

TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

Yrd.Doç.Dr. Veli KARGI

Mersin Üniversitesi

İİBF Maliye Bölümü

velikargi@mersin.edu.tr

ÖZET

Vergi afları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ile OECD ülkeleri ve ABD eyaletlerinin yarısından fazlasında uygulanmıştır. Bazı ülkeler vergi affını, uzun vadede vergi uyumunu güçlendirecek ve artan bütçe açıklarını kapatacak gelir artırıcı araç olarak görürlerken, diğer bazı ülkeler, afların uyum, eşitlik ve vergi yükü dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle kullanışlı görmemektedirler. Bu görüşler pek çok bilim adamınca dile getirilmiştir. Türkiye’de 1923 yılından günümüze değin çıkarılan otuz adet affın gerekçelerinde, 1960 ve 1970’li yıllarda siyasi unsurların, 1980 ve 1990’lı yıllarda teknik ve ekonomik unsurların yanında kamuya ek kaynak yaratma anlayışının ağır bastığı söylenebilir. Bu makalede 1923-1950 dönemi afların olumlu ve olumsuz yönleri açıklanmış, daha sonra afların vergi gelirlerine etkileri ele alınmıştır. Bu dönemlere ilişkin olarak Türkiye’nin cari fiyatlarla Gayri Safi Milli Hasılası, Vergi Gelirleri, Vergi Gelirleri/Gayri Safi Milli Hasıla oranları grafikler halinde sunulmuştur. Sonuç olarak uzun vadede vergi aflarının vergi gelirlerini beklenen düzeyde arttırmadığı görüşüne varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Afları, Vergi Gelirleri, Vergi Aflarının Etkileri.

EFFECTS OF THE TAX AMNESTIES ON TAX REVENUES IN TURKEY

ABSTRACT

Tax amnesties have been applied in developed and developing countries and also in OECD countries and in more than half of the United States. Some countries consider of tax amnesties as a means of increasing revenue which will strengthens tax compliance and meet the growing budget deficits. Some other countries don’t think of using tax amnesties because of its adverse effects on harmony, equality and distribution of tax burden. These views had been expressed by many scientists. In justification of thirty amnesties in Turkey since 1923, it can be said that comprehension of creating additional source for public sector outweighs in addition to the political factors in 1960’s and 1970s and the technical and economic factors in 1980 and 1990. In this study, firstly the positive and negative aspects of tax amnesties were explained for 1923-1950 period; and later effects of tax amnesties on tax revenues are examined. With regard to this period, Turkey’s Gross National Product, Tax Revenues, Tax Revenues / GNP ratios were presented through graphs using current prices. As a result, it is concluded that tax amnesties don’t increase tax revenues as expected in the long term.

Keywords: Tax Amnesties, Tax Revenues, Effects of The Tax Amnesties.

1. GİRİŞ

Vergi olgusu, teoride çok farklı biçimlerde açıklanmaya ve rasyonalize edilmeye çalışılmıştır. Vergi, bir ortaklık payı ya da sigorta primi vb. gibi çok farklı yaklaşımlarla açıklanmıştır. Tüm bu açıklamalar iki temel teorik yaklaşım içinde özetlenebilir. Bunlardan birine göre, vergi kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın bir tür fiyatıdır. Vergilemenin faydalanma teorisi olarak bilinen bu yaklaşım, bireyci görüşü yansıtır ve kamusal hizmetlere ait kararların da vergi yükümlüleri tarafından verileceği mantığına dayanır. Buna karşın, sosyal devlet politikalarını benimseyen diğer görüşe göre ise, toplumsal gereksinmelere göre kamu hizmetleri belirlenir, böylece oluşan harcama yükümlülüğünün mali bedeli, bireyler arasında, onların ekonomik gücüne göre devlet tarafından dağıtılır. Açıktır ki, bu yaklaşımda vergi yükümlülerinin karar süreçlerindeki rolü ikinci plana itilmiş olmaktadır. Vergilemede iktidar ilkesi olarak bilinen bu teori, birinciye göre daha bir toplumsalçı felsefeye dayanmaktadır (Önder, 1997:15).

Vergi, ister fayda, ister iktidar teorisi gereğince alınsın, devlet ile yükümlü arasında bir alacak borç ilişkisi doğurur. Bu ilişkinin başlangıcı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlamakta ve yine mükellef açısından vergi borcunun, idare açısından da vergi alacağının ortadan kalkmasıyla sona ermektedir. Vergi hukukunda vergi borcu, idarenin veya yargının vereceği kararların yanı sıra, bazı af kanunları ile de sonlandırılabilir.

Vergi aflarını 3 grup altında toplayabiliriz. Bunlar:

- Kapsam açısından vergi afları: Bu aflarda affın hangi vergileri kapsayacağı belirtilmektedir. Bunlar gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi kanunlarını baz alarak yapılan aflardır. Yine kapsam kavramı altında vergi affının 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 şeklinde ayrıma tabi tutulan vergi borçlularını kapsamaktadır. Buna göre yerli veya yabancı mükelleflerin aflardan yararlanıp yararlanmayacağı belirlenir.

Hükümetlerin çoğu, vergi af sayılarını eskiye oranla daha sık uygulayarak mali programlarının bir parçası haline getirmektedirler. Buradaki hedefleri, kısa vadede vergi gelirlerinde bir artış sağlamaya yöneliktir. Ancak bu uygulamaların uzun vadede vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisinin olduğuna ilişkin deneysel bir araştırma yapılmamıştır. Vergi affı yanlısı olanların görüşlerine göre aflar, vergilerini ödemeyen, beyannamelerini vermeyen mükelleflerin aflardan yararlanarak sisteme dâhil olabilecekleri ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinde artışla birlikte vergi uyumuna da katkı sağlayacakları yönündedir. Kendilerine yüklenen görevleri, yerine getirmeyenler af uygulamasıyla, kendi istekleriyle toplumun kınamasına maruz kalmadan vergi sistemine yeniden katılabileceklerdir (Luitel vd., 2007:20). Af karşıtı olanlar ise vergi aflarının dürüst vergi mükellefleri aleyhine vergi hilesi yapan, vergi kaçırın, vergisini

zamanında ödemeyenler için haksız vergi indirimine yol açtığı görüşünde birleşmektedirler (Alm vd. , 1993:54).

