



T.C.

GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ ÜZERİNE
AMPİRİK BİR İNCELEME**

Hazırlayan

Serhat GÖZEN

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Yusuf TEMÜR

TOKAT – 2018

VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ ÜZERİNE
AMPİRİK BİR İNCELEME

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 28/02/2018

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan :Dr.Doc.Dr. Yusuf TEMÜR

Üye : Dr.Doc.Dr. İrfan BOZDOĞAN

Üye : Dr.Doc.Dr. Mete DİŞO

Üye :

Üye :

İmzası



Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 28/02/2018 tarih ve 13.06 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Prof.Dr.Mustafa ÇOLAK
Enstitü Müdürü:Enstitü Müdürü


Mühür
İmza

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Yusuf TEMÜR danışmanlığında hazırlamış olduğum "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi Üzerine Ampirik Bir İnceleme " adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

... / ... / ...

Serhat GÖZEN

İmza

ÖZET

Artan kamu ihtiyaçlarının finanse edilmesinde kullanılan gelir kaynaklarından en önemlisi şüphesiz vergilerdir. Vergi ile ilgili yükümlülükler mükelleflerin asli görevleridir. Bu yükümlülüklerin zamanında ve belirtilen esaslara uygun olarak yapılması gerekir. Ancak devletler bir taraftan gelir sağlamak diğer taraftan da vergiye uyumu artırmak amacıyla vergi affı uygulayabilmektedir. Mükellefler için ise vergi afları bir fırsat olarak sunulmaktadır. Çünkü çıkarılan affın kapsamına göre vergi borcundan kaynaklı ceza ve faizlerde indirim sağlanmakta, hatta vergi aslında da belirli oranlarda (dönemler itibariyle vergi aslının tamamında) indirim yapılabilmektedir.

Ancak vergi aflarının sık sık çıkarılması dürüst mükellefler açısından olumsuz karşılanmaktadır. Görevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren bu mükellefler af uygulamalarından dolayı tavır değiştirmekte ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınabilmektedir. Böylece vergi aflarının vergiye uyumu ve vergi gelirlerini negatif olarak etkilediği görülmektedir.

Bu tez çalışmasında vergi afları ve vergi gelirleri arasındaki ilişkinin niceliksel olarak ortaya konulması amaçlanmaktadır. İlgili kapsamda, öncelikli olarak vergi kavramı açıklanarak, vergi afları ile ilgili temel bilgilere yer verilmiş ardından Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki vergi aflarına değinilmiştir. Nihai olarak, 1980-2016 yılları arasındaki Vergi Geliri, Vergi Affı, Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, Kamu Kesimi Borçlanma Gereği ve Doğrudan Yabancı Yatırım verileri kullanılarak, Vektör Otoregresif Model (VAR) ve Vector Error Correction Model (VECM) ile vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde ki etkisi analiz edilmiştir. VECM analizinde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin oldukça düşük olduğu görülmektedir. Granger Nedensellik analizi sonuçlarına göre vergi gelirleri ile vergi afları arasında herhangi bir Granger Nedenselliğine rastlanmamıştır. Etki-tepki fonksiyonu incelendiğinde aynı şekilde vergi aflarının uzun dönem de vergi gelirlerini neredeyse etkilemediği görülmektedir. Elde edilen sonuçlara göre politika önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Vergi Affı, Vergi Uyumu, Vergi Gelirleri, VAR Analizi.

ABSTRACT

There is no doubt that taxes are the most important income sources for financing the increased public needs. Tax liabilities are the primary duty of taxpayers. These liabilities need to be performed in time and complied with the principles. However Governments can implement tax amnesty both to increase income, and tax compliance. Tax amnesties are an opportunity for taxpayers. Because, interest and penalties related to debt can be deducted depending on the scope of the tax amnesty. Moreover, tax debt can be reduced at a certain rate or it can be completely removed.

However, the frequent tax amnesties negatively affect honest taxpayers. These taxpayers who fulfill their duties perfectly and on time can change their attitudes and they can avoid from fulfilling their tax liabilities. All in all, tax amnesties negatively affect tax compliance and tax revenues.

In this thesis study, it is aimed to quantify the relationship between tax exemptions and tax revenues. In related context, primarily by explaining the concept of taxes, given the basic information about the tax amnesties are dealt with after tax amnesties in the history of the Republic of Turkey. The effect of tax amnesties on the tax revenues analyzed by including tax revenues, tax amnesties, gross domestic product, public sector borrowing requirement, and foreign direct investment datas from 1980 to 2016 with the help of Vector Autoregressive Model and Vector Error Correction Model. In the VECM analysis, the effect of tax exemption on tax revenues seems to be very low. According to the results of the Granger causality analysis, no causal causality between tax incomes and tax exemptions was found. When the impact-response function is examined, it is seen that tax exemption almost does not affect the tax revenues in the long term.

Keywords: Tax Amnesties, Tax Compliance, Tax Revenues, VAR Analıysis.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	İİ
ABSTRACT.....	İİİ
İÇİNDEKİLER	İV
TABLolar	İX
ŞEKİLLER.....	İX
GRAFİKLER.....	İX
KISALTMALAR.....	X
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ KAVRAMI VE VERGİ AFFINA İLİŞKİN	
UNSURLAR	3
1.1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİNİN ÖZELLİKLERİ.....	3
1.2. VERGİ BORCUNU AZALTAN YA DA SONLANDIRAN DURUMLAR	4
1.3. GENEL OLARAK AF KAVRAMI VE VERGİ AFFı	6
1.4. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE ÖNEMİ.....	8
1.4.1. Vergi Affının Kapsamı.....	8
1.4.2. Vergi Afları Hakkındaki Görüşler	9
1.4.2.1. Vergi Affına İlişkin Olumlu Görüşler	9
1.4.2.2. Vergi Affına İlişkin Karşıt Görüşler.....	11
1.4.3. Vergi Aflarının Nedenleri	13
1.4.3.1. Siyasal Nedenler	13
1.4.3.2. Mali Nedenler	14
1.4.3.3. Ekonomik Nedenler.....	15
1.4.3.4. Psikolojik Nedenler	15
1.4.3.5. Sosyal Nedenler.....	16
1.4.3.6. İdari ve Teknik Nedenler.....	17
1.4.4. Aflardan Faydalanan Mükelleflerin Özellikleri	17

1.4.5. Afların Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi.....	18
1.4.6. Vergi Aflarının Başarılı Olma Şartları	18
1.4.6.1. Bir Kereye Mahsus Olmalı	18
1.4.6.2. Vergi Affı Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Aynı Zamanda Uygulanmalı	19
1.4.6.3. Affa Katılımı Teşvik Edici Olmalı	19
1.4.6.4. Af Döneminin Yeterince Uzun Olmalı.....	20
1.4.6.5. Vergi Affı Yeterince Tanıtılmalı	20
1.4.6.6. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi	21
1.4.6.7. Vergi Kaynakları Açısından Sınırları Olmalı.....	21

İKİNCİ BÖLÜM:1924-2017 DÖNEMİ TÜRKİYE'DE VE BAZI ÜLKELERDE UYGULANAN VERGİ AFLARI

2.1. TÜRKİYE CUMHURİYETİ'NDE UYGULANAN VERGİ AFLARI	22
2.1.1. 5 Ağustos 1928 Tarih ve 145 Sayılı Elviyei Selâsede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun.....	24
2.1.2. 22 Mart 1934 Tarih 2395 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun	25
2.1.3. 4 Temmuz 1934 Tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun	25
2.1.4. 29 Haziran 1938 Tarih ve 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun.....	25
2.1.5. 17 Mart 1944 Tarih ve 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun	26
2.1.6. 27 Mayıs 1947 Tarih ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun	26
2.1.7. 26 Ekim 1960 Tarih ve 113 Sayılı Af Kanunu Uygulaması	27

2.1.8. 28 Şubat 1961 Tarih ve 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun.....	27
2.1.9. 23 Şubat 1963 Tarih ve 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	28
2.1.10. 13 Haziran 1963 Tarih ve 252 Sayılı Spor Kulüplerine Yönelik Getirilen Af Kanunu	28
2.1.11. 05 Eylül 1963 Tarih ve 325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun	28
2.1.12. 16 Temmuz 1965 Tarih ve 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun.....	29
2.1.13. 3 Ağustos 1966 Tarih ve 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Terkini Hakkında Kanun	30
2.1.14. 28 Şubat 1970 Tarih ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af. 30	
2.1.15. 15 Mayıs 1974 Tarih ve 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun.....	31
2.1.16. 20 Mart 1981 Tarih ve 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun.....	32
2.1.17. 28 Eylül 1981 Tarih ve 2431 Sayılı Kanuna Ek	33
2.1.18. 22 Şubat 1983 Tarih ve 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun	33
2.1.19. 04 Şubat 1985 Tarih ve 3239 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu	34
2.1.20. 03 Aralık 1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu	35
2.1.21. 28 Aralık 1988 Tarih ve 3512 Kanun Kapsamında Uygulanan Vergi Affı	36
2.1.22. 14 Haziran 1989 Tarih ve 3571 Sayılı Kanun Çerçevesinde Af Uygulaması. 36	
2.1.23. 15 Aralık 1990 Tarih ve 3689 Sayılı Kanun ile Getirilen Af.....	37

2.1.24. 21 Mart 1992 Tarih ve 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun	37
2.1.25. 05 Eylül 1997 Tarihli ve 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği	38
2.1.26. 29 Temmuz 1998 Tarihli ve 4369 Sayılı Vergi Reformu Kanun.....	39
2.1.27. 06 Şubat 2001 Tarihli ve 414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği.....	41
2.1.28. 07 Mart 2002 Tarih ve 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	42
2.1.29. 27 Şubat 2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu.....	42
2.1.30. 22 Kasım 2008 Tarih ve 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	44
2.1.31. 13. Şubat 2011 Tarih ve 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	45
2.1.32. 29 Mayıs 2013 Tarih ve 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı).....	48
2.1.33. 10 Eylül 2014 Tarih ve 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun	49
2.1.34. 19 Ağustos 2016 Tarihli ve 6736 Sayılı Kanun.....	50
2.1.35. 27 Mayıs 2017 Tarih ve 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu	51
2.2. TÜRKİYE DIŞINDAKİ VERGİ AFFI UYGULAMALARI.....	52
2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Affı Uygulamaları	52
2.2.2. Almanya'da Vergi Affı Uygulamaları	53
2.2.3. Fransa'da Vergi Affı Uygulamaları	53
2.2.4. İtalya'da Vergi Affı Uygulamaları.....	54

2.2.5. Rusya’da Vergi Affi Uygulamaları	54
2.2.6. Avustralya’da Vergi Affi Uygulamaları	55
2.2.7. Hindistan’da Vergi Affi Uygulamaları	56
2.2.8. Endonezya’da Vergi Affi Uygulamaları	57
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ: AMPİRİK İNCELEME	57
3.1. LİTERATÜR ÖZETİ.....	58
3.2. ÇALIŞMADA KULLANILAN DEĞİŞKENLER	61
3.2.1. Kamu Kesimi Borçlanma Gereği	61
3.2.2. Gayrisafi Yurt İçi Hasıla	62
3.2.3. Doğrudan Yabancı Yatırımlar.....	62
3.3. VERİ SETİ VE YÖNTEM	63
3.3.1. Yöntem ve Model.....	63
3.3.2. Veri Seti	66
3.3.3. Hipotez	66
3.3.4. Sonuçlar ve Bulguların Değerlendirilmesi.....	67
SONUÇ	79
KAYNAKÇA.....	82
ÖZGEÇMİŞ	93

TABLOLAR

Tablo 1: Türkiye Cumhuriyeti Tarihindeki Vergi Afları.....	24
Tablo 2: Kesinleşmiş Kamu Alacaklarında Kanun Kapsamında Ödenecek ve Silinecek Tutarlar.....	47
Tablo 3: Bazı İdari Para Cezalarında Ödenecek Ve Silinecek Tutarlar	47
Tablo 4: 6552 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Borçlar	50
Tablo 5: Çalışmada kullanılan değişken seti	66
Tablo 6: ADF Birim Kök Testi Sonuçları	67
Tablo 7: VAR Modeli Gecikme Uzunluğunun Belirlenmesi	68
Tablo 8: Eşbütünleşme Testi.....	69
Tablo 9: Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM)	70
Tablo 10: Değişkenler İçin Otokorelasyon Testi	70
Tablo 11: Normallik Test Sonuçları	71
Tablo 12: Değişen Varyans Testi.....	72
Tablo 13: Granger Nedensellik Testi.....	72
Tablo 14: Şokların Toplam Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Varyans Ayrıştırması... 77	77

ŞEKİLLER

Şekil 1: AR Karakteristik Polinomunun Ters Kökleri.....	68
---	----

GRAFİKLER

Grafik 1: Toplam Vergi Gelirleri Değişkeninin Şoklara Karşı Tepkisi.....	74
--	----

KISALTMALAR

KKGB	Kamu Kesimi Borçlanma Gereği
DYY	Doğrudan Yabancı Yatırımlar
VG	Vergi Geliri
VA	Vergi Affı
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
VAR	Vector Autoregression
VECM	Vector Error Correction Model
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
AATUHK	Amme Alacakların Tahsil Usulü Hakkında Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
TEFE	Toptan Eşya Fiyat Endeksi
ÜFE	Üretici Fiyat Endeksine
vd.	Ve diğerleri
KDV	Katma Değer Vergisi
TDK	Türk Dil Kurumu
AB	Avrupa Birliği
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Austarilin Tax Office
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development

GİRİŞ

Kamu kesimi gelirleri içerisinde çeşitli kalemler olsa da bunlar arasında şüphesiz en önemlisi vergilerdir. Bu gelir kaynağının toplanmasında ki amaçlar dönemler itibariyle farklılık gösterse de temel amaç ülkede planlanan hizmetler için finansman oluşturmaktır. Eski çağlarda hediye ve yardım gibi isimlerde anılan ve gönüllülük esasına dayanan vergiler günümüz modern devletlerinde zorunlu olarak alınmaya başlanmıştır.

Piyasa ekonomisinin işlerlik kazanması ve devlet eliyle ticari faaliyet gerçekleştirecek kuruluşların azalması vergi gelirlerinin önemini artırmaktadır. Özellikle kritik önem taşıyan alanların (Enerji, Savunma.. vb.) dışında devletler girişimde bulunmamaktadır. Onun yerine piyasa ekonomisini güçlendirici çalışmalar yaparak ve bölgesel veya sektörel teşvikler sağlayarak girişimciler için fırsatları oluşturup ticari kuruluşların yatırımlarını desteklemektedir.

Devlet, zamanında tahsil edilemeyen vergi borcunu tahsil etmek, vergiye uyumu sağlamak, politikacıların oy kaygısı, enflasyon gibi ekonomik istikrarsızlıklar sonucu mükellef gelirlerinin azalması nedeniyle yükümlülüklerin yerine getirilememesi, yükümlülerin vergi borcu baskısından kurtulmasının sağlanması, vergi idare yargısının iş yükünün azaltılması gibi sebeplerle vergi affına başvurabilmektedir. Bu sayede devlet, mükellefleri hem borç baskısından kurtarmış hem de gelir sağlamış olmaktadır. Bu çalışmada mali, ekonomik, sosyal, siyasi, psikolojik ve teknik olarak beş başlıkta vergi aflarının nedenlerine değinilmiştir.

Vergi aflarının sık sık uygulanması uzun vadede vergi gelirleri üzerinde ki etkisini azaltabilir. Yani kısa vadede etkisini gösterecek ve zamanla etkisi azalabilecektir. Bu nedenle kısa aralıklarla vergi affına başvurulması dürüst mükellefler üzerinde hoşnutsuzluk oluşturabilmekte ve vergiye olumsuz yönden bakmasına neden olabilmektedir. Dürüst mükellefler açısından ayrıca vergi adaletini bozucu rol oynadığı görülmektedir. Diğer taraftan vergi affının çıkacağını bilen mükellefler vergi ödemekten kaçınarak vergi gelirlerinde bir kayba yol açabilmektedir.

Bu kapsamda, çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde vergi kavramı ve özellikleri, vergi borcunu azaltan ya da sonlandıran haller,

vergi affi ve vergi hukukunda vergi affının yeri, vergi affının nedenleri, vergi affına olumlu ve olumsuz yaklaşımlar gibi vergi affıyla ilgili temel konulara değinilmiştir. İkinci bölümde Türkiye’de 1924-2017 yılları arasında yürürlüğe giren vergi aflarına değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini değerlendirmek için 1980-2016 yılları arasındaki Vergi Gelirleri, Vergi Afları, Kamu Kesimi Borçlanma Gereği, Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Gayrisafi Yurt İçi Hâsıla değişkenleri kullanılarak VAR analizi ve Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM) uygulanmış ve analiz sonuçları değerlendirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ AFFINA İLİŞKİN UNSURLAR

1.1.VERGİ KAVRAMI VE VERGİNİN ÖZELLİKLERİ

İnsanlar aile ve klan dönemlerini geçip de siyasi topluluklar halini almaya başladıkları zamandan beri ortak ihtiyaçların karşılanması için kişilerden aynı olarak fedakarlık talep etmişlerdir. İlk toplumlarda şefe kişilerin kendi istekleri ile verdikleri hediyeler onun kişisel ihtiyaçları ile beraber kamusal ihtiyaçlara da yetmekteydi (Mutluer vd., 2007: 83). Vergilerin, toplum olarak bir arada yaşamının gerektirdiği zorunlu bir unsur olarak görülmesiyle, gönüllüğü esas alan ve birlikte yaşamının gerektirdiği yönetim ve ortak giderlerin karşılanması için nakdi ödemelerden önce, hediye ve bağış biçimindeki aynı katkılar şeklinde ortaya çıktığı bilinmektedir (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1502). Fakat zamanla toplumlar büyüdü ve şeflerin yerini kabile reisi, derebeyi veya krallar aldı. Başlangıçta vergi, gönüllük esasına dayanan hediye ve yardım niteliğindeki ilerleyen dönemlerde yönetim hakimiyetine sahip güçlerin bazı sınıflardan yardım adı altında ödeme yapmalarını talep etmesiyle vergi verenin tasarrufundan alanın tasarrufuna geçmesine neden olmuştur (Turhan, 1982: 2).

Zaman içerisinde verginin şekil ve yönteminde de birtakım değişiklikler gerçekleşmiştir. Uzun zaman olağandışı dönemlerde başvuru ve belirli gayeler için kullanılmak için ayrılan bir kamu geliri olan vergi, zamanla olağan kamu geliri haline dönüşmüş ve tüm kamu harcamalarının finansman ihtiyacının gidermesinin yanı sıra mali olmayan amaçların gerçekleşmesi için de kullanılmaya ve nakdi olarak toplanmaya başlanmıştır (Aksoy, 2011: 104).

Günümüzde devletler, kamu hizmetlerini kesintisiz ve daha iyi sağlayabilmek, diğer bir deyişle kamu giderlerini karşılayabilmek için bir takım gelir kaynaklarına ihtiyaç duyarlar. İhtiyaç duyulan geliri sağlamada en büyük paya sahip olan kalem ise vergilerdir. Ülkenin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak vergiler kamu gelirlerinin %70-90'ını oluşturmaktadır.

Bu noktada vergi ile ilgili literatürde yer alan tanımlamaları incelemek ve bu doğrultuda genel bir tanım yapmak gerekmektedir. Nadaroğlu (1996) eserinde, “Vergiler, ya devlet ya da devletin yetkilendirdiği bazı tüzel kişiler tarafından,

fertlerden, tüzel kişilerden ve hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen ve karşılığında doğrudan bir karşılık vaadedilmeyen, başka bir söyleyişle özel karşılığı bulunmayan iktisadi değerlerdir” şeklinde tanımlamaktadır. Akdoğan (2002) eserinde, “Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir” şeklinde tanımlamaktadır. Aksoy (2011) eserinde, “Devlet veya diğer kamu kuruluşlarının kamu hizmetlerini görebilmeleri için toplumu oluşturan kişilerden zora dayanarak ve karşılıksız olarak aldığı iktisadi değerlere vergi denilmektedir” şeklinde tanımlamaktadır. Bilici N. ve Bilici A. (2013) eserinde, “Kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişilerden zora dayanarak, ancak mali gücüne göre alınan parasal yükümlülüklerdir” şeklinde tanımlamaktadır. Sonuç olarak vergi, kamu giderlerini karşılamak için gerçek ve tüzel kişilerden, karşılıksız, zorunlu olarak, kanunla, ödeme gücüne göre ve nakdi olarak, vergilendirme yetkisine sahip kurumlar tarafından devlet adına alınan olgudur.

1.2. VERGİ BORCUNU AZALTAN YA DA SONLANDIRAN DURUMLAR

Vergi borcunu kısmen ya da tamamen sonlandıran haller; ödeme, zamanaşımı, mahsup ve takas, terkin, af, hata düzeltme, uzlaşma, dava açma ve mirasın reddi olarak açıklanmaktadır.

Ödeme, vergi borcunu tamamen ortadan kaldırmak için en uygun yoldur. Mükellef, vergi dairesi, anlaşmalı bankalar veya yetkili kamu kuruluşuna makbuz karşılığında vergi borcunu ödeyerek sonlandırmış olur.

Zamanaşımı, kanunlarda belirtilen şartlara ve biçimlere göre belirli bir sürenin geçmesi ile idarenin vergiyi tarh ederek tebliğ etme yetkisini veya tahakkuk etmişse vergiyi tahsil etme yetkisini ortadan kaldırmaktadır (Edizdoğan vd., 2011: 180). Tebliğ ve tahsil bakımından olmak üzere iki zaman aşımı vardır. Tebliğ zaman aşımına göre, mükellefe vergi borcunun doğduğu tarihin bir sonraki senenin başından itibaren beş (5) sene içinde tebliğ edilmeyen vergi borcu zamanaşımına uğramaktadır. Tahsil zamanaşımına ile, tahakkuk etmiş olan vergi borcu bir sonraki senenin başından

başlayarak beş (5) sene içerisinde tahsil edilememesi durumunda zamanaşımına uğramaktadır.

Mahsup, mükellefin ortaya çıkan borcunun bir kısmını önceden ödemesi durumunda ödenen kısmın borcun tamamından düşülmesidir. Kanunda olağanın dışında herhangi bir ifade belirtilmediği takdirde mahsup işlemi aynı vergi türleri için yapılmaktadır. *Takas* ise borçluluğu sona erdiren bir neden olmayıp aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir (Edizdoğan vd., 2011: 181).

Terkin, doğal afetler sonucunda mükellefin ticari mal varlığının yasalarda belirtilen (en az üçte bir) kısmının zarar görmesi ile devletin vergi borcu bulunan mükellefin borcunun bir kısmını veya tamamını silmesi işlemidir.

Hata düzeltme, vergi kanunlarının uygulanması sırasında idare veya mükellefin hatanın varlığını tespit etmesi ve hatanın yargı işlemine gerek olmaksızın hataya sebep olan vergi dairesince hatanın giderilmesine yönelik idari bir uygulama şeklinde tanımlanabilir (Edizdoğan vd., 2011: 181). Vergi hatası mükellefin ya da vergi dairesinin lehine olabilir. Mükellefin ve konunun yanlış belirlenmesine vergilendirmede hata, verginin hesaplanmasında yapılan hataya da hesap hatası denir.

Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda yargıya intikaline gerek kalmadan alacaklı (vergi idaresi) ile borçlunun (mükellefin) karşılıklı olarak kabul edilen vergi alacağının belirlenmesidir (Edizdoğan vd., 2011: 182). Mükellef, üzerinde uzlaşılan borç veya ceza için artık dava yoluna gidememektedir.

Mükellefler, tarh edilen vergilere karşı yasal süresi içerisinde dava yoluna gidebilirler. *Dava açma* durumunda, Yargı organlarının kararı vergi borcunun kısmen veya tamamen kaldırılmasına yönelik olması durumunda yapılan idari işlem geri alınacağından vergi de belirlenen oran nispetinde sona erecektir (Edizdoğan vd., 2011:182).

Ölüm halinde de vergi alacağı sona erebilmektedir. Esas itibarıyla, ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçmektedir. Mirasın reddi durumunda söz konusu ölen kişiden kaynaklanmış olan vergi alacağı sona ermiş olmaktadır (Akdoğan, 2011: 171).

Af, idari, siyasi ve bazen de ekonomik nedenlerle devletin vergi alacağından vazgeçmesidir ve devletin mükelleflerden olan alacağının silinmesini amaçlamaktadır. Af uygulaması, vergilemede eşitlik ilkesini olumsuz etkileyecek bir uygulama olup dürüst mükellefler adına vergi adaletini bozucu etki meydana getirir. Mali af uygulamaları genellikle, vergi zam ve cezalarına yönelik olarak çıkarılmakta olup, vergi borcunun ödenmesini sağlamak amacını gütmektedir (Akdoğan, 2011: 170).

1.3. GENEL OLARAK AF KAVRAMI VE VERGİ AFFI

Türk Dil Kurumu (TDK)'na göre af, genel olarak unutmak veya bağışlamak anlamında kullanılmaktadır. Bireylerin içinde buldukları hayatı devam ettirebilmeleri için uymakla yükümlü oldukları kurallar vardır. Yaptırımlar da söz konusu bu kuralların ihlal edilmesinin doğal bir sonucudur. Bu yaptırımlar manevi ve maddi yaptırımlar şeklinde olmaktadır. Aflar, maddi veya manevi yaptırımların kısmen uygulanması veya hiç uygulanmaması durumlarında gündeme gelmektedir. Aflarla birlikte suç işlemiş olan kişiler işledikleri suçların karşılığı olan cezalardan kurtulmaktadır.

Suçta ait olayların unutulmasına ilişkin hukuki ve teknik bir işlem olan af, ceza hukuku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanabilir. Bu durumda af devletin ceza vermek hakkını kullanmaktan vazgeçmesiyle ilişkilendirilebilir.

Aflar toplumsal düzen içerisinde birey ve toplumun tümüne çıkarılmaktadır. Bununla birlikte uygulanan birçok af yeni sorunlara yol açmıştır. Kamu hizmeti ve devletin yararı suçunun affını gerektirdiğinde toplumda geniş etki yaratan hallerde, bir suçun cezalandırılmasında faydanın söz konusu olmadığı durumlarda veya ahlaki, toplumsal, siyasi öneme sahip hareketleri teşvik etmek amacıyla af çıkartılabilmektedir. Çıkartılan her af fayda sağlamamaktadır. Af cezasız kalmak ümidini artırabilir ve böylece yeni suçların işlenmesine sebep olabilir (Özek, 1958: 197).

Baer ve LeBorgne (2008)'de vergi affını “Belirli bir vergi mükellefleri grubuna, bir vergi tazminatının affına karşılık (faiz ve cezalar dahil olmak üzere) önceki bir vergi dönemi ile ilgili olarak belirlenen bir miktarda ödeme yapmak ve hukuki kovuşturmadan özgür olmak için hükümet tarafından sınırlı bir zaman sunulması” şeklinde tanımlamaktadır.

Genel anlamda vergi affi devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir (Aksümer, 2014).

Vergi gelirlerini düşürerek ve harcamaları arttırarak ön plana çıkan birçok hükümet son yıllarda alternatif ve yeni gelir kaynakları aramaya başladı ve bunlardan birini de 1981'den beri 28 ülkede kullanılan vergi afları oluşturmaktadır (Alm vd., 1990: 23).

