

Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma Taxpayers' Point Of View For Tax Amnesty: An Investigation On Corum Province

Özgür Emre KOÇ

Dr. Öğr. Üyesi, Hitit Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, oemrekoc@hitit.edu.tr.

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş: 21 Mayıs 2019

Düzeltilme Geliş: 8 Haziran 2019

Kabul: 12 June 2019

Anahtar Kelimeler:

Vergi Affı, Vergi Mükellefi,
Çorum.

© 2019 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Vergi kamu kesimi için önemli bir gelir kaynağı iken mükellefler için maddi bir yüküktür. Mükellefler bu yükü hafifletebilmek için vergisel yükümlülükleri yerine getirme konusunda pek istekli davranmamakta ve vergiye karşı direnç gösterebilmektedir. Kamu kesimi de bu direnci yumuşatmak ve vergiye uyumu sağlamak amacıyla vergi aflarını kullanmaktadır. Vergi afları, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere hukuki ve idari yaptırımların uygulanmamasını sağlamaktadır. Vergi afları, gerek vergiye uyumun gerçekleşmesinde ve gerekse yükümlülerin vergisel ödevlere bakışı açısından mükellef psikolojisi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu noktadan hareketle, çalışmamızda Çorum ilinde 450 vergi mükellefleri ile yapılan anket sonucunda, mükelleflerin vergi afları konusundaki düşünceleri ölçülmeye çalışılmış ve elde edilen bulgular yorumlanmıştır. Yapılan analiz sonucunda vergi mükellefleri, vergi aflarının vergilemede adalet ilkesini zedelediğini; ancak diğer taraftan da mükelleflere geçmiş dönem borçlarından kurtulma şansı verdiği için vergiye uyumu artırdığı sonucuna varılmıştır. Sonuçlar göstermektedir ki; vergi mükelleflerinin vergi aflarına yönelik düşünceleri literatürdeki vergi aflarına yönelik tartışmaları destekler mahiyettedir.

ARTICLE INFO

Article History:

Received: 21 May 2019

Received in revised form: 8
June 2019

Accepted: 12 June 2019

Keywords:

Tax Amnesty, Taxpayers,
Corum

© 2019 PESA All rights reserved

ABSTRACT

While the tax is an important source of income for the public sector, it is a financial burden for taxpayers. Taxpayers are seen not so eager to fulfill their tax-related obligations for relieving this burden, and also they resist to paying taxes. The public sector utilizes tax amnesty to break this resistance and assure taxpayers compliance to pay their taxes. The Tax amnesty relieves those who have not fulfilled their tax-related obligations of being imposed legal and administrative sanctions. The Tax amnesty has an important effect on the taxpayer's psychology in both realizations of tax compliance and in taxpayer's point of view for tax-related duties. Based on this perspective, the opinions of 450 taxpayers for tax amnesty, living in Corum province, were tried to be measured with a questionnaire, and obtained findings were interpreted. As a result of the analysis, the taxpayers were seen to think that the tax amnesty damages the justice principle in taxation, but on the other hand, they increase tax compliance since they allow taxpayers to relieve of their past obligations. The results obtained show that the taxpayers' opinions for tax amnesty support the discussions in the literature.

GİRİŞ

Kamusal hizmetlerin sürekliliği ve kalitesi açısından kamu gelirleri önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilerin kamu kesimi için taşıdığı hayati öneme karşın vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda vergi mükellefleri çok istekli ve arzulu değildir. Bilindiği üzere alınan her verginin mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde bir azalmaya neden olması, bireyleri vergisel ödevlerinden uzaklaştırırken; kamu kesimini de hukuki cebirle vergi tahsili yapmaya yakınlaştırmaktadır. Bu çatışmanın uzun süreli olması, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasında bir anlaşmazlığı da beraberinde getirmekte ve vergi afları bu anlaşmazlığı gidermede önemli bir rol almaktadır.

Vergilendirme yetkisine sahip devletin egemenlik gücüne dayanarak toplumdaki bireylerden vergi, resim, harç vb. gelirlerin tahsilinden vazgeçmesi olarak ifade edilen vergi afları, vergisel anlamda birey ve devletin vergisel yükümlülükler bağlamında anlaşılabilirliğini ifade etmektedir. Kamu kesimi çıkardığı vergi afları ile tahsil edemediği vergilerin -en azından belirli bir kısmını- tahsil etmeyi, hazineye aktarılacak gelir miktarını artırmayı ve vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu sağlamayı amaçlamaktadır. Aynı zamanda siyasi, ekonomik ve teknik gerekçelerle çıkarılan vergi afları devlet ile mükelleflerin uzlaşmasını, vergi idaresini yoğun iş yükünden kurtarmayı ve vergi yargılama işlemlerini azaltmayı da hedeflemektedir.

Ancak unutulmaması gereken nokta vergi aflarına sürekli olarak başvurulması durumunda vergi mükelleflerinin “mutlaka af çıkar” beklentisi içine girerek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekte imtina etmesi sonucunu da beraberinde getirecek olduğudur. Çalışmada, literatürde üzerinde sıkça tartışılan vergi affı kavramına yönelik teorik bilgilere, vergi mükelleflerinin vergi aflarına bakışını analiz etmek için hazırlanmış ve Çorum ili genelinde uygulanmış anketin uygulama sonuçlarına yer verilmiştir.

1.Vergi Affı Kavramı

Hukuk sistemlerinin oluşmaya başlamasıyla birlikte neredeyse tüm hukuk sistemlerinde suç ve ceza kavramlarının yanında af kavramı da yer almaya başlamıştır. Suç kavramına taban tabana zıt olan af kavramı, tarihsel süreç içerisinde eski Yunan'dan Roma'ya ve daha sonra da tüm hukuk sistemleri içinde kendine yer bulmuştur (Gözler, 2001: 300). Af müessesesi, aslı itibariyle ceza ve anayasaya hukukunda düzenlenen ve hukuk sistemi üzerinde etkileri olan bir kavram olarak görünmesine karşın, ortaya çıkardığı sonuçlar itibariyle sadece hukuki değil; ekonomik, sosyal ve siyasi hayatı etkileyen bir kavramdır.

Devletin toplumsal yaşamı düzenlemek amacıyla koyduğu kurallara uymayan ve hukuken suç işleyen kişilere verdiği cezalardan vazgeçmesi, silmesi veya unutulması olarak ifade edilen af kavramı ile vergi hukuku kapsamında ifade edilen vergi afları kavramları arasında ortak yanlar olduğu gibi farklı özellikler de bulunmaktadır. Ceza hukuku kapsamındaki aflar bireysel ve toplumsal hayata yönelik işlenen suçları kapsarken, vergi hukuku kapsamında bulunan vergi afları kamu alacağının zarara uğratılması, başka bir ifadeyle elde edilmesi gereken vergi gelirlerinin eksik elde edilmesi ya da hiç elde edilememesi konularını içeren suçlara karşı uygulanır (Dönmez, 2002: 50).

Vergi hukukunda, vergi kanunlarına karşı gerçekleştirilen eylemler vergi kabahat ve suçları olmak üzere iki başlık altında değerlendirilir. Vergi kabahatlerinin vergi idaresi tarafından genellikle idari para cezası gerektiren eylemleri ifade ederken, vergi suçları adli makamlar tarafından verilen ve genellikle hürriyeti bağlayıcı cezalardan oluşmaktadır. Vergi affı kavramı bu noktada önem arz etmektedir. Vergi afları, vergi hukuku kapsamına giren vergi suç ve kabahatlerin ortaya çıkardığı vergi kayıp ve kaçaklarının neden olduğu kamu alacaklarındaki zararların ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiillerin, kamu kesimi tarafından hazırlanan bir hukuki metin ile suç ve infaz ilişkisinin ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi affına yönelik net bir ifadeye yer verilmemiştir. Böyle bir uygulamaya gidilmesinin gerekçesi olarak vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirmesini engelleyecek bir etkinin yaratılmak istenmemesi söylenebilir. Vergi afları daha ziyade vergi barışını sağlama ya da vergiye uyumu artırma amacıyla bir idari uygulama olarak

karşımıza çıkmaktadır (Dönmez, 2002: 50). Vergi Usul Kanunu'nda vergi aflarına yer verilmemesine karşın literatürde farklı tanımlamalara rastlamak mümkündür.

Vergi afları, vergi mükelleflerine yönelik uygulanan idari ve yasal yaptırımları ortadan kaldıran ve bazı durumlarda sadece vergi cezalarını bazen gecikme zamlarını ve faizini bazen de spesifik vergi türleri için geçerli olan uygulamalardır (Çetin, 2007: 173). Vergi affı, kamu kesiminin almış olduğu kararlar neticesinde elde etmiş olduğu alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacaklarının ortadan kaldırılması olarak (Tekin ve diğ.2013: 3) da tanımlanabilir.

