

Vergi Etiği Açısından Vergi Afları Tax amnesty in Terms of Tax Ethics

Ali Volkan ÖZGÜVEN*

Öz

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde, herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu ifade edilmektedir. Buna karşın, ülkemizde vergi aflarına sıklıkla rastlanması bir olgudur. Vergi aflarının; vergi adaleti, vergi etiği ve vergi mükelleflerinde bulunması gereken vergi bilinci bakımından sakıncaları yıllardır tartışılmaktadır. Bu çalışmada, vergi aflarının; eşitlik, etik ve vergi bilinci kavramlarıyla ilişkisi incelenecektir. Kısa vadede devlete büyük çapta gelir getiren bu uygulamaların, uzun vadede bahse konu değerleri zedelemesi nedeniyle, vergi bilinci ve vergi gelirlerini azaltıcı etkisi üzerinde durulacaktır. Bu çerçevede, problem hem etik, hem de vergi gelirleri açısından değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Etiği, Vergi Affı, Eşitlik ilkesi, Vergi Adaleti, Vergi Bilinci, Vergi Uyumu.

Abstract

It is stated at "Tax Obligation" titled 73rd article of Turkish Republic Constitution that, everyone is obligated to pay their taxes at the rate of their income and fair and balanced distribution of burden of tax is the social objective of fiscal policy. Nevertheless, tax amnesty is a common fact that we encounter frequently in our country. The drawbacks of tax amnesty on tax justice, tax ethics and tax consciousness which has to be existing at taxpayers has been debated for years. Relation between tax amnesty and ethics, equality, tax consciousness will constitute the subject of this study. Hence; tax amnesty implementation, which brings a lot of income in short term then causes the degeneration of certain values over the long run, emphasis will be laid on the deduction of tax incomes and detractive effect on tax consciousness. Within this scope, the problem will be evaluated on ethics and tax incomes aspects.

Keywords: Tax ethics, Tax Amnesty, The Principle of equality, Tax Equity, Tax Consciousness, Tax Compliance.

Giriş

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde, herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu ifade edilmektedir.

Buna karşın, vergilendirmenin temel prensiplerine, anayasal ilkelere ve vergi adaletine aykırı vergi aflarına ülkemizde sıklıkla başvurulmaktadır. Vergi aflarının; vergi adaleti, vergi etiği ve vergi mükelleflerinde bulunması gereken vergi bilinci bakımından sakıncaları yıllardır tartışılmaktadır.

Vergi aflarının taraftarlarının ve hatta hükümetlerin dahi kabul ettiği bu sakıncalara rağmen, söz konusu bu kurumdan vazgeçilmemektedir.

Bu çalışmada, vergi aflarının; eşitlik, etik ve vergi bilinci kavramlarıyla ilişkisi incelenecektir. Kısa vadede devlete büyük çapta gelir getiren bu uygulamaların, uzun vadede bahse konu değerleri zedelemesi nedeniyle, vergi bilinci ve vergi gelirlerini azaltıcı etkisi üzerinde durulacaktır. Bu çerçevede, problem hem etik, hem de vergi gelirleri açısından değerlendirilecektir.

Vergi affı kavramı

Genel olarak af kavramı

Af, hukuk biliminin en çok tartışma konusu olan kavramlarından biridir. Bu tartışmalar, af kurumunun meşruluğundan başlamakta, siyasi temelleri üzerine kadar sürüp gitmektedir (Dönmez, 1992) (Keyman, 1965). Çokça tartışma konusu olmasına rağmen, sıkça başvuru

* Dr. Öğr. Üyesi. Çağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, av.avozen@gmail.com

bu kavramın, her şeyden önce doğru tanımlanması, tüm hukuk dalları içindeki yerinin ortaya konularak vergi hukukundaki anlamının belirlenmesi gerekmektedir.

Batı dillerinde, af karşılığı olarak kullanılan kelime, Yunanca kökenli “amnesis”(amnezi, amnestie) kelimesinden türemiştir(İngilizce karşılığı “amnesty”dir). Söz konusu kelimenin manası unutmama, hafıza kaybı anlamlarına gelir (Yaltı, 2011). Arapça kaynaklı “Afüv”, “Afüv” ve “Afv” kelimelerinden(Yok etmek, ortadan kaldırmak, affeden, bağışlayan ve merhamet eden) (Yılmaz, 1996) türeyen affın Türkçe sözcük olarak, “Bir suçu, bir kusuru, veya bir hatayı bağışlama” (TDK, 2009) manalarına gelmektedir.

Bir ceza hukuku kavramı olarak af, devletin cezalandırma hakkından feragat etmesi olarak kısaca tanımlanabilir (Keyman, 1965). Af yasama organının yaptığı bir işlemle, kamu davasının, cezanın ya da sadece cezanın infazının sona erdirilmesi veya infaz süresinin kısaltılmasıdır (Centel, 2010). Ceza hukukunda af, genel ve özel olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Genel af, kamu davasını ve hükmolunan cezaları tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırır. Özel af ise hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verir veya infaz kurumunda çektirilecek süreyi kısaltabilir ya da adli para cezasına çevirebilir (TCK Md:65/1-2).

Vergi Hukuku açısından af: Vergi affı kavramı

Vergi affı kavramı bugün parlamento görüşmelerinde, basında ve günlük tartışmalarda sıkça zikredilse de, kanun koyucu tarafından çoğu zaman benimsenmemektedir. Bu durum, vergi yazınında, vergi hukukunda af kavramının açıklığa kavuşturulmaması ile izah edilmesine karşın daha ziyade af sözcüğünün yaptığı olumsuz çağrışımlar ve bundan kaynaklanabilecek olası infiallerden kaçınmak için af tabiri kanun adlarında kullanılmamaktadır (Dönmez, 1992).

Aslında af kavramından sadece cezanın affı anlaşılması gerekse de, vergi yazınında ve uygulamada vergi affı kavramı, sadece vergi cezasının affını değil, daha geniş bir şekilde vergi aslı, gecikme faizi ve zammı gibi ferilerini de kapsar şekilde tanımlanmaktadır.

Vergi affı, devletin tek taraflı olarak alacaklarından vazgeçmesi sonucunda gerçekleşen, vergi cezalarının sona erme sebeplerinden biridir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2016). Vergi afları, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için vatandaşın kanunen alması gereken vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik getirilmesi nedeniyle uygulanacak yaptırımlardan vazgeçilmesi olarak tanımlanabilir (Yılmaz S, 2017; Öz, 2011). Dolayısıyla vergi afları, vergisini ödemeyen mükelleflere hükümet tarafından sunulan bir fırsattır. Bu uygulamayla vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi mükellefleri ile vergi idaresi yeniden vergi affına ilişkin kanunun sunduğu şartlar çerçevesinde masaya oturmaktadır (Yaraşır, 2013).

Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi ve cezaların kanunla düzenleneceği gibi, bunların kaldırılması neticesini doğuracak vergi aflarının da kanunla düzenlenmesi zaruridir. Yine Anayasa'nın 87. maddesi hükmü gereği af çıkarmak münhasıran yasama meclisine aittir (Karakoç, 2014).

Dolayısıyla Türk Hukukunda af yetkisi kaynağını Anayasa'dan alır. Af çıkarma yetkisi yasama organına aittir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda af ile ilgili bir hüküm mevcut değildir. Aşağıda inceleneceği üzere, Türkiye'de vergi affı, kimi zaman çıkarılan bir genel kanun ile kimi zaman da vergilere ait çıkarılan kanunlarla ihdas edilmiştir (Mutluer, 2006).

Vergi affının hukuki niteliği

Vergi affının hukuki nitelmesini doğru bir şekilde tespit edebilmek için, her şeyden önce vergi affının kapsamının doğru şekilde belirlenmesi ve vergi affını kapsayan unsurların ayrı ayrı nitelendirilmesi gerekir.

Öncelikle asıl vergi affı kapsamında olması gereken vergi cezalarını incelemek gerekir. Vergi ceza hukukunda yer alan suç ve cezalar için de, ceza hukuku öğretisinde yapılan bölümlenmelere paralel olarak çeşitli tasniflendirmelere gidilebilir. Bu çerçevede, vergi cezaları; “mali (idari) nitelikteki suç ve cezalar” ve “ceza hukuku anlamında (adli nitelikte) suç ve cezalar” şeklinde ayrılabilir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2016). Bu ayrım doğrultusunda, vergi affının hukuki niteliğinin ayrı ayrı belirlenmesi gerekir.

Ceza hukuku anlamında vergi cezalarında da ceza yargılaması usulleri uygulanır. Bu sebeple af, ceza hukukunda olduğu gibi, adli nitelikteki vergi cezalarında da, suç işlenmesiyle fail ile devlet arasında kurulan ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir düşme sebebidir. Bu itibarla, genel af ve özel af ayrımı bu tür cezalar açısından da geçerlidir (Dönmez, 1992).

Vergi yazınında, bir kısım görüşe göre ceza hukukunda af konusundaki ilkeler daha ziyade, hürriyeti bağlayıcı cezalar için geçerlidir. Oysa mali nitelikteki vergi cezaları bu çerçevede değildir. Bu nedenle, bu tür cezaların affı nitelik olarak kamu alacağından feragat anlamına gelir (Dönmez, 1992). Ancak vergi cezalarının hukuki niteliğinin belirlenmesinde de ölçü, yaptırımın vasfı değil, amacı olmalıdır (Çağan, 1972). TCK'nın 1. maddesinde ceza normunun amacı genel olarak ifade olunmuştur. Buna göre ceza kanunun amacı, “...kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir”. Mali nitelikteki vergi cezalarında da asıl amaç, yukarıdaki görüşlerin aksine, devletin uğradığı zararın tazmini olmayıp, zararı aşan tutarda karşılık alarak suçluyu cezalandırmak ve böylece kamu düzenini sağlamaktır (ÇAĞAN, 1972). Örneğin; vergi ziyai cezası ile vergi aslı ve gecikme faizinden başka verginin bir katı kadar ceza alınmaktadır. Yine kaçakçılık suçu ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda bu ceza üç kat olarak alınmaktadır (Vuk 344/II). Öte yandan, vergi ödenmemesine yol açacak bir takım fiillerin yasaklanması (fatura verilmemesi – alınmaması, yasal defterlerin tasdik ettirilmemesi, gibi) ve bu fiillere karşılık cezai müeyyide uygulanması durumunda, (örneğin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası) devletin bir zararının karşılandığı iddia edilemez. Ayrıca mali vergi cezaları tazminat niteliğinde olsaydı, ölüm halinde de bu cezaların özel hukuk kaidelerine göre mirasçılardan talep edilebilmesi gerekecekti (Çağan, 1972). Dolayısıyla mali (idari) nitelikteki vergi cezalarının kendilerine özgü farklılıkları bulunsa da, ceza niteliğindedir ve ceza hukuku kapsamına girer. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında: “...Vergi cezaları kendilerine özgü aykırılıkları bulunsa da ceza niteliğindedir ve ceza hukuku kapsamına girer” denilmektedir (Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987).

Uygulamada vergi aslının da affedildiği görülmektedir. Vergi yazınında bazı yazarlarca vergi aslına yönelik affın ibra niteliğinde olduğu belirtilmektedir (Dikmen, 1973). Bir diğer görüşe göre ise, ibra sözleşme niteliğindedir. Zımni de olsa borçlunun ibrayı kabulü; afta ise, çoğu zaman, devletin tek taraflı bir işlemle vergi alacağını ortadan kaldırması söz konusudur. Vergi borçlusunun aftan yararlanmayı isteyip istememek konusundaki iradesinin affa etkisi yoktur. Bu nedenle vergi aslının affı, ibradan çok, alacağın feragatine yaklaşır (Dönmez, 1992). Vergi aslının affını ibradan ziyade feragate benzetebiliriz. Ancak özel hukuk kavramlarının bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda aynen uygulanması mümkün olmayabilir. Zira özel hukukta borcun kaynağı; akit, sebepsiz zenginleşme ve haksız fiil iken, vergi hukukunda vergiyi doğuran olay kanun ile doğar. Borcun ortadan kalkması ise kanun çerçevesinde belirlenen prensiplerle mümkündür. Dolayısıyla vergi aslının affının hukuki niteliğini belirlerken özel hukuk kavramlarına da, vergi hukukunun kurum ve kuralları çerçevesinde bakmak gerekir.

Cumhuriyetten günümüze vergi aflarının tarihçesi

Vergi aflarının tarihi, nerdeyse vergilerin tarihi ile paralellik arz eder. Nitekim Mısır'daki Rosetta Stone'da Ptomye Hükümdarlığı'nın MÖ 200 yılında yazılmış olan hiyeroglif bilgilerinde vergi affına ilişkin ifadeler yer verilmektedir (Kitapçı, 2013).