Diğer taraftan vergi affi, yaygın bir şekilde geçmişte işlenen suçları gidererek tahsil edilemeyen vergi borçlarının tahsil edilmesinde ve kayıtlı bulunmayan vergi yükümlülerinin kayıt altına alınmasında kullanılır (Kargı, 2011: 103).

Saban (2001)' a göre vergi affi kavramının anlamı aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

- 1) Geçmişteki vergi asılları ve gecikme faizleri ödendiğinde cezalar,
- 2) Geçmişteki vergi asıllarının tamamı veya bir kısmı ile gecikme faizlerinin tamamı veya bir kısmı ödendiğinde idari ve adli cezalar,
- 3) Geçmişteki vergi asılları, gecikme faizi, idari ve cezai nitelikli cezalar, affedilir.

Vergi afları üç (3) özellik bakımından incelenebilir (Kargı, 2011: 102);

- *Kapsam açısından vergi afları*: Bu aflarda affin hangi vergileri kapsayacağı belirtilmektedir. Bunlar gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi vergi kanunlarını baz alarak yapılan aflardır. Yine kapsam kavramı altında vergi affinin aslını ve/veya gecikme zamlarını içine alıp almadığı konusu da işlenebilir.

- *Süresi açısından vergi afları*: Af uygulamasının hangi dönemden başlayıp nereye kadar uzandığına ilişkin bir ayrımdır. Ayrıca afların süreli ya da süresiz olması konusu da bu sınıflandırma altında ele alınabilir. Genellikle af uygulamaları 2-3 ay gibi kısa dönemlik uygulamalar olup aksine durumlar da söz konusu olabilmektedir.

- *Mükellefi açısından aflar*: Dar ve tam mükellef olma durumuna göre aflardan faydalanıp faydalanamayacağı belirlenmektedir.

1.4. VERGİ HUKUKUNDA AFFIN YERİ VE ÖNEMİ

Vergi affı, gerek gündelik gerekse bilimsel konularda sıkça kullanılan bir ifade olabilir fakat vergi kanunlarında kullanımına pek rastlanmamaktadır. Bunun sebebi, vergi hukukunda af kavramına sıcak bakılmamasıdır. Af kavramı yerine uygulamada çoğunlukla aynı anlamı karşılayan farklı ifadelere yer verilmektedir. Örneğin, Türkiye’de yasa koyucu; “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun”, “Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun”, Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun”, gibi terim veya ifadeleri tercih etmektedir (Saban, 2001: 455).

Vergi hukukunda af, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi koşuluyla, bunlarla ilgili cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir (Öncel vd., 1999: 156).

Birbirleriyle benzer özellikler göstermesine rağmen vergi hukuku afları ile ceza hukuku kanunlarında kullanılan affın uygulanması ve amaçları bakımından farklılık göstermektedir. İki affından sonucunda, devlet cezalandırma yetkisini kullanmaktan bir dereceye kadar ya da tamamen vazgeçmektedir (Taşkın, 2010: 125). Fakat ceza hukukunda ki amaç siyasi ve özellikle sosyal yapıdaki olumsuz koşulları gidermektir. Vergi affının amacı ise, fiskaldır yani öncelikle kamu harcamalarında kullanılacak olan finansmanın ihtiyacının karşılanmasıdır.

Devletler tarafından çıkarılan af kanunlarının ortak yönü affın kapsamı, yararlanma şartları ve bu afftan faydalanacak olanlar tek taraflı olarak saptanmaktadır.

1.4.1. Vergi Affının Kapsamı

Kamu hizmetlerinin başarılı bir şekilde ifa edilmesi sürekli ve belli bir düzen içerisinde sağlanan kamu gelirlerinin varlığına bağlıdır. Bu noktada kamu gelirleri içerisinde özellikle devamlılığı ve bir düzene sahip olması açısından vergiler büyük önem taşımaktadır. Bu sebeplerle vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerinin belirli süreler içinde ve kısa bir zamanda tahsil edilmesi gereklidir. Özellikle verginin zamanında tahsili noktasında mükelleflerin önemli yükümlülükleri olduğu da belirtilmelidir. Mükelleflerin ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmemelerinin doğal sonucu cezalardır. Bu cezalar gerçek veya tüzel kişilere yönelik olan gecikme zammı, gecikme

faizi ve usulsüzlük gibi cezalardır. Özellikle bu cezalar devlet tarafından çeşitli yöntemler kullanılarak kaldırılabilir. Söz konusu yöntemler arasında zamanaşımı, terkin ve aflar sayılabilir. Bu noktada vergi aflarının vergisel yükümlülüğünü yerine getirmeyen ve dolayısıyla vergisini zamanında ödemeyen mükellef için idare tarafından sunulan bir fırsat olduğunu belirtmek gerekir.

Vergi affının kapsamı, çıkarılan vergi affı yasalarında veya bu af yasalarıyla ilgili tebliğlerde belirlenmektedir. Bununla birlikte vergi aflarının kapsamına genellikle vergi, resim, harçlar ve bunlara ilişkin cezalar, gecikme zamları, gecikme faizleri ve diğer cezalar girmektedir. Ancak çıkarılan bütün vergi affı yasalarının kapsamında daha çok vergi cezalarının affına ağırlık verildiği görülmektedir (Narinoğlu, 1991: 27). Bu çerçevede vergi aflarının farklı niteliklere sahip olduğunu söylemek mümkündür. Birçok vergi affı sadece vergi cezalarını kapsarken, bazı vergi afları ise gecikme zamlarını ve hatta verginin aslını kapsayabilmektedir (Çetin, 2007: 173). Ayrıca ceza hukukunda af daha çok hürriyeti bağlayıcı cezalar için kullanılırken vergi hukukunda ise para cezalarına yönelik kullanılmaktadır.

1.4.2. Vergi Afları Hakkındaki Görüşler

Vergi afları kapsam ve özellikleri itibariyle önemli bir uygulamadır. Söz konusu bu aflara ilişkin af yanlısı ve af karşıtı görüşlerin varlığı vergi aflarının önemini artıran hususlardır.

1.4.2.1. Vergi Affına İlişkin Olumlu Görüşler

Vergi affına yönelik olumlu görüşler genel olarak, vergi affı sayesinde gelirlerin artırılması, tahsilata ivme kazandırılması, idare ve yargı organlarının iş yüklerindeki fazlalığın giderilmesine yoğunlaşmaktadır (Dönmez, 1992: 30).

- *Hızlı bir gelir kaynağı olması nedeniyle gerekliliği;* af yanlısı görüşe sahip olanlar, vergi aflarının kısa dönemde vergi gelir tahsilatlarını artırıcı etkisinin olduğunu ve vergi denetim oranlarının düşük olmasından dolayı denetim eksikliğinden kaynaklanan adaletsizliklerin giderilebilmesi için vergi aflarının birer fırsat olabileceği görüşünü savunmaktadırlar (Aygün, 2006: 88). Vergi affının hızlı gelir kaynağı olmasının nedeni, vergi mükellefi olmayanlar ile vergi mükellefi olmalarına rağmen ödevlerinden bir kısmını yerine getirmeyenlerin aftan

faydalanmak için kendilerini açık etmeleri ve tespit edilen uyumsuzlukların yargı süreçlerinden kurtulmakla hızlı tahsilidir (Savaşan, 2006: 11).

- *Vergi aflarının vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumunu sağlamada ve kayıt dışılığı önlemedeki rolünden dolayı affın gerekliliği;* aflar ceza hukuku bakımından önemli siyasal olaylar olarak görülmektedir. Buna karşın vergilendirme alanındaki aflar; vergi denetimlerinin çok sınırlı olması sebebiyle meydana gelen adaletsizliklerin giderilmesi, vergi aslının zamanında ödenmesinin sağlanması ve vergi uyuşmazlıklarının miktarının azaltılması gibi amaçlara ulaşabilmek üzere kullanılan birer araç olarak görülmektedir (Saban,2001: 454).

Vergi sistemlerinin birçoğunda vergiye uyum sağlamamış, fakat geçmişteki vergi kaçırma faaliyetlerinin açığa çıkmasıyla karşılaşabileceği yaptırımlardan çekinen pek çok mükellef bulunmaktadır. Bu mükelleflerden bir kısmı bilinçli bir şekilde vergi kaçırmış olabileceği gibi bir kısmı da içinde buldukları olumsuz ekonomik şartlar nedeniyle beyannamesini göndermemiş veya eksik göndermiş olabilir ve bu şekilde vergi kaçırmış olabilir. Bu kişilere vergi sistemiyle uyumlu bir mükellef olabilme şansının verilmesi gerektiği fikri vergi aflarını gerekli kılmaktadır. Böylelikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları sağlanmış olacaktır.

- *Affın olağanüstü koşullarda gerekliliği;* ekonomik, siyasi ve mali bunalım dönemlerinden sonra af uygulamasına başvurulabilmektedir. Söz konusu bu dönemlerden hemen sonra çıkarılan kanunlarla bireylere farklı yükümlülükler getirilmektedir. Bireylerin bu yükünün hafifletilmesi ve bunalım döneminin getirdiği olumsuz ortamın giderilmesi için afların gerekliliği kabul edilmektedir.
- *Vergi mevzuatının karmaşıklığı nedeniyle vergi affının gerekliliği;* vergileme ilkelerinden önemli olanlarından bir tanesi belirlilik ilkesidir. Türk vergi sisteminin temel problemi karmaşık ve değişken bir yapıya sahip olması söylenebilir. Bu noktada eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerin vergi kanunlarını yanlış yorumlama ihtimalleri çok yüksektir. Özetle vergi mevzuatının karışıklığı nedeniyle mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirememektedir. Bu durumda vergi yükümlülerinin ödevlerini yerine getirmelerini sağlamak ve dolayısıyla tahsili yapılamamış olan vergilerin tahsilatını kolaylaştırmak amacıyla vergi aflarına başvurulabilmektedir.

- *Vergi denetimlerinin yetersizliği nedeniyle vergi affının gerekliliği;* denetim mekanizması mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini eksiksiz bir şekilde yerine getirmesi ve vergi gelirlerinin tam olarak toplanması noktasında önem arz etmektedir. Denetimlerinde yeterince yapılmaması, çok sınırlı yapılması veya tesadüfe bağlı yapılması, özellikle beyana dayalı vergilerde denetim gören ve görmeyen mükellefler arasında farklı standartların uygulanmasına ve adaletsizliğe neden olacaktır (Doğan ve Besen, 2008: 60). Yeterince vergi denetiminin olmadığı şartlarda denetim eksikliğini giderilinceye ve denetim uygulamasında yeterli uzmanlığa ve bilgiye sahip vergi idaresi kurulmasının yanı sıra ülke genelinde vergi ahlakı ve vergiye uyum bilinci oluşana kadar vergi affı uygulanması normal karşılanmaktadır. Bu durum ve kapsamda çıkarılacak olan vergi aflarının denetim yetersizliği nedeniyle ortaya çıkan eşitsizliği gidereceği savunulmaktadır.
- *Vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması nedeniyle vergi affının gerekliliği;* mükellef sayılarının sürekli artması, vergi dairelerinin nitelik ve nicelik bakımından bu artışa karşılık verememesi ve mükellef açısından uyumsuzluk yaratmanın daha avantajlı olması sebebiyle vergi uyumsuzluklarının artışına neden olmaktadır. Söz konusu bu uyumsuzluklar nihayetinde gerek vergi idaresinin gerekse de vergi yargısının iş yükünü artırmaktadır. Bu aşamada aflar bir çözüm yolu olarak görülmektedir. Vergi afları vasıtasıyla vergi idaresi ve vergi yargısındaki iş yükünün azalacağı hakim bir görüş olarak dikkat çekmektedir.

1.4.2.2. Vergi Affına İlişkin Karşıt Görüşler

Af yanlısı görüşlerin gerekçeleri bazı durumlar için kabul edilebilir bir nitelik taşımaktadır. Ancak affın bazı önemli sakıncalarının ihmal edilmesi mümkün değildir. Af karşıtı görüşlerin merkez noktasını afların olumsuz özellikleri oluşturmaktadır. Bu noktada af karşıtı görüşü savunanların gerekçeleri;

- *Vergi aflarının adalet ve eşitlik ilkesine ters olması;* vergilemede esas olan, adalet ve eşitlik ilkeleridir. Vergi salınırken bu iki ilke göz önünde bulundurulmalıdır (Bülbül, 2003: 181). Vergi hukukunda affa karşıt tepkilerin oluşmasında ki faktörlerin başında eşitlik ve adalet ilkeleriyle zıt düşmesi, sık

sık siyasi nedenlere dayanarak yapılması ve uzun dönemde vergi gelirlerinde azalmaya yol açmasıdır (Savaşan, 2006: 44). Çıkarılan vergi afları, dürüst vergi mükellefleri için vergi sisteminin adil olmadığı duygusunu artırmaktadır. Vergi afları ilerleyen dönemler için vergiye uyumu olumsuz etkilemekte ve vergi kaçırmanın doğru olmadığı düşüncesinin azalmasına neden olmaktadır (Çetin, 2007: 175).

- *Vergi bilincinin azalması;* vergi afları, kişilerin adalet anlayışını tahrip ederek yasalara olan saygısını ve dolayısıyla bağlılığını azaltır. Dürüst mükellefler, vergileme ile ilgili görevlerini yapmayan, vergi kaçakçılığına başvuran mükelleflerin af yoluyla cezadan kurtulduklarını görünce onlar da yasalara uygun şekilde davranmamaya başlayabilir. Bunun yanında zaten vergisini ödemeyip aftan yararlananlar af sonrası, vergi kaçakçılığını önleyici herhangi bir faaliyet veya uygulama göremezlerse hareketlerinde bir değişiklik yapmayacaklar ve vergi kaçırmaya devam edeceklerdir. Bu nedenle vergi aflarına sıklıkla başvurulmamalıdır.
- *Vergi idaresi ve vergi yargısının iş yükünün hafiflemeyeceği;* vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak çözüm mekanizmaları idari ve yargısal olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İdare pek çok uyuşmazlıkla karşı karşıya kalmakta, çözüm bulamadığı uyuşmazlıklar yargıya aksetmektedir. Vergi afları ile bu iş yükünün azaltılması amaçlanmaktadır. Fakat af ile kapatılan dosyaların yerini toplanamayan veya af kapsamında toplanması hedeflenen dosyalar alacaktır. Dolayısıyla gerek idare gerekse de yargıdaki iş yükünde azalma meydana gelmeyecektir. Sadece uyuşmazlığın konusu bağlamında değişim olacaktır.
- *Vergi suçlarında tasarlama ve kast olması;* af karşıtı görüşü savunanlar vergi suçlarının kasten işlendiğini savunmaktadırlar. Bu suçları işleyenlerin bilgisiz mükellef olarak adlandırılıp af kapsamına alınması başka bir ifade ile bu mükelleflere yönelik af çıkarılması doğru bir uygulama olmayacaktır.
- *Afların kanunlara uyumu azaltması;* vergi aflarının sıklıkla çıkarılması bir yana vergi affi ihtimalinin artması durumunda bile mükelleflerin gerçek dışı beyanlarda bulunması mümkün olmaktadır. Bu durum, vergi affinin vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkisinin bir kanıtıdır (Çetin, 2007: 17). Özellikle sık tekrarlanan vergi afları, vergi uyumunu daha fazla olumsuz etkileyerek vergi

sisteminin vergi kaçırınların lehine daha fazla çarpıtılmasına neden olur (Andreoni, 1991: 144). Burada açıkça grleceğe üzere aflar kanunlara uyumu azaltmaktadır.

- *Suç ve ceza politikası açısından olumsuz olması*; sıklıkla uygulanan vergi afları suç ve ceza politikasına aykırılık teşkil etmektedir. Suç işlemeyi planlayan kişi, çıkacak bir af kanunuyla tamamen cezadan kurtulacağını bildiği veya düşündüğü için o suçu işleyecektir. Bu noktada cezanın yaptırım fonksiyonu azalacak ve hatta ortadan kalkacaktır.

1.4.3. Vergi Aflarının Nedenleri

Gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi aflarının çıkarılmasında farklı nedenlerin olduğu söylenebilir. Ancak en temel neden olarak ülke ekonomisinde geicide olsa bir kaynak oluşturmak ve bu sayede gelir sağlamaktır. Vergi aflarının kabul gören diğer nedenleri ise; siyasal, mali, ekonomik, sosyal, psikolojik ve idari ve teknik nedenler olarak sınıflandırılabilir.

1.4.3.1. Siyasal Nedenler

Af, toplumların başlarından geçen siyasi krizlerin ardından zuhur eden ve yatıştırıcı etkileri bulunan bir uygulama şeklinde nitelendirilir. Siyasal iktidarlar vergi afları yolu ile semenleriyle aralarında toplumsal uzlaşmayı sağlamayı hedeflemektedirler. Ayrıca yasama organının, baskı ve çıkar gruplarının istekleri, siyasi yozlaşma, oy kaygısı vb. gibi nedenlerle de vergi affı uygulamalarına başvurabildikleri unutulmamalıdır (Dönmez, 1992: 48-49).

Vergi afları özellikle az gelişmiş ülkelerde darbeler gibi dışardan gelen baskıların ardından mali alanda önceki yönetimin izlerini silmek için kullanılan bir araç olarak görülmektedir (Doğan ve Besen, 2008: 51)

Türkiye’de vergi afları hemen hemen her dönemde kamuoyunun dikkatini çekmiştir. Bu noktada vergi afları için seçim dönemlerinin vazgeçilmez bir propaganda aracı olduğunu belirtmek gerekir.

Cumhuriyet tarihi boyunca 36 kez çıkartılan vergi aflarıyla ilgili yaklaşık olarak 3 yılda bir tekrarlandığı sylenabilir. Bu da yerel ve genel seçimler bazında değerlendirildiğinde her seçim döneminde bir vergi affı geldiğini göstermektedir.

Dolayısıyla vergi aflarının seçimlere yönelik bir propaganda aracı olarak kullanıldığı sonucunu kuvvetlendirmektedir.

Vergi affi kanunlarında dikkat çeken bir unsur, çıkartılan vergi aflarının isimlerinin olmasıdır. Hiçbir af doğrudan vergi affi olarak çıkarılmamıştır. Bu da toplumsal tepkiyi bertaraf etmek için kullanılan bir yöntemdir.

1.4.3.2. Mali Nedenler

Vergi affının mali amacı, tahsili imkânsız hale gelmiş olan alacakların hiç olmazsa bir kısmını tahsil etmek, bütçe açıklarının kapatılmasını sağlamak ve vergi alacağının zamanında tahsil edilmesini sağlamaktır. Diğer taraftan devlet, ülke ekonomisinin içerisinde bulunduğu konjonktür dönemi ve mali idarenin çalışma koşullarını veya işleyişini göz önünde bulundurarak, vergisini zamanında ödemeyen mükellefler için bazı kolaylıklar getirip, alacakların zamanında tahsilini gerçekleştirmek amacıyla da vergi affi çıkarabilmektedir. Bu şekilde bir uygulamanın vergide adalet ilkesi açısından çok fazla tartışıldığını da belirtmek gerekir. Zira vergisini zamanında ödeyen mükellefler ile ödemeyen mükellefler arasında bir ayrışmaya neden olmaktadır.

Bir ülkenin makroekonomik politikaları ve sürdürülebilir büyümesi özellikle kamu borcu, enflasyon, mali açık, gelir dağılımı ve ekonomik istikrar gibi alanlarda mali ve vergi sisteminden büyük ölçüde etkilenmektedir (Myrna vd., 2017: 220). Örneğin, Birleşik Devletler'de ki eyalet hükümetlerinin kararını takiben, birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke vergi aflarını mali programın bir parçası olarak kullanmıştır (Luitel, 2014: 13).

Dünyanın hemen hemen her yerinde vergi afları tartışmalı bir uygulama olsa da vergi aflarına başvurulmasındaki temel amaç geliri en kısa zamanda artırmaktır. Mali perspektiften bakıldığında vergi aflarının kısa vadeli bir gelir kaynağı olarak görüldüğü de söylenebilir. Ancak kısa vadeli gelirlerdeki artış geçici ve yalnızca vergilerin toplanmasını hızlandırıyor, toplanan miktarı artırmıyor (Villalba, 2017: 1).

1.4.3.3. Ekonomik Nedenler

Vergi affi çıkarılmasında etkili olan ekonomik nedenlerin özünde iki unsur bulunmaktadır:

Bunların birincisi; belge düzeni yeterince oturmamış olması sebebiyle beyan edilmemiş gelir, servet ve yasa dışı yollarla ülke dışına çıkarılan sermayenin ülke içerisinde ekonomiye dahil edilip yatırıma dönüşmesini sağlamaktır (Bülbül, 2003: 207). Kayıt dışı ekonomi, vergi adaleti ilkesi bakımından büyük haksızlıklara sebep olmaktadır. Bu durum kayıt dışı ekonomiyle mücadele etme gereğinin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymuştur. Vergi aflarının bu noktada olumsuz etkileri tümüyle giderilmese de etkilerini zayıflatabilecek bir araç olarak görülmüştür. Af kanunları ön gördüğü teşvik edici hükümlerle ve bilhassa ceza tehdidini ortadan kaldırarak açıklanmamış varlıkların açıklanmasını amaçlamaktadır. Bu arada beyan edilen açıklanmamış servet unsurları cazip oranda vergiye tabi tutulabilir. Böylece mevcut ekonominin sınırları genişletilmiş olur (Dönmez, 1992: 51-52).

İkincisi ise; hem enflasyonun yüksek oluşu hem de istikrarsız ekonomik politikaların izlenmesi nedeniyle vergi yükümlülerin üzerinde oluşan negatif etkilerin giderilmesidir (Keleş, 2002: 76). Bahsedilen olumsuz koşullar mükelleflerin, gelirlerinde azalmaya, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine, artan gecikme zammı ve gecikme faizleriyle borç yüklerinin artmasına ve ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmalarına neden olmuştur.

1.4.3.4. Psikolojik Nedenler

Vergi aflarının psikolojik nedenlerinin başında, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yasal süresi içinde yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellef ve vergi sorumlularının, vergi affi uygulaması sonrasında mali yükümlülüklerini vergi kanunlarına uygun şekilde yerine getirmesi amacı yatmaktadır (Doğan ve Besen, 2008: 26-27). Bu noktada özellikle ekonominin içinde bulunduğu durum nedeniyle birçok mükellef vergisel ödevlerini yerine getirememektedir. Bu aşamada vergi afları kullanılarak mükelleflerin psikolojik olarak rahatlamaları sağlanmakta ve baskıdan kurtulmaları istenmektedir. Başka bir neden ise, mükelleflerin vergi afları vasıtasıyla geçmişte yaptıkları hataları tekrarlamamalarını sağlamak ve vergiye olan bağlılıklarını artırmaktadır.

Vergi afları mükelleflere vergi beyannamelerini yeniden gözden geçirme fırsatı sunmaktadır. Böylelikle mükelleflere hatalı verdikleri beyannamelere ilişkin düzeltme ve kaçırdıkları vergileri ödeme şansı verilmektedir. Örneğin 4792 (4811) Sayılı Vergi Barışı Yasası ile matrah artırımını yapılmasına olanak verilmiş, 1998, 1999, 2000 ve 2001 yılları için artırım yapıldığı takdirde vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu da mükelleflere geriye dönük olarak yapmış oldukları vergisel ödevleri bir kez daha inceleme fırsatı sağlamaktadır (Arıkan ve Yurtsever, 2004a: 63-64).

Vergi aflarının psikolojik nedenlerinden bir diğeri de, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri sonucu çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olan olumsuz bakış açılarının da giderek artması gösterilebilir (Demirkıran, 2012: 16). Vergi aflarıyla mükellefler üzerinde oluşan bu psikolojik etkenlerin ortadan kaldırılması hedeflenmektedir. Ancak mükelleflerin “gelecekte yeni bir af çıkar” beklentisi içinde olması, hükümetlerin de bu konuda gerekli tedbirleri almaması buna ek olarak affi siyasi bir propaganda aracı olarak nitelendirmeleri aftan beklenen psikolojik etkiyi ortadan kaldıracaktır.

1.4.3.5. Sosyal Nedenler

Sosyal nedenlerinin temelinde iki önemli unsur bulunmaktadır. Bunların birincisi, vergi denetimlerinin tüm mükelleflere yönelik yapılamaması ve böylece az sayıda denetlenmiş olan mükellefler ile denetleme imkanı bulunamamış olan ve yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin arasında oluşan eşitsizliğin giderilmesidir. İkincisi, beyana dayanan vergi sistemlerinde, idari ve yargı organlarında çeşitli sorunların varlığı sebebiyle bu sistemi doğru bir şekilde uygulayamayan ülkelerde sıkça karşılaşılan idari ve özellikle adli hataların neden olduğu adaletsizlikleri giderme çabasıdır (Özden, 1992: 45).

Yukarıda bahsedilen sosyal nedenlere ek olarak, beyana dayanan vergi sistemlerinde çarpıklıklar nedeniyle bu sistemin tam olarak uygulanamaması sonucu oluşan adaletsizlik söylenebilir.

1.4.3.6. İdari ve Teknik Nedenler

Bir taraftan vergi uygulamaları ile ilgili kanunların herkes tarafından anlaşılır olmaması ve bu nedenle idare ile mükellef arasındaki yorum farklılıklarına yol açması, öteki taraftan denetim elemanlarının gerek birbirleriyle gerekse idareyle arasındaki görüş ayrılıkları sisteme daha fazla zarar vermiş, idare ile mükellef arasındaki anlaşmazlıkların da artmasına ve sonuç olarak sorunların yargıya aktarılmasına neden olmuştur (Korkusuz, 2003: 78-79). Bundan dolayı vergi aflarının idari ve teknik açıdan uygulanma nedenleri; kamu alacaklarının takip ve tahsil sürelerini kısaltma, vergi idare ve yargısının iş yükünü hafifletmek, vergisiz kaynakların ekonomiye kazandırılıp vergilendirilmesi, vergi oranlarının yüksekliği, maddi ve şekli yükümlüklerin fazla olmasıdır (Taşkın, 2006: 46).

1.4.4. Aflardan Faydalanan Mükelleflerin Özellikleri

Vergi afları, vergi ile ilgili ödevlerinin hüküm altına alındığı kanunlara uygun olarak yerine getirmemiş mükelleflere temiz bir başlangıç yapma olanağı sunmaktadır (Savaşan, 2006: 52). Önceki veya ilerleyen zamanlarda uygulanacak affa katılması olası mükelleflerin, hükümet tarafından programlanmış olan vergi affının başarısında etkili olduğu ve olacağı da açıktır. İşte sözü edilen bu mükellefler aşağıda açıklanan gruplardan bir veya bir kaçını içerisinde bulunurlar (Dönmez, 1992: 63-64):

- Geçmişte işlenmiş kaçakçılık fiillerinin tespit edilmesi ihtimalinin yüksek olduğuna ve yaptırımların çok ağır olacağına inanlar,
- Geçmişteki fiillerinden suçluluk duyanlar ve şimdi bundan kurtulmak isteyenler,
- Af kapsamına girmeyen vergilerde önemsiz miktarda kaçakçılık yapanlar ve bu nedenle affa katılmanın getirebileceği diğer kaçakçılık fiillerinin tespit edilmesi olasılığından fazla kaygı duymayanlar.

