

Gönderim Tarihi: 24.03.2017 Kabul Tarihi: 28.06.2018

## **TÜRKİYE'DE 1980 SONRASI VERGİ AFLARI VE KAMU GELİRLERİ AÇISINDAN ETKİNLİĞİ**

Cahit ŞANVER\*

### **TAX AMNESTIES RELEASED AFTER 1980 IN TURKEY AND EFFICIENCY OF THIS AMNESTIES IN TERMS OF PUBLIC REVENUES**

#### **Öz**

Devlet ile mükellefler arasındaki vergi borcu ilişkisinin son bulmasının en temel yolu mükelleflerin vergi borçlarını zamanında kanunların öngördüğü şekilde yerine getirmeleridir. Ancak bazen vergi borcunu zamanında ödemenin haricinde yasal koşulların gerçekleşmesiyle zamanaşımı, uzlaşma, pişmanlık, terkin gibi bazı nedenlerle de vergi borcu ve cezaları ortadan kalkmaktadır. Bu çalışmada vergi borcunun ortadan kalkmasında tartışma konusu olan vergi afları hakkında genel bilgiler, vergi affı uygulamasına dair görüşlere yer verilmiş ve Türkiye'deki uygulamaların etkinliği regresyon analizi ile incelenmiştir.

Türkiye'de 1980 ile 2017 yılları arasında çıkarılan 17 adet vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Analiz sonucunda vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde belirgin bir gelir artışına neden olmadığı ve kalıcı şekilde vergi gelirlerini artırmadığı belirlenmiştir. Vergi aflarının bu şekilde kalıcı bir gelir artışı etkisi olmamasından ve mükellefler arasında af beklentisinin kaybolmamasından dolayı bu yönteme sıkça başvurulur olmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Afları, Vergi gelirleri, Etkinlik, Regresyon.

#### **Abstract**

The most basic way of ending the tax debt relationship between state and taxpayers is to fulfill taxpayers' tax debts in a timely manner as required by law. Sometimes, however, due to legal conditions other than paying at the time of tax debt, tax debt and penalties are lifted for some reasons such as prescription, compromise, regret, abandonment. General information about the tax amnesty debate on the disappearance of the tax debts in this study, the tax amnesty given to the opinion on the application and effectiveness have been examined by regression analysis of practices in Turkey.

Turkey is determined that the tax revenues of the tax amnesty issued 17 between 1980 and 2017 does not cause a significant increase in income and permanent way to boost tax revenues. This method has been frequently used because tax

---

\* Dr. Öğr. Üyesi, Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, e-posta: sanver@sakarya.edu.tr.

amnesties are not a permanent influence in this way and because the expectation of forgiveness among taxpayers has not disappeared.

**Keywords:** Tax Amnesties, Tax Revenues, Efficiency, Regression.

## **1. Giriş**

Devletin, en önemli gelir kaynaklarının başında vergiler gelmektedir. Vergilerle kamusal ihtiyaçlar karşılanmaktadır. Bu yüzden dünyada olduğu gibi ülkemizde de devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devletin en büyük gelir kalemini vergilerin oluşturuyor olmasından ötürü de bu alacak ilişkisinin zamanında ve doğru biçimde ortadan kalkması büyük önem taşımaktadır.

Ancak bireyler gelirinin düşeceği endişesi ile devlete ödeyecekleri vergiyi, vergisel görevlerini aksatmaktadırlar. Mükellefin bu davranışları bazen yasal olduğu gibi bazen yasal olmayan davranışlar olabilir. Ayrıca bireyler yasal ya da yasa dışı yollar ile vergi ödemekten kurtulma yollarına başvurduğu sürece kayıt dışı ekonomiye de neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi sonucunda vergi kayıplarına neden olan bu davranışlar devletin gelirinin düşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle devleti yönetenler, mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak ve kayıt dışı ekonomiyi engellemek için çeşitli yollara başvurumaktadırlar.

Hükümetlerin başvurduğu bu yollardan biri de vergi aflarıdır. Ülkemizde Cumhuriyetin ilanından bu yana birçok vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Bu af kanunlarına ekonomik, siyasi, sosyal, idari ve teknik nedenlerden dolayı başvurulmuştur.

2017 yılında ülkemizde çıkarılan 7020 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Cumhuriyet tarihimizde toplamda 34 tane vergi affı çıkarılmıştır. Bunlardan 17 tanesi ise 1980 yılı sonrasına aittir.

## **2. Vergi Affı Kavramına İlişkin Genel Bilgiler**

Vergi borcu ve para cezaları, kanunlara uygun olarak ödendiği zaman ancak ortadan kalkmaktadır. Fakat başka nedenlerle de bu borçlar sona erebilmektedir. Vergi borç ve cezalarının tam olarak kanunlara göre mükellefler tarafından ifa edilmemesi, birçok nedenlerle vergi matrahlarının beyannamede gösterilmemesi, mükellefin vergilendirme ile ilgili görevlerine layıkıyla ve zamanında uyulmaması mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin problemlili hale gelmesine neden

olmaktadır. Mükellef ile idare arasında çatışma olduğunda vergi uyumundan bahsetmek mümkün değildir (Erol 2011: 142).

Vergi uyumu, yasaların öngördüğü vergi ile ilgili görevlerin tam olarak yerine getirilmesidir. Daha geniş bir ifadeyle vergi uyumu, vergiye tabi ekonomik unsurun doğru olarak beyan edilmesi, değerlendirme ve düzeltmelerin doğru yapılması, yapılan giderlerin faaliyetle ilgili ve belgeli olması, vergi muafiyetleri ve vergi istisnaları gibi vergiden düşülmesi gereken şeylerin doğru yapılması, vergi beyannamelerinin zamanında verilmesi ve vergi miktarının doğru olarak hesaplanması şeklindeki unsurları kapsamaktadır (İpek 2009: 194).

Vergi uyumu denilen kavram, vergileme işlemlerinin bir bütün olarak tüm aşamalarında, mükellefin kendi özgür iradesi ile vergi yasalarındaki ve diğer mevzuattaki ilk görevlerden birisi olan bildirimlerden başlayarak son safhada yer alan tahakkuk eden verginin ödenmesi dahil tüm görevlerini tam ve zamanında yerine getirmesidir (Güleç 2012: 114).

Vergi uyumsuzluğu kavramı ise, az önce ifade edilen vergi uyumu ile ilgili izahların aksine, yükümlünün hesaplanan ve ödemesi gereken vergiyi daha az hesaplaması ya da yüksek giderler/masraflar göstermek suretiyle eksik vergi beyan etmesini ifade etmektedir. Yani vergi uyumsuzluğu, vergi kaçakçılığı gibi en ağır vergi suçunu içinde barındırdığı gibi, vergi ziyanına neden olacak eylemlerin yanı sıra bilgi eksikliği, yanlış/eksik anlama ve dikkatsizlik gibi nedenlerden dolayı oluşan vergi yanlışlıklarını da içermektedir (Benk ve Çetin 2010: 104).

Gelir idaresi, gerek yükümlü tepkileri nedeniyle, gerekse vergi uyumsuzlukları nedeniyle, gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi edebilmek, vergi uyumunu arttırabilmek ve uyumsuzlukla mücadele edebilmek için çeşitli tedbirler almaktadır. Bu tedbirlerden birisi de vergi mükelleflerine kaçırdukları ya da sakladıkları vergiyi, şekli yükümlülüklerdeki aksaklıkları ve bunlardan kaynaklanan cezaları uygun şartlarda ödemeleri için tanınan ilave bir fırsat şeklinde tanımlanan vergi aflarıdır (Doğan ve Besen 2008: 25).

## **2.1. Vergi Affının Tanımı**

Vergi affı konusunda kesin bir tanımlama yapılmamış olup bu konuda çeşitli görüşler ortaya atılmıştır. Ceza hukukunda af neredeyse bütün kaynaklarda tanımlanmış olmasına rağmen vergi affında net bir tanım yapılmamıştır. Bu nedenle vergi kanunlarına bakıldığında af kelimesine ilişkin bir ibare bulunmamaktadır (Şenlik 2008: 7). Vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında da af yer bulmamaktadır.

Kısaca vergi affı, devletin asli ve fer'i vergi alacağından çeşitli nedenlerle kısmen veya tamamen vazgeçmesidir (Öz 2011: 90). Geniş anlamda vergi affı, üzerine vergi borcu düşen kişinin yani mükellefin hukuki sorumluluğunu yerine getirmemesinden doğan asli ve fer'i vergi borçlarının kısmen ya da tamamen ortadan kalkması olarak da ifade edilebilir. Hukuki anlamda vergi affı ise, devletin kendi asli yetkisini kullanarak vergi yasalarından kaynaklanan bütün ya da bir kısım alacaklarından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir (Kargı 2011: 3).

Vergi Usul Kanunu'nda da af ile ilgili bir kavram ya da bir başlık bulunmamaktadır. Ancak vergi ve cezaların affı yine ayrı bir yasa ile yapıldığından yasallık ilkesi şekli olarak yerine getirilmiş olur (Aslan 2008: 89).

## **2.2. Mali Affın Tanımı**

Mali af ile ilgili bir tanım yapmak çok zordur. Çünkü mali afta, vergi affı gibi sadece belli bir vergi üzerinde değil de çok daha geniş bir çerçevede değerlendirme yapılarak kapsam tüm kamu gelirlerini ilgilendirmektedir. Mali af kapsamına bütçe uygulamalarından başlayıp, vergi ilişkisi dışında kalan ve devletin özel hukuk ilişkilerine kadar giden parasal tüm hak ve ilişkiler girmektedir (Taşkın 2006: 39).

