



## **TEORİDE VE UYGULAMADA VERGİ AFLARI**

**Hüseyin ERDOĞAN**

**Temmuz 2021**

**DENİZLİ**

# **TEORİDE VE UYGULAMDA VERGİ AFLARI**

**Pamukkale Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Dönem Projesi**

**Maliye Ana Bilim Dalı**

**Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Tezsiz Yüksek Lisans Programı**

---

**Hüseyin ERDOĞAN**

**Danışman: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR**

**Temmuz 2021**

**DENİZLİ**

Bu projenin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, projenin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir proje olarak sunulmadığını beyan ederim.

Öğrencinin Adı SOYADI

Hüseyin ERDOĞAN

## ÖN SÖZ

Vergi afları, uzun yıllardan beri uygulamada olan, devlet geleneklerinin sonucu olan vergi toplamada yaşanan aksaklıklara bir çözüm olarak ortaya konan sürekli bir faaliyettir. Vergi afları, ülkemizde ve birçok ülkede uygulanmış ve halen uygulanmaktadır. Devletlerin genellikle gelir elde etmek için başvurdukları vergi afları zamanla siyasi ve ekonomik kaygılarla hükümetlerin çok sık başvurduğu bir kurum haline gelmiştir. Vergi aflarının sürekliliği mükellef tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemiştir. Mükellefler sürekli olarak vergi affı beklentisi içinde vergi kaçırma davranışını hoş görme eğilimine girmişlerdir. Vergi aflarının mükellef davranışları üzerinde yarattığı olumsuz etki yapmış olduğumuz anket çalışmasında da görülmektedir. Bu çalışmada vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları incelenmiştir.

Vergi afları, vergi uyumunu güçlendirme, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletme, kamuya ek kaynak yaratarak bütçe açıklarını kapatma amaçları için bir araç olarak kullanılabilir.

Yüksek lisans sürecinde ve yüksek lisans dönem projemin hazırlanmasında desteklerini esirgemeyen Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR hocam başta olmak üzere, Prof. Dr. İbrahim ORGAN ve diğer hocalarıma, yüksek lisans programına katılmam da büyük desteği olan hayat arkadaşım, biricik eşim Hande ERDOĞAN' a, hayatım boyunca maddi ve manevi olarak desteklerini esirgemeyen (MERHUM) babam Mustafa ERDOĞAN, annem Fedan ERDOĞAN'a bu çalışmayı ithaf eder ve çalışmanın ilgililere faydalı olmasını dilerim.

Denizli, 2021

Hüseyin ERDOĞAN

## ÖZET

### TEORİDE VE UYGULAMADA VERGİ AFLARI

Erdoğan, Hüseyin

Dönem Projesi

Maliye ABD

Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı

Danışman: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

Temmuz 2021, V + 42 Sayfa

**Af, hukuk biliminin en tartışmalı ve o ölçüde ilginç kavramlarından biridir. Tartışmalar af kurumunun meşruluğundan başlamakta ve özellikle affın siyasi temelleri üzerinde sürüp gitmektedir. Konu vergi hukukunda af olunca sorun daha da karmaşık bir hale bürünmektedir. Her ne kadar af denildiğinde birçok kişinin zihninde daha ziyade ceza hukuku kapsamındaki af kavramı canlansa da, affın diğer hukuk dallarıyla da yakın ilgisi vardır. Hatta denilebilir ki af kurumu uygulama sıklığı bakımından vergi hukukunda, ceza hukukuna kıyasla çok daha fazla başvurulan bir araç durumundadır. Buna karşılık, ceza hukukunda affın teorik esasları ve affa egemen olması gereken temel ilkeler büyük ölçüde belirginleştiği halde, vergi hukuku alanında bu konuda tam bir belirsizlik hâkimdir. Bu tespitlerden yola çıkarak, teoride ve uygulamada vergi afları konusunda derli toplu bir incelemenin eksik olduğu sonucuna varılmıştır. Bu itibarla bu çalışmada, teoride ve uygulamada vergi afları konusu incelenmiştir.**

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Affı, Vergi Hukuku, Teori, Uygulama.