Vergi affına yönelik yapılan bir başka tanım ise Öncel vd. tarafından yapılmıştır. Öncel vd.'na göre vergi kanunlarınca belirtilen tarh usullerine uygun olarak hesaplanan vergilerin, ödenmemesinden veya eksik ödenmesinden dolayı ortaya çıkan cezalardan veya gecikme zamlarından, belirli süreler içinde ödenmesi koşuluyla söz konusu kamu alacaklarının tamamından veya bir kısmından vazgeçilmesi vergi affı olarak ifade edilir (Öncel ve diğ. 2004: 194).

Vergi affına yönelik başka bir tanımda ise vergi affı, “*vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması*” (Bülbul, 2003: 206) olarak ifade edilmiştir. Söz konusu tanımlama vergi aflarının tüm kamusal alacakları değil sadece kamu alacağına uygulanan yaptırımları kapsadığını ifade etmektedir. Diğer bir tanımda vergi affı, kamu kesiminin siyasi nedenlerle kamu alacağından vazgeçmesi olup, vergi mükelleflerinin sahip olduğu vergi borcunun ortadan kaldırılması, silinmesi şeklinde açıklanmaktadır (Doğan ve Besen, 2008: 24). Vergi affı, üzerine vergi borcu terettüp eden kişinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı ortaya çıkan kamu alacaklarının ortadan kalkması, başka bir deyişle kamu kesiminin kendi iradesi ile alacaklarından vazgeçmesi olarak tanımlanabilir (Kargı, 2011: 3).

Vergi affı, devletin kamu gelirlerinden belli bir ölçüde feragat ettiği bir hukuki düzenlemedir. Kamu kesimi vergi aflarını, vergi geliri elde etmek, vergi uyumunu artırmak, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak vb. amaçlar doğrultusunda kullanmaktadır. Vergi afları, ortaya çıkardığı sonuçlar ve sahip olduğu özellikler itibariyle kamu kesiminin önemli bir politika aracı olarak ifade edilmektedir.

2.Vergi Aflarının Özellikleri

Vergi afları, kapsama alanları ve uygulama şartları mükelleflerin aftan yararlanma koşullarına bağlı olarak farklı özellikler taşımaktadır. Bazı vergi afları tüm vergileri kapsarken bazı vergi afları sadece ödenmeyen vergilere bağlı gecikme zamlarını/faizlerini, cezalarını, bazı vergi afları da sadece verginin aslını kapsayan uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır (Bülbul, 2003: 206). Yukarıda ifade edilen kapsamların dışında da vergi affı uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulamalar genel olarak, matrah artırımını, stok affı ve ek servet beyanını kapsayan uygulamalardır (Bulut ve diğ. 2008: 29). Vergi aflarındaki katılım şartlarına bağlı olarak mükelleflerin af kapsamına dâhil edilip edilememesinde de farklılıklar bulunmaktadır. Vergi yükümlülüklerinin bulunmasına karşın belli olmayan nedenlerden ötürü bu yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği vergi dairesinin bilgisi dışında olan mükellefler af kapsamına alınabilmekte, bazı durumlarda da vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler affın konusu dışında bırakılabilmektedir (Savaşan, 2006: 44).

Vergi affı denildiği zaman akla gelecek ilk özellik, mükelleflerin yasal süreler içerisinde ödemeleri gereken vergileri ödememesine karşın mükelleflere herhangi bir denetleme yoluna gitmeden ve cezai işleme tabi tutmadan ödememiş oldukları vergilerini ödemek için bir imkân sağlamasıdır (Bayer ve diğ. 2015: 70).

Vergi aflarının uygulanmasında süre bakımından farklılıklar mevcuttur. Birtakım vergi afları bir defaya mahsus çıkarılırken kimi vergi afları daha uzun bir zaman dilimini kapsayacak şekilde tekrarlanarak uygulanır. Vergi afları iki-üç ay gibi kısa zaman aralığı için çıkarılır ve gönüllülük esasına tabidir. Mükellefler için aftan yararlanmak zorunlu değildir. Ancak, bu gönüllülük esasını bazı durumlarda mükellef için ceza anlamına gelebilir. Şöyle ki, af kapsamına giren koşulları taşıyan mükellef eğer aftan faydalanmaz ise af sonrası dönemde vergi denetimleri sonucu yakalanmaları durumunda önceki cezalara oranla daha fazla ceza

alabilmektedirler (Luitel ve Sobel, 2007: 20). Mükellefler affa katılma yönünde bir irade gerçekleştirirlerse vergi kaçırma eylemine karşı herhangi bir cezai müeyyide olmaksızın geçmiş dönem borçlarını ödeyebilecek ve böylece vergi borçlarından ve cezalarından kurtulmuş olacaktır. Vergi aflarının kısa vadeli gelirleri artırıcı etkisinin yanında uzun vadede de kamu gelirlerinde bir artış sağlayacağına inanılmaktadır (Andreoni, 1990: 144).

Vergi aflarının en önemli özellikleri arasında bir kanuna gereksinim duyması gelmektedir. Vergilerin kanuniliği prensibine benzer bu ilkeye göre vergi afları kanunla çıkarılmaktadır. Kamu kesimi bir özel kanun vasıtasıyla vergi alacaklarından vazgeçmekte ve böylece kamu alacağı ortadan kalkmaktadır. Ayrıca aflar, geçmişe yürüyebilen ve geçmiş olaylar üzerinde etkili olan bir uygulama olarak ifade edilebilir.

3.Vergi Aflarının Nedenleri

Kamu kesimi, farklı gerekçelerle vergi affı çıkarma istek ve arzusunda olabilir. Ekonomik ya da siyasi bunalımları aşmak, mali daralma dönemlerinde yaşanan tikanıkları telafi edebilmek ve ekonomide olumlu bir değişim ve iyileştirme etkisi yaratabilmek için vergi afları çıkartılabilir (Kargı ve Yüksel, 2010: 31). Vergi aflarına, devletin vergi alacaklarını daha hızlı tahsil etmesini sağlamak, vergi dairelerinin iş yükünü azaltmak, vergi uyumsuzluklarından kaynaklanan zaman kayıplarının önüne geçmek vb. gerekçelerle başvurulmaktadır. Vergi aflarına gidilmesinin nedenleri ekonomik, mali, siyasi, sosyal ve psikolojik nedenler olarak sıralanabilmektedir.

Vergi aflarının çıkarılmasının ekonomik nedenleri iki başlık altında ifade edilebilir. İlki, kayıt dışı ekonominin varlığını azaltmak ikinci ise ekonomik dengesizliklerden kaynaklanan ekonomik krizin yarattığı tahribatı azaltmaktır. Vergi aflarının kayıt dışı ekonomi olgusunu tamamen ortadan kaldırdığını söylemek mümkün olmamakla birlikte kayıt dışı ekonominin yaratacağı etkilerin bir kısmını azaltabileceği söylenebilir. Vergi afları yolu ile kayıt dışı bırakılmış olan bazı gelir unsurlarının kayda alınması sonucu ekonomik sisteme dâhil edileceği ve böylece kayıt dışı ekonomi oranının düşürüleceği ifade edilmektedir. Kayıt dışı bırakılan bu unsurların kayıt altına alınması ile ekonomik yapının güçlendirilmesi hedeflenmektedir (Bülbül ve Karadeniz, 2004). Dolayısıyla, mükellef tarafından beyan edilmemiş, vergi dairesinden saklı tutulmuş olan gelir unsurları vergilendirilme imkânına ve ekonominin içine dâhil edilme fırsatına sahip olacaktır.

Vergi afları, bir ekonomide yaşanmış ekonomik krizin olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak ve vergi mükellefleri olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi borçlarını ödeme konusunda sıkıntıya girmesini önlemek amaçlarıyla başvurulan bir yöntemdir. Yaşanılan bir ekonomik kriz, gerek firmaların ve gerekse gerçek kişilerin gelirlerinde ciddi bir azalış yaşanmasına neden olmasından ötürü ekonomi yönetimi piyasanın hareketlenmesini sağlamak için vergi aflarını bir politika aracı olarak kullanırlar. Kriz dönemlerinde, mükelleflerin gelirlerinin azalması, yerine getirmeleri gereken mali yükümlülükleri yasal süresi içinde yerine getirememelerine veya eksik yerine getirebilmelerine neden olmaktadır. Böyle bir durumun sonucunda da eksik ödenen veya hiç ödenemeyen vergilere yönelik gecikme zammı ve gecikme faizi gibi uygulamalar, mükelleflerin borç yükünü artırmakta ve kriz dönemlerinde bu artan borç yükü mükelleflerin piyasadan çekilmelerine neden olmaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin ekonomik hayattan çekilmeleri, hem gelecek dönemlere ilişkin vergi gelirlerinin azalmasına neden olacak hem de kriz içindeki ekonomide ciddi hasarlar oluşturacaktır. Kamu kesimi, böyle bir tablonun meydana gelmesine engel olmak ve ekonomik hayatın işleyişini yeniden canlandırabilmek için vergi aflarına gitmektedir (Arıkan ve Yurtsever, 2004: 63).