Her ne kadar af deyince akla ilk gelen ceza hukuku kapsamında af ise de, Cumhuriyetten günümüze af tarihine bakıldığında, en çok yürürlüğe giren affın vergi afları olduğu görülmektedir (Dönmez, 1992).

Cumhuriyet tarihinin ilk vergi affı olan Afv-1 Umumi Kanunu Sureti'nden, yeni yürürlüğe giren Af Kanunu (7143 sayılı Kanun) da dahil olmak üzere ülkemizde 34 vergi affı ihdas edilmiştir. 95 yıllık Cumhuriyet tarihinde, yaklaşık ortalama 3 yılda (2,79) bir vergi affı yürürlüğe girmiştir.

Aşağıdaki tabloda Türkiye Cumhuriyeti'nde uygulanmış vergi afları kronolojik olarak sıralanmıştır.

Tablo 1: Cumhuriyet'ten günümüze Türkiye'de vergi afları (1924-2018) (Çetin, 2007, s. 177) (Yelman, 2017, s.76-77) (Kargı, 2010, s. 34-36) (Ayrangöl, 2013, s. 253-255) (Yurdakul, 2013, s. 79)

	Tarihi	Adı
1	17.05.1924	Afv-1 Umumi Kanunu Sureti ¹
2	05.08.1928	Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
4	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
6	13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
8	26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
1	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
1	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
1	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
1	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
1	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
1	28.02.1970	319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
1	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hk. Kanun
1	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
1	02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek

¹ RG: 17.05.1924, 70 (RC: 14 Şevval 1342, 70). Bu Kanun, taramış olduğumuz tüm kaynaklarda ilk vergi affı olarak adlandırılmakta, ancak adı ve tarihi belirtilmemektedir.

1	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
2	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hk. 3239 Sayılı Kanunun Geç. 4. Md.
2	03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
2	28.12.1988	3512 sayılı Kanun
2	15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
2	21.02.1992	3787 sayılı Kanun
2	05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
2	22.07.1998	4369 sayılı Kanun
2	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
2	07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Geç.Md. 21)
2	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
3	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
3	25.02.2011	6111 sayılı Kanun
3	29.05.2013	6486 sayılı Kanun (2. Varlık Barışı)
3	19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
3	18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Tablo incelendiğinde, 1924’den 1960’a kadar geçen süre zarfında(35 yıllık süre), 7 adet, 1960’tan 1980’e kadar geçen sürede (20 yıllık) 9 adet, 1980’den 2000’e kadar geçen sürede (20 yıllık) 10 adet ve 2000’den günümüze kadar (18 yıl) ise, 8 adet vergi affı yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu af kanunları incelendiğinde, bunların farklı şekillerde karşımıza çıktığı görülmektedir. Nitekim kimi zaman bu kanunların genel af kanunları içerisine maddeler ekleyerek, diğer bir kısmının vergi kanunlarına dair bazı değişiklikler yaparak ve son zamanlarda da çoğunlukla torba yasalar çerçevesinde ihdas edildiği görülmektedir (Yelman, 2017).

Söz konusu bu vergi affı kanunlarına bakıldığında, çok az sayıda(8) af kanununda (Onlar da genelde, genel af kanunudur.), af kelimesi, kanunun adında geçmektedir. “Yapılandırma”, “Varlık Barışı”, “Vergi Barışı” “Terkin” “Tasfiye” ve “Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması” gibi mefhumlar, toplumda oluşacak infialin önüne geçmek için seçilmektedir.

Yürürlüğe giren bu vergi afları kapsam bakımından farklılık arz etmektedir. Kimi zaman, vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran veyahut bunlardan daha hafif mahiyette yükümlülükler getiren uygulamalar şeklinde olabilmektedir (Edizdoğan & Gümüş, 2013).

1960 yılı ve öncesi vergi afları ile sonrasında çıkarılan af kanunları; amaç ve nitelik bakımından farklılıklar arz etmektedir (Edizdoğan & Gümüş, 2013). Diğer taraftan, 1980’li yıllardan sonra, vergi aflarına ilişkin düzenlemeler salt vergi ve cezaların affına yönelik olmayıp, aynı zamanda; mali milat, matrah artırımı yapma karşılığında vergi incelemesi dışında tutulma, stok beyanı, kasa ve ortaklar cari hesapları ile ilgili düzenlemeler, bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması farklı isimlerle ve içeriklerle düzenlenmiş olduğu görülmektedir (Öz & Özkök Çubukçu, 2011).

Son yıllarda Türkiye’de nerdeyse her iki yılda bir vergi affı çıkarılmakta ve bu affın son olduğu ileri sürülmekte; ancak hemen ardından bir af düzenlemesi daha gelmektedir (ÖZ & Özkök Çubukçu, 2011). Bu itibarla, vergi afları kurumsal bir hal almış; hükümetler her dara düştüklerinde, her siyasal dar boğazda, vergi affı kanunlarına başvurmuşlardır.

Cumhuriyet tarihinde, vergi afları kronikleşen bir hastalık, bağımlılık yaratan zararlı bir madde gibi, kolay kolay vazgeçilmesi veya tedavisi mümkün olmayan bir hal almıştır.

Vergi aflarının nedenleri

Vergi aflarına, siyasi rejim değişiklikleri ve iç karışıklıklarda bunalımların atlatılması için ekonomide bir iyileştirme görevi üstlenmesi düşüncesiyle başvurulmaktadır (Ayrangöl & Tekdere, 2013). Ancak, vergi afları, ülkemizde olağanüstü bu durumlar dışında da sıkça başvuru alan araçtır.

Vergi afları, ülkemiz açısından yadsınamaz bir olgudur. Hükümetler çeşitli sebeplerle, vergi aflarına başvurmaktadır. Bilhassa, ekonomik, mali, siyasal, idari teknik ve psikolojik birçok nedenle vergi aflarına başvurulmaktadır. Bu bölümde vergi aflarının nedenleri veya hükümet gerekçeleri kategorize edilmeye çalışılacaktır.

Ekonomik ve mali nedenler

Vergi devlet gelirleri arasında en önemli yeri tutan gelir kaynağıdır (Erginay, 1998). Dolayısıyla bir maliye politikası aracı olarak vergiye, devletlerin ekonomik açıdan bunalımlı olduğu dönemlerde daha fazla başvurulması doğaldır. Zira böylesine bunalımlı dönemlerde kamu giderlerini finanse etmek için kullanılacak en elverişli araç vergidir (Özgül, 2007).

Ülkemizde de sık sık aynı amaçlarla vergi affı kanunları çıkarılmıştır. Ülkemizde hükümetler, en çok vergi aflarına mali ve ekonomik sebeplerle başvurmaktadır².