## **ABSTRACT**

### **THEORETICAL AND APPLICABLE TAX AMENDMENTS**

Erdoğan, Hüseyin  
Term Project  
Public Finance Department  
Tax Law and Tax Practises Programme  
Adviser of Thesis: Prof.Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

July 2021, V + 42 Page

**Amnesty is one of the most controversial and equally interesting concepts in legal science. The debates begin with the legitimacy of the amnesty institution and continue especially on the political foundations of the amnesty. The problem becomes more complex when the subject of amnesty in tax law. Although the concept of amnesty within the scope of criminal law comes to life in the minds of many people when amnesty is mentioned, amnesty is also closely related to other branches of law. In fact, it can be said that the amnesty institution is a much more used tool in tax law compared to criminal law in terms of the frequency of its implementation. On the other hand, although the theoretical principles of amnesty in criminal law and the basic principles that should dominate amnesty have become clear to a large extent, there is complete uncertainty in the field of tax law. Based on these determinations, it has been concluded that a thorough examination of tax amnesties in theory and practice is lacking. In this respect, in this study, the subject of tax amnesties was examined in theory and practice.**

**Keywords:** Tax Amnesty, Tax Law, Theory, Practice.

## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ .....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ .....	v
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TEORİDE VERGİ AFLARI

1.1. Vergi Affı Kavramı.....	2
1.2. Vergi Affının Nedenleri .....	2
1.3. Vergi Affının Dezavantajları .....	4
1.4. Vergi Affını Başarılı Kılan Faktörler.....	5

## İKİNCİ BÖLÜM

### UYGULAMADA VERGİ AFLARI

2.1. Türkiye'nin Vergi Affı Uygulamaları.....	12
2.1.1. 1923-1960 Yılları Arasındaki Vergi Afları .....	13
2.1.2. 1960-1980 Yılları Arasındaki Vergi Afları .....	14
2.1.3. 1980-2000 Yılları Arasındaki Vergi Afları .....	17
2.1.4. 2000 Yılından Günümüze Kadar Gerçekleşen Vergi Afları .....	22
2.1.5. Türk Vergi Affı Uygulamalarının Değerlendirmesi.....	28
2.2. Farklı Ülkelerin Vergi Affı Uygulamaları .....	31
SONUÇ .....	35
KAYNAKÇA .....	37
ÖZGEÇMİŞ .....	42

## SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu



## GİRİŞ

Af, hukuk biliminin en tartışmalı ve o ölçüde ilginç kavramlarından biridir. Tartışmalar af kurumunun meşruluğundan başlamakta ve özellikle affın siyasi temelleri üzerinde sürüp gitmektedir. Konu vergi hukukunda af olunca sorun daha da karmaşık bir hale bürünmektedir.

Her ne kadar af denildiğinde bir çok kişinin zihninde daha ziyade ceza hukuku kapsamındaki af kavramı canlansa da, affın diğer hukuk dallarıyla da yakın ilgisi vardır. Hatta denilebilir ki af kurumu uygulama sıklığı bakımından vergi hukukunda, ceza hukukuna kıyasla çok daha fazla başvurulan bir araç durumundadır. Buna karşılık, ceza hukukunda affın teorik esasları ve affa egemen olması gereken temel ilkeler büyük ölçüde belirginleştiği halde, vergi hukuku alanında bu konuda tam bir belirsizlik hakimdir.