Kısaca, vergi aflarından faydalanan vergi mükellefleri de, vergisel uyumsuzluğu olduğu halde katılmayan mükellefler de ödevlerini yerine getirmediği dönemde yaptıkları fayda maliyet analizini af ile birlikte yeniden gözden geçirmektedirler (Savaşan, 2006: 48).

1.4.5. Afların Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi

Afların mükellef davranışları üzerindeki etkisi; vergi affını savunan görüş ve vergi affına karşıt görüşe göre ayrı ayrı açıklanmaktadır.

Vergi affının savunanlara göre; bir defaya mahsus çıkarılan ve afftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmalarıyla donatılmış vergi afları mükelleflerin gelecekte vergilere karşı tutumlarında değişikliğe yol açabilecek ve değişiklikler uygulanan katı ceza ve yaptırım mekanizmalarının sonucu olarak vergileme istençlerinde artışa yol açacaktır (Taşkın, 2010: 127). Ayrıca uygulanan ceza ve yaptırım mekanizmasının caydırıcı özelliği sayesinde mükellefler kanunlara uygun davranmaya odaklanacaktır.

Vergi aflarına karşıt olan görüşe göre; vergi afları dürüst mükellefler için gelecekte vergi kaçırmayı da teşvik edebilecek ve vergi mükellefleri çıkarılan affın ileride de tekrarlanabileceği düşüncesine kapılabilecek ve devlet vergi kaybına uğrayabilecektir (Taşkın, 2010: 127).

1.4.6. Vergi Aflarının Başarılı Olma Şartları

Vergi affının başarılı olmasıyla siyasi otoriteye olan güvenin sağlanmasının yanında ekonomide oluşan aksaklıklar giderilmiş ve hatta birçok affın asıl amacı olan devlete gelir sağlama noktasında istenen duruma ulaşılmış olur. Ancak başarılı olamayan bir vergi affı gerek vergi yönetiminde gerekse siyasi yönetimin imajında olumsuz bir etki meydana getirir. Bu sebepten dolayı vergi affının başarılı olabilmesi için bazı faktörlerin göz önünde bulundurularak programlanması gerekir.

1.4.6.1. Bir Kereye Mahsus Olmalı

Af uygulamalarına yönelik yapılan çalışmalar, afların ancak sık ve periyodik zaman aralıkları ile uygulanmadığı takdirde başarılı olabileceğini; aksi durumda ise mükellefler üzerinde olumsuz etkilere yol açabileceğini göstermiştir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109). Sıkça yapılacak aflar, mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirmek için bir teşvik olmadığı gibi vergi kaçakçıları için de ileride yeni af uygulaması olabileceği beklentisi ile vergi borcunun sürekli ertelenmesine sebep olacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 110).

Malik ve Schwab (1991) çalışmasında, vergi affi olasılığının arttığı durumlarda mükelleflerin daha az vergi ödediğini tespit etmişlerdir. Ayrıca, 2006 yılında IMF’te yayınlanan bir çalışmada, vergi aflarının neden olduğu kayıpların, kazançlarını geçtiği belirtilmiştir (Borgne, 2006: 13). Vergi affi uygulamaları aynı zamanda dürüst mükellefler üzerinde olumsuz etkiye neden olabilmekte ve sonucunda vergiye gönüllü uyum olumsuz etkilenebilmektedir.

1.4.6.2. Vergi Affi Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Aynı Zamanda Uygulanmalı

Vergi affından yararlanan bir mükellef af sonrasında hiçbir şeyin değişmediğini, her şeyin eskisi gibi devam ettiğini, vergi suçu işlemeyi teşvik eden faktörlerinde hala varlığını sürdürdüğünü görecektir olursa davranışlarını değiştirmek için bir neden göremeyecektir (Karaosmanoğlu, 2009: 60). Bu düşünce, af programlarının vergi suçu işleyenlerin yakalanma olasılıklarını arttıracak şekilde idari ve hukuki reformlarla yürütülmesini zorunlu kılmaktadır (Dönmez, 1992: 55).

Vergi affi sonrasında denetimlerin sıklaştırılacağı ve katı cezaların uygulanacağı mükellefler tarafından anlaşılması vergi affi uygulamasının başarılı sonuçlanmasına faydalı olabilmektedir. Yani mükellef ancak gelecekte denetimlerin ve cezaların artacağına inanırsa vergi affından yararlanacak ve geçmişte ödemediği vergileri yetkili mercilere bildirecektir (Yumuşak, 1997: 43).

Vergi affının başarılı olabilmesi için vergi yönetim sistemini güçlendirici bazı düzenlemelerde yapılması gerekmektedir. Örnek olarak, vergi yönetimine yeni bütçe imkânlarının sağlanması, vergi ahlâkını ve tahsil sürecini kısaltıcı önlemlerin alınması, vergi cezalarının ağırlaştırılması, denetim elemanlarının sayısının artırılması ve hukuki açıdan daha fazla güçlendirilmesi söylenebilir (Dönmez, 1992: 56).

1.4.6.3. Affa Katılımı Teşvik Edici Olmalı

Vergi affi uygulamasının başarılı sonuçlanması ancak mükelleflerin büyük ölçüde katılım sağlaması ile mümkün olabilmektedir. Affa katılım ise, bir taraftan vergi yasalarının ağır formaliteler yüklemeyen en az maliyetle katılımı sağlayıcı nitelikte olmasına, diğer taraftan da vergi idaresinin affa birlikte ve af sonrasında uygulayacağı bir takım sıkı önlemlerle mümkün olacaktır (Karabulut, 1996: 35).

Vergi affına katılımı teşvik edici bir diğer unsur, mükellefe borcunu ödemesi için kolaylık sağlanmasıdır. Bu konuda mükelleflerin vergi borçlarını ödememesinden doğan parasal ceza ve faizlerinin silinip sadece anaparayı ödemelerinin yeterli olması, ayrıca taksitler halinde ödeme imkânının verilmesi, af ile mükelleflere tanınan ve katılımı cazip hale getiren en önemli avantajlardan birisi olmaktadır (Arıkan ve Yurtsever, 2004b: 66).

1.4.6.4. Af Döneminin Yeterince Uzun Olmalı

Kanun koyucu tarafından çıkarılan vergi aflarının başarılı olabilmesi için mükelleflerin affa başvuracak ve affı araştırarak kadar başvuru süresinin uzun olması gerekmektedir (Yelman, 2013: 42). Ancak vergi affı programının olumsuz etkilenebilmesi için bu süre gereğinden uzun olmamalıdır. Bu yüzden vergi affı uygulamalarının başarısı için, ideal af süresinin ne kadar olması gerektiği ülkelerin vergi yönetimi tarafından, yerel koşullar ve yönetimin imkânları da dikkate alınarak belirlenmelidir (Yaşar Çil, 2012: 26).

1.4.6.5. Vergi Affı Yeterince Tanıtılmalı

Vergi affının başarıya ulaşmasında etkili olan bir diğer etken, vergi affından yararlanabilecek olan mükelleflere af programının yeterince tanıtılmasıdır. Yapılacak tanıtım faaliyetleri, genel olarak mükelleflerin af programına ve bu programın hedeflerine olumlu bir bakış açısıyla bakmalarında etkili olacaktır (Dönmez, 1992: 59).

Tanıtım faaliyetleri için bütün iletişim araçlarından ve modern reklamcılık bilgilerinden istifade edilerek affa katılım özendirilmelidir. Ayrıca, sık tekrarlanan mesajlarla da affın tanıtılmasının yanı sıra, affın ortaya çıkmak için son şans olduğu aksi takdirde denetimlerde yakalananlar için ağır cezalara başvurulacağı kesin bir şekilde ifade edilmelidir (Arıkan ve Yurtsever, 2004b: 67). Tanıtım faaliyetlerinin maliyetli bir uygulama olması sebebiyle birçok ülkede yetkililer bu tür uygulamalara çok fazla özen göstermemek. Fakat konuyla ilgili olarak ABD’de yapılan bir araştırmada, eyaletlerin uyguladığı af programlarından en yüksek geliri sağlayanların tanıtım için en çok harcama yapan eyaletler olduğu sonucu çıkmıştır (Dönmez, 1992: 59).

1.4.6.6. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi

Affa katılan mükelleflerin, gizleneceği yönünde bir uygulamanın af kanunundan önce kamuoyuna duyurulması hatta böyle bir uygulamanın af yasasıyla düzenlenmesi gerekmektedir (Özden, 1992: 233). Çünkü geçmişte vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediğinden veya getiremediğinden dolayı pişman olan ve bu nedenle vergi affından faydalanmak isteyen mükellefler, sosyal yönden damga yememek ve iş hayatların da olumsuz etkilenmemek için affa katılımlarının açıklanmasını istemeyebilirler (Arıkan ve Yurtsever, 2004b: 67; Özden, 1992: 232).

1.4.6.7. Vergi Kaynakları Açısından Sınırları Olmalı

Aflar belirli vergi kaynakları, ceza ve faizlere yönelik uygulanmaktadır. Bunlar gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi veya servet vergisi ve bu kaynaklara ait ceza ve faizlerdir. Vergi mükelleflerinin katılımı için afta vergi sınırlarının belirtilmesi gerekmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 255).

Bu şartların göz önünde bulundurulmasının yanı sıra af çıkarılmadan önce planlanan affın zaman içerisinde sebep olabileceği zararları veya aftan sağlanabilecek faydalar tam olarak hesaplanmalıdır. Daha sonra planlanan af programının muhtemel sonuçları üzerinde değerlendirmeler yapıldıktan sonra uygulanmalı veya uygulanmamalıdır (Demirkıran, 2012: 28).

İKİNCİ BÖLÜM

1924-2017 DÖNEMİ TÜRKİYE'DE VE BAZI ÜLKELERDE UYGULANAN VERGİ AFLARI

2.1. TÜRKİYE CUMHURİYETİ'NDE UYGULANAN VERGİ AFLARI

Türkiye'de Cumhuriyet'in ilanından itibaren sık sık vergi affı kanunu çıkarıldığı görülmektedir. Çıkarılan bu kanunların bir kısmının tamamen vergi ve cezaların affına yönelik düzenlemelerden, bir kısmının genel af kanunlarına eklenen birkaç maddeden diğer bir kısmının da vergi kanunlarında değişiklik yapan yasalara eklenen geçici maddelerden ibaret olduğu görülmektedir (Arıkan ve Yurtsever, 2004a: 60)

Türkiye'de esas olarak artan bütçe açıklarının kapatılması, ekonomik istikrarın sağlanması göz önüne alınarak sağlam ve ucuz bir finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin artırılması amacıyla sık sık vergi aflarına başvurma gereği ortaya çıkmıştır (Arıkan, Yurtsever, 2004a: 59).

Sıra	Tarih	Açıklama
1	17.05.1924	Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında Kanun
2	05.08.1928	145 Sayılı Elviyei Selâsede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun
3	22.03.1934	2395 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
4	04.06.1934	Tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
5	29.06.1938	3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
6	17.03.1944	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
7	27.05.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
8	26.10.1960	Tarih ve 113 Sayılı Af Kanunu Uygulaması
9	28.02.1961	281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerine Yönelik Kanun Getirilen Af Kanunu
12	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
14	03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Terkini Hakkında Kanun
15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
18	28.10.1981	2431 Sayılı Kanuna Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
20	04.02.1985	3239 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu
21	03.12.1988	3505 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu
22	28.12.1988	3512 Kanun Kapsamında Uygulanan Vergi Affı
23	14.06. 1989	3571 Sayılı Kanun Çerçevesinde Af Uygulaması
24	15.12.1990	3689 Sayılı Kanun ile Getirilen Af
25	21.03.1992	3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
26	05.10.1997	400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
27	29.07.1998	4369 Sayılı Vergi Reformu Kanun
28	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
29	07.03.2002	4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
30	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
31	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
32	13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve

		Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
33	29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
34	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
35	19.08.2016	6736 Sayılı Kanun
36	27.05.2017	720 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu

Tablo 1:Türkiye Cumhuriyeti Tarihindeki Vergi Afları

Kaynak: Bozdoğan, 2015.

Tablo 1 incelendiğinde, Cumhuriyet tarihi boyunca 36 kez vergi affının uygulandığı görülmektedir. Bunların büyük çoğunluğu af kelimesini kullanmasa da kapsam ve amaç bakımından incelendiğinde vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilgili bir takım indirimler, borcun silinmesi gibi ifadeler görülmektedir.

İlk vergi affı 1924'te uygulanmış olmasına rağmen bu af uygulaması ve sonuçlarıyla ilgili kesin bilgililere ulaşılamamıştır. Burada, 1924 sonrası vergi afları ayrı başlıklar halinde incelenmektedir.

2.1.1. 5 Ağustos 1928 Tarih ve 145 Sayılı Elviyei Selâsede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun

Bu yasa, 5 Ağustos 1928'de çıkartılmış olup yasayla esas olarak işgalci Rus yönetimi zamanında Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle, Iğdır ve Sürmeli kazalarında uygulanan maktu vergilerin tahsili amaçlanmıştır (Dönmez, 1992:142-143). Fakat daha sonra yine bu üç ille sınırlı kalmak suretiyle söz konusu yasanın yürürlüğünden önce arazi, aşar ve emlak vergileri hakkındaki işlemler başından itibaren hükümsüz kılınarak yasa, tüm sonuçlarıyla birlikte kaldırılmış, böylece koşulsuz ve tam bir af öngörülmüştür (Dönmez, 1992:143).

2.1.2. 22 Mart 1934 Tarih 2395 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun

1934 yılında çıkarılıp, kendinden önceki 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nu yürürlükten kaldırmak ve geçici bir madde ile 755 Sayılı Kanuna göre tarh edilmiş fakat tahsil edilmemiş vergi cezalarının terkinini amacıyla çıkarılmıştır (Yaşar Çil, 2012: 30). Ancak, af hükmünden 1926, 1927, 1928 yıllarında 1924 yılında vermiş oldukları temettü vergilerinin üç mislini ödemek suretiyle mükellefiyetini yapmış olanlar yararlandırılmıştır (Dönmez, 1992: 143).

2.1.3. 4 Temmuz 1934 Tarih ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun

1960 öncesinde çıkarılan en geniş kapsamlı af yarası olan 2566 Sayılı Yasanın 1. maddesinde 1923 yılı sonuna kadar devlete, özel idare ve belediyelere ait tahakkuk etmiş her türlü vergi, resim ve harçlarla bunların munzam kesirleri, misil ve gecikme zamları artıkları ile birlikte terkin edilmiştir (Narinoğlu, 1991: 29). Diğer taraftan söz konusu yasanın 2. maddesiyle de yürürlükten kaldırılmış çok sayıda verginin koşulsuz olarak terkin edilmesi öngörülmüştür (Dönmez, 1992: 143).

2566 Sayılı Yasa, bazı vergiler bakımından vergi aslının kısmen ödenmesi koşuluyla zam cezaları ve faizlerle, vergi aslının ödenmeyen kısmının terkin edilmesini öngörmüştür (Besen, 2007: 100). Kısmi ödeme miktarları çeşitli vergiler ve vergilendirme dönemleri bakımından farklı farklı düzenlenmiştir (Dönmez, 1992: 143). Örneğin, harp kazançları vergisi için vergi aslının % 40 ile % 60'ının, umumi istihlak ve eğlence vergisi için vergi aslının % 80'inin ödenmesi öngörülmüştür (Dönmez, 1992: 143). Ayrıca bu kanun devletçi sanayileşme sisteminin benimsenmesinin etkisiyle hızla artan bütçe açıklarının kapatılmasına yönelik mali amaçlarla çıkarılan bir kanundur (Şenyurt, 2008: 94).

2.1.4. 29 Haziran 1938 Tarih ve 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun

29 Haziran 1938 yılında kabul edilen bu kanunla, 1935 mali yılı sonuna kadar tahakkuk ettirilmiş fakat bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi artıkları, munzam kesirleri ve cezalarıyla birlikte hiçbir koşula bağlı

olmaksızın terkin edilmiştir (Dönmez, 1992: 218). Anlaşılacağı üzere, bu kanun koşulsuz bir vergi affı niteliği taşımaktadır. Dönemin koşulları ve şartları düşünüldüğünde bu affın sahip olduğu geniş anlam daha iyi anlaşılmaktadır.

2.1.5. 17 Mart 1944 Tarih ve 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun

İkinci Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşullarında uygulanan Kasım 1942 – Mart 1944 arasında başta gayrimüslim tacirler olmak üzere çiftçi, esnaf ve ücretlilerden bir kez olmak üzere toplanan olağanüstü bir servet vergisi olan varlık vergisinin, 16 aylık bir uygulamadan sonra, o tarihe kadar ödenmeyen vergi borçlarının izlenmesinden de vazgeçilerek yürürlükten kaldırılmasını öngörmüştür (Yaşar Çil, 2012: 30-31). Bu kanunla o güne kadar ödenmeyen vergi borçları silinerek, mükellefler üzerindeki baskı kaldırılmıştır.

2.1.6. 27 Mayıs 1947 Tarih ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

1947 yılında toprak mahsulleri vergisi olarak yeni bir vergi kanunu çıkarıldı ve hükümet bu kanunun çıkarılma gerekçesini; “zirai mahsullerin maliyet fiyatlarının çok üstünde bir kıymet iktisabı köylümüzün kalkınması noktasında memnunlukla karşılanmakla beraber, alınması gereken müdafaa tedbirlerimizin istilzam ettiği büyük külfetlerin bütün millet arasında ahenkli bir tersini düşünüldüğü için maliyet fiyatlarının birkaç misli derecesinde artan toprak mahsullerinden bir vergi alınması bir zorunluluk olarak görülmesi” şeklinde ifade etmiştir (Resmi Gazete, 1947). Ancak bu yeni vergi kanunu da demokratik olmadığı gerekçesiyle kısa sürede tepki toplamıştır.

5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun ile Varlık Vergisi gibi II. Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşullarında uygulamaya konan, antidemokratik hükümler taşıyan ve 4840 Sayılı Kanunla kaldırılmış olan Toprak Mahsulleri Vergisinin daha önce tahsil edilmeyen artıklarıyla birlikte her türlü cezalarının da silinmesini öngören kanundur (Yaşar Çil, 2012: 31).

2.1.7. 26 Ekim 1960 Tarih ve 113 Sayılı Af Kanunu Uygulaması

Bu kanun genel af niteliğine sahiptir. Kanunun yayım tarihinde henüz tahsil edilmemiş para cezaları af kapsamına alınmakla birlikte, vergi cezaları ve asıl alacağa eklenen misil zamları açık bir hüküm ile affın dışında bırakılmıştır (Dönmez, 1992: 224).

Kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük suçlarına uygulanan mali nitelikteki vergi cezaları da af kapsamı dışında bırakılırken, kamusal nitelikteki vergi cezaları ise aftan yararlandırılmıştır (Yaşar Çil, 2012: 32).

2.1.8. 28 Şubat 1961 Tarih ve 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

27 Mayıs darbesinin ardından ülkede meydana gelen huzursuzlukları ve gerilimi gidermek adına çıkarılan bir af kanunudur. Dolayısıyla ekonomik sebeplerden çok siyasi bir nedenle uygulamaya koyulduğu görülmektedir.

281 Sayılı Kanunun birinci maddesiyle, genel bütçe ile özel idare ve belediye bütçelerine irat kaydedilen her türlü vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezaları, gecikme zam ve cezaları af kapsamına alınmış, fakat kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar kesilmiş ya da kesinleşmiş olan vergi cezalarının, gecikme zam ve cezalarının aftan yararlanabileceği belirtilmiştir (Resmi Gazete, 1961)

Kanunun amacı; 281 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe kadar kesilmiş ya da kesinleşmiş, genel bütçe ile özel idare ve belediye bütçelerine irat kaydedilen, vergi, resim ve harç üzerinden kesilen cezaları ve zamlarının % 30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiyenin % 60'ının, kesilen cezaları ve zamlarının % 50'sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde bakiyenin % 50'sinin terkin edilmesidir (Resmi Gazete, 1961). Kesinleşmemiş alacaklarda ise, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 2 ay içinde bağlı olunan vergi dairesine yazılı olarak müracaat edilerek uyuşmazlıktan vazgeçildiğinin ya da uyuşmazlık çıkarılmayacağını bildirilmesi şartı aranmıştır (Besen, 2007: 104). Öte yandan yasada uyuşmazlıktan vazgeçme şartı sadece vergi cezaları, gecikme zam ve cezaları bakımından öngörülmüş, vergi aslına ilişkin uyuşmazlık yaratılması ise, aftan yararlanmaya engel teşkil etmemiştir (Dönmez,

1992:175). Uyuşmazlığın bile aftan yararlanmaya engel olmadığı imtiyazların sunulmuş olması vergi affının kötü örneği olmaktadır.

2.1.9. 23 Şubat 1963 Tarih ve 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

218 Sayılı Kanun, aftan yararlanmayı hiçbir şarta bağlamama özelliği ile dikkat çekmektedir. Bu kanunun yasama organınca kabul edilmesinin temelinde, 281 Sayılı Kanunda olduğu gibi siyasi faktörler ağır basmıştır (Karabulut, 1966: 107).

Yasanın gerekçesinde “ yeni ve teminatlı bir Anayasa çerçevesi içinde sağlam temeller üzerine kurulmuş... Demokratik rejime ulaşmanın kolay olmadığı ve bu aradaki güçlüklerin suçların artmasında etkili olduğu vurgulandıktan sonra sosyal bir özlem olarak bazı suçların affı yoluna gidildiği” belirtilmiştir (Dönmez, 1992: 147).

218 Sayılı Kanunda aftan yararlanabilmek hiçbir koşula bağlanmadığı gibi mükelleflerin aftan yararlanması için idareye ya da yargı organlarına bir başvuru yapması da gerekli görülmemiş, vergi affı otomatik olarak idarenin bir iç işlemi olarak gerçekleştirilmiştir (Dönmez, 1992: 148).

2.1.10. 13 Haziran 1963 Tarih ve 252 Sayılı Spor Kulüplerine Yönelik Getirilen Af Kanunu

Profesyonel sporcuların ve spor kulüplerinin vergilendirilmesi hakkında çıkarılan bir af kanunudur. Bu dönemde sporculara ödenen transfer ücretleri vb. eklerin gelir vergisine tabi olduğu ve stopaj yapılmasının gerekli olduğu görüşüne yer verilmiş, bunun sonucunda da kulüpler aleyhine ceza tarh edilmiş ancak, daha sonra kulüplerin zor duruma düşecekleri düşünülerek bu yasa ile bütün vergi asılları ve cezaları af edilmiştir (Karabulut, 1996: 107).

2.1.11. 05 Eylül 1963 Tarih ve 325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun

325 Sayılı Kanunla KİT'lerin 1960 ve önceki bütçe yıllarına ait belirtilen vergi ve resimlere ilişkin asli borçlarının, bunlara ait vergi cezalarının, gecikme zam ve

cezalarının ilgili tahsil dairelerinin tahakkuk kayıtlarından düşürülmesi ve bunların Hazinenin “adi alacağı” sayılması karara bağlanmıştır (Narinoğlu, 1991: 30).

KİT'lere yönelik böyle bir vergi affının çıkarılmasının nedeni 1958 krizinin ardından devam eden bunalım döneminden dolayı KİT'lere planlanan mali yardımların yapılamamasıdır. Mali olarak sıkıntı çekmeye başlayan KİT'ler vergi olarak ödemeleri gereken kaynakları kendi ihtiyaçları için kullanmışlardır. Bu durumun devam etmesi de önemli miktarlarda vergi artışının yıldan yıla devretmesine, kayıtlarda beklemesine ve bizzat borçlu kurumlar için bir sıkıntı olmasına yol açmıştır (Dönmez, 1992: 241).

Kanun, yükümlüler ve vergi türleri bakımından sınırlar içermektedir. Yükümlüler yönünden sadece yasada belirtilen KİT'ler aftan faydalandırılmış, vergi türleri yönünden de gelir, kurumlar, şeker, istihlak ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler kapsama alınmıştır (Karabulut, 1996:108).

2.1.12. 16 Temmuz 1965 Tarih ve 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun

İsminden de anlaşılacağı gibi temelde belediyelerin bir kısım borçlarının silinmesine, bir kısmının da uzun vadeli olarak tahkim edilmesine yönelik bir kanundur (Karabulut, 1996:108). 1960'lı yılların başlarında belediyelerin kamu hizmetlerini yapabilmeleri ve bozulmuş olan mali durumlarını düzeltebilmeleri için meseleye “mali tevzin” çerçevesinde yaklaşılmış ancak, bu yaklaşımın uzun vadeli oluşu kanun koyucunun bu türden ve süratle sonuç verecek bir yasa hazırlamasını zorunlu kılmıştır (Dönmez, 1992:243).

Bu kanunla belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin devlete ve katma bütçeli idarelere olan borçları silinmekte ve kamu iktisadî teşebbüslerine olan borçları sağlam esaslara bağlanmaktadır (Yelman, 2013: 53).

Kapsam yönünden sınırlandırılmayan bu yasa, belediyelerin ve belediyeye bağlı müessese ve işletmelerin mükellef sıfatıyla borçlu oldukları vergi asılları ile her türlü cezaların, faiz ve gecikme faizlerinin terkin edilmesini öngörmüştür (Narinoğlu, 1991: 30).

2.1.13. 3 Ağustos 1966 Tarih ve 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Terkini Hakkında Kanun

Genel af niteliğindeki kanunun gerekçelerinden biri; vergi dairesi ve mali kaza mercilerinin normal çalışmalarını aksatan birikmiş ihtilafli işlerinin tasfiyesinin sağlanması ve böylece idare ve mercilerin muntazam çalışmalarının sağlanması olarak belirtilmiştir (Yaşar Çil, 2012: 35). Diğer bir gerekçe de; vergi cezasına maruz kalmış mükelleflerin maddi ve manevi yönden ferahlığa kavuşturulması ve çalışma güç ve şevklerinin arttırılması, kötü niyetten değil de bilgisizlikten kaynaklanan nedenlerle vergi suçu isleyen bazı mükelleflerin de aftan faydalanmasını sağlamak olarak açıklanmıştır (Sayar, 1987: 64-65).

Kanunun kapsamında, mükellefler veya sorumlular adına belirtilen tarihe kadar kesilmiş olup, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş bulunan vergi cezaları ile gecikme zamlarının, vergi asıllarının kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren altı ay içerisinde ödenmesi halinde affedileceği belirtilmiştir (Cantürk, 1971: 110).

Bu kanun, vergi cezaları ile birlikte gecikme zamlarını da af kapsamına almış ve aftan yararlanmayı, vergi aslının ödenmesi şartına bağlı tutmuştur (Çağan, 1988: 118). Uyuşmazlıktan vazgeçme koşulu aranmamış, bu durum vergi affından beklenen uyuşmazlıkların tasfiye edilmesi amacının gerçekleşmemesine neden olmuş, var olan uyuşmazlıklara yenileri eklenmiştir (Dönmez, 1992: 246).