Ekonomik yaşamda sıklıkla karşımıza çıkan yüksek enflasyon, işsizlik, sektörlerde meydana gelen daralmalar gibi makroekonomik dengesizlikler üretim faaliyetinde bulunan farklı ölçekli işletmeleri olumsuz yönde etkilemektedir. Bu negatif etkileşimin sonucunda da mükellefler vergi borçlarını ödemek için zorlanmakta hatta ödeyememektedir. Vergi borçlarını ödeyemeyen mükelleflere vergi borçlarına ilaveten uygulanan gecikme zammı ve faizleri mükelleflerin borç miktarını artırmaktadır. Ortaya çıkan makroekonomik dengesizliklerden ötürü gerek ticari borçları ve gerekse kamuya olan borçları artan mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için vergi affı uygulamasına gidilmektedir (Şanver, 2018: 41).

Vergilerin en temel fonksiyonu vergilerin kamu harcamalarının finansmanı için alınmasını ifade eden mali (fiskal) fonksiyonudur. Ekonomi yönetimi bütçe açıklarını finanse etmek için ihtiyaç duyduğu geliri yeni vergiler koyarak ya da mevcut vergilerin oranlarını artırmak suretiyle karşılama yoluna gitmektedir. Devletin artan finansman ihtiyaçları ciddi boyutlara ulaştığında vergi oranlarını artırmak ya da bütçeyi küçülterek gelir elde etmesi uzun zaman alabileceğinden devletler daha pratik ve gelir artırıcı bir yol olan vergi aflarını tercih etmektedir.

Hükümetlerin vergi aflarına başvurmasının nedenleri arasında bu uygulama ile tahsil edilmemiş kamu alacaklarının tahsilatının sağlanması öne çıkan bir başlık olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi afları ile vergi dairelerinin tüm çabalarına rağmen engellenemeyen vergi kayıp ve kaçaklarının tahsili imkânı doğacaktır. Tahsil edilemeyen vergilerin tahsilinin sağlanması ile kamu gelirleri artış gösterecek ve bütçe açıklarında bir azalma meydana gelecektir. Çıkarılan aflar vasıtası ile mükelleflere sağlanan kolaylıklar, mükelleflerin affa karşı olumlu tepki vermesini sağlayacak ve böylece hem tahsil edilemeyen vergiler tahsil edilecek hem de hükümete kamu giderlerinin finansmanında ek bir fırsat yaratılmış olacaktır.

Vergi aflarının siyasi nedenleri aslı itibarıyla ceza hukukunda yer alan genel affın nedenleri arasında bir benzerlik olduğunu söyleyebiliriz. Aflar genel olarak bir ülkede yaşanan siyasi krizlerin akabinde eski dönemin izlerini silmek için siyasi irade tarafından başvuru bir yöntemdir (Doğan ve Besen, 2008: 51). Vergi afları, özellikle az gelişmiş diğer bir ifadeye demokratik kurumların tam olarak işlerlik kazanmadığı ülkelerde meydana gelen askeri darbelerin sonucunda yeni bir düzen ihdas etmek için kullanılan bir araçtır (Dönmez, 2002: 49). Ancak vergi aflarının siyasi boyutu sadece askeri darbelerle ilişkili değildir. Hükümetteki siyasal partinin gerek kendine oy veren seçmen mükelleflerle ve gerekse kendine oy vermeyen diğer mükelleflerin oyunu alıp iktidarını muhafaza etmek için de başvurduğu bir yöntemdir. Siyasal iktidarlar, vergi affı uygulamasıyla ülkede var olan siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların etkilerini ortadan kaldırmayı amaçlarken diğer taraftan da toplumsal programlar için gerekli finansman kaynağına ulaşmayı amaçlamaktadır. Bunlara ilaveten, uygulamış olduğu hatalı vergi politikalarının yaratmış olduğu zararı telafi etmek için de vergi affı uygulaması, vergi aflarının siyasi nedenleri arasında ifade edilebilmektedir.

Vergi aflarına gidilmesinin nedenleri arasında, mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizlikleri ve hükümetlerin popülist politikalar uygulaması da söylenebilir. Özellikle baskı gruplarının ve seçmenlerin bu doğrultudaki beklentileri hükümetleri popülist davranmaya itmekte böylece oy kaygısı uğruna kamusal alacaklardan feragat edinilmektedir. Buna ek olarak, siyasal partilerin farklı vergi görüşlerine sahip olmaları –özellikle az gelişmiş ülkelerde– seçimler yolu ile sürekli bir vergi affı beklentisini ortaya çıkarmakta ve bu beklentiler de hükümet değişimi sonucu gerçekleşebilmektedir. Gerek siyasal iktidarın ve gerekse iktidara talip diğer siyasal partilerin bu yöndeki davranışları vergi aflarının siyasi nedenleri olarak sınıflandırılabilir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 259).

Vergi aflarının bir diğer nedeni de mükellefler üzerinde psikolojik etki yaratarak mali, ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmaktır. Bu doğrultuda, vergilemeye ilişkin kanuni görevlerini eksik yerine getiren veya hiç yerine getirmeyen vergi mükellefi ve sorumlularına af yolu ile yükümlülüklerini yerine getirme fırsatı sunulmakta böylece bir yandan vergiye uyumun sağlanması ve diğer taraftan da kamu alacaklarının artması hedeflenmektedir. Vergi mükellefleri sahip oldukları ekonomik koşullar sebebiyle vergisel yükümlülüklerini aksatabilmektedir. Vergi afları vergisel yükümlülüklerini aksatan mükelleflere yükümlülüklerin yerine getirme fırsatı tanıdığından mükellef psikolojisi üzerinde olumlu etki yapmaktadır. Vergi afları ile geçmiş döneme ait vergi suç ve cezalarından arınma imkânı bulan mükellefin vergiye bağlılığında da bir artış olmaktadır.

Vergi afları sadece ekonomik, mali ve psikolojik nedenlerle değil sosyal nedenlerle de başvuru bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi aflarının sosyal nedeni iki başlık altında incelenebilir. İlk olarak, vergisel yükümlülüklerini yasal süreler içerisinde yerine getirmeyen ve vergi idaresi tarafından tespit edilememiş mükelleflerle, vergi idaresi tarafından denetimi yapılabilen mükellefler arasında oluşan eşitsizliği gidermektir. İkinci ise özellikle beyana dayalı vergi sistemin uygulanmasında yaşanan aksaklıklar sonucunda idari ve adli hataların neden olduğu adaletsizliği ortadan kaldırmaktır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 259).

4.Vergi Aflarına İlişkin Görüşler

Vergi affi üzerine oldukça tartışmaların olduğu bir kavramdır. Doktrinde vergi aflarına karşı iki ayrı görüş söz konusudur. Bazı araştırmacılar vergi aflarının vergi borçlusu ve alacaklısı açısından faydalı oluğu görüşünü savunurken; bazı araştırmacılar ise vergi aflarının sanıldığı gibi yararlı olmadığını aksine vergi alacak-borç ilişkisine zarar verdiğini ileri sürmektedirler.

Vergi affi yanlıları, afların genel özellik itibariyle ekonomik ve mali suçları azalttığı ve vergi gelirlerini artırdığı, tahsilatların hızlanmasını sağladığı gibi gerekçelerle faydalı olduklarını savunmaktadırlar. Ekonomik ve mali kriz zamanlarında yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin içinde bulunduğu zor durumdan çıkarılmasını, krizin yarattığı adaletsizlikleri ortadan kaldırması ve vergi gelirlerinin elde edilmesi açısından afların katkısı önemlidir.