Bu tespitlerden yola çıkarak, teoride ve uygulamada vergi afları konusunda derli toplu bir incelemenin eksik olduğu sonucuna varılmıştır. Bu itibarla, teoride ve uygulamada vergi afları konusunu incelemek önem kazanmıştır. Buna binaen; birinci bölümde “Teoride Vergi Afları” başlığı çerçevesinde vergi affı kavramı, vergi affının nedenleri, vergi affının dezavantajları ve vergi affını başarılı kılan faktörler üzerinde durulmuştur. “Uygulamada Vergi Afları” başlığını taşıyan ikinci bölümde ise önce Türkiye’nin, daha sonra farklı ülkelerin vergi affı uygulamaları incelenmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **TEORİDE VERGİ AFLARI**

#### **1.1. Vergi Affı Kavramı**

Vergi kaçakçılığı, çeşitli belirleyicileri kucaklayan hükümetler için süregiden bir sorundur. Vergilerin daha sağlıklı toplanması için hükümetler bu belirleyicileri anlamadan eski usul yöntemlerin peşine düşmektedir. Vergilerden kaçınma eğilimi, bazı vatandaşlar ve şirketler için düzenli vergi ödeme eğilimini bastırabilmektedir. Bu kaçınma eğiliminin kapsamı, ülkenin uygulayacağı yaptırımlar, denetimler, farkındalık, moral ve cezalar gibi çeşitli hususlara bağlıdır.

Bununla birlikte, bu yönlerin kombinasyonları en verimli koşullarında olsa bile, vergi kaçakçılığını engellemek yetersiz kalabilmektedir. Bu nedenle hükümetler, kaçakçılığın büyüklüğünü önlemek, tahsil edilmemiş geçmiş ödemelerden tasarruf etmek ve kayıt dışı ekonominin boyutunu mümkün olduğunca azaltmak için yaygın bir uygulama uygulayabilmektedir. Bu yaygın uygulamaya vergi affı denmektedir.

Vergi afları, vatandaşların önceden kaçırdıkları vergileri bir zaman diliminde, cezaya maruz kalmadan gönüllü olarak ödemelerine izin veren hükümet programlarıdır. Vergi afları kalıcı veya geçici olabilmektedir. Vergi aflarının bir diğer önemli özelliği, anapara ödemeleri için veya ceza ve faizler için veya her ikisi için de uygulanabilmesidir.

#### **1.2. Vergi Affının Nedenleri**

Dünyanın dört bir yanındaki hükümetlerin mali geçmişlerine bakıldığında, hükümetlerin çoğunun gelirleri artırmak için vergi affı programları uyguladığı görülmektedir. Aflar, gelir elde etmenin tek yolu olmasa da, vergi oranlarının artırılması gibi diğer gelir artırıcı alternatiflerin yeniden tercih şansının azalmasına neden olabileceğinden, siyasi nedenlerle aflar uygulanmaktadır (Luitel ve Sobel, 2007). Bu nedenle, politikacılar için vergi afları alternatif politikalardan daha çekici görünmektedir.

Vergi affının ana nedeni vergi gelirini artırmak olsa da, bir af programının başka faydaları da olabilmektedir. Birincisi, program kayıt dışı ekonomiden ve yurtdışında tutulan sermayeden para toplanmasına yardımcı olabilmektedir. Bu sayede hükümetler kısa vadeli gelirleri artırmakta ve aynı zamanda vergi matrahı büyümekte ve gelecekteki vergi tahsilatları artma şansına sahip olmaktadır (Uchitelle, 1989).

İkinci olarak, vergi kaçakçılarının sebep olduğu birikmiş kırtasiye işi ve yönetim maliyetleri azaltılabilmektedir (Alm, McKee ve Beck, 1990). Karmaşık ve etkisiz bir vergi sisteminde, çok sayıda vergi davası mahkemeleri meşgul etmekte ve adalet ve bürokrasi mekanizmasını yavaşlatmaktadır. Bir vergi affı programı ile mahkemeler ciddi bir iş yükünden kurtulmaktadır.

