

ÜLKEMİZDE VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: 2002 VE SONRASI*

THE IMPACT OF TAX AMNESTIES ON THE TAX REVENUES IN TURKEY: BY THE DATE OF 2002

Prof. Dr. Turgay BERKSOY

Marmara Üniversitesi, Emekli Öğretim Üyesi, İstanbul/TÜRKİYE,

Email: tberksoy@marmara.edu.tr

Gizem Elif KIRÇIÇEK / Vergi Denetmeni

BDO Denet Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., İstanbul/TÜRKİYE,

Email: gizem.kircicek@bdo.com.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
<p>Makale Geçmişi: Geliş: 22 Mayıs 2018 Kabul: 17 Temmuz 2018</p>	<p>Vergi afları gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerde uygulanmaktadır. Vergi aflarının uzun vadede vergi uyumunu güçlendirdiği ve vergi gelirlerini artırdığını savunan görüşler olduğu gibi, afların uyum, eşitlik ve vergi dağılımı üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu savunan görüşler de vardır. Ülkemizde çıkarılan vergi aflarının teknik ve ekonomik unsurlarının yanı sıra kamuya ilave kaynak yaratma anlayışında olduğu değerlendirilmektedir. Bu çalışmada, vergi affına dair görüşlere yer verildikten sonra, 2002 sonrasında ülkemizdeki vergi affı uygulamaları özetlenmiş ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Sayısal olarak değerlendirildiğinde vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.</p>
<p>Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi affı, vergi geliri, vergi aflarının etkileri.</p>	
<p>DOI: 10.15637/jlecon.257</p>	
<p>JEL Kodu: H20, C83</p>	

ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p>Article History: Received: 22 May 2018 Accepted: 17 July 2018</p>	<p>Tax amnesties are implemented in all developed and developing countries. There are also arguments that tax amnesties are the long-term advocates of tax harmonization and increasing tax revenues, as well as adverse effects of amnesty on compliance, equity and tax distribution. In addition to the technical and economic issues of tax amnesties in our country, tax amnesties are considered as an additional resource. In this</p>
<p>Keywords: Tax, tax amnesty, tax revenue, effects of the tax amnesties</p>	

* Bu makale, Prof. Dr. Turgay Berksoy danışmanlığında Gizem Elif Kırçıçek tarafından devam ettirilen “2002 Krizi Sonrasında Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasından türetilmiştir.

DOI: 10.15637/jlecon.257

JEL Kodu: H20, C83

article, tax amnesty regulations after 2002 are summarized and the effects of tax amnesties on tax revenues are addressed after reviewing the arguments for tax amnesties. It has been determined that tax amnesties have no effect on tax revenues when it is evaluated computationally

1. GİRİŞ

Vergi, devletin gücünü ve otoritesini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için vatandaşlarından mali güçlerine göre, karşılıksız olarak topladığı ekonomik değerlerdir. Toplanan vergiler, vatandaşların ihtiyaçları için kullanılıyor olsa dahi insanlar kısa vadede ve birebir fayda görmedikleri için vergi ödeme konusunda çok istekli değillerdir. Gelirlerinin bir kısmını vergi olarak ödemek istemeyen vatandaşlar vergi kaçırma eğilimine girmektedir. Devlet, tahsilat yoluyla vergileri toplayamayınca vergi affı yoluna gitmektedir. Af, vergi cezalarını kısmen ya da tamamen sona erdiren nedenlerden birisidir. Aflarda devlet cezalandırma yetkisini kısmen ya da tamamen kullanmaktan vazgeçmektedir. Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de mali aflar kamuya kaynak yaratmak amacıyla yapılmaktadır.

Devletlerin genellikle gelir elde etmek için başvurdukları vergi afları zamanla siyasi ve ekonomik kaygılarla hükümetlerin çok sık başvurduğu bir kurum haline gelmiştir. Vergi aflarının sık tekrarı mükellef tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemiştir. Mükellefler sürekli olarak vergi affı beklentisi içinde vergi kaçırma davranışını hoş görme eğilimine girmişlerdir. Vergi aflarının başarılı olabilmesi için; bir defaya mahsus olduğu fikri mükelleflere iyice benimsetilmelidir. Aksi takdirde mükellef nasıl olsa tekrarlanacak beklentisiyle vergisini zamanında ödemez. Aflar, kamuya duyurulmalı insanlar bu konuda bilgilendirilmelidir. Af süresi yeteri uzunlukta olmalıdır.

Dünyada olduğu gibi ülkemizde de Cumhuriyetin ilanından bu yana çok kez vergi affı olmuştur. Türkiye'deki vergi afları genel olarak 1960 yılı öncesi ve 1960 yılı sonrası olarak incelenmektedir. Teknolojinin gelişmesi, küreselleşme gibi nedenlerle 2000'li yıllardan sonra ekonominin daha kırılgan bir hale gelmesi krizleri arttırmış ve bu da 2000'li yıllarda vergi aflarının daha sık tekrarlanmasına neden olmuştur. 2002 yılından günümüze kadar toplam yedi tane vergi affı yapılmıştır. Bu çalışmamızda, 2002 sonrası vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmeye çalışılmıştır. Bu itibarla, öncelikle vergi affına yönelik görüşlere yer verilmiş, 2002 sonrası gerçekleştirilen vergi affı uygulamalarına ismen değinilmiş, 2002 sonrasındaki afların etkileri sayısal olarak değerlendirildikten sonra anket uygulama sonuçlarına yer verilmiştir.

2. VERGİ AFFINA DAİR GÖRÜŞLER

Af yanlıları, afların bireylere ödenmemiş vergilerini ödeme imkânı sağlayacağı ve böylece kısa vadede gelir etkisi yaratacağını savunmaktadır. Vergi affının karşıtları ise affın gelirler üzerindeki etkisinin oldukça küçük düzeyde gerçekleştiğini ifade ederek uzun vadede vergi aflarını incelemektedirler. Bu bölümde ilk olarak af yanlısı görüşlere yer verilecek olup, arkasından af karşıtı görüşlere değinilecektir.

Af taraftarlarına göre, "af", değişme süreci içinde bulunan toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan kanunların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olarak değerlendirilmektedir. Siyasi bunalımlar gibi ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da af gerekli olabilmektedir. Bunalım dönemlerinde vergi affına gidilmesi kaçınılmaz olarak ortaya çıkan adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde gidermek suretiyle toplumsal barışa katkı sağlayabilecektir. Bu görüşte olanlara göre devrimlerin, iç

karişikliklerin, ekonomik ve sosyal bunalımların yaşandığı ülkelerde vergi afları ortaya çıkan gergin ortamın yatıştırılmasında kullanılabilecektir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013; s. 104).