2.1.14. 28 Şubat 1970 Tarih ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af

Bu kanunla 27.6.1931 tarihli ve 1833 Sayılı arazi Vergisi Kanunu ile 4.7.1931 tarih ve 1837 Sayılı Bina Vergileri Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır (Demirkıran, 2012: 44). Çıkarılan affın gerekçesi, emlak vergisi alanında yeni bir uygulamaya geçilirken, yönetimin yürürlükten kalkmış vergilere ilişkin ceza ve gecikme zammı alacaklarını bir an önce tasfiye etme isteği olarak gösterilebilir (Yaşar Çil, 2012: 36).

Kanun ile yürürlükten kaldırılan bina ve arazi vergilerine bağlı idari nitelikteki vergi cezaları ve gecikme zamları, bazı koşullar ile kısmen affedilmiştir (Yaşar Çil, 2012: 36). Kanunda vergi aslının ödenmesi için, Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlük

tarihinden itibaren 6 aylık bir süre tanınmış, belirtilen oranlarda vergi cezaları ve gecikme zamlarının affedilmesi öngörülmüştür (Çağan, 1988: 119).

2.1.15. 15 Mayıs 1974 Tarih ve 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

Bu af kanunu Cumhuriyetin 50.yılı olması nedeniyle çıkarılmıştır. Siyasi amaçların ağır bastığı ve genel af niteliğinde olan bir af kanunudur. Bazı özellikleri şöyle sıralanabilir (Resmi Gazete, 1974);

- Hükümet programında bir genel af çıkarılacağı vaat edilmekle beraber 1803 Sayılı Kanun, meclise hükümet tasarısı olarak değil “teklif” olarak sunulmuştur
- Af kapsamına vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelirler olarak adlandırılan Sosyal Sigorta ve Bağ-Kur primlerine ilişkin cezalar, gecikme zamları ve faizler de alınmıştır.
- 1803 Sayılı Kanun, kadastro harçlarını da af kapsamına almak suretiyle sadece cezaları ve fer’i nitelikte bir alacak olan gecikme zamları ile faizleri değil, asli nitelikteki bir kamu alacağını da affetmiştir.
- 1803 Sayılı Kanunda mali nitelikteki affın sınırı daha da genişletilmiş ve devletin özel hukuk alanına giren ilişkilerden doğan borçları da af kapsamına alınmıştır.
- 1803 sayılı yasanın 9. maddesinde vergi aflarına yer verilmiş olup bu maddenin a bendinde, 1973 yılı sonuna kadar olan dönemlere (beyana dayanan vergilendirmelerde ise 31 Aralık 1973 tarihine kadar verilmesi gereken beyannamelere) ilişkin kamu alacaklarına ait vergi cezası, gecikme zammı ve faizlerinin affedilmesi için vergi asıllarının yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önce veya sonra 8 ay içerisinde kısmen veya tamamen ödenmesi gerektiği belirtilmiş, ayrıca, 780 Sayılı Kanun dolayısıyla tekerrür etmiş 31.12.1973 tarihinden önceki dönemler için kesilen ve henüz tahsil edilmemiş bir asla bağlı olmayan vergi cezalarının da affedilmesi öngörülmüştür.

Kısaca, 1803 Sayılı Kanunun çıkarılma nedeni vergi gelirlerinde bir artış sağlamak değil, ekonomik ve siyasi gerginlik nedeniyle toplumda oluşan huzursuzluğun giderilmesidir.

2.1.16. 20 Mart 1981 Tarih ve 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun

Türkiye’de 1980 yılında 12 Eylül harekâtının da gerekçesi olarak görülen yasama organının işlemez hale gelmesi, önemli yasaların özellikle de vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılmasını engellemiştir (Besen, 2007: 111). 12 Eylül’den sonra yasama yetkisini devralan Milli Güvenlik Konseyi de bu konudaki hukuki açığı kapatabilmek amacıyla ilk icraatlarını vergi alanına ilişkin olarak yapmıştır (Dönmez, 1992:177- 178). Yine aynı dönemde kurulan yeni hükümet, vergi ile ilgili düzenlemelere ağırlık vermiş, hem sosyal ve ekonomik alanda gerçekleştirmeyi düşündüğü reformlar için kaynak sağlayabilmek hem de askeri harekâtın yol açtığı toplumsal sorunları hafifletebilmek amacıyla, vergi affına ilişkin yasa tasarısı hazırlayarak Milli Güvenlik Konseyi’ne sunmuş, daha sonra da söz konusu amaçları gerçekleştirebilmek amacıyla 2431 sayılı Yasayı uygulamaya koymuştur (Dönmez, 1992:178)

1976 – 1980 yılları arasında Türk ekonomisinin hızlı bir enflasyon sürecine girmesi, döviz rezervlerinin büyük bir kısmının petrol alımlarına gitmesi, dışa bağımlı sanayi ve imalat sektörünün hammadde ihtiyaçlarının karşılanamaması gibi sorunlar, vergilendirilemeyen fonların büyük oranda artmasına neden olmuştur (Kocahanoğlu, 1981: 19). Vergilendirilemeyen fonların artması ülke ekonomisinde bir takım sorunlara yol açmış ayrıca vergi adaletini de bozucu etki meydana getirmiştir.

Bu olumsuzlukları gidermek amacıyla çıkarılan 2431 sayılı Yasa ile gerek servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, gerekse belgeye bağlanmadığı için, kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesi amaçlanmıştır (Narinoğlu, 1991: 32).

2431 Sayılı Kanunun çıkarılma nedenlerinden bir diğeri ise hazineye gelir sağlama amacıdır. Bu amaç, iki yönlü olup; ilk yönü, bir taraftan tahsil süreci başlatılan ancak çeşitli nedenlerle devlet hazinesine intikal ettirilemeyen vergi alacaklarının tahsilini gerçekleştirmek, diğeri yönü ise, affın sağladığı imkânlarla mükelleflerin teşvik edilerek vergi yönetiminin bilgisi dışında kalan ve bu nedenle tahsil süreci

başlatılamayan vergi matrahlarının ortaya çıkarılmasını sağlamaktır (Dönmez, 1992: 179-180). Ayrıca bu dönemde vergi yargısı ve yönetimi konusunda yeterli bilgiye sahip olmayan bireyler uyuşmazlık sorunlarının çözümünde iş yükünün artmasına neden olmuştur. Çıkarılan 2431 sayılı Yasayla da, ihtilaflı dosyaların tasfiye edilerek kurulması düşünülen bağımsız vergi mahkemelerinin ağır bir iş yükünden kurtarılması ve verimli bir şekilde çalışmaları amaçlanmıştır (Karabulut, 1996: 118).

Yasanın 4. maddesiyle af hükümlerinin pişmanlık ve ıslah hükümleri ile birlikte uygulanmasına imkân verilmiş, bunun sonucunda pişmanlık koşullarına uygun beyanda bulunanlardan pişmanlık zammı alınmayacağı da hükme bağlanmıştır (Karabulut, 1996: 119). Ayrıca, 5. maddede de mükelleflere 31.12.1979 tarihi itibarıyla verdikleri beyannamelerde göstermedikleri gizlenen servet unsurlarını ya da beyannamede gösterilmekle birlikte gerçek değerinden düşük bildirilen servetlerini, ek bir bildirimle ve ceza tehdidi olmaksızın düzeltme imkânı verilmiştir (Dönmez, 1992: 184).

2.1.17. 28 Eylül 1981 Tarih ve 2431 Sayılı Kanuna Ek

2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun'a ek olarak 28.10.1981 tarihinde bir madde eklenmiştir. Bu maddenin 22.03.1981 tarihinden itibaren geçerliliği kabul edilmiştir.

Bu kanuna ek maddeye göre; 6. maddeden yararlanarak stok beyanında bulunan mükellefler hakkında 22.3.1981 tarihine kadar kanuni takibe alınmış işlemler hariç olmak üzere beyan ettikleri emtia, sabit kıymet ve demirbaşlar dolayısıyla 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve bu kanunların ek ve tadilleri hükümlerine göre cezai takibat yapılmaz ve yapılmakta olan takibatlar kaldırılır (Kanuna Ek Madde).

2.1.18. 22 Şubat 1983 Tarih ve 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun

2431 Sayılı Yasanın üzerinden henüz iki yıl geçmesine rağmen hedeflenen amaçlara ulaşılamayışı, çözülmesi gereken sorunların hiç hafifletmeden varlığını sürdürmesi, yeni bir af kanununu gündeme getirmiş ve bunun sonucu olarak da şimdiye kadar uygulanan en geniş kapsamlı af yasası olan 2801 Sayılı Kanun çıkartılmıştır (Dönmez, 1992: 194). Kanunun gerekçesi olarak; 2431 Sayılı Kanundaki beyan ve

ödeme sürelerinin kısa tutulmasından dolayı başarısız olunması gösterilmiştir (Doğan ve Besen, 2008: 86). İzlenmekte olan ekonomik istikrar politikası sonucu vergi borçlarını ödeyemez duruma düşen mükelleflerin bu borçlarının faizsiz olarak ve iki yıl süreyle konsolide edilmesi amacı da, 2801 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtilmiştir (Keleş, 2002: 78).

2801 Sayılı Kanunun çıkarılmasında; siyasi neden olarak, 1983 sonrasında demokratik yaşama hızlı bir geçiş yapılması ve bu bağlamda genel seçimler sonrası kurulacak yeni hükümete uyumsuzlıklardan arındırılmış bir vergi yönetimi teslim etme isteği gösterilmiştir. Ekonomik neden olarak, 2431 sayılı Yasanın da amaçlarından biri olan vergilendirilemeyen fonların meşru ekonomi içine çekilmesi amacının, servet beyanlarının sınırlı tutulması sebebiyle istenilen katılımı sağlayamaması ve beklenen başarıyı da getirememesi sonucu aynı amaçların iki yıl sonra hayata geçirilen 2801 sayılı Yasayla tekrar gerçekleştirilmesi hedeflenmiş; mali neden olarak da, gerek kesinleşmiş alacakların gerekse de ihtilafli alacakların normal tahsil süresi içinde toplanamayışı sebebiyle idari açıdan pratik olarak tahsil edilemeyen gelirlerin tahsil edilerek hazineye gelir olarak aktarılması hedefi gösterilmiştir (Dönmez, 1992: 196-198).

2.1.19. 04 Şubat 1985 Tarih ve 3239 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu

Bu yasayla vergiyle ilgili bir takım değişiklikler yapılmak istenmiştir. Bu değişiklikler sayesinde vergi idaresinin hukuki bakımdan güçlenmesi hedeflenmiştir. 3239 Sayılı Yasayla yapılan bu değişikliklerde genel olarak vergi yönetiminin hukuki donanımlar açısından güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bunun yanında özellikle Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerle belge düzeninin güçlendirilmesi ve yükümlülerin vergi ödevlerine ilişkin hükümlere uygun davranmalarının sağlanması hedeflenmiş, bu amaçla vergi sorumluluğunun kapsamı "müteselsil sorumluluk" şeklinde genişletilmiş ve vergi cezaları da arttırılmıştır (Dönmez, 1992: 221). Bu yeni kanununda (Karaosmanoğlu, 2009: 82):

- Kanun ile belge düzeni güçlendirilerek yükümlülerin vergi ödevlerine uygun davranmaları sağlanmaya çalışılmıştır,
- Vergi sorumluluğunun kapsamı genişletilerek müteselsil sorumluluk getirilmiştir.

- Vergi cezaları arttırılmıştır,
- Belge düzenine uymayanlara yeni cezalar getirilmiş, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için gecikme faizi uygulaması getirilmiştir,
- Kaçakçılığa teşebbüs suçunun kapsamı genişletilmiştir.

Kanun vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezalara ve ödeme emirlerine itiraz sonucu, 6183 Sayılı Kanunun 58. maddesine göre alınması gereken %10 zammı af kapsamı dışında bırakılmış ve ayrıca kamusal nitelikteki cezalar da af kapsamı dışında bırakılmıştır (Dönmez, 1992: 349-350).

2.1.20. 03 Aralık 1988 Tarih ve 3505 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu

3505 Sayılı Kanun çeşitli kanunlarda (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanunu) değişiklik yaparken, eklenen geçici madde ile vergi affına da yer vermiştir (Demirkıran, 2012: 52).

3505 Sayılı Kanunun çıkarılması 3239 Sayılı Kanun ile benzer amaçlar taşımaktadır. Bu amaçlar; vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının ödenmesinin sağlanması, vergi idaresinin etkinliğinin arttırılması için vergi idaresinde ve idari yargıda işlem gören düşük rakamlı dosyaların ekonomik ve teknik gerekçelerle tasfiye edilmesidir (Narinoğlu, 1991: 37-38).

Kanun'un geçici 1. maddesine göre, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dahil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergiler ile bu tarih itibariyle ihtilafı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin %30 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır (Yelman, 2013: 65).

Aftan faydalanma süresinin 21 gün olarak kabul edilmesi, aftan sağlanması beklenen gelirin sağlanamamasına neden olmuştur.

2.1.21. 28 Aralık 1988 Tarih ve 3512 Kanun Kapsamında Uygulanan Vergi Affı

3512 Sayılı Yasa, belediyeler ile belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik bir af uygulamasıdır (Karabulut, 1996: 125).

Yasa, 1989 yılı Bütçe Kanunu olması ve Türk hukukunda ilk kez Bütçe Kanunu'nda vergi affına ilişkin hükümlerin konulması özelliği ile dikkat çekmektedir (Demirkıran, 2012: 54). 3512 Sayılı Yasayla, affın kapsamına giren vergiler yönünden bir sınırlama getirilmemiş fakat aftan yararlanacak mükellefler bakımından bir sınırlama yapılmış ve sadece belediyeler ile belediyeye bağlı müessese ve işletmelerin aftan yararlanabilecekleri hükme bağlanmıştır (Dönmez, 1992: 245).

3512 Sayılı Yasayla 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi asıllarının, 30.06.1989 tarihine kadar ödenmesi halinde idari nitelikteki vergi cezaları ile gecikme zamlarının ve faizlerinin af edileceği belirtilmiş ayrıca, bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların tahsilinden de vazgeçilmiştir (Karabulut, 1996: 125).

2.1.22. 14 Haziran 1989 Tarih ve 3571 Sayılı Kanun Çerçevesinde Af Uygulaması

Bu kanun kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca kendilerine vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik af hükmünü içermekle birlikte çeşitli vergi kanunlarıyla bunlar dışındaki kanunlarda değişiklik yapmış ve bir kısım hükümleri de yürürlükten kaldırmıştır (Karaosmanoğlu, 2009: 85).

3571 sayılı Yasada affın nedeni olarak kamu yararına çalışan kuruluşların, kamu hizmeti yapmalarında kolaylık sağlamak ve bu amaçla borçlarının tasfiye edilip bu borçlardan doğan uyuşmazlıkların da sona erdirilmek istenmesi gösterilmiştir (Dönmez, 1992: 238).

3571 sayılı Yasada ayrıca, belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, vergi aslının ödenen kısmına isabet eden gecikme zam ve faizlerinin de af edileceği belirtilmiş, dava aşamasında bulunan ve henüz dava süresi geçmemiş olan vergiler

yönünden aftan yararlanabilmek için de uyuşmazlıktan vazgeçilmesi ya da uyuşmazlık yaratılmaması şartı aranmıştır (Besen, 2007: 120).

2.1.23. 15 Aralık 1990 Tarih ve 3689 Sayılı Kanun ile Getirilen Af

Bu kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'unda, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda ve 492 sayılı Harçlar Kanun'unda değişiklik yapılmıştır (Yelman, 2013: 67-68).

Vergi cezaları ile gecikme zam ve faizlerinin kısmi affını öngören bu yasanın çıkarılmasında, kamu alacağının kısa sürede tahsili gibi ekonomik amaçlar etkili olmuştur (Narinoğlu, 1991: 39). Yasayla ayrıca, vergi idaresinde ve idari yargıda birikmiş olan dosyaların tasfiye edilmesi de amaçlanmış ancak, yasanın uygulama süresinin 10 gün gibi kısa bir süreyle sınırlı tutulması, beklenen amaçların gerçekleşmesini olumsuz yönde etkilemiştir (Karabulut, 1996: 127).

2.1.24. 21 Mart 1992 Tarih ve 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun

Bu kanunun Plan ve Bütçe Komisyonu Raporundaki genel gerekçeleri şöyledir (Resmi Gazete, 1992);

- Vergi dairelerinde birikmiş takipli dosyalar ile yargı safhasındaki ihtilafli dosya sayılarının azaltılması;
- Mükelleflerce ödenememiş vergi borçlarının asıllarının tamamı ile ceza, zam ve faizlerinin bir kısmının ödenmesi suretiyle borçlarının tasfiyesinin sağlanması;
- Kamu alacaklarının hazineye biran önce intikalinin sağlanması;
- Yıllık beyanname ile beyan edilen kazançlarını tam ve doğru beyan edememiş mükelleflere beyan dışı kalmış kazançlarını, herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın beyan etme ve matrah artırma imkânı tanınması;
- Söz konusu imkândan KDV mükellefleri ile KV' den müstesna kazançları nedeniyle muhtasar beyanname veren mükelleflerin de yararlandırılması;

- Belirli bir miktarın altında kalan ve tahsil masrafı alacak tutarını geçebilecek kamu alacaklarının terkinini;
- Gümrük vergi ve resimleri ile bunlara ait gecikme zamları ve para cezalarının da aftan yararlandırılması;
- İnceleme ve takdir safhasındaki dosyalar için de af imkânı tanınması;
- Ödemelerde kolaylık gösterilmesidir.

Kanun ile mükelleflerin kanunda belirtilen vergilendirme dönemlerine ilişkin beyan ettikleri vergi matrahlarını belli oranlarda arttırarak bu matrahlara karşılık gelen vergilerini ödemeleri durumunda matrahi arttırılan dönemlere ilişkin hesaplarının incelenmeyeceği imkânı getirilmiştir (Yumuşak, 1997: 40). Kanunun genel olarak içeriğinde; Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçların tamamı ile bunların gecikme faizi, zammı ve vergi cezalarının ödenmesi durumunda, ihtilaf yaratılmaması ve yaratılan ihtilaftan vazgeçilmesi şartıyla gecikme faizi, zammı ve vergi cezalarının % 70'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir (Yaşar Çil, 2012: 43).

2.1.25. 05 Eylül 1997 Tarihli ve 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği

Bu dönemde yaşanan ekonomik ve mali problemler, büyük küçük tüm işletmelerin borçlarını ödemede sıkıntıya düşmelerine, mükelleflerin de vergi borçlarını zamanında ödeyememelerine neden olmuştur (Gerçek, 2001:144). Zamanında ödenemeyen kamu alacaklarının ne şekilde tahsil edileceğine ilişkin hükümleri belirlemek üzere 21 Temmuz 1953 tarihli 6183 Sayılı AATUHK kabul edilmiş ve günümüze dek uygulanmaya gelmiştir (Demirbilek, 1997: 133)

Bu kanunla tahsil edilmek istenen verginin elde edilebilmesi için zamanında yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler aleyhine gecikme zammı gibi sıkı ve ağır yaptırımlar uygulanmıştır. Bu uygulamaya göre kamu alacağının süresi içinde ödenmeyen kısma, vade bitiminden itibaren her ay için %15 nispetinde gecikme zammı uygulaması getirilmiştir (Demirbilek, 1997: 134). Ancak, gecikme zammı oranının yüksek olması, ciddiyetle uygulanması durumunda gerçekten ağır ve sert olan cebren tahsil usulleriyle birleşmesi; iyi niyetli fakat ödeme güçlüğü çeken mükelleflerin

çok zor duruma düşmelerine hatta faaliyetlerinin de sona ermesine yol açabilecektir (Çot, 1997: 54).

Böyle bir sonucun oluşmaması için borcunu ödemek isteyen mükellefe taksitlendirme fırsatı sunulmuştur. Ancak, 6183 sayılı Kanununun 48. maddesinde düzenlenen tecil ve taksitlendirme uygulamasının işleyişinde, tecil faizi olarak yıllık %120 gibi yüksek bir oranının öngörülmesi uygulamanın etkinliğini azaltmıştır (Demirbilek, 1997: 134).

6173 Sayılı Kanun ile her ne kadar borçlarının ödemek isteyen mükelleflere kolaylık sunuyor gibi görünse de ağır şartları nedeniyle başarılı olmamış ve mükellef borcu artmaya devam etmiştir. Bundan dolayı Maliye Bakanlığı, kamu alacaklarının biran önce hazineye intikalini sağlayabilmek, iyi niyetli mükelleflerin zor duruma düşmeden borçlarını ödeyebilmelerine imkân tanımak için, 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği'ni uygulamaya koymuştur (Gerçek, 2001: 114).

Bu tebliğle mükelleflere, 31.08.1997 tarihi itibari ile vadesi geldiği halde bu tebliğin yayım tarihine kadar ödenmemiş 213 Sayılı VUK kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 Sayılı Kanun kapsamındaki gecikme zammı için bir takım şartlarla özel bir tecil ve taksitlendirme hakkı tanınmıştır (Demirbilek, 1997:134).

2.1.26. 29 Temmuz 1998 Tarihli ve 4369 Sayılı Vergi Reformu Kanun

Söz konusu yasa ile başta VUK olmak üzere 6183 sayılı AATUHK, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) gibi pek çok yasada değişiklik yapılmış, geniş kapsamlı olması itibariyle de kamuoyunda “vergi reformu” olarak adlandırılmıştır (Besen, 2007: 126).

Bu dönemde Türkiye’de bir vergi reformuna niçin ihtiyaç duyulduğu 4369 sayılı Yasanın gerekçesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Resmi Gazete, 1998):

- Yasal vergi oranlarının aşırı derecede yüksek olması, gerçek matrahların beyanı halinde mükellefleri aşırı bir vergi yüküne maruz bırakmaktadır. Gelir vergisinde oranların yüksek olması, hem düşük hem de yüksek gelir gruplarını sistemden uzaklaştırmakta veya mükellefleri gerçek değerleri gizlemeye itmektedir

- Sistemde kazanılmayan gelirlerin bir kısmı, hayat standardı, geçici vergi, götürü vergi gibi tahmini yöntemlerle vergilenmekte, buna mukabil kazanılan gelirlerin bir kısmı ise, kanunlardaki gelir tanımının yetersiz kalması nedeniyle vergilenememektedir
- Gelir ve kurumlar vergisinde, ülkede yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle ortaya çıkan aşınmaları giderecek yeterli düzeltme mekanizmalarının yokluğu, sermayenin vergilendirilmesine neden olmaktadır
- Son yıllarda mali sistemin hızla gelişmesiyle elde edilen gelirler ve devlet iç borçlanma senetlerinden elde edilen faizler, önemli ölçüde gelir vergisi kapsamı dışında kalmıştır. Kısaca sistemde, kazanç - vergi bağlantısı kopmuş bulunmaktadır
- Vergi sistemimiz ekonomik faaliyetler karşısında tarafsızlığını yitirmiştir. Vergi sistemi, ekonomik tercihler karşısında tarafsız olmaması nedeniyle, tam rekabeti engeller hale gelmiş, buna bağlı olarak da, ülkemizin zaten sınırlı olan kaynaklarının yanlış ve verimsiz alanlara tahsisi gibi vahim sonuçlar ortaya çıkarmaya başlamıştır
- Vergi sistemi yapılan bölük pörçük düzenlemelerle gittikçe karmaşıklaşmış, uzmanlar bile sistemi anlamakta zorlanır hale gelmiş, bunun sonucu olarak da mükelleflerin uyum maliyetleri aşırı derecede artmaya başlamıştır.

Diğer taraftan 4369 sayılı Yasayla vergi gelirlerini artırabilmek için, vergi kayıp ve kaçığının ortadan kaldırılması, mevcut gelir unsurları dışında vergilendirilebilir yeni gelir kaynaklarının tespit edilmesi hedeflenmiş, bu amaçla da vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması, ekonomiye uyum gibi yan gerekçeler, vergi reformu adındaki bu yasanın uygulamaya konulmasında etkili olmuştur (Koyuncu, 1999: 45).

4369 sayılı Yasayla yapılan en önemli değişiklik, GVK'nın 1.maddesinde yer alan gelirin tanımının (bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden kazanç ve iratların safi tutarıdır); "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" şeklinde değiştirilerek bazı istisnalar dışında tüm gelir unsurlarını kapsayacak şekilde genişletilmesidir (Ak ve Aykutlu, 1998: 11). Bu kanundan önce kaynağı bilinmeyen gelirler vergi dışında kalmaktaydı.

4369 sayılı Yasayla getirilen değişlikle vergi tabanının genişletilmesi sayesinde; ekonomik faaliyetlerin çeşitlenmesi, gelir unsurlarının karmaşık hale gelmesi sebebiyle vergilendirilmesi güçleşen gelirlerin vergilendirilmeleri sağlanmış, vergi adaletine de katkı yapılmıştır (Ak ve Aykutlu, 1998:128). Yine yapılan değişlikle gelirin tespitinde “kaynak teorisinden”, “net artış teorisine” geçilmiş, kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 01.01.1999’den itibaren GVK kapsamına alınmıştır (Besen, 2007: 128).

4369 Sayılı Yasa, reform niteliğinde değişiklikler içermesine rağmen bu yasanın çıkartılmasında; zamanlama hatasının yapılması, uygulanması aşaması ve insan unsurunun ihmal edilmesi, bazı müesseselere ilişkin gerekli altyapı ve hazırlıkların tamamlanamaması, yasayla ilgili tepkilere karşı yeterli direncin gösterilmemesi gibi unsurlar, yasanın yoğun bir şekilde eleştirilmesine neden olmuştur (Koyuncu, 1999: 53). Üstelik ekonomideki durgunluğun sürmesi, gelirlerin arzu edilen düzeye ulaşamaması ve tahsilât oranının da gerilemesi 4369 Sayılı Yasa ile yapılan değişikliklerin yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılmıştır (Koyuncu, 1999: 57). Oluşturmuş olduğu bu gibi olumsuz sonuçlardan dolayı 14.08.1999 tarihinde 4444 sayılı Yasa ile 4369 sayılı Yasayla yapılan değişiklerin tümü eski haline getirilmiştir.

2.1.27. 06 Şubat 2001 Tarihli ve 414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği

400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği’nin çıkarılış gerekçesinde olduğu gibi ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali problemler nedeniyle vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflere, AATUHK’da belirtilen “vergilerin ödenmesinde mükelleflere kolaylık sağlanması” prensibinden hareketle ve kamu alacaklarının biran önce hazineye intikalinin sağlanması amacıyla bu tebliğ çıkarılmıştır (Yıldız, 2001: 77).

414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği ile getirilen ödeme kolaylığından, talep edilmesi halinde, 31.12.2000 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde bu Tebliğin yayımı tarihine kadar borcunu ödeyememiş olan mükelleflerin; devlete ait olup Maliye Bakanlığı’na bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 213 Sayılı VUK kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan borçları birtakım şartlarla tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulmuştur (Besen, 2007: 131). Üstelik daha önce yayımlanan 400 Sayılı Tebliğe “tecil” uygulamasından yararlanılamayan taşıt alım vergisi, motorlu taşıtlar vergisi,

katma değer vergisi, geçici vergi, zirai stopajlar ve buna ilişkin fon payları da bu uygulamaya dâhil edilmiştir (Yıldız, 2001: 78).