Mali af kavramı, kayıt dışı faaliyet ve işlemlerden kazanılan mali kaynakların tamamen veya kısmen yasal hale getirilmesi, bu faaliyetleri yürüten kişilerin affedilmesi ve ülke sınırlarından çıkarılmış, yabancı bankalarda, şirketlerde saklanan yasadışı varlıkların ülkeye döndürülmesi ve önceleri oluşmuş vergi borçlarının affedilmesi için uygun ortamın oluşturulmasına yönelik tüm idari, hukuki, sosyal ve ekonomik önlemlerin tümünü ifade eder (Bağırzade 2009: 16).

## **2.3. Vergi Hukukunda Affın Yeri**

Vergi hukukunda af kavramı ile ceza hukukunda af kavramı kavram itibariyle birbirlerine benzemelerine karşın aralarında ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Her iki kavram arasındaki benzerlik ise, devletin cezalandırma yetkisini kısmen veya tamamen kullanmaktan vazgeçmesidir (Akgün 1994: 15).

Devlet birçok nedenlerle, kendi koyduğu kurallara uymayarak suç işleyenlere verdiği cezaları yine kendi çıkardığı kanunlarla affetmektedir. Her iki hukuk dalında çıkarılan aflar belirli amaçlarla çıkarılmaktadır. Ceza hukukunda çıkarılan affın amacı toplumsal barış iken, vergi hukukunda amaç ise mükellef ile barış, yani vergilerin tahsilatını

kolaylaştırmak ve vergi gelirlerinde artış sağlamaktır. Vergi aflarının amacı netice olarak kamu yararını artırmaktır (Taşkın 2006: 39).

Ceza hukukunda affın yatıştırma amacı, genel olarak koşulsuz en azından kişisel düşüncelerin ötesinde objektif bir biçimde ortaya çıkar. Çıkarılan vergi af kanunlarının asıl amaçlarının yanında farklı amaçları da olabilir. Vergi affı ile gelir elde etmesinin yanında devlet, idari, sosyal, psikolojik, teknik ve siyasi hedefleri de vardır. Günümüzde her ne kadar vergi cezalarının esas amacı, devlete gelir sağlamanın ötesinde ceza hukuku ilkeleri ile uyumlu olarak, kişileri suç teşkil eden eylemlerden caydırmak düşüncesine dayansa da en azından takip hukuku açısından vergi para cezaları da bir kamu alacağıdır. Kanunla konulan bu cezalar yine ayrı kanunlarla ortadan kaldırılmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere 2013: 252).

### **3. Vergi Aflarının Çıkarılma Nedenleri**

#### **3.1. Siyasi Nedenler**

Mali ve adli aflar, değişen toplumsal yapılarda, toplumun yeni hayat koşullarının gerisinde kalmış bulunan günün şartlarına uymayan kanunların yol açtığı sosyal ve politik yaraları kapatmaya yönelik bir uzlaşdır. Genellikle ve ilkesel olarak siyasi suç ve eylemler için bu afların çıkarıldığı da kanaatler arasındadır (Sayar 1987: 64).

Affa karar vermek, siyasi bir takdirdir. Hükümetler siyasi ve ekonomik krizlerin etkilerinin azaltılması ve piyasayı eskisi gibi işler hale getirmek için vergi aflarını kullanmaktadırlar. Az gelişmiş ülkelerde de vergi afları, askeri darbe, devrim ya da karşı devrimlerden sonra mali alanda sorunlar ortaya çıkaran eski yönetimin kalıntılarını tasfiye etmek için kullanılmaktadır. Siyasal gücü eline geçiren iktidarlar gerçekten vergi affını çıkarıp çıkarmamak ve onun kapsamını belirlemek yetkisine sahiptirler. Türkiye’de 1960 ve 1970’li yıllarda çıkartılan siyasi nitelikli afların bu kapsamda olduğunu söyleyebiliriz. 1961 yılında çıkarılan 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa ile 12 Eylül olağanüstü yönetimi döneminde çıkarılan 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa ve 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Yasa darbeler sonrası çıkarılmış ve önceki dönemin kalıntılarını temizlemek amacıyla çıkarılmış vergi aflarına örnek verilebilir. (Çetin 2007: 20). Fakat bu uygulamalar 1980’li yıllardan sonra değişmiştir.

Türkiye’de vergi hukukunda çıkarılan affın siyasi nedenleri şöyle sıralanabilir:

- \* Sıkıntılı dönemlerde yaşanan siyasi ve ekonomik çalkantılar sonucu toplumda oluşan gerginliklerin yumuşatılması,
- \* Dış güçlerden gelen müdahaleler sonucunda iktidarın el değiştirmesi hallerinde, vergi aflarının eski yönetimden kalan ve sorunlu hale gelen mali işlemlerini tasfiye etmenin bir aracı şeklinde kullanılması,
- \* Siyasal iktidarların vergi afları ile seçmenler arasında toplumsal uzlaşmayı sağlamak istemesi,
- \* Yeni seçilmiş siyasi iktidarlar için verilen vaatlerin yerine getirilmesinde kısa vadede finansman kaynağı olarak kullanılmak istenmesi (Bülbül 2003: 207).

### **3.2. Ekonomik Nedenler**

Vergi aflarının çıkarılmasının kökeninde iki önemli ekonomik neden bulunmaktadır. Vergi affı çıkarılmasına sebep olan ekonomik nedenlerden biri belge düzeninin yerleşmemiş olması nedeniyle gizlenmiş gelirlerin, beyan dışı kalan servetlerin ve kanunsuz şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, ekonomiye kazandırılarak ülke içerisinde yatırıma dönüşmesini sağlamaktır (Besen 2007: 68).

İkinci neden ise temiz bir sayfa açarak kayıt dışılıkla ve kara para ile mücadele etmeye kararlı başlamaktır. Kayıt dışı bırakılmış mallar ve nakit paralar için kullanılan “kara para” deyimini sadece kayıt dışı kalmak ile değil aynı zamanda suç içeren yollar ile kazanılan para anlamına gelmektedir. Konusu suç teşkil eden bir fiil sonucunda elde edilen para ya da varlıklar kara para olarak kabul edilmektedir. Kara para ifadesi ile sadece kayıt dışı tutulan paralar ifade edilmemekte, ayrıca aşırı kazançlar sağlayan uyuşturucu ticareti, silah kaçakçılığı, gümrük kaçakçılığı, terör, çocuk, organ ve kadın ticareti, adam kaçırma gibi örgütlü işlenen suçlar sonucu elde edilen her türlü maddi kazanç ve değerler de kara para olarak değerlendirilmektedir (Gümüşkaya 1998: 63).

Kara para ve kayıt dışı ekonomi ile kayıtlı ekonomi sürekli bir rekabet içerisinde. Çünkü kayıt dışı ekonomi ve kara para sonucunda vergisini ödemeyen mükelleflerin vergilerini düzenli olarak ödeyen kayıtlı mükelleflere yansıtılması vergi adaletinin ihlal edilmesine yol açmaktadır. Bu nedenle vergi adaletini olumsuz etkileyen kayıt dışı ekonomi ile mücadele etme zorunlu hale gelmiştir. Bu bakımdan vergi afları her ne kadar kayıt dışı ekonomiyi ortadan kaldıramasa da olumsuz etkilerini azaltmaya yardımcı olmaktadır. Vergi af kanunları, getirdiği hükümlerle sayılan eylemleri suç olmaktan çıkararak ve ceza tehdidini ortadan kaldırarak bu tür yer altı varlıkların gün yüzüne çıkmasını hedefler (Dönmez 1990: 77).

1980 yılından sonra çıkarılan 2431 ve 2801 sayılı af kanunlarının kabul edilmesinde siyasi nedenlerin yanı sıra ekonomik sebepler de etkili olmuştur. Bu af kanunlarından birincisi olan 2431 sayılı Kanun'un amacı, beyan dışı kalan servet unsurlarının ve malların belli oranlarda vergilendirilerek kayıt altına alınması ve bunlardan doğan kazançların ekonomiye kazandırılmasıdır. İkincisi olan 2801 sayılı Kanunun amacı da, izlenen ve istikrarsız politikalar nedeniyle vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflerin faizsiz olarak borçlarının yapılandırılarak vadelerinin uzatılması olarak belirtilmiştir (Ayrangöl ve Tekdere 2013: 258).

Vergi aflarının ekonomik nedenlerinden biri de, vergi mükelleflerinin zor ekonomik şartlar altında olmasıdır. Ekonomide süregelen yüksek enflasyon, işsizlik, ekonomik olarak bazı sektörlerin küçülmesi küçük ve orta ölçekli işletmelerin işleyişini zorlaştırmıştır. Bunun sonucunda mükellefler vergi borcunu ödeyememeleri halinde uygulanan gecikmeden kaynaklanan zam ve faiz uygulamaları ile sürdürülemez bir borç yükü altına girebilmektedir. Enflasyon ve diğer zorluklar sonucunda özel sektöre ve kamuya olan vergi borçlarının artması nedeniyle, ekonomik faaliyetten çekilmeyi düşünen bu mükelleflerin faaliyetlerinin devamını sağlamak için vergi affı uygulamasına gidilmektedir (Dalı 2006: 22).

### **3.3. Mali Nedenler**

Vergi aflarının uygulanma nedenlerinden biri de malidir. Devlet, finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla gelirlerini arttırması için ve kaybettiği mükellefleri geri kazanmak için vergi aflarını çıkarır. Ayrıca devlet daha fazla kaynağa ihtiyaç duyduğu durumlarda da vergi aflarına başvurabilmektedir. Vergi yasalarında ve oranlarında çok fazla bir değişiklik yapmadan kısa vadede vergi gelirlerinde artış yapmak zordur. Bu zoru başarabilmek için vergi sisteminde aksayan tarafları iyi tespit edip köklü ve kapsamlı değişiklikler yapılması gerekir. Acil gelire ihtiyaç olan dönem ve durumlarda bu yola başvurmak pek çözüm değildir. Çünkü gereken radikal sistem değişiklikleri yapmak zaman alır. Üstelik birde siyasi ve ekonomik nedenlerle vergi oran ve yapısında değişiklikler yapmak hem zor hem de bütçe açıkları ile bütçe kesintileri düşünüldüğünde uygun olmayabilir (Dönmez 1990: 78).

