

Evaluation of Tax Amnesties in the Context of Empirical Studies Devoted to Turkey

Volkan YURDADOĞ*, Neslihan COŞKUN KARADAĞ**

* Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü ** Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

E-mail: vyurdadog@cu.edu.tr *, ncoskun@cu.edu.tr **

Copyright © 2017 Volkan YURDADOĞ, Neslihan COŞKUN KARADAĞ. This is an open access article distributed under the Eurasian Academy of Sciences License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

ABSTRACT

Governments often resort to tax amnesties for political, economic, fiscal and administrative reasons. However, tax amnesties adversely affect fairness and equality principles, while negatively affecting tax compliance and reducing obedience to tax laws. Due to the amnesty laws, which are often accepted, the increased forgiveness expectation induce taxpayers to not to pay their due on time, but sends them to pay with a new payment plan at a later date. This situation negatively affects the planned tax revenues to be collected on the basis of general and persistent tax legislation. This situation negatively affects the planned tax revenues to be collected on the basis of general and persistent tax legislation. The obligation to resort to the tax amnesty law for tax collection is becoming a vicious cycle when it is combining with political and economic justifications. The accuracy of all these discourses has been subject to different studies. In this study, the arguments advocated by supporters and opponents to tax amnesties will be evaluated based on the results of empirical studies in Turkey.

Keywords: Tax Amnesty, Reasons of the Tax Amnesties, Tax Amnesties Oriented Arguments, Tax Compliance

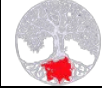
JEL codes: H00 , H20 , H30

Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi

Özet

Siyasi, ekonomik, mali ve idari nedenlerle sık sık vergi aflarına başvurulmaktadır. Ancak vergi afları adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilemekte, vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyerek vergi yasalarına itaati azaltmaktadır. Sık sık kabul edilen af yasaları dolayısıyla artan af beklentisi mükellefleri vergi borçlarını zamanında ödemeyip, ileri bir tarihte yeni ödeme planı ile ödemeye sevk etmektedir. Bu durum, genel ve sürekliliği olan vergi yasalarına dayanarak tahsil edileceği planlanan vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Vergi tahsilatı için yeniden vergi affı yasasına başvurma zorunluluğu siyasi ve ekonomik gerekçelerle birleşince bir kısır döngü halini almaktadır.

Tüm bu söylemlerin doğruluğu yapılan çalışmalarda araştırmaya konu olmuştur. Bu çalışmada, vergi aflarını savunan ve karşı olanların ileri sürdüğü argümanlar, Türkiye’de yapılan ampirik çalışmaların sonuçları veri kabul edilerek değerlendirilecektir.



Anahtar kelimeler: Vergi Affi, Vergi Aflarının Nedenleri, Vergi Aflarına Yönelik Argümanlar, Vergi Uyum

1. Giriş

Af, anayasal dayanağı bulunan ve meşruluğu en çok tartışılan hukukun en eski kurumlarından biridir (Dönmez, 1992: 10). Anayasamızın 87.maddesine göre genel ve özel af ilanına karar vermek beşte üç milletvekilinin onayı ile TBMM'nin görev ve yetkisi dâhilindedir. Dolayısıyla af, yasa ile TBMM tarafından ilan edilebilir.

Genellikle af ceza hukuku müesseselerinden biri kabul edilmekle birlikte vergi hukukunda ayrı bir öneme sahiptir. Bilindiği gibi, usule ilişkin hükümlerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK), Dördüncü Kitap'ında cezaya ilişkin hükümlere yer verilerek, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin bu kitapta yer alan cezalar (vergi ziyai ve usulsüzlükler) ve diğer cezalarla cezalandırılacağı belirtilmiştir (VUK md.331). VUK'un vergi cezalarına ilişkin bu hükümleri, vergi hukuku-ceza hukuku kesişimine neden olmakta ve af kavramını vergi hukuku açısından da önemli bir kurum haline getirmektedir. Her iki hukuk alanında affın birbiriyle nitelik olarak benzer yanları vardır. Ancak vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki af ilke ve amaçlar yönünden farklılıklar göstermektedir. Ceza hukukundaki af ile amaçlanan siyasi ve sosyal ortamı rahatlatmakken, vergi affıyla amaçlanan ise öncelikli olarak gelir ihtiyacını karşılamaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102). Devletin gelir ihtiyacı nedeniyle affa vergi uygulamalarında daha sık başvurulduğu görülmektedir (Aksümer, 2014). Türkiye'de son yıllarda çıkarılan düzenlemelere bakıldığında da, özellikle devletin finansman ihtiyacı içerisinde kaynak sağlamak amacıyla başvurduğu göze çarpmaktadır.

Genelde maliye politikası özelde gelirler vergi politikası açısından vergi affı, neden ve gerekçelerinden kısa ve uzun vadede ortaya çıkacak sonuçlarına kadar her aşamasında dikkatle ele alınması gereken bir düzenleme olarak dikkati çekmektedir.

Bu çalışmada, vergi affı kavramı olarak ele alındıktan sonra, affa başvurulmasının nedenleri, affın olumlu ve olumsuz yönleri ileri sürülen argümanlar bağlamında izah edilecektir. Türkiye'de gerek vergi afları ile ilgili gerekse vergi uyumu gibi diğer konularda yapılan ampirik çalışmaların bulguları, bir literatür incelemesi şeklinde tarih sıralaması baz alınarak verilecektir. Çalışma bulgularına dayanarak, vergi affını savunanların ve karşı olanların ileri sürdüğü argümanlar değerlendirilecektir.

2. Vergi Affı Kavramı ve Tanım

Vergi affı kavramı yazın ve günlük dilde kabul görmüş bir kavram olup, içeriği vergi affı olan yasaları yapan meclis, bu yasaların ismini vergi affı yasası şeklinde kullanmaktan itinayla kaçınmaktadır. Bunun yerine terkin, tasfiye, özel uzlaşma yoluyla tahsil, alacakların tahsilinin hızlandırılması (Dönmez, 1992: 13), tahsil edilemeyen alacakların yeniden yapılandırılması, vergi barışı, milli ekonomiye kazandırma gibi kavramlar kullanarak yasa isimlerini belirlemekte, hatta son zamanlarda "torba yasa"larla isimlendirmeye gerek olmadan vergi affı yasaları çıkarılmaktadır.



Af, sözlükte “bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama” anlamına gelmektedir¹. Af ile suçun, kusur ve hatanın varlığı (genel af) ve/veya sonucu olan yaptırımın ortadan kaldırılması (özel af) söz konusudur². Bu demek oluyor ki, bir af yasası ile vergi aslı, cezası ve bağlı alacakların (gecikme zammı ve faizi) ortadan kaldırılması mümkündür. Bu nedenle en genel anlamı ile “vergi affı” kavramı “vergi hukukunda affı” ifade etmektedir (Dönmez, 1992: 13). Ancak vergi aslının ortadan kaldırılması uygulamalarına sık rastlanılmadığı da belirtilmelidir. Bu durum yapılan vergi affı tanımlarına da yansımıştır.

Bu bağlamda vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan hukuki ve idari yaptırımların kaldırılması şeklinde tanımlanabilmektedir (Güner, 1988: 261; Tekin ve diğerleri, 2013: 3). Edizdoğan ve Gümüş’e göre (2013: 99-100) vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir. Benzer bir tanıma göre ise vergi affı, devletin vergi ve vergisel ihlallere karşı uyguladığı yaptırımlardan kısmen ve/veya tamamen vazgeçmesidir (Şenyüz, 2014: 92). Başka bir tanıma göre de vergi affı, belirli süre zarfında, bir grup mükellefin yasal düzenlemelerin dışında tutularak, ceza ve faizleri de kapsayacak şekilde geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin vergi borcunun yeniden yapılandırılmasıdır (Baer ve Borgne, 2008: 5)

Vergi affı, bazı kavramlar ve kurumlar ile benzerlik göstermektedir. Örneğin vergi affı ile mali af kavramlarının birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Ancak mali affın vergi affını da kapsayan geniş bir kavram olduğunu belirtmek gerekir. Sadece vergi gelirine değil, devletin sahip olduğu tüm kamu gelirlerine (sigorta prim alacakları, öğrenim kredisi alacakları, vakıflar kira alacakları, ecrimisiller, elektrik, su ve atık su bedeli alacakları) (Şenyüz, 2014: 91) yönelik çıkarılan af düzenlemeleri mali af olarak kabul edilir. Vergi affı ya da mali affa gerek vergi kanunlarında gerekse ceza kanunlarında yer verilmemiş olması (Yardımcıoğlu ve diğerleri, 2014: 106) doktriner düzeyde tanım yapılmasına neden olmuştur.

Diğer yandan vergi affı, vergi hukukunda önemli yeri olan terkin, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma gibi kurumlarla da benzerlik göstermektedir. Bu kurumların aftan en önemli farkı süreklilik göstermeleri yanında, dayanağı yasa olan idari birer tasarruf olmalarıdır (Dönmez, 1992: 22-29).

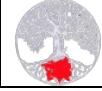
3. Vergi Affı Çıkarılmasının Nedenleri

Uygulamada vergi aflarına yer verilmesi; ekonomik ve mali, siyasi, teknik ve idari gerekçelere dayandırılmaktadır.

Ekonomik ve Mali Nedenler: Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik konjonktür ve mali krizler tüm mükellefleri etkilemektedir. Genel ekonomik ve mali durumdan etkilenen mükelleflerin işlem hacimlerinin daralması ve ödeme sıkıntısı içine düşmesi muhtemeldir. Bu durumda ödenmeyen vergi borçlarının cebren tahsili de uygun görülmez. Çünkü kamu alacaklarının

¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.56d7f317ccc225.73009100

² İki türlü af vardır: Genel af ve özel af. Genel af, hem mahkûmiyeti hem de kamu davasını ortadan kaldırır. Başka bir ifade ile, suç fiilini suç olmaktan çıkarır. Buna karşılık özel af sadece ceza üzerinde etki yapar, cezayı kaldırır, hafifletir veya değiştirir (Çağan, 1972: 111).



tahsilinde devlet, özel alacaklılardan farklı olarak, mükelleflerin ödeme sonrası durumunu gözetmek durumundadır. Tüm bu faktörler dikkate alındığında, ekonomik ve mali kriz sürecinde ve sonrasında vergi affı çıkarmak mükelleflere sağlanmış kolaylık olarak değerlendirilmektedir.

Siyasi Nedenler: Vergi afları siyasi krizlerden sonra kabul edildiğinde yatıştırıcı bir etki meydana getirmektedir. Özellikle dıştan gelen müdahaleler sonrasında siyasi iktidarın el değiştirmesi durumunda, vergi afları önceki yönetimin mali işlerini tasfiye etmenin bir aracı olarak görülmektedir (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 804).

Af kararı herşeyden önce siyasi bir nitelik taşımaktadır (Dönmez, 1992: 48). Ülkedeki vergi mükelleflerinin aynı zamanda seçmen kitlesini de oluşturması (Muter ve Özcan, 2012: 22) oy kaygısı taşıyan iktidar partilerini, siyasi propaganda aracı olarak, özellikle seçim öncesinde vergi affı çıkarmaya sevk etmektedir. Dolayısıyla, ülkedeki yönetim sistemi, vergi afları ile büyük oranda şekillenen, vergi ahlakının da belirleyeni haline gelmektedir (Muter ve Özcan, 2012: 22).

Teknik ve İdari Nedenler: Vergi aflarının en bilinen gerekçelerinden birisi, gerek idari gerekse yargıdaki bir takım sorunlar nedeniyle, beyana dayanan vergi sisteminin başarılı bir şekilde uygulanamamasıdır. Bu başarısızlığın iki düzeyde ortaya çıktığı söylenebilir. Birincisi, beyan sisteminin tamamlayıcısı olan vergi denetim yetersizlikleridir. İkincisi ise, yargıya intikal etmiş uyuşmazlıklarda adli hataların yarattığı adaletsizliği ((Muter ve Özcan, 2012: 26) gidermektir.

Beyan sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, öncelikle hukuk devleti ilkesine dayalı güçlü bir devlet otoritesine, rasyonel vergi sistemi düzenlemesine ve güçlü bir vergi idaresine ihtiyaç duyar. Kanunlarla tahsili emredilen vergilerin tahsil edilememesi ve devletin vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede yetersiz kalması devlet otoritesini zedeleyen bir durumdur. Sürekli ve genel vergi kanunları ile tahsil edilemeyen vergilerin, zaman zaman çıkarılan özel ve geçici kanunlarla (vergi affı) tahsil edilmeye çalışılması bu durumun önemli bir göstergesidir. Mükellefler tarafından beyan dışı bırakılan vergilerin, vergi denetimi ile kayıt altına alınması ve yaptırım uygulanması sürecin normal işleyişidir. Ancak denetim yetersizlikleri vergi kaçakçısı mükelleflerle, sosyal mükellef ve gönüllü mükellefler arasındaki vergi adaletini ve algısını vergi kaçakçısı lehine bozmaktadır. Bu durumda af sonrası denetimlerin arttırılacağı söylem ve uygulamaları ile birlikte çıkarılan vergi affı yasaları, vergi ödevlerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflere vergi uyumu konusunda saik oluşturmaktadır. Bu sayede vergi afları ile hiç kayıt altına alınamayacak veya tahsil edilemeyecek vergi gelirleri tahsil edilebilmekte ve devlet gelirine kavuşmaktadır. Ancak bu durum, özellikle sosyal mükelleflerin af beklentisi ile vergi direncini arttırmakta ve vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir.

1960 ile 1980 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının siyasi amaç taşıdıkları, ancak 1980 sonrası çıkarılan afların ise tahsilatı hızlandırmak gibi gerekçelerle çıkarıldığı söylenmektedir (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 811).