Genel olarak vergi aflarının özellikleri; 2-3 ay gibi kısa süreli, affa katılımın gönüllülük esasına dayandığı, ancak katılmayanların af sonrası yakalanmaları halinde önceki cezalara oranla daha ağır ceza alabilecekleri, af nedeniyle devletin sadece vergi cezalarından vazgeçmekte olduğu, vergi aslından feragat etmediği şeklinde belirtilmektedir (Luitel vd., 2007:20).

2. VERGİ AFFI KAVRAMI VE KAPSAMI

Çoğunlukla genel affin içinde yer alan vergi affi kavramının net bir tanımını yapmak ve kapsamını belirtmek oldukça güçtür. Vergi affi, yaygın bir şekilde geçmişte işlenen suçları rehabilite ederek, toplanamayan vergileri toplamak ve kayda girmeyen mükellefleri sisteme dâhil etmek için kullanılır. Son yıllarda, vergi afları devlet gelir politikasının önemli bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır (Herman, 1986: 2). Ceza kanunlarına ilişkin hemen hemen tüm kaynaklarda bir kamu hukuku tasarrufu olan affa yeterince yer ayrıldığı halde, vergi affına gerek ceza hukukunda ve gerekse Vergi Hukukunda tam bir açıklık getirilmemiştir. Genel Ceza Hukukunda genel affin nedenleri sıralanırken, ilke olarak sosyal patlamaların önüne geçmek ve siyasal suçlar için çıkarıldığı, bu arada adi ve mali suçlar için de af çıkarılabileceği belirtilmiştir. Buna göre vergi affi kavramı; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanabilir (Sayar, 1987).

Vergi affi kavramıyla ifade edilmek istenen, en genel anlamıyla vergi teorisinde ya da vergi hukukundaki aftır. Bu açıdan vergi affi kavramı vergi hukukunda ya da teorisinde af sorununu bütün boyutlarıyla içine alan genel bir ifade biçimi olarak kullanılmaktadır (Dönmez, 2002).

Vergi affi denildiğinde temelde, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Hukuki olarak vergi affi, devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle devlet vergi affıyla, ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmemesi halinde elde edeceği gelirden vazgeçmektedir (Güner, 1988:261), (Karakoç, 2004:335).

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 affi kanunlarının uygulanması, diğer kanunlara göre özellik göstermektedir. Bu af kanunları zaman bakımından geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmişteki olaylar üzerinde meydana getirmektedir. Af kanunlarında, özellikle, hangi tarihe kadar işlenmiş suçlara o kanunun uygulanacağına ilişkin bir açıklık bulunması gerekmektedir. Eğer af kanunlarında böyle bir açıklık yoksa, o zaman kanunların

yürürlüğe girmesiyle ilgili genel kurallar uygulanacak ve kanunun resmen yürürlüğe girdiği tarihe kadar işlenmiş suçlar af edilecektir demektir (Mutluer, 1979:225).

Vergi hukukunda, vergi affına ilişkin ilk düzenleme 1906 yılındaki “İradei Seniye” ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların kaldırılmasıdır. Bu tarihten sonra Türk Vergi Sisteminde aflar, neredeyse kurumsal bir hal almıştır. Vergi affı sorunu kronikleşmiş olmasına rağmen, afların genel ilkelerine dönük ciddi bir çalışma yapılmamış ve kanun koyucu günün gerekleri doğrultusunda af çıkarmaya devam etmiştir (Dönmez, 1992:14).

Devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi demek olan af, vergi aslı ve cezalarının sona erme nedenlerinden biridir. Tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının affedileceği öngörülür. Af esas itibarıyla vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte, bazen cezanın yanında vergi aslının bir kısmının da affedildiği görülmüştür (Öncel, 1985: 180). Vergi affı ile devlet vergi cezalarını toplama hakkından vazgeçerek vergi kaçıranlara sisteme dâhil olmaları için bir şans tanır (Kellner, 2004:340).

Cezaların affında uygulanacak ilkelerin belirlenebilmesi için, vergi cezalarının niteliğinin bilinmesi, büyük önem taşır. Vergi cezalarının niteliği konusunda başlıca iki görüş vardır. Birinci görüşe göre; vergi cezaları, vergi suçları nedeniyle devletin uğradığı zararı karşılamak amacıyla güder. Böyle bir yaptırımla karşılanan fiil de “vergi cezasını gerektiren fiil” olup adli bir suç teşkil etmez. Buna karşılık öngörülen yaptırım, hazinenin zararlarını tamir ve telâfi amaçlı olmayıp, herkese örnek olacak bir ceza verme amacına yönelikse, bu bir vergi suçu olarak nitelenmektedir. Bu suçun klâsik suçlardan da farkı yoktur. Bu anlamda vergi cezalarının bir kısmı zarar karşılığı, bir kısmının ise cezaî nitelikte olduğu kabul edilmektedir. İkinci görüşe göre ise vergi cezaları zarar karşılığı olmayıp, cezaî niteliktedir. Vergi cezalarının amacı, devletin uğradığı zararın tazmin etmek değil, zararı aşan tutarda karşılık olarak suçu cezalandırmaktır. Gerçekten Vergi Usul Kanunu’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesine göre, kaçakçılık suçu işleyen mükelleflere veya sorumlulara kaçırıldıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesileceği belirtilmektedir. Söz konusu kanunun aynı maddesinde belirtilen fiilleri işleyenlere üç kat tutarındaki para cezasının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezalar da verilebilmektedir. Görüldüğü gibi vergi suçları bakımından cezanın malî alanda işlenen bir suçla ilgisi yoktur. Ayrıca kayba uğratılan vergi ile orantılı olarak alınması, onun esas niteliğini değiştirmez. Bu nedenle vergi cezası kişiyi toplum düzenine uymaya zorlayan bir yaptırımdır (Çağan, 1982:113-114).

Vergi cezaları af yasaları ile kısmen veya tamamen sona erdirilebilir. Vergi Usul Kanunu’nda doğrudan af ile ilgili bir hüküm yoktur. Ancak Türkiye’de çeşitli zamanlarda çıkartılan yasalarla vergi cezaları affedilmiştir. Bu açıdan vergi affı genellikle gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezasını ortadan kaldırmaktadır. Böyle bir ortamda bazen cezaların yanında düşük tutardaki vergi aslı veya verginin belli bir miktarı da affa girebilmektedir (Edizdoğan, 2007:217). Af yasaları genellikle vergi cezalarını affeder ve affının ön koşulu olarak da mükelleflerin vergi uyumsuzluklarından vazgeçmesini şart koşarak, vergi aslının ödenmesini isterler. Af yasaları çoğu zaman belli dönemlere ilişkin vergilerle ilgili olarak kesilmiş vergi

cezalarını kapsamına almak suretiyle, vergi incelemesinin yetersizliklerinden kaynaklanan sorunları da hafifletmektedir (Öncel, 1985:263).