Vergi sistemi içerisinde vergiye uyum konusunda sorun yaşamış, vergi kaçırmış, gelirlerini eksik beyan etmiş ya da hiç beyan etmemiş olmasından dolayı kendilerine uygulanacak yaptırımlara maruz kalmaktan çekinen mükelleflerin sistemle uyumlu hale getirilmesi açısından vergi afları büyük öneme sahiptir. Vergi afları yoluyla, sistem dışına itilmiş mükelleflerin ödemesi gereken yüksek meblağlar yerine düşük vergi miktarı ödeyerek kabul edilebilir vergi yüklerine sahip olacaklar ve böylece vergi uyumu konusunda başarı göstereceklerdir (Lerman, 1986: 328).

Vergi afları, kısa dönemde vergi gelirlerinin artmasını sağlayan en pratik yollardan birisidir. Ayrıca, vergi uyumunu artıran, vergilendirilemeyen gizli kalmış beyanların vergilendirilmesine imkân veren ve kayıt dışılığın azalmasını sağlayan önemli bir araç olarak da değerlendirilebilir (Mattiello, 2005: 4). Vergi affi uygulaması ile mükellefler, vergi kaçırdıklarını saklamak konusunda ısrarcı olmayacaklar ve vergi denetimlerinin sıklaştırıldığı yeni bir vergi sistemine karşı da sorun yaşamayacaklardır (Herman ve Zeckhauser, 1987: 62). Başka bir ifadeyle, geçmiş dönemlerde vergi yasalarının özünde bulunan şekli ve maddi yükümlülükleri yerine getirmekte zorlanan mükelleflerin bu fiillerin affa konu edilmesi durumunda bu kişiler, yeni bir sayfa açarak sisteme dâhil olacak ve yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirecektir (Rechberger ve diğ., 2010: 215).

Amerikalı iktisatçı James Alm ve William Beck (1993) yapmış oldukları “Vergi Afları ve Uyumunun Uzun Dönem Etkisi” adlı çalışmalarında ve Alm’ın (1998) “Vergi Politikası Analizi: Rus Vergi Affi” adlı çalışmada, vergi aflarının, vergi gelirlerinde kısa dönemde yarattığı artışın yanında vergi idaresinin tahsil masraflarının azaltıcı etkisinin var olduğunu da belirtmişlerdir. Yazarlara göre vergi aflarının ekonomik ve mali faydalarının yanında sosyal ve psikolojik faydalarına da atıf yapmışlar ve vergi aflarının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırdığını ve vergi adaletinin gerçekleşmesine dolayısıyla vergi yüklerinin azalmasına neden olduğu belirtmişlerdir.

Vergi sistemlerinin genelinde yer alan beyan usulü, mükellef davranışlarını denetleyen bir otokontrol sistemi olarak görünmesine karşın beyan edilen matrah ve bilgilerin vergi idaresi tarafından denetlenmesi ve doğruluklarının onaylanması gerekmektedir. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen bu denetleme fonksiyonu zaman alıcı bir eylem olmasının yanında, başarı şansının mükellef sayısına bağlı olması nedeniyle vergi denetiminde adaletsizliklere neden olabilmektedir. Vergi inceleme sayılarından başarı oranlarının düşük olması mükellefler arasında farklılıkların yaşanmasına neden olmaktadır. Bu nedenden ötürü, vergi afları inceleme eksikliğinin ortaya çıkardığı farklılıkları gidermesi açısından gerekli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (Aygün, 2012: 89).

Vergi afları, ifade edilen faydalarının yanında bazı olumsuz sonuçlara da neden olmaktadır. Vergi aflarının kamu gelirlerinde yaratacağı artış yukarıda bahsedildiği gibi kalıcı değil geçicidir. Kısa dönemde elde edilecek yarar uzun dönemde ortaya çıkacak zararı karşılayamayacaktır. Uzun dönemde vergi aflarının yaratacağı etki neticesinde mükellefler vergi uyumundan uzaklaşacak ve bunun sonucu olarak da vergi gelirlerinde ciddi azalmalar meydana gelecektir. Başka bir ifadeyle, vergi afları mükelleflerin davranışları üzerinde olumsuz etki yaratarak, mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerinin azalmasına yol açarak matrah daralmalarının yaşanmasına neden olacak ve kamu kesiminin elde edeceği vergi gelirlerinde azalmalar yaşanmasına sebep olacaktır (malik ve Schwab, 1991: 45).

Vergi affının zararları konusunda ifade edilen bir diğer unsur ise vergi aflarının vergi adaletini bozacağı şeklindedir. Aflar, vergisel yükümlülüklerini eksiksiz yerine getiren dürüst mükellefleri bir nevi cezalandıran ve dürüst mükelleflerin uyumunu azaltan (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 108), vergi hilesi yapan, eksik beyanname veren, vergilemenin maddi ve şekli yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen, vergi kaçırarak dürüst olmayan mükellefler için haksız vergi indirimleri yaratan bir unsur (Alm ve Beck, 1993: 54) olarak ifade edilebilir. Vergi aflarının mükellefler arasında haksız rekabet yarattığına ilişkin bir diğer örnek ise yükümlülüklerini eksik yerine getiren vergi mükelleflerinin, ödemeleri gereken vergiyi ödemeyerek ya da eksik ödeyerek vergi miktarı kadar bir tutarı ticari sermaye ya da kişisel servet şeklinde değerlendirebilme imkânına sahip olmasıdır. Ayrıca, vergi aflarına ilişkin beklentiler arttıkça bir diğer deyişle kamuoyunda “nasıl olsa af çıkar” anlayışının yaygınlık kazanmasıyla vergiye karşı bir direnç ve uyumsuzluk sorunu artış göstermektedir. Vergi aflarına yönelik bu tür bir algı, mükellefleri eksik beyana, vergi kaçırmaya ve vergi suçlarına daha eğilimli olmaya teşvik etmektedir (Fisher ve diğ. 1989: 16).

Torgler ve Schaltegger (2003) yapmış oldukları çalışmada vergi aflarının olumlu ve olumsuz yönlerini sıralamıştır. Yazarlara göre vergi afları; vergi tabanını genişleteceği, vergi kaçırmaya eğilimli mükellefleri dürüst bir mükellef olma şansı tanıyacağı özellikle kısa dönemde kamusal gelirleri artıracak ve vergi idarelerinin giderlerini azaltacağı gibi olumlu katkıların bulunduğunu ifade etmişlerdir. Ancak vergi aflarının neden olacağı zararları da aynı çalışmada sıralamışlardır. Yazarlara göre vergi afları, vergi tahsilatı konusunda kamu kesiminin bir zafiyet içinde olduğu düşüncesini vermekte, vergi kaçakçılığını basit, sıradan ve affedilebilir bir suç haline dönüştürmekte, kamu gelirlerinin azalmasına neden olmakta, dürüst mükelleflere faydadan çok zarar verirken vergi kaçırarak mükelleflerin suçluluk duygusunu aşındırmakta ve vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumdan uzaklaşmalarına sebep olduğunu belirtmişlerdir (Torgler ve diğ. 2003: 376).

5. Ampirik Literatür

Vergi aflarının mükellef davranışları üzerinde yarattığı etkiyi tespit etmek amacıyla ülkemizde, farklı zamanlarda ve farklı bilim adamları tarafından birçok araştırma ve çalışma yapılmıştır. Muter vd. (1993), mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını 505 mükellefin katılımıyla gerçekleşen bir anketle araştırmışlardır. Manisa ili genelinde gerçekleştirdikleri “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması” adlı çalışmalarında vergi aflarına ilişkin bulgulara da yer vermişlerdir. Çalışmada, mükelleflerin % 24,8’i vergi affı uygulamasına karşı olmasına rağmen, %62,8’i ise bir kez yararlanılması suretiyle vergi aflarına karşı olmadıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca çalışma sonucunda elde edilen bulgular arasında dikkat çeken unsurlardan birisi de vergi aflarına sıklıkla başvurulması durumunda vergi kaçırmayı teşvik eden bir durum yaratacağına dair inanıştır.

Bayraklı vd (2004) 477 mükellef ile yapmış oldukları anket çalışmalarında vergi aflarının vergi cezalarının etkilerini hafiflettiğini ve mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu ciddi boyutta önemsemediklerini ifade etmişler ve buna bağlı olarak da mükelleflerin af beklentisi ile vergi suçu işlemekten kaçınmadıkları sonucunu elde etmişlerdir. Çetinkaya ve Gürbüz (2006) Eskişehir ilinde, 1750 kişiyle yaptıkları anket çalışmasında Bayraklı vd. ile benzer bulgulara ulaşmış, vergi denetimlerinin vergiye uyumu artıran bir faktör olduğunu ancak vergi aflarının vergi denetimlerinin etkinliği bozan dolayısıyla da vergiyi uyumu engelleyen bir unsur olduğunu tespit etmişlerdir.

