4'de görülmektedir (Goranavic, 2019: 3).

Tablo 4. Ülkelere Göre Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar

Ülke	Vergi Sistemi ile İlgili Yayınlar ve Kılavuzlar					Ücretsiz Telefon Bağlantısı
	Beyanname Düzenleme Kılavuzu	Vergi avantajları rehberi	Genel Yayın	Okullarda Özel Materyaller	Vergi Harcama İle İlgili Yayın	
Avustralya	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
Avusturya	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
Belçika	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
Kanada	Evet	Evet	Evet	Evet	Hayır	Evet
Danimarka	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Hayır
Finlandiya	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
Fransa	Evet	Evet	Evet	Ders var	Evet	Evet
Almanya	Evet	Evet	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Yunanistan	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
İrlanda	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
İtalya	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
Japonya	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Hayır
Hollanda	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
N. Zelanda	Evet	Evet	Evet	Ders var	Evet	Hayır
Norveç	Evet	Evet	Evet	Hayır	Bazı Yerel İdareler	Hayır
Portekiz	Evet	Evet	Evet	Hayır	Evet	Hayır
İspanya	Evet	Evet	Evet	Hayır	Evet	Evet
İsveç	Evet	Evet	Evet	Ders var	Evet	Hayır
İsviçre	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Hayır
Türkiye	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
İngiltere	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
ABD	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
Sırbistan	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
Karadağ	Evet	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Hayır

(Kaynak: Goranovic, P., "Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro", p.3 http://unpan1.un.org/intradoc/ groups/public/documents/ nispacee/unpan004534.pdf)

3.1.1.3. Başvuru Hakkı

Vergi idarelerince vergileme işlemleriyle ilgili yapılan tüm bireysel işlemler ve alınan kararlar konusunda mükelleflerin başvuru hakkı bulunmaktadır. Mükellefler, kendileri için vergilemeyle ilgili işlemler durum tespiti, vergi idaresinin aldığı kararlara ve yapılan işlemlere ilişkin dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak, alınan kararların ve yapılan işlemlerin gözden geçirilmesini veya yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözümünü talep edebilirler. Mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıklar idari başvuru ve yargı yoluna başvuru şeklinde iki farklı başvuru ve çözüm yolu bulunmaktadır (Demirci ve Giray, 2015: 64).

3.1.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Vergilerin miktarı, tarihi, tahsil zamanı ve biçimi konularının hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olmasıdır. Vergilere ilişkin işlemler ve kurallar açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenebilir. Ayrıca, beklenmeyen bir zamanda yapılan kanun değişiklikleri mükelleflerin vergi yükleri artırabilir ve bu da mevcut ve yeni yapılacak yatırımlar konusunda mükellefleri belirsizliğe itebilir. Böyle bir durumun yaşanmaması için vergi hukukunda belirlilik ilkesi mevcuttur (Demirci ve Giray, 2015: 64; Gerçek, 2006:129).

3.1.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi idareleri, teknolojik imkanlar sayesinde mükellefin çeşitli işlemleriyle ilgili bilgilere birçok kişi ve kurumdan ulaşabilmektedir. Özellikle bilgisayar teknolojisinde yaşanan ilerlemeler sayesinde, üçüncü kişi ve kurumlardan vergi idaresine gelen bilgilerde önemli derecede artışlar olmuştur (Aydın, 2006: 28). Vergi idarelerinin bilgi edinmesi kolaylaştığından, bilgilerin güvenliğinin sağlanması da önemli hale gelmiştir. Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, "vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunları sadece kanunlarda öngörülmüş amaçlar için kullanılması"nı ifade etmektedir. Vergi idareleri mükellefleri hakkında topladığı bilgileri gizli tutmak ve güvenliğini sağlamakla yükümlüdür (Ak, 2004: 5; Demirci ve Giray, 2015: 67).

3.1.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Bireylerin özel hayatı; aile hayatnı, konut ve haberleşmeyi kapsamaktadır. Bu nedenle, bireylere ait özel ve ailevi hayatın korunması için "kişinin kendisine ve

eşyasına ilişkin kayıtlamalar", "konut dokunulmazlığı" ve "haberleşme özgürlüğü" gibi araçlar geliştirilmiştir. Özel hayatın gizliliği hakkı, "vergi idaresi tarafından mükellefin evine/işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini" sıkı kurallara bağlamaktadır. Mükelleflerin beyanlarına ve belgelere ek olarak, mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili üçüncü kişilerin ikametlerinde/işyerlerinde arama yapılması ve defter/belge/eşyaya el konulması gerekebilmektedir. Vergi idaresinin bu yetkisinin vergi mükelleflerinin "özel hayatın gizliliği" hakları ile direk olarak ilgili olması vergi sistemleri içerisinde sıkı sınırlandırmalara konu olmasına neden olmaktadır. Arama ve alıkoyma yetkisine son çare olarak başvurulması gerekmektedir (Demirci ve Giray, 2015: 69).

3.1.1.7. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellefler, vergi idaresinde gerçekleştirecekleri işlemler sırasında kendileri başvuruda bulunabilecekleri gibi temsilci kullanma ya da bir temsilcinin yardımını isteme hakkına da sahiptirler. Yapılacak işlemlerde temsilci olarak genellikle mali müşavir, avukat veya vergi idaresi tarafından yetkili kılınan kişiler kullanılır. Temsilci kullanma ve yardım isteme; "temsilcinin faaliyet raporlarını değerlendirmesi, beyanname hazırlama ve vermesi, tarhiyata itiraz ve vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi sürecini yürütmesi veya vergi işleri ile ilgili görüş vermesini içerebilir (Demirci ve Giray, 2015: 70).

3.1.2. Özel Haklar

Mükelleflerin vergi kanunlarını uygularken karşılarına çıkan özel durumlar/işlemler sırasında sahip oldukları haklardır. Bu haklar; verginin tahsil edilmesi sırasında haklar, vergi denetimi sırasında haklar ve vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar olarak üç grupta toplanmaktadır.

3.1.2.1. Verginin Tahsili Sırasında Haklar

Vergilerin ödenmesi ve vergi idaresi tarafından cebren tahsilat yapılması sırasında, vergi mükelleflerine; "olması gereken vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı" ve "vergilerin cebren tahsilatında süre ve yardım hakkı" gibi bazı özel haklar tanınmaktadır. Vergi mükellefleri kişisel şartları ve gelirleri dikkate alınarak, vergi kanunlarına göre belirlenen vergiyi ödemekle yükümlüdürler. Mükellefler vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarını ödemelidir,

hesaplanan tutardan fazla ödememe ve fazla vergi ödemesi durumunda ise fazla ödenen kısmın geri iade edilmesini idareden talep edebilme hakkına da sahiptir. Cebren tahsilatla ilgili durumlarda da tahsilata başlamadan önce idarenin mükelleflere haber vermesi gerekir. Genellikle bu amaçla mükellefe ödeme emri gönderilerek, mükellefler vergilerini ödemeye davet edilmektedir. Bu davet yapıldıktan sonraki süreçte mükelleflere itirazlarını yapabilmeleri yada ödemeyi yapabilmeleri için belirli bir zaman verilmektedir (Demirci ve Giray, 2015: 71).