Türk Vergi Sistemi içinde vergi borcu ve cezalarını sona erdiren tek kurum af değildir. Vergi Usul Kanunu'nda "Terkin", "Cezalarda İndirim", "Pişmanlık Ve Islah", "Vergiden Vazgeçme" ve "Uzlaşma" gibi uygulamalara da yer verilmiştir. Aflardan farklı olarak bu uygulamalarda süreklilik söz konusudur. Aflar sadece devlet yönetimi tarafından çıkarılırken belirtilen diğer uygulamalar mükellefler açısından bir hak durumunda olup mükellefin talebi halinde uygulanması istenebilmektedir (Dönmez, 1992:21).

3. VERGİ AFLARI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLER

Vergi affı konusundaki görüşleri af yanlısı ve af karşıtı görüşler olmak üzere iki ana başlık halinde ele almak mümkündür.

3.1. Vergi Affına Olumlu Yaklaşımlar:

Vergi affı lehindeki görüşleri, genel olarak ekonomik ve mali suçların özellikleri, af yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, vergi gelirlerinin tahsilâtının hızlandırılması, vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yüklerinin hafifletilmesi noktalarında yoğunlaşmıştır (Dönmez, 1992:30).

Ekonomik ve mali kriz dönemlerinde çıkarılan ve olağanüstü özellikler taşıyan kanunlarla kişilerin mali yükümlülükleri ve bu yükümlülükleri yerine getirmemenin cezaları büyük ölçüde ağırlaştırılmış olabilir. Söz konusu kriz döneminde artırılan yükümlülükler, bu dönem aşıldıktan sonra da sürdürülmemelidir. Kriz dönemlerinin yol açtığı adaletsizlikleri ve hataları aflar ile telafi ederek toplumsal barışa katkı sağlanmalıdır. (Dönmez, 1992:31).

Alm (1993-1998), vergi aflarının kısa vadede vergi gelirlerini arttırdığını, vergi idaresinin vergi tahsil maliyetlerini düşürerek tasarruf etmesini sağladığını savunmaktadır. Aynı kişiye göre af, mükelleflerin gönüllü vergi uyumunu sağlamakta ve böylece vergi tabanını genişleterek vergi mükellefleri üzerinde vergi adaletinin gerçekleşmesine ve vergi yükünün azalmasına da neden olabilmektedir. Ayrıca affın, mükelleflerin geçmişte işlenen vergi suçlarının yakalanması korkusunu ortadan kaldıracağını ve böylece onların suçluluk duygularını azaltacağını da ileri sürmektedir. Af nedeniyle vergiye uyumun artırılması sayesinde uzun vadede denetim giderleri azalacağından kamu giderlerinde bir tasarruf sağlanmış olabilir (Gupta,1996). Franzoni (1996),ye göre ise aflar, hükümetin denetim maliyetlerini azaltmasının yanı sıra, vatandaşlarca geçmişlerinin denetlenmemesi için bir sigorta olarak görülebilir. Benzer görüşü savunan Andreoni (1991) ayrıca vergi affı sayesinde sisteme katılan mükelleflerin bu sorumluluklarının devam edeceğinden vergi gelirlerinde eskiye oranla bir artış sağlanacağını savunmaktadır. Cassone (1994); Malik (1991) adlı araştırmacıların görüşleri; aftan önceki hileli vergi suçları nedeniyle oluşan gelir kayıplarının af ödentileri ile dengelenebileceği yönündedir. Af sayesinde suçluların mahkumiyetlerinin aksine, sisteme yumuşak bir şekilde katılımları da sağlanmaktadır. Aynı kişiler, yargı masraflarının azalacağını da savunmaktadırlar. Luitel vd. (2007), vergi affının toplumsal faydayı maksimize edip kimsenin kaybı olmadan kamu gelirlerinin artacağını ileri sürmektedir. Hatta yanlışlıkla da olsa vergi suçlusu durumuna düşmüş kişilere

dürüstlük yolunu açarak sisteme dahil olmalarını sağlamaktadır. Aksi halde mükellefler suçluluk duyguları içinde faaliyetlerine devam edebilirler. Af, yeni bir vergi rejimine geçmeyi kolaylaştırmakta ve kısa ve uzun dönem devlet gelirlerini artırıcı etki yaratmaktadır. Yine Luitel (2007)'e göre, aflar vergi idaresinin vergi kaçırma sorununu çözmeye kararlı olduğunun sinyalini vermekte ve daha önceden sisteme dâhil olmayan mükellefleri kayıt altına alıp izleyerek vergi uyumunu artırmaktadır. Ayrıca birçok mükellefi vergi sistemine geri kazandırarak vergi tabanını genişletmekte olup bu görüş Feld (2007) tarafından da kabul görmüştür.

Bütün ülkeler zaman zaman siyasi, ekonomik ve mali krizlere girebilirler ve bu krizler bazı suçların nedeni olabilir. Af söz konusu dönemde krizlerin yol açtığı olumsuz etkileri yatıştırma görevini üstlenebilir (Kellner, 2004:343).

Günümüz vergi sistemleri genellikle beyan sistemine dayalı olarak mükelleflere kayıtların tutulmasından, beyanname verilmesine, ödenecek verginin hesaplanmasına kadar şekli ve maddi birçok görev yüklemektedir. Bu görevleri hakkınca yerine getiremeyen bazı mükellefler bir süre sonra sistemden kopmaktadırlar. Bu da onların yasalar karşısında vergi suçu işlemeye başladıkları ve devam ettikleri anlamını taşır. Dürüst bir vergi mükellefi olmak istedikleri halde elde olmayan nedenlerle geçmişte yapılan bu eylemlerin affedilmesi halinde bu kişilerin sisteme yeni bir sayfa açarak katılabilecekleri savunulmaktadır (Rechberger, 2010:215)

Vergi affı siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların oluşturduğu gizli kalmış vergi kaynaklarını açığa çıkararak vergi gelirlerinin artırılması amacına yardım eder. Dolayısıyla bir vergi affı vergi kaçakçılığı suçlarını azaltarak, mükellefleri vergi kanunlarının boşluklarından yararlanmak suretiyle daha az vergi ödemek anlamına gelen “vergiden kaçınma” yı seçmelerine neden olabilir. Bu anlamda vergi kanunlarına uyumu da gerçekleştirebilir (Kellner, 2004:346), (Bülbül, 2003:3).