Bu amaçla çıkarılan af yasaları sonucu vergi kaybına neden olanlar ile vergi kaçakçılarının da kendiliğinden ortaya çıkmaları da mümkün olmaktadır. Ayrıca bu aflar ile cezalar uygulanmadan sadece vergi asıllarının isteneceğini bilen mükelleflerin beyanname vermeleriyle önceden tahsil edilemeyen vergi gelirlerinin bir kısmı da tahsil edilebilecektir (Besen 2007: 72).

Ancak af uygulamaları ile ortaya başka bir problem çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığını önlemeye ve vergi gelirlerini daha çok tahsil etmeye çalışırken vergi uyumuna ve ahlakına sahip mükellefleri de kayıt dışılığa ya da vergi uyumsuzluğuna itmiş oluruz. İşte bu gibi af uygulamaları ile vergi barışı tekrar sağlanarak kamu gelirlerinin bir kısmı kurtarılmış olacaktır.

Af uygulamaları ile kaçırılan vergiler ekonomiye kazandırılarak vergisini ödeyen mükelleflerin arttığı gibi vergi gelirleri de artırılmış olacaktır. Devlet bu yolla vergilendirme sınırlarının genişletilmesi yanında, vergi aslının ödenmesi şartıyla, vergi cezalarının bir kısmından vazgeçerek vergi kaçakçıları sistem içine çekmiş olur (Dallı 2006: 23).

### **3.4. Sosyal Nedenler**

Vergi affı uygulamalarında esasen iki sosyal neden bulunmaktadır. Birincisi vergisel görevlerini zamanında yerine getirmeyen ve idare tarafından tespit edilememiş mükellefler ile idare tarafından denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında ortaya çıkan eşitsizliğin giderilmesidir. İkinci neden ise beyan esasına dayanan vergi sistemlerinin tümünde olabilecek idari yanlışlıklar ve gözden kaçmalar ile yargısal hata ve tespitlerin neden olduğu haksızlıkları bertaraf etmektir (Ayrangöl ve Tekdere 2013: 259).

Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde yer alan “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” cümlesi sadece ceza hukuku açısından değil ekonomik ve mali suçlar açısından da geçerli bir hükümdür. Bu kural yasalara uyum açısından geçerli olsa da, gerçekten bazı mükelleflerin bilmeden suç işlemeleri de mümkündür. Bilerek vergi suç ve kabahati işleyenler ile bilmeden işleyenler arasında ortaya çıkan olumsuzlukların da giderilmesi için vergi / ceza affı uygulamaları sosyal açıdan bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilinçli olarak vergi kaçırıcılar ile mali imkansızlıklar nedeniyle vergi suçu işlemiş olanlar arasındaki dengesizliği gidermek için de bu tür af uygulamak, afların sosyal amaçları arasındadır (Besen 2007: 27).

Vergi aflarının diğer bir sosyal nedeni de, kaçakçılık gibi ceza hukukunu ilgilendiren muhakeme ve ceza infaz yasaları ile getirilen affa benzer uygulamalar ile vergi kabahati kapsamında yükümlülüklerini yerine getiremeyen ve idare tarafından idari para cezasına uğramış olan mükellefler yönünden yaşanan adaletsizlikleri giderme çabası da belirtilmelidir. Sonuçta devlet ve devletin asli unsuru olan millet arasında vergi toplumsal ve sosyal bir olgudur. Bu ilişkiye zarar gelmesi mali



açından devletin zayıflamasına ve kamu düzeninin bozulmasına neden olur (Besen 2007: 69).

#### **4. Vergi Affına Dair Görüşler**

Vergi afları vergi sistemimizde sürekli gündemde kalmış ve tartışma konusu olmuştur. Vergi aflarını bir kısım uzmanlar desteklerken diğer bir kısmı ise karşı çıkmaktadır. Leh ve aleyhte olan görüşlere tek tak bakılacaktır.

##### **4.1. Affın Lehide Olan Görüşler**

###### **4.1.1. Bunalım Dönemlerinden Sonra Vergi Affının Zorunlu Olması**

Bunalımlar ekonomi biliminin kurtulamadığı bir gerçektir. Bütün dünyada gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bazı dönemlerde siyasi, ekonomik ya da mali açıdan bunalımlar yaşamışlardır. Bu dönemlerde yaşanan bunalımlar nedeniyle mükelleflerin ödeme güçleri azalır, devletin de vergi gelirleri düşer ve harcamaları artar. Böyle ortamlarda devlet vergi aflarına giderek hem gelirini artırmak hem de ekonomik şartları yumuşatmayı hedeflemektedir (Besen 2007: 76).

Filipinler’de yaşanan bir olay bu gerekçe açısından güzel örnek teşkil etmektedir. Filipinler’de 1980’li yıllarda yaşanan siyasi bunalım sırasında Marcos rejimine karşı mücadele veren muhalefet lideri Corazon Aquino vergi yükümlülerini sivil direnişin bir biçimi olarak Marcos hükümetine vergi ödememeye davet etmiştir. Marcos rejimi devriliş devlet başkanlığına Aquino’nun getirilmesinden sonra, özellikle 1981 - 1985 dönemlerini kapsayan bir vergi affı ilan etme ihtiyacı duymuştur. Ülke yönetiminde ve politik kadrolarda radikal değişikliklerin yapıldığı bu dönemin vergi affı için en uygun zaman olduğu düşünülmüş ve yeni hükümetle vergi mükellefleri arasında uzlaşma sağlanmasına da yaramıştır (Dönmez 1990: 41).

Bunalımların olmadığı, olağan dönemde yapılan yasalar, ekonomik ve mali yönden sıkıntı çekilen zamanlarda bu sıkıntıları atlama yeterli olmaz. Bunalım zamanlarında da ortaya çıkabilecek olaylara ve bunalım dönemine uygun yasalara da ihtiyaç vardır. Ayrıca bu tür yasalarla yürütme organı da olağanüstü düzenleme yapma yetkisine sahip olabilir. Olağanüstü kararlar alma hakkı ile donatılan yürütme organı, bu gibi dönemlerde yasalarla kişilerin yükümlülüklerini daha da ağırlaştırabilmektedir (Dallı 2006: 26). Ancak bunlar olağanüstü hal dönemlerinin getirdiği zorunlu bir haksızlık şeklinde görülebilir.

Bunalımın etkileri ortadan kalktıktan sonra da bu olağanüstü dönemlerde çıkarılan kanunların uygulanmasına devam edilmemesi gerektiğini savunanlar ayrıca olağanüstü dönemlerde çıkarılan yasalar için de vergi affını savunmaktadırlar. Çünkü olağanüstü dönemlerde çıkarılan yasaların getirdiği adaletsizlikleri ve hataları telafi etmek için vergi aslı ve özellikle fer'ilerinde affa gidilmesi gerektiği görüşünü savunmaktadırlar. Ceza hukukunda, cezalar toplum yararına verilmekte olup, sınırları ve niteliği bu toplumsal yarar ilkesi ile belirleniyorsa, aynı şekilde aflar da, toplum yararı daha çok olacağı zaman uygulanması gereken bir tasarruf olarak değerlendirilmektedir (Sayar 1987: 76).

#### **4.1.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği**

Mükelleflerin kanunlara uyabilmeleri için kanunların anlaşılabilir, uygulanabilir ve sade olması gerekir. Vergi yasaları için bu özellikler daha çok gereklidir. Aynı anda milyonlarca mükellefin bu yasalar ile her gün yüz yüze kalması çok muhtemeldir. Günümüzde bu kanunların ve tüm mevzuatın karmaşıklığı idare ile yükümlü arasında farklı yorumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum istemeden de olsa mevzuat karmaşıklığından kaynaklı olarak mükelleflerin görevlerini layıkıyla yerine getirememesi ve vergilerini ödeyememelerine neden olabilmektedir. Ayrıca kanunların karmaşıklığı denetim elemanları ve yargı organları için de güçlükler getirmektedir (Oral 2011: 406).

Afların gerekliliğini savunanlar özellikle mali mevzuatın karmaşıklığına vurgu yaparak, bu karmaşıklığın uzmanlar tarafından bile güçlüklerle yorum yapılmasına ve hüküm verilmesine neden olduğunu söylemişlerdir. Bu mevzuat karmaşıklığı, söz konusu mali suçlarda hukuki ve fiili hatayı artırmaktadır. Böyle olunca “*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” kuralının ekonomik ve mali suçlar bakımından da uygulanması bazı haksızlıklara yol açabilmektedir (Çağan 1972: 115).

#### **4.1.3. Vergi Yönetimi ve Yargısının İş Yükünü Hafifleteceğine İlişkin Görüşü**

Ülkemizde vergi mükellef sayısının sürekli artması, vergi dairelerinin iş yükünün artmasına yol açmakta, buna karşılık vergi dairelerinde bu artışı telafi edecek bir gelişme olmamaktadır. Mevzuatın da artmasıyla birlikte vergi sisteminin boyutları vergi dairelerinin imkanlarını aşmaktadır. Vergi dairelerinin bu iş yükünü karşılayacak imkanlarının yetersiz olması, iş yükünün zamanla birikip yığılmasına ve altından kalkılamaz duruma gelmesine neden olmaktadır (Dönmez 1990: 55). Bu çerçevede

elektronik takip ve denetim bu imdada yetişir gibi olmuşsa da önceki dönemlerden kalan ve elektronik olarak altyapıda bulunmayan dosyaların bertaraf edilmesi gerekmektedir.