3.1.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar

Mükellefler vergileme işlemlerinde hata yapıldığını düşünüyorsa, bunun düzeltilmesi için vergi idaresine başvuruda bulunma ve görüşme talep etme hakkına sahiptir. Vergi idaresi ile yapılan görüşmede istenilen sonucun çıkmaması durumunda mükellefler, vergi itiraz veya uzlaşma komisyonlarına başvurabilmektedir. İdari süreçte bir sonuç alamayan mükellefler yargı yoluna başvurarak yaşanılan uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler. Mükellefler sorgulama yapılması ve soruşturmanın yürütülmesi sırasında avukat veya temsilcisini bulundurma veya gerektiğinde onlardan yardım alma hakkına sahiptirler (Demirci ve Giray, 2015: 71).

3.1.2.3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Vergi Denetimi; mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediklerini, hesapların/kayıtlarının doğruluğunu idare tarafından kontrolü olarak tanımlanmaktadır. Vergi idaresi gerekli gördüğü zamanlarda mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını denetleyebilir. Mükelleflerin denetlenmesine ihtiyaç duyulan durumlarda mağdur olmamaları amacıyla; denetim sürecinde yapılacak işler hakkında bilgi verilmesi, denetimin uygun yer ve zamanda yapılması, mükellefin özel hayatına saygı gösterilmesi, denetim sırasında ulaşılan sonuçların değerlendirilmesi ve mükellefin başvuru hakkı gibi mükelleflere bir takım haklar tanınmıştır (Demirci ve Giray, 2015:71,72).

3.2.Vergi Aflarının Mükellefler Üzerine Etkileri

Mükelleflerin vergilerini vaktinde ödeyememeleri, hükümetleri af uygulamalarına yöneltmektedir (Yaraşır, 2013: 176). Dünya genelinde af uygulamalarının başarısı tartışılırken, vergi borcunu vaktinde ödemeyen mükellefin

davranışları sorgulanmaktadır (Yaraşır, 2013: 176). Mükellefin vergi karsındaki tutum ve davranışlarını belirleyen en önemli etken adalettir. Adaletsiz bir vergileme söz konusu olduğunda mükellefin davranışlarında büyük ölçüde değişiklik meydana gelir (Çetin, 2007: 178).

Vergi aflarının mükellefler üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri bakımından çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir kesim insan vergi aflarını olumsuz olarak değerlendirirken, diğer bir kesim ise olumlu olarak görebilmektedir (Demir ve Eker 2017: 238). Vergi afları, devlet tarafından, çeşitli maliyetleri göz önüne alınarak hem devlete hem de mükellefe birtakım faydalar sağlayacağına inanıldığı için uygulamaya koyulmaktadır (Yelman, 2017: 73). Mükellefler vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken, başka bir mükellefin o vergiye karşı yükümlülüğünü yerine getirme şeklinden ya da yerine getirmemesinden etkilenebilirler. Vergi yükümlülüğünü yerine getiren mükellef, vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin herhangi bir yaptırımla karşılaşmadıklarını gördükleri zaman üzerindeki vergi yüklerini daha ağır hissedip, vergiye ilişkin tutumlarını olumludan olumsuza dönüştürebilirler. Benzer şekilde, beyanname vererek vergisel yükümlülüğünü yerine getiren mükellef, vergisi kaynakta kesilen mükellefe göre daha esnek davranabilmeleri ve ödemesi gerekenden daha az vergi verebilme ihtimaliyle mükelleflerin davranışlarını değiştirebilir. Beyanname veren mükellef eğer, gelirlerini eksik gösterirse ödemesi gereken vergi ve ödedikleri vergi arasında fark oluşabilmektedir. Bunu gören dürüst mükelleflerin vergiye yönelik davranışı olumsuza dönmektedir. Vergisini zamanında, tam ve eksiksiz olarak veren mükellefler, vergisini ödemeyen mükelleflerin çıkan bir af kanunuyla vergilerini hem daha geç hem de daha az ödemelerinden olumsuz yönde etkilenirler (Demirci ve Giray, 2015: 73). Vergi aflarının mükellefler üzerinde etkileri olumlu ve olumsuz olmak üzere iki başlık halinde incelenecektir.

3.2.1. Vergi Aflarının Mükellefler üzerinde olumlu etkileri

Devlete gelir sağlamak, kayıtsız mükellefi kayıt altına almak, vergi yargısı üzerindeki iş yükünü azaltmak gibi çeşitli nedenlerle çıkarılan vergi aflarının mükellefler üzerindeki olumlu etkileri aşağıda yer almaktadır.

- Vergi sisteminde af niteliğinde yapılan düzenlemelerle, belirlenen koşulları karşılayan mükellefler avantajlı olarak vergi yükümlülüklerini yerine getirebilmekte, daha önce bildirmedikleri kazançları daha düşük vergisel yükümlülüklerle bildirerek herhangi bir kaynak sorgulamasına muhatap kalmayabilmektedirler (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 115).
- Mükellef, vergi affından bir kez faydalandığında daha sıkı ve yaygın denetim olasılığını düşünerek vergi uyumunu artırabilir. Aslında bu vergi affını savunanların en önemli argümanlarından biridir (Savaşan, 2006a: 154). Vergi affı bir defaya özgü olarak çıkarıldığında, aftan sonra daha ağır ceza ve yaptırımların ortaya çıkacağının bilinmesi mükelleflerin vergi ödeme isteklerini arttırır (Demirci ve Giray, 2015: 74; Kargı ve Yüksel, 2010: 30-33) Ayrıca, bir kereye özgü çıkarılan vergi affı, daha yüksek harcamaları ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla daha etkili cezalar ile birlikte uygulandığında vergiye gönüllü uyumu arttırabilir. Vergi affının daha önce kayıt dışı sektörlerde olan mükellefleri de vergi sistemine dahil etme gibi bir yönü de olmakta ve gönüllü uyuma da katkı sağlamaktadır (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017:119).
- Vergi afları, ekonomik kriz dönemi sonrası zor durumda kalan mükellefe işlerini toparlaması için yeni fırsat sağlamak ve sonraki dönemde düzenli vergi öder hale gelmesini sağlaması hedeflenir. Af kanunu öncesi mali sisteme kayıtlı olmayan mükellef, af uygulamasıyla kayıt dışılıktan kurtulur ve gelecek dönemlerde sistem içerisinde yer alan vergi süjeleri haline gelebilirler (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 115; Öz, Çubukçu, 2012: 250). Vergi affı vergisel uyumsuzluğu olan mükellefin yasal çerçeveye uyumlu hareket etmesini ve af sonrası uyumlu olmasını sağlayabilir (Savaşan, 2006a: 154) Vergi bilincinin arttırılması, kayıt dışı ekonomiyi azaltmada önemlidir. Mükellefin verginin ne amaçla alındığına yönelik sağlıklı ve yeterli bilgisinin olması, kayıt dışı ekonomik faaliyetlere başvurmada daha çekimser olmalarına neden olacaktır. Ödediği vergilerin kamusal hizmet olarak kendisine geri döneceğinden emin olan mükellefin kayıt dışında kalma isteğinin azalacağı belirtilmektedir (Demir ve Küçükilhan, 2013: 45).
- Vergi affı uygulaması, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefe cezalandırılmadan ve yargıya tabi tutulmadan ödenmemiş vergi borcunun bir

kısmını veya tamamını geri ödeme fırsatı tanımaktadır (Bayer vd, 2015: 70; Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017: 117).