Vergi affının lehinde olan diğer bir görüşe göre, vergi affı bir kereye mahsus ve kaçakçılığı önlemek için daha etkili cezalar ile birlikte uygulanırsa gelecekte gönüllü uyumunu arttırabilir. Ayrıca af, önceden kayıt dışı sektörlerde olan bir çok mükellefin gönüllü olarak vergi sistemine katılımını sağlayabilecektir (Alm vd., 1993:58).

3.2. Vergi Affına Olumsuz Yaklaşımlar:

Alm (1998), vergi aflarına olumlu yaklaşımlarının yanı sıra olumsuz olarak aşağıdaki görüşleri savunmaktadır:

- Vergi aflarının, vergi gelirlerini artıracığı görüşü abartılıdır,
- Vergi kaçırmanın vergi affına katılımları dürüst mükelleflere oranla daha azdır,
- Uzun vadede afların gelir etkisi negatiftir,
- Sık aralıklarla çıkarılan aflar, vergi suçu işleyenler için haksız bir vergi indirimi olup vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır,
- Vergi suçu işleyen mükellefler, af nedeniyle edinilen bilgilerin ileride idare tarafından kendileri aleyhine kullanılabileceği düşüncesi ile sisteme dahil olmama yolunu seçmektedirler,

- Mükellefler gelecekte yeni af çıkacağı beklentisi içerisine girerek daha az vergi ödeme yolunu seçebilirler,

- Sıkça çıkarılan af yasaları devlete olan güveni sarsar ve gelecekte devletin af çıkmayacağına ilişkin ifadelerine inancı azaltır. Bu durum dürüst vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu da bozabilir. Bu görüş Luitel vd. (2007), tarafından da ileri sürülmektedir.

Luitel vd. (2007), vergi affi yasaları konusunda aşağıdaki olumsuz görüşleri ileri sürmüştür:

- Vergi affi, vergi suçu işleyenlere karşı çok yumuşak bir ceza olup adeta bir teşvik unsuru gibi algılanabilmektedir,

- Af nedeniyle vergilerini ödemeyenlerin suçluluk duyguları ortadan kalkacağından, dürüst vergi mükellefleri de yaygın olan uyumsuzlukların farkına vararak daha az vergi ödemeye yönelebileceklerdir,

- Af, mükelleflerce hükümetlerin vergi tahsilatı konusundaki zayıflığının bir sinyali olarak algılanabilir,

- Affin, mükellefler üzerinde vergiye uyumda olumsuz etkisi olacağından hem vergi tabanını daraltmakta hem de gelecekteki af beklentilerini artırmaktadır,

- Deneyimler, affin vergi gelirlerini beklenen düzeyde artırmadığını göstermiştir,

- Eğer aftan önce vergi borçlarının ödenmesi için bir vade uzatımı söz konusu olursa bu gelirler normal yolla toplanabilir. Bu durumda vergi gelirlerinin tahsili için af ilk başvurulacak araç olmaktan çıkar.

Alm vd. (1993), Kolorado’da yaptığı bir çalışmada, vergi aflarının vergi uyumunu sağlamayı pek mümkün kılmadığını, aynı zamanda vergi gelirlerinde önemli bir artış sağlamasının zor olduğunu belirtmiştir.

Feld vd. (2007), vergi affi hükümetin caydırıcılık politikasını ve güvenilirliğini azaltarak cezaların caydırıcılık özelliğini aşındırır fikrini savunmaktadır.

Afların kısa dönemde vergi gelirlerinde belli bir artışa neden olduğu doğrudur. Ancak uzun dönem vergi gelirlerinin azalmasına yol açar. Uzun vadede gelir kayıpları nedeniyle uyumluluğu artırabilmek için tekrarlanan geniş tabanlı bir af, kısa vadede gelirleri daha da azaltacaktır. Bu nedenle kısa vadede ortaya çıkan bu artışa aldanmayıp makul bir vergi indirimi kullanmak suretiyle vergi aflarından kaçınılmalıdır (Luitel vd., 2007: 37).

Af, gecikme zamları ve cezaların tahsilinden vazgeçmek olsa bile dürüst yükümlüler ile diğerleri arasında eşitliğin bozulmasına neden olup vergi adaletinde olumsuz etki yaratacaktır. Bu durumda af, ödemekle yükümlü oldukları vergiyi zamanında ödemeyerek, faizsiz nakit kullanma olanağına kavuşanları ödüllendirmektedir. Sonuç olarak af suçlunun ödüllendirilmesi ve suçsuzun cezalandırılması anlamına gelecektir. Ayrıca af vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini de bozarak haksız rekabete yol açmaktadır (Alm, 1993).

Aflar, bireylerin yasalara saygısını azaltarak bazı mükelleflerin doğruyu gizlemelerine ve bazı riskleri göze almalarına yol açabilecektir.

Vergi suçlarının genellikle planlı olarak işlendiği görüşü hâkimdir. Söz konusu bu işlemler hukuka aykırılıklarının yanında vergi kaybına da yol açarlar. Çıkarılacak aflar onların suç olma özelliğini değiştirmez. Üstelik planlı olarak yapıldıklarından mükelleflerin masumiyetlerini de ortadan kaldırır. Bu nedenle çıkarılacak aflar gereksiz ve kamu zararına olacaktır.

Af yasaları uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkileyerek, vergi yargısının iş yükünün artmasına neden olabilir (Dönmez, 1992:45).

Vergi affının uzun vadede vergi tahsilat oranını artırmadığı ve afların, af sonrası sıkı yaptırımlarla desteklenmesi halinde etki yaratabileceğini gözlemlenmiştir (Alm vd., 1993:59). Ayrıca vergi affı olasılığının arttığı durumlarda mükelleflerin daha az vergi ödediği tespit edilmiştir (Malik vd.,1991:37). 2006 yılında IMF’te yayınlanan bir çalışmada, vergi aflarının neden olduğu kayıpların, sağladığı kazanımların önüne geçtiği belirtilmiştir (Borgne, 2006:13).