Bu yasanın da asıl amacı zor durumda olan mükelleflere ödeme kolaylığı sağlayarak toplanamamış olan vergilerin tahsilatını ivedi bir şekilde tahsil etmektir. Ancak, sağlanan kolaylıklara rağmen mükellefler, yeni bir af beklentisi ile tecil kurumundan yararlanmamış ve vergi borçlarını ödememe alışkanlıklarını sürdürmüşlerdir (Gerçek, 2001:149).

2.1.28. 07 Mart 2002 Tarih ve 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Emlak vergisinde ortaya çıkan sıkıntıları gidermek amacıyla, belli koşullarla 1998 yılından önceki tüm yılların emlak vergileri, ceza ve faizlerini kaldıran af hükümleri 4751 Sayılı Kanunla düzenlenmiştir (Taşkın, 2006: 114).

Bu kanuna göre; 01.01.2002 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 Mayıs sonuna kadar ödemeleri halinde 1998 yılından önceki vergilendirme dönemine ait emlak vergisi aranmayacağı, 1998 - 2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme zammı uygulanmayacağı belirtilmiştir (Yelman 2013: 76).

Bu kanun bir takım adaletsizliklere yol açtığından dolayı eleştirilmiştir. Çünkü Kanunla, mükellefiyet tesis ettirmeyenler ödemedikleri vergiler için ödüllendirilmiş ve yıllardan beri vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin tepkisine neden olmuştur (Taşkın, 2006:115).

2.1.29. 27 Şubat 2003 Tarih ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

4811 Sayılı Kanun, 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizlerin ardından, borçlarını ödeyemeyen mükellefleri rahatlatmak, krizin olumsuz etkilerini

azaltmak ve birikmiş vergi yüklerini tahsil edilebilir hale getirmek amacıyla yürürlüğe girmiştir (Aygün, 2012: 91; Taşkın, 2006: 116).

Bu kanun vergi sistemi için herhangi bir çözüm önermemektedir. Söz konusu kanun, 213 Sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara ait vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizlerini, 4306 Sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payını, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamlarını, devlete ait olup Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 6183 Sayılı Kanun kapsamına giren bazı alacakları, devlete ait olup Gümrük Müsteşarlığı'nca tahsil edilen ve bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamlarını kapsamaktadır (Taşkın, 2006: 117).

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunuyla mükelleflere tanınan imkânlar şöyledir (Resmi Gazete, 2003);

- Kesinleşmiş kamu alacakları için geliştirilmiş olan ödeme kolaylığı getirilmiştir. Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ödenmemiş vergi cezalarının yüzde 20'sinin üç eşit taksit ile ödenmesi durumunda ve dava açılmaması ya da açılmış olan davadan vazgeçilmek koşuluyla yüzde 80'ninin silineceği, ayrıca vergi cezalarına karşı dava açılmamış olması durumunda ceza tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.
- Halen yargı aşamasında bulunan ihtilafları kaldırmaya yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Kesinleşmemiş ve dava aşamasında bulunan alacaklar için uyuşmazlığın sona erdirilmesi halinde alacağın yüzde 50'sinden vazgeçileceği belirtilmiştir.
- Matrah artırımını uygulamasına yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Mükelleflerin geçmiş yıllardaki matrahları artırmaları ve artan kısım için vergiyi ödemeleri karşılığında, artırım yapılan yıllar için inceleme yapılmayacağı belirtilmiştir. Başka bir deyişle, mükellefler gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve ücret gelirleri yönünden matrah artırım yaptıkları takdirde, artırım yaptıkları 1998, 1999, 2000, 2001 yılları için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır.
- Stoklara yönelik bazı düzenlemeler getirilmiştir. İşletmelerin kayıtlarında gerçek değerinden daha az bir değerde gösterilmiş olan makine, teçhizat ve

demirbaşlarla, mevcut olduğu halde kayıtlarda gözükmeyen mallar için af getirilmiştir.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu yeni bir kalıcı düzen getirmemesi, geçici olması ve vergi ceza ilişkisine son vermesi nedeniyle hem bir mali af hem de suçlara ilişkin genel af kanunudur (Arslan, 2003: 77). Ancak suçlara ilişkin aflar mükellefler arasında negatif yönlü bir etki meydana getirmektedir. Bu gibi aflardan dolayı mükellefler gelecek dönemlerde af çıkarılacağı düşüncesiyle yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınabilmektedir.

2.1.30. 22 Kasım 2008 Tarih ve 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

2007 yılında ABD’de başlayan mortgage krizi tüm dünyaya yayılmıştır. Küresel ölçekte yansımaları olan bu kriz, ülkemizi de etkileyerek milyarlarca dolarlık dış borca neden olmuş olan bu kriz reel sektörü oldukça olumsuz etkilemiştir. Öte yandan 2008 yılında yıllık bazda Cumhuriyet tarihinin en büyük cari açığının verildiği ve bu cari açığın finansmanının doğrudan sabit sermaye yatırımları ve sıcak para olarak adlandırılan portföy yatırımları ile sağlandığı, ancak bu yatırımların da krizin etkisiyle bir önceki yıla göre yaklaşık %50 azaldığı dikkate alındığında, devlet bütçesi açısından da kriz döneminin oldukça büyük sıkıntılara yol açtığı anlaşılmaktadır (Martin, 2013:74). Bu tür finansal kriz dönemlerinde, piyasa aktörleri açısından likidite temin kaynaklarının çeşitlendirilmesi, likiditeye kolay ulaşılabilmesi ve likidite temini konusundaki endişelerin giderilmesine yönelik bazı düzenlemelerin yapılması krizin aşılması noktasında büyük önem arz etmektedir (Aksoyoğlu, 2009: 538).

Bu sebepten dolayı çözüm olarak düşünülen 5811 Sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türde varlıkların sermaye olarak konularak işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır (Kanunun 1. mad.). Bir nevi kayıt dışı kalmış ve ekonomik değeri olan varlıkların ekonomiye kazandırılması ve sermayelerin güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun kapsamına (Resmi Gazete, 2008);

- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından 01 Ekim 2008 tarihi itibariyle yurt dışında sahip olunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, (%5 vergi oranı)
- Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince 01 Ekim 2008 tarihi itibariyle yurt içinde sahip olunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar ile, (% 2 vergi oranı)
- Yurt dışı iştiraklerden ve şubelerden elde edilen kazançlar, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından ya da yurt dışında bulunan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlar, (istisna) girmektedir

Gerek yurtiçi gerekse yurt dışında sahip olunarak Kanun kapsamında beyan edilen varlıklar dışında herhangi bir nedenle 01 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak kanunun yürürlük tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ile 01 Ocak 2008 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri ise kanun kapsamında değerlendirilmeyecek, vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatlar yapılacak ve bulunan matrah farklarından, bu kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin tutarların mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır (Akdoğan, 2009: 542).

2.1.31. 13. Şubat 2011 Tarih ve 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

2008 yılında başlayan ekonomik kriz 2009 yılında da etkisini devam ettirmiş ve ülkemizde dış talebin düşmesi ve bu düşmeye bağlı olarak mal ve hizmet satış gelirindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden

olmuş ve bazı işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirmesinde gecikmelere neden olmuştur (Yelman, 2013: 92).

Ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliği için yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla bu kanunun çıkarılmasına gerek duyulmuştur (Çolak, 2011: 39)

6111 Sayılı Kanun kapsamındaki alacakların yeniden yapılandırılması konusunda kesinleşmiş alacaklar için alacak asıllarının tamamı, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine TEFE/ÜFE esas alınarak belirlenecek tutar, alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının (usulsüzlük cezaları) % 50'si, kapsam dahilindeki trafik idari para cezaları ve diğerlerinin tamamı ile faizleri yerine TEFE/ÜFE esas alınarak belirlenecek tutar ödendiği takdirde; vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların tamamının, alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının kalan % 50'sinin, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir (Yaşar Çil, 2009: 47).

Kanun, 31 Aralık 2010 tarihine kadar beyan edilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi stopajı, damga vergisi gibi beyana dayalı tüm vergiler ile 31 Aralık 2010 tarihinden önce tahakkuk eden yıllık harçlar, motorlu taşıtlar vergisi gibi alacakları kapsamıştır (Yaşar Çil, 2009: 46).

Kanuna dayanarak silinecek ve ödenecek miktarlar aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir.

Ödenecek Tutarlar	Silinecek Tutarlar
<ul style="list-style-type: none"> • Vergi/Gümrük vergisi aslının tamamı • Vergi aslına bağlı olmayan cezaların % 50'si • Gümrük vergisi aslına bağlı olmayan idari para cezalarının % 50'si • Faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine, ödenecek tutar üzerinden TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergi aslına bağlı kesilen cezaların tamamı • Vergi aslına bağlı olmayan cezaların % 50'si • Gümrük vergisi aslına bağlı olmayan idari para cezalarının % 50'si • Faiz, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı

Tablo 2: Kesinleşmiş Kamu Alacaklarında Kanun Kapsamında Ödenecek ve Silinecek Tutarlar

Kaynak: Gündüz ve Bıyık, 2011, s.14.

Tablo 2’de görüldüğü üzere; vergi aslının tamamı, vergi aslıyla ilişkisi olmayan cezaların yarısı gecikme ceza, faiz ve zamların TEFE/TÜFE aylık oranları dikkate alınarak hesaplanan tutarı ödenecek olup, vergi aslıyla ilişkisi olmayan cezaların kalan yarısı, gümrük vergi aslıyla ilişkisi olmayan idari para cezalarının yarısı, vergi aslıyla bağlantılı olan cezaların tamamı silinecektir.

Ödenecek Tutar	Silinecek Tutar
<ul style="list-style-type: none"> • İdari para cezasının tamamı • Faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar 	<ul style="list-style-type: none"> • Cezaya bağlı fer'i alacakların tamamı

Tablo 3: Bazı İdari Para Cezalarında Ödenecek Ve Silinecek Tutarlar

Kaynak: Gündüz ve Bıyık, 2011, s.14.

Hükümet, kriz nedeniyle ekonomide meydana gelen daralmayı giderebilmek ve mükellefler üzerinde bir yük oluşturan kamu alacaklarını düzenlemek için vergi affı ve vergi yapılandırması başlıklarının yanı sıra ülke ekonomisinin dar boğazdan

çıkarılmasında etkili olabilecek tüm başlıkları kapsayan geniş bir yelpazeye sahip bu kanunu yürürlüğe koymuştur.

2.1.32. 29 Mayıs 2013 Tarih ve 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)

Kanununun 13. maddesinde bulunan Varlık Barışı'na ilişkin düzenlemeyle, tüzel veya gerçek kişi olup olmadığına bakılmaksızın yurt dışında sahip olunan altın, para, menkul kıymet, döviz ve sermaye piyasası araçlarının yanı sıra varlığı ikna edici bir belgeyle kanıtlanan taşınmazların milli ekonomiye katılması amaçlanmaktadır.

Kanuna göre belirtilen varlıklara yönelik takip edilmesi gereken işlemler aşağıdaki gibi kısaca özetlemek mümkündür (Resmi Gazete, 2013) :

- Anılan varlıklar 31 Temmuz 2013 tarihine kadar TL cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kurumlara bildirilecek ya da vergi dairelerine beyan edilecektir,
- Bildirilen varlıklardan taşınmazlar dışındaki varlıkların, bildirim veya beyanın yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar Türkiye'ye getirilecektir,
- Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilecek ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir,
- Düzenleme kapsamında beyan edilen kıymetler, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihini takip eden ay sonuna kadar kanuni defterlere kaydedilecektir,
- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri bu kıymetler için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunacak ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamayacaktır,
- Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca göstereceklerdir. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu maddeler dikkate alındıktan sonra kesinleşen kamu alacaklarında; borç aslının tamamı, SGK ya olan idari para cezasının %50'si, borcun aslıyla bağlantısı olmayan cezaların %50'si, gecikme cezası, zammı ve faizi yerine güncel TÜFE/ÜFE oranı baz alınarak hesaplanacak miktar tahsil edilmiştir. Diğer taraftan vergi borcuna dayanarak kesilen cezanın tamamının tahsil edilmesinden vazgeçilmiştir.

Tam mükellefiyete sahip gerçek ve tüzel kişilerin, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlara ilişkin; iştirak hisse satışından doğan kazançları ve elde edilen iştirak kazançlarının yanı sıra iş yeri ve daimi temsilcilikleri vasıtasıyla yurt dışında kazanç sağlayan kurumların elde ettikleri kazançları 29 Mayıs-31 Aralık 2013 tarihleri arasında Türkiye 'ye transfer edilmesi şartıyla gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Ayrıca tam mükellefiyete sahip gerçek kişiler ve kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden elde ettikleri kazançlar 31 Aralık 2013'e kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

İnceleme safhasında olan ve tarh ve tahakkuk aşaması devam eden işlemlerin tamamlanmasından sonra, tarh edilen verginin %50'si ve gecikme faizinin güncel TÜFE/ÜFE oranlarına dayanarak hesaplanan miktarı tahsil edilmiş, kalan fer'i alacakların tahsilinden vazgeçilmiştir.

2.1.33. 10 Eylül 2014 Tarih ve 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

Bazı alacakların yeniden yapılandırma kapsamına esas olarak, 30.04.2014 tarihinden önceki dönemlere ait olan; beyannameye dayalı vergilerin beyannameye ilişkin vergi ve buna bağlı vergi cezası, gecikme zammı ve faizi, tespitler sonucu vergi aslıyla ilişkisi olmayan vergi cezaları ve ayrıca idari para cezaları, faiz, gümrük vergileri, gecikme zammı ve faiz alacakları girmektedir. Bunların yanı sıra belediyelerin su kullanımı nedeniyle oluşan borçların, oda ve borsalara aidat borçların ve sigorta prim borçlarının yapılandırılmasıyla ilgili düzenlemeler de bulunmaktadır.

Yapılandırma kapsamına dahil olan ve ödenecek veya silinecek borçlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Ödenecek Tutar	Silinecek Tutar
Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince tahsil edilen alacaklar	
<ul style="list-style-type: none"> - Vergi asıllarının tamamı - Vergi aslına bağlı cezaların tamamı - Alacak aslına bağlı olmayan cezaların % 50'si - Gecikme faizi, gecikme zammı ve gecikme cezası yerine, yurtiçi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) esas alınarak belirlenecek tutar 	<ul style="list-style-type: none"> - Vergi aslına bağlı olmayan cezaların kalan % 50'si - Gecikme cezası, gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'i alacakların tamamı
Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince tahsil edilen alacaklar	
<ul style="list-style-type: none"> - Gümrük vergileri ile bu vergilere bağlı cezaların tamamı - Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan idari para cezalarının % 50'si - Sayılan alacaklar için hesaplanacak gecikme faiz ve zamları yerine Yİ- ÜFE aylık değişim oranına göre hesaplanan tutar 	<ul style="list-style-type: none"> - Alacak asıllarına bağlı faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının tamamı - Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezalarının kalan % 50'si

Tablo 4: 6552 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Borçlar

Kaynak: Resmi Gazete, 11.10.2014.

Tabloda görüldüğü üzere vergi aslı ve buna bağlı cezaların tamamı, alacak aslına bağlı olmayan cezalar, gecikme zammı, faizi ve cezasının yerine yurtiçi üretici fiyat endeksine dayanılarak belirlenecek tutarlar, gümrük vergileri ve bağlı cezalar, vergi aslıyla ilişkisi olmaya idari para cezalarının yarısı ödenecektir. Ödenecek olan miktarlar ister peşin ister ikişer aylık dönemler halinde olmak üzere en fazla 18 eşit taksitle yani 36 ay vade ile ödenebilmektedir. Vergi aslıyla ilişkisi olmayan vergi cezalarının kalan yarısı ve fer'i alacaklar silinecektir.

2.1.34. 19 Ağustos 2016 Tarihli ve 6736 Sayılı Kanun

6736 Sayılı Kanun'un gerekçesi; yatırım ortamının iyileştirilmesi, ülkemizin uluslararası yatırımlar bakımından çekiciliğinin artırılması, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğinin sağlanmasında müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına odaklanmaları için; özel sektörün kamuya olan borç yükünün azaltılarak borçların taksitlendirilmesi, vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılması, vergilemede

öngörülebilirliğin artırılmasıyla geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilmesi ve kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun kapsamında yapılandırılan alacakları, Kanunun öngördüğü şartlar dâhilinde ödeyemeyen borçlulara yeniden bir hak verilerek kamu alacaklarının tasfiyesi ve bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasıdır (Orkunoğlu Şahin, 2017: 40).

Gelir İdaresi Başkanlığının “Vergide Büyük Yapılandırma Fırsatı Başladı” şeklinde duyurduğu düzenlemelerle “30.06.2016 tarihi itibariyle gecikmiş vergi borçlarında Yurt İçi ÜFE oranında güncelleme; Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Trafik Para Cezalarında önemli indirim; peşin ödemelerde Yurt İçi ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim; vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50’sinin silinmesi; Varlık Barışı; Vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılmasında %80’e varan indirim; işletme kayıtlarının cezasız ve faizsiz olarak gerçek duruma uygun hale getirilmesi; eczanelerde cezasız faizsiz stok düzeltme; matrah ve vergi artırımında vergi incelemesinden muafiyet; inceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için yapılandırma; beyan edilmemiş gelirler ve kazançlar için pişmanlıkla cezasız ve faizsiz beyan; yapılandırılan borçları anlaşmalı bankaların banka kartı ve kredi kartı ile ödeme; 6552 Sayılı Kanun kapsamında devam eden borçların yeniden yapılandırılması; vadesi 31.12.2011 tarihinden önce olan 50 TL ve altındaki borçların silinmesi, gibi çok önemli imkanlar getirilmiştir” (Karahanoğlu, 2017: 276).

2.1.35. 27 Mayıs 2017 Tarih ve 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu

Yapılandırma kapsamına giren borçlar (Resmi Gazete, 2017);

- 31 Mart 2017 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere ait vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezalar ile gecikme faizi ve gecikme zammı alacakları,
- 31 Mart 2017 tarihinden önce verilen; askerlik para cezası, seçim para cezası, nüfus para cezası, trafik idari para cezası, karayolları taşıma idari para cezası, otoyollar ve köprülerden ihlali geçiş para cezası, RTÜK tarafından verilen para cezası,

- Vadesi 27 Mayıs 2017 tarihinden önce olan; ecrimisil, kaynak kullanımını destekleme fonu, öğrenim kredisi, katkı kredisi alacakları, haksız yere yararlanılan destek ödemeleri gibi diğer kamu alacaklarıdır.

Kapsama giren borçlar ile YÜFE oranına göre güncel olarak hesaplanan tutarın ödenmesi durumunda, gecikme zam ve cezası ile vergi aslına dayanarak kesilen vergi cezası tahsil edilmeyecektir. Ayrıca vergi aslıyla ilişkisi bulunmayan cezaların yarısının (%50) ödenmesi durumunda diğer yarısı (%50) tahsil edilmeyecektir. Peşin ödemelerde ek olarak YÜFE oranlarıyla hesaplanan tutarın yarısı (%50) ödenecektir.

2.2. TÜRKİYE DIŞINDAKİ VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Ülkelerin içerisinde bulunduğu ekonomik ve siyasi konjonktür açısında vergi affi uygulamaları ve sonuçları da farklı olabilmektedir. Buradan hareketle bu bölümde farklı ekonomik ve siyasi yapılara sahip, Türkiye dışındaki ülkelerin de vergi affi uygulamalarına değinilmesi yerinde olacaktır.

2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Affi Uygulamaları

Vergi affi, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) vergi sisteminin ortak özelliklerinden biridir. Mikesell ve Ross, vergi aflarının ABD vergi sisteminin standart bir bileşeni olarak geliştiğini savunmaktadır. Bu savunumun destekleyicisi olarak son 30 yılda uygulamaya konulan 117 vergi affi sunmaktadırlar. (Mikesell and Ross, 2012: 530). Bu noktada, 2012-2018 döneminde uygulanan 24 vergi affi uygulaması dahil edildiğinde ABD genelinde toplam 141 vergi affi programı uygulandığı görülmektedir. Fox ve Murray (2011) çalışmasında, ABD eyaletleri tarafından uzunca bir süre uygulanmış olan vergi affi programlarının büyük ölçüde ekonomik, mali ve siyasi faktörlere bağlı olduğunu ileri sürmüşlerdir.

1981-2011 döneminde elde edilen toplam vergi geliri 1.3 trilyon dolar iken aynı dönemde eyaletlerdeki vergi afları yoluyla uygulanan gelir miktarı 10.7 milyar dolardır. Bununla birlikte, gelir oluşturulması bakımından, eyalet programları arasında büyük farklılıklar görülmektedir. Gerçek anlamda, en büyük tahsilat California-2 (2005) programı (683,4 milyon dolar) ve New Jersey-4 (2009) programından (661,7 milyon dolar) tahsil edilirken, en az tahsilat Illinois-1 (1981) programından (165,9 bin dolar) ve

North Dakota-1 (1983) programından (259,2 bin dolar) elde edilmiştir (Mikesell and Ross, 2012: 538).

2.2.2. Almanya’da Vergi Affı Uygulamaları

Vergi affının Almanya’da yeni bir uygulama olmadığı söylenebilir. 1913 yılında Birinci Dünya Savaşı'ndan hemen önce Savaş Katkısı Yasası ile 1914 için gelirlerini ve varlıklarını bildiren insanlar için cezalar vergiden muaf tutulmuştur. 1949’a gelindiğinde Federal Almanya Cumhuriyeti'nin kuruluş yılı olan bu dönemde iki vergi affı oluşturulmuştur. Bu af programları beklentileri karşılamamış ve 1988 yılına kadar yeni vergi affı gelmemiştir (Kellner, 2004: 339-340). 2004 Vergi affı ise son vergi affından 15 yıl sonra uygulanan diğer bir aftır. Vergi affından faydalanarak borçlarını ödeyen mükellefler, vergi cezalarından kurtulmuştur. 2004 vergi affıyla beklentilerin üzerinde gelir elde edilmesi dolayısıyla 2005 vergi affında daha fazla gelir tahsili hedeflenmiştir (Lomas, 2005). Sonuç olarak 2004 ve 2005 yıllarında uygulanan vergi affı programları ile sırasıyla %25 ve %35 vergi borcu tahsil edilmiştir (Martin, 2013: 30).

Son olarak 2015’te, Alman vergi makamları tarafından başvurunun az olacağı öngörülen gönüllü bildirim affı uygulanmıştır. Çünkü son 10 yılda gönüllü bildirimlerin doğru olduğuna inanılmaktaydı ve af tasarısının hapis cezası gibi ağır şartlar içermesine rağmen 15.120 mükellef gönüllü olarak bildirimde bulunmuştur (Byrne, 2016).

2.2.3. Fransa’da Vergi Affı Uygulamaları

Fransa’da vergi affına yönelik düzenlemelerin çok eski zamanlara dayandığını ileri süren Jeze (1937), ilk vergi affı uygulamasının 22 Ağustos 1871’de bir yasada öngörüldüğünü belirtmiştir (Dönmez, 1990: 139). Dönemi itibariyle en kapsamlı vergi affını oluşturan ve 1952 yılında yürürlüğe giren vergi affı Fransa’da uygulanmıştır. 1986 yılında uygulanan vergi affı Fransa’da servet vergilerini kapsayacak şekilde tasarlanmış ve yasadışı yollarla yurtdışına çıkarılan varlıkların geri getirilmesi planlanan bu af Fransız yönetimi sermaye üzerindeki vergileri önemli oranda azaltmış ve servet vergilerini kaldırmıştır. Bu af deniz aşırı ülkelerden sermayeyi çekmek için çıkarılan 1982’deki benzer bir affın devamı niteliğinde olmuştur (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 255-256). Daha sonra Fransa’da 2013 yılında beyan edilmeyen varlıkların beyanı için

düşük ceza oranlarını içere bir af programı uygulanmıştır. Fransız vergi makamları bu af programı yoluyla vergiler ve cezaların yaklaşık 1 milyar Euro'yu (1.4 milyar ABD Doları) aştığını ve yapılan 4000 gönüllü bildirimden, yaklaşık 70 milyar Euro'luk mal varlığının kayıt altına alınabildiğini açıklamıştır (Loamas, 2013). Ülkedeki son vergi affi 2017 yılında uygulanmış ve başvuru sayısı beklentilerin üzerinde gerçekleşmiştir.

2.2.4. İtalya'da Vergi Affi Uygulamaları

İtalya'nın offshore vergi affi programlarına ilişkin başarılı bir geçmişi vardır. Vergi affi, Scudo Fiscale (vergi koruması) 2001'de kabul edilmiş ve 2003'e kadar uzatılarak beyan edilmeyen ülke dışındaki varlıklarını gönüllü olarak açıklayan veya iade eden vergi mükelleflerine sunulmuştur (Agbonika, 2015: 111). İtalya'da af programı, vergi ödemedi yabancı banka hesaplarına para yatıranlar arasındaki gönüllü uyumun iyileştirilmesi için hükümetçe benimsenen bir strateji olarak kabul edilmiştir. Af programıyla 56 milyar avroluk sürgün para toplanmıştır (Ahmed, 2016: 131). Scudo Fiscale programı ile 2002'de 1.480 milyon avro ve 2003'te 617 milyon avroluk ilave vergi geliri sağlanmıştır (Ahmed, 2016: 131).

2009'da İtalya'da vergi kaçırıcılara uygulanan vergi affıyla 80 milyar dolar varlığın beyanından 4 milyar dolar vergi tahsil olunması sağlanmıştır (Munshani, 2012). Fakat ilk başta başarılı olmasına rağmen, 2012 raporunda af stratejisinin İtalya'da gönüllü uyumun geliştirilmesi için artık etkili bir yöntem olmadığı belirtilmiştir (Norris, 2012).

2.2.5. Rusya'da Vergi Affi Uygulamaları

Kayıt dışı ekonominin arttığı ülkelerden biri olan ve suç gelirlerinin yüksek miktarlara ulaştığı ülkelerden birisi Rusya'dır. Burada 1993 yılında piyasa aktörlerine, yerine getirmedikleri mali taahhütleri nedeniyle uygulanmış para cezalarının silinmesi ve 1996-1997 yılları arasında vergi borçlarının ödenme süresinin değiştirilmesine izin verilmesi şekillerinde mali aflar uygulansa da sorun çözülememiş, hatta alınan önlemler vergi toplanmasına olumsuz etki yapmıştır (Bağırzade, 2009: 18-19).

2007 yılında başarıyla sonuçlanan vergi affi ile Rusya ilk altı ayda 130 milyon dolar vergi borcu tahsil etmiştir (Agbonika, 2015: 111). 2015'te uygulanan vergi affıyla mükelleflere, yasal yaptırımlar olmaksızın denizaşırı varlıkların ayrıntılarını açıklama

imkânı sunulmuş ve bu sayede vergi mükellefleri arasında uyumluluğun geliştirilmesi ve vergi gelirinin artırılması hedeflenmiştir. Bu sayede sermaye çıkışı önlenmiş ve tahsil edilen gelir ülkenin gelişimi için kullanılmıştır (Douglas, 2016).