Bir diğeri ise, vergi affının bazı kaçakları dürüstlük yoluna sokma ihtimalidir. Bu durum, gerçek gelir açıklamasının zor olduğu ve vergi mevzuatının karmaşık olduğu durumlarda özellikle önemlidir, çünkü bazı dürüst vergi mükellefleri karmaşık sistem nedeniyle bilinçsizce vergi kaçırabilmektedir (Leonard ve Zechhauser, 1986). Bu tür kişiler aslında geçmişteki eylemlerini düzeltmek istemekte, ancak cezalardan ve kovuşturmalardan korkmaktadırlar. Aftan haberdar olduklarında, şansı yakalarlar ve dürüst vatandaş haline gelirler. Bu sayede gelecekteki vergi uyumu, yani beyannamelerde vergi kanunlarına uyulma derecesi artmış olmaktadır (Torgler ve Schaltegger, 2005).

Son olarak, bir af, yeni bir vergi rejimine geçişte yardımcı olabilmekte ve vergi kaçakçılığının hükümet tarafından göz önünde bulundurulduğunun ve program sonrasında bu sorunun çözüleceğinin sinyalini vermektedir. Bu özellik, gelecekteki uyum için yardımcı olabilmektedir.

### 1.3. Vergi Affının Dezavantajları

Potansiyel faydalarına rağmen, vergi aflarının dezavantajları ve ciddi yan etkileri de bulunmaktadır. İlk olarak, bir af programının başlatılması, halkı vergi kaçakçılığının varlığı hakkında bilgilendirmektedir (Alm ve Beck, 1993). Uyumlu vergi mükellefleri, afları vergi kaçakçılarına karşı bir ödüllendirme mekanizması olarak algılamakta, açıklanmayan ve kaçırılan varlıkların iadesi nedeniyle kendilerine yönelik bir ceza mekanizması olarak görmektedirler. Ayrıca, eğer aflar vergi kaçakçıları için affedici bir araç olarak kabul edilirse ve vergi kaçakçılığının affedilebilir olması durumunda, dürüst vergi mükellefleri uzun vadede uyumlarını azaltabilmekte ve bu tutum sorunlu mali sonuçlar doğurabilmektedir.

Feld ve Frey (2002), çalışmalarında hükümetlerin dürüst vergi mükelleflerinin bu süreçte sömürülmesini önlemesi gerektiğini savunmaktadırlar. Alm, McKee ve Beck (1990) deneysel bir çalışma yapmış, bu çalışmada vergi affının vergi uyumlarını önemli ölçüde azalttığını bulmuşlardır. Aynı çalışmada mükellefleri uyum oranlarına göre yüksek uyumlu, orta derecede uyumlu ve düşük uyumlu olarak üç sınıfa ayırmışlar ve bir affın yüksek ve düşük uyumluların uyum oranını etkilemediğini, ancak ılımlıların uyumu önemli ölçüde azalttığını tespit etmişlerdir. Ayrıca vergi mükelleflerinin affın gelecekte tekrarlanacağını öngörmeleri halinde, bu durum vergiye uyumu daha da düşürmektedir. Bu nedenle, hükümetler bir af programı uygularken, kesinliklerini korumalı ve bunun bir kerelik şans olduğuna kamuoyunu inandırmalıdır, aksi takdirde halk, gelecekte afların vergi uyumunu azaltacağını bekleyecektir.

İkincisi, vergi afları çok küçük gelirler sağlamaktadır. Dünyadaki af örnekleri dikkate alındığında, çok az sayıda af programının gelir elde etmede başarılı olabildiği görülmektedir. Labordo ve Rodrigo (2003), Alm ve Beck (1993), Alm, Vazquez ve Wallace (2009) ve Luitel ve Mahar (2013) zaman serileri analizini kullanarak hükümetlerin af programlarıyla önemli gelir elde etmediklerini kanıtlamışlardır. Öte yandan Das-Gupta ve Mookherje (1995), on iki af programının Hindistan'daki vergi gelirlerinde önemli artışa neden olduğunu belirtmektedir.