- Birçok ülkede uygulanan vergi afları, süresi ve kapsamı ne olursa olsun vergi ağı dışında olan mükellefi vergi ağına (kayıt altına) dâhil etmeyi amaçlamaktadır. Böylece, geçmişte vergisini ödemeyen/vergi kaçırmış olan kişilere bir fırsat sağlanır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:252). Vergi afları; dürüst davranmayan mükellefin hatasını telafi etme, bilinçli olarak yada zorunluluk nedeniyle vergi kaçıran mükellefin, temiz bir sayfa açmasını sağlamaktadır (Tekin vd., 2013: 9; Yelman, 2017: 74). Ayrıca, vergi affi ile vergi kaçırma sıkıntısı yaşayan mükellefe yeni bir fırsat verilerek mali sistemde yer almaları ve temiz bir insan olarak topluma kazandırılmaları sağlanmaktadır (Yaraşır, 2013: 178). Vergi kaçırdıktan sonra çok fazla suçluluk duygusu yaşayan ve bu duygudan kurtulmak isteyen mükellef için vergi affı önemli olabilir. Yani birey, vergi kaçırma kararı almış, vergi kaçırmış ve pişman olmuş ve af mekanizmasıyla suçluluk duygusundan kurtulmak için fırsat bulmuş olabilir (Savaşan, 2006b: 47). Ayrıca, Vergi affıyla birlikte, vergi kaçıran mükellefler artık bunu gizlemek zorunda kalmayacak ve aftan sonra uygulanacak olan daha sıkı politikalara sahip rejimi benimsemeleri de kolaylaşacaktır (Demirci ve Giray, 2015: 74; Kargi ve Yüksel, 2010: 30-33).
- Vergi afları mükelleflere geçmişte vermiş oldukları beyannameleri kontrol etmelerine imkan tanıyacak ve böylece mükellefler hiçbir cezaya muhatap olmadan beyannamelerini düzeltme ve kaçırmış oldukları vergileri ödeme imkanı bulacaktır (Demirci ve Giray, 2015: 74; Kargi ve Yüksel, 2010: 30-33).
- Af sayesinde mali sistemde kayıt altına alınan mükellefler, gelecekteki kanuni vergi oranlarının düşük kalmasına sebep olarak da sadece kendilerine değil diğer dürüst mükelleflere de dolaylı faydalar sağlayabilirler (Yaraşır, 2013: 178).

3.2.2. Vergi Aflarının Mükellefler üzerinde olumsuz etkileri

Vergi aflarının mükellefler açısından birtakım yararları olduğu kadar dezavantajları da bulunmaktadır (Yelman, 2017: 74). Afların tarihine bakıldığında, 2-3 yılda bir af çıkarıldığı ve sık çıkarılan vergi aflarının devlete duyulan güveni,

adalet algısını dolayısıyla vergiye gönüllü uyumu ve vergi gelirlerini olumsuz etkilediği, kayıt dışılığı özendirdiği, dürüst mükellefleri cezalandırdığı görülmektedir (Şanver, 2018:58; Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 156). Vergi aflarının mükellefler üzerindeki olumsuz etkileri aşağıda yer almaktadır.

- Vergi kanununda affa karşı çıkmanın en önemli nedeni, adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu görüşüdür (Çetin Gerger, 2012: 108; Nar, 2015: 588). Sürekli çıkarılan af kanunları mükellefin kanunlara olan saygısını ve güven duygusunu azalmaktadır (Saraçoğlu ve Çaşkurlu, 2011: 95; Yelman, 2017: 68). Ayrıca, Adil bulunmayan vergi algısı toplumsal açıdan hoşnutsuzluklara neden olmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergilemeye tepki göstermelerine neden olmaktadır (Ekin vd.. 2013: 2). Vergi afları, dürüst mükellefte vergi sisteminin adil olmadığı duygusunu arttırmakta, vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesini azaltmakta ve gelecekteki vergi uyumsuzluğuna cesaret vermektedir (Çetin, 2007:175; Kargi ve Yüksel, 2010: 33-34). Ayrıca, dürüst mükellefler vergilendirme işlemlerine daha çok ve daha olumsuz yönde tepki göstermeye başlarlar (Kargi ve Yüksel, 2010: 33-34). Şahin ve Uzun (2014) tarafından yapılan çalışmada, "vergi aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediği" görüşüne katılımın %53.7 olduğu, "dürüst mükelleflerin vergi affı ile cezalandırıldığı algısını yaratması" görüşüne katılımın %57,6 olduğu ve "oluşan adaletsizlik duygusunun mükelleflerin vergiye uyumunu azalttığı" görüşüne katılımın ise %54.9 olduğu saptanmıştır (Şahin ve Uzun, 2014: 110). Demir ve arkadaşları (2016) tarafından, vergi aflarının etkinlik düzeyi ve bu afların istenilen amaca hizmet edip etmediğini tespit etmek amacıyla vergi dairesi personeli ile yaptıkları çalışmada, araştırmaya katılanların çoğu (%57-%78 arası) vergi aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediğinden vergi aflarına karşı oldukları; vergi aflarının çıkarılmasının veya periyodik olarak uygulanmasının doğru olmadığını, vergi affı uygulamalarını çoğunlukla olumsuz olarak gördükleri saptanmıştır (Demir vd., 2016). Af yoluy bazı mükellefler ödemekle yükümlü oldukları vergiyi ödemeyerek, faizsiz nakit kullanma imkanına kavuşmakta ve adeta ödüllendirilmektedir. Sonuç olarak af uygulaması suçluyu ödüllendirirken suçsuzu da cezalandırmaktadır. Vergi afları, adaleti de bozarak haksız rekabete yol açmaktadır (Şanver, 2018: 45; Kargı 2011: 107). Vergi yükümlülüklerini yerine getiren mükellef için haksızlık

oluşturduğundan, adil vergilendirme yapısının önünde bir engel olarak görülmektedir (Şenyüz, 2014: 91-93; Yelman, 2017: 68).