Vergi kanunları ve mevzuatının karmaşık olması ve vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikler kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Ülkemizdeki vergi mevzuatının karmaşık ve hızlı değişkenliğe sahip olması, eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerin teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren vergi kanunlarını yorumlayamamasına neden olabilmektedir. Hukuki metinlerin yeterince açık ve anlaşılır olmaması, bunların uygulanması sırasında idare ile mükellef arasındaki yorum farklılıkları ortaya çıkarabilmektedir (Korkusuz, 2003: s. 78). Belirtilen bu hususlar sonucunda, vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getiremeyen mükellefler üzerindeki haksızlıkların ortadan kaldırılması amacıyla vergi affına başvurulabilmektedir.

Affi savunanlara göre toplum düzeni açısından daha büyük tehlike arz eden suçlar bile affedilirken vergi suçlarının af kapsamı dışında bırakılması sosyolojik ve ceza siyaseti açısından adil bir düzenleme sayılmayacaktır. Bu görüşte olanlar özellikle afların sıradan hale geldiği ülkelerde çok daha ağır suçların bile aftan yararlandırılmasına karşılık vergi suçu işleyenlerin aftan yararlandırılmamasının, adalet ve eşitlik ilkeleri açısından doğru olmayacağını ve bu nedenle vergi suçlarının da af kapsamına dahil edilmesinin kamu yararı açısından bir zorunluluk olduğunu savunmaktadırlar (Ağca, 1981: s. 26).

Düşük orandaki vergi incelemeleri mükellefler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının affi ile vergi aslının ödenmesi ve tahsilatın artırılmasının yanı sıra inceleme eksikliği nedeniyle mükellefler arasında ortaya çıkan farklılıkları da gidermesi açısından vergi affi gereklidir (Aygün, 2012: s. 89). Gerek denetim elemanlarının yetersizliği gerekse vergi denetiminin çok sınırlı olması, özellikle beyana dayalı vergilerde denetim gören ve görmeyen mükellefler arasında farklı standartların uygulanmasına ve adaletsizliğe neden olabilecektir. Bu sebeple; etkin bir vergi yönetiminin kurulması ve vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmesine kadar mükellefler arasındaki denetim eksikliğinden doğan farkların giderilmesi amacıyla vergi aflarının çıkarılması uygun olacaktır (Çağan, 1972: s. 115).

Diğer taraftan, Türkiye’de vergi idaresi ile idari yargı çok büyük bir iş yüküne sahiptir. Vergi affi ile bu iş yükü azaltılmakta, vergi idaresi ve idari yargı birikmiş işlerin ağırlığından kurtularak rahat ve etkin bir çalışma ortamına kavuşmaktadır (Narinoğlu, 1991: s. 40). Vergi idaresi ve yargısının görevlerini tam olarak yerine getirememesi vergi sisteminde boşluğa neden olabilecek ve kişilerin vergi kaçırmaya yönelik cesaretleri artabilecektir. Bu durum da vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurabilecektir (Cantürk, 1971: s. 109).

Hükümetler acil gelir ihtiyaçları için affa başvurabilmekte ve vergi aflarını mali programlarının birer parçası haline getirebilmektedirler. Bunun yanında vergi sisteminin içinde bulunduğu durum nedeniyle gerekli tahsilat yapılamamakta, denetim eksikliği ise kaçakçılık yapanların yakalanamamasına neden olabilmektedir. Vergi aflarının bu gibi durumlar düzeltilinceye kadar geçici bir gelir kaynağı olarak düşünülebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: s. 106).

Vergi hukukunda affi haklı çıkartan temel dayanak, affin düşük idari maliyetlerle faydalı bir gelir akışı sağlarken kaçakçılıkla mücadeleye de ivme kazandırmasıdır. Bu yaklaşım, affi kaçakçılıkla mücadele için hazırlanmış geniş kapsamlı bir önlemler paketinin parçası olarak görmektedir (Dönmez, 1992: s. 36).

Af, uzun vadede kanunlara bağlılığı artırmak yoluyla dürüst mükelleflerin vergi yüklerinin azaltılmasına ve kötü niyetli yükümlülerin de sürekli olarak vergi sistemine kazandırılarak uzun bir dönem içinde gelirlerde bir artışa yardımcı olabilmektedir. Affi

savunanlar mükelleflerin kendiliğinden hukuka uygun davranmasını sağlayıcı bir araç olarak af yolunu önermektedirler (Mikesel, 1984: s. 114).

Mükelleflerin bir kısmı bilinçli olarak vergi kaçırmış olabileceği gibi bir kısmı da mali zorluklar içinde olmaları nedeniyle vergi yükümlülüklerini yerine getiremedikleri için gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olabilir. Buna göre bu kişilere temiz bir sayfa açmaları ve gelecekte vergi sistemi ile uyumlu bir mükellef olmaları için bir fırsat vermek gerekmektedir. Bu şekilde kayda giren mükellefler, gelecekte aynı toplam vergi gelirine daha düşük yasal vergi oranlarıyla ulaşılmasını sağlayarak vergi affından dürüst mükelleflerin de yararlanmasını mümkün kılacaktır (Lerman, 1986: s. 326). Vergi affıyla birlikte bireyler, vergi kaçırdıklarını gizlemek zorunda kalmayacaklar ve daha sıkı uygulamaları içeren yeni bir vergi rejimine geçişleri kolaylaşacaktır (Leonard ve Richard, 1987: s. 62).

Affa karşı olanlar bunun dürüst yükümlüleri cezalandıran, vergi adaletini zedeleyen ve kaçakçılığa prim veren bir tasarruf olduğuna, ileriye dönük olarak düşünüldüğünde ise sıklıkla getirilen af düzenlemelerinin dürüst yükümlüleri olumsuz yönde etkileyerek bundan sonraki tahsilatları azaltacağına işaret etmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: s. 108).

Vergi affı uygulamaları vergi adaletsizliğine neden olan etkenler arasındadır. Vergi hukukunda affa karşı çıkanlar affın her zaman baskı, kayırma ve seçimlerde oy kazanmak gibi nedenlerle yapıldığını savunmaktadır. Ödeme gücü olduğu halde vergisini ödemeyen kişilerin vergi cezalarının veya asıllarının affedilemeyeceğini, ödeme yapmadıkları miktarı başka yerlerde kullanan kişilerin ödüllendirilemeyeceğini bunun adalet ve eşitlik ilkelerine uymadığını belirtmektedirler (Karabulut, 1996: 20).