Franzoni'nin (1998) çalışması, vergi affından ek net gelir elde etmenin imkânsız olduğunu göstermektedir. İpek, Özkaya ve Öksüz (2012), Türkiye'deki bazı şehirlerde gelirlerin artması bir yana uzun vadede azalan davranışlar sergilediğini belirterek bunu kanıtlamaktadır. Ayrıca Fisher, Godderies ve Young (1989) Michigan af programıyla ilgili deneysel araştırmalarında, afların kayıt dışı kişileri sisteme geri getirmek için etkili çözümler olmadığını belirtmektedir. Yazarlar, yeni ödeyenlerden gelen ek uzun vadeli gelirin çok küçük olduğu ve uyumluluğu azaltıcı etkilerle kolayca dengelenebileceği sonucuna varmaktadır.

Aynı şekilde, Luitel ve Sobel (2007) Amerika Birleşik Devletleri (ABD) eyaletlerinde 23 yıl içinde uygulanan 76 vergi affını kapsayan bir araştırma yapmışlar ve bir eyaletin ilk affı sonucunda kısa dönemli gelir elde edildiği ve bunun da uzun dönemli bir gelir kaybı ile birlikte olduğu sonucuna varmışlardır. Vergi affının geliri biraz artırabileceği ancak vergi uyumunu, vergi moralini önemli ölçüde azaltabileceği ve çözülmesi zor olan uzun vadeli finansal sorunlara yol açabileceği görülmektedir.

#### **1.4. Vergi Affını Başarılı Kılan Faktörler**

Af politikasının avantajları ve dezavantajları olmasına rağmen, daha önce uygulanmış ve muhtemelen gelecekte de uygulanacaktır. Bu nedenle vergi makamları, vergi aflarını verimli hale getirmenin yollarını aramaktadırlar. Teoriye göre, affın kendisi, amaçlarını yerine getirme özelliklerinden yoksundur. Bu amaçların gerçekleştirilmesi, sadece affın içeriğine değil, aynı zamanda hükümetin af dönemi sonrasında gerçekleştirdiği etkili denetimlere, uyguladığı cezalara, affın kapsamına, vergi bilincine, vergi moralinde artışa ve afların tekerrür etmemesine bağlıdır.

Genel olarak aflar geçici ve gönüllüdür ve af içeriği, vergi mükelleflerinin borçlarını gönüllü olarak ifşa etmeleri için cazip şartlar içermeli veya aftan sonra bu süreçte gönüllü olmaya zorlamak için sıkı ve yoğun bir düzenleme beyanı gereklidir. Bunu yapmanın yollarından biri, daha katı denetim mekanizmaları yoluyla tespit olasılığını artırmaktır. Bununla birlikte, vergi kaçırmanın marjinal faydasının hala yakalanmanın maliyetini aşması halinde, bu yeterli olmayabilmektedir. Bu nedenle

cezalar da kazandıklarından daha fazlasını kaybetme korkusu yaratacak şekilde yükseltilmelidir.

Örneğin, “kara varlıkların” beyanı için, getiri oranı, daha fazla varlık beyanı ve önemli kazanç düşüşleri ile hafifletilmektedir. Dolayısıyla, kara gelirlerin ve kara varlıkların getiri oranı, uzun vadede tespit cezasını alt edebilecek kadar yüksekse; kısa vadede cezayı karşılayabilirlerse yakalanma riskini alabilirler. Cezalar da etkili bir denetim olmadan sonuçsuz kalmakta, çünkü artan ceza, eğer kaçaklar yakalanmayacaklarını düşünürlerse hiçbir şey ifade etmemektedir. Dolayısıyla, denetim mekanizmaları ile ceza artışları arasında karşılıklı bir ilişki vardır ve biri olmadan diğeri anlamlı değildir.

Das-Gupta ve Mookherjee (1995), katılım için teşviklerin yakalanma olasılığına ve ceza düzeyine bağlı olduğunu ve birçok vatandaşın kontrol mekanizmalarının olmaması ve ağır cezalar nedeniyle programlarda yer almadığını belirtmektedirler Savaşan (2006), etkili denetim mekanizmalarının ve ceza artırımlarının yoğunlaştırılmış yaptırımlarla birlikte başarılı bir affin göstergesi olan vergi uyumunu artırdığını ifade etmektedir.