4. TÜRKİYE’DE 1923-2009 DÖNEMİ VERGİ AFLARININ ETKİLERİ

Türkiye’de 1923-2009 yılları arasında uygulanan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerini izleyebilmek için, Türkiye İstatistik Kurumu verilerinden yararlanarak belirtilen dönem 1923-1950, 1950-1978 ve 1978-2009 olmak üzere üç döneme ayrılmıştır. Söz konusu 3 dönem için Vergi Gelirleri Değişim Oranı (VGDO) ve Gayri Safi Milli Hâsıladaki (GSMH) yıllık değişimler ile Ortalama Vergi Oranlarını (OVO) gösteren değerler aynı çizimler üzerinde gösterilmiştir (Çizim 1-3). Söz konusu dönemde çıkarılan toplam 30 vergi affı yasası Tablo 1’de verilmiştir.

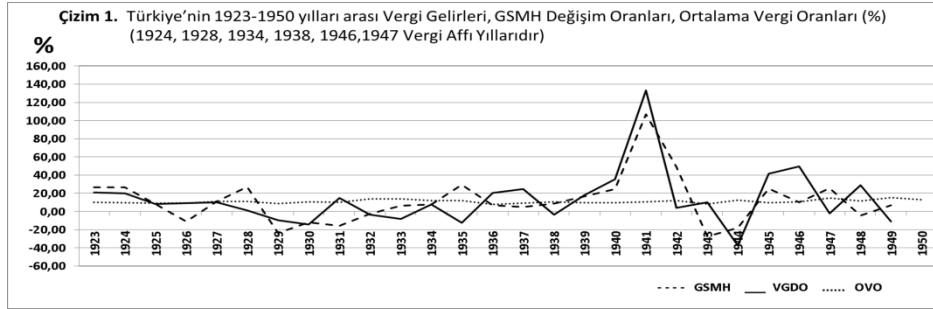
Çizim 1’de 1923 yılında %10,01 olan Ortalama Vergi Oranı, 1950 yılında bu dönemin en yüksek değeri olan %12,81’e ulaşmıştır. Kısaca bu dönem içinde Ortalama Vergi Oranında %2,80’lik bir artış gerçekleşmiştir. Bu durum, devletin GSMH’den 1923 yılına oranla %2,80 daha fazla pay aldığı şeklinde yorumlanabilir. Yine bu dönemdeki Vergi Geliri Değişim Oranlarına (VGDO) bakıldığında, 1923 yılından 1924 yılına geçerken artış oranı %20,80 iken; 1949 yılından 1950 yılına geçerken bu değer %11,22 oranında azalma göstermiştir. Bu dönemdeki 27 yılın ortalama VGDO %13,27, GSMH değişim oranı %11,60 olmuştur. Kısaca söz konusu artışlar düzensiz bir seyir izlemiştir. Genel olarak bakıldığında vergi gelirlerinin artış ve azalışlarının, GSMH daki artış ve azalışlarla paralellik gösterdiği söylenebilir.

1923-1950 döneminde, toplam 7 vergi af yasası (1924, 1928, 1934, 1934, 1938, 1946, 1947) çıkarılmıştır. 1924 yılında çıkarılan af yasasını takiben vergi gelirlerinde GSMH artışından bağımsız bir artış görülmemektedir. Çizim 1’den de görülebileceği gibi GSMH değişim oranı düşerken aynı şekilde VGDO da düşüş göstermiştir. 1925 yılından 1927 yılına kadar OVO ile VGDO değerlerinde bir değişim izlenememiştir. 1927 yılından 1930 yılına kadar düşüş gösteren VGDO, bu tarihten itibaren yükselişe geçmiştir. 1929 yılında dünyada yaşanan büyük ekonomik krizin etkisi ile Ülkemizde de GSMH düşmüştür.

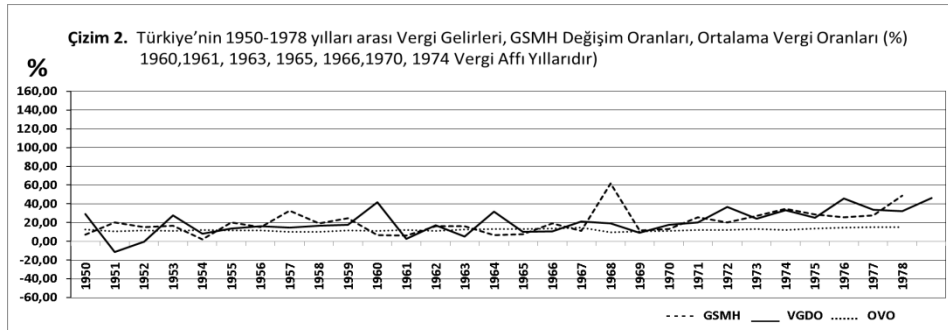
05.08.1928 tarihinde çıkarılan “Elviyel Selased Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun” ile Rus yönetimi sırasında Kars, Ardahan ve Artvin illeriyle Iğdır ve Sürmeli

kazalarında uygulanan maktu vergilerin tahsili öngörülmüştür. Yine bu üç ille sınırlı olmak üzere bu yasanın yayınlanmasından önce arazi, aşar, emlak vergileri hakkında yapılan işlemler başından itibaren hükümsüz kılınarak tüm sonuçları itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. Sonuç itibariyle beltilen af yasası VGDO üzerinde önemli bir etki yaratmamıştır.

1931 yılına kadar yükselen VGDO, bu noktadan itibaren 1933 yılına kadar azalma göstermektedir. 1941 yılından 1942 yılına geçerken görülen bu artışın, bu yıllarda uygulanan bütçe hesaplama yöntemlerinden, yeni vergilerin uygulamaya konmasından ve enflasyondan kaynaklandığı söylenebilir. Ancak 1945 yılından itibaren VGDO’nda, GSMH artış hızından daha fazla bir yükselme görülmektedir. Bu artışın nedeni olarak 13.06.1946 tarihli “Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa” ile 21.01.1947 tarihli “5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa” gösterilebilir. Kısaca, 1923-1950 döneminde hem GSMH’da hem de VGDO’nda dikkat çekici bir artış görülmemektedir.