Diğer taraftan vergi afları, rekabet eşitliği ilkesini de olumsuz yönde etkileyerek, haksız rekabete yol açmaktadır. Bu durumda dürüst mükellefler, vergi aflarını vergi kaçakçıları için sunulan bir ödül olarak değerlendirmekte ve vergi sisteminin adil ve eşitliği sağlamada yetersiz olduğunu düşünmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: s. 108).

Vergi afları, vergisini dürüst şekilde ve zamanında ödeyen mükellefler üzerinde eşitsizlik düşüncesi yaratabilecektir. Buna göre vergi affı aracılığıyla dürüst olmayan bireylerin sorumluluktan kurtarılması vergi sisteminin adaletini azaltacaktır (Güner, 1998: s. 262). Özellikle sürekli tekrarlanan vergi afları, vergi uyumu üzerinde daha çok olumsuz etkilerde bulunarak vergi sisteminin vergi kaçakçılığı yönünde daha fazla çarpıtılmasına neden olacaktır (Andreoni, 1991: s. 144). Bireyler, vergi aflarının bir defalık bir fırsat olmadığına inanır ve gelecekte başka vergi aflarının olabileceğini beklerse vergiye uyumları azalacaktır. Affın yeni bir af beklentisine yol açması, diğer bir ifadeyle mükelleflerin affın bir defalık olmadığı düşüncesine kapılması gelecekte yeni bir fırsatın oluşabileceği beklentisi yaratacağından mükelleflerin vergiye uyumunu azaltacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: s. 109).

Diğer bir af karşıtı görüşe göre, tasarlanarak işlenmelerinden ötürü vergi suçları affa layık görülmemektedir. Vergi suçları plan yaparak devlet maliyesini zarar sokan mükelleflerce gerçekleştirilmektedir. Mali suçlar çoğunlukla bilinçli olarak ortaya çıktığından affa layık olmadıkları değerlendirilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: s. 109).

Vergi afları ile vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azalacağı beklentisinin gerçekçi olmadığı af karşıtı görüş sahiplerince ifade edilmektedir. Af ile kapatılan dosyaların yerini tahsil edilemeyen veya vergi affı çerçevesinde tahsil edilmesi düşünülen dosyalara bırakacağından, vergi idaresinin iş yükünde bir azalma olmayacaktır (Seviğ, 1992).

3. 2002 SONRASI VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Ülkemizde 1906 yılından günümüze değin genellikle siyasi, teknik ve ekonomik nedenler gerekçe gösterilerek çok sayıda vergi affi kanunu çıkarılmıştır. Çıkarılan bu kanunların; bir kısmının vergi ve cezaların affına yönelik özel düzenlemelerden, bir kısmının genel af kanunlarına eklenen birkaç maddeden, diğer bir kısmının da vergi kanunlarında değişiklik yapan yasalara eklenen geçici maddelerden ibaret olduğu görülmektedir. Af sözcüğünün kullanılmasından toplumsal tepkiler nedeniyle kaçınılmış, bunun yerine tahsilatın hızlandırılması, tasfiye, terkin vb. adlar altında düzenlemeler yapılarak ortaya çıkacak tepkilerin önüne geçilmeye çalışıldığı düşünülmektedir.

Türkiye’de çıkarılan her af kanunu sonrasında bir kez daha affa başvurulmayacağı ve yapılan düzenlemelerin son olduğu vurgulanmaktadır. Ancak çoğu kez getirilen af düzenlemeleri bir sonraki affın zeminini oluşturmaktadır. Her af sonrası yeni bir affın getirilmeyeceği inancı yerleştirilmek istenmesine karşın, artan bütçe açıklarının kapatılması, ekonomik istikrarın sağlanması göz önüne alınarak sağlam ve ucuz bir finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin artırılması amacıyla sıkça mali affa başvurma gereği ortaya çıkmıştır.

Bu bölümde 2002 yılı sonrasında ülkemizde uygulanan vergi afları kronolojik sırasıyla 4751, 4811, 5811, 6111, 6552, 6736, 7020 ve 7143 Sayılı Kanunlar ve alt başlıkları halinde affa yönelik hükümlerle gerçekleştirilmiştir. Anılan kanunlar ve alt başlıklar itibariyle getirilen hükümlere Resmi Gazeteden erişilebildiğinden, burada tekrar edilmesine gerek duyulmamıştır.

4. TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ 2002 SONRASINDA ETKİLERİ

Çalışmanın bu kısmında, ülkemizde 2002 yılından sonra uygulanan vergi aflarının uygulama sonuçlarının vergi tahsilatı üzerindeki etkileri incelenmiş ve analiz döneminde uygulanan vergi aflarının vergi tahsilatı üzerindeki etkilerine yönelik genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Genel bütçe gelirlerini, vergi gelirleri ile vergi dışı normal gelirleri ve vergi gelirleri artış oranını gösteren Tablo 1. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı aşağıda sunulmaktadır. Analiz döneminde vergi afları 2002, 2003, 2008, 2011, 2014, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirilmiştir. Bu itibarla, anılan yıllar tabloda italik ve kırmızı olarak belirtilmiştir:

Tablo 1. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı

	Genel Bütçe Gelirleri	%	Vergi Gelirleri	%	Vergi Dışı Normal Gelirler	%	Vergi Gelirleri Artış Oranı (%)
2001	50,890,481,078	100	39,735,928,150	78	11,154,552,929	22	-
2002	74,603,699,065	100	59,631,867,852	80	14,971,831,213	20	50.1
2003	98,558,732,547	100	84,316,168,756	86	14,242,563,791	14	41.4
2004	120,089,244,000	100	101,038,904,000	84	19,050,340,000	16	19.8
2005	148,237,974,000	100	119,250,807,000	80	28,987,167,000	20	18.0
2006	182,577,918,000	100	151,271,701,000	83	31,306,217,000	17	26.9
2007	203,349,268,000	100	171,098,466,000	84	32,250,802,000	16	13.1
2008	225,496,339,000	100	189,980,827,000	84	35,515,512,000	16	11.0
2009	232,930,317,000	100	196,313,308,000	84	36,617,009,000	16	3.3
2010	271,957,407,000	100	235,714,637,000	87	36,242,770,000	13	20.1
2011	319,512,928,000	100	284,490,017,000	89	35,022,911,000	11	20.7
2012	362,654,794,000	100	317,218,619,000	87	45,436,175,000	13	11.5
2013	419,653,762,000	100	367,517,727,000	88	52,136,035,096	12	15.9
2014	461,450,539,000	100	401,683,956,000	87	59,766,583,000	13	9.3
2015	525,045,891,000	100	465,229,389,397	89	59,816,501,538	11	15.8
2016	608,336,187,441	100	529,607,900,959	87	78,728,286,482	13	13.8
2017	700,697,988,690	100	625,512,314,176	89	75,185,674,514	11	18.1
2018 (6)	341,167,797,000	100	294,820,476,000	86	46,347,321,000	14	n.a.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB).