Çetin (2007) tarafından 300 kişi ile gerçekleştirilen anket çalışmasında ise vergi aflarının uygulama sıklığı arttıkça vergi sisteminin adil olmaktan uzaklaştığı sonucuna varılmıştır. Mükellefler, vergi aflarının vergi adaletini bozduğunu, dürüst mükellefleri cezalandıran ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri ödüllendiren bir yapı oluşturduğunu ifade etmişlerdir. Vergi affı beklentisi içerisinde olan mükelleflerin, yükümlülüklerini aksattığını düşünen katılımcıların düşük bir kısmı da vergi aflarının “mükelleflere temiz bir sayfa” açabileceğini ifade etmişlerdir.

Savaşan’ın (2006) Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı vergi mükellefleri arasındaki yer alan 1674 mükellef ile vergi aflarından yararlanan ve yararlanmayan mükellefler arasındaki vergi aflarına yönelik tepkisel ayrımı tespit etmeye yönelik gerçekleştirdiği anket çalışmasında elde ettiği sonuçlar incelendiğinde, mükellefler vergi sistemini adaletsiz kılan temel etkenin sıklıkla

başvurulan vergi afları olduğunu belirtmişlerdir. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesinin en önemli nedeni olarak iki af arası dönemin kısa olması başka bir ifadeyle yakın zamanda yine af çıkacağı beklentisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Karatay ve Karatay (2011), vergi affı kanunlarını inceledikleri çalışmalarında, vergi barışını sağlamak amacıyla çıkarılan vergi aflarının dürüst olmayan mükelleflerin ödüllendirildiği ve vergisel yükümlülüklerden kaçan bu mükelleflerin vergi affı beklentisi içinde olduklarından görev ve sorumluluklarını aksattığı sonucuna ulaşmışlardır. Çalışma sonucunda, vergi afları ile ulaşılmak istenilen, bölgesel farklılıkların ortadan kaldırılması amacına ulaşamadığı gelişmişlik düzeyi düşük olan bölgelerin aleyhine bir durum yarattığı tespitine yer verilmiştir. İpek vd. (2012), vergi aflarının mükellef psikolojisi üzerinde yarattığı etkiyi ortaya çıkarmak amacıyla Trakya bölgesinde 408 mükellef ile anket çalışması gerçekleştirmiştir. Ankete katılan mükellefler, vergi aflarına sıklıkla başvurulmasının vergi suçlarının tekrarlanacağı ve nasıl olsa bir af daha çıkar inancında olan mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten imtina edeceği sonuca ulaşmıştır. Yapılan çalışmada elde edilen bulgular arasında, vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırdığı, vergi ödeme isteğinin azalttığı şeklinde olumsuz görüşler belirtmelerine karşılık vergi aflarının kamu kesimine bir ek gelir yaratmada faydalı olduğunu da ifade etmişlerdir.

Tekin ve Gürçam (2017), “Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum ile İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmalarında tesadüfi yöntem ile belirlenmiş 307 mükellef ile bir anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Çalışmalarında mükelleflerin, tekrarlanan vergi afları karşısında dürüst mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azalttığı yönünde bir eğilim içinde oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca elde ettikleri bulgular arasında, mükellefler arasında vergi afları ile dürüst mükelleflerin cezalandırıldığına ve vergi kaçırانların ise ödüllendirildiği yönünde genel bir kanaatin olduğunu tespit etmişlerdir.

Demir ve Eker (2017) Sivas Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı ve mesleğini fiilen icra eden 236 üye ile yüz yüze yaptıkları anket çalışması sonucunda elde ettikleri bulgular arasında, muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi aflarına bakışları konusunda olumlu düşüncelere sahip olduğu ve vergi aflarının özellikle muhasebe uygulamalarında yasalara uyumu konusunda katkı sağlama açısından faydalı buldukları düşüncesine ulaşmışlardır. Muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarını, devletin vergi gelirlerini artırarak, kayıt dışı ekonomiyi önleme açısından önemli bir araç olarak gördükleri sonucuna da ulaşmışlardır.

Atçeken vd. (2017), vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla Kocaeli Ticaret Odası (KTO) mensuplarına yönelik bir anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Çalışmaya KTO'ya kayıtlı 534 mükellef katılmış ve çalışma sonucunda, vergi affının vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkisinin olduğunu gözlemlemişler, mükelleflerin vergi affının faydalarına ilişkin tutumları ile vergi uyum düzeyleri arasında doğru yönlü bir ilişkinin olduğu sonucuna varmışlardır. Bu sonuca göre, mükellefler vergi aflarına yönelik görüşleri olumlu düzeyde arttıkça vergi uyumları da artış göstermektedir.

Alm vd. (1990), tarafından yapılan vergi afları ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin uzun dönem sonuçlarına yönelik 7 hipotez üzerine gerçekleştirilen istatistiksel çalışmalarında elde edilen sonuçlarına göre, hükümetlerin af beklentilerine duyarsız olması durumunda başka bir ifadeyle gelecekte af çıkarma eğiliminde olmamaları durumunda, mükelleflerin vergiye uyumlarını olumsuz etkilemektedir. Yazarların çalışma sonucunda elde ettiği diğer bir bulgu ise aftan önce vergi uyumları yüksek olan mükelleflerin af sonrasında da vergi uyumlarının yüksek; ancak aftan önce vergiye uyumu orta düzeyde olan mükelleflerin af sonrasında vergiye uyum oranlarının düşük seviyede olduğunu tespit etmişlerdir. Bunların dışında, iyi tasarlanmış bir vergi affının af sonrası güçlendirilmiş vergi uygulamalarıyla desteklenmesi durumunda vergi uyumunda ortaya çıkan düşüşün telafi edildiği tespit edilmiştir. Alm vd. (1992) vergi ceza, denetimlerinin ağırlığı ve kamu harcamalarına yönelik laboratuvar ortamında gerçekleştirilen gözlemlere dayalı olarak mükelleflerin vergi sisteminin adil olup olmaması yönündeki kanaatlerinin vergiye yönelik tutumları üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen çalışmada; adalet duygusu ile vergi afları ve vergiye uyum arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışmışlardır. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin, kendilerine uygulanması gereken cezai yaptırımların af kapsamına alınarak

cezalandırılmamaları, mükelleflerin adalet duygularını zedelediğini ve vergi afları nedeniyle uyum seviyesinin azalış gösterdiğini tespit etmişlerdir.

Vergi aflarının vergi adaleti algısı üzerinde yarattığı etkiyi tespit etmek amacıyla Andreoni vd.(1998) Hindistan'da gelirin vergi uyumuna etkisini açıklamaya yönelik olarak analitik modellerden yararlanarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında, vergi mükelleflerinin vergi uygulamalarının adaletsiz olarak algılanması sonucunda vergiye yönelik uyum düzeylerinin azaldığını belirtmişlerdir. Vergi aflarının vergi adaleti algısını zayıflatan ve daha fazla insanın kayıt dışı sektöre kaymasına neden olan bir uygulama olduğu sonucuna varmışlardır.

Vergi aflarına yönelik yapılan analitik çalışmalardan bir diğeri ise vergi kaçırma ile vergi afları arasındaki ilişkiye yönelik olarak Stella (1991) tarafından yapılan çalışmadır. Söz konusu çalışmada, vergi kaçırmanın vergi affı kapsamına giren cezalarının vergi idaresi ile uzlaşması sonucu yaptırımlardan kurtulmasını kısa dönemde vergi gelirlerini artırdığını ancak uzun dönemde vergi adaletini ve vergiye uyumu olumsuz yönde etkilediğini tespit etmiştir. Torgler ve Schaltegger (2005), laboratuvar ortamında iki ülkeden (İsviçre ve Kosta Rika) toplam 122 denekle gerçekleştirdikleri çalışmalarında farklı ülkelerde yaşayan bireylerin sosyal uygunluk düzeyleri ile vergi afları arasındaki ilişkiyi ölçmek istemişlerdir. Çalışma sonucunda vergi aflarının, uygulamaya geçmesinden önce bireyler tarafından tartışılması farklı kültür ve yaşam düzeylerinde olsa dahi bireylerin sosyal uygunluk düzeylerinin artırıcı ve vergiye uyumu sağlayan bir unsur olarak belirtmişlerdir.

Hasseldine (1998), vergi yükümlülüklerini eksiksiz yerine getiren mükelleflerin, vergi aflarının vergi adaletsizliğine neden olup olmadığını konusunda düşüncelerini ölçmek amacıyla basit bir çerçeve model oluşturarak analitik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışma sonuçlarına göre vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin, vergi aflarıyla birlikte vergi uygulamalarını daha adaletsiz görmeye başladığını ve bu durumun vergi sistemine olan güven duygularını zayıflattığını ve vergi kaçırma eğilimlerinin arttığı sonucuna ulaşmıştır.