- Sık tekrar edilen vergi afları, mükelleflerin tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemekte, sürekli olarak vergi affı beklentisi içinde olmalarına sebep olarak mükellefin vergi kaçırma davranışını hoş görme eğilimine neden olmaktadır (Çetin, 2007: 171). Hatta tekrar bir af kanununun çıkmasını bekleyen mükellefler tarafından cezaların caydırıcılığı azalmakta, kaçakçılık suçunun artmasına da sebep olabilmektedir (Demirci ve Giray, 2015: 75; Kargi ve Yüksel, 2010: 33-34). Çetin Gerger (2012) tarafından yapılan çalışmada, Politik, ekonomik ve teknik nedenlerle çıkarılan vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerinde olumsuz etkisinin olduğu, uzun vadede vergi gelirlerini azalttığı, sık çıkarılan vergi aflarının mükellefin güvenini azalttığı belirtilmektedir. Aynı çalışmada, vergi mükelleflerinin %80.7'sinin vergi affının çıkarılacağı beklentisi içinde olduğu, gelecekte vergi affı çıkma beklentisinin vergi uyumunu azaltmada en önemli neden olduğu saptanmıştır (Çetin Gerger, 2012: 112). Hükümetlerin siyasi kaygı ya da başka nedenlerle sık vergi affı uygulaması sonucu toplumda oluşan "Nasıl olsa ilerde bir af çıkar" düşüncesi, ödenmesi gereken vergilerin ertelenmesine yada hiç ödenmemesine neden olmaktadır (Demir, 2009: 7-8; Şenyüz, 2014: 91-93; Yelman, 2017: 68). Aygün (2012) tarafından yapılan çalışmada, mükelleflerin vergi affı sonrası yeni bir af çıkacağı kanaatinde olduğu ve büyük çoğunluğu vergi aflarının vergi adaletine aykırı olduğunu düşündüğü sonucuna ulaşılmıştır. Savaşan (2006a) tarafından Türkiye'de vergi aflarından faydalanan mükelleflerin özelliklerinin incelendiği çalışmada, affa sıklıkla başvurulmasının aftan yararlanan mükelleflerin sonraki dönemlerde vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesine neden olduğu ve mükelleflerde vergi affının adaletsiz olduğu yönünde kanaat meydana getirdiği belirtiliyor.
- Yürürlüğe giren vergi aflarıyla, ödenmesi gereken vergiyi ödemeyen mükellefler, bu miktarı faizsiz olarak kullandıktan sonra aynı miktar vergiyi ödemeleri ya da hiç ödememeleri şeklinde ödüllendirilirken, vergisini zamanında, eksiksiz ve kendi iradeleri ile ödeyen mükellefler ile vergisi kaynakta kesilerek ödenen mükellefler cezalandırılmış olmaktadır (Demirci ve Giray, 2015: 75; Kargı ve Yüksel, 2010: 33-34). Ayrıca, vergisini

zamanında ödeyen mükellefler üzerinde bu durumun olumsuz etkisi görülebilmekte, kendilerinin mağdur edildiğini düşünebilmektedirler (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 116).

- Vergi aflarının uygulanmasından önce ve sonra gerekli önlemlerin alınmaması ya da başarılı olmaması, mükellefe vergi affı uygulamasına sık başvurulabileceği şeklinde izlenim verildiğinde, mükellefin adalet düşünceleri zedelenmekte ve vergi uyumunun azalmasına neden olunmaktadır (Demir, 2009: 7; Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 5). Ülkemizde, dürüst mükelleflerin vergi aflarını, vergi kaçıranlar için bir ödül olarak görmeye başladığı ve bu durumun onların vergiye uyumunu zedelediği, ayrıca afların bir defaya mahsus olmadığının düşünülüyor olmalarının da mükelleflerin vergiye uyumunu engellediği belirtilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109; Atçeken vd., 2018:65).
- Vergi afları, af beklentisi içerisinde bulunan mükelleflerin gelirini gizlemesine neden olmaktadır (Yelman, 2017: 74). Vergi affı, özellikle dürüst mükelleflerin uzun periyotta vergi afları sebebiyle vergi vermekten kaçınmasına, zaman içinde tekrar bir vergi affı çıkacağı düşüncesiyle vergi kaçırmasına neden olabilmektedir (Savaşan, 2006b: 49; Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017:117). Mükellef psikolojisini bozan vergi afları mükelleflerin vergi adaleti duygusunu olumsuz etkileyen bir faktördür. Vergi adaletinin zedelenmesine, devlete olan güvenin sarsılmasına neden olur (Çetin, 2005:181). Anayasaya rağmen vergi affı, vergisini düzenli ve zamanında ödeyen mükellef için adil olmayan bir durum yaratmaktadır. Vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma eğilimleriyle kayıt dışı faaliyetlerde artış olabilmektedir (Şanver, 2018: 45; Şaan 2008: 15). Vergi afları, vergisini fedakârlıklarla ödeyen mükellefe büyük bir haksızlık yaratmaktadır. Çünkü, vergisel ödevlerini yerine getirmeyip kanunsuz davrananları ödüllendiren bir sistem söz konusudur (Kargı ve Yüksel, 2010:38). Şahin ve Uzun (2014), tarafından yapılan çalışmada "Vergi afları ile dürüst mükelleflerin cezalandırıldığına" katılımın %54, "Adaletsiz şekilde vergi kaçıranların ödüllendirildiği" görüşüne katılanların da %57,3 oranında olduğu saptanmıştır (Şahin ve Uzun, 2014: 110).
- Ülkemizde çıkarılan af kanunları, mükellefler üzerinde geleceğe ilişkin bir beklenti oluşturmakta ve kendinden sonraki vergi affının veya mali affın

zeminini hazırlamaktadır. Ayrıca, af kanunları iyi bir altyapı ve düzenlenme ile oluşturulmadan yürürlüğe girdiğinden kayıt dışı ekonomiyi azaltmak ve vergi uyumunu arttırmaktan öte, vergisini düzenli ödeyen mükellefi olumsuz etkilemekte ve kayıt dışı ekonomiye zemin hazırlayarak vergi sistemine zarar vermektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:100; Yelman, 2017: 68). Şahin ve Uzun (2014), tarafından yapılan çalışmada "yeniden affa başvurulacağının bilinmesi vergide adaletsizlik duygusunun artmasına neden olacaktır" görüşüne katılımın %60, "dürüst mükellefler zamanla vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin olumsuz davranışlarını örnek almaktadır" görüşüne katılımın ise %50,6 olduğu saptanmıştır (Şahin ve Uzun, 2014: 110). Yeniçeri tarafından (2005), "Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması" isimli İstanbul ilinde yaşayan ve farklı sosyo-demografik özelliklerine sahip vergi mükellefleri (beyana tabi mükellefler) ile yapılan çalışma sonucunda; yüksek gelir grubunda yer alan mükelleflerin, diğer gelir gruplarındaki mükelleflere göre vergi affı beklentilerinin vergi ödeme konusunda daha isteksiz davranma düşüncesinin hakim olduğu saptanmıştır (Yeniçeri, 2005: 283, 293).