Mevzuatın karmaşıklığı mükelleflerin işini zorlaştırmakta ve uyuşmazlıkların artmasına neden olmaktadır. Uyuşmazlıkların artması ise vergi mahkemelerinin geç karar vermesine de neden olmaktadır. Mahkeme kararlarının gecikmesi bir takım mükelleflere zaman kazandırarak avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajı fark eden mükelleflerin artması davaları daha da artırmakta ve dolayısıyla iş yükü artmaktadır. Affi savunanlar, affın vergi idare ve yargısının biriken iş yükünü hafifleterek altından kalkılabilir hale getirmekte ve mükellef ile uzlaşa sağlanarak çözüm sunduğunu düşünmektedirler (Er 2010: 270).

## **4.2. Vergi Affının Aleyhinde Olan Görüşler**

### **4.2.1. Vergi Affının Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkilediğine İlişkin Görüş**

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesine göre; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Ayrıca aynı madde de "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*" denilmektedir. Anayasada böyle belirtilmesine rağmen vergi affı çıkarılmasının bazı kesimlere avantaj sağlayacağı bilinmektedir. Vergisini zamanında ve düzenli ödeyen mükellefler açısından adil olmayan bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi eğilimler ile kayıt dışı faaliyetlerde artış ortaya çıkabilir. Ayrıca vergi uyumuna sahip mükellefler, vergi aflarını vergi kaçakçıları için bir ödül ya da imkan olarak görüp kendilerinin sömürüldüğü düşüncesine kapılarak vergiye karşı dikkatsiz davranış sergileyebilirler (Şaan 2008: 15).

Vergi asıllarına af uygulamasına pek rastlanılmamaktadır. Af denilen şeyler aslında daha çok, gecikme faizi, zamları ve cezaları için söz konusu olmaktadır. Ancak bu durumda bile dürüst mükellefler ile diğerleri arasında adaletsizlik olduğu toplumda yaygın bir kanaattir. Bu yaygın görüş vergi uyumu açısından olumsuz etki yaratmaktadır. Çünkü aflar yolu ile bazı mükellefler ödemekle yükümlü oldukları vergiyi ödemeyerek, faizsiz nakit kullanma imkanına kavuşmakta ve adeta ödüllendirilmektedir. Sonuçta af, suçluyu ödüllendirmekte ve suçsuzu cezalandırmaktadır. Vergi afları, adaleti de bozarak haksız rekabete yol açmaktadır (Kargı 2011: 107).

## **4.2.2. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yüküne Dair Görüşler**

Vergi affı ile idare tarafından yapılan haksızlıkların düzeltilmesi ile bazı dosyalar kapanabilmektedir. Ancak, kapatılan bu dosyaların yerini, çıkartılan af kanunu çerçevesinde tahsil edilmeyen vergi alacağının tahsil edilmesini sağlayacak iş yükü almaktadır (Taşkın 2006: 67). Toplamda iş yükü değişmemekte hatta belki artmaktadır. Sorunlu mükelleflerin, yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getiren yükümlülere göre daha çok iş yükü çıkardığı tahmin edilen bir gerçektir.

Yargıdaki bazı dosyalar kapanabilir, ancak vergi yargı organlarının iş yükü daha da artacaktır. Çünkü haklı olduklarına inanan mükellefler, af kanunu kapsamına girmeseler bile af kanundan yararlanmak için gerektiğinde yargı yoluna gideceklerdir. Ayrıca kasıt unsuru olmadan ihmal sonucu suçlu durumuna düşen mükellefler çıkan af kanunlarından yararlanmak istedikleri zaman, peşinen haksız duruma düşeceklerinden ya da af şartlarını kabul etmek durumunda kalacaklarından, af kanunlarından faydalanmamayı ve davalarını devam ettirmeyi tercih edeceklerdir. Şu halde, vergi aflarının vergi yargısının iş yükünü hafiflettiği yönündeki düşüncenin de doğru olmadığı anlaşılacaktır (Besen 2007: 88).

Vergi afları derinlemesine ve kapsamlıca düşünülmeden kısa sürede kanunlaşarak çıkarılmaktadır ve aftan yararlanabilmek için mükelleflere de çok kısa süreler verilmektedir. Bazı mükelleflerin doğal olarak bu af uygulamasından haberlerinin olmaması mümkündür. Bu nedenle aftan haberi olmayan mükelleflerle vergi dairesi arasında ihtilafı olan dosyalarının çözümü pek hızlı olmaz ve dolayısıyla vergi idaresinin iş yükünü de hafifletmez. Bu durumda af kanunlarının çıkmasına karşı çıkanlar afların idarenin iş yükünü azaltmadığını bilakis vergi idarelerine daha fazla iş yükü yüklediklerini söylemektedirler (Dallı 2006: 36).

Bunlara ilaveten vergi afları için, uzlaşma kurumunun işleyişini de olumsuz yönde etkilediği ve vergi denetiminin otoritesini zayıflattığı yönünde de eleştiriler yer almaktadır.

## **5. Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları**

### **5.1. Vergi Af Kanunları Hakkında Genel Bilgiler**

Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte günümüze kadar çok sayıda vergi affı düzenleyen kanun çıkarılmıştır. Tarihimizde çıkarılan vergi aflarının kapsam ve nedenleri farklılık göstermektedir. İlk dönemlerde çıkarılan vergi afları vergi aslına yönelik ve yürürlükten kaldırılan vergi

bakayalarının afları şeklinde olurken, son yıllarda çıkarılan vergi afları daha çok vergi cezalarına ve gecikme zam ve faizlerine yönelik aflar olmuştur. Ayrıca 1980’li yıllardan sonra çıkarılan vergi aflarının kapsamı daha geniş olmakta ve vergi aslına yönelik aflara az rastlanılsa da daha çok cezalarına, gecikme zam ve faizlerine af getirilmenin yanı sıra SGK kapsamındaki asıl alacak ve fer’ilerine de aflar getirilmiştir. Hatta bazı vergi af kanunlarında stok affi uygulaması da görülmüştür.

Cumhuriyet tarihimizde, 1924 yılından, 2017 yılında çıkarılan 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun düzenlemesine kadar 95 yılda 34 adet vergi affi çıkarılmıştır. Kaba bir hespla Türkiye Cumhuriyeti tarihinde yaklaşık 34 ayda bir veya her üç yılda bir vergi af kanunu çıkarılmıştır. (Kumkale 2016: 1)

2002 Kasım ayından günümüze kadar AK parti döneminde ise çıkarılan af kanununu sayısı 6 olup, yine kaba bir hespla 32 ayda bir (yaklaşık yine her üç yılda bir) vergi affi kanunu çıkarıldığı görülmektedir. Ak parti hükümetleri döneminde vergi affi çıkarılma sıklığı 2 ay kısalmıştır.

**Tablo 1:** 1980 Sonrası Türkiye’de Vergi Afları (1980-2018)

<i>Sıra</i>	<i>Tarih</i>	<i>Kanun Sayısı ve Açıklama</i>
1	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
2	02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
3	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Yasa
4	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
5	03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
6	28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
7	15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
8	21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
9	05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
10	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
11	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
12	07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
13	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
14	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
15	13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde

		Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
16	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
17	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18	27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

**Kaynak:** Alıçavuşoğlu 2016: 64; Yurdakul 2013: 74-75; Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153; Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113-114; Yelman, 2017: 76-77.

Yukarıda tarih ve detayları belirtilen afların çıkarılış nedenleri genellikle; gelir elde etmek, idari yargıdaki iş yükünü hafifletmek ya da ekonomik kriz dönemlerini atlattmak, ihmalkar mükellefleri tekrar kazanmak ve ekonomiyi canlandırmak şeklinde belirtilebilir.

Türkiye Cumhuriyeti tarihi boyunca çıkarılan bu 34 affin her birine ilişkin sayısal verilere ulaşmak mümkün olmadığından 1980 sonrası döneme ait çıkarılan 17 vergi affi yasasından elde edilen gelirler değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bunlardan 11 af (1982 yılında çıkarılan kanun sadece 1981 yılındaki af kanuna ek düzenleme getirdiği için ayrı bir af kanunu olarak değerlendirmem gerekir) kanununun 2002 öncesine ait olduğu ve 2002 sonrası Ak Parti hükümet dönemine ait 6 af kanunlarının olduğu görülmektedir. Bu 17 af kanunlarından önemli gelirler elde edildiği söylenebilir.

## **5.2. 1980 Sonrası Dönemde Çıkarılan Vergi Afları ve Elde Edilen Gelirler**

2002 yılı öncesine ait çıkarılan vergi aflarına ilişkin ne kadar tahsilat yapıldığı bazı yıllar için bulunabilmiş ancak bazı yıllar için bulunamamıştır. 2002 sonrasında çıkarılan vergi afları için ise resmi açıklama sadece 2003 yılında çıkarılan 4811 sayılı yasa için gelir idaresi başkanlığının internet sayfasında yapılmıştır. Ancak sonraki vergi af yasaları için resmi bir yayın bulunmamakta sadece ilgili bakanların yapmış olduğu basın açıklamalarından elde edilmektedir.

**27.02.2003 tarihinde çıkarılan 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun** tahsilat miktarları Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edilmiştir (GİB 2017). İlgili web sitesinde yapılan açıklamaya göre bu yasa kapsamında tahsil edilen vergi alacaklarından toplanan gelir tutarı 4.714.760.611 TL olmuştur.