Siyasi iradeler, ekonomik kriz dönemlerinde, bütçe açıklarını finanse etmek için ivedi olarak gelire ihtiyaç duymakta olup, ihtiyaç duyduğu bu geliri kısa vadede elde etmek için vergi affına başvurmaktadır (Yelman, 2017).

Vergi aflarının en önemli gerekçelerinden biri de ekonomik nedenlerdir. Vergi affı uygulamasında iki temel ekonomik sebep bulunmaktadır. Bunlardan ilki, kayıt dışı kalan veyahut ülke dışına kaçırılan gelir ve servet unsurların ekonomiye kazandırılarak yatırıma dönüştürülmesi ve böylece ekonominin güçlendirilmesidir (Taşkın, 2010).

² Örneğin, 6736 sayılı Kanun gerekçesinde: “Ülkemizde mevcut olan yatırımları ve istihdamı arttırmak, daha fazla üretimi teşvik etmek adına araştırma ve geliştirme çalışmalarına destek vererek bu anlamda ülkemizi daha cazip bir hale getirmek, ekonomik kalkınmayı sürekli hale dönüştürmek ve girişimcilerin alacağı iş ve yatırım kararlarına daha sağlıklı bir biçimde yoğunlaşmaya olanak sağlamak” amacı ifade edilmiştir (Yelman, 2017, s. 77). Yine 6111 sayılı Kanun genel gerekçesinde de: Küresel ekonomik krizin ülkemizde dış talebin düşmesine ve ekonomik daralmaya neden olduğundan bahsedilmektedir. Yine “ mal ve hizmet satış gelirlerinde yaşanan azalma, kredi teminindeki güçlüklerin işletmelerin kapasitelerini tam olarak kullanmalarını engellemesi ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulması bazı işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirmelerinde gecikmelere sebebiyet vermiştir” (Ayrangöl & Tekdere, 2013, s. 263). Yine 7143 sayılı son Vergi Affı Kanun’un genel gerekçesinde: “Uygulanan ekonomik politikalar ve mali disiplin sayesinde ülkemiz gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerden daha hızlı büyümüş, kişi başına düşen milli gelir de on bin doların üzerine çıkmıştır. Bu süreçte yatırım, üretim, ihracat ve istihdamın artırılmasına, araştırma-geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ve ülkemizin cazip bir yatırım merkezi haline getirilmesine hizmet eden çok sayıda düzenleme hayata geçirilmiş, işlem maliyetleri azaltılarak ekonomik büyüme desteklenmiştir. Ülke ekonomisinin büyüme hızını desteklemek ve bu suretle kalkınmasını devam ettirmek amacıyla dünyadaki ekonomik ve politik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların vatandaşlarımız üzerinde oluşturmaları muhtemel etkisini bertaraf etmek ve müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli bir şekilde odaklanmalarına imkan sağlamak” olarak belirtilmiştir (TBMM).

İkinci olarak, ekonomik krizler nedeniyle, gelirleri azalan mükelleflerin vergi borçlarını ödeyememeleri ve bunun sonucunda ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmalarının önüne geçilmek istenmektedir (Ayrangöl & Tekdere, 2013) (Edizdoğan & Gümüş, 2013). Zira kısa vadede mükelleflerden düşük oranda vergi geliri elde edilmesi, uzun vadede, mükelleflerin ticari hayatlarını devam ettirebilmelerini sağlayarak, vergi gelirlerini sürdürülebilir olmasını ve böylece makro anlamda ekonomik hayatı ve dolayısıyla devlet gelirlerini müspet bir şekilde etkileyecektir.

Ancak söz konusu mali ve ekonomik gerekçeler ne denli doğrudur? Veyahut ne ölçüde faydalı olmuştur? Her şeyden önce, ülkemizde iki yılda bir çıkan vergi aflarının varlığı gözetildiğinde, hükümetlerin uzun vadede öngördükleri amaçlara ulaşılmadığını kolayca ifade edebiliriz. Pekala bu kanunlar, ekonomik anlamda yaralara merhem olmuş mudur? Elbette müzayaka halinde bulunan vergi mükelleflerinin bir kısmına konjonktürel açıdan bir dar boğazdan geçmelerine yardımcı olmuştur. Peki, birilerinin ekonomik hayatta kalmaları, ekonominin düzelmesine sebep olmuş mudur? Bu sorunun cevabına da, ilk soruda olduğu gibi müspet bir cevap vermek, tekrar eden af yasalarının varlığı sebebiyle pek mümkün görülmemektedir. Aksine, kronik bir hal alması nedeniyle, mükelleflerde devamlı suretle af beklentisi doğurarak, onlarda olması gerekli vergi etiği ve bilinci kavramlarını zedelemiş ve böylece uzun vadede ekonomik ve mali amaçlara ulaşılması mümkün olamamıştır.

Siyasal nedenler

Affi çıkarıp çıkarmamak ve affın kapsamını belirlemek tamamen siyasi bir karar olup, siyasi güçlerin elindedir (Sayar, 1987). Siyasi iktidarların yeniden seçilebilmek için, vergi affı gibi, popülist kararlar almaları olağan bir uygulamadır. Hükümetler oy uğruna vergi ve cezalardan vazgeçebilmekte veya vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedir. Tabi ki bu durumda, hükümetler üzerinde etkili olan, vergi ödeme konusunda isteksiz seçmen grubunun etkisi de yadsınamaz (Gök, 2007). Neticede, hükümetleri oy beklentisi, hükümet üzerinde etkili baskı gruplarının kişisel çıkarları ile birleşince vergi affının temelleri atılmış olmaktadır (Ayrangöl & Tekdere, 2013).

Hükümetlerin, vergi aflarını siyasi bir tasarruf aracı olarak seçmenlerine karşı kullanması ülkemizin yabancı olmadığı bir durumdur (Bülbül, 2003). Şöyle ki, af konusu seçimden önce bir propaganda aracı olarak kullanılabilir (Başaran, 2011). Nitekim 7143 sayılı Yasa, 24 Haziran seçimlerinden hemen önce çıkarılmıştır. Yine ceza affı da, seçimden önce bir parti tarafından gündeme getirilerek oy çevrilmek istenmiştir.