4. Vergi Afları Konusunda Görüşler



Vergi affına değişik gerekçelerle ihtiyaç duyulabilmektedir. Vergi affı çıkarılmasını haklı gerekçelere dayandıran bu ihtiyaçlar, vergi affının bir takım ilke ve kurallarla yapılması gereğini bertaraf etmez. İlerleyen kısımda açıklanacağı üzere, vergi affından beklenen başarı elde edilemez aksine katlanılması gereken maliyetleri arttırarak yapısal bir takım problemler ortaya çıkarır. Bu bakımdan vergi affı deneyimleri, vergi aflarının lehinde ve aleyhinde bir takım görüşlerin oluşmasına sebebiyet vermiştir.

Vergi aflarını savunanların sunduğu argümanlar ;

- Siyasi, ekonomik ve mali kriz dönemlerinden sonra affın gerekliliği,
- “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz.” kuralının vergi kabahat ve suçları bakımından değerlendirilmesi gereği,
- Vergi suçlarının diğer suçlara göre toplum için daha az tehlike oluşturduğu düşüncesi,
- Vergi denetimi yetersizliğinin yol açtığı olumsuzlukları giderme,
- Vergi affının gelir sağlamanın bir parçası olarak görülmesi,
- Mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü uyumunun sağlanmasında bir araç olarak görülmesi,
- Vergi idaresinin ve yargının iş yükünün azaltılması (Dönmez, 1992: 30-40),
- Kayıt dışı ve kaçakçılıkla mücadelede affın gerekliliği (Tekin ve diğerleri, 2013: 5).

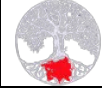
Vergi affına karşı olanların savunduğu argümanlar;

- Vergi affının adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilemesi,
- Vergi yasalarına itaati azaltması,
- Vergi suçlarının tasarlanarak işlenmesi (Dönmez, 1992: 41-43),
- Gönüllü vergi uyumunu arttırmaktan ziyade azaltması,
- Vergi idaresi ve vergi yargısının iş yükünü azaltmanın aksine arttırması,
- Vergi denetimini olumsuz etkilemesi (Tekin ve diğerleri, 2013: 6)

şeklinde sıralanmaktadır. Tüm bu argümanların geçerliliği ve yerindeliği, literatür çalışmaları incelenirken yeniden ele alınacak, vergi affı ile ilgili yapılmış teorik ve ampirik çalışmalardan hareketle değerlendirilecektir.

5. Vergi Affı Türleri

Kabul edilen vergi affı yasalarının içeriği ve kapsamı çeşitlendikçe, vergi affı türleri konusunda yapılan sınıflandırmalar da çeşitlilik göstermektedir. Vergi afları sınıflandırılırken en yaygın olarak yapılan sınıflandırma biçimi; kapsam açısından, süre açısından ve yöneldiği mükellefi açısından yapılmaktadır (Tekin ve diğerleri, 2013: 7). Ancak son yıllarda çıkarılan vergi affı yasalarında getirilen kolaylıklar kurumsal açıdan değerlendirildiğinde düzeltme affı, inceleme affı ve kovuşturma affı sınıflandırmasına da yer verildiği görülmektedir (Erol, 2011: 142-143). Aşağıda yapılan bu sınıflandırmalar kısaca izah edilecektir (Erol, 2011; Kargı, 2011, Tekin ve diğerleri, 2013).



- *Kapsam açısından vergi afları:* Vergi affının hangi vergi türlerine yönelik olarak yapıldığı dikkate alınarak yapılan sınıflandırma biçimidir. Vergi affı gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vb. vergi türlerini kapsayacak şekilde düzenlenebilir. Yine kapsam açısından sınıflandırmada, vergi affının vergi aslını, vergi cezalarını (miktar ve ceza türü), gecikme faiz/zamlarını içine alıp almadığı konusu da yer almaktadır.

- *Süresi açısından vergi afları:* Vergi affının kapsadığı süre açısından yapılan sınıflandırma biçimidir. Getirilen af yasası ile, hangi döneme ait borçların af kapsamına alınacağı başlangıç dönemi ve bitiş dönemi yasada belirtilerek kabul edilebileceği gibi, geçmişe yönelik borçların, af yasasının yürürlük tarihinden itibaren belirli bir süre zarfında başvuru koşulu ile yararlanılabileceği şekilde düzenlenebilir. Ayrıca afların süreli ya da süresiz olma durumu bu sınıflandırma altında ele alınabilir. Genellikle af uygulamaları 2-3 ay gibi kısa dönemlik uygulamalar olup aksine durumlar da söz konusu olabilmektedir (Kargı, 2011: 102). Son dönemlerde çıkarılan af yasalarının başvuru sürelerinin birden fazla kere uzatıldığı hatta “affin affı” şeklinde uygulamaların getirildiği görülmektedir.

- *Mükellefi açısından aflar:* Vergi affının yöneldiği mükellefi açısından yapılan sınıflandırma biçimidir. Vergi affından tam ve dar mükellefler yararlanabileceği gibi sadece tam mükelleflerin yararlanabileceği kapsamda kabul edilebilir.

-*Düzeltilme Affi:* Mükelleflerin hesaplarını yeniden gözden geçirerek, eksik bildirdikleri veya gizledikleri vergi matrahlarını cezasız olarak beyan etmelerine olanak tanır. Düzeltilme affı, mükellefin vergi incelemesine tabi tutulmasına mani değildir.

-*Kovuşturma Affi:* Devletin tahsilat için takibata geçtiği veya uyuşmazlık durumunda yargı sürecinde bulunan alacaklarla ilgili olarak, alacağın bir kısmından vazgeçmek veya başlamış kovuşturma ve hukuki süreçleri sonlandırmak üzere getirdiği vergi affıdır.

-*İnceleme Affi:* Bu af türünde devlet, matrah artırımında bulunan mükelleflerin aftan yararlanan dönemlere ilişkin hesap ve işlemlerini inceleme hakkından vazgeçmiş olur.

İnceleme affı değişik özellikler gösterebilir. Birincisi, getirilen inceleme affı, vergi matrahını arttırmasına karşılık mükelleflere şimdiki ve/veya gelecek dönemde incelenmeme garantisi verebilir. İkincisi, getirilen inceleme affı, vergi matrahının belirli bir oranda arttırılmasına karşılık geçmiş veya şimdiki hesap dönemlerinin incelenmeme garantisini vermez ancak gelecek hesap dönemlerine ilişkin incelenmeme garantisi verir. Bu tür vergi affına vergi idaresinin yeterli denetim gücüne sahip olmaması halinde başvurulmaktadır. Portekiz’in 1986 yılında kabul ettiği bu kapsamda bir af programı, kurumlar vergisi mükelleflerine vergi matrahlarını en az %30 nispetinde arttırmalarına karşılık gelecek beş yıl incelenmeme garantisi sunmuştur. Son olarak, mükelleflerin verdikleri en son dönem vergi beyannamelerinin doğru olması koşuluyla önceki dönemlerin incelenmeyeceğini garanti eden af düzenlemesi de yapılmaktadır (Baer ve Le Borgne, 2008: 9-10).

Tablo 1’de vergi affına yönelik teorik düzeyde yapılan sınıflandırma çerçevesinde vergi aflarının özellikleri görülmektedir.



Hedeflediği kişiler açısından	Kapsadığı vergi türleri açısından	Affettiği yükümlülük açısından	Eşlik ettiği düzenleme açısından	Diğer
Kayıt dışı mükellefler	Kişisel gelir vergisi	Faiz	Yaptırımların arttırılması	Süre açısından: -Bir defaya mahsus -Sürekli
Beyan dışı mükellefler	İşletme vergileri	Vergi cezaları	Denetimin arttırılması	Dayanak; -Yasa ile -İdari düzenleme ile
Kanuni süresinden sonra beyanname veren mükellefler: -Ödenmemiş vergi borcu	Servet vergileri	Kovuşturma sürecinde olan: -Para cezaları -Hapis cezaları	Vergi Reformu; -Genel vergi reformu - Vergi ödevlerini yerine getirmeyenlere yönelik kısmi vergi reformu	
Vergi kaçırınlar: -Matrahın hiç beyan edilmemesi -Matrahın eksik beyanı	Diğer	Verginin aslı ; -Bir kısmı affedilebilir -Vergi aslına dokunulmaz		

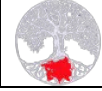
Tablo 1 Vergi Aflarının Muhtemel Özellikleri Kaynak: Baer & Le Borgne, 2008:9

Cumhuriyet Dönemi’nde, Türkiye’de kabul edilen vergi affı yasalarının yukarıda yapılan sınıflandırmaya, bazı önemli hususlarda istisna, örnek teşkil ettiği görülmektedir. İstisna olan hususlar;

a) Vergi affı, idari düzenleme ile yapılamaz: Anayasanın 91.md. ne göre olağanüstü ve sıkıyönetim dönemlerinde çıkarılabilecek kanun hükmünde kararnamelerle yapılacak vergi affı düzenlemeleri hariç³, vergilerin kanuniliği ilkesi ve afla ilgili anayasada yer alan düzenlemeler, vergi affının TBMM tarafından kabul edilen bir yasa ile yapılmasını zorunlu kılar. Hatta son dönemlerde bazı akademisyen ve hukukçular arasında, gerek bireyler aleyhine işlenen suçlar, gerekse toplumun tamamını ilgilendirmesi nedeniyle vergi kabahat ve suçlarının affı konusunda parlamentoların dahi yetkisizleştirilerek referanduma sunularak kabul edilmesi yönünde yoğun tartışmalar yaşanmaktadır (Erol, 2011:143). Ancak hukuki açıdan olmasa da doğurduğu sonuçlar açısından uzlaşma kurumunun, yasa ile “idareye verilen geniş yetkiye” dayanılarak çıkarılan af yasası olduğu düşüncesi de mevcuttur (Organ, 2006).

b) Cumhuriyet döneminde çıkarılan vergi affı yasalarının sayısı konusunda tam bir fikir birliği sağlanamamış olsa da, yapılan çalışmalar ortaya koymaktadır ki, hiçbir af yasasında vergi aslı affa konu olmamıştır.

³ 15 Temmuz darbe girişimi sonrası ilan edilen olağanüstü hal döneminde birçok düzenleme KHK’lar ile yapılmasına rağmen, bazı alacakların yeniden yapılandırılması kapsamında getirilen mali af, 19/08/2016 Tarih ve 29806 Sayılı RG yayımlanan 6736 Sayı Yasa ile düzenlenmiştir.



Tüm bu anlatılanlar ışığında Türkiye’de 1920 ile 2016⁴ arası dönemde TBMM tarafından kabul edilen vergi aflarını 8 tür altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- a. Genel af yasaları içinde birkaç madde ile mali afla ilgili düzenlemelere yer verilmesi,
- b. Özel olarak çıkarılan vergi yasaları ile getirilen vergi afları,
- c. Sadece vergi cezalarının affına yönelik düzenlemeler,
- d. Sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af yasaları
- e. Sadece kısa süreli ve bir defaya özgü ya da uzun süreli veya yinelemeli vergi afları,
- f. Matrah artırımları, stok afları gibi spesifik konularda yapılan aflar,
- g. Vergi aslı ve cezası ile birlikte hürriyeti bağlayıcı cezayı da gerektiren vergi suçlarını da kapsayan aflar,
- h. Tahsilatın hızlandırılmasına yönelik düzenlemeler (Arıkan ve Yurtseven 2004’den aktaran Erol, 2011: 144).

6. Türkiye’de Vergi Affı İle İlgili Yapılan Ampirik Çalışmalara İlişkin Literatür

Vergi aflarını savunan ve karşı olanların esas aldıkları argümanlar temelde yarar/fayda içerikli sonuca yönelik söylemlerdir. Ancak doğurdukları sonuçlar açısından değerlendirildiğinde vergi aflarının fayda yanında, bir kısmı oldukça ağır sayılabilecek maliyetlere de yol açabildiği görülmektedir. Vergi aflarından beklenen faydalar; vergi gelirlerinde yükselme, yönetim maliyetlerinde azalma, yargının yükünün azalması ve vergi uyumunda artış şeklinde iken, maliyetleri; uzun dönemde vergi gelirlerinde azalma, vergi affı sonrasında vergiye gönüllü uyumda azalma, dürüst mükelleflerde oluşacak adaletsizlik duygusu, idareye karşı oluşabilecek güvensizlik ile vergi suçu algısında oluşacak sosyal norm değişikliği şeklinde sıralanabilir.

Dünya’da ve Türkiye’de vergi aflarına yönelik çalışmalar çok geniş bir literatür oluşturmuştur. Vergi affı ile ilgili olarak yapılan ampirik çalışmalar büyük ölçüde, bahsedilen fayda ve maliyetlerin doğruluğunun teyidi için yapılan ölçme ve değerlendirmeye yönelik araştırmalardır. Gerek yabancı literatürde gerekse ulusal literatürde, araştırmanın yapıldığı ülke vergi affı yasaları temel alınarak vergi aflarının fayda ve maliyetleri araştırılmıştır. Yapılan araştırmaların büyük bir kısmı, vergi aflarının vergiye gönüllü uyuma etkisi yani vergi aflarının psikolojik ve sosyolojik yönü üzerinde yoğunlaşmış⁵, vergi gelirlerine etkisi ise araştırmaya konu olan ikinci husus olmuştur.

Bu geniş literatür taramasına kısıt getirmek adına, aşağıda Türkiye’deki vergi aflarını konu edinen ve Türkiye temelli (il- bölge veya ülke bazında) ampirik çalışmaları içeren ulusal literatür yayın tarihi esas alınarak sıralanmış ve bulguları verilmiştir. Ayrıca bu çalışmalarda gerek vergi affı gerekse vergi uyumu gibi diğer konular ile ilgili anket yöntemini kullanarak

⁴ Erol (2011)’un bu değerlendirmeyi 1920-2003 yılları arasında çıkarılan af yasaları için yapmış olmasına rağmen, daha sonraki yıllarda çıkarılan af yasaları da bu sınıflandırmaya dahil edilebileceği için “2016” yılı tarafımızdan düzeltilmiştir.