Alm ve Beck (1993) ayrıca daha sert cezaların ve denetimlerin uyumluluğun artırılmasına katkıda bulunduğunu iddia etmektedir. Franzoni (1998), tahsilatın etkin denetim yoluyla artabileceği fikrini desteklemektedir. Bu nedenle, vergi denetimlerinin daha verimli ve kapsamlı olması bakımından kaçaklar için kontrol mekanizmalarının yoğunlaştırılması ve cezaların kaçakçıların yakalanma riskini göze alamayacağı bir noktaya yükseltilmesi gerekmektedir.

Uygulamalar, artırılmış cezalardan veya denetimden farklı bir biçimde olabilmektedir. Cezaların tahsil edilmesi, vergi yüklerinin azaltılması veya bazı vergilerin vergi yükümlülüğünün hafifletilmesi, mükelleflerin af ve af sonrası davranışlarında gerçekten etkili olabilecek uygulama örnekleridir. Sadece af bu tür yaptırımları gerektirebileceği gibi, yaptırımlar da vergi aflarının verimli olmasını gerektirebilmektedir. Örneğin Stella (1989), bir affin, özellikle açıklanmayan beyaz

gelirlerin keşfedilmesini amaçlayan bir uygulama programının gerekli bir ön koşulu olabileceğini savunmaktadır. Bu nedenle, vergi sistemi ve kayıt dışı ekonomideki iyileştirmeler bir af ile desteklenebilir ve yaptırımlar ile aflar arasında karşılıklı bir ilişki olduğu ve nihai başarı için her ikisinin de birbirini gerektirdiği sonucuna varılabilir.

Alm, McKee ve Beck (1990), yoğunlaştırılmış yaptırımların af uygulamasından sonra uyumu artırdığı argümanını desteklemektedir. Alm (1998), aflara vergi politikasında dikkate değer bir değişikliğin eşlik etmesi durumunda insanların katılma olasılığının daha yüksek olduğunu savunmakta, Arjantin'de 1987 affının başarısızlığının vergi sisteminde yeni yaptırımların olmamasından kaynaklandığını belirtmektedir.

Leonard ve Zeckhauser'in (1986) benzer bir çalışmasında, Massachusetts'teki af programının, artan cezalara ek olarak, el koyma vakalarının duyurulması, lisansların iptal edilmesi ve suçlularla yapılan sözleşmelerin iptal edilmesi gibi artan yaptırımlar sayesinde gelir ve uyum artışında çok başarılı olduğu belirtilmektedir. Yazarlar, etkili affın, daha önce ilan edilen yaptırımlarda artışla birleştirilmesi durumunda önemli gelir elde edileceğini öne sürmektedir. Böylelikle, af ve yaptırımlar arasındaki karşılıklı ilişki, afların yeniden yapılandırılmasına izin verirken, af çıkarımlarına göre başarı şansı artmaktadır. Torgler ve Schalltegger (2005) deneysel bir çalışmada, vergi aflarının vergi mükelleflerine vergi affı için oy kullanma fırsatı verilmesi durumunda vergi uyumunu artırabileceğini tespit etmişlerdir. Yazarlar ayrıca, vergi mükellefleri arasında tartışmaya izin vermenin vergi uyumunu daha da artırdığını kanıtlamışlardır.

Konuyla ilgili literatür çok sınırlı olmakla birlikte, affın kapsamının daha geniş olması durumunda gelir artışlarının daha olası olduğunu önermek mantıklı olabilmektedir. Yani, af programında belirli bir amaç kısa vadeli gelir elde etmekse, daha fazla kaçakçı yakalamak için affın kapsamını olabildiğince artırmak daha iyidir. Yumuşak (1997), yükümlü sayısı arttıkça gelir kazanımlarının da arttığını belirtmektedir.