Not: 2001-2003 yıllarında "vergi dışı normal gelirler"e "özel gelirler ve fonlar" eklenmiştir. 2004-2006 yıllarında "vergi dışı normal gelirler"e "sermaye gelirleri" ile "alınan bağış ve yardımlar" eklenmiştir. 2007-2017 yıllarında "vergi dışı normal gelirler", "teşebbüs ve mülkiyet gelirleri", "alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirler", "diğer gelirler (faizler, paylar ve cezalar)", "sermaye gelirleri", "alacaklardan tahsilatlar" toplamı olarak hesaplanmıştır.

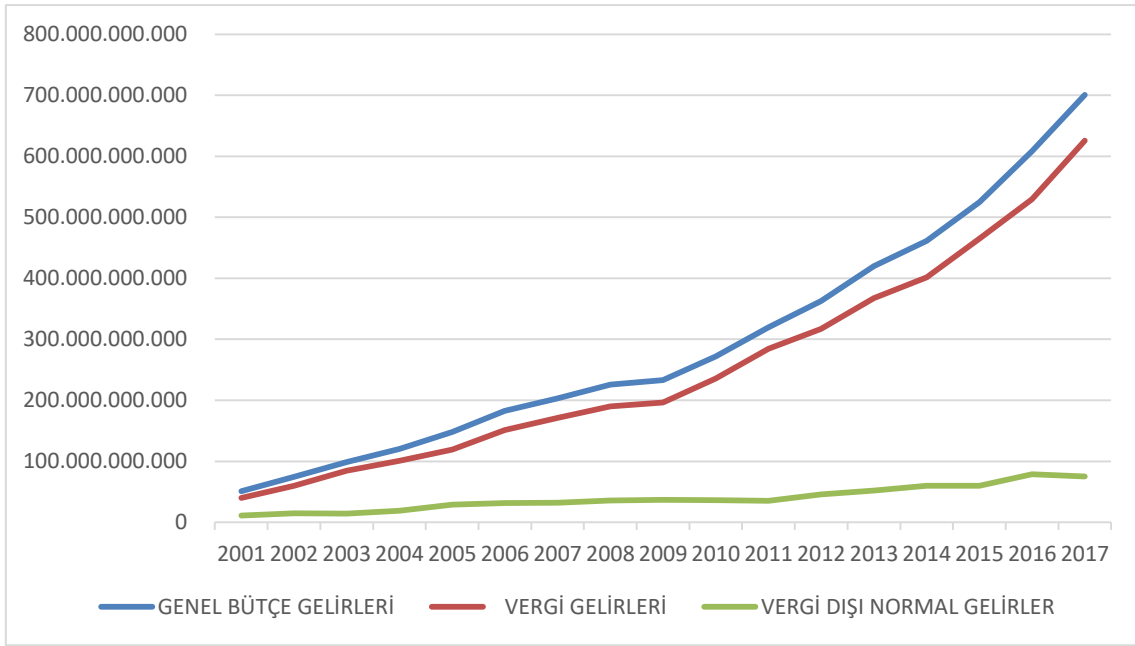
Yukarıdaki Tablo 1'den yararlanılarak 2002 – 2017 yılları arasında genel bütçe gelirlerinin ortalama %86'sının vergi gelirlerinden oluştuğu hesaplanmıştır. Vergi affı olan yıllarda da genel bütçe gelirlerindeki vergi gelirlerinin payının (%) sırasıyla 80, 86, 84, 89, 87, 87 ve 89 olduğu görülmekte olup, anılan yıllar ortalaması da %86'dır. Vergi affı uygulamasının olduğu yıllardan bir önceki yıllar ile karşılaştırma yapıldığında da genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payında kayda değer bir değişiklik olmadığı, buna benzer şekilde de vergi dışı normal gelirlerin genel bütçe gelirleri içindeki payında yıllar itibariyle önemli bir değişiklik olmadığı anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki Tablo 1'den yararlanılarak 2002 – 2017 yılları arasında vergi gelirlerindeki ortalama artış hızı %19,3 olarak hesaplanmıştır. 2002 ve 2003 yıllarında vergi gelirlerinin artış oranları ise sırasıyla %50,1 ve %41,4 olarak gerçekleşmiştir. Oysaki izleyen dönemlerdeki aflardan sonra vergi gelirlerindeki artışın en çok 2011 yılında %20,7 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Buradan, ekonomik daralma dönemlerinin sonrasında yaşanan toparlanma yıllarında vergi gelirlerinin kriz dönemine göre yükseldiği ifade edilebilmektedir. Türkiye ekonomisinin 2001 yılında %9,5 küçülmüş olması ve ertesi yıllardaki ekonomik büyüme vesilesiyle vergi gelirlerinin artış oranının yüksek olduğu düşünülmektedir. Keza,

2011 yılında vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre %20,7 artmasının da, 2009 yılında ülke ekonomisinin %4,7 küçülmesinden ve sonrasında kaydedilen büyümeden kaynaklanabileceği düşünülmektedir. Kriz yıllarında ekonomik aktivitenin neredeyse durma boyutuna gelmesi vergi gelirlerini oldukça azaltmakta ve akabinde ekonominin canlanması ile birlikte azalan vergi gelirlerinin tekrar yükselişe geçmesi ile birlikte büyük artış oranları yakalanabilmektedir diye düşünülmektedir.

Kriz harici yıllara bakıldığında ise vergi aflarının olduğu yıllarda vergi geliri artış oranlarının ortalamanın altında kaldığı görülmektedir. Yukarıda anlatılanlar aşağıdaki Grafik 1 ile de gösterilmeye çalışılmaktadır.