⁵ Vergi uyumunu ölçmek için kullanılan yöntemler; vergi denetimine ilişkin veriler, alan araştırmalarına ilişkin veriler, vergi aflarından sonra elde edilen veriler ve vergi boşluğu yaklaşımıdır (Çetin, 2010: 86).



yapılan ampirik çalışmalardan elde edilen, vergi affı ile ilgili özet bilgi ve bulgular EK 1’de tablo halinde verilmiştir.

1993 yılında Muter, Sakıncı ve Çelebi tarafından yapılan Manisa ilini hedef alan “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması. Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması” isimli çalışmada, ankete katılan mükelleflerin vergi aflarını bir defaya mahsus olmak üzere olumlu bulduğu sonucuna ulaşılmıştır (Muter ve diğerleri, 1993: 19,46).

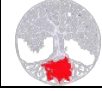
2004 yılında Yeniçeri tarafından yapılan “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Uygulama” isimli çalışmada, vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilediği ve vergi aflarının sık çıkarılmasının tekrar af çıkacağı beklentisiyle cezaların caydırıcılığını azalttığı vurgusu yapılmıştır (Yeniçeri, 2004: 912).

2005 yılında Yeniçeri tarafından düşük, orta ve yüksek düzeyde gelire sahip olan vergi yükümlülerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını belirlemeye yönelik yapılan “Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması” isimli çalışmada, İstanbul ilinde farklı sosyo-demografik özelliklerine sahip olduğu düşünülen Esenler, Fatih, Beşiktaş ve Etiler semtlerindeki 400 vergi mükellefine (beyana tabi mükellefler) anket uygulanmıştır. Sonuç olarak; yüksek gelir grubunda yer alanlarda, diğer gelir gruplarına göre vergi affı beklentilerinin mükellefleri vergi ödeme konusunda daha isteksiz davranmaya yönelttiği düşüncesinin hakim olduğu tespiti yapılmıştır. Öneri olarak, vergisini düzenli bir şekilde ödeyen yükümlüler üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle, vergi affı beklentilerini sonlandıracak yasal düzenlemelere gidilmesi gerektiği belirtilmiştir (Yeniçeri, 2005: 283,293).

2006 yılında Cansız tarafından yapılan “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği” isimli araştırmada 816 mükellefle anket çalışması gerçekleştirilmiş, mükelleflerin vergi ödeme isteklerini olumsuz etkileyen unsurların neler olduğu kısmında hükümetler tarafından değişik gerekçelerle çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin ödeme istekleri üzerinde olumsuz etkide bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır (Cansız, 2006: 119-136).

2006 yılında Çiçek tarafından yapılan “Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)” başlıklı çalışmada ise, vergi aflarının uzun vadede iki farklı sonuç doğurabileceği belirtilmektedir. Bu sonuçlardan ilki, bir kereye mahsus olmak kaydıyla vergi aflarının vergi uyumunu arttırabildiği gibi kayıt dışındaki kimi mükelleflerin kayıt altına alınmasında olumlu sonuçlar doğurabileceği yönündedir. İkincisi ise, dürüst mükelleflerin zamanında doğru beyanda bulundukları ve vergilerini ödedikleri için bundan zararlı çıktıkları düşüncesinin yaygınlaşması yönünde olumsuz etkidir (Çiçek, 2006: 68-69). Mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi aflarına sıcak bakmayarak dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı gibi farklı gerekçelerle karşı oldukları bulgusuna ulaşılmıştır (Çiçek, 2006: 125-126,163).

2006 yılında Çelikkaya ve Gürbüz tarafından Eskişehir ili bazında yapılan “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması” başlıklı



çalışmada, analiz sonuçları mükelleflerin af ile ilgili düşüncelerinin olumsuz olduğunu, ancak özellikle tüccarların büyük bir kısmı olmak üzere genellikle af beklentisinin olduğunu, vergi aflarının af sonrası vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilediği algısını ortaya koymuştur (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006: 132-133).

2007 yılında Tuay ve Güvenç tarafından yapılan “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı” başlıklı çalışmada, Türkiye’deki mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarının incelenmesi amacıyla 18 ilde 6546 kişiye anket çalışması yapılmış, vergi aflarına karşı olumsuz bir tutumun baskın olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Vergi kaçırarlara yarayan ve adeta bir ödüllendirme haline geldiği algısının oluştuğu vergi afları yerine, vergi borçlarını ödemelerini kolaylaştıracak çeşitli sistemler geliştirilmesi gerektiği önerisi ileri sürülmüştür (Tuay ve Güvenç, 2007).

2007 yılında Çetin tarafından yapılan “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi” başlıklı Manisa ili Merkez ilçeyi kapsayan çalışmada, kısa vadede vergi aflarının iyi bir gelir kaynağı olduğu ancak vergi affı beklentisi bulgusuyla uzun vadede mükelleflerin gönüllü uyumunu bozduğu sonucuna ulaşılmıştır (Çetin, 2007).

2008 yılında yine Çelikkaya ve Gürbüz’ün “Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi” başlıklı bir başka çalışmalarında, mükelleflerin yaşları ile vergiye karşı tutum ve davranışları arasında anlamlı ilişkilerin bulunduğu saptanmıştır. Bu saptamalar; yaş ilerledikçe affa karşı olma düşüncesinin arttığı, gençlerin 5 yılda bir af beklentisi içinde olduğu, her yaş grubunda denetimin ve cezaların arttırılması konularında görüş birliği bulunduğu şeklindedir. Eğitim durumu açısından bakıldığında ise dikkat çeken husus vergi affına olumlu yaklaşımın arttığı, kayıt dışı ekonominin kayda alınmasını sağlamada bir araç olarak kullanılabileceği düşüncesinin ortaya çıkmasıdır. Diğer yandan hiç denetlenmeyen ya da tam tersine çok sık denetlenen mükelleflerin hiç affın çıkmamasından yana oldukları bulgusuna ulaşılmıştır (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008).

2008 yılında Çiçek, Karakaş ve Yıldız tarafından bölgesel düzeyde yapılan “Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması” başlıklı çalışmada, bu bölge özelinde vergi aflarına karşı olmakla birlikte farklı illerdeki mükelleflerin, farklı tutum ve davranışlar içinde olduğu gözlemlenmiştir. Örneğin Gaziantep teki mükellefler, vergi afları ile, çoğunlukla dürüst mükelleflerin cezalandırıldığına inanırken, Mardin, Şanlıurfa ve Adıyaman ilinde ikamet eden mükelleflerin vergi adaletini bozarak devlete olan güveni sarstığı inancına sahip olduğu, Diyarbakır’daki mükelleflerin ise vergi aflarını çok yararlı bulduğu sonucuna ulaşılmıştır (Çiçek ve diğerleri, 2008).

2009 yılında Erol, Çiçek ve Karakaş tarafından yapılan “Diyarbakır İlinde Mükelleflerin Vergiye İlişkin Tutum ve Algı Analizi” başlıklı bir diğer çalışmada ise , mükelleflerin büyük çoğunluğunun yararlı olmadığı algısında olduğu vergi aflarının sisteme yarardan çok zarar verdiği, belirli koşullara uygun olmayan afların siyasi bir takım sonuçlar doğurmakla birlikte sistemde onarılmaz yaralar açtığı devlete güveni sarstığı, vergisini zamanında ve düzenli ödeyen dürüst mükellefler aleyhine haksız rekabet doğurucu ve toplum vicdanını yaralayıcı sonuçlar doğurduğu tespitine yer verilmektedir (Erol ve diğerleri, 2009: 84,95).



2009 yılında İpek ve Kaynar tarafından yapılan "Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma"da Çanakkale ili Merkez ilçesi içerisinde yer alan ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerine anket uygulanmış, çok sık çıkarılan vergi aflarının vergi kaçakçılığını artırdığı düşüncesinin hakim olduğu sonucuna ulaşılmıştır (İpek ve Kaynar, 2009: 182-183).

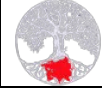
2010 yılında Kovancılar ve Demirdizen tarafından yapılan “Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar (Manisa İli Örneği)” başlıklı çalışmada, anket örnek kitlesi içerisinde vergi dairesi çalışanlarının % 90’ı, mali müşavirlerin % 73’ü, ticaret erbablarının ise % 67’sinin vergi affının, vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulama olduğu algısında oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Politik bir malzeme haline getirilen, suçluyu ödüllediren bir uygulama olarak görülen ve vergi bilincinin zayıflamasını sağlayan vergi affı uygulamasının tamamen kaldırılması gerektiği fikrini önermektedirler (Kovancılar ve Demirdizen, 2010: 147,150-151).

2010 yılında Altuğ, Çak, Şeker ve Bingöl’ün öncülüğünde yürütülen "Türkiye’de Vergi Bilinci-İstanbul Araştırması” başlıklı proje kapsamında yapılan ankette de, vergi aflarına olumsuz bakan, vergi adaletsizliğini artırdığını düşünen ve haksız bir uygulama olarak gören mükelleflerin toplum içinde çoğunlukta olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Altuğ ve diğerleri, 2010: 73-74).

2012 yılında İpek, Kaynar ve Öksüz tarafından yapılan “Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği” isimli çalışmada; Trakya Bölgesi’ndeki yükümlülerin çevrelerindeki birçok insanın vergisini düzenli olarak ödemediğini düşündükleri, karmaşık bir vergi sisteminin vergi kaçakçılığını artırdığını, vergi denetimi eksikliği ve vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle yükümlülerin vergilerini düzenli olarak ödemediği, vergi aflarının vergi suçlarının tekrarlanmasına neden olduğunu, kriz dönemleri haricinde uygulanmasının dürüst yükümlülerini cezalandırdığı algısını yarattığı ve devlete olan güveni sarstığı, vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği ve vergi ödeme istekliliğini azalttığı bulgularına ulaşılmıştır. Ayrıca yükümlüler arasında, vergi aflarının gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesi olarak kabul edildiği bulgusu belirtilmektedir (İpek ve diğerleri, 2012: 248-253).

2012 yılında Göksu ve Saruç tarafından yapılan “Türkiye’de Vergiye Uyum Mülakat Çalışması”nda bu alanda önceden yapılmış araştırmalarda ulaşılan sonuçlara benzer biçimde; anket katılımcılarının vergi aflarının doğru uygulanmamakta olduğu, uygulanan vergi aflarının da vergisini zamanında ödeyen mükellefleri cezalandırdığı ve vergi kaçırmaya teşvik edebileceği, Türkiye’de halen vergi adaletinin tam sağlanamamakta olduğu, eğitim yetersizliği ve aileden kaynaklanan nedenlerle vergiye karşı bilinç düzeyinin düşük seviyede seyrettiği görüşünde oldukları bulgularına ulaşıldığı belirtilmektedir. Bu nedenle çalışmada, Türkiye’de vergiye gönüllü uyum konusunda halen ciddi bir eksikliğin olduğu ileri sürülmektedir (Göksu ve Saruç, 2012: 9-10).

2013 yılında Armağan ve Şencan tarafından hazırlanan “Türkiye’de Vergi Bilinci ve Ahlakı Üzerine Ampirik Çalışmalar Destekli Bir Değerlendirme” başlıklı çalışmada; Şubat 2003’de çıkarılan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’nun, 1999 ve 2001 krizlerinden sonra çıkarılması nedeniyle ekonomik ve mali açılardan daha savunulabilir olmasına ve kısa dönemde vergi



tahsilatında gerçekleştirdiği artışa rağmen, vergi aflarının vergi bilinci ve ahlaki üzerindeki olumsuz etkisinin hakim olduğu belirtilmiştir. 2003 sonrasında da 2008 ve 2011 yıllarında tekrar af kanunu çıkarılmasının mükellefler üzerinde “af beklentisini” beklenti olmanın ötesinde bir kuralmış düşüncesi ile vergisel sorumluluklarını yerine getirmede rahat davranmaya yönelttiği, dürüst mükelleflerin de aynı davranışı sergileyerek vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olduğu değerlendirilmiştir (Armağan ve Şencan, 2013:7).

2013 yılında Demir ve Gülten tarafından yapılan “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması” isimli çalışmada, vergi cezalarının caydırıcı etki oluşturduğu algısındaki artışın vergi sisteminin de daha adil algılanmasına neden olduğunu, bunu sağlamak için vergi denetimlerinin artırılması ve verilen vergi cezalarının ısrarla uygulanması, vergi aflarına başvurulmaması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır (Demir ve Gülten, 2013: 284).

2013 yılında Demir ve Küçükilhan tarafından yapılan “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma” başlıklı çalışmada, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak için özellikle vergi denetimlerinin artırılması, bu suretle kanunlara aykırı biçimde kayıt dışında faaliyette bulunanların saptanması, cezalandırılması ve cezalandırılan kişilerin de af kanunları ile affedilmemesinin gerektiği vurgulanmıştır. Vergi aflarının, pozitif yönlerinden çok, dürüst ve kayıt içi faaliyette bulunan mükellefleri cezalandıran uygulamalar olduğu gerçeği bir kez daha vurgulanmıştır (Demir ve Küçükilhan, 2013: 46).

2013 yılında Mutlu, A. ve Taşcı, K. “Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği” isimli il bazlı yapılan çalışmada, vergi aflarının ve af beklentilerinin adalet algısını bozarak vergiye gönüllü uyumu önemli ölçüde olumsuz etkilediği değerlendirilmiştir (Mutlu ve Taşcı, 2013: 218).

2013 yılında Organ ve Yegen tarafından yapılan “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği” başlıklı çalışmada, Adana ili Merkez ilçede ikamet eden ve bağımsız olarak faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere 100 meslek mensubuna anket çalışması uygulanmıştır. Çalışma neticesinde katılımcıların, vergi bilinci ve vergi ahlakının artması durumunda mükelleflerin vergi ödeme hususunda daha istekli olacaklarını, sıkça çıkarılan mali aflar neticesinde aftan faydalanmayan mükelleflerin ise vergi ödeme hususunda daha isteksiz olacakları şeklinde görüş beyan ettikleri ifade edilmektedir (Organ ve Yegen, 2013: 252, 266).