- Vergi afları, vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile vergisini ödemeyip, aftan yararlanan mükellefler arasında haksız rekabete yol açmaktadır. Çünkü vergisini zamanında ödeyen mükellef o zamanda kazanç kaybına uğramış olur. Bunun tam tersine vergisini zamanında vermeyen mükellef, devlete ödemesi gereken vergiyi kredi gibi kullanmaktadır. Birde vergi affı kanununun çıkması sonucu vergi faiz ve cezalarının silinmesi şeklinde de ayrıca ödüllendirilmiş olmaktadır (Demirci ve Giray, 2015: 76). Mükellefiyetinin gerekliliklerini zamanında ve tam yerine getirenleri pişman eden ve hatta cezalandıran, kanuna aykırı davrananları ödüllendiren bir sistemdir. Vergisini zamanında ödemeyenler ekonomik olarak devlet eliyle avantajlı hale getirilmektedir (Kargi ve Yüksel, 2010: 38). Vergi uyumuna sahip mükellefler, vergi aflarını vergi kaçakçıları için bir ödül ya da imkan olarak görüp kendilerinin sömürüldüğü düşüncesine kapılarak vergiye karşı dikkatsiz davranış sergileyebilirler (Şaan, 2008: 15; Şanver, 2018: 45).
- Dürüst mükellefler üzerinde affın oluşturacağı ilk etkinin algıya yönelik olacağı, affı bir haksızlık olarak algılayabileceği belirtilmektedir. Bu mükelleflerin vergi sonrası gelirleri, yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere

göre, azalma göstermektedir. Özellikle, vergi aslında azalmayı içeren af uygulamalarında, faydalananların ödeyecekleri miktar daha da azaldığından dürüst mükelleflerde haksızlık yapıldığı duygusunu daha çok yaşatmaktadır. Bu haksızlık duygusu, önceden vergi uyumu olan mükelleflerin bazılarında davranış değişikliğine neden olabilmektedir. Sık vergi affına başvurulan ülkelerde bu ters etki de yüksek olmakta ve af beklentisi ile mükelleflerin uyum düzeyi azalabilmektedir (Savaşan, 2006a: 153). Vergi affı ile uzun vadede mükellefin vergi uyumunu etkilenmekte ve bir takım olumsuzluklara neden olabilmektedir (Demir ve Eker, 2017: 241; Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017:117; Yelman, 2017: 68). Cansız (2015) tarafından defterdarlık çalışanlarının vergi algıları üzerine yapılan çalışmada, vergi aflarının vergilemenin adil olduğu algısını zayıflattığı ve vergi ödeme isteklerine ilişkin dürüst vergi mükellefleri üzerinde olumsuz etki oluşturduğu düşüncesinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Cansız, 2015: 437, 438). Ayrıca bir defaya mahsus yapılmayan ve tekrar yapılacak vergi afları uzun dönemde vergiye gönüllü uyumun azalmasına neden olacaktır (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017:119). Alm vd. (1990) tarafından yapılan çalışmada, vergi affı sonrasında gönüllü uyumun düştüğü ve bunun en önemli nedenin ise gelecekte af beklentisinin olduğu belirtilmektedir. Devlet tarafından gelecekte bir af uygulamasının yapılmayacağı yönünde bir açıklama yapılması durumunda gönüllü uyumda bir düşme olmayacağı belirtilmektedir (Alm vd, 1990: 25). Yeniçeri tarafından (2004) yapılan, "Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Uygulama" isimli çalışmada, vergi afları sonucunda vergiye gönüllü uyumun olumsuz etkilendiği, sık vergi affı çıkarılmasının tekrar af çıkacağı beklentisine neden olarak mevcut cezaların caydırıcılığını azalttığı vurgulanmıştır (Yeniçeri, 2004: 912).

- Her yeni vergi affı, vergiye gönüllü uyum açısından vatandaşın mükellef olmaktan kaynaklanan sorumluluklarını yerine getirmesini önlemekte, vergiden kaçınmayı artırmakta, vergi kaçırma, verginin yansıtılması ve vergi borcunun geciktirilmesi gibi davranışlara neden olmakta ve nihayetinde de iyi niyetli ve dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir (Edizdoğan ve Gümüş,2013: 115; Eroğlu, 2018: 63; Gökmen, 2013; Kargi veYüksel, 2010: 34). Edizdoğan ve Gümüş (2013), sık yapılan vergi affının kayıt dışı

ekonomiyi destekleyerek vergi ahlâkının bozulmasına, vergi ödeme bilincinin yok olmasına ve cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine neden olduğunu belirtmektedir. Vergi aflarını tekrarlamaktansa uygulanan sistemin yeniden değerlendirilmesini ve eksikliklerinin giderilmesi gerektiğini belirtmişlerdir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 116). Çıkarılan vergi af kanunları etkin denetimlerle desteklendiğinde, çıkarılan af kanunundan istenilen verim alınabilecektir (Yelman, 2017: 75).

- İleriki dönemlerde af kanunlarından yararlanma beklentisi içinde olan mükellef vergi kanunlarının diğer kanunlar kadar önemli olmadığını düşünebilmekte, adalete ve kanunlara karşı güvenin sarsılmasına da sebep olabilmektedir. Af kanunlarının uzun dönemde mükelleflerin vergiye uyumunda bir azalma ile sonuçlanabilecektir. Dürüst mükellefin kendilerinin aldatıldıklarını düşünmeleri, gelecekteki vergi affını beklemenin gönüllü uyumdan daha iyi olacağına yönelik tavır sergilemelerine neden olabilecek ve dürüst mükellefler açısından vergisel uyuma zarar verebilecektir (Yaraşır, 2013: 179). Çetin (2005) tarafından, "Türkiye'de vergi aflarının mükellef davranışları ve vergi adaleti üzerinde yarattığı etkiyi ölçmek ve vergi afları hakkındaki düşüncelerini belirlemeye yönelik yapılan çalışmada", vergi aflarının gönüllü uyum üzerinde olumsuz etkisinin olduğu, vergi mükelleflerinin %91,1'inin "Türkiye'de vergi sisteminin adil olmadığını düşündüğü", %22,9'u ise "vergi sistemindeki adaletsizliği vergi aflarının sık uygulanmasına bağlı olduğu", mükelleflerin %52,4'ü "vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığını düşündüğü" belirtilmektedir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin %52,8'i vergi affına karşı olmakla beraber %80,7'si tekrar bir vergi affı çıkacağı beklentisi içerisindedir.
- Vergi afları, devlet ile mükellef arasındaki uzlaşmayı olumsuz etkileyerek vergi yargısının ve vergi idaresinin iş yükünü artırabilme ihtimali de bulunmaktadır (Yelman, 2017: 75; Kargı, 2011: 108). Vergi afları, uzun vadede mükellefin devlete güveni azaltmakta, vergi bilincini ve vergi etiğini menfi etkilemektedir (Özgüdenli, 2018: 43).
- Türkiye'de çeşitli adlarla (vergi barışı kanunu, varlık barışı kanunu, tahsilâtın hızlandırılması kanunu, alacakların yapılandırılması kanunu vb.) neredeyse her üç veya dört yılda bir vergi af kanunu çıkartma geleneği sürmektedir (Şenyüz,2007:8). Sık af uygulaması, mükellefin sorumluluğunu zamanında

yerine getirmeye teşvik etmediği gibi vergi kaçakçılarının da gelecekte çıkarılabilecek başka af beklentisiyle yükümlülüklerini ertelemelerine ve zamanında yerine getirmemelerine neden olacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109, 110). Cansız (2006) tarafından yapılan "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği" başlıklı çalışmada, hükümetler tarafından değişik gerekçelerle çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin vergi ödeme istekleri üzerinde olumsuz etkilerinin olduğu sonucuna varılmıştır (Cansız, 2006: 119-136).