2.2.6. Avustralya’da Vergi Affi Uygulamaları

Avustralya’da büyük çaplı bir vergi affi uygulaması yoktur. Ancak offshorelara yönelik vergi aflarının mevcut olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda farklı ülkelerle işbirliği halinde olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu offshore vergi affi programları, denizaşırı gönüllü uyum programları gibi farklı ülkeler tarafından yürütülmektedir. Bu programların temel amacı uluslararası vergi cennetlerini ortadan kaldırmak ve yurtdışında bulunan ancak yurtiçinde beyan edilmemiş olan parayı vergi ağına getirerek vergi kaçakçılığını azaltmaktır. Büyüyen bütçe açıkları ve dünya çapındaki mali kriz, bu tür programları zorunlu hale getirmiştir (Ahmed, 2016:127). Bu gönüllü uyum programları, ülkeler arasında vergi bilgi değişimi anlaşmaları ve vergi anlaşmalarının sağlanmasıyla yürütülmektedir.

Diğer OECD ülkeleri gibi Avustralya’da da yurtdışındaki paraların tespiti ve ülkeye kazandırma çalışmalarıyla ilgili çalışmalar başlatılmıştır. Bunu mümkün kılmak için, Avustralya Vergi Dairesi (Austarilin Tax Office-ATO), 2006 yılında uygulamaya giren Wickenby Projesi kapsamında offshore vergi affi programına başlamıştır. Proje kapsamında mükelleflerin gönüllü olarak beyanda bulunması, Haziran 2010'a kadar 301,7 milyon dolar ilave gelir elde edilmesini sağlamıştır (Ernst and Young, 2010). 2012’den 2013’e kadar, bir başvuru mektubu aldıktan sonra ortaya çıkmayan yükümlüler içinse takip eylemleri başlatılmıştır. Proje ile tespit edilen çok sayıda kişi, vergi beyannamelerini sunmuş ve 30 Haziran 2012'den itibaren Wickenby Projesi ile 660 milyon doların üzerinde vergi tahsil edilmiştir (Ahmed, 2016: 128).

ATO, Avrupa, İsrail ve Asya’daki offshore cennetlerinde gizlenmiş yaklaşık 550 milyon ABD doları tutarında varlık olduğu hakkında bilgi almış ve daha önce rapor edilmemiş bu tür finansal faaliyetlere sahip mükelleflerin, gelir ve varlıklarını gönüllü olarak açıklanmasını sağlamak için 27 Mart 2014'te yeni bir vergi affi ilan edilmiştir (Glenday, 2014). Avustralya’da, af kapsamında olup katılım sağlamayan mükellefler için cezai önlemler de alınmıştır.

2.2.7. Hindistan'da Vergi Affi Uygulamaları

Hindistan'da 1951'den itibaren (1951 dahil) 1965,1965,1965, 1975, 1981, 1985, 1986, 1991, 1997, 2015 ve sonuncusu 2016 yılında olmak üzere 12 adet vergi affi uygulanmıştır (Khan, 2012; Adhia, 2016).

Hindistan'da 1981 ve 1997 yıllarında uygulanan vergi aflarından 1981 yılındaki af başarısızlıkla sonuçlanırken 1997 yılında ki af oldukça başarılı olmuştur. Çünkü 1981'de ki vergi affi güçlendirilmiş bir mekanizma ile desteklenmemiştir. Fakat 1997 vergi affi güçlendirilmiş ve vergi idaresi tarafından iyi hazırlanmış olduğundan başarıyla sonuçlanmıştır. Toplamda 214 gün süren bu aftan 350.000 mükellef faydalanmış ve 2,5 milyar dolar gelir elde edilmiştir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 262). Bu rakam Hindistan'da gelir vergisi vasıtasıyla elde edilen gelirin yarısını oluşturmaktadır. 1997 yılındaki vergi affına, özel reklam şirketleri, yoğun medya aktiviteleri ve ünlü sanatçı ve sporcular da destek vererek başarısını artırmıştır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 262).

Gelir Düzeyinin Gönüllü Bilgilendirmesi (VDIS) olarak adlandırılan 1997 vergi affi, kara ekonomiyi azaltmak için önerilmiştir. Program kapsamında taraflara herhangi bir ceza uygulanmadan varlıkların meşrulaştırılması için şirket ve bireylere %30- %35 oranında vergi öngörülmüştür (Banerji, 2016). 1997 vergi affi programı, gayri safi yurtiçi hasılayı önceki 5 yıla göre %3,6 artırmayı başarmıştır (Beniwal and Shrivastava, 2016). VDIS, 350.000'den fazla bireyin ve az sayıda şirketin, açıklanmayan gelirlerini açıklamasını sağlamıştır. Büyük başarıya rağmen, 1997'de Vergi Mahkemesi'nde vergi affi programının dürüst mükellefleri cezalandırdığı ve aynı zamanda vergi kaçaklarını teşvik ettiği gerekçesiyle Kamu Yararı Davası açılmıştır (Bamzai, 2016).

2016 yılında uygulanan vergi affıyla hükümet gelirin 2.94 milyar INR¹'ye yükselmesini sağlayan 652.5 milyar INR (\$ 9.8 milyar) tutarındaki varlık mükellefler tarafından açıklanmıştır (Mundy, 2016). 64.275 mükellefin vergi affından faydalandığı vergi affından ortalama 10.2 miyon INR tehsil edilmiştir (Mundy, 2016). Mükellefler, 2016 Gelir Beyanı Programında öngörülen %45 vergi yerine sadece %31 vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur (Ramakrishnan, 2016). Ardından Hindistan hükümeti, 17 Aralık 2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren son çare vergi affi planı olan Pradhan

¹ Hindistan Rupisi (Indian Rupee).

Mantri Garib Kalyan Yojana (PMGKY) ile mükelleflere önceden bildirilmemiş ve beyan edilmemiş gelirini 31 Mart 2017 tarihine kadar beyan etmesi için fırsat sunmaktadır (Adhia, 2016).

2.2.8.Endonezya'da Vergi Affı Uygulamaları

Endonezya, 1964, 1984, 2008 ve 2016 yıllarında vergi affı programını başlatmıştı ancak bu vergi affı programlarının tümü zayıf hukuki meseleden dolayı başarısız olmuştur (Ibrahim vd., 2017: 222). 2008 yılında Sunset Policy adıyla uygulamaya konulan vergi affıyla, 5.635.128 vergi mükellefi kayıt altına alınmış ve 7,46 trilyon IDR² gelir sağlanmış ancak bu miktarın vergi dairesi tarafından hedeflenen tutarın altında gerçekleştiği açıklanmıştır (Ahmed, 2016: 132).

2016 vergi affının ilk döneminde (Temmuz-Eylül 2016) Endonezya hükümeti, hedefi olan 2.963 trilyon (229 milyar \$) IDR'yi geçerek 4.000 trilyon IDR tahsil ederken, Aralık ayı sonuna kadar, 512.315 vergi mükellefinden 4.043,66 trilyon IDR (311 milyar ABD doları) tahsil etmeyi başarmıştır (Ibrahim vd., 2017: 222).

² Endonezya Rupisi (Indonesioan Rupee).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ: AMPİRİK İNCELEME

3.1. LİTERATÜR ÖZETİ

Vergi aflarına ilişkin literatürde yer alan çalışmalar, söz konusu afların vergi uyumuna ve vergi gelirine etkilerini inceleyen, ampirik, teorik ve betimsel niteliktedir. Literatür bu iki sınıftan özellikle afların vergi uyumuna etkisi üzerine yoğunlaşmış olup, vergi gelirleri üzerindeki vergi affi etkisi kısmen de olsa sınırlı bir inceleme alanı bulmuştur. Özellikle Türkiye’de bu konu üzerinde önemli eksiklikler bulunmaktadır.

Mikesel (1986), vergi kaçırıcılar için çıkarılan afları ve bu aflara yönelik doğal tepkileri değerlendirmiş ve bazı vergi aflarının kısa bir süre için ve bir defa uygulanırken, bazılarının da daha uzun süreler için ve tekrarlamalı olarak uygulanabileceğini belirtmiştir.

Alm ve Beck (1993) ise 1980-1990 yılları arasında ABD’nin Colorado eyaletinde, 1985 yılında uygulanan vergi affi programına atfedilebilecek vergi toplama düzeyleri ve eğilimlerinin zaman serisi analizi ile incelemişler ve vergi affının vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Lopez-Laborda ve Rodrigo (2003) çalışmasında, 1979-1998 yılları için İspanya’da vergi gelirleri ile vergi afları arasındaki ilişkiyi zaman serisine dayalı olarak incelemişlerdir. Çalışmada vergi aflarının vergi gelirlerini kısa dönemde de uzun dönemde de gerek pozitif gerekse negatif yönde etkilemediği sonucuna ulaşmışlardır.

Borgne (2006) çalışmasında, ayırık zamanlı model kullanarak Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) 1977-1998 yıllarını kapsayan, vergi aflarının ekonomik ve politik belirleyicileri üzerinde bir inceleme yapmış ve devlet veya hükümetin toplam vergi borcunu artıran vergi cezalarını kısmen veya tamamen af edebileceğini ileri sürmüştür. Borgne (2006) yaptığı analizin nihai sonucu olarak, afların negatif yönlerinin pozitif yönlerinden fazla olduğunu tespit etmiştir.

Luitel ve Sobel (2007) çalışmasında, vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştırmak amacıyla, ABD’de 37 eyaletin 1980- 2004 dönemindeki yıllara ait

verileri kullanarak panel veri analizi uygulamışlardır. Çalışmanın sonucunda, vergi aflarının sık tekrarlanması durumunda uygulanan vergi affının kendinden önceki af dönemlerine ait vergi gelirlerine oranla kısa dönemde gelir artırıcı etkisinin daha az olduğunu ve uzun dönemde mükelleflerin vergiye uyumunu zayıflattığı için gelir kaybına yol açtığını ortaya koymuşlardır

Alm vd. (2009) çalışmasında, Rusya Federasyonu'nda 1995-2001 döneminde çıkarılan vergi aflarının vergi gelirlerine olan etkisini incelemek amacıyla Arıma ve Marıma yöntemlerinden faydalanmışlardır. Çalışmada, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etki oluşturmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Fox ve Murray (2011)'de ABD'nin Alaska dışındaki eyaletlerinde 1980-2003 dönemini içeren vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisini incelediği ampirik çalışmada panel veri analizini uygulamıştır. Analizinde her bir vergi affı uygulamasının ardından vergi gelirlerinde ve mükelleflerin vergi beyanlarında azalma olduğu görülmüştür. Bu analiz sonucunda vergi aflarının uzun dönemde vergi gelirleri üzerindeki etkisini kaybettiği sonucuna ulaşmıştır.

Kilonzo'da (2012) çalışmasında 1995-2009 döneminde Kenya'da vergi aflarının, gelir ve büyüme üzerine etkilerini Varyans Analizi (ANOVA) ile incelemiştir. Kilonzo (2012), afların vergi gelirleri üzerinde pozitif bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Luitel ve Mahar (2013) çalışmasında, ABD'de 1982-2012 dönemi için vergi aflarının vergi gelirlerine olan etkisini araştırmışlardır. Kısa dönemde vergi aflarının vergi gelirlerine herhangi bir etkide bulunmadığını, uzun dönemde de vergiye uymama gibi bir soruna yol açmadığını ortaya koymuşlardır.

Bayer vd. (2014) çalışmasında, 1981-2011 yılları için ABD'de vergi aflarının vergi gelirleri olan etkilerini araştırmış ve bu ülkede hükümetlerin mali anlamda sıkıntıya girdikleri dönemlerde vergi affı uyguladıklarını ortaya koymuştur. Teorik ve ampirik sonuçlar afların amaçları gerçekleştirdiğini gösteriyor; çünkü mükellefler afların yakında geleceğine inanıyorlarsa, ilk uyumun daha da kötüye gitmesi söz konusudur. Bu durum, ilk vergi gelirlerini azaltmakta ve hükümetin gelecek afları kaldırma isteğini güçlendirmektedir.

Vilalba (2017)'de Arjantin'nin Tucuman bölgesinin 1978-1999 dönemindeki satış vergi gelirleri, gayrisafi yurt içi hasıla, vergi gelirleri, tüketici fiyat endeksi ve nüfus değişkenlerine ait verilerle durağanlık, korelasyon, seri korelasyon, katsayıların kararlılığı testi yapılmıştır. Vergi aflarının ekonomi üzerindeki etkilerini incelediği çalışmada, vergi aflarının kısa dönemde gelir artırıcı bir etkisi olsa da uzun dönemde vergi gelirleri üzerinde bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Söz konusu bu çalışmalar incelendiğinde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin ülkeden ülkeye ciddi farklılıklar içermediği gözlemlenmektedir. Başta ABD olmak üzere incelenen ülkelerde çıkarılan afların temel hedefi vergi gelirlerini maksimize etmektir. Fakat incelenen çalışmalarda aflara yönelik bulguların hedeflenen maksimizasyonu sağlamadığı görülmektedir.

Türkçe literatürde vergi aflarının vergi gelirlerine etkisine yönelik yapılan tek ampirik çalışma ise Kaya'nın (2014) SVAR analizi kullanarak 1980-2013 yılı arası vergi gelirlerine afların etkisini incelediği çalışmasıdır. Kaya (2014), analizinde kamu kesimi borçlanma gereği, vergi afları, vergi gelirleri ve seçimleri değişken olarak kullanmıştır. Vergi aflarının vergi gelirlerini negatif olarak etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Bunun dışındaki çalışmalar teorik ve betimsel niteliktedir. Buna örnek olarak Kargı (2011), Yaraşır (2013), Şenyüz (2014), Savaşan (2006), Aygün (2012)'nin çalışmaları verilebilir. Kargı (2011) çalışmasında Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisini incelemiştir. Çalışmanın sonucunda uzun vadede vergi aflarının vergi gelirlerini beklenen seviyede artırıcı etki oluşturmadığını ileri sürmüştür. Yaraşır (2013) çalışmasında Türkiye'de vergi aflarının değerlendirildiği çalışmada söz konusu afların sıklıkla çıkarıldığına dikkat çekmiştir. Dolayısıyla vergi aflarının sık çıkarılması mükelleflerin ödevlerini yerine getirmede isteksiz davrandığı ve alternatif olarak vergi kaçırmaya yöneldiğini ileri sürmektedir. Şenyüz (2014) çalışmasında vergi aflarını vergi adaleti bakımından değerlendirmiştir. Çalışmasında sık çıkarılan vergi aflarının dürüst mükellefler için vergi adaletini bozucu etkisinden dolayı bu mükellefler üzerinde olumsuz bir psikolojiye neden olduğuna dikkat çekmiştir. Sonuç olarak vergi aflarının uygulanması durumunda ödevlerini yerine getiren mükellefler için de ekonomik avantajlar sunularak adaletin sağlanabileceği ve olumsuz psikolojinin telafi edileceğini ileri sürmüştür. Savaşan (2006), niteliksel olarak vergi aflarının faydaları ve maliyetleri konusuna değinmekte, Türkiye'deki vergi afları hakkında tarihi bir bilgi

vermekte ve 2003 yılı affının vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştırmaya çalışmaktadır. Ampirik olmayan bu çalışmada yazar, vergi gelirlerinin 2003'deki vergi affından sonra sayısal olarak arttığını ancak vergi aflarının uzun vadede uyumluluk üzerindeki olumsuz etkisinin önemli bir konu olabileceğini belirtmektedir. Aygün (2012), vergi aflarının vergi uyumuna etkisini incelediği çalışmasında Türkiye'deki vergi afları sonrasındaki reform hareketlerinin ekonomik gelişmenin gerisinde kaldığını ve vergi aflarının kısa vadeli gelir kaynağı olmaktan öteye geçememesinin yanı sıra vergiye uyumu da negatif etkilediğini ileri sürmektedir.

3.2. ÇALIŞMADA KULLANILAN DEĞİŞKENLER

Bu çalışmada, 1980 sonrası Vergi Aflarının Vergi Gelirleri üzerindeki etkisini değerlendirmek üzere ekonometrik model oluşturulmuştur. Analiz kapsamında açıklayıcı değişkenler olarak; Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (KKGB), Doğrudan Yabancı Yatırımlar (DYY), Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) ve Vergi Afları (VA); açıklanan (bağımlı) değişken olarak da Vergi Gelirleri (VG) kullanılmıştır. Bu doğrultuda bağımsız değişkenlerin neler olduğu ve hangi amaçla tercih edilip kullanıldığı açıklanacaktır.

3.2.1. Kamu Kesimi Borçlanma Gereği

Kamu kesiminin bütçe yılı içerisinde gelirlerinin giderlerini karşılayamaması sonucunda kamu kesimi finansman açığı oluşur. Bu açık günümüzde birçok ülkede karşılaşılan ve olağan kabul edilen ancak istenmeyen bir durumdur. Demokratik yönetim şekline sahip olan ülkelerde hükümetler bir yandan ülkenin kalkınmasını sağlayacak girişimler için harcamalarda bulunurken diğer taraftan halkın istekleri doğrultusunda sosyal hizmetler için harcamalar gerçekleştirmektedir. Diğer taraftan yöneticilerin denetiminin yapılmaması ve yöneticilerinde kaynakları verimli kullanmak yerine savurgan davranması sonucunda KKGB olumsuz etkilenmektedir. Merkezi yönetim, yerel yönetimler, sosyal sigortalar bütçeleri, KİT bütçeleri ve fonlar kamu kesimini oluşturur. Bu 5 kesimin gelir ve harcamaları arasında negatif fark olması durumunda kamu kesimi borçlanma gereğini de artırmaktadır. Kamu kesimi gelirleri ile kamu kesimi giderleri arasındaki farkın gayrisafi milli hasılaya oranı kamu kesimi borçlanma gereğini vermektedir. Anlaşıldığı üzere gayrisafi milli hasılanın bir oranı niteliğinde olan kamu kesimi borçlanma gereğinin artması durumunda hükümetler gelir

açığını giderebilmek için vergi gelirlerinde artış gerçekleştirecek yollara başvurabilirler (Kaya, 2014: 190). Bu durum vergi affı çıkarılma olasılığını yükseltir.

3.2.2. Gayrisafi Yurt İçi Hasıla

Gayri Safi Yurtiçi Hasıla, belli bir dönem içinde, bir ülkenin ulusal sınırları içerisinde yerli veya yabancı kişiler tarafından üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerin para birimi cinsinden değeri şeklinde ifade edilir (Bozan, 2015). Burada önemli olan nokta nihai mal olarak nitelendirilen tüketime hazır olan mallardır. Hammadde ve ara mallar bu hesaba dahil edilmemektedir. Yani Gayrisafi Yurt İçi Hasıladaki artış, üretilen malların parasal değerindeki artışa bağlıdır. Önceki dönemlere göre artan bu değer, vergilendirilmek suretiyle hazineye vergi geliri olarak kaydedilmektedir.

Yurtkıran ve Terzi (2016)'da "Türkiye'de Dolaylı/Dolaysız Vergi Gelirleri ve GSYH İlişkisi" başlıklı ampirik çalışmasında, Gayrisafi Yurt İçi Hasıla ve Vergi Gelirleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Kong ve Hoek (2008)'de, 1984 ile 2004 dönemi verileriyle, Çin'de yaptıkları çalışmalarında ekonomik yapı, vergi politikalarındaki değişiklikler ve vergi idaresinin etkinliği gibi etkenlerin dışsal faktör olarak kabul edilmesi durumunda, GSYH'de ki artışın vergi gelirlerini artıran en önemli neden olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Gül ve Kenar (2009)'da, 1980 ile 2008 dönemine ait verilerle, 27 AB üyesi ülke ile Türkiye'yi kapsayan çalışmada gerçekleştirdikleri panel eşbütünleşme analiziyle vergi gelirleri ile GSYİH arasında uzun dönemli bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Chigbu vd. (2012) çalışmasında, 1970-2009 dönemi verilerini kullanarak Nijerya'da GSYH ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi Granger Nedensellik, Johansen Koentegrasyon analizleriyle test etmiştir. Vergi gelirlerinin GSYH'nin nedeni olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

3.2.3. Doğrudan Yabancı Yatırımlar

Doğrudan yabancı sermaye yatırımlar, bir şirketin üretimini kurulu bulunduğu ülkenin sınırlarının ötesine yaymak üzere ana merkezinin dışındaki ülkelerde üretim tesisi kurması veya mevcut üretim tesislerini satın alması bir dolaysız yabancı sermaye yatırımı olarak tanımlanır (Seyidoğlu, 2013: 627). Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının temelinde uzun vadeli beklentiler ve üretim artışı vardır. Bu tür yatırımlar

her ülkenin ekonomik hedefleri arasında yer almaktadır. Ancak bu tür yabancı yatırımlar ile ülkeye sermaye girişi sağlanmasında faiz oranları, enflasyon beklentileri, ülkenin jeopolitik konumu, işgücü fiyatı, vergisel ve bölgesel amaçlı teşvikler gibi bir dizi faktör yatırımcılar için önemli rol oynamaktadır. Bu gibi faktörlerin yatırımcılar için cazip hale getirilmesiyle sağlanan sermaye girişi uzun vadede ülke ekonomisine çeşitli katkılar sağlamaktadır. Bunlardan biri de üretilen mal veya sağlanan hizmetin vergilendirilmesi, istihdam edilen kişilerin vergiye tabi olması ve yatırımcıların gelir veya kurumlar vergisine tabi olması dolayısıyla hazineye vergi geliri sağlanmasıdır (Sarısoy ve Koç, 2010: 144).

Sermaye sahipleri yatırım projelerini uygulamaya koymadan önce karar vermelerinde etkili olan bazı faktörleri göz önünde bulundurmaktadırlar. Bu faktörler; altyapı, politik faktörler, döviz kontrol yapısı, enflasyon, yolsuzluk, kâr transfer politikası, kamulaştırma tehdidi, faiz oranları, sözleşmeye uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımlar, grev ve savaş gibi olağanüstü sebeplerle ürünün piyasaya çıkarılmasında karşılaşılabilecek olumsuzluklar, emek maliyeti, bürokrasi kalitesi (Biswas, 2002: 493–496) ve vergilerdir (Lanaspa vd., 2008: 420). Doğrudan yabancı yatırımların vergilere karşı duyarlılığı, toplam doğrudan yabancı yatırım talebinin, arzından fazla olduğu bir ülkede, daha fazla yabancı sermaye çekebilmek için ülkeler arasında bu tür yatırımları teşvik etmek amacıyla, uygulanan vergilerde bir rekabetin oluşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla rekabet ortamı, öncelikli olarak kurumlar vergisi ve sermaye hareketlerinin pürüzsüz olduğu ülkelerde sermayeden elde edilen gelirlerden alınan vergi oranlarının çok düşük seviyelerde olmasını sağlamaktadır (Quere vd., 2005: 683).

3.3. VERİ SETİ VE YÖNTEM

3.3.1. Yöntem ve Model

Vektör Otoregresif (VAR) modeller, ekonomik değişkenler arasındaki ilişkileri araştırmak amacıyla kullanılan araçlardır. Cooley ve Leroy (1985)'a göre VAR modelleri indirgenmiş form modelleridir ve verinin dinamik özelliklerini özetleyen basit bir araçtır. Modelde yer alan değişkenlerin hata terimlerinde meydana gelecek şokların, diğer değişkenler üzerindeki etkisini incelemek için Etki-Tepki fonksiyonları kullanılmaktadır (Tarı ve Bozkurt, 2006: 4). Başka bir ifadeyle etki-tepki fonksiyonları

VAR modelindeki her bir değişkenin, yapısal şoklar ortaya çıktığında, bu şoklara karşı dinamik tepkisini gösterirler.

VAR modelleri, yapısal modele herhangi bir kısıtlama getirmeksizin dinamik ilişkileri verilebildiği için zaman serileri açısından sıklıkla tercih edilmektedir (Keating, 1990: 453–454). Ayrıca VAR modellerinde bağımlı değişkenlerin gecikmeli değerlerinin bulunması, ileriye yönelik güçlü öngörülere sahip olunmasını da mümkün hale getirmektedir (Kumar vd., 1995: 365). İktisadi değişkenlerin varlığı maruz kaldıkları şoklarla ilişkilidir. Bu şoklar geçici olabileceği gibi etkisi uzun süre devam eden kalıcı şoklar da olabilir.

VAR modellerinin arkasında güçlü bir ekonomi teorisi yoktur. Bu nedenle VAR modellerinde değişkenler arasında içsel ve dışsal değişken ayrımı yapılmamaktadır. Değişkenlerin tamamının içsel olarak kabul edilmesi, yapısal modellerde dışsal değişkenler hakkında yapılması gereken varsayımları gereksiz kılmıştır. Yapısal modellerde, modeller çok iyi tanımlanmış olsa bile, modeli kullananların dışsal değişkenlerin öngörüsündeki başarısızlıkları, içsel değişkenlerin öngörüsünde de başarısız olmalarına yol açabilmektedir. Bu nedenle yapısal modeller için tahmin başarısı, modelin doğru tanımlanmasının yanı sıra model kullanıcısının dışsal değişkenler hakkındaki öngörü başarısına da bağlıdır (Aksoy vd., 2000: 39). VAR modelinin kullanılmasında ki temel neden, hem değişkenler arasındaki tek yönlü ilişkiyi hem de değişkenler arasındaki ileriye ve geriye yönelik ilişkiyi belirlemektir (Kearney ve Monadjemi, 1990: 197-217). VAR modeli, modele dahil olan tüm değişkenlerin gecikmiş değerlerine, kendi gecikmeleri dahil, en küçük kareler tahmin edicisinin uygulanması ile tahmin edilmektedir. Bu tahmin sonucunda elde edilen katsayıların yorumlanması için, Varyans Ayrışımı ve Etki Tepki fonksiyonları uygulanmaktadır.

Çalışmada, VAR analizi ile uzun dönemde dengeden sapmaları gösteren Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM) kullanılmıştır. Buradaki amaç, VAR tekniği kullanılarak ortaya çıkabilecek muhtemel tahmine dayalı sorunların bertaraf edilmesidir. Bu çerçevede Vergi Gelirleri (VG) bağımlı değişken, Vergi Afları (VA), Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (GSYİH), Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (KKGB) ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar (DYY) ise bağımsız değişken olarak ele alınmıştır. Fonksiyonel bağlantı ise aşağıdaki gibi yapılmıştır;

$$\text{VAR1: } VG_t = \alpha_1 + \sum_{i=1}^p \beta_{1i} VG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{2i} DYY_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{3i} KKBG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{4i} GSYIH_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{5i} VA_{t-i} + \varepsilon_{1t}$$

$$\text{VAR2: } GSYIH_t = \alpha_1 + \sum_{i=1}^p \beta_{1i} GSYIH_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{2i} DYY_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{3i} KKBG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{4i} VG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{5i} VA_{t-i} + \varepsilon_{1t}$$

$$\text{VAR3: } DYY_t = \alpha_1 + \sum_{i=1}^p \beta_{1i} DYY_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{2i} GSYIH_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{3i} KKBG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{4i} VG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{5i} VA_{t-i} + \varepsilon_{1t}$$

$$\text{VAR4: } KKBG_t = \alpha_1 + \sum_{i=1}^p \beta_{1i} KKBG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{2i} DYY_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{3i} GSYIH_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{4i} VG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{5i} VA_{t-i} + \varepsilon_{1t}$$

$$\text{VAR5: } VA_t = \alpha_1 + \sum_{i=1}^p \beta_{1i} VA_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{2i} DYY_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{3i} KKBG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{4i} VG_{t-i} + \sum_{i=1}^p \beta_{5i} GSYIH_{t-i} + \varepsilon_{1t}$$

Denklemlerin birincisi vergi gelirleri üzerinde vergi aflarının, gayrisafi yurt içi hasılanın, kamu kesimi borçlanma gereğinin ve doğrudan yabancı yatırımların bir dönem gecikmeli etkisini göstermektedir. Burada normalize edilmiş değerler kullanılmıştır.