6. Metot ve Uygulama

Çalışmamızda kullanılan veriler, Çorum Vergi Dairesine bağlı 450 vergi mükellefi ile yüz yüze anket yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. Anketin ilk bölümünde çalışmaya katkı sağlayan mükelleflerin demografik özelliklerini ortaya çıkaracak sorular, ikinci bölümde ise vergi affı uygulamasına karşı bakışlarını tespit etmeye yönelik 23 adet 5'li likert ölçeğine göre sorulara yer verilmiştir. Çalışmanın güvenilirliği test edilmiş ve Cronbach's Alpa değeri 0,763 olarak hesaplanarak güvenilirlik sorunu ile karşılaşılmemiştir.

Çalışmamıza katkı sağlayan katılımcıların cinsiyet, çalışma durumu, eğitim durumları ve yaşlarına ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 1'de verilmektedir. Tablo incelendiği zaman, katılımcıların yaş aralığının 50 yaş altı genç nüfus olarak yoğunlaştığını görmekteyiz. Eğitim durumu olarak da lisans ve yüksek lisans düzeyinde eğitim alanların ağırlıklı olmasından dolayı anketimize katılanların daha bilinçli cevap verdikleri düşünülmektedir.

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Yaş (%)		Cinsiyet (%)		Eğitim Durumu (%)		Çalışma Durumu (%)	
20-29	28,4	Erkek	60	İlkokul	11,8	Ticari Kazanç Erbabı	21,3
30-39	28			Ortaokul	11,6	Serbest Meslek Erbabı	20,2
40-49	28,4	Kadın	40	Lise	27,1	Çiftçi	4,9
50-59	12			Üniversite	46	Ücretli (memur+işçi)	36,9
60+	3,1			Lisansüstü	2,4	Diğer	16,7

Çalışmamızda, mükelleflere vergi aflarına bakışı, vergi aflarının vergi sistemine ve mükelleflere yönelik etkilerine nasıl değerlendirdiklerini ölçmek amacıyla sorular yöneltilmiş ve elde edilen sonuçlar aşağıda belirtilmiştir.

Vergi aflarına karşı en ciddi eleştiri, af uygulamasının dürüst mükellefler aleyhine, vergisel yükümlülüklerini eksik yerine getiren mükellefler lehine bir durum oluşturmasıdır. Çalışmamıza katılan vergi mükelleflerinin %68,2'si de bu minvalde görüş belirtmiş ve vergi

aflarının dürüst ve iyi niyetli mükelleflere bir ceza olarak algılandığını ifade etmişlerdir. Eğitim düzeyi ile mükelleflerin vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırdığı düşüncesi arasında paralellik görülmektedir. Lise mezunu olduğunu ifade eden mükelleflerin %70,5'i, lisans ve lisansüstü mezunu olan mükelleflerin %73'ü vergi aflarının dürüst mükellefler aleyhine bir durum oluşturduğunu ifade etmiştir. Mükelleflerin mesleki durumlarını göz önüne alarak bir değerlendirme yaptığımızda ise, ticari kazanç erbaplarının %75'i, serbest meslek erbaplarının %68,13'ü, çiftçilerin %55'i, ücretli çalışanların %70'i vergi aflarının dürüst mükellefler lehine bir durum olmadığını ifade etmişlerdir.

Çalışmamıza katkı sağlayan mükelleflerin %52'si, vergi aflarının adalet ve eşitlik ilkelerine zarar verdiğini, % 84'ü ülkemizde uygulanan vergi sisteminin adil olmadığını düşünmektedir. Vergi sisteminin adil olmadığını düşünen mükelleflerin % 52,11'i de vergi affı uygulamalarının vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri üzerinde olumsuz bir etki yarattığını söylemektedir (Tablo 2).

Tablo 2 : Vergi Afları Adalet ve Eşitlik İlkesini Olumsuz Etkiler– Türkiye’de Vergi Sistemi Adil Değil İlişkisi

Vergi Afları Adalet ve Eşitlik İlkesini Olumsuz Etkiler	Türkiye’de Vergi Sistemi Adil Değil		Toplam
	Evet	Hayır	
Kesinlikle Katılıyorum	14	94	108
Katılıyorum	23	103	126
Kararsızım	14	96	110
Katılmıyorum	12	78	90
Kesinlikle Katılmıyorum	9	7	16
Toplam	72	378	450

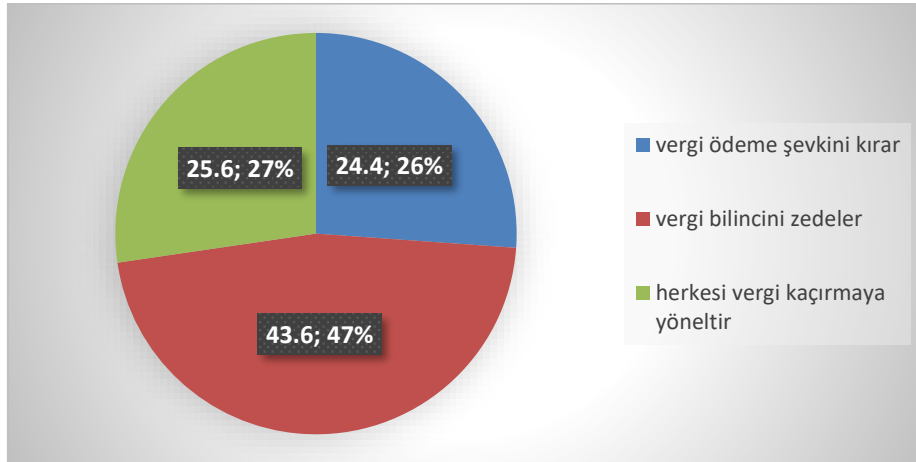
Çalışmada elde edilen bulgulardan bir diğeri ise vergi aflarının, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler lehine dürüst mükellefler aleyhine bir durum oluşturduğunu düşünenlerin, vergi aflarının dürüst mükelleflerin vergi ödeme konusunda var olan istek ve arzularının azalacağını ve vergi kaçırmaya eğilimli olmaya başlayacaklarını ifade etmeleridir. Dolayısıyla, literatürde ifade edilen vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu azalttığı şeklindeki görüş çalışmaya katılan vergi mükellefleri tarafından da ifade edilmektedir.

Tablo 3: Vergi Aflarının Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi

Vergi afları dürüst yükümlülerin cezalandırıldığı algısını yaratmaktadır.	Vergi affı dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltarak vergi kaçırma neden olur.					Toplam
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
kesinlikle katılıyorum	79	27	13	11	2	132
katılıyorum	28	82	33	28	4	175
kararsızım	9	21	19	6	4	59
katılmıyorum	11	23	11	21	1	67
kesinlikle katılmıyorum	4	5	2	2	4	17
Toplam	131	158	78	68	15	450

Yukarıdaki tabloyu incelediğimizde, “Vergi afları dürüst yükümlülerin cezalandırıldığı algısını yaratmaktadır” önermesine kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevabını veren kişi sayısı toplam 307’dir. Bu grup içerisinde “Vergi affı dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltarak vergi kaçırma neden olur” önermesine kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevabını veren kişi sayısı ise 289’dur. Bu durum göstermektedir ki, vergi aflarının dürüst mükellefler aleyhine bir durum yarattığına inananların % 74,75’i, dürüst mükelleflerin zaman içerisinde vergi kaçırmaya eğilimli olacaklarını düşünmektedir.

Vergi mükelleflerinin % 43,55’i, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi mükelleflerinin varlığı karşısında, vergisel yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükelleflerin vergi bilincininin zedeleneceğini, % 24,44’ü vergi ödeme istek ve arzusunda azalmaya sebep olacağını ve % 25,55’i de mükellefler üzerinde vergi kaçırma eğilimlerini artıracığını ifade etmişlerdir.

Şekil 1: Vergisel Yükümlülüklerini Yerine Getirmeyen Mükelleflerin Dürüst Mükellefler Üzerindeki Etkisi

Yukarıdaki şekilde vergisel yükümlülüklerin mükellefler tarafından yerine getirilmemesinin dürüst mükelleflerin vergi bilincini zedelediğini düşünen mükelleflerin % 63,26’sı aynı zamanda vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırıldığını, %48,97’si vergi aflarının adalet ve eşitlik ilkelerine zarar verdiğini düşünmekte ve % 58,67’si de dürüst mükelleflerin zamanla vergi kaçırma eğilimleri göstereceklerini inandıklarını ifade etmektedir. Vergi yükümlülerinin vergi borçlarını tam ve zamanında ödememesinin dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteğini azaltacağını düşünen grup üyelerinin % 67,27’si vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırıldığını, %56,36’sı vergi afları nedeniyle vergilemede adalet ve eşitlik ilkesinin zarar gördüğünü, % 61,81’i ise dürüst mükelleflerin vergi kaçırma davranışı içine girmeye meyilli olduğunu düşünmektedir.