2013 yılında Sağlam tarafından yapılan “Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci” isimli çalışma öğrencilerin konuya bakış açısını tespit etmeye çalışmıştır. Hitit Üniversitesi İ.İ.B.F. son sınıf öğrencilerinden 330 öğrenci ile yapılan anket çalışmasında, vergi ödemeyenlere yaptırım uygulanmasının vergi bilincini arttıracığı ancak bunların vergi affından yararlanmasının ise vergi bilincini azalttığı algısının olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Sağlam, 2013: 321,327).

2014 yılında Yardımcıoğlu, Akpınar, ve Günay tarafından yapılan “Vergi Okuryazarlığı ve Vergisel Farkındalık: Kahramanmaraş Araştırması” başlıklı çalışmada, Kahramanmaraş’ta yaşayan vatandaşların geneline yönelik olarak 153 kişiyle yapılan anket çalışması neticesinde



vergi aflarının vergi ödevlerinin yerine getirilmesini olumsuz etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır (Yardımcıoğlu ve diğerleri, 2014: 108,111).

Kalkınma Bakanlığı’nın 2014 yılında yayınlanan Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda ise, vergi aflarının dürüst mükellefler üzerinde olumsuz etkiler oluşturduğu, vergi adaletini zayıflattığı belirtilerek, vergisini ödemeyen vatandaşa af çıkar beklentisini doğurması nedeniyle mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini yerine getirmeme yoluna gittikleri, bu durumun af düzenlemelerinin süreklilik arzettiği yönünde beklentiyle bir kısır döngü oluşturduğu vurgusu yapılmıştır. Bu nedenle zorunluluk olmadıkça örneğin büyük ekonomik krizler gibi çok özel durumlar dışında vergi affı getirilemeyeceğine ilişkin anayasa ya da kanunlarda düzenleme yapılması gerektiği vurgulanmıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 33,48,56) .

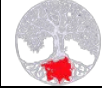
2015 yılında Cansız tarafından yapılan “Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği” başlıklı çalışmada ulaşılan sonuç, vergi aflarının vergilemenin adil olduğu algısını zayıflatarak dürüst vergi mükellefleri üzerinde vergi ödeme isteklerine ilişkin olumsuz etki oluşturduğu düşüncesinin olduğu yönündedir (Cansız, 2015: 437,438).

2015 yılında Ayas ve Saruç tarafından yapılan “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye” isimli ülke karşılaştırmalı bir çalışmada, Türkiye’de yapılan çalışmalarda vergi ahlakının belirleyenleri olarak yaş, cinsiyet, eğitim durumu, sosyo-kültürel faktörler (istihdam durumu, demokrasiye bağlılık, inanç), vergi idaresine güven, vergi aflarının sıklığı, vergi denetimi sıklığı, siyasi istikrar, hükümete güven, ulusal onur değişkenlerinin öne çıkan belirleyenler olduğu tespiti yapılmıştır (Işıl ve Saruç, 2015: 180).

2016 yılında Demir, Demirgil, İtik ve Deniz tarafından yapılan “Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma” isimli çalışmada, vergi dairesi personelinin vergi aflarının etkinliğine yönelik düşüncelerini belirlemek amacıyla Sivas Defterdarlığı’nda görevli personeller üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda; vergi aflarından beklenen hedeflere tam olarak ulaşılmadığı, vergi dairesi personellerinin ve onların bakış açılarıyla mükelleflerin vergi aflarına genel olarak olumsuz yaklaştıkları, iş yüklerini artırdığı için kendilerine “yıpranma payı” adı altında ek ödemenin yapılmasını istedikleri, af kanunlarının vb. değişikliklerin daha sağlıklı yürütülmesi için “mevzuat takip birimi” adı altında bir birimin kurulması ve düzenli vergi ödeyen mükelleflere bir takım kolaylıkların sağlanması gerektiği yönünde bulgular elde edilmiştir (Demir ve diğerleri, 2016: 289-296).

Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini analiz eden üç çalışmaya ulaşılmıştır. Bu çalışmalardan birincisi, 2006 yılında Savaşan tarafından “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)” başlığı ile yapılmıştır. Bu çalışmada vergi aflarına yönelik teorik bilgi yanında 4811 sayılı Varlık Barışı Kanunu özelinde vergi aflarının yerindeliği, vergi uyumuna ve vergi gelirlerine etkisi araştırılmıştır (Savaşan, 2006a).

Aynı konu ikinci olarak, 2011 yılında Kargı tarafından “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi” başlığı altında incelenmiştir.



Bu konuda yapılan bir diğer önemli çalışma ise, 2014 yılında Kaya tarafından yapılan “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz” isimli çalışmadır. İlgili çalışmaların bulguları aşağıda “7.4.Vergi Affının Gelir Sağlamanın Bir Parçası Olduğu Argümanı” başlığı altında detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

7. Ampirik Çalışmalardan Hareketle Vergi Aflarının Değerlendirmesi

Yukarıda sayılan ampirik çalışmaların yanında, konu ile ilgili çok sayıda teorik çalışma mevcuttur. Yapılan ampirik çalışmalar, en azından, vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu azaltacağı, vergi gelirlerini uzun dönemde düşüreceği konusundaki teorik bilgileri destekler niteliktedir. Gerek ulusal literatürde gerekse yabancı literatürde aynı sonucu görmek mümkündür.

Aşağıda, vergi aflarını savunan ve karşı olanların ileri sürdüğü argümanlar ampirik çalışma bulguları ışığında ele alınıp irdelenecektir.

7.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Kriz Dönemlerinden Sonra Affın Gerekli Olduğu Argümanı

Krizler mükellefleri vergi ödevlerini yerine getirme zafiyetine düşürebilir. Bu durumda zaafiyete düşen mükellefleri rahatlatarak toplumsal barışın tesisini sağlayabilir (Aygün, 2012: 89). Aynı zamanda kamu alacaklarının tahsilinde temel ilkelerden biri olan “ödemede kolaylık sağlama” (Gerçek, 2015: 16) ilkesi af yasası ile vücut bulmuş olur. Siyasi, ekonomik ve mali kriz sonrası çıkarılan af yasalarına örnek olarak 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu verilmektedir. Vergi affını savunanların ileri sürdüğü “Siyasi, ekonomik ve mali kriz dönemlerinden sonra affın gerekliliği” argümanı, 4811 Sayılı vergi affı yasası özelinde Savaşan (2006a) tarafından yapılan bir çalışmada hem zamansal yerindelik hem de tahsilat açısından incelenmiştir. Savaşan’a göre bu af kanununu özel kılan, mali ve reel sektörlerde yıkıcı etkiye neden olan 1999 ve 2001 krizlerinin ardından çıkarılan Vergi Barışı Kanununun, normal şartlarda gönüllü uyum oranı yüksek mükelleflerin ekonomik nedenlerle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemiş olanlarına fırsat sağladığı gibi, tahsilatta tahminlerin üzerinde başarı elde edilmiş olmasıdır (Savaşan, 2006a: 43). Diğer af yasalarından bağımsız olarak değerlendirildiğinde başarılı ve yerinde bir yasa olmasına karşılık (Savaşan, 2006a: 53-54), vergi reformunun bir parçası olarak kullanılmaması ve af yasalarının rutine dönüşmesi halinde (Savaşan, 2006a: 62) bu yasanın da vergi afları ile ilgili bir takım genel eleştirilerden kurtulamayacağı açıktır.

Bu argümana dayanarak çıkarılan af yasasının; bir kereye özgü olması, vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmesi, sağlanacak bağımsızlıkların affa katılımı teşvik edici düzeyde ve af döneminin yeterli uzunlukta olması ve kriz dolayısıyla tahsil edilemeyen verginin mükellefler için uygun zamanda çıkarılan af yasaları ile tahsil edilmesi mümkün hale gelir.

7.2. “Kanunu Bilmemek Mazeret Sayılmaz” Kuralının Vergi Kabahat ve Suçları Bakımından Değerlendirilmesi Gerektiği Argümanı



Bu argüman günümüzde, suç ve cezaya ilişkin genel eğilimin değişmesi ile birlikte farklı değerlendirmeyi de gerekli kılmaktadır. Ceza hukukunda temel ilke; suçların ve cezaların kanun tarafından belirlenmesidir. Bu ilke, kişilerin suç sayılan eylemleri önceden bilmeleri, davranışlarını buna göre düzenlemeleri, önceden suç olduğunu bildikleri bir kuralı ihlal etmeleri halinde kusurlu sayılarak cezalandırılabilmesi kabulüne dayanır. Ceza hukukunun bu evrensel kabulleri, başta anayasa (Any. Md.38) olmak üzere mevzuatımızda da ifadesini bulmuştur. Günümüzde bu temel ilkenin aksine, vergi yasalarında yapılan değişikliklerle kusurlu sorumluluktan (sübjektif sorumluluk) kusursuz sorumluluğa (objektif sorumluluk) doğru bir eğilim olduğu dikkati çekmektedir (Akkaya, 2008). Bu düzenleme VUK’da yer alan suç ve cezaya ilişkin hükümlerde “kast” unsurunun kaldırılması ve vergi sorumlularının kusursuz sorumluluğu ile sağlanmıştır.

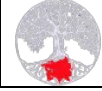
VUK’a göre suç ve kabahatin oluşumu için mükellefin kasıtlı olup olmadığı önemli değildir. Mükellefler bilsin ya da bilmesin vergi ödevlerini kanunun emrettiği şekilde yerine getirmiyorsa yaptırıma tabi tutulacaktır. Bu durum kastı olmaksızın vergi kanunlarına aykırı hareket etmiş, vergiye gönüllü uyumu yüksek mükelleflerin de yaptırımla karşılaşmalarına sebep olur. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, sık sık değişmesi sebebiyle anlaşılabilirliğinin azalması mükelleflerin istemeyerek de olsa kanuna aykırı hareket etmeleri sonucunu doğurabilir.

Vergi afları bu yönüyle, bilmeden vergi suç ya da kabahati işlemiş olan mükelleflerin karşılaşacakları yaptırımları ortadan kaldırmak açısından faydalı görülmektedir.

Ancak olaya başka bir açıda bakılacak olursa; vergi mevzuatının karmaşıklığı mali danışmanlığı (vergi danışmanlığı)nı profesyonel bir meslek haline getirmiştir. Beyana tabi mükellefler, 3568 Sayılı Yasa ile görev ve yetkileri belirlenen meslek mensuplarının sunduğu hizmetleri almaktadır. Yani vergi ve yakın ilişkisinin bulunduğu muhasebe alanının profesyonelleri yasal olarak 3568 sayılı Yasa’ya tabi meslek mensupları (vergi sorumluları)dır. Vergi hukukunda beyana tabi bir kısım mükelleflerin meslek mensuplarının hizmetlerinden yararlanma zorunlulukları vardır. Meslek mensuplarının bu konuda sorumluluğu hem 3568 sayılı Yasa’da hem 6183 sayılı Yasa ile hem de VUK mük.227.maddede yer alan hükümlerle belirlenmiştir. Diğer yandan, meslek mensupları dışında bu işi bir meslek haline getirmiş danışmanlar ve danışmanlık şirketleri de mevcuttur. İster yasal zorunluluktan kaynaklansın isterse gönüllülük esasına dayansın, bu durum vergi kanunlarında yer alan ödevleri doğru bir şekilde yerine getirmek için yardım almayı bir maliyet unsuru haline getirmektedir.

Yasal zorunluluk altında hizmet alan mükelleflerin dışında kalanların bir maliyet gerektiren bu hizmeti satın alamaması halinde, yaptırımla karşılaşma olasılığı daha yüksek olabilecektir. Bu durumda vergi alacaklısı devlet, bu maliyeti, bahsi geçen mükellef grubu lehine, vergi afları ile uhdesine almış olacaktır.

Savaşan (2006b) tarafından 2006 yılında yapılan “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor” başlıklı ankete dayalı ampirik çalışmada, Türkiye özelinde aflardan faydalananların özellikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada aftan yararlanan mükelleflerle ilgili üç önemli özellik tespit edilmiştir: Mükellefin vergisel yükümlülerinde gecikme olması, denetim geçirme ve vergi cezası almış olması (Savaşan,



2006b: 159). Yine bu çalışmadan çıkan, teorik ve gözlemsel beklentilerle uyum halinde olan sonuçlardan birisi, vergi aflarından faydalanan yani vergisel uyumsuzluğu olan mükelleflerin sosyal sigorta ile ilgili yükümlülüklerinde de ihmal ve/veya kaçakçılık yapan mükellefler olduklarıdır. İkincisi ise, aftan yararlanan mükelleflerin denetim geçirmiş olmasıdır. Çalışmanın yapıldığı dönem itibarıyla Vergi Barışı Yasası neticeleri ele alınarak yapılan değerlendirmeye göre, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verileri çerçevesinde, elde edilen tahsilatın yüzde 60'tan fazlası kesinleşmiş alacaklardan, dava aşamasında veya tarhiyat ve inceleme aşamasındaki alacaklardan oluşmaktadır. Af kapsamı dışında beyan ödevini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin pişmanlık ve kendiliğinden beyanı ile gerçekleşen tahsilat ise toplam içinde yüzde 3'lük bir oranı bile yakalamamaktadır.

“ Aftan faydalanan mükelleflerin prim affından da faydalandıklarını gösteren bu sonuç (hem vergisel hem de parafiskal) yükümlülüklerini af beklentisi ile erteleyen bir mükellef tipolojisinin varlığını gözler önüne sermektedir” (Savaşan, 2006b: 162). Dolayısıyla vergi affından yararlanan mükellefler, kanunda suç olduğunu bile bile af beklentisi ile vergi ödevini yerine getirmemektedir.