Siyasi iktidarlar elinde, deyim yerindeyse, bir oyuncakmışçasına, her seçim döneminde, vergi gelirinin affa konu edilmesi; vergi etiğine, vergi bilincine aykırılık teşkil etmektedir. Bunun sonucu olarak da, uzun vadede, kayıt dışında çoğalma, vergi gelirlerinde de azalma görülmektedir. Dolayısıyla popülist politikalarla, vergi affından beklenen ekonomik ve mali sonuçların elde edilmesi de engellenmektedir.

Sosyal nedenler

Sosyal gerekçe olarak, iki sav ileri sürülmektedir. Bunlardan ilki, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve idare tarafından bu durumu tespit edilemeyen mükelleflerle, idare tarafından denetlenebilen azınlık arasında eşitsizliğin vergi afları suretiyle giderildiği iddia edilmektedir (Yelman, 2017; Ayrangöl & TEKDERE, 2013; Kireçtepe, 2016).

İkinci olarak, beyana dayalı vergi sisteminin hem idare tarafından hem de yargı tarafından çeşitli sebeplerden ötürü verimli ve etkin bir şekilde uygulanmaması nedeniyle oluşan adli ve idari adaletsizliklerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Ayrangöl & Tekdere, 2013).

Yine bilinçli bir şekilde vergi kaçırın veya bir takım mali zorluklar nedeniyle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler ile temiz bir sayfa açarak onların kayıt içine alınması da sosyal bir amaç olarak düşünülmektedir (Doğan & Besen, 2008).

Sosyal nedenlerle vergi affı karşıtı savları ileri sürmek de pek zor olmayacaktır. Bir kere, vergisini zamanında eksiksiz ödeyen vergi mükellefi ile bunun aksini yapan mükellef arasında eşitliğe aykırı, sosyal adalet ilkesini zedeleyici bir durum yaratılacaktır.

Vergi afları, kuşkusuz, vergisini ödeyen ve ödemeyen mükellef grupları arasında ayrımcı bir sonuç verecek, bu durum da eşitlik ilkesine aykırı olacaktır. Her türden vergi mükellefinin her vergi türü bakımından yararlanabildiği af, ücretli (stopaj ile vergilerini ödeyenler) vergi mükelleflerinin hiç yararlanmadığı bir kurumdur (Yaltı, 2011). Ayırma kuramına tabi olan ücretliler açısından böylesine bir eşitsizliğin varlığı bile, bizleri vergi affını sosyal gerekçelerle açıklamadan alıkoymasına gerekir.

İdari ve teknik nedenler

Kamu alacaklarının hem yargı hem de idare üzerinde bulunan işlerin yoğunluğu nedeniyle kamuya ait alacakların takibinin yapılarak tahsil edilmesi ve mükellefler ile devlet arasında ihtilafli hale dönüşen kamuya ait alacaklarının vergi yargısının denetiminden geçirilmesinin uzun zaman alan bir prosedür olması, idari ve teknik nedenlerle affa başvurulmasına gerekçe gösterilmektedir (Çetin, 2007).

Söz konusu bu gerekçe ise, devletin kendi kusurundan hak iddia etmesinden başka bir şey değildir. Zira verginin tahsili, incelemesi ve yargısal denetimi, idare ve yargının vazifeleridir.

Psikolojik nedenler

Vergi affında hedeflenen diğer bir amaç da, mükellefler üzerinde psikolojik etkiler yaratmak suretiyle; siyasi, sosyal, ekonomik, mali, idari ve teknik hedeflere ulaşmaktır. Vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen vergi mükelleflerinin af kanunundan sonra, temiz bir sayfa açarak, artık ödevlerini yerine getirmeye başlanması amaçlanmaktadır (Doğan & Besen, Vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkisinin tespitine ilişkin bir araştırma, 2008).

Vergi aflarının bir diğer psikolojik sebebi de, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlükler altına girmeleri sonucu çalışma arzularının azalması, sisteme karşı olan olumsuzluklarının da giderek artması gösterilebilir. Vergi affıyla bu kişilerin dürüst mükellef olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları için bir şans tanınmış olacaktır (Keleş, 2002).

Acaba durum gerçekten böyle midir? Gelecekteki vergi affı beklentileri, sabıkalı bu vergi mükelleflerini legal düzleme taşıyacak mıdır? Ya da vergisini zamanında eksiksiz ödeyen vergi yükümlülükleri nezdinde psikolojik anlamda olumsuz hiçbir etki doğurmayacak mıdır?

İlk soruya müspet cevap vermek pek olası görülmemektedir. Zira vergi afları olağandışı değil, olağan bir vaziyet aldığından, bu mükelleflerin yasa dışı davranışlarını, ileride çıkması muhtemel bir vergi karşısında, düzeltmelerini beklemek pek rasyonel bir tahmin olmaz. Nitekim her vergi affı kanununun son vergi affı kanunu olduğu ifade edilse de, 2-3 yıl geçmeden yeni vergi kanunu ihdas edilmektedir.

Diğer taraftan, dürüst vatandaşın vergi sistemine olan güveni zedelenecek ve kendilerini aldatılmış hissedeceklerinden psikolojik anlamda vergi kaçırımları ve potansiyel vergi suçlusu olmalarının yolu açılacaktır. Dolayısıyla vergi aflarının vergi mükelleflerinin davranışları üzerinde müspet değil, bilakis olumsuz etkiler doğurması beklenmektedir.

Nitekim vergi afları sonucunda tahsilatın artmamış, bilakis söz konusu vergi bilinci ve etiğinin etkilenmesi sebebiyle azalmıştır (Deveci, 2018).

Vergi etiği kavramı

Öncelikle etik kavramının terminolojik açısından ortaya konulması gerekir. Zira vergi etiği kavramı, etik kavramının vergi hukuku ve maliye bilimine izdüşümüdür.

Yunanca karakter anlamına gelen ethos sözcüğünün türetilmesinden meydana gelen etik, Türkçe sözlükte: Töre bilimi, ahlak felsefesi, ahlak bilimi olarak felsefenin; ödev, yükümlülük, sorumluluk ve erdem gibi kavramları analiz eden, doğruluk veya yanlışlık ile iyi veya kötüyle ilgili ahlaki yargıları ele alan, ahlaki eylemin doğasını soruşturan ve iyi bir yaşamın nasıl olması gerektiğini açıklamaya çalışan dalı manalarında tanımlanmaktadır (TDK, 2009, s.661, 2000).

İnsan yaratılışı gereği çıkarıcı, sadece kendisinin mutluluğuna endeksli bir yapıya sahipse de, aynı zamanda insanın diğer insanlara karşı hissettiği yükümlülüklerden oluşan etik/ahlaki bir yönü de bulunmaktadır (Fukuyama, 2005).