Bilindiği üzere vergi aflarına ilişkin olarak literatürde affa karşı olanlar ve affı savunan düşünceler yer almaktadır. Elde ettiğimiz bulgulara arasında da vergi aflarına karşı olumlu görüş beyan eden mükellefler de olmuştur. Çalışmamıza katılan mükelleflerin % 54,66’sı vergi

aflarının mükellefler adına verilen yanlış beyanları düzeltme imkânı sağladığını ve vergiye uyumu artırdığını savunmaktadır. Benzer şekilde, mükelleflerin %51'i vergi aflarının kamu kesimi açısından yerinde bir uygulama olduğunu düşünmekte ve %48,7'si de vergi aflarının ekonomik hayata olumlu katkı sağladığını düşünmekte olduğu gözlenmektedir (Tablo 4).

Tablo 4: Mükelleflerin Vergi Aflarına Yönelik Olumlu Bakışı

Önermeler	Kesinlikle Katılıyorum+Katılıyorum	%
Vergi afları mükelleflere yanlış beyanları düzeltme fırsatı sunarak vergi uyumunu artırır.	246(99+147)	54,66
Vergi aflarının çıkarılması yerinde bir uygulamadır.	228 (94+134)	50,66
Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırır*.	219 (104+115)	48,7

*= Bu soruya cevap verenlerin %22,22'si kararsız olduklarını beyan etmiştir.

Vergi aflarının mükelleflere yanlış beyanları düzeltme imkânı verdiğini söyleyen mükelleflerin eğitim durumlarına baktığımızda, % 26,42'si lise mezunu, % 42'si lisans ve lisansüstü eğitime derecesine sahiptir. Vergi aflarının çıkarılmasını doğru bir uygulama olarak nitelendiren mükelleflerin eğitim durumu ise, % 27,2'si lise, % 41'i ise lisan ve lisansüstü mezundur. Son olarak, lise mezunu olan mükelleflerin % 21'i, lisans ve lisansüstü eğitim görmüş mükelleflerin % 39,26'sı vergi aflarının ekonomik hayata olumlu katkı sağladığını düşünmektedir.

Tablo 4'ü mükelleflerin mesleklerine göre değerlendirdiğimizde elde ettiğimiz sonuçlar:

- Vergi afları mükelleflere yanlış beyanları düzeltme fırsatı sunarak vergi uyumunu artırır diyenlerin; %21,54'ü ticari kazanç erbabı, %20,73'ü serbest meslek erbabı, %34,14'ü ücretli (memur+işçi) kesimden oluşmaktadır.
- Vergi aflarının çıkarılması yerinde bir uygulamadır görüşüne beyan edenlerin %23,68'i ticari kazanç erbabı, %21,92'si serbest meslek erbabı ve % 32,45'i ücretli çalışanlardan oluşmaktadır.
- Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırır şeklinde fikir beyan edenlerin %20,54'ü ticari kazanç, %21,91'i serbest meslek erbabı ve %34,7'si ücretli çalışanlardan oluşmaktadır.

Hükümetlerin vergi aflarına başvurma nedenleri arasında, vergi kayıp ve kaçagını önlemek ve kayıt dışı ekonominin boyutlarını azaltma düşüncesi de yer almaktadır. Dolayısıyla, vergi afları uygulamasının nedenleri arasında kayıt dışı ekonominin yarattığı olumsuzları minimize etme arzusu bulunmaktadır. Ayrıca, vergi afları vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek açısından da kullanılan bir yöntemdir. Kamusal gelirlerde yaşanacak kayıpların yaratacağı ekonomik olumsuzlukların etkilerini telafi edebilmek için vergi gelirlerinin en az kayıpla tahsili önemlidir. Bu doğrultuda konuyu ele aldığımız zaman, vergi mükelleflerinin %51,6'sı vergi afları yolu ile kamu kesiminin gelir elde ettiğini ve bu açıdan vergi aflarının faydalı olduğunu düşünmektedir. Bu grup içerisinde yer alan mükelleflerin %61'i vergi aflarının, vergi kayıp ve kaçagını önlemek ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmak için faydalı olduğunu ifade etmişleridir.

Vergi aflarının bilinen etkilerinden birisi de, mükelleflerin geçmiş dönemlerde karşılaştıkları vergi suç ve kabahatlerinin affedilip bu mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayarak vergi uyumunu artırıyor olmasıdır. Vergi mükellefleri ekonomik koşullara bağlı olarak vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede bazen sorunlarla karşılaşmakta ve bu görevlerini aksatabilmektedir. Vergi afları mükellef psikolojisi üzerinde olumlu etki yaparak mükelleflere geçmiş döneme ait vergi suç ve cezalarından arınma imkânı vermektedir. Elde ettiğimiz bulgulardan bir diğeri de mükelleflerin vergi aflarını "mükelleflere temiz bir sayfa açma imkânı verir" konusunda düşünceleridir. Mükelleflerin %68,44'ü afların mükelleflerin geçmiş dönem suç ve cezalarını temizleme fırsatı sunduğunu söylemişleridir.

Yapılan çapraz analiz sonucunda, vergi aflarının mükelleflerin yanlış beyanlarını düzeltme fırsatı verdiğini ve böylece vergiye uyumun arttığını söyleyen mükelleflerin %64'ü vergi aflarının mükellefler adına temiz bir sayfa açma imkânı verdiğini beyan etmiştir. Yine vergi aflarının yanlış beyanların düzeltilmesini ve vergiye uyumu sağladığını söyleyen mükelleflerin %65'i vergi aflarının mükelleflere temiz bir sayfa açtığını düşünmektedir.

SONUÇ

Günümüz modern vergi sistemlerinde temel amaç, adaletli ve etkin bir vergi sistemini oluşturmaktır. Bu nedenle vergi yükünün dağılımı oldukça önemli bir konudur. Vergilemede etkinlik ve adalet kavramları üzerindeki etkisi bakımından vergi aflarının ayrı bir önemi bulunmaktadır. Literatürde vergi aflarına yönelik farklı düşünceler bulunmaktadır. Bazı araştırmacılar vergi aflarının kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsilini sağlaması, vergi idaresinin iş yükünü hafifletmesi ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırması gibi olumlu faydalara sahip olduğunu belirtirken bazı araştırmacılar ise vergi adaletine olan güveni sarsması, dürüst mükellefler aleyhine bir durum oluşturması gibi olumsuz etkilerinin olduğunu ifade etmişlerdir.

Yapılan bu çalışma kapsamında elde edilen bulguların değerlendirmesini yaptığımızda ulaştığımız sonuçlar literatürdeki tartışmaları destekler niteliktedir. Mükelleflerin belirli bir kısmı vergi aflarının yarattığı olumsuzlukları ön plana çıkarırken bazı mükellefler ise sağladığı faydalara dikkat çekmektedir. Bu doğrultuda çalışma sonucunda elde edilen bulgular, vergi aflarının ortaya çıkardığı olumsuz ve olumlu sonuçlar olarak iki kategoride değerlendirilmiş ve aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

Vergi aflarının olumsuz sonuçları:

- Çalışmaya katılan mükellefler ülkemizde uygulanan vergi sisteminin adil olmadığını,
- Vergi affı uygulamalarına sürekli başvurulmasının sonucunda mükelleflerin vergi bilincinin zayıflayacağını ve vergi kaçakçılığının artacağını,
- Mükellefler, vergi aflarının sürekli olarak uygulanmasının yeni af beklentilerini artıracığı ve vergi suçlarını artıracığını,
- Çalışmamıza katılan mükellefler, vergi cezalarının caydırıcı olmadığını ve bu nedenle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin aflardan yararlanarak faydasını artırdığını düşünmekte ve vergi afları ile vergi kaçırıcıların bir nevi ödüllendirildiğini düşünmektedir.