**22.11.2008 tarih ve 5811 sayılı kanun** ile yapılan af ile ilgili olarak 06.04.2010 tarihinde dönemin Maliye Bakanı Mehmet Şimşek tarafından basına yapılan açıklamada, 5811 sayılı Kanun kapsamında 48,1 milyar lira bildirim ve beyan olduğu ve bu tutar üzerinden yaklaşık 1 milyar 566 milyon liralık vergi tahakkuk ettiği, 06.04.2010 tarihi itibarıyla de 1 milyar 58 milyon liranın tahsil edildiği ifade edilmiştir. Yapılan basın açıklamasında ayrıca 06.04.2010 tarihi itibarıyla tahsil edilen 1 milyar 58 milyon liranın tahsil edilebilecek tutarın yüzde 67,5'ini oluşturduğu, ilk Varlık Barışı döneminde beyan edilen matrahın ise 14,8 milyar lira civarında olduğu, yaklaşık 419 milyon liralık vergi tahakkukunun söz konusu olduğu ve bunun ise takriben 203,6 milyon lirasının tahsil edilebildiği dolayısıyla burada başarı oranının ise yüzde 48,6'da kaldığı, ancak ikinci Varlık Barışı döneminde ise 33,2 milyar lira tutarında beyan ve bildirim olduğu, 1 milyar 146 milyon liralık vergi tahakkuku olduğu ve bununla 855 milyon lirasının tahsil edildiği, bu itibarla elde edilen başarı oranının ise %75 olduğu kamuoyu ile paylaşılmıştır (Şimşek, 2010).

**13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı af kanunu** ile ilgili olarak dönemin Maliye Bakanı Mehmet Şimşek tarafından 02.07.2011 tarihinde yapılan açıklamada; 5.241.542 mükellefin Kanun'dan yararlanmak için başvurduğu, bu kapsamda 6.179.441 adet dosyanın yapılandırıldığı, bunun da 39,4 milyar TL alacağa isabet ettiği, 39,4 milyar liralık yapılandırılan alacığın ise 27 milyar 123,4 milyon liralık bölümünün kesinleşmiş alacaklar, taksim, tecil, 5 milyar 641,7 milyon liralık bölümünün ihtilaflı, inceleme, tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanlarından oluştuğu, stok beyanı tutarının ise 1 milyar 545,3 milyon lira ve yine matrah artırımı tutarının ise 5 milyar 122,6 milyon lira olarak gerçekleştiği bilgisi kamuoyu ile paylaşılmıştır (Şimşek 2010). Ayrıca 39,4 milyar TL alacığın yapılandırıldığı bu Kanun kapsamında 26,5 milyar TL tahsilatın yapıldığı dolayısıyla yapılandırılan alacığın %67,17 sinin Hazineye intikal ettiği 2016 yılında dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal (2016) tarafından yapılan basın konferansında da ifade edilmiştir.

**10.09.2014 tarih ve 6552 sayılı af kanunu** ile ilgili olarak 05.08.2016 tarihinde Maliye Bakanı Naci Ağbal, 2014 yılında çıkarılan 6552 Sayılı Kanun'a ilişkin taksit sürelerinin devam ettiğini (açıklamayı yaptığı tarih itibarıyla 10. taksit ödemeleri gerçekleşmişti), 4,5 milyon kişinin başvuruda bulunduğu bu yapılandırma Kanunu kapsamında 43,7 milyar liranın yapılandırıldığını ve açıklamayı yaptığı tarih itibarıyla tahsil edilen tutarın 10,2 milyar lira olduğunu ifade etmiştir (Ağbal 2016).

**19.08.2016 tarih ve 6736 sayılı** af kanunu kapsamında yapılandırmalar hakkında bilgi veren Maliye Bakanı Aralık 2017 Merkezi Yönetim kapsamındaki idarelerin tahsilatları tutarının 13,7 milyar lira, SGK'nın tahsilatları ile birlikte ise yaklaşık 16,7 milyar lira olduğunu beyan etmiştir (Ağbal 2017a).

**27.05.2017 tarih ve 7020 sayılı** af kanunu ile ilgili olarak Maliye Bakanı Naci Ağbal, yeniden yapılandırma kanunları ile ilgili yapmış olduğu basın toplantısında, 6736 ve 7020 sayılı yeniden yapılandırma kanunlarından 01.08.2017 tarihi itibarıyla 20,8 milyar TL'si Gelir İdaresi'nden olmak üzere toplam 26,2 milyar TL tahsilat yapıldığını kamuoyu ile paylaşmıştır (Ağbal 2017b). Aralık 2017 tarihinde TBMM'de yapılan 2018 yılı bütçe sunuş konuşmasında yine Maliye Bakanı Naci Ağbal, 6736 ve 7020 sayılı yapılandırma kanunları kapsamında 30.09.2017 tarihine kadar vergi daireleri tarafından 22,6 milyar lira, diğer kurumlar tarafından 1,5 milyar lira Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ise 5,4 milyar lira prim tahsilatı olmak üzere toplam 29,5 milyar lira tahsil edildiğini ifade etmiştir. Bakan buradaki açıklamasında 6736 ve 7020 sayılı iki kanun için toplam tahsilat bilgilerini vermiş ayrı ayrı bilgi vermemiştir. Ancak daha önce 6736 sayılı kanun ile ilgili olarak yaptığı açıklamada verdiği tahsilat tutarı olan 16,7 milyar TL'yi çıkardığımızda 7020 sayılı kanunla tahsil edilen miktar kalacaktır. Bu miktar tam kesin olmamakla birlikte yaklaşık olarak 9,5 milyar TL yapmaktadır.

1980 sonrası dönemde vergi ile ilgili çıkarılan af kanunlarının tarih sayı ve ilgili af uygulaması ile elde edilen kamu geliri miktarları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 2:** 1980 Sonrası Dönemde Türkiye'de Vergi Afları ve Elde Edilen Gelirler (1980-2018)

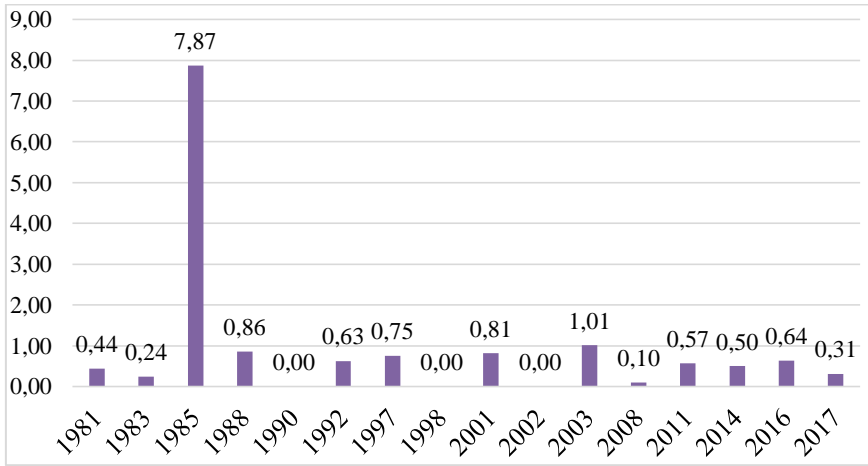
<i>Sıra</i>	<i>Tarih</i>	<i>Kanun No</i>	<i>Af Kapsamında Elde Edilen Gelir (yeni TL ile)</i>
1	20.03.1981	2431	48.349TL
2	22.02.1983	2801	47.101 TL
3	04.02.1985	3239	3.829.000 TL
4	03.12.1988	3505	1.544.000 TL
5	28.12.1988	3512	
6	15.12.1990	3689	
7	21.02.1992	3787	9.440.000 TL
8	05.09.1997	400 S.T. Teb.	300.000.000 TL
9	22.07.1998	4369	
10	06.02.2001	414 S.T. Teb.	2.000.000.000 TL
11	07.03.2002	4746	



Ak Parti Hükümeti Dönemleri			
12	27.02.2003	4811	4.714.760.611 TL
13	22.11.2008	5811	1.000.000.000 TL
14	13.02.2011	6111	7.908.887.740 TL
15	10.09.2014	6552	10.200.000.000 TL
16	19.08.2016	6736	16.700.000.000 TL
17	27.05.2017	7020	9.500.000.000 TL

**Kaynak:** Aksümer (2014): 4-5; 2014 sonrası tarafımızdan hazırlanmıştır.

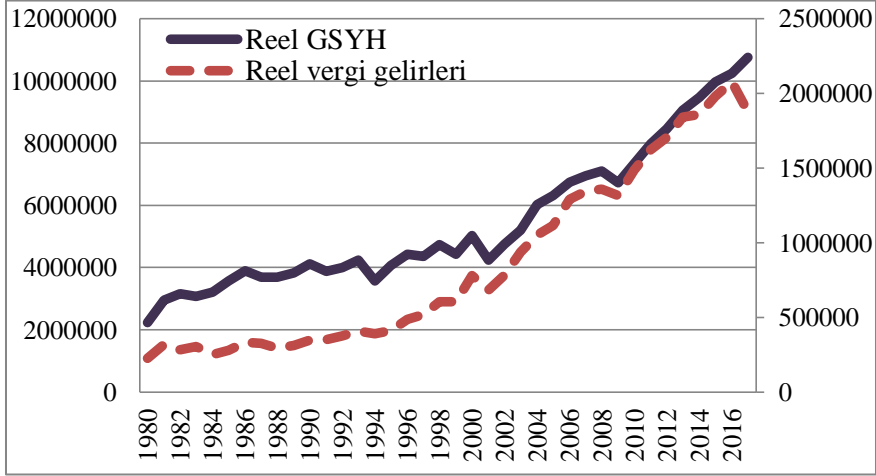
**Grafik 1:** Af Kapsamında Elde Edilen Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Oranı (%) (1980-2017)



Vergi af yasaları çerçevesinde elde edilen vergi gelirleri Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinden ya da ilgili bakanların basına yaptığı açıklamalardan elde edilmiştir. Cari rakamlara göre verilen bu gelirlerin son yıllarda yüksek görülmesi reel hale getirilmediği içindir. Düzenli bir veri olmadığı için reel hale getirilmemiştir. Ancak yukarıdaki grafikte de görüleceği üzere vergi afları sıklaştıkça aflar kapsamında elde edilen vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı düşmektedir.