Etik kavramının, üzerinde mutabık kalınmış tek bir tanımdan bahsedilemez (Kitapçı, 2013). Etik, “Bir bireyin izlemesi gereken ahlaki standartlar ve kurallar”, “Bireylerin doğru olarak nasıl davranacağını açıklayan ve tanımlayan ilkeler” olarak tanımlanabilir (Görmez, et al., 2009). Vergilendirmede asıl olan, vergiye olan uyumunun toplumun kendi isteğiyle (gönüllü uyum/ vergi etiğiyle gerçekleşmesidir (Kitapçı, 2013).

Vergi etiği, öncelikle, vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanabilir (Torgler & Murphy, 2005). Buradaki içsel motivasyon, dışsal bir zorlama ve baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeye işaret etmektedir (Aktan). Vergi Kanunları kapsamında karşılaşacağı yaptırımlar nedeniyle değil; içsel motivasyonla vergiye uyumu ifade eder (Kitapçı, 2013).

Vergi etiği dar ve geniş anlamda tanımlanabilir. Dar anlamda vergi etiği, “vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan tutum” (Schmölders, 1976), geniş anlamda ise, vergiyi doğuran olaya muhatap olan kişilerin yasalara uygun ölçütler kullanmaları ve zamanında vergilerini ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları şeklinde tanımlanabilir (Yayla, Özbek, Topal, & Cengiz, 2009).

Başka bir tanımlama ise, cebirsel açıdan yapılan tanımlamadır. Buna göre, vergi etiği; ödenen ile ödenmesi gereken vergi ilişkisine dayanmaktadır. Bu ilişki oransal bir ilişkidir. Ödenen vergi miktarının, ödenmesi gereken vergi miktarına bölünmesi sonucunda bulunur (Şenyüz, 1995).

Bu itibarla, vergi etiği; “vergi yükümlülerinin kamusal mallara gönüllü katılımı”, “vergi yükümlülerinin vergi suçlarını suç olarak algılama dereceleri”, “medeni bir toplum için katlanılan maliyetler”, “kişinin gerçek kazancı üzerinden vergi ödemek zorunda olduğunu vicdanen hissetmesi” şeklindeki önermelerle özetlenebilir (Kılıçoğlu, 2017).

Vergi aflarının vergi etiğini etkilemesi

Vergi aflarının; vergi etiği, vergi uyumu ve vergi bilinci konusunda negatif etki yarattığını derhal ifade etmekte imtina etmemek gerekir.

Vergi aflarına ilişkin; “vergi yükümlüleri arasında vergi ödeme noktasında dürüst olmayan vergi yükümlüleri lehine ayrımcı muamele yapılması” (Savaşan, 2011) şeklinde yapılabilecek bir tanım da vergi aflarının vergi adaleti ve etiği konusunda olumsuz etkileyeceğini açıklıkla ortaya koymaktadır.

Dürüst vergi yükümlüleri vergi kaçıranlara tanınan bu affa tepki gösterir ve bu durumun kendileri için bir haksızlık olduğunu düşünürlerse (ki rasyonel olanı budur), bu onların vergiye karşı gönüllü uyum derecelerini azaltacaktır (Tuay & Güvenç, 2007).

Zira sık sık ihdas edilen vergi afları, vergisini zamanında ve eksiksiz olarak veren vergi yükümlüsü ile vergisini kaçıran yükümlü arasında eşitsizliğe sebebiyet verir. Ahlaki normları yıkar (Saygılıoğlu, 2014).

Sık sık af kanunlarının siyasal amaçlarla çıkartılması, vergi cezalarının önleyici görevinin etkinliğini de azaltmasının yanı sıra, devletin gelirlerini de azaltmaktadır (Çağan, 1972). Vergi gelirleri vergi afları ile kısa vadede artsa da, uzun vadede vergi etiğini zedeleyici etki yarattığından, azalacaktır. Çünkü vergi affı, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen vergi yükümlüsünün davranışını “irrasyonel”, vergi kaçıranın davranışını ise “rasyonel” göstermektedir. Dolayısıyla vatandaşın, etik duyarlılığı yüksek ve vergi bilinci tam olsa bile, kendi çıkarlarını zedeleyen ve başkalarına büyük kazançlar sağlayan vergi affı örneklerinin mütemadiyen tekrarlanması karşısında tutum değiştirmeleri muhtemeldir (Kitapçı, 2013).

Vergi affını savunanlar, çoğu kez, affın sonuçları çerçevesinde (tahsilatların hızlandırılması ve çoğalması) konuya yaklaşmaktadırlar. Oysa bakış açısının biraz değiştirilmesiyle tam tersine yorum yapmak da mümkün olabilir.

Nitekim yükselen vergi gelirleri aslında, af beklentisi yüzünden de geciktirilmiş vergi ödemelerinden kaynaklandığı düşünüldüğünde, ortaya paradoksal bir durum çıkmaktadır. Çünkü kısa dönemde oluşan tahsilat artışı, çoğunlukla bilinçli olarak geciktirilmiş vergi borçlarından oluşmaktadır. Bu yüzden, af, uzun vadede vergi gelirlerinde azalmaya yol açmakta ve dürüst vergi yükümlülerini de “af kollayan” vergi yükümlülerine dönüştürebilmektedir (Savaşan, 2011).

Sık sık tekrarlanan vergi afları, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırmakta; adeta söz konusu suç ve kabahatlerin işlenmesini teşvik etmektedir (Arıkan & Yurtsever, 2004).

Vergi kanunlarının emredici hükümlerinin yerini alan kurumsallaşan vergi afları, mükelleflerin vergi uyumunu ve vergi adaletine olan inançlarını zedelemektedir

Sonuç olarak, vergi afları uzun vadede devlete olan güveni azaltmakta vergi yükümlülerinin vergi bilincini ve vergi etiğini menfi etkilemektedir (Kitapçı, 2013).

Sonuç ve Değerlendirme

Vergi yükümlüleri, vergi sisteminin adaletli olduğuna inanırlarsa, vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda gayretli olur ve erdemli davranışlarda bulunurlar (Kılıçoğlu, 2017). Dolayısıyla vergi yükümlülerinin adil davranmasını beklemekten önce, vergi sisteminin adil olması gerekir. Aksi takdirde, vergi mükelleflerinde vergi etiği gelişmez.

Vergi aflarının adil olmadığını söylemek pek tabii zor değildir. Zira, kurallara uyan ile uymayan, vergisini eksiksiz zamanında ödeyen ile vergi borcunu ödemeyen, masum ile suçlu arasında, kötü niyetli lehine eşitsizlik yaratılmaktadır.