Vergi gelirleri üzerinde etkili olduğu bilinen Vergi Aflarının yanında, Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Kamu Kesimi Borçlanma Gereği ve Gayrisafi Yurt İçi Hasıla analizle dahil edilmiştir. Fakat çalışma özellikle vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini ön plana çıkarmaktadır.

Çalışmada ilk olarak analizde kullanılan değişkenlerin durağanlık sorunları olup olmadığı test edilmiştir. Uygulanan testlerde durağanlık problemine karşı değişkenlerin farkları alınmıştır. Sonrasında Johansen Eşbütünleşme analizi ile değişkenler arasındaki ilişki test edilmiştir. Farkları alınan değerlerin uzun dönemdeki değer kayıplarının giderilmesi için Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM) uygulanmıştır. Analizde yapısal sorunların olup olmadığını test etmek amacıyla Otokorelasyon, Normallik ve Değişen Varyans testleri uygulanmıştır. Daha sonra değişkenler arasında nedenselliğin yönünün belirlenmesi amacıyla Granger Nedensellik analizi uygulanmıştır. Değişkenlerin şoklara karşı tepkisini ölçmek amacıyla Etki-Tepki analizi ile

değişkenlerin genel durum içerisindeki değerlerini ölçmek için Varyans Ayrıştırması analizi yapılmıştır.

3.3.2. Veri Seti

Türkiye’de 1980-2016 dönemine ilişkin toplam Vergi Gelirleri, Gayrisafi Yurt İçi Hasıla Miktarları, Vergi Afları, Kamu Kesimi Borçlanma Gereği ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar tespit edilmiştir. Söz konusu bu veriler, analiz metodunun ve sonuçlarının güvenilirliğini sağlamak için normalize edilmiştir.

Kısaltmalar	Açıklama	Kaynak
VG	Vergi Gelirleri (Bağımlı Değişken)	Muhasebat Genel Müdürlüğü istatistiki veriler
VA	Çıkarılan Vergi Afları (Bağımsız Değişken-Afların olduğu yıllar 1 olmadığı yıllar 0 olarak tanımlanmıştır).	Bozdoğan, 2015
GSYH	Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (Bağımsız değişken)	Dünya Bankası
KKBG	Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (Bağımsız değişken)	Dünya Bankası
DYY	Doğrudan Yabancı Yatırımlar (Bağımsız değişken)	Dünya Bankası

Tablo 5: Çalışmada kullanılan değişken seti

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.3.3. Hipotez

Vergi aflarının vergi gelirlerine olan etkisi araştırıldığında, Türkiye’de sınırlı sayıda teorik çalışma ve yine az sayıda ampirik çalışmayla karşılaşmaktadır. Yapılan bu ampirik çalışma ile elde edilen somut bulgular doğrultusunda konuyla ilgili literatüre katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada; vergi aflarının, vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediğine ilişkin hipotez test edilmektedir.

3.3.4.Sonuçlar ve Bulguların Değerlendirilmesi

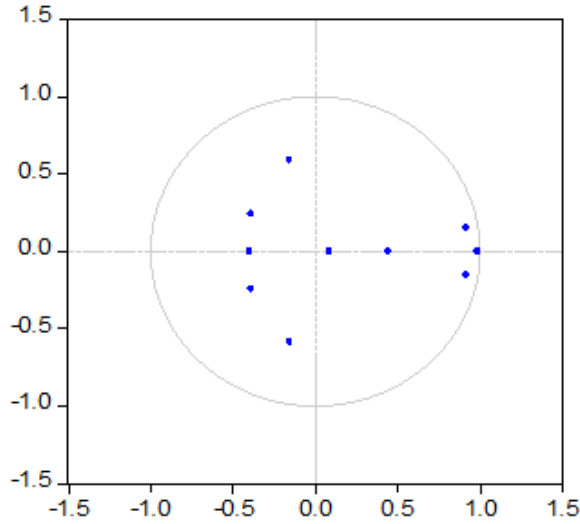
Bu bölümde uygulanan analiz sonuçları tablolar yardımıyla incelenmiş ve elde edilen bulgular doğrultusunda uygulamanın geçerli olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Eğer iki zaman serisi arasında bir ilişki bulunuyorsa ve aralarında istatistiksel bakımdan anlamlı bir ilişki mevcutsa, bu ilişkinin gerçek ya da sahte olduğunu anlamak açısından birim kök testi ile değişkenlerin kaçınıcı dereceden durağan olduğu anlaşılmaya çalışılmaktadır. İki serinin de aynı dereceden durağan olması durumunda ilişki ve regresyon gerçektir denilmektedir.

Değişkenler	(I ₀) Düzey Seviye	(I ₁) Birincil Farklı Değer
KKBG	0,6137	0,0000
DYY	0,2723	0,0001
VA	0,0506	0,0000
VG	0,0507	0,0358
GSYİH	0,9655	0,0000

Tablo 6: ADF Birim Kök Testi Sonuçları

Birim kök testi analizde durağanlık sorunu olup olmadığını belirlemede kullanılmaktadır ve analizin ilk aşamasını oluşturmaktadır. VAR modelinin hareketli ortalama biçiminin elde edilebilmesi için durağanlık koşulunun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu amaçla Genişletilmiş Dickey-Fuller testi (Augmented Dickey-Fuller-ADF) ile değişkenlerin birim kök taşıyıp taşımadığı analiz edilmiş ve seriler birincil farklı değerlerde durağan olarak tespit edilmiştir. Durağanlığın sağlanmasındaki koşul olasılık değerinin 0,05'ten küçük olmasıdır. ADF birim kök testi sonuçları Tablo 6'da belirtilmiştir. Tablo 6'ya göre birincil farklı değerler 0,05'ten küçüktür. Bu durumda analizin durağanlık sorunu yoktur.



Şekil 1: AR Karakteristik Polinomunun Ters Kökleri

Modelin geçerliliğın tespiti için bakılması gereken diğler parametre AR karakteristik Polinomunun ters köklerinin kontrolüdür. Modelin durağanlık açısından herhangi bir sorun taşımadığını ve uygun bir matematik formu ile çalıştığını doğrulamak için Şekil 1’de tahmin edilen model için AR karakteristik Polinomunun ters kökleri gösterilmektedir. Görüldüğü üzere köklerin tamamı çember içerisindedir ve simetrik izdüşümlere sahiptir. Dolayısıyla modelin durağan ve analiz istikrarlı bir yapıda olduğu doğrulanmaktadır.

Gecikme Sayısı	Log Olasılık Fonksiyonu	LR Test İstatistiğı	Son Tahmin Hatası (FPE)	Akaike Bilgi Kriteri (AIC)	Schwarz Bilgi Kriteri (SC)	Hannan-Qinn Bilgi Kriteri (HQ)
0	-63.93526	NA	4.49e-05	4.177895	4.404638	4.254187
1	102.7695	272.7895*	8.53e-09*	-4.410270*	-3.049809*	-3.952516*

Tablo 7: VAR Modeli Gecikme Uzunluğunun Belirlenmesi

Durağanlık testi yapıldıktan sonra analiz için uygun gecikme uzunluklarının belirlenmesi gerekmektedir. Modelin istikrar koşulunu sağlayıp sağlamadığı test edildikten sonra da tanısıl testlerin uygulanması gerekmektedir. Uygun gecikme uzunluğu, her bir gecikme değeriindeki sayılar üzerinde beliren yıldızlar aracılığıyla anlaşılmalıdır. Bu yıldızlar kriteri minimum yapan değerde oluşmaktadır. Bu konuda diğler önemli bir nokta ise uygun gecikme uzunluğunda otokorelasyon ve değışen varyans problemlerinin olmaması gerekmektedir. Tablo 7’de uygun gecikme sayısı “1” olarak tespit edilmiştir. Tablo 7’de yer

alan beş kriterin 1. dereceden gecikmeyi gösterdiği görülmektedir. Çıkan bu sonuç analizde kullanılan verilerin güvenilir olduğunun göstergesidir.

İkiden fazla değişkenin olması durumunda birden fazla eşbütünleşme vektörün olma olasılığı vardır. Bu gibi durumlarda Johansen Eşbütünleşme testi kullanılmaktadır. Bu test öz değer ve öz vektöre dayanarak yapılmaktadır. Bu testin yapılabilmesi için değişkenlerin durağanlık derecesinin aynı olması gerekmektedir. Daha önce test edildiği üzere bu çalışmada değişkenler birincil dereceden farkla durağan olarak tespit edilmiştir.

Unrestricted Cointegration Rank Test (Trace)				
Hypothesized No. of CE(s)	Eigenvalue	Trace Statistic	0.05 Critical Value	Prob.**
None *	0.835298	109.9312	69.81889	0.0000
At most 1 *	0.602796	57.62631	47.85613	0.0046
At most 2 *	0.491713	30.85045	29.79707	0.0377
At most 3	0.320940	11.22587	15.49471	0.1980
At most 4	5.28E-05	0.001531	3.841466	0.9669
Unrestricted Cointegration Rank Test (Maximum Eigenvalue)				
Hypothesized No. of CE(s)	Eigenvalue	Max-Eigen Statistic	0.05 Critical Value	Prob.**
None *	0.835298	52.30484	33.87687	0.0001
At most 1	0.602796	26.77586	27.58434	0.0632
At most 2	0.491713	19.62458	21.13162	0.0801
At most 3	0.320940	11.22434	14.26460	0.1433
At most 4	5.28E-05	0.001531	3.841466	0.9669

Tablo 8: Eşbütünleşme Testi

Tablo 8’de koentegrasyon testi sonuçları görülmektedir. Dikkat edilmesi gereken nokta olasılık değerlerinin 0,05’ten küçük olmasıdır. Yani 0,05’ten küçük olasılık değerlerinde H_0 hipotezi olan koentegrasyon olmaması durumu reddedilir. Bu sonuçlara göre 4 adet koentegrasyon denklemi tespit edilmiştir. Yani değişkenler uzun dönemli ilişkiye sahiptir. Ancak burada eşbütünleşik vektörlerin varlığı VAR analizini geliştirerek Vektör Hata Düzeltme Modelinin (VECM) yapılmasını gerekli kılmıştır. Çünkü değişkenlerin farkları alındığı için değer kayıpları olmaktadır. Bu değer kayıpları sonuçları olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuz etkiden arındırmak için Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM) oluşturulmaktadır.

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Katsayı	Standart Hata	t İstatistiği	p olasılık değeri
D (VG)	VG _{t-1}	0,221505	0,18945	1,16922	0,052
	DVA (-1)	0,010741	0,02359	0,45521	0,089
	DKKBG (-1)	0,000699	0,04753	0,06470	0,064
	DGSYIH (-1)	0,009238	0,06265	0,17211	0,022
	DDYY (-1)	0,050761	0,03358	1,51184	0,000
$R^2 = 0,752$		S.E. Eq.=0,046	$F_{(p)} = 8,650 (0,00)$		

Tablo 9: Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM)

VECM tahmin sonuçları işaretler açısından değerlendirildiğinde, Vergi Aflarının, Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinin, Gayrisafi Yurt İçi Hasılanın ve Doğrudan Yabancı Yatırımların Vergi Gelirleri üzerindeki etkisinin pozitif yönlü olduğu görülmektedir. Ayrıca parametreler istatistiki açıdan sırasıyla %10, %10, %5 ve %1³ güven düzeyinde anlamlıdır. R² değeri (0,752) modelin açıklama gücünün yüksek olduğunu göstermektedir.

Vektör Hata Düzeltme Modelinde (VECM) yapısal sorunların olup olmadığını gözlemlemek amacıyla Otokorelasyon, Normallik ve Değişen Varyans testleri uygulanmaktadır.

Residual Serial Correlation LM Tests		
Null Hypothesis: no serial correlation at lag order h		
Sample: 1980 2016		
Lag	LM-Stat	Prob
1	38.89347	0.0578
2	28.78152	0.2732
3	17.22307	0.8735

Tablo 10: Değişkenler İçin Otokorelasyon Testi

Analiz koşullarından değişkenler arasında otokorelasyon olmaması koşulu Lagrange-Multiplier testi ile seçilen gecikme sayısına uygun olarak test edilmiştir. Uygulanan test için boş hipotez, seri korelasyonun olmadığı durum olarak kabul

³Güven düzeyinin belirlenmesinde kullanılan formül; p olasılık değeri < 0,01, 0,01 < p olasılık değeri < 0,05, 0,05 < p olasılık değeri

edilmektedir. Yani olasılık değerinin 0,05'ten büyük olması durumunda otokorelasyon yoktur, olasılık değerinin 0,05'ten küçük olması durumunda otokorelasyon vardır. 1 dönemlik gecikme değeri 0,0578 olarak belirlenmiş ve bu durumda otokorelasyon problemi bulunmamaktadır.

Residual Normality Tests				
Orthogonalization: Cholesky (Lutkepohl)				
Null Hypothesis: residuals are multivariate normal				
Component	Skewness	Chi-sq	df	Prob.
1	0.066238	0.022669	1	0.8803
2	0.221155	0.252699	1	0.6152
3	-0.607725	1.908201	1	0.1672
4	-0.766471	3.035302	1	0.0815
5	0.513528	1.362507	1	0.2431
Joint		6.581377	5	0.2537

Component	Jarque-Bera	df	Prob.
1	2.716440	2	0.2571
2	0.373461	2	0.8297
3	2.069684	2	0.3553
4	3.388811	2	0.1837
5	2.303481	2	0.3161
Joint	10.85188	10	0.3692

Tablo 11: Normallik Test Sonuçları

Skewness testi normallik olasılığını göstermektedir. Modelde yer alan bileşenler kendi aralarında beş birime ayrılmıştır. Böylelikle olasılıkların anlamlılık düzeyi ölçülmüş, ortalama olasılık değeri olan “0,2537” değerine, bileşenlerin eşit dağılım uzaklığında olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca her bir olasılık değerinin 0,05'ten büyük olması değişkenlerin normal dağıldığını gösterir. Böylelikle normalizasyon yaklaşımının doğruluğu ispatlanmıştır. Güvenirlilik açısından “Jarque-Bera” testi de yapılmış, olasılık değerlerinin 0,05'ten büyük olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla normallik dağılımının güvenilirliği teyit edilmiştir. Dağılımın normal olduğunu gösteren boş hipotez reddedilemez, geçerlidir.

Residual Heteroskedasticity Tests: No Cross Terms (only levels and squares)			
Joint test			
Chi-sq	df	Prob.	
288.2480	270	0.2128	

Tablo 12: Değişen Varyans Testi

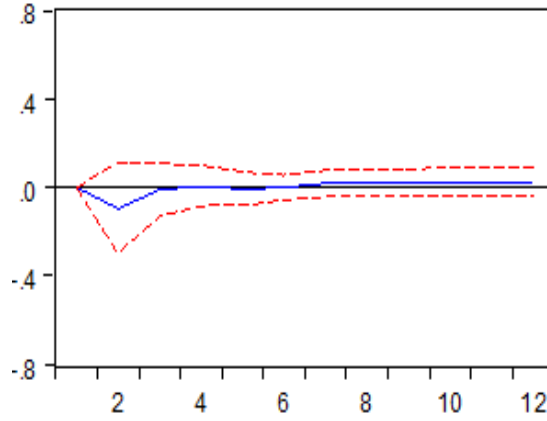
Olasılık değerinin 0,05'ten büyük olması şartının sağlanması durumunda sabit varyans olduğu çıkarımı yapılmaktadır. Değişkenler arasında 1 gecikme için korelasyon sorununun olmadığı tespit edilmiştir. Uygulanan analiz sonucunda olasılık değeri “0,2128”dir. Bu durumda sabit varyans vardır, değişen varyans problemi yoktur.

1.Part: Dependent variable: VA			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
VG	1.048446	2	0.5920
KKBG	0.017655	2	0.9912
GSYIH	0.609116	2	0.7374
DYY	0.391688	2	0.8221
All	2.185551	8	0.9748
2.Part: Dependent variable: VG			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
VA	3.740153	2	0.1541
KKBG	9.632804	2	0.0081
GSYIH	5.798942	2	0.0551
DYY	1.249507	2	0.5354
All	15.10057	8	0.0572
3.Part: Dependent variable: KKBG			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
VA	1.460761	2	0.4817
VG	13.51123	2	0.0012
GSYIH	3.610202	2	0.1645
DYY	3.785155	2	0.1507
All	18.46385	8	0.0180
4.Part: Dependent variable: GSYIH			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
VA	0.788148	2	0.6743
VG	1.324792	2	0.5156
KKBG	0.993128	2	0.6086
DYY	0.476161	2	0.7881
All	3.634778	8	0.8885
5.Part: Dependent variable: DYY			
Excluded	Chi-sq	df	Prob.
VA	3.929004	2	0.1402
VG	5.650033	2	0.0593
KKBG	1.066282	2	0.5868
GSYIH	5.971494	2	0.0505
All	32.37964	8	0.0001

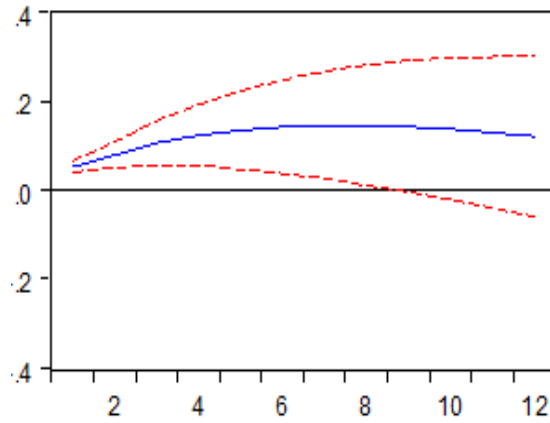
Tablo 13: Granger Nedensellik Testi

Granger nedensellik analizi değişkenler arasında ilişkinin nedenselliğinin yönünü istatistiksel açıdan belirlemede kullanılır. Olasılık değerinin 0,05'ten küçük olması durumunda H_0 reddedilir, H_1 kabul edilir. Buna göre Tablo 13'ün 1.bölümünde bağımlı değişken VA, 2. bölümünde VG, 3. bölümünde KKBG, 4. bölümünde GSYİH ve 5. bölümünde DYY olarak belirtilmiştir. Tablo 13'ün 2. bölümünde olasılık değerinin 0.1241 olması sebebiyle vergi aflarının vergi gelirlerinin nedeni olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ulaşılan sonuç, olasılık değerinin 0,05'ten büyük olmasıyla alakalıdır ve bu durumda H_0 reddedilmiştir. Diğer bir ifadeyle vergi afları ile vergi gelirleri arasında Granger Nedenselliğine rastlanmamıştır

VECM analizinde değişkenler arasındaki etkileşimi incelemede Etki-Tepki fonksiyonundan yararlanılmaktadır. Etki-Tepki fonksiyonu ile herhangi bir değişkendeki bir standart hatalık şoka karşı bağımlı değişkenin ne derece tepki gösterdiğini belirlemek mümkün hale gelmektedir (Kaya, 2014: 194). Bir makroekonomik büyüklüğün üzerinde en etkili değişkenin hangisi olduğu Varyans Ayrıştırması ile; etkili bulunan bu değişkenin politika aracı olarak kullanılabilirliği ise Etki-Tepki Fonksiyonları ile belirlenir (Özgen ve Güloğlu, 2004: 97). VECM, Granger Nedensellik Analizi ve Etki-Tepki Fonksiyonu sonuçları birlikte incelendiğinde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini açıklamada birbirini doğrular sonuçlar elde edildiği görülmektedir. Grafik 1'de, Etki Tepki Fonksiyonları yer almaktadır.

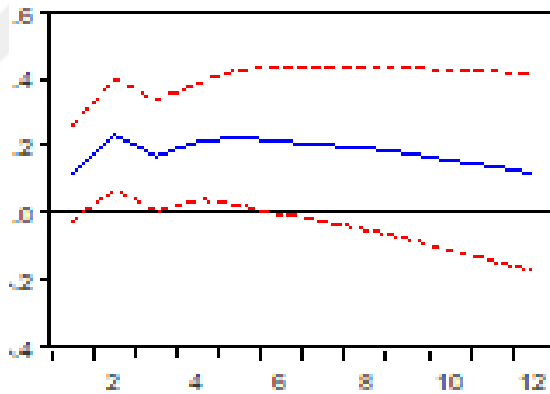
Grafik 1: Toplam Vergi Gelirleri Değişkeninin Şoklara Karşı Tepkisi**Panel 1-VG'nin VA'daki şoklara tepkisi**

Panel 1'e göre vergi aflarında meydana gelen bir şok vergi gelirlerine ilk dönem bir etkide bulunmazken, ikinci dönemde negatif yönlü etkilemektedir. Üçüncü ve altıncı dönemler arasında küçük yönlü dalgalanma olsa da genel etki seviyesi "0" olarak görülmekte yani vergi gelirleri üzerinde bir etki oluşturmamaktadır. Toplam vergi gelirleri sekizinci dönemin başında şokların etkisi sonlanmış ve pozitif ancak sifıra yakın bir değerde uzun dönem dengesine ulaşmıştır. Bu sonuçlar, daha önce literatür özeti bölümünde belirtilen bazı çalışmaların bulgularıyla paralellik göstermektedir. Yaraşır (2013) çalışmasında Türkiye'de vergi aflarının değerlendirildiği çalışmasında söz konusu afların sıklıkla çıkarıldığına dikkat çekmiştir. Dolayısıyla vergi aflarının sık çıkarılması sebebiyle mükelleflerin ödevlerini yerine getirmede isteksiz davrandığı ve alternatif olarak vergi kaçırmaya yöneldiğine dikkat çekmiştir. Fox ve Murray (2011) çalışmalarında vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisini incelediği ampirik çalışmasında panel veri analizini uygulamıştır. Analizinde her bir vergi affi uygulamasının ardından vergi gelirlerinde ve mükelleflerin vergi beyanlarında azalma olduğu görülmüştür. Gerçekleştirilen analiz sonucunda vergi aflarının uzun dönemde vergi gelirleri üzerindeki etkisini kaybettiği sonucuna ulaşılmıştır. Murray (2011)'de vergi aflarının vergi gelirlerini çoğunlukla pozitif olarak etkilediğini ifade etmektedir. Fakat her bir af sonrasında uygulanan affin vergi gelirleri ve vergiye uyum oranlarında azaltıcı bir etki meydana getirdiğini belirtmektedir. Lopez-Laborda ve Rodrigo (2003) çalışmasında, 1979-1998 yılları için İspanya'da vergi gelirleri ile vergi afları arasındaki ilişkiyi zaman serisine dayalı olarak incelemiştir. Analizleri sonucunda vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.



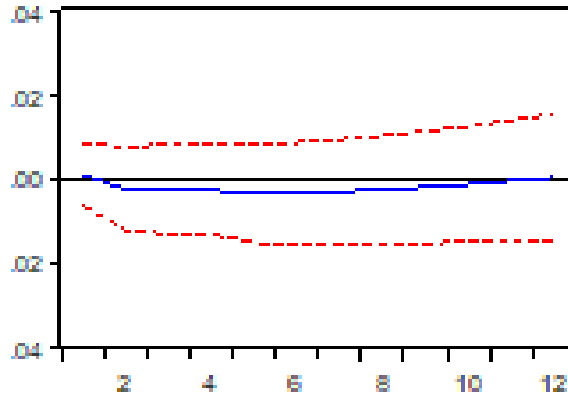
Panel 2- VG'nin VG'deki şoklara tepkisi

Panel 2 incelendiğinde Vergi Gelirlerinin, Vergi Gelirlerindeki şoklara tepkisi olarak ilk altı dönem aralıklarla vergi gelirlerini artırdığı, altı ve dokuzuncu dönemler arasında sabit kaldığı görülmektedir. On ikinci dönemde şokun etkisi sonlanmış ve pozitif konumda uzun dönem denge değerine ulaşmıştır.



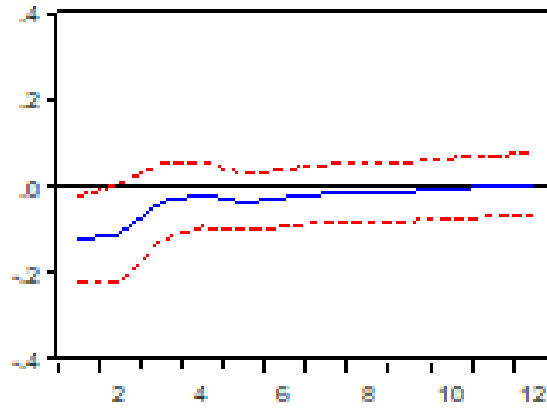
Panel 3-VG'nin KKBG'deki şoklara tepkisi

Panel 3'te ki Vergi Gelirlerinin, Kamu Kesimi Borçlanma Gereği şoklarındaki tepkisi incelendiğinde bütün dönemler itibariyle azalan fakat pozitif yönlü bir etki söz konusudur. Dönemler arasında pozitif yönlü dalgalanmalar ilk dönemden itibaren devam etmekte ve on ikinci dönemde pozitif konumda uzun dönem denge değerine ulaşmaktadır. Bu durum Granger Nedensellik testindeki bulgularla uyumlu sonuçlar elde edildiğinin göstergesidir.



Panel 4-VG'nin GSYİH'deki şoklara tepkisi

Panel 4'te Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurt İçi Hasıladaki şoklara tepkisi on birinci döneme kadar negatif olarak gerçekleştiği görülmektedir. On birinci dönemin ortasından itibaren şokun etkisi sona ermiş ve uzun dönem denge değerine ulaşmıştır. Helhel ve Demir (2012) çalışmasında, 1975-2011 yılları verilerini kullanarak Johansen Eşbütünleşme ve Granger Nedensellik analizinde dolaylı-dolaysız vergilerle ekonomik büyüme arasında kısa dönemde bir nedensellik ilişkisinin olmadığını fakat uzun dönemde değişkenler arasında bir eşbütünleşmenin olduğunu belirlemişlerdir. 10 yıllık süreçte GSYH'de ki değişmelerde dolaysız vergilerin payı %20 ve dolaylı vergilerin payının %3 olduğunu, dolaysız (dolaylı) vergilerde meydana gelen pozitif şokların GSYH üzerinde kısa dönemde pozitif olsa da uzun dönemde negatif tepki verdiği sonucuna ulaşmışlardır. GSYH'de ki bir artış dolaysız vergilerde artış gerçekleştirmektedir (Yurtkırın ve Terzi, 2016: 31). Türkiye de vergi ağırlığının dolaylı vergilerde olması toplam vergi gelirlerine GSYH'de ki şokların etkisinin zayıf olması doğal bir sonuçtur.