Çizim 2’de 1950 yılında %12,81 olan Ortalama Vergi Oranı, 1977 yılında bu dönemin en yüksek değeri olan %15,18 ulaşmıştır. 1978 yılında ise OVO azalarak %14,97 olarak gerçekleşmiştir. Kısaca bu dönem içinde Ortalama Vergi Oranında % 2,16’lık bir artış gözlenmektedir. Yine bu dönemdeki VGDO’larına bakıldığında, değer 1950 yılından 1951 yılına geçerken %0,45 azaldığı, 1977 yılından 1978 yılına geçildiğinde ise bu değer % 46,46 arttığı görülmektedir. Bu dönemde 1960, 1961, 1963’de 3 adet, 1965, 1966, 1970, 1974 yıllarında vergi af yasaları çıkartılmıştır. Ancak bunların içinden Tablo 1.de gösterilen 1960, 1963 ve 1974 aklarının kısa dönemli vergi gelirlerini artırıcı etkilerinin olduğu, Çizim 2’deki VGDO’nun ilgili yıllardaki yükselişlerine bakarak belirtilebilir.



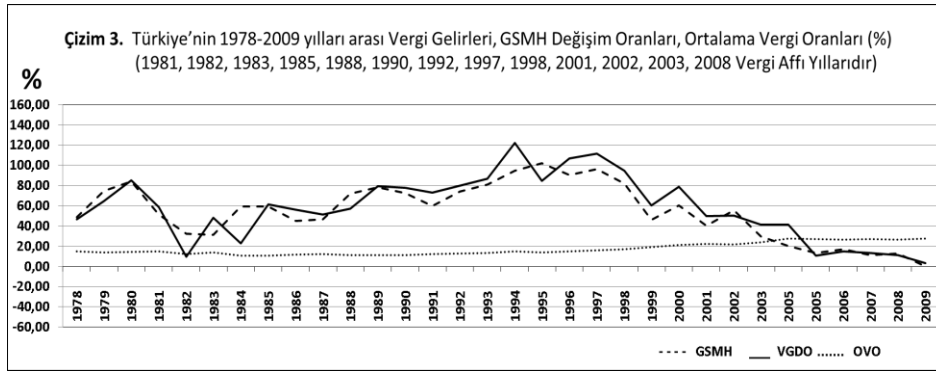
Tablo 1. Türkiye Tarihinde Yıllara Göre Vergi Afları

| | |
|------------|--|
| 17.05.1924 | İlk Vergi Affı |
| 05.08.1928 | Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa |
| 15.03.1934 | 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa |
| 04.07.1934 | 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa |
| 29.06.1938 | 3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa |
| 13.06.1946 | Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa |
| 21.01.1947 | 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa |
| 26.10.1960 | 113 Sayılı Af Yasası |
| 28.12.1961 | 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa |
| 23.02.1963 | 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa |
| 13.06.1963 | 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa |
| 05.09.1963 | 325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa |
| 16.07.1965 | 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa |
| 03.08.1966 | 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa |
| 28.02.1970 | 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af |
| 15.05.1974 | 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa |
| 20.03.1981 | 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa |
| 02.03.1982 | 2431 Sayılı Yasaya Ek |
| 22.02.1983 | 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa |
| 04.02.1985 | Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi |
| 03.12.1988 | 3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde) |
| 28.12.1988 | 3512 Sayılı Yasa |
| 15.12.1990 | 3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde) |
| 21.02.1992 | 3787 Sayılı Yasa |
| 05.09.1997 | 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği |
| 22.07.1998 | 4369 Sayılı Yasa |
| 06.02.2001 | 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği |
| 07.03.2002 | 4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21) |
| 27.02.2003 | 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu |
| 22.11.2008 | 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı) |

Kaynak: ÇETİN Güneş, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", Yönetim ve Ekonomi, C:14, S:2, 2007, s.177.

Çizim 3’de 1978 yılında %14,97 olan Ortalama Vergi Oranı, 2009 yılında bu dönemin en yüksek değerini almıştır (%27,45). Kısaca, bu dönem içinde Ortalama Vergi Oranında % 12,48 lik bir artış gözlenmektedir. 1994-1997 arasında görülen yükselmenin nedeni, o dönemde bir defaya mahsus ek olarak alınan net aktif vergisinden kaynaklandığı söylenebilir. Yine bu dönemdeki VGDO’na bakıldığında 1979 yılında %64,55 iken 2009 yılında bu değer % 3,33 artış göstererek gerçekleşmiştir. Belirtilen dönem içinde VGDO ortalaması %57,92, GSMH değişim oranı ortalaması %54,48 olmuştur.

Bu dönemde 1981, 1982, 1983, 1985, 1988, 1988, 1990, 1992, 1997, 1998, 2001, 2002, 2003, 2008 yıllarında vergi af yasaları (Tablo1.) çıkartılmıştır. Çizim 3. de VGDO’nun son 30 yıllık seyrine bakıldığında, önceki 55 yıllık dönemdeki kadar af yasası çıkarılmış olmasına rağmen ciddi bir vergi geliri artışı gözlenememiştir.



Çizim 1’den görülebileceği gibi 1923- 1950 yılları arasını kapsayan 27 yıllık dönemde 7 kez vergi affı kanunu çıkartılırken, bu dönemi izleyen 28 yılda Çizim 2’den de görülebileceği gibi 9 adet vergi af kanunu çıkarılmıştır. 1978 den 2009’a kadar geçen 31 yılda ise Çizim 3’ten görülebilen 14 vergi affı gerçekleştirilmiş olup, bundan önceki 55 yıllık sürede çıkartılan kanun sayısına ulaşılmıştır. Bu durumda son 30 yılda önceki dönemlere oranla çok sık olarak vergi affı çıkarıldığı dikkati çekmektedir.

1923-1950 yılları arasında Vergi Gelirlerindeki Değişim Oranı ortalaması %13,17 iken Gayri Safi Milli Hasıladaki değişim oranı artışının %11,60 olması söz konusu dönemde çıkartılan 7 adet vergi affının vergi geliri artışına %1,57 oranında yansıdığını göstermektedir. Konu gerçek rakamlara indirildiğinde vergi gelirleri artışının %1,57 olmasının anlamlı olduğu söylenebilir.