Grafik 1. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı

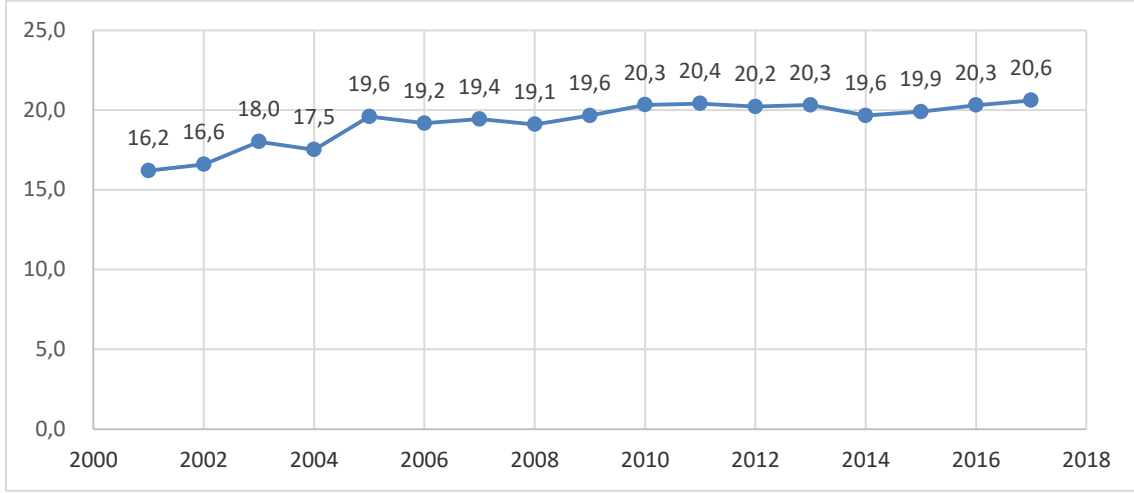


Kaynak: GİB.

Yukarıdaki Grafik 1'in incelenmesinden, analiz döneminde vergi affı uygulaması olan yıllar itibariyle, genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin çarpıcı şekilde değişmediği görülmektedir. Grafiğe bakıldığında yıllar itibariyle vergi dışı normal gelirlerin genel bütçe gelirleri içindeki payının arttığı göze çarpmaktadır. Grafiğe bakılarak, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde etkisinin olduğunu söylemek pek mümkün görünmemektedir.

Bundan başka, vergi gelirlerinin 2009 bazlı gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYH) içindeki paylarına bakılarak vergi affı uygulamalarının yıllar itibariyle etkisinin değerlendirilebileceği düşünülmektedir. Aşağıdaki grafik Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan erişilebilen (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm) "Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payları" adlı tablosundan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır:

Grafik 2. Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (Vergi Yüğü, %)



Kaynak: GİB.

Yukarıdaki grafikten 2002 – 2017 yılları arasında ortalama vergi yükü %19,4, son on yılın (2008-2017) ortalama vergi yükü ise %20 olarak hesaplanmıştır. Analiz döneminde gerçekleştirilen 7 adet affın 5'i son on yılda gerçekleştirildiği dikkate alındığında, afların GSYH'deki vergi gelirlerinin payını artırdığı söylenememektedir. Grafiğe bakıldığında, analiz döneminde vergi yükünün %20 seviyelerinde hareket ettiği görülmektedir. Başka bir deyişle, vergi aflarının vergi yükü üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı düşünülmektedir. Bu sonuçtan hareketle, Türkiye'de uygulanan vergi aflarının mali amaçtan ziyade sosyo ekonomik amaçlarla uygulanmış olabileceği söylenebilir.

Diğer taraftan, genel bütçe vergi gelirlerindeki artışların, 2005 – 2017 yıllarında üretici fiyatları endeksleri (Yİ-ÜFE), 2002 – 2004 yılları arasında toptan eşya fiyatları endeksleri (TEFE) artışı ile karşılaştırılmasında yarar olduğu düşünülmektedir. Aşağıdaki Tablo 2'den söz konusu değişiklikler izlenebilmektedir:

Tablo 2. Genel Bütçe Gelirlerindeki Artışların, 2005 – 2017 Yıllarında Üretici Fiyatları Endeksleri (Yİ-ÜFE), 2002 – 2004 Yıllarında Toptan Eşya Fiyatları Endeksleri (TEFE) Artışı ile Karşılaştırılması

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilat	Bir önceki yıla göre tahsilat artışı (%)	2002-2004 (TEFE) Artışı ile 2005- 2017 (Yİ-ÜFE) Artışı (%)		Vergi gelirleri tahsilat artışı ile (Yİ-ÜFE), (TEFE) artışı arasındaki fark	
			Geçen yılın aynı ayına göre artış	12 aylık ortalamalara göre artış	Geçen yılın aynı ayına göre artış	12 aylık ortalamalara göre artış
2002	59,631,867,852	50.1	30.8	50.1	19.3	0.0
2003	84,316,168,756	41.4	13.9	25.6	27.5	15.8
2004	101,038,904,000	19.8	13.8	11.1	6.0	8.7
2005	131,948,778,000	18.5	4.54	8.24	14.0	10.3
2006	151,271,701,000	14.6	11.58	9.34	3.1	5.3
2007	171,098,466,000	13.1	5.94	6.31	7.2	6.8
2008	189,980,827,000	11.0	8.11	12.72	2.9	-1.7
2009	196,313,308,000	3.3	5.93	1.23	-2.6	2.1
2010	235,714,637,000	20.1	8.87	8.52	11.2	11.6
2011	284,490,017,000	20.7	13.33	11.09	7.4	9.6
2012	317,218,619,000	11.5	2.45	6.09	9.1	5.4
2013	367,517,727,000	15.9	6.97	4.48	8.9	11.4
2014	401,683,956,499	9.3	6.36	10.25	2.9	-1.0
2015	465,229,389,397	15.8	5.71	5.28	10.1	10.5
2016	529,607,900,959	13.8	9.94	4.30	3.9	9.5
2017	625,512,314,176	18.1	15.47	15.82	2.6	2.3

Kaynak: GİB.