Son yıllarda Türkiye’de nerdeyse her iki yılda bir vergi affı çıkarılmakta ve bu affın son olduğu ve gündemlerinde başka bir vergi affı olmadığı ileri sürülmekte; ancak hemen ardından bir af düzenlemesi daha gelmektedir³. İşin garibi, Maliye Bakanlarının dahi adil bulmadığı

³ “Maliye Bakanı Mehmet Şimşek, vatandaşları "torba yasa" ile getirilen kolaylıklardan yararlanmaya davet etti ve “Artık bu türden beklentilerini de sınırlı tutsunlar. Bundan sonra bu anlamda bir af olmayacak” dedi... (Emlak Kulisi) “Kamuoyunda vergi affı ile ilgili bir beklenti olduğunun ifade edilmesi üzerine Ağbal, şöyle konuştu: “Vergi affı asla söz konusu değil, böyle bir çalışmamız yok ama bazen vergi affı kavramı içerisinde yeniden yapılandırma da konuşuluyor. Biz bu yeniden yapılandırmayı geçen sene zaten yaptık. Bu uygulamaya devam ediyoruz. Bu anlamda herhangi bir şekilde vergi affı düzenlemesi veya şu anda uygulanmaya devam edilen bir

veyahut af olmadığı iddia edildiği⁴ bu uygulamalar, kurumsal bir hal almış; hükümetler her dara düştüklerinde, her siyasi dar boğazda, vergi affi kanunlarına başvurmuşlardır.

Cumhuriyet tarihinde, vergi afları kronikleşen bir hastalık, bağımlılık yaratan zararlı bir madde gibi, kolay kolay vazgeçilmesi veya tedavisi mümkün olmayan bir hal almıştır.

Anayasa'nın 73. maddesi ile de uyumlu olmayan vergi aflarının açık bir şekilde Anayasa'da yasaklanması (Yılmaz S., 2017) veyahut bu yasaların nitelikli çoğunluk yanında, ancak referandum ile ihdasına cevaz verilmelidir (Erol, 2011).

Ancak siyasi iktidarların yeniden seçilebilmek için, vergi affi gibi, popülist kararlar almalarından ve kendi ekonomi politikalarında alınan hatalı kararları af ile telafi etme alışkanlıklarından vazgeçmedikçe, vergi affi kurumu vergi yazınında daha çok tartışılmaya devam edecektir.

Kaynakça

- AA (03.03.2016). *Maliye Bakanı Ağbal'dan 'vergi affi' açıklaması*. Erişim tarihi: 02.07.2018, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/maliye-bakani-agbal-dan-vergi-affi-aciklamasi-40063211>.
- Aktan, C. C. (?). *Vergi psikolojisinin temelleri ve vergi ahlakı*. 01.06.2018 http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf
- Anayasa Mahkemesi (19.03.1987) E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı karara karşı Yargıç Yılmaz Aliefendioğlu'nun karşı oy yazısı. Erişim Tarihi: 02.07.2018, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm?utm_campaign=DonanimHaber&utm_medium=referral&utm_source=DonanimHaber
- Arıkan, Z., & Yurtsever, H. (2004). Türkiye'de mali affin nedenleri ve sonuçları-I. *Yaklaşım Dergisi*, 136, 60-64.
- Ayrangöl, Z., & Tekdere, M. (2013). Potansiyel etkileri ve gönüllü uyum açısından vergi afları: 6111 sayılı Kanunun irdelenmesi. *EÜSBED*, (VI) 2, 250-270.
- Başaran, M. (2011). 6111 sayılı Kanun düzenlemesi ışığında kamu mali otoritesi / hazine ile vergisel sorunları olan mükelleflere tanınan olanaklar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 270 Eki, 4-12.
- Boyacıoğlu, H. (30.06.2014). *Mehmet Şimşek: Vergi affını olumlu bulmuyorum, prensipte karşıyım*. Erişim tarihi: 02.07.2018, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/mehmet-simsek-vergi-affini-olumlu-bulmuyorum-prensipte-karsiyim-26712560>
- Bülbül, D. (2003). Vergi aflarının ekonomik ve sosyal etkileri I., *Yaklaşım* 131, 206-209.

yeniden yapılandırma kanunu varken tekrar bir yapılandırma düzenlemesi yapılması çok doğru da olmaz. Ben kamuoyunun böyle bir beklentiye girdiğini düşünmüyorum. Bazen böyle haber yapılıyor. Bana hiçbir talep gelmedi. Hep söylüyorum, vatandaş l kuruş fazla vergi ödemesin, ödemesi gereken ne ise onu ödesin, biz onun peşindeyiz” (Hürriyet Gazetesi, 2016)

⁴ “Maliye Bakanı Mehmet Şimşek, sosyal güvenlikle vergi borçlarına kadar geniş bir alanda af ve yeniden yapılandırma getiren torba tasarıyla ilgili ilk kez konuştu ve “Olumlu bulmuyorum, prensipte karşıyım” dedi. Şimşek, Plan ve Bütçe Komisyonu üyelerinin sorularını yanıtlarken; af paketi hakkında şu açıklamalarda bulundu: “Bu partimizin sahiplendiği bir teklif. Benim de bu partinin milletvekili olarak sahip çıkmam gerekir. Ama ben bu tür düzenlemeleri olumlu bulmuyorum. Bunu da söylemem gerekir. Vergide uyum çok önemli bir husustur. Vergide uyumun bozulmasında bu tür düzenlemelerin etkisi olduğu yönünde çalışmalar var” (Boyacıoğlu, 2014). Maliye Bakanı Naci Ağbal, “Önceki kanundaki gibi matrah artırımı, vergi incelemelerine bağlı ihtilafların giderilmesi konuları olmayacağı vurgulayan Bakan Ağbal sözlerine şu şekilde devam etti. "Sadece ve sadece borçların yeniden yapılandırılması olacak. Burada hiçbir şeyi affetmiyoruz. Bir kuruş vergi alacağımı, hiçbir şekilde almama şeklinde bir düzenleme yapmıyoruz. Vatandaşlarımıza mevcut borçlarını bir kuruş azaltmadan taksitle ödeme imkanı getiriyoruz. Kafaları karıştıran, bile bile birtakım yanlış açıklamalar yapılıyor, buna da üzülüyorum." Şeklinde ifadelerde bulunmuştur. (kamupersoneli.net, 13.04.2017).