1950-1978 dönemi arasında çıkarılan 9 af kanununun bir önceki döneme oranla daha başarısız olduğu söylenebilir. Nitekim belirtilen dönemdeki vergi gelirleri değişim oranı ortalaması %20,30 iken Gayri Safi Milli Hâsıla değişim oranı artışı %20,27 olmuştur. Başka bir ifadeyle vergi gelirleri değişim oranı GSMH’daki artışın %0,03 gerisinde kalmıştır. Bir önceki dönemde belli ölçüde anlamlı görülen vergi af kanunlarının bu dönemde aynı etkiyi göstermediğini söylemek yanlış olmaz. Hatta vergi gelirlerinin GSMH’daki değişimi takip edemediği Çizim 2’den de görülebilir.

1978-2009 yılları arasındaki 31 yılda vergi geliri değişim oranı ortalaması %57,92 iken GSMH değişim oranı ortalaması %54,48 olmuştur. Bu yıllar arasında

gerçekleştirilen 14 Vergi Affının vergi gelirlerini GSMH daki ortalama artışa oranla %3,44 düzeyinde artırmıştır.

1923 yılından 2009 yılına kadar olan toplam 86 yılda çıkartılan 30 af kanunu sonucunda vergi gelirleri değişim oranı ortalaması %32,12 iken GSMH ortalama değişim oranı ortalamasının %30,10 olması ve vergi gelirleri lehine ortalama artışta %2,02 lik bir fark yaratması; uzun vade de vergi af kanunlarının vergi gelirlerini artırmada çok başarılı bir yöntem olmadığı sonucunu vermektedir. Bu konuda Fischer and Goddeeris and Young (1989); Malik and Schwab (1991); Andreoni (1991) ve Alm and Beck (1990, 1993) benzer görüşleri savunmuşlardır.

Son 31 yılda vergi geliri ortalama artış oranının %57,92 olması ve bu değer in yukarıda ele alınan ilk 27 yıllık dönemdeki ortalamanın 4 katından, ikinci 28 yıllık dönemden yaklaşık 3 kat fazla olması, ülkemizde vergi gelirleri değişim oranının arttığı nın göstergesidir. Benzer şekilde GSMH ortalama değişim oranının son 30 yılda %54,48 lik değeri ile söz konusu birinci 27 yıldaki döneme göre yaklaşık 5 kat, ikinci 28 yıllık döneme göre yaklaşık 3 kat fazla olması GSMH nın yükseldiği anlamındadır. Ancak bu durumun belli düzeyde artışın yanı sıra bazı yıllarda uygulanan hesaplanma yöntemlerinden, yeni vergilerin uygulamaya konmasından ve enflasyondan kaynaklandığını gözden uzak tutmamak gerekir.

5. SONUÇ

Vergi afları gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak bütün ülkelerce tercih edilen bir vergi gelir aracı olmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerin bu araca ilgisin daha fazla olduğu ve bu ülkelerde afların geleneksel bir hal aldığı söylenebilir.

Vergi affı, genel olarak geçmişte işlenen suçları affederek, toplanamayan vergileri toplamak ve kayda girmeyen mükellefleri sisteme dahil etmek için kullanılır.

Vergi affı kanunlarının uygulanması, diğer kanunlara göre özellik göstermektedir. Bu af kanunları zaman bakımından geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmişteki olaylar üzerinde meydana getirmektedir.

Vergi affı için; vergi aflarının kısa vadede vergi gelirlerini artırdığı, vergi idaresinin vergi tahsil maliyetlerini düşürerek tasarruf etmesini sağladığı, vergi uyumunu artırdığı, vergi tabanını genişlettiği, geçmişte suç işleyen mükelleflerin suçluluk duygularını azaltacağı, uzun vadede denetim giderlerini azaltacağı, suçluların sisteme yumuşak bir şekilde katılımlarını sağlayacağı, toplumsal faydayı maksimize edeceği, yeni bir vergi rejimine geçmeyi kolaylaştıracağı, siyasi, ekonomik ve mali krizlerin yol açtığı olumsuz etkileri yatıştıracağı ileri gibi olumlu etkilerinin olduğu ileri sürülmektedir.

Buna karşılık vergi aflarına olumsuz yönlerinin ise; vergi gelirlerini artıracığı görüşünün abartılı olduğu, vergi kaçırıcıların vergi affına katılımlarının dürüst mükelleflere oranla daha az olduğu, uzun vadede afların gelir etkisinin negatif olduğu, sık aralıklarla çıkarılan afların, vergi suçu işleyenler için haksız bir vergi indirimi olduğu ve gönüllü uyumu azalttığı, af nedeniyle edinilen bilgilerin ileride idare tarafından kendileri aleyhine kullanılabileceği düşüncesi ile sisteme dahil olmayacakları, gelecekte yeni af çıkacağı beklentisi içerisine girerek daha az vergi ödeme yolunu seçecekleri, afların hükümete olan güveni sarsacağı buna bağlı olarak

dürüst vergi mükelleflerinin de sistem dışına çıkacağı, hükümetlerin vergi tahsilatı konusundaki zayıflığının bir sinyali olacağı, vergi tabanını daraltacağı, af yerine vade uzatımı veya makul bir vergi indiriminin daha etkili olacağı, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini bozarak haksız rekabete yol açacağı, vergi suçlarının masum olmadığı düşüncesi ile çıkarılacak afların gereksiz ve kamu zararına olacağı savunulmaktadır.

Türkiye’de 1923-2009 yılları arasındaki vergi afları 3 döneme (1923-1950; 1950-1978; 1978-2009) ayrılarak vergi gelirlerine etkilerinin incelendiği bu makalede ortaya çıkan sonuçlar aşağıdadır:

- 1923-1950 yılları arasını kapsayan 27 yıllık dönemde 7 kez vergi affi kanunu çıkartılırken, bu dönemi izleyen 28 yılda 9 adet vergi af kanunu çıkarılmıştır. 1978 den 2009’a kadar geçen 31 yılda ise 14 vergi affi gerçekleştirilmiş olup, bundan önceki 55 yıllık sürede çıkartılan kanun sayısına ulaşılmıştır. Bu durumda son 31 yılda önceki dönemlere oranla çok sık olarak vergi affi çıkarıldığı dikkati çekmektedir.

- 1923-1950 yılları arasında çıkartılan 7 adet vergi affinin vergi geliri artışına %1,57 oranında yansdığı bunun düşük de olsa anlamlı olduğu söylenebilir.