Yukarıdaki Tablo 2’den görülebileceği üzere, ilgili yıllarda 2009 haricinde diğer bütün yıllarda geçen yılın aynı ayına göre vergi gelirleri tahsilat artışı Yİ-ÜFE ve TEFE’den yüksek gerçekleşmiştir. 12 aylık ortalamalara göre ise 2008 ve 2014 yılında Yİ-ÜFE ve TEFE, vergi tahsilat artışından daha fazla gerçekleşmiş olup, 2002 yılında aynı seviyede gerçekleşmiştir. Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, analiz dönemindeki 7 adet af uygulamasının 3’ünde (2002, 2008 ve 2014) vergi gelirleri artış oranı 12 aylık ortalamalara göre Yİ-ÜFE ve TEFE artışının gerisinde veya eşit seviyede gerçekleşmiştir. Bu yıllarda vergi affı ile kazanılan vergi geliri artış oranlarının 12 aylık ortalamalara göre Yİ-ÜFE ve TEFE artışının gerisinde kalmış olması, vergi aflarının ilgili yıllarda reel olarak gelir artırıcı etkisinin olmadığı biçiminde yorumlanabilir. Diğer yıllarda ise vergi gelir artış oranı 12 aylık ortalamalara göre Yİ-ÜFE ve TEFE artışının üzerinde seyrettiğinden, reel olarak vergi gelirlerinin arttığı belirtilebilir.

Yukarıdaki inceleme ve analizlerden, genel olarak vergi aflarının kalıcı bir şekilde vergi gelirlerine olumlu bir katkısının olmadığı; ancak, kısa vadede vergi gelirlerini artırıcı bir etkisinin olduğu görülmektedir.

Uzun vadede afların niceliksel olarak vergi gelirlerini artırıcı kalıcı bir etkisinin olduğuna dair açık bir işarete rastlanmadığından, afların sayısal sonuçları ile karşılaştırma yapma imkânı vermesi bakımından, şirketlerin vergi/finans departmanlarında çalışan profesyonellerin algısını belirlemek amacıyla bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket ile 2002 yılından sonra Türkiye’de uygulanan vergi aflarının vergi gelirlerine olası etkileri

bakımından şirketlerin vergi/finans departmanlarında çalışan profesyonellerinin görüşlerinin öğrenilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda aşağıda kapsam ve metodolojisi açıklanmış kaynaktan veri toplama yönteminden yararlanılmıştır.

5. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Anket formu dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların sosyo-demografik özelliklerine ilişkin ifadeler yöneltilmiştir. İkinci bölümde, vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkilerini ölçmeye dair ifadeler; üçüncü bölümde, vergi kaçırmaı etkileyen faktörlere dair ifadeler; dördüncü bölümde vergi kaçırmaı etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesini sağlayacak ifadeler yer verilmiştir.

İstanbul'da faaliyet gösteren özel sektör işletmelerinin muhasebe birimlerinde çalışan toplam 102 kişi anketimizi yanıtlamıştır. Katılımcıların yaş ortalaması 40 olup, % 50'si kadın, %50'si erkektir.

Ankete yanıt verenlerin % 66'sı evli, % 30'u bekar ve % 4'ü de duldur.

Öğrenim durumlarına göre ankete yanıt verenlerin %80'i lisans, % 16'sı yüksek lisans, % 2'si önlisans, % 1'i doktora mezundur.

Katılımcıların ortalama sektör deneyimi 17 yıl olup, son çalıştıkları kurumlarındaki ortalama çalışma süreleri 10 yıldır.

Anketimizin vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkilerini ölçmeye dair ifadeleri içeren ikinci bölümündeki ifadeler ve verilen yanıtlar aşağıdaki Tablo 3'te sunulmaktadır:

Tablo 3. Vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkileri

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Vergilerin kamu zoruyla toplanmasını doğru buluyorum.	10%	9%	13%	41%	27%
Vergilerin mali güce göre alındığını düşünüyorum.	45%	39%	8%	7%	1%
Bence vergi vermek bir vatandaşlık görevidir.	2%	5%	7%	46%	40%
Ödediğim vergi ile aldığım hizmetin doğru orantılı olduğunu düşünüyorum.	50%	31%	12%	6%	1%
Vergi kaçıran insanların bu davranışını yanlış buluyorum.	4%	3%	7%	30%	56%
Vergi affı yapılmasını doğru buluyorum.	28%	32%	19%	15%	6%
Vergi affı olacağı beklentisi vergi ödemelerini aksatır.	1%	5%	7%	33%	54%
Denetim sıklığı vergi kaçakçılığını azaltır.	2%	4%	7%	54%	33%
Türk vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	43%	38%	15%	2%	2%
Vergi kanunlarının sık değişmesi vergi ödeme isteğini artırıyor.	50%	35%	14%	1%	0%
Vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığını artırıyor.	5%	9%	9%	53%	25%
Denetimler sonucu ceza kesilmesi vergi uyumunu artırır.	3%	8%	11%	56%	23%
Eğitim vergi kaçakçılığını azaltır.	8%	18%	10%	32%	32%

Katılımcıların anketin ikinci bölümündeki ifadelere verdiği yanıtlar çerçevesinde değerlendirildiğinde; mükellefler, her ne kadar vergi vermenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünseler de vergilerin mali güce göre alınmadığına inandıkları görülmektedir. Bununla birlikte, Türk Vergi Sisteminin adil olmadığı şeklinde bir algı olduğu öne çıkmaktadır. Ayrıca, vergi oranlarının yüksek olmasının ve ödenen vergiler ile alınan hizmetlerin doğru orantılı olmadığını düşünülmesinin, vergi kaçakçılığının artmasına yol açtığı değerlendirilmesi yapılabilmektedir. Katılımcılar, denetim mekanizmasının yeterince sıkı işlemediğini, denetimlerin daha sık yapılması gerektiğini ve denetimler sonucu kesilen cezaların vergiye uyumu arttıracaklarını düşünmektedir.

Katılımcıların çoğunluğu tarafından vergi affı yapılması doğru bulunsa dahi vergi affı olacağı beklentisinin vergi ödemelerini aksattığı düşünülmektedir. Aslında vergi affı çıkma beklentisi olmasa vergilerin daha düzenli ödeneceği anlaşılmaktadır.

Katılımcılar, vergiye uyumda eğitimin önemli bir yeri olduğunu düşünmektedir. Bu itibarla, tarafımızca okullarda bu konu üzerinde durulmasının vergiye uyumu artıracığına inanılmaktadır. Ayrıca kanunların sık değişmesi vergiye uyumu azaltmaktadır.