- Sık tekrarlanan vergi afları ile vergi cezalarının caydırıcılığı ortadan kalkmakta ve söz konusu suç/kabahatin işlenmesi teşvik edilmektedir (Özgüdenli, 2018: 43). Tuay ve Güvenç tarafından (2007), Türkiye'de mükelleflerin vergiye bakışına ilişkin 18 ilde yapılan çalışmada, mükellefler üzerinde vergi aflarına yönelik olumsuz bir tutumun baskın olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ayrıca, vergi kaçıranlar için vergi aflarının bir ödüllendirme algısının oluştuğu bu yüzdende mükellefin vergi borçlarını ödemelerini kolaylaştıracak çeşitli sistemlerin geliştirilmesi önerilmiştir (Tuay ve Güvenç, 2007).

SONUÇ

Devletin yükümlülüklerini yerine getirebilmek ve toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmek amacıyla gelire ihtiyacı vardır. Devlet tarafından sınırları içerisinde yaşayan vatandaşlara hizmet sunabilmeleri amacıyla ihtiyacı olan sürekli ve temel gelir kaynakları arasında en önemli paya sahip olanı vergilerdir. Devlet ile vatandaşlar arasındaki vergi ilişkisinde tarafların yetki ve ödevleri kanunlardan doğmaktadır ve mükellefler vergi borçlarını bu kanunlarda belirlenen artlara uygun biçimde öderler. Fakat bazen mükellefler tarafından vergi borçları ödenmediği halde vergi borçları ve vergi cezaları çeşitli kanuni nedenlerle ortadan kalkmaktadır. Vergi alacağının devletin önemli bir gelir kaynağı olması sebebiyle ödenmeyen vergi borçlarının en azından bir kısmının tahsil edilmesini sağlamak amacına yönelik olarak düzenlenmiş uygulamalar bulunmaktadır. Vergi borçları ve vergi cezalarının sona erdiren en önemli uygulamalardan biri de vergi aflarının uygulanmasıdır. Vergi aflarında uygulama yetkisi yasama organına verilmiştir. Hükümetler tarafından, çok değişik sebeplerle af uygulamalarına başvurulmaktadırlar. Devlet tarafından vergi afları yoluyla tahsil edilemeyen ve ya zaten tahsil edilemeyecek olan vergi alacağının belirli bir bölümünün tahsil edilmesiyle gelirlerini arttırmak istenmektedir. Devlet tarafından başarılı af uygulaması gerçekleştirildiğinde; yargının iş yükünün azaltılabilmesi, gelirlerin tahsil edilebilmesi, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve vergi tabanının genişletilebilmesi gibi olumlu sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde, cumhuriyetin ilanından günümüze dek çok sayıda vergi affı uygulamasına başvurulmasına rağmen, uzun vadede vergi afları ile hedeflenen amaçların gerçekleştirilmesinde ne ölçüde başarıya ulaşılabildiği açık değildir. Çünkü uygulama sonuçlarının şeffaf olmaması ve kamuoyuyla bu bilgilerin tam olarak paylaşılmaması, vergi afları ile hedeflenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının değerlendirilmesini mümkün kılmamaktadır. Fakat vergi aflarını değerlendirme noktasında, ülkemizde vergi aflarına bu kadar sık başvurulması vergi aflarının gerekçelerinin gerçekleştirilemediğini ortaya koymaktadır. Ülkemizde çıkarılan afların çoğunlukla idari yargıdaki ihtilaflı dosya sayısını azaltma ve gelir sağlama amacı gütmekte, ancak, vergi sorunlarına kökten çözümler getirememekle birlikte, kısa vadeli gelir kazandırmaktan da öteye geçememiştir.

Af uygulamalarının meşruluğu üzerine çok tartışma yapılmış ve herhangi bir görüş birliğine varılamamıştır. Hukukçuların bir kısmı vergi aflarının uygulanmasının bir gereklilik olduğunu savunurken; diğer bir kısım hukukçu ise

vergi affı ile sağlanacak faydanın, zararından daha düşük olduğunu ileri sürmüş ve af uygulamasına karşı çıkmışlardır. Vergi afları, ülkelerin iç dinamikleriyle bağlantılı olarak olumlu sonuçlar sağladığı gibi bazı olumsuz sonuçlara da neden olabilmektedir. Af uygulamaları ile kısa dönemde hazinenin kaynak ihtiyacı giderilirken, idari yargı ve vergi idaresinin iş yükünü hafifletmek amaçlanmaktadır. Sık af uygulamasına başvurulması durumunda ise vergi kayıp/kaçağı artabilmekte, vergiye uyum azalabilmekte, ayrıca vergi bilinci ve ahlakı sarsılabilmektedir. Bununla birlikte, mükelleflerin af beklentisine kapılması sonucunda bu sorunlar daha çok artabilmektedir.

Ayrıca, uygulanan af kanunlarının başarılı olabilmesi amacıyla ülkedeki mevcut vergi sisteminin iyi analiz edilmesi ve belli başlı temel hususlara dikkat edilmesi önemlidir. Bu temel hususlardan biri, çıkarılan mali ve vergi aflarının hangi alacakları ve hangi mükellefleri kapsayacağının çok iyi belirlenmesi ve af uygulamasının sınırlarının iyi çizilerek verginin aslı ya da fer'i alacakların veyahut bunlara karşılık gelen gecikme zamlarının ve faizlerin silinip silinmeyeceği konusunun bu sınırlar çerçevesinde net olarak belirlenmesidir. Bir diğer husus ise vergi affının ne zaman çıkarılacağının ve af süresinin belirlenmesi af kanunun başarıya ulaşmasını sağlayacak temel bir husus olmasıdır. Ayrıca, af kanunlarının sürekli çıkarılmasından ziyade af uygulaması sonrasında vergi sitemini iyileştirmeye ve güçlendirmeye yönelik atılacak adımlar vergi gelirlerinin arttırılmasını sağlayacaktır. Af uygulamasının başarısını arttırmada önemli noktalardan biri de yazılı ve görsel basında af uygulamasına ilişkin tanıtımların yapılması ve sonrasında ise aftan yararlanarak dürüst ve temiz bir mükellef olmayı tercih edenlerin kimlik bilgilerinin gizli tutulması da affa katılımı arttıracaktır.