7.3. Vergi Denetimi Yetersizliğinin Yol Açtığı Olumsuzlukları Giderdiği Argümanı

Bu argümana göre, vergi idaresinin gelişmemiş, vergi denetiminin yetersiz kaldığı durumlarda aralıklarla çıkarılan vergi afları mükellefler arasındaki denetim eksikliğinden doğan farklılığı giderecektir (Dönmez, 1992: 35). Yine aynı argümana göre, çıkarılan vergi afları ile, vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükelleflerin davranış kalıpları ve biçimleri konusunda bilgi toplanacak bu sayede vergi idaresi ve yasama hukuka aykırı fiillere karşı gereken önlemleri alabilecektir (Dönmez, 1992: 35-36).

Vergi denetiminin sosyal adalet açısından amacı, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına katkı sağlamaktır. Anayasamızın 73.maddesinin 2.fikrasında yer alan “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmü çerçevesinde vergiler gelir dağılımında adaletin sağlanmasında düzenleyici olmalıdır. Vergilemenin bu yönde etkili olabilmesi zamanında tahsil edilmesine bağlıdır. Aksi durumda vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükelleflere haksızlık yapılacaktır, vergi kanunlarını ihlal ederek vergi vermeyenler çeşitli faydalar sağlayacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 56). İşte vergi denetimi, vergi kanunlarını ihlal eden mükellefin tespit edilerek kanunilik sınırına çekilmesine ve gecikmeli de olsa dürüst mükelleflerle adaletin sağlanması adına eşitlenmesine hizmet edecektir. Eğer vergi sisteminde vergi idaresinin yeterince gelişmemesi ve vergi denetim yetersizlikleri sözkonusu ise bahsedilen vergi adaletinin sağlanması da zorlaşacaktır. Mükelleflerin denetlenme olasılığı ve sıklığı azaldıkça, idare alacağını takipten uzaklaşacak, cazip gelecek tekliflerle mükellefin kendini ifşa etmesini sağlamaya çalışacaktır. Bunu yapabileceği mekanizma ise vergi aflarıdır.

Vergi denetimi yetersizliğinin yol açtığı olumsuzlukları giderebilmesi için vergi aflarının matrah arttırımına dayalı inceleme affı şeklinde çıkarılması gerekir. Vergi idaresinin gelişmediği, denetim yetersizliklerinin olduğu bir sistemde affın bir kurtarıcı olarak görülmesi matrah arttırımını içerecek şekilde inceleme affı ile sağlanabilir. Nitekim son dönemlerde vergi affı yasaları inceleme affını da kapsayacak şekilde çıkarılmaktadır. Örneğin; 03.08.2016 tarihli



6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun’un 5.maddesinde yer alan “*Mükellefler, bu fıkra da belirtilen şartlar dâhilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmaz.*” hükmü ile inceleme affı sağlanmıştır. Aynı düzenlemeye 13.02.2011 tarihli 6111 Sayılı yasada da yer verilmiştir. 6111 Sayılı yasa ile yapılan yeniden yapılandırma kapsamında matrah artırımını yoluyla sağlanan gelir 1.201.800.000 TL olmuştur (Aksümer, 2014).

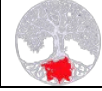
Bu şekilde, denetimin ve denetime bağlı tarhiyat ile takibatın yol açacağı emek ve zaman maliyeti bertaraf edilerek, mükellefin geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin matrah artırımını ile vergisini ödemesi mümkün olabilecektir.

Yapılan ampirik çalışmalarda af ile vergi denetimi, yeterliliği ve etkinliği ilişkisi konusunda doğrudan doğruya bir çalışma olmamakla birlikte; af-gönüllü uyum, af-vergi gelirlerine etkisi, af-kayıt dışı ekonomi ilişkisi araştırılırken ele alınan bir konudur. Hemen hemen her yapılan ampirik çalışmada vergi aflarının vergi denetim yetersizliklerini gidermesinin aksine, vergi denetim etkinliğini azalttığı yönünde tespitler yapılmıştır. Özellikle, mükelleflerin matrah artırımını halinde vergi incelemesine girmeyecekleri yönünde devletin garanti vermesi mükellefleri kolaylıkla vergi kaçırmaya itebilmektedir (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 807). Mükelleflerin aynı şekilde af beklentisi bu davranışlarını rasyonel kılmaktadır.

7.4. Vergi Affının Gelir Sağlamanın Bir Parçası Olduğu Argümanı

Vergi afları konusunda ileri sürülen en önemli argüman, vergi aflarının gelir sağlamada önemli bir rol üstlendiğidir. Vergilemenin ve vergi kanunlarının temel amacı gelir sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda devletler egemenliklerinin bir parçası olarak, hukukun üstünlüğü ve kanunilik ilkesi çerçevesinde meclisten çıkan yasalarla vergi salarlar. Aslolan normal dönemde çıkarılan, olağan vergi yasaları ile gelirlerin toplanmasıdır. Vergi yasalarının mükelleflere yüklediği şekli ve maddi ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesi vergi toplamının birincil kuralıdır. Denetim bunu destekleyen ikinci unsurdur. Eğer bu iki unsorda eksiklik varsa, devlet ihtiyacı olan geliri toplamak için bir çözüm üretmek durumunda kalacaktır. Vergi afları, devletin mükelleflerden, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmasına rağmen ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte bulunan vergi yasalarına dayanarak tahakkuk etmemiş/ödenmemiş/tahsil edememiş olduğu gelirleri toplamının bir aracı olarak kullanılmaktadır. Yoksa af yasaları yeni bir gelir kaynağı oluşturmaz, yürürlükte bulunan yasalara göre zamanında hazineye aktarılamamış gelirler af yasaları ile aktarılır. Bu bakımdan hükümetler vergi aflarını mali programlarının bir parçası olarak görmektedir (Alm ve Beck, 1993: 53).

Vergi aflarının gelir artışı yaratıp yaratmadığı konusunda yapılan ampirik çalışmalar oldukça kısıtlıdır. Uluslararası literatürde değişik ülkelerde ve değişik dönemlerde çıkarılan af yasalarının gelirlere etkisinin araştırmalara konu olduğu görülmüştür. Bu çalışmalarda tespit edilen ortak görüşler; vergi aflarının vergi toplama aracı olarak görüldüğü, af sıklığının hükümetlerin gelir ihtiyacına göre belirlendiği, kısa vadede gelir etkisi yarattığı ancak uzun vadede mükelleflerin af beklentisine girerek gönüllü uyumda azalma olduğu için bu etkisinin kaybolduğu şeklindedir (Alm ve Beck, 1993: 58, Alm, McKee ve Beck, 1990: 34; Bayer,



Oberhofer ve Winner, 2015: 81, Luitel ve Sobel, 2007: 37). Torgler ve Schaltegger tarafından 2005 yılında yapılan bir çalışmada, kısa vadede vergi aflarının sağladığı gelirin hükümetlerin finansal başarısı olarak nitelendirildiği ancak Hasseldine'nin (1998) çalışmasına atıf yapılarak, 1982 ile 1992 yılları arasında, 37 ABD eyaletinde çıkarılan 43 af yasanından elde edilen en yüksek gelirin toplam vergi gelirlerinin %2.6'sını geçmediği vurgulanmıştır (Torgler ve Schaltegger, 2005: 404).

Türkiye'de, vergi affının değişik konularla bağlantısının ele alındığı teorik ve pratik çalışmalarda vergi aflarının kısa dönemde gelir etkisi oluşturduğu ancak sık çıkarılan af yasaları nedeniyle uzun dönemde amaçlananın gerçekleşmediği bir bilgi olarak sunulmuştur. Diğer yandan genelde her af yasası sonrasında, aftan yararlanan mükellef sayısı, matrah, toplanan gelir vb.ne ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan istatistiksel verilere göre affın başarısı değerlendirilmiştir⁶. Ancak vergi affı yasalarının gönüllü uyum dışında vergi gelirlerine etkisini analiz eden ulaşabildiğimiz üç ampirik çalışma mevcuttur.

Bu çalışmalardan ilki; 2006 yılında Savaşan tarafından yapılan 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu özelinde Türkiye'de vergi affı uygulamalarını ve sonuçlarını değerlendiren çalışmadır. Savaşan'a göre, vergi afları kısa dönemde daha düşük maliyetle vergi gelirlerini arttırma eğilimi göstermektedir. Savaşan bu artışın nedenlerini; vergi mükellefi olmayanlar ile vergi mükellefi olmalarına rağmen ödevlerinin bir kısmını yerine getirmeyenlerin aftan yararlanmak için kendilerini açık etmeleri ile tespit edilen uyumsuzlukların yargı sürecine girmeden af yasası ile tahsilatının hızlanmasına bağlamıştır (Savaşan, 2006a: 51). Bu çalışmada Savaşan Vergi Barışı Kanunu'na bağlı vergi tahsilatı tutarlarını üç ölçüt kullanarak değerlendirmiştir. Bu ölçütlerden birincisi, vergi affının hedeflediği tahsilat ile gerçekleşen tahsilatın kıyaslanması; ikincisi, tahsilat kalemlerinin her birinin toplam içindeki yeri (kesinleşmiş alacaklar, inceleme ve dava konusu olan alacaklar, matrah arttırımı, kendiliğinden beyan, pişmanlıkla beyan vb) ; üçüncüsü ise, vergi affına bağlı tahsilatın toplam vergi gelirleri içindeki oranıdır (Savaşan, 2006a :58). Bu kriterler dikkate alınarak yapılan değerlendirmede, birinci ölçüte göre vergi barışının başarılı olduğu hatta hedeflenenin üzerinde gelir sağlandığı ancak ikinci kritere göre değerlendirildiğinde affın kayıt dışı çalışanlara hitap etmediği (tahsilat toplamı içindeki payı %35), bir şekilde tahsil sürecine girmiş alacaklarda (inceleme-yargı sürecinde ya da kesinleşmiş ödenmemiş) ertelenen tahsilatı hızlandırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Üçüncü kritere göre ise, gelişmiş ülkelerde de af sonucu yapılan tahsilatın toplam vergi gelirlerine oranının düşük olduğu vurgulanarak, Vergi Barışı Kanunu sonrası yapılan tahsilatın toplam vergi gelirleri içindeki payının düşük olmakla birlikte diğer af yasalarına nazaran iyi bir oran sunduğu belirtilmiştir. Bu çalışmada netice olarak, yüksek vergi tahsilatının af beklentisi yüzünden geciktirilmiş ödemelerden kaynaklandığı, vergi aflarına yönelik eleştirilerin bu yasa açısından da geçerli olduğu vurgulanmıştır (Savaşan, 2006a).

⁶ Bir vergi affının başarısı genellikle, kayırtılma alınan mükellefler, matrah/gelir artışı ile ölçülür. Bir politika aracı olarak değerlendirilen vergi afları vergi toplamayı arttıran bir araç olarak kullanılıyor. (Bose ve Jetter, 2012:761).



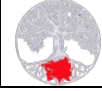
Çalışmalardan ikincisi, Kargı (2011) tarafından yapılan çalışmadır. Bu çalışmada Türkiye’de vergi afları üç döneme ayrılarak (1923-1950; 1950-1978; 1978-2009) vergi gelirlerine etkisi açısından incelenmiştir. Çalışmada ölçüt olarak; vergi gelirleri değişim oranı, gayri safi milli hâsıladaki yıllık değişimler ve ortalama vergi oranı alınmıştır. Çalışma bulgularına göre; 1923-1950 yılları arasında çıkartılan 7 adet vergi affının vergi gelirlerini %1,57 oranında arttırdığı bu artışın anlamlı olduğu, 1950-1978 dönemi arasında çıkarılan 9 af kanununun bir önceki döneme oranla daha başarısız olduğu, nitekim bu dönemde vergi geliri değişim oranının GSMH’deki değişim oranından %0,03 geride kaldığı, 1978-2009 yılları arasında gerçekleştirilen 14 vergi affı yasaının vergi gelirleri değişim oranını, GSMH’deki ortalama değişim oranına oranla %3,44 düzeyinde arttığı belirtilmiştir. Bu çalışmada, 1923 yılından 2009 yılına kadar olan toplam 86 yılda çıkartılan 30 af kanununun vergi gelirlerini artırmada çok başarılı bir yöntem olmadığı sonucuna varılmıştır (Kargı, 2011: 108-113).

Çalışmalardan üçüncüsü, Kaya (2014) tarafından SVAR tekniği kullanarak yapılan çalışmadır. Bu çalışmada 1980-2013 dönemi için Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi araştırılmıştır. Bu çalışmada vergi gelirlerini etkileyen değişkenlerin sırasıyla genel seçimler (%21.3), vergi afları (%8.5) ve kamu kesimi borçlanma gereği (%7.6) olduğu ortaya konulmuştur. Çalışma bulgularına göre, vergi aflarının vergi gelirlerini başlangıçta azaltıcı yönde (%6,6), daha sonra ise arttırıcı yönde (8,7) etkilediği ancak zaman içinde vergi aflarının vergi gelirlerini arttırıcı etkisinin giderek zayıfladığı, vergi affı şoklarının etkisinin ortadan kalkarak vergi gelirlerinin uzun dönem dengesine ulaştığı yani sonuç itibarıyla Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilediği belirtilmiştir (Kaya, 2014: 184,196).

Görüldüğü gibi vergi afları ilk kez kabul edildiğinde kısa süreli vergi gelirlerini arttırmakta fakat mükellefler gelecekte af beklentisi içine girerlerse, uzun vadede gelir kaybı yaratmaktadır. Özellikle tekrarlayan geniş tabanlı aflar kısa vadede de çok az gelir yaratmakta ya da hiç gelir yaratmamaktadır (Luitel ve Sobel, 2007: 37). Diğer yandan, birer kamu geliri olan vergi ve para cezaları ile fer’i alacaklar vergi afları ile silindiğinden kamu gelirlerini azaltıcı etki yaratmaktadır (Çağan, 1972: 122). Öte yandan, cezaların temel özelliği caydırıcılıktır. Vergi afları ile cezaların silinmesi cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır (Moğol ve Üyümez, 2004: 596).