Anketimizin vergi kaçırmaı etkileyen faktörlere dair ifadeleri içeren üçüncü bölümündeki ifadeler ve verilen yanıtlar aşağıdaki Tablo 4'te sunulmaktadır:

Tablo 4. Vergi kaçırmaı etkileyen faktörler

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Vergi kaçınma girişimlerini doğru buluyorum.	18%	37%	17%	19%	10%
Vergi kaçakçılığının vergilemede adalat ilkesini zedelediğini düşünüyorum.	3%	2%	6%	40%	49%
Türkiye de vergi cezaları caydırıcı niteliktedir.	21%	43%	18%	15%	4%
İnsanların geliri arttıkça vergi kaçırma eğilimi artmaktadır.	3%	18%	19%	48%	13%
Türk vergi kanunları vergi kaçırmaı müsaıttir.	1%	21%	24%	40%	15%
Vergi cezalarında uygulanacak cezanın miktarı kaçakçılık üzerinde etkilidir.	3%	19%	15%	51%	13%
Yaşlı mükellefler genç mükelleflere göre vergiye karşı daha uyumludurlar.	7%	18%	43%	27%	5%
Kadın mükelleflerin vergiye uyum düzeyleri erkek mükelleflere göre daha üst düzeydedir.	2%	16%	43%	35%	4%
Evli insanların vergiye uyum düzeyleri daha yüksektir.	3%	25%	51%	19%	2%
Vergi kaçakçılığında sosyal eşgüdüm etkisi vardır.	3%	9%	37%	46%	5%
Türkiye de vergi denetimleri yeterli boyuttadır.	25%	57%	12%	6%	1%
Dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla daha fazla olması vergi kaçakçılığını arttırmaktadır.	3%	17%	18%	46%	17%
Türkiye'de kayıt dışı sektörlerin denetimi etkin olarak yapılmaktadır.	29%	53%	14%	1%	3%
Af, mükelleflerin geçmişte işlenen vergi suçlarının yakalanma korkusunu ortadan kaldırır ve böylece onların suçluluk duygularını azaltır.	3%	9%	14%	46%	28%

Anketin bu bölümünde verilen yanıtlara göre, Türkiye’de vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olmadığı düşünülmektedir. Vergi cezalarında uygulanacak cezanın miktarının kaçakçılık üzerinde etkili olduğu düşünülmektedir. Vergi cezalarının miktarı arttırılırsa vergi kaçakçılığının azalabileceği düşünülmektedir.

Ayrıca, kayıt dışı sektörlerin denetiminin etkin olarak yapılmadığı düşünülmektedir. Vergilendirme olmadığı için insanlar kayıt dışına yönelmekte ve iki tarafın da kazanıyor olmasına rağmen, kayıt dışı olan üreticinin vergi vermezken kayıtlı olanın vergi vermesi haksızlıklara yol açmaktadır.

Bundan başka, Türkiye’de vergi denetimlerinin yeterli boyutta olmadığı düşünülmektedir. Etkin bir denetim mekanizması olmaması kaçakçılığı arttırmaktadır. Denetimler yeterli düzeyde olur ise toplanan vergi gelirlerinin artacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan, Türk Vergi Kanunlarının vergi kaçırma müsaide olduğu düşünülmekle birlikte, kanunların daha sert hale getirilebileceği düşünülmektedir.

Anketimizin “Vergi kaçırma etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesini sağlayacak durumları” ölçmeye dair ifadeleri içeren dördüncü bölümündeki ifadeler ve verilen yanıtlar aşağıdaki Tablo 5’te sunulmaktadır:

Tablo 5. Vergi kaçırma etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Vergi aflarının sürekli çıkarılması, vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır.	2%	3%	3%	56%	36%
Ödediğim verginin önemli bir finansman kaynağı olduğunu ve doğru yerlerde kullanıldığını düşünüyorum.	36%	33%	25%	4%	1%
Vergi idarelerindeki personel davranışları vergi ödeme isteğimde önemli rol oynuyor.	13%	34%	29%	23%	1%
Vergisel düzenlemeler konusunda mükellefi bilgilendirmeyi yetersiz buluyorum.	6%	9%	18%	44%	24%
Vergi kaçakçılığını önlemek adına yapılan denetimleri yeterli buluyorum.	29%	52%	12%	6%	1%
Bireyler devlet hizmetlerinden sağladıkları fayda oranında vergilendirilmelidir.	6%	26%	25%	28%	14%
Türk vergi sisteminde, adalet ilkesini zedeleyen bir takım faktörler vardır.	3%	2%	5%	43%	47%
Vergi suçları diğer suçlara göre toplum için daha az tehlike oluşturur.	14%	41%	19%	21%	6%
Denetim eksikliğinden doğan adaletsizliklerin giderilebilmesi için vergi afları birer fırsat olabilmektedir.	25%	45%	16%	13%	2%
Vergi aflarının sık sık tekrarlanması; mükelleflerin yeni af beklentisine girmelerine neden	2%	2%	3%	44%	49%

olmaktadır.					
Devletin af yoluna başvurmasının en temel nedeni artan kamusal ihtiyaçların gerektirdiği maliyetlere gönüllü katılımların yetersiz kalması nedeniyle artan gelir gereksinimlerini karşılayamamasıdır.	5%	18%	19%	48%	11%
Kanun koyucu vergi affını gündeme getirirken, vergi mükelleflerinin bu yöndeki beklentisini karşılamaktadır.	8%	27%	26%	29%	9%
Vergi affının silçe uygulanmasının en önemli nedeni kolay yoldan gelir elde etmektir.	3%	12%	10%	57%	19%
Vergi aflarının bir defaya mahsus olmadığı ve yeni afların tekrar edeceği düşüncesinin mükellefler nezdinde yaygınlaşması vergi afları için uzun dönemde olumsuz etki oluşturur.	2%	7%	3%	49%	39%
Af dürüst olmayan vergi mükelleflerini cezasız aklama mekanizmasıdır.	1%	6%	15%	37%	41%
Vergi afları mali krizlerin yol açtığı olumsuz etkileri yatıştırma görevini üstlenebilir.	11%	17%	31%	39%	2%
Vergi kaçırانların vergi affına katılımları dürüst mükelleflere oranla daha fazladır.	3%	8%	25%	37%	26%

Katılımcıların anketin bu bölümünde verdiği cevaplardan yola çıkarak yorumlamak gerekirse; ankete katılanlar vergi aflarının sürekli çıkarılmasının vergi kaçırma eğilimini arttırdığını düşünmektedir. Sürekli af çıkarılacağı beklentisi olmazsa vergilerin daha düzenli ödeneceği ve böylece toplanan vergilerin artacağı düşünülmektedir. Sürekli çıkarılan aflar kısa dönemde gelir getirirse de uzun dönemde af çıkacağı beklentisi ile mükellefler kaçırma eğilimine girecektir.