Mükellef tarafından bakıldığında ise, "Vergi" mükellefin devlete ödemekle yükümlü olduğu bir ödevdir. Bu ödev, Anayasa'nın 73. maddesinde "Ülke sınırları içinde bulunan ve kamusal hizmetlerden yararlanan herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." denilerek belirtilmiştir. Vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkileri pozitif yönde olabileceği gibi, vergi aflarına çok sık başvurulması durumlarında çoğunlukla negatif bir etkiye dönüşmektedir. Vergi afları ile mükellefin vergi yükümlülüğünü avantajlı olarak yerine getirebilmesi, daha önce bildirmedikleri kazançları daha düşük vergisel yükümlülüklerle bildirebilmesi, vergiye gönüllü uyumu arttırması, ekonomik kriz sonrası kişilerin işlerini toparlamasına fırsat sağlaması, mali sisteme kayıtlı olmayanları kayıt dışılıktan

kurtarması, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefin cezalandırılmadan ve yargıya tabi tutulmadan ödenmemiş vergi borcunu geri ödeme fırsatı sağlaması, dürüst davranmayan mükellefe hatasını telafi etme ve temiz bir sayfa açma fırsatı sağlaması, geçmişte verilmiş olan beyannameleri kontrol etme, ceza almadan düzeltme ve kaçırmış oldukları vergileri ödeme imkanı sağlaması vergi aflarının mükellef üzerinde olumlu etkileri arasında yer almaktadır. Vergi aflarının mükellefler açısından belli başlı yararları olduğu gibi dezavantajları da bulunmaktadır. Afların tarihine bakıldığında, 2-3 yılda bir af çıkarıldığı ve sık çıkarılan vergi aflarının mükellefler üzerinde olumsuz etkileri olmaktadır. Vergilendirme kapsamında önemli olan eşitlik ve adalet ilkeleri aflar ile zedelenebilmekte, mükellefin kanunlara olan saygısı ve güven duygusu azalmakta ve dolayısıyla vergi uyumu olumsuz etkilenmektedir. Sık çıkarılan af kanunları, mükellefleri beklenti içine sokmakta, düzenli vergi ödeyen mükellefin vergi uyumunu azaltmakta vergi affı beklentisiyle vergi kaçırmasına neden olmakta ve olumsuz etkilemektedir. Sık sık çıkarılan vergi afları ile vergi cezalarının caydırıcılığı ortadan kalkmakta ve söz konusu suç/kabahatin işlenmesi teşvik edilmektedir. Ayrıca vergisini zamanında ödeyen mükellef üzerinde mağdur edildiği düşüncesiyle olumsuz etki oluşturmaktadır. Vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile vergisini ödemeyip aftan yararlanan mükellefler arasında haksız rekabete yol açmaktadır. Mükellef ile devlet arasındaki uzlaşmayı olumsuz etkileyerek vergi yargısının ve vergi idaresinin iş yükünü artırabilmektedir Mükellefiyetinin gerekliliklerini zamanında ve tam yerine getirenleri pişman eden ve hatta cezalandıran, kanuna aykırı davrananları ödüllendiren bir sistemdir. Kısacası, vergi barışı uygulamalarıyla dürüst mükellefler cezalandırılmakta ve küstürülmekte, dürüst olmayan mükellefse ödüllendirilmekte ve vergi affı beklentileri oluşmaktadır.

Sonuç olarak, vergi aflarının mükellefler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerinin iyi analiz edilmeli, af kanunlarının zamanlaması ülke şartlarına göre iyi belirlenmeli, af rutin bir uygulama gibi hissettirilmemeli ve af kanunları politik amaçla kullanılmamalıdır. Af kanunlarına gerek kalmayacak şekilde vergi sisteminde denetimler sıklaştırılmalı, mükellefe caydırıcı cezalar verilmeli ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilmeye çalışılmalıdır. Mükelleflere daha etkin bir hizmet sunulması, vergi kaçakçılığına ilişkin önlemler alınması, vergi sistemlerinin iyileştirilmesi ve aflara sık sık başvurulmaması gibi uygulamalarla mükelleflerin vergiye ve vergi aflarına vermiş olduğu tepkiler azaltılabilir ve olumluya

dönüştürülebilir. Ayrıca, sık vergi affı uygulamasındansa, vergi kanunları üzerinde çalışılarak daha anlaşılır ve etkin vergi kanunlarının düzenlenmesi, af uygulanacaksa da vergi aflarının iyi bir değerlendirme ve alt yapı çalışması sonrasında uzun vadeli, belirli ve bilinçli amaçlarla çıkarılmalı ve özellikle dürüst mükellefi koruyan düzenlemeler yapılmalıdır.

Bu çalışma sonucunda, vergi aflarının başarılı olabilmesi için: vergi affı uygulamasından önce mali, ekonomik, sosyal durumun dikkatli değerlendirilmesi ve affın kapsamının, zamanının ve süresinin iyi belirlenmesi; af sonrası politikaların daha sık uygulanacağı ve denetimlerin daha da arttırılacağına ilişkin mükelleflerin ikna edilmesi; aflar, kısa süreli gelir tahsilatı sağlamak amacıyla değil, uzun dönemli ve mevcut sistemi iyileştirmek amacıyla çıkarılması; afların başarısını doğrudan etkileyeceğinden, mükellefler üzerinde af beklentisine yol açmayacak zamanlarda çıkarılması önerilmektedir.

Ayrıca, mevcut düzenlemelerin af uygulamasını gerektirmeyecek şekilde düzenlenmesi, alacakların tahsil edilmesinde ortaya çıkan ve uyuşmazlıkla sonuçlanan sorunların çözümüne yönelik çalışmaların yapılması önemlidir. Böyle bir sistem ile alacakların daha kolay tahsil edilmesi sağlanabilecek, vergi affına olan gereksinim azalacak böylelikle vergi affı uygulamasına daha az başvurulacak ve aflar mükellef hakları üzerinde olumsuz bir etki oluşturmayacaktır.

KAYNAKÇA

Ak, A.(2004) "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve Vergi Mahremiyeti", Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 66, (Ocak-Mart-2004), s.5.

Aliçavuşoğlu, Ç.(2016). "Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği", ICHACS, 62-67.

Alm, J. Mckee M. and Beck w. (1990), "Amazing Graze: Tax Amnestıes and Tax Compliance", National Tax Journal, Volume: XLIII, pp: 23-38.

Atçeken D., Altundemir E., Turan H. (2018). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği". Maliye Araştırmaları Dergisi, 4(1):59-75.

Aydın, S.(2006). "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.213, (Haziran-2006), s.28.

Aygün, R. (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi, Vergi Dünyası, Sayı: 369, 88-92.

Ayrangöl, Z. & Tekdere, M. (2011). Ana Hatlarıyla Vergi Afları. Bölgesel ve Küresel Dinamikler: Türkiye ve Yakın Çevresinin İktisadi ve Siyasi Meseleleri, İzmir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Sempozyum Bildiri Kitabı, 28-29 Nisan 2011, 421-441.

Ayrangöl, Z. & Tekdere, M. (2013). "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi". Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2: 249-270.

Başa M., Güler, E. (2015). 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun Vergi Affı Kapsamında Mali Açıdan Değerlendirilmesi. Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep.

Bayer, R., Oberhofer H., Winner H. (2015), "The Occurrence Of Tax Amnesties: Theory And Evidence", Journal of Public Economics, 125, pp: 70–82.

Besen, R. (2007). Devletin Vergi Alacağının Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi SBE.

Bülbül, D., Karadeniz, H. (2004) “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uluda Üniversitesi 55BF Maliye Bölümü, Belek-Antalya, 2004, ss 801-812.

Can S.(2016). Türk Hukukunda Af Kurumu. Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi, 65 (4): 1291-1312.