- 1950-1978 dönemi arasında çıkarılan 9 af kanununun bir önceki döneme oranla daha başarısız olduğu belirtilebilir. Zira bu dönemde vergi geliri değişim oranının, GSMH’deki değişim oranından %0,03 geride kaldığı dikkati çekmektedir. Bir önceki dönemde belli ölçüde anlamlı görülen vergi af kanunlarının, bu dönemde aynı etkiyi göstermediğini söylemek yanlış olmaz. Hatta vergi gelirlerinin GSMH’deki değişimi de takip edemediği açıktır.

- 1978-2009 yılları arasında gerçekleştirilen 14 vergi affi, vergi gelirleri değişim oranını, GSMH’deki ortalama değişim oranına oranla %3,44 düzeyinde artırmıştır.

- 1923 yılından 2009 yılına kadar olan toplam 86 yılda çıkartılan 30 af kanununun vergi gelirlerini artırmada çok başarılı bir yöntem olmadığı sonucunu vermektedir.

- Son 30 yılda vergi geliri ortalama değişim oranının %57,92 ve bu değer yukarıda ele alınan ilk 27 yıllık dönemdeki ortalamanın 4 katından, ikinci 28 yıllık dönemden yaklaşık 3 kat fazla olması, ülkemizde vergi gelirleri değişim oranının arttığına göstergesidir. Benzer şekilde GSMH ortalama değişim oranının son 30 yılda %54,48’lik değeri ile söz konusu birinci 27 yıldaki döneme göre yaklaşık 5 kat, ikinci 28 yıllık döneme göre yaklaşık 3 kat fazla olması GSMH’nin yükseldiği anlamındadır. Ancak bu durumun belli düzeyde artışın yanı sıra, bazı yıllarda uygulanan hesaplama yöntemlerinden, yeni vergilerin uygulamaya konmasından ve enflasyondan kaynaklandığını gözden uzak tutmamak gerekir.

KAYNAKÇA

Alm, James and William Beck (1993), “Tax Amnesties And Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis” *National Tax Journal* Vol. 46, No. 1, pp. 53-60.

Alm, James (1998), “Tax Policy Analysis: The Introduction Of A Russian Tax Amnesty”, *International Studies Program*, Working Paper, 98-6 October.

- Alm, James, Michael Mckee And William Beck (1990), "Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance", *National Tax Journal*, 43(1), pp. 23-37.
- Andreoni, James (1991), "The Desirability Of A Permanent Tax Amnesty", *Journal Of Public Economics* 45, pp. 143-159.
- Borgne, Eric Le (2006), "Economic And Political Determinants Of Tax Amnesties In The U.S. States", *Imf Working Paper*, WP/06/222, September 2006, Pp:1-15.
- Bülbül, Duran (2003), "Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I", *Yaklaşım Dergisi*, Kasım, Sayı 131, ss. 1-9.
- Cassone, Alberto and Carla Marchese (1994) " Tax Amnesties As Special Sales Offers: The Italian Experience", *Public Finance/Finances Publiques*, pp.50: 51.
- Çağan, Nami (1982), "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", [Http://Dergiler.Ankara.Edu. Tr /Dergiler/38/315/3068.Pdf](http://Dergiler.Ankara.Edu.Tr/Dergiler/38/315/3068.Pdf), (Erişim Tarihi:04.01.2011).
- Çetin, Güneş (2007), "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum Ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim Ve Ekonomi*, Cilt 14, Sayı 2, ss. 172-179.
- Dönmez Recai (2002), "Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?", *Yaklaşım*, Sayı 117.
- Dönmez, Recai (1992), *Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 557, Eskişehir.
- Edizdoğan, Nihat, Metin Taş ve Ali Çelikkaya (2007), *Vergi Ceza Ve Yargulama Hukuku*, I. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara.
- Feld, Lars And Bruno S. Frey (2007), "Tax Evasion, Tax Amnesties And The Psychological Tax Contract", Andrew Young School Of Policy Studies Annual Conference On *Public Finance Issues*.
- Fischer, Ronal C., John H. Goddeeris And James C. Young (1989), "Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax", *National Tax Journal*, Vol. No 42(1), pp.15-27.
- Franzoni, Luigi Alberto (1996), "Punishment And Grace: On The Economics Of Tax Amnesties", *Public Finance Review*, 51 (3), pp.353-368.
- Gupta, A.. and Dilip Mookherjee; (1996), "Tax Amnesties As Asset-Laundering Devices" *Journal Of Law ,Economics, & Organization*, October;12, pp. 408 - 431.
- Güner, Ayşe (1988), "Vergi Afları-Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine", *Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan*, M.Ü. Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi Yayın No 10, İstanbul, Sayı 261.
- Herman, B. Leonard And Richard J. Zeckhauser (1986), "Amnesty, Enforcement And Tax Policy", *Nber Working Paper Series*, Working Paper No 2096.
- Karakoç, Yusuf (2004) *Genel Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

- Kellner, Martin (2004), "Tax Amnesty 2004/2005-An Appropriate Revenue Tool?" German Law Journal, Vol.05, No.04.
- Luitel, Hari Sharan And Russell S. Sobel (2007), "The Revenue Impact Of Repeated Tax Amnesties", *Public Budgeting & Finance*, Fall.
- Malik, A. And R. M. Schwab (1991), "The Economics Of Tax Amnesties", *J. Of Public Economics*, 46: pp.29-49.
- Marchese, Carla And Alberto Cassone (2000), "Tax Amnesty As Price-Discriminating Behavior By A Monopolistic Government", *European Journal Of Law And Economics*, 9, pp.21–32.
- Mutluer, Kamil (1979), *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No:214, Eskişehir.
- Öncel, Mualla , Nami Çağan, Ahmet Kumrulu (1985), *Vergi Hukuku*, Cilt : 1, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 543, Ankara.
- Önder, İzzettin (1997), "Vergi Politikalarına Yaklaşım", *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO, Sayı 40, ss. 15-17.
- Rechberger, Silvia And Martina Hartner And Erich Kirchler And Franziska Katharina Hämmerle (2010), "Tax Amnesties, Justice Perceptions, And Filing Behavior: A Simulation Study", *Law & Policy*, Volume 32, Issue 2, April, pp. 214–225.
- Saban, Nihal (2001), "Vergi Suçlarında Affi Anayasa İle Sorunsallaştırmak", *Anayasa Yargısı Dergisi* ss. 451-475.