Bundan başka, Türk vergi sisteminin adaletli olmadığı düşünülmektedir. Herkesin gelirine, kazancına göre vergi alınmadığı düşünülmektedir. Alınan vergiler kişilerin kazançlarına göre alınması durumunda vergi kaçırma eğiliminin azalacağına ve toplanan vergilerin artacağına inanılmaktadır.

Ayrıca, denetimlerin yetersiz olduğu düşünülmektedir. Etkin bir denetim mekanizmasının olmamasının mükellefleri vergi kaçırma teşvik ettiği söylenebilmektedir. Eğer denetimler daha sıkı yapılırsa toplanan vergilerin artacağı düşünülmektedir.

Ödenen vergilerin nerelerde kullanıldığı bilirse vergi kaçırma eğiliminin azalacağına inanılmaktadır. Ödenen paraların hangi alanlarda kullanıldığını, doğru yerlere aktarılıp aktarılmadığı bilinmek istenmektedir.

Katılımcıların büyük çoğunluğu vergi affını kolay yoldan gelir elde etmek olarak görmektedir. Sık sık vergi affı çıkarılması mükelleflerin devlete olan güvenini sarsmaktadır. Devlet otoritesinin korunması adına afların sık sık çıkarılmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

6. SONUÇ

Vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Devletin en büyük gelir kaynağı vergilerdir. Vatandaşlardan topladıkları vergiler ile kamusal ihtiyaçlar görülür. Ancak belli dönemlerde devlet ekonomik kriz içerisinde olabilir bu durumda en hızlı ve maliyetsiz şekilde kaynak bulabileceği durum vergi aflarıdır. Aflar, kısa vadede ekonomik açıdan getirisi olan bir durumdur.

Vergi aflarının kısa vadede gelir getirici etkisi olduğunu savunan af yanlısı görüşler olmakla birlikte vergi aflarının, vergisini zamanında ödeyen vatandaşlar için haksızlık olduğunu savunan, bunu adil bulmayan ve afların uzun dönemde bir etkisinin olmayacağını savunan af karşıtı görüşler de vardır. Affı savunanlar, daha ağır suç işleyenlerin bile affedildiği yerde vergi suçlularının da affedilebileceğini savunmaktalar. Ekonomik kriz dolayısıyla borcunu ödeyemeyen insanların bir şansları daha olması gerektiğini savunmaktalar. Af karşıtı görüşler ise, ödeme gücü olduğu halde vergisini zamanında ödemeyen kişilerin vergi asılları ve cezalarının silinmesinin adil olmadığını savunmaktadırlar. Ödemedikleri bu paraları başka yerlerde değerlendirip para kazandıklarını ve bunun vergisini zamanında ödeyen kişiler için haksızlık olduğunu düşünmektedirler. Af yanlısı olmayan görüşlerin diğer bir savunduğu şey ise idarenin iş yükünün aslında azalmayıp, af dolayısıyla vergisini ödeyecek mükellefler nedeniyle iş yükünün daha da artacağıdır.

Sayısal olarak değerlendirildiğinde vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde kalıcı bir etkisinin olmadığı görülmüştür. Bu itibarla, vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerine yönelik mükelleflerin algılarını tespit etmeye yönelik bir anket yapılmıştır. Anket sonuçlarına göre mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi vermenin bir vatandaşlık görevi olduğuna inanırken vergilerin mali güce göre alındığını düşünmemektedirler. Bununla birlikte, mükellefler ödedikleri vergi ile aldıkları hizmetlerin doğru orantılı olmadığını savunmaktadır ve vergi affı olacağı beklentisinin vergi ödemelerini aksattığı görülmektedir. Tüm bunlar insanları vergi ödememeye itmekte ve bu nedenle de uzun vadede vergi gelirleri düşmektedir.

Vergi gelirlerini arttırmak için; afların sık sık tekrarlanmaması gerektiği düşünülmektedir. Vergilerin mali güce göre alınması, denetim sıklığının artırılması, cezaların daha caydırıcı nitelikte olması, kanunların sık sık değiştirilmemesi, vergi oranlarının yüksek tutulmaması, ödenen vergi ile alınan hizmetin doğru orantılı olması, kayıt dışı sektörlerin denetiminin daha etkin olması, vergisel düzenlemeler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Yukarı da sayılan önerilerle birlikte hükümetler vergi affı kanunu çıkartmadan önce toplumun nabzını yoklamalı, daha sade kanunlar hazırlamalı, süre olarak kısıtlı bir süre öngörmemelidir. Hazırladığı kanun hem vergi vermeyen mükellefi vergi mekanizması içine çekmeli hem de vergisini zamanında veren mükellefe indirim, taksitlendirme vb. bir avantaj getirmelidir ki vergisini zamanında veren mükellef de bu kanunun kendisi için bir avantajını göreyerek bu davranışından vazgeçmemelidir.

KAYNAKÇA

- AĞCA, İ. (1981). Vergi Cezalarının Affi ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk*. 64.
- ANDREONI, J. (1991). The Desirability of a Permanent Tax Amnesty. *Journal of Public Economics*. 45, 143-159.
- AYGÜN, R. (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi. *Vergi Dünyası*. 369, 88-92.
- CANTÜRK, İ. (1971). Vergi Cezalarının Affi ve Getirdikleri. *Danıştay Dergisi*, 109.
- ÇAĞAN, N. (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 29/01-02, 111-122.
- DÖNMEZ, R. (2002). Vergi Hukukunda Vergi Affi Kavramına Yer Yok mudur?. *Yaklaşım Dergisi*. 116, 19 – 25.
- EDİZDOĞAN, N. ve GÜMÜŞ, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. 164, 99 – 119.
- GÜNER, A. (1998). Vergi Affi Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine. *Marmara Üniversitesi Maliye Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları*, 10.
- KARABULUT, M. (1996). Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi SBE.
- KORKUSUZ, M. (2003). Vergi Barışı Üzerine. *Yaklaşım*. 123, 77-79.
- LEONARD, H.B. ve RICHARD, J.Z. (1987). Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *Tax Policy and the Economy*, 1, 55-85.
- LERMAN, A.H. (1986). Tax Amnesty: The Federal Perspective. *National Tax Journal*, 39/3.
- MIKESEL, J.L. (1984). Tax Amnesties as a Tool for Revenue Administration. *State Government*, 57/4.
- NARINOĞLU, R. (1991). 1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamı ve Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları*. Mayıs, 26-40.
- SEVİĞ, V. (1992). Vergi Ceza Affi. *Dünya Gazetesi*, 10.04.1992.