Panel 5-VG'nin DYY'lerdeki şoklara tepkisi

Panel 5'te Vergi gelirlerinin Doğrudan Yabancı Yatırımlardaki şoklara tepkisi yedi dönem boyunca negatif seviyede dalgalanmalar şeklinde olduğu görülmektedir. Sekiz ve dokuzuncu dönemler arasında yine negatif ve sabit bir değerde kalmakta ancak on birinci dönemden itibaren şokun etkisi sonlanmış ve uzun dönem denge değerine ulaşmıştır. Koç ve Sarısoy (2010), OECD ülkelerinde doğrudan yabancı yatırımlar ile kurumlar vergisi arasındaki ilişkiyi Panel Regresyon Modeliyle incelemiştir. Çalışmada Doğrudan Yabancı Yatırımların kurumlar vergisi gelirlerine etkisinin en az olduğu ülkeler arasında Türkiye'nin de yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır (Koç ve Sarısoy, 2010: 145).

Dönem	S.E	VG	VA	GSYH	KKBG	DYY
1	0.046024	99.92236	0.077637	0.000000	0.000000	0.000000
2	0.077417	87.63345	6.859732	2.115210	3.313375	0.078232
3	0.117925	82.54711	8.438488	2.716120	6.235946	0.062337
4	0.166280	78.11871	11.02460	4.295819	6.471748	0.089131
5	0.215402	76.97446	11.11819	4.569312	7.248766	0.089265
6	0.266234	75.66274	12.00478	5.135197	7.112348	0.084942
7	0.319055	74.38852	12.34044	5.308333	7.867099	0.095612
8	0.371977	73.88369	12.73713	5.650256	7.625983	0.102944
9	0.426249	73.05351	12.90779	5.759023	8.169398	0.110278
10	0.479371	72.78102	13.19766	5.983646	7.924583	0.113097
11	0.533876	72.13364	13.31325	6.045683	8.388005	0.119421
12	0.586533	72.02190	13.50617	6.218574	8.131124	0.122229

Tablo 14: Şokların Toplam Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Varyans Ayrıştırması

Tablo 14 incelendiğinde toplam Vergi Gelirlerindeki değişiklik %99 oranla kendi dinamiklerinden kaynaklanmaktadır. İlerleyen dönemlerde bu oran azalarak on ikinci dönemde %72,021 oranı ile uzun dönem dengesine ulaşmaktadır.

Tablo 14'e bakıldığında Vergi Aflarındaki bir şokun vergi gelirlerindeki değişime etkisi kısa dönemde azken uzun dönemde artmaktadır. On ikinci dönemde uzun dönem dengesine ulaşmış ve bu oran %13,506 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla Vergi Afları vergi gelirlerini açıklamada vergi gelirlerinin kendisi üzerindeki etkisinden sonra en önemli unsurdur. Burada Vergi Aflarının uzun dönemde etkinliğinin sebebi olarak hukuki boyutlarının ve niteliklerinin değişim göstermesi ileri sürülebilir. Yine bu afların konjonktüre uygun olarak yapılması yani tam olarak siyasi veya yine tam olarak mali nedenlere dayanmaması etkinliği artıran başka bir unsurdur.

Analiz sonuçlarına göre Vergi Aflarından sonra Vergi Gelirlerinde ki değişimlerin bir diğer nedeni ise Kamu Kesimi Borçlanma Gereğidir. Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinin kısa dönemde vergi gelirlerindeki değişime etkisi nispeten daha düşükken uzun dönemde vergi gelirlerini açıklar niteliktedir. Çünkü uzun dönemde KKBG'nin VG'de ki etkisi artış eğilimindedir. Uzun dönemdeki denge oranı Tablo 14'te %8,131 olarak görülmektedir.

Gayrisafi Yurt İçi Hasılanın da aynı şekilde kısa dönemde vergi gelirlerindeki değişime etkisi çok azken, uzun dönemde ise etkisi %6,21 oranındadır. Fakat Doğrudan Yabancı Yatırımlarının vergi gelirlerini açıklamadaki etkinliğine bakıldığında kısa dönemde de uzun dönemde de çok az etkili olduğu görülmektedir.

Vergi Afları, Kamu Kesimi Borçlanma Gereği, Gayrisafi Yurt İçi Hasıla ve Doğrudan Yabancı Yatırımların Vergi Gelirlerini açıklamadaki etkisi karşılaştırıldığında hem uzun hem kısa dönemde en etkili değişkenin Vergi Afları olduğu görülmektedir. Kamu Kesimi Borçlanma Gereği, Gayrisafi Yurt İçi Hasıla ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar ise Vergi Aflarından sonra, Vergi Gelirlerini en iyi açıklayan değişkenlerdir.

SONUÇ

Vergi, kamu giderlerini karşılamak için gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız, kanunla, zorunlu olarak, ödeme gücüne göre ve nakdi olacak şekilde, vergilendirme yetkisine sahip kurumlar tarafından devlet adına alınan değerdir. Mükellefler vergi borçlarından öncelikli olarak ödeyerek kurtulabilmektedir. Ancak vergi borcunun sonlanması veya azalmasını sağlayan başka durumlar da mevcuttur. Vergi borcunu azaltan veya sonlandıran durumlar; ödeme, zamanaşımı, mahsup, terkin, hata düzeltme, uzlaşma, dava açma, mirasın reddi ve vergi aflarıdır. Türkiye’de Cumhuriyet tarihi boyunca 36 kez vergi affı çıkarıldığı ve belirli oranlar nispetinde kamu alacağından vazgeçildiği görülmektedir.

Vergi afları mali, ekonomik, siyasi, sosyal, psikolojik ve teknik nedenlerden dolayı çıkarılmaktadır. Siyasi neden; ülkede gergin ortamı yumuşatmak veya politikacıların seçim öncesi oy kaybetme kaygısı olarak açıklanabilir. Mükelleflerden vergi borçlarını kısa bir süre içerisinde tahsil edilmesi ve böylece hızlı bir gelir oluşturulmak istenmesi (mali neden), kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak ve vergiye uyumu sağlamak (ekonomik neden), vergi borcu yüzünden yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin vergi afları ile psikolojik olarak rahatlamalarını sağlamak (psikolojik neden), idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler ile denetlenemeyen mükellefler arasında yaratılan eşitsizliğin giderilmesi (sosyal neden), vergi idare ve yargısının iş yükünü hafifletmek ve kamu alacaklarının takip ve tahsil sürelerini kısaltmak (idari ve teknik neden) olarak özetlenebilir. Ancak genellikle ülkelerde mali veya siyasi nedenlerle vergi affı çıkarılmaktadır. Yani ya siyasetçilerin oy kaybetme kaygısı ile ya da kamu hizmetlerinin finansmanı için güvenilir bir araç olmasından dolayı vergi afları çıkarılmaktadır. Bir ülkede sık sık vergi affına başvurulması dürüst mükelleflerin vergiye olan inancını zayıflatabilmektedir. Vergi affı uygulamaları sayesinde kamu kesiminin gelirinde artış sağlanmış olsa da dürüst mükellefler için vergi adaletini bozucu bir etki oluşturur. Ayrıca vergi affının çıkacağını bilen bazı mükellefler de vergi ödemekten kaçınabilir veya vergi kaçırma yoluna gidebilir. Dolayısıyla gelir sağlamak, kayıt dışılığı önlemek ve vergiye uyumu artırmak amaçlanırken olumsuz sonuçlarla karşılaşabilmektedir.

Bu çalışmada Türkiye de 1980-2016 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla VAR analizi ile VECM modeli uygulanmıştır. Analizde Vergi Gelirleri (VG) bağımlı değişken, Vergi Afları (VA), Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (GSYİH), Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (KKGB) ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar (DYY) ise bağımsız değişken olarak ele alınmıştır.

Modelde Varyans Ayrıştırması sonucunda Türkiye’de vergi gelirlerindeki değişikliği açıklamada en etkili değişkenin %13,5 oranla Vergi Afları olduğu tespit edilmiştir. %8,1 oran ile Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinin ikinci, %6,2 oranla Gayrisafi Yurt İçi Hasılanın üçüncü, %0,1 ile Doğrudan Yabancı Yatırımların ise dördüncü etkili değişken olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Etki-Tepki Fonksiyonu sonucunda, vergi aflarında ki bir şok vergi gelirlerini ilk üç dönem negatif etkilediği daha sonraki dönemlerde sıfır seviyesine yakın dalgalı bir seyir izlerken sekizinci dönemde sıfıra yakın pozitif seviyede uzun dönem denge değerine ulaştığı görülmektedir.

VECM, Etki-Tepki Fonksiyonu ve Varyans Ayrıştırması sonuçları birlikte incelendiğinde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini açıklamada paralel sonuçlar elde edildiği görülmektedir. Yani sonuç olarak vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi 36 yıllık dönem itibariyle eğiliminin pozitif olsa da beklenen seviyenin altında gerçekleştiği belirlenmiştir. Ayrıca ilk dönemde çıkarılan vergi aflarının kapsam ve niteliğinin vergi gelirlerini artırmak anlamında etkili olmadığı söylenebilir. Son dönemlerde çıkarılan vergi aflarının ise gerek küreselleşmenin bir gereği gerekse de krizlerle bağlantılı olarak daha kapsamlı ve nitelikli olduğu analiz sonuçlarına göre ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın sonucunda vergi aflarıyla ilgili çıkarımlar şöyledir:

- Sadece mali hedefler için vergi aflarına başvurmaktan kaçınılmalıdır. Kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak ve kısa vadede elde edilebilecek hızlı bir gelir aracı olarak görülmemelidir. Ayrıca alternatif bir gelir kaynağı olarak üst perdede yer almamalıdır.
- Vergi afları sık sık tekrar edilmemeli ve belli aralıklarla çıkarılmamalıdır. Bütçe açığının beklenenden fazla olması durumlarında aflara başvurulabilir. Aksi yönde benimsenen vergi politikaları dürüst

mükellefler aleyhine vergi adaletini bozmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergiye inancı azalabilir ve vergi affının tekrar çıkacağını bildikleri için de vergi ödemekten kaçınabilir veya vergi kaçırabilirler.

- Vergi affının çıkarılmasından sonra bir daha böyle bir uygulamaya başvurulmayacağı ve af sonrasında sıkı denetimlerin yapıp ağır cezaların kesileceğine mükellefler inandırılmalıdır. Başka bir ifadeyle mükelleflerin af çıkmasının çok zor olacağına yönelik inançları güçlendirilmelidir.



KAYNAKÇA

- 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
- 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine Dair Kanun.
- 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
- 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
- 4369 Sayılı Vergi Reformu Kanun
- 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu.
- 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
- 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
- 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun.
- 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- Adhia, H. (2016). Centre to Keep 50% Tax Amnesty Window Open Till March 31, 2017. <http://www.thehindu.com/business/Centre-to-keep-50-tax-amnesty-window-open-till-March-31-2017/article16867449.ece>, (14.02.2018).
- Agbonika, J. (2015). Tax Amnesty For Delinquent Taxpayers: A Cliché In Nigeria. *Global Journal of Politics and Law Researc.*, 3(3): 105-120.
- Ahmed, S.U. (2016). *Improving Compliance Of Income Tax In Developing Countries: Bangladesh Perspective* (Unpublished Doctoral Dissertation). Australia: Deakin University School of Law.

- Ak, B. ve Aykutlu, F. (1998). *4369 Sayılı Kanunla Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi*. (3. Baskı). Ankara: TÜRMOB Yayınları-43.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. (14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy S., Köse N., ve Uçar N. (2000). Alternatif Modellerin Enflasyon Öngörü Performansı: Türkiye Örneği. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(3): 37-50.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksoyoğlu, V. (2009). Vergi Barışı mı, Örtülü Vergi Affı mı?. *Yaklaşım Dergisi*. (194): 538-552.
- Aksümer, E. (2014). Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi. <http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/>, (13.08.2017).
- Alm, J. and Beck, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*. XLV(1): 53-60.
- Alm, J., McKee M. and Beck W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*. 43(1): 23-37.
- Alm, J., Wazquez, J.M. and Wallace, S. (2009). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During The Transition in Russian Federation. *Economic Analysis & Policy*. 39(2): 235-253.
- Andreoni, J. (1991). The Desirability of a Permanent Tax Amnesty. *Journal of Public Economics*. 143-159.
- Arıkan, Z. ve Yurtsever, H. (2004a). Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I. *Yaklaşım Dergisi*. (136): 59-64.
- Arıkan, Z. ve Yurtsever, H. (2004b). Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II. *Yaklaşım Dergisi*. (137): 64-68.
- Ayaşı, I. ve Saruç N.T. (2015). Vergi Kültürü Ve Vergi Ahlakı: İtalya- Türkiye. *AKÜ İİBF Dergisi*. 17(2): 179-188.
- Aygün, R (2012) Vergi Afları ve Vergiye Uyumuna Etkisi. *Vergi Dünyası*. (369): 88-92.

- Ayranğöl, Z. ve Tekdere, M. (2013). Potansiyel Etkileri Ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 6(2): 249-270.
- Baer, K., and LeBorgne, E. (2008). *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*. International Monetary Fund. Washington, DC.
- Bağırzade, E. (2009). Eski Sovyet Cumhuriyetlerinde Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Çerçevesinde Mali Af Uygulamaları. *Bütçe Dünyası*. 3(32): 169-24.
- Bamzai, S. (2016). Will Govt's Tax Amnesty Schemes Work? <http://www.orfonline.org/expert-speaks/will-govts-tax-amnesty-schemes-work/>, (14.02.2018).
- Banerji, S. (2016). Jaitley's Amnesty Scheme is Not Like Chidambaram's VDIS in 1997. <http://www.businesstoday.in/union-budget-2016-17/decoding-the-budget/arun-jaitley-amnesty-scheme-like-chidambaram-vdis-in-1997/story/229733.html>, (14.02.2018).
- Bayer, R.C., Oberhofer, H. and Winner, H. (2014). The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence. Oxford University Centre for Business Taxation. *Working Paper*, 14/02.
- Bayraklı, H.H., Saruç N.T. ve Sağbaş İ. (2004). Vergi Kaçırma'yı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. *Uludağ Üniversitesi'nce Düzenlenen 19. Maliye Sempozyumu*. 204-254.
- Beniwal, V. and Shrivastava, B. (2016). First India Tax Amnesty Since 1997 Seeks to Boost Compliance. <http://profit.ndtv.com/news/budget/article-first-indian-tax-amnesty-since-1997-seeks-to-boost-compliance-foreign-media-1282696>, (14.02.2018).
- Besen, R. (2007). *Devletin Vergi Alacağı'nın Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde: Niğde Üniversitesi SBE.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Biswas, R. (2002). Determinants of Foreign Direct Investment. *Review of Development Economics*. 6(3): 492–504.
- Borgne, L. E. (2006). Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the US States. *IMF Working Paper*. WP/06/222.
- Bozan, E. (2015). Gayrisafi Yurt İçi Hasıla Nedir? <https://ekonomist.co/akademi/gayrisafi-yurtici-hasila-6702/>, (02.11.2017).
- Bozdoğan, D. (2015). Vergide Adalet İlkesinin Önündeki Engel. *MuhasebeTR*. <http://www.muhasebettr.com/yazarlarimiz/doganbozdogan/003/>, (18.02.2018).
- Bülbül, D. (2003). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I. *Yaklaşım Dergisi*. (31): 206-209.
- Byrne, C. (2016). Tax Evaders Come Clean in Germany. <http://christopherbyrne.com/tax-evaders-clean-germany/>, (15.02.2018).
- Cantürk, İ.(1971). Vergi Cezalarının Affi ve Getirdikleri. *Ankara: Danıştay Dergisi*, (3): 109- 111.
- Chigbu, E. E., Akujuobi, L. E. and Appah, E. (2012). An Empirical Study on the Causality Between Economic Growth and Taxation in Nigeria. *Current Research Journal of Economic Theory*. 4(2): 29-38.
- Cooley, Thomas F., and Stephen F. LeRoy. (1985). Atheoretical Macroeconomics: A Critique. *Journal of Monetary Economics*. pp. 283-308.
- Çağan, N.(1988). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affi. *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*. 29(1-2): 111-122.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 14(2): 171-187.
- Çil Yaşar, G. (2012). *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale: Onsekiz Mart Üniversitesi SBE.
- Çolak, M., (2011). Gayrimenkul Sermaye İratları İçin Matrah Artırımı ve Sonuçları ve Üzerine Bir Değerlendirme. *Yaklaşım Dergisi*. (221): 34-49.

- Çot, Y.(1997). 400 No'lu Tahsilat Genel Tebliğinin 6183 Sayılı Kanun ve Anayasanın 73'üncü Maddesi Karşısındaki Durumu. *Vergi Sorunları Dergisi*. (110): 52-56.
- Demirbilek, K. (1997). 400 Seri No'lu Tahsilât Genel Tebliği Çerçevesinde Tecil ve Taksitlendirme Müessesesinin Özel Bir Uygulaması. *Vergi Sorunları Dergisi*. (109): 133-137.
- Demirkıran, E. (2012). *Türkiye'de Uygulanan Vergi Afları Ve Mükellefler Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Analiz*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, Z. ve Besen, R. (2008). *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Doğan, Z. ve Besen, R. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri Ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (1): 23-39.
- Douglas, N. (2016). Russia's Tax Amnesty A Warning To Governments, <https://www.globaldata.com/russias-tax-amnesty-a-warning-to-governments/>, (15.02.2016).
- Dönmez, R. (1990). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557.
- Edizdoğan, N. (2000). *Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş E. (2013). Vergi Afları Ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. (164): 99-119.
- Ernst and Young, Wealth Under the Spotlight: Tax Amnesty and Disclosure Opportunities, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/wealth-under-the-spotlight--tax-amnesty-and-disclosure-opportunities>, (16.02.2018).

- Fox, W.F. and Murray, M.N. (2011). Bayesian Analysis of the Effect of Amnesties on Tax Revenues and Filing Rates Using a Longitudinal Data Model with Endogenous Switching. *Center for Business and Economic Research University of Tennessee, February*. 1-47.
- Gerçek, A (2001). Tahsilâtın Hızlandırılması Açısından Tecil Seklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Vergi Dünyası Dergisi*. (240): 114-150.
- Gerçek, A. ve Yüce, M. (1998). *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*. Bursa: Bursa Sanayi ve Ticaret Odası.
- Glenday, J. (2014). ATO Amnesty Project Targets Tax Evaders, Unlocks Money Stashed in Havens, Inherited Offshore Accounts. <http://www.abc.net.au/news/2014-09-25/tax-amnesty-for-offshore-evaders/5767492>, (17.02.2018).
- Gündüz, Z. ve Bıyık, R. (2011). *Vergi Ve Sigorta Primi Affi-Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması*. İstanbul: PWC Türkiye Vergi Ve Mali Hukuk Hizmetleri Liderliği.
- Helhel, Y. ve Demir, Y. (2012). The Relationship between Tax Revenue and Economic Growth in Turkey: The Period of 1975-2011. *International Symposium on Sustainable Development*. 1(1): 32-40.
- Kara, H. (2014). *The Effects Of Tax Amnesties On Tax Revenue And Shadow Economy In Turkey*, (Unpublished Master's Thesis). Ankara: Middle East Technical University The Graduate School Of Social Sciences.
- Karabulut, M. (1996). *Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri- Türkiye Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karahanoğulları, Y. (2017). Kronik: Türkiye'de Kamu Maliyesinin Dönüşümü: 1998-2017. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 72(1): 259-289.
- Karaosmanoğlu, H. (2009). *Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kargı, V. (2011). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(13): 101–115.
- Kaya, A. (2014). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz. *Maliye Dergisi*. (167): 184-199.
- Kearney, C. ve Monadjemı, M. (1990). Fiscal Policy and Current Account: International Evidence on the Twin Deficit. *Journal of Macroeconomics*. 12(2): 197– 217.
- Keating, J.W. (1990). Identifying VAR Models Under Rational Expectations. *Journal of Monetary Economics*. (25): 453-476.
- Keles, Y. (2002). Yine mi Af Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?. *Vergi Dünyası Dergisi*. (249): 76- 83.
- Kellner, M. (2004). Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool? *German Law Journal*. 5(4): 339-346.
- Khan, S.S. (2012). Tax Amnesties in India. <https://taxindiainternational.com/columnDesc.php?qwer43fcxzt=NzU=>, (19.02.2018).
- Kilonzo, T.M. (2012). The Effects of Tax Amnesty on Revenue Growth in Kenya. A Research Project Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Award of the Degree of Master in Business Administration. University of Nairobi.
- Kocahanoğlu, O. S. (1981). *Vergi Affi - Servet Affi - Stok Affi*. İstanbul: Yaylacılık Matbaası.
- Kong, S. ve Hoek, M.P. (2008). Is the Growth of Chinese Annual Tax Revenues Unnatural? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 20(4): 554-570.
- Korkusuz, M. (2003). Vergi Barışı Üzerine. *Yaklaşım Dergisi*. (123): 76-83.
- Koyuncu, M. (1999). Vergi Reformu. *Vergi Dünyası Dergisi*. (218): 43-57.
- Kumar, V. Robert, L. ve Gaskings, J.N. (1995). Aggregate and Disaggregate Sector Forecasting Using Consumer Confidence Measures. *International Journal of Forecasting Elsevier*. 11(3): 361-377.

- Lanaspa, L., Pueyo, F. and Sanz, F. (2008). Foreign Direct Investment, Industrial Location and Capital Taxation. *The Annals of Regional Science*. 42(2): 413–423.
- Lomas, U. (2005). German Tax Amnesty Revenues Top EUR900 Million. https://www.tax-news.com/asp/story/story_open.asp?storyname=18533, (15.02.2018).
- Lomas, U. (2013). French Tax Amnesty Pays Dividends. https://www.tax-news.com/news/French_Tax_Amnesty_Pays_Dividends____62918.html, (14.02.2018).
- Lopez-Laborda, J. and Rodrigo, F. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.
- Luitel, H.S. (2014). *Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?: Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States*. Maryland: Lexington Book.
- Luitel, H.S. and Mahar, G.J. (2013). Is a Tax Amnesty a Good Fiscal Policy? A Review of State Experience in the USA. <https://econpapers.repec.org/article/eblecbull/eb-13-00171.htm>, (17.02.2018).
- Luitel, H.S. and Sobel, R.S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting and Finance*. 27: 19-38.
- Malik, A. and Schwab, R. M. (1991). The Economics Of Tax Amnesties. *J. Of Public Economics*. (46): 29-49.
- Martin, A. (2013). *Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı Ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mikesell, J. L. and Ross, J. M. (2012). Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue System. *National Tax Journal*. 65(3): 529-562.
- Mikesell, J.L. (1986). Amnesties for State Tax Evaders: The Nature of and Response to Recent Programs. *National Tax Journal*. 39(4): 507-525.
- Mundy, S. (2016). India Tax Amnesty Draws \$9,8bn in Asset Declarations. <https://www.ft.com/content/a511f14e-8875-11e6-8cb7-e7ada1d123b1>, (14.02.2018).

- Munshani, K. (2012). Can Tax Amnesty, TIEA be Used to Recover Hot Money Stashed Abroad? <https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/finance/can-tax-amnesty-tiea-be-used-to-recover-hot-money-stashed-abroad/articleshow/11370854.cms>, (16.02.2018).
- Mutluer, M.K., Öner, E. ve Kesik, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Myrna, R., Irvati, I., Kristiadi J.B. and Ibrahim M.A. (2017). A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 7(3): 220-225.
- Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayım.
- Narinoğlu, R. (1991). 1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasalarının Kapsamları ve Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları*. (5): 26-40.
- Norris, J. (2012). Italy Seeks Tax Evasion Treaty with Switzerland. *Investment Europe*. <http://www.investmenteurope.net/regions/italy/italy-seeks-tax-evasion-treaty-with-switzerland/amp/>, (16.02.2018).
- OECD, (2014). “Fundamental Principles Of Taxation”, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Paris: OECD Publishing of State Experience in the USA, *SSRN Working Paper*.
- Orkunoğlu Şahin, I.F. (2017). Türkiye’deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna Ve Tahsilatına Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*. (140): 31-55.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (1999). *Vergi Hukuku*. (7. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (1986). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K Yayın No:1986/282.
- Özden, T. M. (1992). *Mali Af*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özek, Ç. (1958). Umumi Af. *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 24(1-4): 118-175.
- Özgen, F. ve Güloğlu, B. (2004). Türkiye’de iç Borçların iktisadi Etkilerinin VAR Tekniği ile Analizi. *METU Studies In Development*. (1): 93-114.

- Quere, A. B., Fontagne, L. and Revil, A. L. (2005). How Does FDI React to Corporate Taxation? *International Tax and Public Finance*. (12): 583–603.
- Ramakrishnan, H. (2016). New Amnesty Scheme Levies 31% Effective Tax, Centre Won't Question Income Source. *The Economic Times*. <http://www.economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/new-amnesty-scheme-levies-31-effective-tax-centre-wont-question-income-source/articleshow/53014538.cms>, (14.02.2018).
- Saban, N. (2001). Vergi Suçlarında Affi Anayasa İle Sorunsallaştırma. *Anayasa Yargısı Dergisi*. 451-475.
- Sarısoy, İ. ve Koç, S. (2010). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Ekonometrik Analiz. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (36): 133-153.
- Sarısoy, İ. ve Koç, S. (2010). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Ekonometrik Analiz. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (36): 13-153.
- Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barış” Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 8(1): 41-61.
- Sayar, F. (1987). 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Af Yasaları ve Sonuçları. *Vergi Dünyası Dergisi*. (73): 65-78.
- Seyidoğlu H. (2013). *Uluslararası İktisat*. (18. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Sirkeci, O. ve Abdula, M.S. (2015). Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları. *International Journal of Social Sciences and Education Research*. 1(4): 1500-1516.
- Şenyurt, İ. (2008). Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları I. *Vergi Dünyası Dergisi*. (319): 89-95.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*. 1(2). 81-96.

- Tarı, R. ve Bozkurt, H. (2006). Türkiye’de İstikrarsız Büyümenin VAR Modelleriyle Analizi (1991.1-2004.3). *İstanbul Üniversitesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*. (4): 1-16
- Taşkın, Y. (2006). *Vergi Aflarının Etkinliği: Teori Ve Türkiye Uygulaması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşkın, Y. (2006). *Vergi Aflarının Etkinliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (2): 122-128.
- Tekin, A., Tuncer, G. Ve Sağdı., E.A. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*. 2(2): 1-26.
- Turhan, S. (1982). *Vergi Teorisi*. İstanbul: Elektronik Ofset Matbaası.
- Villalba, M.A.S. (2017). On The Effects Of Repeated Tax Amnesties. <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/80936/>, (23.12.2017).
- Yelman, E. (2013). *Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve 6111 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Erzincan: Erzincan Üniversitesi SBE.
- Yıldız, A. M.(2001). 414 No’lu Tahsilat Genel Tebliği Çerçevesinde Borçlu Mükelleflere Tanınan Ödeme Kolaylığına İlişkin Esaslar. *Vergi Sorunları Dergisi*. (150): 77-79.
- Yumuşak, İ. (1997). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (188): 39-43.
- Yurtkıran, S. ve Terzi, H. (2016). Türkiye’de Dolaylı/Dolaysız Vergi Gelirleri ve GSYH İlişkisi. *Maliye Dergisi*. (171): 19-33.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Serhat Gözen

Doğum Yılı ve Yeri: 1992 – Pazar/TOKAT

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı

Yabancı Dili: İngilizce

İletişim

E-Posta: serhat_gozen@hotmail.com