Zamanaşımı müessesesi ile birlikte ele alındığında vergi afları “zaman etkisi” yaratarak vergi gelirlerini dolaylı olarak etkilemektedir. Bilindiği gibi vergi hukukunda zamanaşımı vergi alacağını ortadan kaldıran bir durum olarak düzenlenmiştir. Vergi hukukunda zamanaşımı 5 yıldır, bu süre kesintisiz ileyen bir süreç değildir. Yasalarda zamanaşımını durduran ve kesen hallere yer verilmiştir (VUK md.114; AATUHK md.102-105). Tahsil zamanaşımını kesen hallerden biri de vergi affı yasaından yararlanmak için başvurulmuş olmasıdır (AATUHK md.103/11).

Vergi affına başvuran mükelleflerin iki türlü davranış göstermesi mümkündür. Birincisi ve beklenen davranış şekli af koşullarının yerine getirilerek af sonrası hesaplanan borcun plana uygun olarak ödenmesidir. İkincisi ise, aftan yararlanmak için başvurmasına rağmen af koşullarının yerine getirilmemesi/getirilememesidir.



Vergi afları kesinleşmiş alacaklar için bu iki davranış kalıbı çerçevesinde değerlendirildiğinde, birinci davranış şekli ile mükelleflerin vadesinde ödemediği borçlar özel ödeme planı ile tahsil edilmiş olur, gelir etkisi yaratır. İkinci davranış şekli ise, en azından zamanaşımı süresini uzatması nedeniyle alacağın takibi konusunda idareye daha geniş bir zaman tanır. 6183 Sayılı AATUHK'nın 103.maddesine 25.12.2003 tarihli 5035 Sayılı Yasanın 5.md ile eklenen 11.bent ile vergi aflarına müracaat tahsil zamaşımını kesen hallerden biri olarak düzenlenmiştir. Bu bende göre, “Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması” zamanaşımını keser. Bu hüküm çerçevesinde mükelleflerin vergi affi yasasından yararlanmak için müracaatta bulunması halinde işleyen zamanaşımı kesilecek ve kesilmenin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlayacaktır. Bu şekilde aftan yararlanmak için başvurmak kaydıyla, zamanaşımına uğrayarak ortadan kalkacak bir borç, vergi aflarının “zaman etkisi” nedeniyle daha uzun vadede takip ve tahsil edilebilir hale gelecektir.

Vergi affi yasalarına sık sık başvurulması kamu alacaklarının takip ve tahsilini düzenleyen 6183 Sayılı AATUHK'na paralel olağan mevzuatın yasaları halini almıştır.

7.5. Mükelleflerin Vergi Yasalarına Gönüllü Uyumunu Sağladığı Argümanı

Vergiye gönüllü uyum; mükelleflerin, gelirlerini beyan edip vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir deyişle vergi ile ilgili görevlerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleri şeklinde ifade edilmektedir (Kahriman, 2016: 231; Saygın, 2013: 24; Biberoğlu, 2006: 28). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen içsel ve dışsal faktörler çok çeşitli olmakla birlikte genelleme yapılacak olursa; gelir düzeyi ve vergi oranları, sosyo-demografik faktörler, cezalar, denetim olasılığı ve önceki denetimler, ahlaki ve sosyal faktörler ile vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi affi sayılabilir (Çelikkaya, 2002; Saygın, 2013; Biberoğlu, 2006). Vergi affi gönüllü uyumu etkileyen faktörler içinde yer almakta ve belki de en çok tartışılan ve araştırılan boyutu vergi affi veya beklentisi sonrası dürüst veya dürüst olmayan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlayıp sağlamadığı olmaktadır.

Vergi aflarının gönüllü uyuma etkisini araştıran çalışmaların hepsinde varılan sonuç aynıdır: Vergi afları vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır. Şüphesiz bu sonuca varılmasının sebebi bir defaya mahsus vergi affi örneğinin olmayışıdır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yapılan çalışmalardan anlaşılmaktadır ki, aflar belirli periyodlarla çıkarılmaktadır. Bu nedenle vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu arttırdığı yönünde görüşü destekler bir bulguya rastlanmamıştır. Yurdadoğ, Gökbunar ve Tunçay (2016), Alm ve McKee'nin 1998'deki çalışmalarında yaptıkları deneysel çalışmalara göre belirli bir dönemde uygulanan vergi affi sonrasında vergi suçlarına gerekli yaptırım uygulanmazsa, bir sonraki vergi affında vergi uyum düzeyinin daha düşük olacağının vergi uyumuna ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan biri olarak belirttiklerini aktarmaktadır (Yurdadoğ ve diğerleri, 2016: 807-808). Çünkü tekrarlayan ve beklenen vergi afları çıkarılması vergi suçlarının işlenmesine ekonomik teşvik sağlar ve vergiye uyumunun bozulmasına yol açar (Erol, 2011: 143). Vergi güvenlik müesseselerinin artırılması gibi vergi sisteminde yapılacak reformlarla desteklenmesi bu etkiyi azaltır.

Vergi afları ve vergiye gönüllü uyumu zaman serisi analizi ile araştıran Alm ve Beck tarafından yapılan çalışma, vergi aflarının kısa süreli gelir etkisi, uzun vadede negatif uyum etkisi yarattığını ortaya koymuştur (Alm ve Beck, 1993: 58). Çünkü vergi afları ödevlerini doğru ve zamanında yerine getiren dürüst mükelleflerin adalet algısını değiştirmektedir. Adalet algısının



değişmesinde, vergi kaçırmanın maddi riskinin ortadan kalkması önemli bir etkidir (Topal, 2011: 113). Cezadan kurtulmuş olmanın verdiği psikolojik etki ile hem afdan yararlanan mükelleflerin vergi uyumu af öncesine göre düşmekte (Topal, 2011: 127) hem de dürüst mükellefler daha sonraki dönemde afdan yararlanan mükellefler gibi ödevlerini yerine getirmeyerek adaleti kendileri sağlamaktadır. Vergisini zamanında ödeyen mükelleflere ödeme esnasında belirli bir oranda indirim yapılarak avantaj sağlanması ya da “ödüllendirilmesi” bir çözüm olarak sunulabilir. Bu çözüm önerisi “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi” ile hayata geçirilmeye çalışılmaktadır. Teklif’in 1.maddesinde, vergiye gönüllü uyumun artırılması için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri verginin belli bir kısmının indirilmesi (%5) yönünde düzenleme yapılacağı öngörülmüştür. Ancak yararlanacak mükellefler ve kapsamına baktığımızda çok kısıtlı bir düzenleme olduğunu görmekteyiz. Henüz uygulamanın başlamaması nedeniyle, yapılan “ödüllendirme”nin gönüllü uyuma etkisini değerlendirmek için erken olsa da, kısıttan ötürü uyuma etkisinin olumlu olmayacağını öngörmek zor olmayacaktır. En azından mükellefler, uzun vadede, af ile getirilen avantajlarla, zamanında yapılan ödemede yapılan indirimin sağlayacağı avantajı kıyaslayarak bir tutum geliştirecektir. Nitekim uzun vadede vergi aflarının sunduğu avantajların daha cazip olduğu öğrenildiğinde vergiye gönüllü uyum azalacak, ödül işlevini yitirecektir.

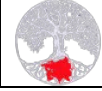
Vergi sisteminde gelir ihtiyacı adalet sağlama kaygısından daha önemli hale gelmiştir (Şenyüz, 2014: 90). Bu nedenle sık sık af yasalarına başvurulmaktadır. Ancak vergi afları ile uzun dönemde karşılaşılabilecek maliyetlerin, kısa dönemde sağlanan faydalardan çok daha fazla olacağı (Erol, 2011: 145) unutulmamalıdır.

Öte yandan, af kapsamında tahsil edilen vergi gelirlerinin kamuoyuna açıklanması, vergiye gönüllü uyum gösteren dürüst mükelleflere kayıt dışılığın ciddiyeti konusunda bilgi vereceğinden, devlete ve vergi sistemine olan güveni kırarak vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyecektir (Biberoğlu, 2006: 80) . Bu nedenle olsa gerek maliye idaresi son iki af uygulamasının sonuçlarını ilan etmemektedir.

7.6. Vergi İdaresinin ve Yargının İş Yükünü Azalttığı Argümanı

Vergi ilişkisinin bir tarafında vergi borçlusu çok sayıda mükellef diğer tarafta alacaklı vergi idaresi yer alır. Vergi sistemindeki düzenlemeler ve mükellef sayısı vergi idarelerinin iş yükünü etkileyen etmelere. Diğer yandan uyuşmazlıklarının giderilmesinde vergi yargısının iş yükü uyuşmazlık sayısı ile ilintilidir. Yargıya taşınan uyuşmazlık sayısı idari çözüm yollarının etkinliğine bağlı olduğu gibi; vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden kaynaklanan görüş farklılıklarına bağlıdır (Armağan, 2009: 200).

Vergi aflarının yargının yüküne etkisi üzerine Özebirecikli ve Coşkun (2008) tarafından yapılan çalışmada 4811 Sayılı af yasasının, Hatay Vergi Mahkemesi’nin iş yükü ve Hatay Vergi Daireleri’nin vergi tahsilatı sorunlarına ne ölçüde çözüm getirdiği tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada af yasasının Hatay Vergi Mahkemesi’nin iş yükünü önemli ölçüde azalttığı ve



belirli ölçüde vergi tahsilatı yapıldığı, ancak kısa süre sonra yargının iş yükünün eski seviyesine geldiği tespit edilmiştir⁷.

Vergi aflarının idarenin yükünü azaltıp azaltmadığını belirlemek için 2016 yılında Demir, Demirgil, İtik ve Deniz tarafından Sivas Defterdarlığı'nda görevli personeller üzerinde bir anket uygulaması yapılmıştır. Bu çalışmanın bulgularına göre, personel vergi aflarının iş yüklerini artırdığını hatta kendilerine “yıpranma payı” adı altında ek ödemenin yapılmasını istedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi afları, inceleme affı ile birlikte yapılan kesinleşmiş ve yargı aşamasında olan borç ve davalara yönelik olursa idarenin ve yargının yükünün azaltılmasına yardımcı olacaktır.

7.7. Kayıt Dışı ve Kaçakçılıkla Mücadelede Affın Gerekliliği Argümanı

Kayıt dışı ekonomi ve kaçakçılıkla mücadelede birincil unsur eğitimidir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun arttırılarak vergi ahlakının geliştirilmesi yönünde tedbirler alınması, bu bağlamda vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede vergi planlamasının öğretilmesi gereklidir (Coşkun Karadağ, 2009: 30). Ancak bunlar yapılamıyorsa veya yetersiz ise mükellefin yapmadığını devlet denetim ile yapmalıdır. İşte kayıt dışı ve kaçakçılıkla mücadelede gereken kuvvetli bir idare ile yapılacak vergi denetimidir. İdarenin ve denetimin yetersiz olduğu durumda bu yetersizlikleri ortadan kaldırmanın bir aracı olarak vergi aflarının kullanıldığı daha önce belirtilmişti. Vergi afları kayıtdışı ve kaçakçılıkla mücadelede de bir araç olarak kullanılabilir. Öte yandan vergi aflarının vergi kaçırmanın bir suç olduğu manasını azalttığı ve hatta vergi kaçırmaya yönelik bir teşvik bile olabileceği yönünde görüş mevcuttur. Bu görüşün temelinde; *mükellefin vergi kaçırmasının aflar marifetiyle basitleştiği dolayısıyla vergi yasalarının cezalandırıcı gücünün çıkarılan bir özel yasa ile zedelendiği* fikri yatmaktadır (Saygın, 2013: 169).

Vergi aflarının kayıtdışı ve kaçakçılıkla mücadelede bir araç olarak kullanılabilmesi, kaynağı sorulmadan (bu geliri nereden buldun demeden) beyan edilip/matrah arttırımına imkan verilen, stok affı ve incelememe garantisi veren af kapsamı ile sağlanabilir. Örneğin; belge düzeninin yerleştirilmemiş olması nedeniyle kayıt dışı bırakılmış bazı stok malların ve servet unsurlarının ekonomiye kazandırılması ve temini sağlamak amacıyla çıkarılan 2431 sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun”, 4811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu, 6111 Sayılı Kanun ile 6736 Sayılı Kanun’nun bu kapsamda olduğu söylenebilir.

Vergi aflarının kayıtdışı ekonomi ve kaçakçılıkla mücadelede, ileri sürüldüğü gibi etkin bir araç olup olmadığı Bülbül ve Karadeniz tarafından 2004 yılında “Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi” başlığını taşıyan çalışmada, af uygulamaları sonrası kayıtdışı ekonominin boyutu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada vergi ve sigorta

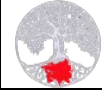
⁷ Vergi yargısının yükü konusunda daha detaylı bilgi için bkz. Üyümez ve Gümüş (2016) “Vergi Yargısı İş Yükünün Etkinlik Bağlamında İncelenmesi”, Uluslararası Sosyal Bilimler ve Kültürel Çalışmalar Sempozyumu, 6–10. 11. 2016, Prague, Social Sciences: A Fresh Start Sosyal Bilimler: Yeni Bir Başlangıç, Ed. Çötök, T and Şahin, Y., 172-185, Sarajevo: Dobra Knjiga d.o.o. Sarajevo-Put Famosa 38.



prim aflarının kayıt dışı ekonomi üzerine etkisinin iki yönlü olduğu tespiti yapılmıştır. Birincisi, sık çıkarılan vergi ve sigorta prim aflarının tahsilat üzerine olumsuz etkisinin olduğu, aflarla vergi ve prim alacağından vazgeçildiğinden, yapılan denetimleri etkinsiz kıldığı, denetimin caydırıcılığını azalttığı bu durumun vergi ve prim kaçırmaı özendirdiği tespittir. İkincisi, mükelleflerin vergi ve sigorta prim affı beklentisine girerek kayıtlı çalışmaktan kaçındığı yönündedir. Özellikle bazı vergi affı kanunlarında yer alan ve mükelleflerin matrah artırımı halinde vergi incelemesine girmeyecekleri yönünde devletin garanti vermesi mükellefleri kolaylıkla vergi kaçırmaıa itebilmektedir (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 807). Bu durum özellikle vergi affının stok affı ile birlikte uygulanması halinde verilerle de doğrulanmaktadır. Yazarlar tarafından yıllar itibariyle yapılan incelemelerde vergi affı sonrası kayıt dışı matrahlarda yükselmeler tespit edilmiştir. Ancak bu yükselişlerin sadece vergi affına bağılı olmayıp, ekonomik krizlerin kayıt dışı ekonominin oranını arttırdığı değerlendirilmesi yapılmıştır.

8. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Vergi afları, yöneltlen birçok eleştiriye rağmen, hükümetlerin sık sık başvurdukları, mali programlarının bir parçası olarak gördükleri bir araç olarak siyasi, ekonomik ve mali hayatta yerini almıştır. Şüphesiz vergi afları haklı bir takım nedenlere ve gerekçelere bağılı olarak çıkarılmakta ve fayda sağlayabilmektedir. Ancak vergi affının belirlenen hedeflere ulaşması bir takım şartlara bağılıdır. Vergi affının başarısı için ileri sürülen bu şartlar, ülkelerin af deneyimlerinin neticesinde ortaya çıkmış ve teorideki yerini almıştır. Bu şartlardan *ilki* affın bir kereye özgü olması, af beklentisini doğurmamasıdır. Vergi affının fayda sağlayabileceği düşüncesi herşeyden önce affın bir kereye mahsus olma kriteri ile genel geçerliliğe kavuşur. Vergi/mali af tarihine bakıldığında her 2-3 yıla bir af çıkarıldığı tespit edilmektedir. Nitekim sık sık çıkarılan vergi afları adalet algısını, devlete duyulan güveni dolayısıyla vergi gelirlerini ve vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemekte, kayıt dışılığı özendirmekte, dürüst mükellefleri cezalandırmaktadır. Şartlardan *ikincisi* vergi affının vergi sistemini güçlendirici bir takım yapısal düzenlemelerle eş zamanlı yürütülmesi gerektiğidir. Vergi güvenlik önlemlerinin arttırılması, vergi idaresinin güçlendirilmesi ve denetimin gerek nicelik gerekse nitelik olarak arttırılması vb. bu düzenlemelerden bir kısmını oluşturur. Ancak bu şekilde vergi afları ile eski sistemin aksaklıklarının oluşturduğu sorunlar ortadan kaldırılıp, yeni temiz bir sayfa açılabilir. *Üçüncü* şart, vergi affı ile sağlanacak avantajların affa katılımı teşvik edici düzeyde olması gerektiğidir. Vergi afları ile affa uğrayan kısım çoğunlukla idari para cezaları ile gecikme faizi ve gecikme zammı gibi kalemlerdir. Af kapsamının tüm kamu alacaklarını kapsayacak şekilde mali af yasaları şeklinde çıkarılması, af sonrası kalan kısmın ödeme koşulları ve vadesi ile uygulanacak faiz oranı mükelleflere/kamu borçlularına affı cazip kılacak düzenlemelerdir. Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması olarak kabul edilen 2011



Tarihli 6111 Sayılı Yasa⁸ ve 2016 tarihli 6736 Sayılı Yasa⁹ sundukları geniş kapsamlı bağışıklıklar ile bu şarta örnek olarak verilebilir. *Dördüncü* şart, af mükelleflere yeterince anlatılmalı ve duyurulmalıdır. Bu konuda özellikle internetin sunduğu imkanlar kullanılarak, basın ve yayın organları aracılığıyla gerekli bilgi mükelleflere ulaştırılmaktadır.

Türkiye’de çıkarılan vergi aflarına, af yasalarının sıklığı açısından bakıldığında dahi, yukarıda sayılan bu koşulların sağlanıp sağlanmadığı konusunda fikir yürütmek mümkündür. Her iki üç yıla bir kabul edilen, “affin affi” şeklinde uygulamalara tanık olduğumuz sistemde vergi aflarından başarı beklenmesi iyimserlik olacaktır. Nitekim yukarıda geniş bir şekilde değerlendirmeye aldığımız ampirik çalışmaların neticeleri de bu durumu doğrular niteliktedir.

REFERENCES

- Akkaya, M. (2008), “İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bakış”, Vergi Sorunları Dergisi, 233, Şubat.

⁸6111 Sayılı Yasa ile;

a-Birikmiş borçlara ödeme kolaylığı,

b-Mükellef ile vergi idaresi arasındaki davaların sulh yoluyla çözümü,

c-İnceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için kanundan yararlanma,

d.Matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere incelenmeme avantajı,

e.İşletmelerindeki emtia ile kayıtlarını uygun hale getirmek isteyen mükelleflere kolaylıklar,

f.Pişmanlıkla beyan uygulamasının teşviki,

g.Yapılandırılan borçların düşük oranlı katsayı ile taksitli olarak ödenebilmesi,

h.Yapılandırılan borçların kredi kartıyla da ödenebilmesi

imkanı getirilmiştir. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/6111_sayili_kanun_www/)

⁹2016 tarihli 6736 Sayılı Yasa ile;

1-30.06.2016 tarihi itibarıyla gecikmiş vergi borçlarında yurt içi ÜFE oranında güncelleme,

2-Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Trafik Para Cezalarında önemli indirim,

3-Peşin ödemelerde Yurt İçi ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim,

4-Vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50’sinin silinmesi,

5-Varlık Barışı,

6-Vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılmasında %80’e varan indirim,

7-İşletme kayıtlarının cezasız ve faizsiz olarak gerçek duruma uygun hale getirilmesi,

8-Eczanelerde cezasız faizsiz stok düzeltme,

9-Matrah ve vergi artırımında vergi incelemesinden muafiyet,

10.İnceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için yapılandırma,

11.Beyan edilmemiş gelirler ve kazançlar için pişmanlıkla cezasız ve faizsiz beyan,

12.Yapılandırılan borçları anlaşmalı bankaların banka kartı ve kredi kartı ile ödeme,

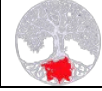
13.6552 sayılı Kanun kapsamında devam eden borçların yeniden yapılandırılması (affin affi)

14.Vadesi 31.12.2011 tarihinden önce olan 50 TL ve altındaki borçların silinmesi

imkanı sunulmuştur. (<http://www.gib.gov.tr/vergide-buyuk-yapilandirma-firsati-basladi>)



- Aksümer, E. (2014), “Geçmişten Günümüze Vergi afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *LYY Mevzuat Dergisi*, Sayı: 129 Eylül. <http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/> 26.01.2016
- Alm, J., & Beck, W. (1993), “Tax Amnesties and Compliance in The Long Run: A Time Series Analysis”, *National Tax Journal*, 46(1) March, 53-60.
- Alm, J., Mckee, M., & Beck, W. (1990), “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Altuğ, E. F., Çak, M., Şeker, M. & Bingöl, Ö. (2010), *Türkiye’de Vergi Bilinci İstanbul Araştırması*, İSMMO Yayınları, No:134, İstanbul.
- Armağan, R. & Şencan, D. (2013), *Türkiye’de Vergi Bilinci ve Ahlakı Üzerine Ampirik Çalışmalar Destekli Bir Değerlendirme*. 1st International Conference on New Directions in Business, Management, Finance and Economics (ICNDBM 2013), 12 – 14 September, Eastern Mediterranean University, Famagusta- Northern Cyprus.
- Ayas, I. & Saruç, N. T. (2015), “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya-Türkiye”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2) Aralık, 177-188.
- Aygün, R. (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:369 Mayıs, 88-92.
- Baer, K., & Le Borgne, E. (2008), “Tax Amnesties”. In *Theory, Trends, and Some Alternatives*, International Monetary Fund Washington DC.
- Bayer, R. C., Oberhofer, H., & Winner, H. (2015), “The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence”, *Journal of Public Economics*, 125, 70-82.
- Biberoglu, E. (2006), *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyum*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bose, P., & Jetter, M. (2012), “ Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy”, *Economic Modelling*, 29(3), 761-765.
- Bülbül, D. & Karadeniz, H. (2004), “*Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi*”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Uludağ Üniversitesi, Antalya, 801- 812. http://malieyemsempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu_19.pdf 02.10.2013
- Cansız, H. (2006), “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(2), 115–138.
- Cansız, H. (2015), “Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 433-450
- Çağan, N. (1982), “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1), 1301-1308. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/315/3068.pdf> 18.04.2016
- Çelikkaya A. (2002). “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, *E-Akademi*, Sayı:5 Temmuz, <http://www.e-akademi.org/makaleler/accelikkaya-1.htm> 22.02.2007
- Çelikkaya, A. & Gürbüz, H. (2006). “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat-İşletme ve Finans Dergisi*, 247 Ekim, 122-139.
- Çelikkaya, A., H. Gürbüz (2008), “Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi”, *Sosyoekonomi*, 8(8) Temmuz-Aralık, 23-54.
- Çetin, G. (2007), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 171-187.
- Çetin, G. (2010), *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Çiçek, H. (2006), *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İSMMO Yayınları, No:65, İstanbul.
- Çiçek, H., Karakaş, M. & Yıldız, A. (2008), *Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/381, Ankara.



- Demir, C. & Gülten, Y. (2013), “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1) Nisan, 269-286.
- Demir, İ. C. & Küçükilhan, M. (2013), “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *AİBÜ-İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1) Bahar, 31-48.
- Demir, M., Demirgil, B., Mazman İtik, Ü. & Deniz, Y. (2016), “Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(2), 275-302.
- Dönmez, R. (1992), *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, No: 557/92, Eskişehir.
- Edizdoğan, N. & Gümüş, E. (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:164 Ocak-Haziran, 99-119.
- Erol, A. (2011), *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*. İSMMMO Yayınları, No:140, İstanbul.
- Erol, A., Çiçek, H. & Karakaş, M. (2009), “Diyarbakır İlinde Mükelleflerin Vergiye İlişkin Tutum ve Algı Analizi”, *İktisat İşletme ve Finans*, 24(280), 71-103.
- Gerçek, A. (2015), *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Göksu Güngör, G. & Saruç, N.T. (2012). “Türkiye’de Vergiye Uyum Mülakat Çalışması”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl 15 Sayı:176 Mayıs, 1-11.
- Güner, A. (1998), “Vergi Affı Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”, *Marmara. Üniversitesi Maliye Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları*, No:10, 261-271.
- İpek, S. & Kaynar, İ. (2009), “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi: Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 173-190.
- İpek, S., Kaynar, İ. & Öksüz M. (2012), Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 4(1), 245-253.
- Kahrıman, H. (2016), Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(1), 229-250.
- Kalkınma Bakanlığı (2014), *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Yayın No: KB: 2896 – ÖİK: 736, Ankara.
- Coşkun Karadağ, N. (2009), “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, Prof.Dr. Mualla Öncel’e Armağan : Cilt 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, 693-746, Ankara.
- Kargı, V. (2011), “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kaya, A. (2014), “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”, *Maliye Dergisi*, Sayı:167 Temmuz-Aralık, 184-199.
- Kovancılar, B. & Demirdizen, Ö. (2010), “Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar (Manisa İli Örneği)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 340 Eylül, 138-152.
- Luitel, H. S. & Sobel, R. S. (2007), “The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, *Public Budgeting & Finance*, 27(3) Fall, 19-38.
- Moğol, T. & Üyümez, M.E. (2004), “Vergi Suç ve Cezalarının Anatomisi”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Uludağ Üniversitesi, Antalya, 573-599. http://maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu_19.pdf 02.10.2013
- Mutur, N.B. & Mastar Özcan, P. (2012), “Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı”, *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*, Ed. Kemal Çelebi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, 15-32, Ankara.
- Mutur, N.B., Sakıncı, S. & Çelebi, K. (1993), *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Manisa.



- Mutlu, A. & Taşcı, K. (2013), “Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(45) Bahar, 214-232.
- Organ, İ. & Yegen, B. (2013), “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), 241-271.
- Organ, İ. (2006), “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 213,162-173.
- Özbircikli, M., & Coşkun, A. A. (2008), “Vergi Affı Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı mı? 4811 Sayılı VBK Çerçevesinde Bir İnceleme: Hatay Örneği”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (37), 39-50.
- Sağlam, M. (2013), “Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci”, *Sosyoekonomi*, 19(19) Ocak-Haziran, 315-334.
- Savaşan, F. (2006a), “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1) Haziran, 41-65.
- Savaşan, F. (2006b), “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(21) ,149-171.
- Saygın, Ö. (2013), Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Şenyüz, D. (2014), “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2) Temmuz, 81-96.
- Tekin, A., Tuncer, G. & Sağdıç, E. N. (2013), “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2) Haziran, 1-26.
- Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2013), *Vergi Denetimi*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Topal, M.H. (2011), *Refah Devletine Yönelik Tutumlar Ve Vergi Adaleti Algısı Türkiye Üzerine Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Torgler, B. & Schaltegger, C.A. (2005), “Tax Amnesties and Political Participation”, *Public Finance Review*, 33(3) May, 403-431.
- Tuay, E. & Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51 Kasım, Ankara.
- Üyümez, M. E. ve Gümüş, M. (2016) “Vergi Yargısı İş Yükünün Etkinlik Bağlamında İncelenmesi”, Uluslararası Sosyal Bilimler ve Kültürel Çalışmalar Sempozyumu, 6–10. 11. 2016, Prague, Social Sciences: *A Fresh Start Sosyal Bilimler: Yeni Bir Başlangıç*, Ed. Çötök, T and Şahin, Y., 172-185, Sarajevo: Dobra Knjiga d.o.o. Sarajevo-Put Famosa 38.
- Yardımcıoğlu, M., Akpınar, Y., & Günay, Y. (2014), “Vergi Okuryazarlığı ve Vergisel Farkındalık: Kahramanmaraş Araştırması”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 95-119.
- Yeniçeri, H. (2004), “*Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Uygulama*”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Uludağ Üniversitesi, Antalya, 908-927. http://malieyemsempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu_19.pdf 02.10.2013
- Yeniçeri, H. (2005), “Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması”, *Sosyoloji Konferansları*, 31, 279-299.
- Yurdadoğ, V., Gökbunar, R. ve Tunçay, B. (2016), “Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış”, *Yönetim ve Ekonomi: Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(3), 805-816.
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&sarama=kelime&guid=TDK.GTS.56d7f317ccc225.73009100