- Centel, N. Z. (2010). *Türk Ceza Kanununa giriş, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile ilgili mevzuata göre yenilenmiş ve gözden geçirilmiş 6. baskı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Çağan, N. (1972). Türk hukukunda vergi cezalarının affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XXXIX(1-2), 111-122.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükellefiyetlerinin tutum ve davranışları üzerinde etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), 171-187.
- Deveci, E. (03.05.2018). *Vergi afları sadakati bozdu, tahsilat oranı %20'nin altına düştü*. Erişim tarihi: 03.07.2018, http://www.cumhuriyet.com.tr/haber/ekonomi/968211/Vergi_aflari_sadakati_bozdu__tahsilat_orani_yuzde_20_nin_altina_dustu.html.
- Dikmen, O. (1973). *Maliye dersleri giriş ve genel vergi teorisi*. 4. Baskı. İstanbul:, Fakülteler Matbaası .
- Doğan, Z., & Besen, R. (2008). *Vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkisinin tespitine ilişkin bir araştırma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Doğan, Z., & Besen, R. (2008). Vergi aflarının nedenleri ve mükellef üzerindeki etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1), 23-39.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Erginay, A. (1998). *Kamu maliyesi (Kamu gelirleri - kamu giderleri - devlet bütçesi - kamu borçları - maliye politikası)*. (Gözden geçirilmiş ve işlenmiş 16. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- Erol, A. (2011). *Vergi felsefesi (devlet ve vergi)*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Fukuyama, F. (2005). *Güven, sosyal erdemler ve refahın ayarlanması* (3 b.). (A. Buğdaycı, Çev.). İstanbul: Şefik Matbaası.
- Genel (17.09.2014). *Mehmet Şimşek: Artık vergi affı olmayacak!* Erişim tarihi: 02.07.2018, <https://emlakkulisi.com/mehmet-simsek-artik-vergi-affi-olmayacak/289040>:
- Gök, A. K. (2007). Vergi direncinin gelişimi. *MÜİİBFD*, XXII(1), 135-155.
- Görmez, K., Atan, M., Altan, Ş., Sancak, Ö., Güleç, S., Eralp, A., et al. (2009). Etik, kültür ve toplum, yolsuzluğu önlenmesi için etik projesi akademik araştırma çalışması.
- Kamupersoneli.net (13.04.2017). *Maliye Bakanı Naci Ağbal'dan vergi yapılandırması açıklaması*. Erişim tarihi: 04.07.2018, <https://www.kamupersoneli.net/ekonomi/maliye-bakani-naci-agbal-dan-vergi-yapilandirmasi-aciklamasi-h26284.html>
- Karakoç, Y. (2014). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kargı, V., Yüksel, C. (Ocak 2010). *Türkiye'de vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerine etkileri*. Erişim Tarihi: 03.07.2018, https://www.researchgate.net/publication/280528967_Turkiye'de_Vergi_Aflarinin_Vergi_Adaleti_ve_Mukellefler_Uzerine_Etkileri
- Keleş, Y. (2002). Yine mi af? Mükellefler ne zaman vergi öderler? *Vergi Dünyası Dergisi* 249, 75-84.
- Keyman, S. (1965). *Türk hukukunda af (genel af - özel af)*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Kılıçoğlu, M. (2017). Vergi adaleti ve vergi etiği. *Vergi Sorunları Dergisi* 340, 71-85.
- Kireçtepe, B. (2016). Teorik ve tarihsel çerçevede vergi afları. *Vergi Sorunları Dergisi* 339, 146-158.
- Kitapçı, İ. (2013). *Vergi etiği ve psikolojisi- verginin sosyo-psikolojik teorisi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Mutluer, M. K. (2006). *Vergi genel hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2016). *Vergi hukuku*. (Gözden geçirilmiş son değişiklikleri işlenmiş 25. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, S. & Özkök Çubukçu, D. (2011). Af ya da adalet: Yeni mali af yasası. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66((2)), 247-254.
- Özgüven, A. V. (2007). *Türk vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Resmi Gazete (17.05.1924) Afv-1 Umumi Kanunu Sureti. Erişim tarihi: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/70.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/70.pdf>
- Savaşan, F. (Mart 2011). *Türkiye'de kayıtdışı ekonomi ve kayıtdışılıkla mücadelenin serencamı*. Erişim tarihi: 02.07.2018, tarihinde https://docplayer.biz.tr/17997270-Analiz-seta-turkiye-de-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisilikla-mucadelenin-serencami-fatih-savasan.html#show_full_text:
- Sayar, F. (1987). 1960 yılından sonra çıkarılan vergi af yasaları ve sonuçları. *Vergi Dünyası Dergisi* 73, 65-78.
- Saygılıoğlu, N. (25.06.2014). *Zararlı bir alışkanlık: Vergi afları*. Erişim tarihi: 02.07.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/zararli-bir-aliskanlik-vergi-aflari/20575>.
- Schmölders, G. (1976). *Genel vergi teorisi* (Gözden Geçirilmiş İlaveli 4. Baskı). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede yükümlü psikolojisi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi aflarının hukuki niteliği ve gerekçeleri. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 2, 122-128.
- TBMM. (2018). *Vergi ve diğer bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun tasarısı (1/944) ile plan ve bütçe komisyonu raporu*. Erişim tarihi: 05.07.2018, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss557.pdf>
- Tdk. (2009). *Türkçe Sözlük*. (10. Baskıdan yapılan tıpkı basım.). Ankara: Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- Torgler, B., & Murphy, C. (2005). *Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time? Center for Research in Economics, Management and Arts, Working Paper*. Canberra: Commonwealth of Australia.
- Tuay, E., & Güvenç, İ. (2007). *Türkiye'de mükelleflerin vergiye bakışı*. ANKARA: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- Yaltı, B. (2011). Vergi afları: devlet (siyaseten) unuttur, bilim (hukuku) hatırlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 272, 7-11.
- Yaraşır, S. (2013). Vergi afları ve Türkiye'deki vergi aflarının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 379, 175-187.
- Yayla, H. E., Özbek, M. F., Topal, M. H., & Cengiz, E. (2009). Para sevgisinin vergi ahlakı üzerine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2(3), 51-78.
- Yelman, E. (2017). Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının nedenleri ve 6736 sayılı Kanun'un mali yönden incelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(15), 67-84.
- Yılmaz, E. (1996). *Hukuk sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde vergi affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66((1)), 263-301.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi ahlakı, vergi ahlakını belirleyen faktörlerin analizi: Bursa İli Örneği*. Bursa: Dora Yayıncılık.