1980 yılından 2017 yılı sonuna kadar GSYH ve vergi gelirleri birbirine yakın bir seyir izlemektedir. Bu aşağıdaki grafikte görülmektedir. Vergi gelirlerini belirleyen en önemli gösterge GSYH olduğu için bu iki serinin birbirine yakın ve benzer seyretmesi olağandır. Vergi gelirlerinin ekonomik dayanağı üretim, tüketim ve servet unsurlarıdır. Aynı bu unsurlar GSYH'yı da belirlemektedir.

**Grafik 2:** Reel Vergi Gelirleri ve Reel GSYH (1980-2017)



**Kaynak:** MB, Muhasebat Genel Müdürlüğü. (Reel değer 1978=100 tüketici fiyat endeksine göre tarafımızdan hesaplanmıştır.)

## 6. Vergi Aflarının Etkinliğine İlişkin Literatür Taraması

Vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisine yönelik yapılan ampirik çalışmalar Türkiye’de az sayıda olup, diğer ülkeler için yine az olmakla birlikte bir fikir oluşturacak kadar çalışma bulunduğu görülmektedir. Vergi affı uygulamalarının toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştıran ampirik çalışmaların genel olarak gelişmiş ülkelerde yapıldığını görmekteyiz. Bu çalışmalar hakkında özet bilgiler şöyledir.

**Tablo 3:** Konu Hakkında Literatür Taraması Özeti

Çalışma	Dönemi	Yöntem	Ülke	Sonuç
Alm ve Beck (1993)	1980:1-1989:12	-	ABD	Vergi aflarının vergi tahsilatı üzerinde bir etkisi yoktur.
Le Borgne (2006)	1977-1998	Ayrık zamanlı model	ABD	Afların zararları, faydalarından daha çoktur.
Luitel ve Sobel (2007)	1980-2004	Panel veri analizi	ABD	Aflar kısa dönemde vergi gelirlerini az artırmakla birlikte uzun vadede vergi gelirlerini azaltmaktadır.
Fox ve Murray (2011)	1980-2003	Panel veri analizi	ABD	Afların faydası aflar çoğaldıkça azalmaktadır.
Luitel ve Mahar (2013)	1982-2012	-	ABD	Aflar vergi gelirlerini artırmamaktadır.
Bayer vd.	1981-	-	ABD	Mali sıkıntılarda aflara

(2014)	2011			gidilmektedir.
Mikesell ve Ross (2012)	1981-2012	OLS Regresyon	ABD	Aflar başarılı görülüyor ama bu aynı zamanda vergi idaresinin başarısızlığıdır.
Lopez-Laborda ve Rodrigo (2003)	1979-1998	-	İspanya	Aflar kısa ve uzun dönemde vergi gelirlerini etkilememektedir.
Alm vd. (2009),	1995:1-2000:12	ARIMA ve MARIMA	Rusya	Aflar vergi gelirleri üzerinde bir etkide bulunmamaktadır.
Kilonzo (2012)	1995-2009	ANOVA	Kenya	Aflar vergi gelirlerini artırmamaktadır.
Das-Gupta & Mookherjee (1995)	1965-1993	Kukla değişken	Hindistan	Aflar sadece bir yıl için olumlu etki yaratmış, diğer yıllar için olumsuz etki göstermiştir.
Kaya (2014)	1980-2013	SVAR	Türkiye	Aflar kısa dönemde vergi gelirlerini artırmakta ancak uzun dönemde azaltmaktadır.

Vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisini araştırmak için yapılan çalışmalarda genel olarak afların vergi gelirleri açısından etkili olmadığı yönünde daha çok çalışma sonuçları elde edildiği görülmektedir. Bu konuda Türkiye için yapılan bir çalışma bulunabilmiştir ve bu çalışmada da Türkiye için de benzer sonuç ortaya çıkmıştır.

## 7. Uygulanan Vergi Aflarının Toplam Vergi Gelirlerine Etkisinin Regresyon Analizi ile Belirlenmesi

Vergi af uygulamalarının kamu gelirleri için belirleyici olup olmadığı ve uygulanan vergi aflarının vergi gelirleri açısından artırıcı ya da azaltıcı etkisi olmuştur veya olmamıştır gibi sonuçlara ulaşabilmek için ekonometrik testlere tabi tutulması mümkündür.

### 7.1. Yöntem

1980'den günümüze kadar uygulanan vergi aflarının toplam vergi gelirleri üzerinde etkili olup olmadığı ekonometrik testi için, ilgili dönemlerde çıkarılan her bir vergi affı için gölge (kukla) değişken kullanılmıştır. Çıkarılan vergi aflarının çıkarıldığı yıl ile bir sonraki yıl için gölge değişken olarak 1 verilmiş, diğer yıllar için 0 verilmiştir. Örneğin af1981 isimli gölge değişken için diğer yıllar için 0 değeri ama 1981 ve 1982 yılları için 1 değeri verilmiştir. Gölge değişkenlerin iki yıl için verilmesinin nedeni, genellikle çıkarılan vergi aflarının ödeme planlarının iki yıl içinde tamamlanmasından dolayıdır.

Kullanılan gölge değişkenler ve durağanlık testleri sonuçları aşağıdaki tabloda verilmektedir.

**Tablo 4:** Kullanılan Gölge Değişkenler ve Durağanlık Testleri Sonuçları

<i>Gölge Değişken Adı</i>	<i>Birim Kök Test Sonucu</i>	<i>Phillips-Perron test ist. prob. Değeri*</i>
Af1981, af1983, af1985, af1988, af1990, af1992, af1997, af1998, af2001, af2002, af2003, af2008, af2011, af2014	Durağan	0,014 ile 0,020 arasında
af2016	Durağan değil	0,934
af2017	Durağan değil	0,328**

\* Bartlett kernel tahmin metodu kullanılarak Phillips-Perron testi yapılmıştır.

\*\* Kwiatkowski-Phillips-Schmidt-Shin test statistic ile birim kök testi yapılmıştır.

Yukarıdaki tabloda görülen gölge değişkenlerden 2016 ve 2017 yıllarına ait gölge değişkenler hariç olmak üzere diğer tüm gölge değişkenler birimköklü olmadığı görülmüştür (yani durağandır) ve analizde kullanılabilir. Buna göre 2016 ve 2017 yılı aforına ait gölge değişkenlerimiz durağan olmadığı için analize dahil edilmeyecektir.

Bağımlı değişkenimiz (vergigel) 1980 – 2017 yıllarına ait toplam vergi gelirleridir. Bu yıllara ait toplam vergi gelirleri verisi Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün internet sitesinden elde edilmiştir (MB Muhasebat 2018). Bu vergi gelirleri verisi tahakkuk eden vergi gelirleri olmayıp **tahsil edilen vergi gelirleri** toplamıdır. Buradan elde edilen vergi gelirleri toplam rakamı nominal rakamlar olduğundan analiz için bu verilerin reel hale getirilmesi işlemi, TÜİK tarafından yayınlanan fiyat endeksleri ile yapılmıştır. Vergi gelirlerini reel hale getirme işlemi TÜİK (2018) tarafından yayınlanan “1978-1979 Temel Yılı Tüketici Fiyatları Endeks Rakamları” ile yapılmıştır. Burada 1978-1979 Temel yılında başlayan endeks 2005 yılında sonlandığından, devamı yıllar için bu endeks 1994 Temel Yılı Tüketici Fiyat Endeksi ile yeniden hesaplanarak kullanılmıştır. Bu haliyle vergi gelirleri verisini reel hale getirirken kullanılan endeks 1978-1979 Temel Yılı Tüketici Fiyatları Endeksi olup bu endeks 1980 - 2017 yılları arası için hesaplamaya dahil edilmiştir.

Bir ülkenin toplam vergi gelirlerini en çok belirleyen etkenin milli gelir olduğu ekonomik olarak bilinen bir gerçektir. Vergi gelirlerinin toplam GSYH'ya oranı da bir takım ekonomik göstergeler için kullanılmaktadır. Kukla değişkenlerin yanı sıra vergi gelirlerini belirleyen GSYH

değişkenini de modele dahil etmek modelleme açısından daha doğru olacaktır.

Türkiye için GSYH hesaplarında günümüzde önemli bir teknik problem bulunmaktadır. Önceki yıllarda değişen GSYH hesaplama yöntemlerinde yapılan değişiklikler ile TÜİK maalesef son değişiklikleri içeren serileri 1980 yılına kadar götürmemektedir. Eski hesaplama yöntemi ile elde edilen GSYH rakamları 1987 baz yıllık hesaplamadır ve 2006 yılında sonlanmaktadır (TÜİK 2018). 2009 baz yılı ile hesaplanan GSYH rakamları ise 1998 yılından başlayıp günümüze kadar gelmektedir. 1980 yılından başlayan bizim analizimizde bu iki seriyi de kullanmamız imkansızdır. Çünkü ikisi de eksik kalmaktadır. Son seriyi kullanmaya kalktığımızda önceki yılların verilerini de alırsak 1998 yılında hesaplama yöntemi değiştiği için büyük bir sıçrama görülecektir. Bu problemi aşmak için IMF verilerini kullanmaktan başka bir çözüm bulunamamıştır.