Anket ve Önergeleri	Yazarlar Bilgi	Muter, Sakınc ve Çelebi (1993)	Yeniçeri (2004)	Yeniçeri (2005)	Cansız (2006)	Çiçek (2006)
Araştırma Örnekleme		505 gerçek usulde gelir vergisi (beyannameli) mükellefi	300 vergi mükellefi	300 vergi mükellefi	816 mükellef	502 (tüm vergi mükellefleri)
Araştırma alanı		Manisa Merkez ilçe	İstanbul (Beşiktaş, Esenler, Etiler, Fatih)	İstanbul (Beşiktaş, Esenler, Etiler, Fatih)	Afyonkarahisar ili ve ilçeleri	İstanbul
Anket analizi yöntemi		Rastgele örnekleme	SPSS –Kendal korelasyon analizi	SPSS –Çoklu diskriminant analizi,oran testi	Likert - SPSS	SPSS
Vergi affının vergi adaleti, vergilemenin adil olması üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	(% 20,9)
Vergi affının devlete güven üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	(% 17,1)
Vergi affının dürüst vergi mükelleflerinin vergi uyumu üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının dürüst mükellefleri cezalandırdığı, haksızlık oluşturduğu, olumsuz etkilediği	Olumlu	-	-	-	-	(% 47,8)
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affını yararsız, olumsuz bulma, karşı çıkma	Olumlu	% 24,8	-	-	-	% 85,8
	Olumsuz	-	-	-	-	% 9,4
Vergi affının bir defaya mahsus olmak üzere uygulanması	Olumlu	% 62,8	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affı uygulamasının süreklilik (her yıl veya belirli aralıklarda) kazanması isteği veya beklentisi	Olumlu	% 8,2	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına katkı sağlaması	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının vergi uyumu, gönüllü uyum, doğru beyanda bulunma ve isteği üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	% 18,8	-
	Olumsuz	-	-	-	% 79,2	-
Vergi affının vergi suçu işleyenleri ödüllendirdiği, vergi kaçırıcılara yaradığı	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affı beklentisinin veya sıklığının vergi uyumu, gönüllü uyum, doğru beyanda bulunma, vergi kaçakçılığını azaltma üzerinde etkisi	Olumlu	-	% 12,3	-	-	-
	Olumsuz	-	% 75	% Yüksek gelir grubunda yer alanlar	-	-
Vergi affının devletin gelir elde etmesi, vergi tahsilatı açısından faydalı olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının çıkarılmasında politik nedenlerin ön planda olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesi olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-

EK 1. Türkiye’de yapılan çeşitli ampirik(anket) çalışmalardaki vergi affı ile ilgili bilgi ve bulgular

Kaynak: Yazarların çalışmalarından yararlanılarak tablo tarafımızca oluşturulmuştur



Anket Bilgi ve Önermeleri	Yazarlar	Çelikkaya ve Gürbüz (2006)	Tuay ve Güvenç (2007)	Çetin (2007)	Çelikkaya ve Gürbüz (2008)	Çiçek, Karakaş ve Yıldız (2008)
Araştırma Örneklemini		1750 gelir vergisi mükellefi	6323 mükellef	240 gerçek ve basit usulde gelir vergisi mükellefi	1750 gelir vergisi mükellefi	1361 (tüm vergi mükellefleri)
Araştırma alanı		Eskişehir	Adana, Ankara, Antalya, Balıkesir, Bursa, Eskişehir, Hatay, İçel, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kocaeli, Konya, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ, Zonguldak	Manisa ili Merkez ilçe	Eskişehir	Güneydoğu Anadolu Bölgesi (Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Şanlıurfa, Mardin)
Anket analizi yöntemi		Çoklu uyum analizi (frekanslar ve oranlar)	SPSS	Kih-kare yöntemi - SPSS	5’li Likert - SPSS	SPSS
Vergi affının vergi adaleti, vergilemenin adil olması üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	% 22,9	-	(% 25,6)
Vergi affının devlete güven üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	% 14	-	(% 10,1)
Vergi affının dürüst vergi mükelleflerinin vergi uyumu üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının dürüst mükellefleri cezalandırdığı, haksızlık oluşturduğu, olumsuz etkilediği	Olumlu	-	(% 73,7)	% 52,4	-	(% 44,9)
	Olumsuz	-	(% 7,4)	-	-	-
Vergi affını yararsız, olumsuz bulma, karşı çıkma	Olumlu	(% 47,5)	-	% 52,8	(% 47,5)	% 80,5
	Olumsuz	-	-	-	-	% 13,5
Vergi affının bir defaya mahsus olmak üzere uygulanması	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affı uygulamasının süreklilik (her yıl veya belirli aralıklarda) kazanması isteği veya beklentisi	Olumlu	(% 52,5)	-	% 80,7 (beklenti)	(% 52,5)	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına katkı sağlaması	Olumlu	% 45	-	-	% 45	-
	Olumsuz	% 35	-	-	% 35	-
Vergi affının vergi uyumu, gönüllü uyum, doğru beyanda bulunma ve isteği üzerinde etkisi	Olumlu	% 22,1	-	% 23,3	% 22,1	-
	Olumsuz	% 64,6	-	-	% 64,6	-
Vergi affının vergi suçu işleyenleri ödüllendirdiği, vergi kaçırıcılara yaradığı	Olumlu	-	% 73,8	% 29,5	-	-
	Olumsuz	-	% 10,8	-	-	-
Vergi affı beklentisinin veya sıklığının vergi uyumu, gönüllü uyum, doğru beyanda bulunma, vergi kaçakçılığını azaltma üzerinde etkisi	Olumlu	-	% 11,5	-	-	-
	Olumsuz	-	% 68,5	% 37,5	-	-
Vergi affının devletin gelir elde etmesi, vergi tahsilatı açısından faydalı olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının çıkarılmasında politik nedenlerin ön planda olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesi olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-

EK 1 devamı Türkiye’de yapılan çeşitli ampirik(anket) çalışmalardaki vergi affı ile ilgili bilgi ve bulgular

Kaynak: Yazarların çalışmalarından yararlanılarak tablo tarafımızca oluşturulmuştur



Anket Bilgi ve Önermeleri	Yazarlar	Erol, Çiçek ve Karakaş (2009)	İpek ve Kaynar (2009)	Kovancılar ve Demirdizen (2010)	Altuğ, Çak, Şeker ve Bingöl (2010)	İpek, Kaynar ve Öksüz (2012)
Araştırma Örneklemi		395 (tüm vergi mükellefleri)	410 ticari kazanç elde eden mükellef	438 (272 ticaret erbabı, 92 vergi dairesi çalışanı, 74 mali müşavir)	1536 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi	408 vergi mükellefi
Araştırma alanı		Diyarbakır	Çanakkale ili Merkez ilçe	Manisa	İstanbul	Trakya Bölgesi
Anket analizi yöntemi		SPSS	Likert toplama ölçeği - SPSS	5'li Likert – SPSS – (faktör analizi, korelasyon analizi, T-testi, regresyon analizi)		Likert toplama ölçeği - SPSS
Vergi affının vergi adaleti, vergilemenin adil olması üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	% 21,8	% 9,8
	Olumsuz	(% 16,5)	-	-	% 69,2	% 80,4
Vergi affının devlete güven üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	% 40,4
	Olumsuz	(% 10,4)	-	-	-	% 49
Vergi affının dürüst vergi mükelleflerinin vergi uyumu üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının dürüst mükellefleri cezalandırdığı, haksızlık oluşturduğu, olumsuz etkilediği	Olumlu	(% 44,6)	-	-	-	% 85(ceza) - % 88,8(haksızlık)
	Olumsuz	-	-	-	-	% 10,1 - % 9,3
Vergi affını yararsız, olumsuz bulma, karşı çıkma	Olumlu	% 71,4	-	-	% 69,2	% 44,4
	Olumsuz	% 20,5	-	-	% 21,8	% 41,7
Vergi affının bir defaya mahsus olmak üzere uygulanması	Olumlu	-	-	-	-	% 45,6
	Olumsuz	-	-	-	-	% 27,2
Vergi affı uygulamasının süreklilik (her yıl veya belirli aralıklarda) kazanması isteği veya beklentisi	Olumlu	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-
Vergi affının kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına katkı sağlaması	Olumlu	-	-	-	-	% 61,8
	Olumsuz	-	-	-	-	% 23,8
Vergi affının vergi uyumu, gönüllü uyum, doğru beyanda bulunma ve isteği üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	% 30,4
	Olumsuz	-	-	-	-	% 55,4
Vergi affının vergi suçu işleyenleri ödüllendirdiği, vergi kaçırıcılara yaradığı	Olumlu	-	-	% 72,7 (% 66,6- % 72,9% 90,1)	-	-
	Olumsuz	-	-	% 18,2 (% 20,9 - % 23 - % 18,2)	-	-
Vergi affı beklentisinin veya sıklığının vergi uyumu, gönüllü uyum, doğru beyanda bulunma, vergi kaçakçılığını azaltma üzerinde etkisi	Olumlu	-	% 10,2	-	-	% 13
	Olumsuz	-	% 81	-	-	% 80,1
Vergi affının devletin gelir elde etmesi, vergi tahsilatı açısından faydalı olduğu	Olumlu	-	-	-	-	% 76,5
	Olumsuz	-	-	-	-	% 11,7
Vergi affının çıkarılmasında politik nedenlerin ön planda olduğu	Olumlu	-	-	-	-	% 89,5
	Olumsuz	-	-	-	-	% 4,7
Vergi affının gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesi olduğu	Olumlu	-	-	-	-	% 64
	Olumsuz	-	-	-	-	% 19,6

EK 1 devamı Türkiye’de yapılan çeşitli ampirik(anket) çalışmalardaki vergi affı ile ilgili bilgi ve bulgular

Kaynak: Yazarların çalışmalarından yararlanılarak tablo tarafımızca oluşturulmuştur



Anket Bilgi ve Önergeleri	Yazarlar	Göksu ve Saruç (2012)	Organ ve Yegen (2013)	Sağlam (2013)	Yardımcıoğlu, Akpınar ve Günay (2014)	Cansız (2015)	Demir, Demirgil, İtik ve Deniz (2016)
Araştırma Örnekleme		15 (5 mükellef, 5 akademisyen, 5 vergi müfettişi)	100 (serbest muhasebeci, mali müşavir, yeminli mali müşavir)	330 Hitit Üniversitesi İİBF son sınıf öğrencisi	153	197 Defterdarlık çalışanı	82 vergi dairesi çalışanı
Araştırma alanı			Adana ili Merkez ilçe	Çorum	Kahramanmaraş	Afyonkarahisar	Sivas Defterdarlığı
Anket analizi yöntemi		Mülakat ölçme yöntemi	5’li Likert – SPSS (tek örnek -t- testi, tek faktörlü varyans analizi, basit regresyon analizi)	SPSS	5’li Likert – SPSS	Beşli Likert ölçeği	SPSS
Vergi affının vergi adaleti, vergilemenin adil olması üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-	% 36,6
	Olumsuz	-	-	-	-	-	% 57,8
Vergi affının devlete güven üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-	-
Vergi affının dürüst vergi mükelleflerinin vergi uyumu üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	% 31	% 26,8
	Olumsuz	-	-	-	-	% 63	% 68,3
Vergi affının dürüst mükellefleri cezalandırdığı, haksızlık oluşturduğu, olumsuz etkilediği	Olumlu	% Tamamına yakını	% 87	-	-	-	-
	Olumsuz	-	% 7	-	-	-	-
Vergi affını yararsız, olumsuz bulma, karşı çıkma	Olumlu	-	-	-	-	-	% 51,66
	Olumsuz	-	-	-	-	-	% 26
Vergi affının bir defaya mahsus olmak üzere uygulanması	Olumlu	-	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-	-
Vergi affı uygulamasının süreklilik (her yıl veya belirli aralıklarda) kazanması isteği veya beklentisi	Olumlu	-	-	-	-	-	% 11
	Olumsuz	-	-	-	-	-	% 78,1
Vergi affının kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına katkı sağlaması	Olumlu	-	-	-	-	-	% 41,4
	Olumsuz	-	-	-	-	-	% 39
Vergi affının vergi uyumu, gönüllü uyum, doğru beyanda bulunma ve isteği üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	%14,2	% 26,98	-	% 13,4
	Olumsuz	% Tamamına yakını	-	% 71,8	% 54,61	-	% 76,8
Vergi affının vergi suçu işleyenleri ödüllendirdiği, vergi kaçırıcılara yaradığı	Olumlu	-	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-	-
Vergi affı beklentisinin veya sıklığının vergi uyumu, gönüllü uyum, doğru beyanda bulunma, vergi kaçakçılığını azaltma üzerinde etkisi	Olumlu	-	-	-	-	-	% 33
	Olumsuz	-	-	-	-	-	% 63,6
Vergi affının devletin gelir elde etmesi, vergi tahsilatı açısından faydalı olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-	% 61
	Olumsuz	-	-	-	-	-	% 30,5
Vergi affının çıkarılmasında politik nedenlerin ön planda olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-	-
Vergi affının gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesi olduğu	Olumlu	-	-	-	-	-	-
	Olumsuz	-	-	-	-	-	-

EK 1 devamı Türkiye’de yapılan çeşitli ampirik(anket) çalışmalarda vergi affı ile ilgili bilgi ve bulgular

Kaynak: Yazarların çalışmalarından yararlanılarak tablo tarafımızca oluşturulmuştur