Vergi aflarının olumlu sonuçları:

- Mükellefler vergi aflarını, devlete gelir getirici bir uygulama olarak değerlendirmekte ve vergi aflarının faydalı olduğunu,
- Ekonomik hayata olumlu katkıları nedeniyle vergi aflarının yatırım miktarını artırıcı bir etkiye sahip olduğunu,
- Çalışmaya katılan mükellefler, vergi aflarının geçmiş dönemlerde yaşanan olumsuzlukları ortadan kaldırdığını ve yeni bir başlangıç fırsatı verdiğini,
- Mükellefler vergi aflarının, vergi kaçakçılığını azaltacağını ve kayıt dışı kalan mükelleflerin kayıt altına alınmasını sağladığı için faydalı bulduklarını ifade etmişlerdir.

Vergi mükelleflerinin vergi aflarına bakışını tespit etmek amacıyla yaptığımız çalışma kapsamında elde edilen bulgulardan hareketle vergi aflarının mükellefler açısından vergi adaletini bozucu ve mükelleflerin uyumunu negatif etkileyen unsurları barındırmamasının önem arz ettiğini söyleyebiliriz. Özellikle kamu kesimi tarafından kamu gelirlerini artırmak amacıyla vergi aflarına sıklıkla başvurulması arzu edilmeyen olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Vergi mükelleflerinde “nasıl olsa bir af çıkar” şeklinde oluşabilecek algı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri konusundaki isteğini azaltabilir. Bu azalış, kamu gelirlerinde bir kayıp yaratmakla kalmamakta aynı zamanda vergiye uyumdan uzaklaşılmasına ve kamusal düzenin bozulmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi

aflarının uygulanması konusunda hükümetlerin vergi psikolojisinin mükellef üzerindeki etkisini dikkate alarak bir değerlendirme yapması faydalı olacaktır. Vergi aflarının, vergi mükelleflerinin vergi uyumunu artıracak ve vergisel yükümlülüklerin eksiksiz yerine getirilmesini sağlayacak uygulamalar ile vergi sistemine yerleştirilmesi vergileme ilişkisine olumlu katkı sağlayacaktır.

Vergi affı uygulamaları, yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi suçlularına birtakım imkânlar yaratarak vergi suçlarından kurtulma fırsatı sunarken, aynı zamanda vergi aflarını vergi kaçakçıları için bir ödül olarak gören dürüst mükellefler açısından bir sorun oluşturmaktadır. Bu durum çalışmamızda elde ettiğimiz bulgularla da örtüşmektedir. Kamu kesiminin bu konuya ilişkin yapması gereken dürüst mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini yüksek tutmak için vergi reformları üzerinde yoğunlaşmak olacaktır. Reformların genel çerçevesi dürüst ve dürüst olmayan mükellefler arasında dürüst mükellefler lehine bir yapı oluşturarak, vergi aflarını sadece pişmanlık ve ıslah esasları çerçevesinde ve belirli kriterlere göre uygulayıp af beklentisi içinde olan ve yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri sisteme dahil edecek bir yapı oluşturmak olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Alm J. (1998) "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies Program Working Paper*, (98-6). Georgia State University.
- Alm J. ve Beck W. (1993). "Tax Amnesties and Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis", *National Tax Journal*, Volume: 46. Issue: 1. pp. 53-60.
- Alm J., Jackson, B. R. ve Mckee, M. (1992), "Explaining the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data", *National Tax Journal*, Volume:45, No:1, 23-37.
- Alm J., Mckee, M. ve Beck, W. (1990), "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", *National Tax Journal*, Volume:43, March. 107-114.
- Andreoni J. (1990). "The Desirability of a Permanent Tax Amnesty", *Journal of Public Economics*. Volume 45. Issue 2. 143-159.
- Andreoni J., Brian, E. ve Jonathan, F. (1998), "Tax Compliance", *Journal of Economics Literature*, Volume:36, June, 818-860.
- Arıkan Z. ve, Yurtsever H. (2004), "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 12. Sayı 136. Nisan. 60-64.
- Atçeken, F. D. ve, Altundemir, M.E, Turan, A.H. (2017). "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi Kocaeli Örneği", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Mart, Cilt:4. Sayı: 1. 59-75.
- Ayrançöl Z. ve, Tekdere M. (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.
- Bayer, R.C., Oberhofer, H. ve, Winner, H. (2015), "The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence", *Journal of Public Economics*, (125), 70-82.
- Bayraklı, H.H., Saruç T. ve, Sağbaş İ. (2004), "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Belek-Antalya.
- Bulut, M., Çalışkan, S. ve Bulut, A. (2008), "Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:327, Kasım, 29-35.
- Bülbül, D. (2003), "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:131, Kasım, 206-209.
- Bülbül, D. ve Karadeniz, K. H. (2004), "Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi", 19. Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Belek-Antalya.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006), "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması". *İktisat-İşletme Finans Dergisi*, 21(247). Ekim. 122-139.
- Çetin, G. (2007), "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi". *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 14. Sayı 2. 2007. 171-187.

- Demir, M. ve Eker, A. (2017), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Aflarının Etkinliğine Yönelik Görüşleri: Sivas İlinde Bir Araştırma”, *International Journal of Academic Value Studies*, Vol:3. Issue:14. 2017. 237-248.
- Doğan, Z. ve Besen, R. (2008), “Vergi Aflarının Nedenleri Ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı 1. Mayıs. 2008. 23-29.
- Dönmez, R. (2002), “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?”, *Yaklaşım*, Eylül. Sayı: 117. 2002. 48-52.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş E. (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:164. 99-119.
- Fisher, R. C., Goddeeris, J.H. ve Young, J. C. (1989), “Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax”, *National Tax Journal*, V. 42, No 1, s. 15-27.
- Gözler, Kemal (2001), *Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi*, Anayasa Yargısı, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayını, Cilt 18, s.298-330.
- Hasseldine, J. (1998), “Tax Amnesties: An International Review”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Volume:52, No:7.
- İpek, S., Kaynar, İ. ve Öksüz, M. (2012), “Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4. No 1. 245-253.
- Karatay, Ö. ve Karatay, A. (2011), “Türkiye’de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 3. No 2. 181-190.
- Kargı, V. (2011), “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt. 7. Sayı. 13. 3. 101-115.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010), “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. Seri 54. 24-44.
- Leonard, H.B. ve Richard, J.Z. (1987), *Amnesty, Enforcement and Tax Policy*, Tax Policy and the Economy, L.H. Summers (Ed.), NBER and MIT Press Journals, 1, 55-85.
- Lerman, A. H. (1986), “Tax Amnesty: The Federal Perspective”, *National Tax Journal*, 39(3), ss. 325-332.
- Luitel, H., Sharan, S. ve Russell, S.(2007), “The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, *Public Budgeting & Finance*, Volume: 27, Issue: 3, ss. 19-38.
- Malik, A.S. ve Schwab, R.M. (1991), “The Economics of Tax Amnesties”, *Journal of Public Economics*, Vol. 46(1): 29-49. DOI: [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(91\)90063-8](https://doi.org/10.1016/0047-2727(91)90063-8).
- Mattiello, G., (2005), “Multiple Tax Amnesties and Tax Compliance (Forgiving Seventy Times Seven)”, Università Ca’Foscari, Venezia Working Paper, <http://www.dse.unive.it/workpapers/0506.pdf>. 12.02.2019
- Muter, Naci, Birol, Çelebi, Kemal, ve Sakınç, Süreyya (1993), *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*. Manisa.
- Öncel, M, Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2004), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Rechberger, S., Martina H., Kirchler, E., Hämmerle, F. K. (2010), “Tax Amnesties, Justice Perceptions, And Filing Behavior: A Simulation Study”, *Law & Policy*, Volume 32, Issue 2, April, 214–225.
- Savaşan, F. (2006), “Vergi Afları: Teori Ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi*, C.VIII. S.1. 42-65.
- Savaşan, F. (2006), “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalıyor?”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (12)/ 2. 149-171.
- Stella, P. (1991), “An Economic Analysis of Tax Amnesties”, *Journal of Public Economics*, Volume:46 No:3. 283–400.
- Şanver, C. (2018), “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları Ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:18, Yıl:18, Sayı: 2, 18: 35-63.
- Tekin A. ve Sökmen G. (2017), “Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum ile İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, Cilt: 6. Sayı: 6. 116-126.
- Tekin, A., Tuncer, G.ve Sağdıç, E.N. (2013), “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”. *Sakarya İktisat Dergisi*, Sayı 2. Haziran. 1-26.

- Torgler, B., Schaffner, M. ve Schaltegger, C. A.(2003), "Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties" *Swiss Journal of Economics and Statistics*, Vol. 139, September. 375-396.
- Torgler, B., Schaffner, M. ve Schaltegger, C. A.(2005), "Tax Amnesties and Political Participation", *Public Finance Review*, 33(3), 403-431.