GSYH rakamları IMF internet sitesinden cari fiyatlarla dolar bazlı olarak yayınlanmaktadır. Ve bu seri 1980 – 2017 yılları arası standart halde olan hazırlanmış bir seridir (IMF 2018). Cari fiyatlarla ve USD cinsinden yayınlanan bu veriler TCMB (2018) tarafından yayınlanan yıllık ABD alış kuru serisine göre TL'ye dönüştürülmüştür. Cari fiyatlarla elde edilen bu seri reel hale dönüştürülürken TÜİK tarafından yayınlanan ve vergi gelirlerinin reel hale getirilmesinde kullanılan fiyat indekslerinden yararlanılmıştır.

## 7.2. Bulgular

Bağımlı değişkenimiz olan toplam vergi gelirleri (vergigel) ile diğer bağımsız değişken olarak aldığımız GSYH (gsyh) 'nın durağanlık testine bakarsak:

**Tablo 5:** Gölge Değişkenler Dışında Modelde Kullanılan Diğer Değişkenler ve Durağanlık Testleri Sonuçları

<i>Değişken</i>	<i>Phillips-Perron Test istatistik</i>	<i>%5 Kritik değ.</i>	<i>Prob. değeri</i>	<i>Durağanlık</i>
vergigel	0,8719	-2,9434	0,9940	Durağan değil
d(vergigel)	-5,4290	-2,9458	0,0001	1. farkta durağan
gsyh	2,4338	-2,9434	1,0000	Durağan değil
d(gsyh)	-6,6879	-2,9458	0,0000	1. farkta durağan

**Not:** Bartlett kernel tahmin metodu kullanılarak Phillips-Perron testi yapılmıştır.

Bağımlı değişken olan vergi gelirleri ve diğer bağımsız değişken olan GSYH (gsyh) düzey değerlerinde durağan çıkmamış, birinci farkında (dvergigel ve dgsyh) durağan oldukları görülmüştür.

Temel regresyon modelimiz;

$$y_i = \beta_0 + \beta_1 x_{i1} + \beta_2 x_{i2} \dots + \beta_n x_{in} \quad (1)$$

Bu çalışmada kullanılacak regresyon modelimiz ise;

$$\begin{aligned} \text{dvergigel} = & \beta_0 + \beta_1 \text{dgsyh} + \beta_2 \text{af1981} + \beta_3 \text{af1983} + \beta_4 \text{af1985} + \beta_5 \text{af1988} \\ & + \beta_6 \text{af1990} + \beta_7 \text{af1992} + \beta_8 \text{af1997} + \beta_9 \text{af1998} + \beta_{10} \text{af2001} + \beta_{11} \text{af2002} \\ & + \beta_{12} \text{af2003} + \beta_{13} \text{af2008} + \beta_{14} \text{af2011} + \beta_{15} \text{af2014} \end{aligned} \quad (2)$$

şeklinde olacaktır.

1981 – 2017 yılı arası için vergi gelirleri ile af yılları ve devamı için oluşturulan 14 tane gölge değişken ve GSYH'nın regresyon katsayıları, standart hatası, t istatistik değerleri ve t istatistiği prob. değerleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 6:** Regresyon Tahmin Denklemi Sonuçları

<i>Değişkenler</i>	<i>Katsayı</i>	<i>Std. Hata</i>	<i>t-İstatistik</i>	<i>Prob.</i>
DGSYH	0,100351	0,043184	2,323793	0,0303
AF1981	-50045,1	59343,88	-0,84331	0,4086
AF1983	-50480,5	59648,49	-0,8463	0,4069
AF1985	-24321,9	58845,67	-0,41332	0,6836
AF1988	-46137,4	59353,64	-0,77733	0,4456
AF1990	-14850,8	59708,04	-0,24872	0,8060
AF1992	-21181,6	58842,98	-0,35997	0,7225
AF1997	10291,07	64603,17	0,159297	0,8750
AF1998	3545,041	65452,72	0,054162	0,9573
AF2001	-49891,5	75466,85	-0,66111	0,5157
AF2002	70499,41	79583,2	0,885858	0,3857
AF2003	2579,747	70534,26	0,036574	0,9712
AF2008	-35002,7	60957,71	-0,57421	0,5719
AF2011	21754,28	60106,69	0,361928	0,7210
AF2014	-7255,77	59270,34	-0,12242	0,9037
C	31766,97	24761,23	1,282932	0,2135

R<sup>2</sup>: 0,4448; DW: 1,6672; F-statistic: 1,1120; Prob(F-statistic): 0,3955

buna göre regresyon tahmin denklemimiz şu şekilde olacaktır:

$$\begin{aligned} \text{dvergigel} = & 31766 + 0.100351 \text{dgsyh} - 50045 \text{af1981} - 50480 \text{af1983} - \\ & 24321 \text{af1985} - 46137 \text{af1988} - 14850 \text{af1990} - 21181 \text{af1992} + 10291 \\ & \text{af1997} + 3545 \text{af1998} - 49891 \text{af2001} + 70499 \text{af2002} + 2579 \text{af2003} - \\ & 35002 \text{af2008} + 21754 \text{af2011} - 7255 \text{af2014} \end{aligned} \quad (3)$$

Regresyon tahminini yapmış olsak da yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere bu tahminde kullanılan hiçbir gölge değişkenin t istatistiği değeri 2'yi geçmemiştir ve t istatistik prob. değerleri yorumlanabilir anlamlılık düzeyinde çıkmamıştır. Sadece dgsyh bağımsız değişkeni t istatistik değeri 2'nin üzerinde çıkmış (2,3237) ve anlamlı sonuç vermiştir (t istatistik prob değeri: 0,030). C katsayısı da  $\beta_0$  anlamlılık düzeyinde çıkmamıştır. Buna göre vergi gelirleri GSYH değerlerinden etkilenmektedir.

Modelin gölge değişkenlerinin anlamlılık testinden geçmediğini belirtmiştik. Yani parametreler (gölge değişkenler) modeli açıklamaktan uzaktır. Ayrıca modelin  $R^2$  değeri (0,45) yeterince açıklayıcı düzeyde değildir. Parametrelerin tümünün bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığı F-istatistiği değeri (1,12) ve F istatistiği prob değerinden (0,40) anlaşılmaktadır.

Tahmin ettiğimiz modelinin regresyon analizinin temel varsayımlarını taşıyıp taşımadığı yorumlanabilmesi açısından önemlidir.

Modelde otokorelasyon sorunu bulunmamaktadır. Bu Durbin-Watson istatistik değerinden anlaşılmaktadır (DW: 1,67). Breusch-Godfrey otokorelasyon LM test değeri (0,7289) ve prob F değeri 0,66 olduğundan modelde otokorelasyon sorunu bulunmamaktadır.

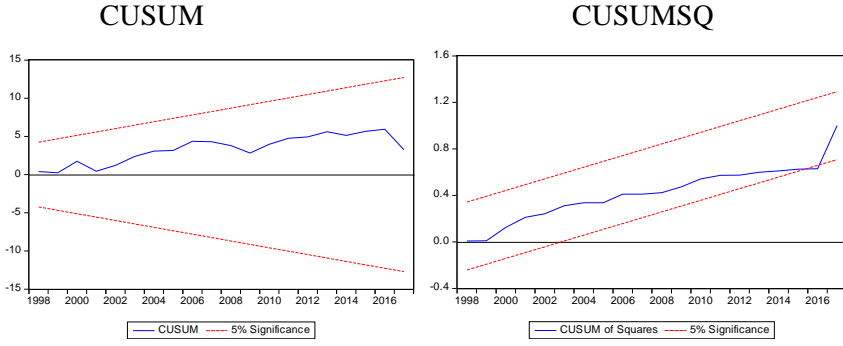
Modelde değişen varyans sorunu da bulunmamaktadır. Bunun için Breusch-Pagan-Godfrey testi yapılmıştır. Breusch-Pagan-Godfrey testi F istatistiği değeri 0,2154 ve prob F değeri de 0,99 olduğundan modelde bu sorun da bulunmamaktadır.

Modelde çoklu doğrusal bağlantı sorunu da yoktur. Modeldeki tüm değişkenler için Variance Inflation Factor (VIF) değerleri 1,103-2,017'ler düzeyindedir.

Model normallik varsayımını sağlamamaktadır. Normallik testi Jarque-Bera test değeri 299,8661 ve Jarque-Bera prob değeri de 0,000 olarak çıkmıştır.

Modelde yapısal kırılmaların olup olmadığına da bakmak gerekmektedir. Aşağıdaki grafiklerde görüldüğü üzere modelde yapısal kırılmalar olmadığı söylenebilir.

**Grafik 3: Modelin Yapısal Kırılma Sonuçları**



Modelden elde edilen grafikler güven aralığı içinde kaldığından modelin istikrarlı olduğu değerlendirilmektedir. 2016 yılı için Cusum of Squares değerinde bir kırılma görülsede devam eden yılda tekrar beklenen aralığa girmiştir.

Tahmin edilen regresyon modelinden anlamlı sonuçlar çıkarabilmek için modelin kabul edilen varsayımlarını biri hariç sağladığı belirlenmiştir. Buna göre 1981 ile 2014 yılları arasında çıkarılan vergi affı düzenlemelerinin vergi gelirleri üzerinde açıklayıcı anlamlı bir etkiye neden olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. 2016 ve 2017 yıllarında çıkarılan vergi affı düzenlemeleri ise durağanlık testinden geçmediği için yorumlanamamıştır. GSYH'nın ise doğal olarak vergi gelirleri üzerinde etkili olduğu görülmüştür.