Cansız, H. (2006), “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 8(2), 115–138.

Cansız, H. (2015), “Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *22*(2), 433-450

Çataloluk, C. (2008), “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (20), 213-228.

Çetin Gerger, G.(2012). "Tax Amnesties And Tax Compliance in Turkey", International Journal of Multidisciplinary Thought, 107-113.

Çetin, G. (2007). “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”. Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi. 14(2): 171-187.

Çil, G.Y.(2012). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2012.

Demir, İ. C. & Küçükilhan, M. (2013), “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, AİBÜ-İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 9(1), 31-48.

Demir, M. & Eker, A. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Aflarının Etkinliğine Yönelik Görüşleri: Sivas İlinde Bir Araştırma”, Vol:3, Issue:14; pp:237-248

Demir, İ. C., 2008, Vergi ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İzmir, 4-95.

Demir, M. (2009), “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, Akademik Bakış, Sayı 18, 1-10.

Demir, M.; Demirgil, B. & Mazman İtik, Ü. & Deniz, Y. (2016). "Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma". Cü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2: 275-302.

Demirci Z., Giray F. (2015). Türkiye'de Vergi Afları İle Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa

Doğan, Z. ve Besen, R. (2008a) '' Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma'', Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos.

Doğan, Z. ve Besen, R. (2008b) '' Vergi Aflarının Nedenleri Ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri'', Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı 1, Mayıs:23-39

Düzgün, Ö. (2006), ''Vergilendirmede Adalet-Eşitlik İlkeleri ve İlintili Kavramlar", http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/, Erişim Tarihi 05.05.2019,

Edizdoğan, N. & Gümüş, E. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. 164: 99-119

Erkan, M.(2003), "4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununa Göre Stok ve Sabit Kıymet Affı", Vergici Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 180, s.112.

Gerçek, A. (2006). "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.209, (Şubat-2006), s.127

GİB, (2018). Gelir İdaresi Başkanlığı Basın Açıklaması, 24 Mayıs 2018, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/24052018basinbulteni.html (Erişim tarihi: 18 Haziran 2019).

GORANOVİC, P., "Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro", p.3 http://unpan1.un.org/intradoc/ groups/public/documents/ nispacee/unpan004534.pdf (Erişim tarihi: 03.06.2019).

Gök, A. K. (2007). "Vergi Direncinin Gelişimi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 22 (1): 143-163.

Gür, E. Yıldız, İ. (2017). Bingöl üniversitesi sosyal bilimler meslek yüksekokulu Öğrencilerinde "vergi ahlakı ve vergiye gönüllü uyum"(medya ve iletişim ile maliye programları özelinde). Kesit Akademi Dergisi (The Journal of Kesit Academy) Yıl: 3, Sayı: 10, Aralık 2017, s. 692-714

İpek, S. Kaynar, İ.(2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. Maliye Dergisi, 157.

Karatay, Ö., Karatay, A. (2011). Türkiye'de vergi afları ve 6111 sayılı kanunun Değerlendirilmesi: bayburt ili örneği. Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3(2): 181-190.

Kargı V., Yüksel C.(2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri / Yıl 2010. https://www.researchgate.net/publication/280528967_Turkiye'de_Vergi_Aflarinin_Vergi_Adaleti_ve_Mukellefler_Uzerine_Etkileri

Kargı, V. (2011). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(13). 101-115.

Kırbaş, S., 2004, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, (16. Baskı), Ankara, 11-16.

Kireçtepe, B.O., Orçun A. (2016). "Teorik ve Tarihsel Çerçevede Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanunun İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi,* Aralık 2016, Sayı: 339, 146-158.

Kumkale, R. (2016). "Cumhuriyet Tarihimizde Çıkarılan Vergi Afları", (http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari/, 17 Şubat 2018'de erişildi).

Kumluca, İ., 2003, Vergi Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, Vergi Sorunları dergisi, sayı: (180), 91-98.

Küçük A. (2011). "Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Bu Hakkın İhlalinde İdare ve Kamu Görevlilerinin Sorumluluğu". Sayıştay Dergisi, Sayı.81, s.112.

Marchese, C.(2014), "Tax Amnesties", IEL Paper In Comparative Analysis Of Institutions, Economics And Law No. 17, http://polis.unipmn.it/pubbl/RePEc/uca/ucaiel/iel017.pdf, Erişim: 31.03.19

Nar M.(2015). The Effects of Behavioral Economics on Tax Amnesty. International Journal of Economics and Financial Issues, 2015, 5(2), 580-589.

Öz, E. & Buyrukoğlu, S. (2011). "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar". Vergi Sorunları Dergisi. 272: 89-104.

Öz, S. ve Çubukçu, D.Ö. (2012), "Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 66(2), 247-254.

Özgüdenli, V. A., (2018). Vergi Etiği Açısından Vergi Afları, Gaziantep University Journal of Social Sciences, 17 Etik Özel Sayı, 34-46,

Saraçoğlu, O.F., Çaşkurlu, E. (2011). Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around; The Turkish Case, International Journal of Business and Social Science, Vol. 2, No. 7, 95-103.

Sarıcaoğlu, E. (2018). Vergi affından yararlanan mükellef için mütalaa geri alınabilir mi? TBB Dergisi (134), 217-256.

Savaşan F. (2006a) Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalanıyor? Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2006, (12)2: 149-171.

Savaşan F. (2006b). Vergi afları: teori ve türkiye uygulamaları ("veri barışı" uygulama sonuçları) Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 8(1): 41-65.

Şaan, Ayşe (2008). Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne: Trakya Üniversitesi SBE.

Şahin, S., Uzun M. (2014). Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Erzincan ili Örneği. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

Şanver C.(2018). "Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği", AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 18, Sayı:2, 2018, s. 35-63.

Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, Tesam Akademi Dergisi, 1(2). 81-96.

Taşkın, Y (2010)."Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri". Sosyal Bilimler Dergisi. 2: 122-128.

TDK, 2019. Af tanımı, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ccf2969b40527.33111367

Tekin A., Sökmen Gürçam Ö.(2017). Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi 6(6): 116-126.

Tekin A., Tuncer G., Sağdıç E.N. (2013). Vergi afları sonrasında vergi uyum süreci. Sakarya iktisat Dergisi, 2: 1-26.

Tuay, E. & Güvenç , İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51 Kasım, Ankara. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf, 02.04.2019

Yaraşır, S. (2013).“Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası Dergisi. 379: 175-187.

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

Yeniçeri, H. (2004), “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Uygulama ”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Uludağ Üniversitesi, Antalya, 908-927. http://maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu_19.pdf, 02.03.2019

Yeniçeri, H. (2005), “Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması”, Sosyoloji Konferansları, 31, 279-299.

Yılmaz S. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi, 66 (1) 2017: 263-301

Yılmaz S., Erdem M. (2018). Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşaklar Açısından Mükelleflerin Vergi Affından Etkilenmeleri Konusunda Nicel Bir Araştırma, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, Bursa.

Yurdadoğ V., Coşkun Karadağ N.(2017). Türkiye'de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal 2017, Volume:8, S: 134-164

Yurdakul, A.(2013). Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.