## 8. Sonuç

Devlet ile mükellefler arasındaki vergi borcu ilişkisinin son bulmasının en temel yolu mükelleflerin vergi borçlarını zamanında kanunlarının öngördüğü şekilde yerine getirmeleridir. Ancak bazen vergi borcunu zamanında ödemenin dışında yasal şartların oluşmasıyla, yani zamanaşımı, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, hatalarda düzeltme, terkin, cezalarda indirim, yanılma, ölüm ve af uygulaması gibi bazı nedenlerle de vergi borcu ve cezaları ortadan kalkmaktadır.

Cumhuriyet tarihimize baktığımızda 2017 yılında çıkarılan af ile birlikte 34 tane vergi affı çıkarılmıştır. Siyasi aktörler çeşitli nedenlerle her üç yılda bir vergi affı çıkarmaktadırlar. Bu da mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmakta ve vergi adaletine olan bakışlarını ciddi şekilde etkilemektedir.

Yapılan analiz sonuçlarına göre 1981 ile 2014 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde açıklayıcı bir etkiye neden



olmadığı, vergi aflarının kalıcı şekilde vergi gelirlerini artırmadığı, vergi gelirlerinin daha çok GSYH ile ilgili olduğu belirlenmiştir. Vergi aflarının bu şekilde kalıcı bir etkisi olmamasından dolayı ve mükelleflerin af çıkacak beklentisinin kaybolmaması sonucu belki de sık sık bu yönetime başvurulur olmuştur. 2016 ve 2017 yıllarında çıkarılan vergi afları için henüz bir şey söylemek mümkün değildir. Çünkü 2016 ve 2017 yılı afları için hem durağanlık testleri anlamlı çıkmamış hem de vergi gelirleri üzerindeki etkilerini görmek için daha erkendir. Ancak bu yıllara ilişkin aflar için de daha sonradan yapılacak çalışmalarda bu afların da kamu gelirleri üzerinde belirgin etkisinin olmayacağı ihtimali yüksektir.

Vergi aflarının etkisinin olabilmesi için vergi afları gelenek haline dönüştürülmemelidir. Siyasi partiler oy toplayabilmek için vergi aflarının olumsuz yönlerini dikkate almadan seçim aracı olarak kullanabilmektedir. Bunun önüne geçebilmenin en önemli yolu vergi affına başvurabilmeyi sınırlandıran ve her istenildiğinde siyasi bir vaat olmaktan çıkarılmasını sağlayacak zorlaştırıcı yasal düzenlemeler yapmaktır. Vergi afları ancak büyük çaplı vergi sistemi değişikliği ya da büyük vergi reformu sonucunda yapılabilirse daha anlamlı ve daha kalıcı sonuçlar verecektir.

## **Kaynaklar**

- Ağbal, Naci (2016). “Bakan Ağbal’ın Açıklamaları”, Milliyet Gazetesi, (<http://www.milliyet.com.tr/bakan-agbal-in-aciklamalari-ankara-yerelhaber-1501648/>, 13 Şubat 2017’de erişildi).
- Ağbal, Naci (2017). “2018 Bütçe Konuşması”, Maliye Bakanlığı, ([http://www.maliye.gov.tr/haberler/sn-bakanin-2018-yili-butce-sunus-konusmasi,2017,25\\_Kasim\\_2017'de\\_erişildi](http://www.maliye.gov.tr/haberler/sn-bakanin-2018-yili-butce-sunus-konusmasi,2017,25_Kasim_2017'de_erişildi)).
- Ağbal, Naci (2017a), “Son dakika... Bakan Ağbal'dan flaş açıklamalar! Yeni bir sistem”, Milliyet Gazetesi, (<http://www.milliyet.com.tr/son-dakika-bakan-agbal-dan-ekonomi-2458798>, 15 Aralık 2017’de erişildi).
- Ağbal, Naci (2017b). “Yapılandırmada 26.2 milyar TL’lik tahsilat”, Milliyet Gazetesi, (<http://uzmanpara.milliyet.com.tr/haber-detay/gundem2/yapilandirmada-26-2-milyar-tlik-tahsilat/71000/71887/>, 22 Şubat 2018’de erişildi).
- Akgün, Dilek (1994). *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.

- Aksümer, Ertunç (2014). “Geçmişten Günümüze vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Eylül 2014, Sayı: 129, 1-11,
- Aliçavuşoğlu, Çiğdem (2016). “Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği”, *ICHACS*, 62-67.
- Alm, James and Martinez-Vazquez Jorge, and Sally Wallace (2009). “Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation”, *Economic Analysis & Policy*, 39(2), 235-254.
- Alm, James and William Beck (1993). “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis”, *National Tax Journal*, XLV(1), 53-60.
- Aslan, Memduh (2008). *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Ayrançöl, Zülküf ve Mustafa Tekdere (2013). “Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 6 - Sayı: 2, 249-270.
- Bağırzade, Elşen (2009). “Eski Sovyet Cumhuriyetlerinde Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Çerçevesinde Mali Af Uygulamaları”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 3(32), 16-24.
- Bayer, Ralph C., Harald Oberhofer and Hannes Winner (2014). “The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence”, *Oxford University Centre for Business Taxation*, Working Paper, 14/02.
- Benk, Serkan ve Tamer Çetin (2010). “Küresel Ekonomik Krizin Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkileri”, *Vergi Dünyası*, 345, 103-116.
- Besen, Ramazan (2007). *Devletin Vergi Alacağıının Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi SBE.
- Bülbül, Duran (2003). “Vergi aflarının ekonomik ve sosyal etkileri –I”, *Yaklaşım Dergisi*, 131, 205-209.
- Çağan, Nami (1972). “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29, 111-122.

- Çetin, Hasan (2007). *İkinci Dünya Savaşı Sürecinde Türkiye'nin Sosyo - Ekonomik Durumu (1939 – 1945)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi SBE.
- Dalı, Atilla (2006). *4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası'nın Mali Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne: Trakya Üniversitesi SBE.
- Das-Gupta, Arindam and Dilip Mookherjee (1995). "Tax Amnesties in India; An Empirical Evaluation", *Boston University - Institute for Economic Development* 53, 95-111.
- Doğan, Zeki ve Ramazan Besen (2008). "Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 23-39.
- Dönmez, Recail (1990). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi SBE.
- Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, 99-119.
- Er, Selami (2010). "Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 261-278.
- Erol, Ahmet (2011). *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları: İstanbul.
- Fox, W. F. ve M. N. Murray, (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.
- GİB (2017). Vergi Barışı Tahsilat Tutarları, ([http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/VB/KII/30\\_09\\_2004\\_kumulatif.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/VB/KII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm), 11 Şubat 2018'de erişildi).
- Güleç, Erdal (2012). "Vergi Uyumunu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler I", *Vergi Dünyası*, 373. 113-130.
- Gümüşkaya, Hayrettin (1998). "Karapara Kavramı ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 115, 63-69.

- IMF (2018). IMF Datamapper, ([http://www.imf.org/external/datamapper/NGDP\\_RPC@WEO/TUR?year=2018](http://www.imf.org/external/datamapper/NGDP_RPC@WEO/TUR?year=2018), 15 Şubat 2018’de erişildi).
- İpek, Selçuk (2009). “Vergi Uyumunu Açısından Vergilemede İstikrar I”, *Yaklaşım Dergisi*, 203, 173-190.
- Kargı, Veli (2011). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, 101-115.
- Kaya, Ayşe (2014). “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”, *Maliye Dergisi*, Sayı 167, Temmuz-Aralık 2014, 184-199.
- Kilonzo, Tom Mutemi (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, November.
- Kireçtepe, Burhanettin Onur, Orçun Avcı (2016). “Teorik ve Tarihsel Çerçeve ve Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanunun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Aralık 2016, Sayı: 339, 146-158.
- Kumkale, Rüknettın (2016). “Cumhuriyet Tarihinde Çıkarılan Vergi Afları”, (<http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihinde-cikartilan-vergi-aflari/>, 17 Şubat 2018’de erişildi).
- Le Borgne, Eric (2006). “Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the US States”, *IMF Working Paper*, WP/06/222.
- Lopez-Laborda, Julio and Fernando Rodrigo (2003). “Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain”, *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.
- Luitel, Hari Sharan and Gerry J. Mahar (2013). “Is a Tax Amnesty a Good Fiscal Policy? A Review of State Experience in the USA”, *SSRN Working Paper*, March, 1-7.
- Luitel, Hari Sharan and Russell S. Sobel (2007). “The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, *Public Budgeting and Finance*, 27, 19-38.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2018). Genel Bütçe İstatistikleri, ([https://www.muhasibat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=5\\_](https://www.muhasibat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=5_), 17 Şubat 2018’de erişildi).

- Mikesell, John L. and Justin M. Ross (2012). “Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems”, *National Tax Journal*, September 2012, 65 (3), 529–562.
- Oral, Burcu Gediz (2011). “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16, 404-431.
- Öz, Ersan ve Selçuk Buyrukoğlu (2011). “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erezyonlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 272.
- Sayar, Fikret (1987). “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 73, 60-87.
- Şaan, Ayşe (2008). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne: Trakya Üniversitesi SBE.
- Şenlik, Kenan (2008). *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Şimşek, Mehmet (2010). *48.1 milyar lira ‘Barış’a geldi 7.1 milyar liralık rekor kırıldı*, *Hürriyet Gazetesi*, (<https://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/48-1-milyar-lira-baris-a-geldi-7-1-milyar-liralik-rekor-kirildi-14340439>, 13 Ocak 2018’de erişildi).
- Taşkın, Yasemin (2006), *Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi, SBE.
- TCMB (2018). *Elektronik Veri Dağıtım Sistemi*, (<https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket>, 25 Kasım 2017’de erişildi).
- TÜİK (2018). *Konularına Göre İstatistikler*, ([http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1014](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1014), 17 Şubat 2018’de erişildi).
- Yelman, Ercan (2017). “Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 15, 67-84.
- Yurdakul, Ali (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