Vergi bilinci, karar vericilerin davranışlarını değiştirebilecek başka bir konudur. Vergi bilinci, vatandaşların vergi yükümlülükleri konusunda farkındalıkları ve bu yükümlülükleri neden yerine getirmeleri gerektiğinin anlaşılması olarak tanımlanabilir. Farkındalık arttıkça vergi ödeme çabaları da artmaktadır. Bu nedenle, insanlar bilmedikleri bir şeye daha fazla direnme eğiliminde olduklarından, vergi bilinci ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki olduğu iddia edilmiştir. Vergi uyumu, varlıkların ve gelirlerin vergi kanunlarına uygun olarak zamanında dosyalanmasıdır. Buna karşın uyumsuzluk, hem eksik hem de fazla raporlamadan oluşmaktadır (Roth, Scholz ve Witte, 1989).

Literatürde vergi bilinci konusunda çok az çalışma olmasına rağmen, bazı çalışmalar vergi sistemi üzerindeki önemini ortaya koymaktadır. Örneğin, Acar ve Merter (2005), vergi sistemindeki etkisizliğin ana faktörlerinden biri olarak düşük vergi bilincine yer vermektedir. Benzer görüş İpek, Öksüz ve Özkaya (2012) tarafından da ifade edilerek, vergi bilincinin yaratılmasına yönelik çalışmaların uyumu önemli ölçüde artırabilecek kadar önemli olduğu belirtilmektedir. Alstadseter ve Jacob (2013) ayrıca deneysel bulgularından, vergi farkındalığındaki herhangi bir düşüşün yanlış bildirim olasılığını artırdığını öne sürmektedir.

Vergi bilinci, vergi ahlakı konusuyla da ilgilidir. Vergi ahlakı, vergi bilincinden kaynaklanan bir davranıştan çok bir tutumdur (Oral ve Sayın, 2009; Torgler ve Schneider, 2009). Dolayısıyla vergi ödemek ve topluma katkı sağlamak ahlaki bir zorunluluk olarak kabul edilebilmektedir. Farkındalık artarsa, kaçınma durumunda suçluluk ve pişmanlık duyma fırsatı da artar ve uyumsuzluğun ahlaka aykırı olduğu fikrini artırmaya yönelik herhangi bir eylem, başkalarının iyiliği için temel zorunluluk olan “bir vatandaş olarak vergi ödeme gerekliliği” bilincini de artırır. İnsanlar vergiden haberdar olabilmekte ancak düşük ahlak nedeniyle ödeme yapmamayı tercih edebilmektedir. Bu nedenle, vergi ahlakındaki herhangi bir artışın vergi tahsilatlarını artırabileceği ve kayıt dışı ekonominin boyutunu hafifletebileceği belirtilmekte, çünkü vergi ahlakındaki artış daha yüksek vergi uyumuyla sonuçlanmaktadır. Burada esas olan, affin farkındalık yaratmaya katkı sağlayıp sağlamadığı ve daha sonra vergi ahlakındaki artışı gerçekleştirip gerçekleştirmediğidir.



Vergi ahlakı ve dolayısıyla vergiye uyum, adalet kavramının iyileştirilmesi yoluyla artırılabilir. Kargı ve Yüksel (2010) vergi mükelleflerinin davranışlarını belirleyen en önemli faktörün adalet olduğunu savunmaktadır. Eşitsizlik hissi, adaletsizlik algısının itici gücüdür. Feld ve Frey (2002), adaletin önemine atıfta bulunarak, yetkililerin vergi mükelleflerine saygılı bir şekilde davranmaları gerektiğini, ancak aynı zamanda dürüst mükellefleri istismar etmekten kaçınmaları gerektiğini öne sürmektedir. Dolayısıyla dürüst mükellefler, afları vergi kaçırıcılara karşı bir ödüllendirme mekanizması, kendilerine yönelik bir cezalandırma mekanizması olarak algılayabilmekte ve bu eşitsizlik uyumun azalmasına neden olabilmektedir (Savaşan, 2006).

Bir diğer eşitsizlik duygusu ise karşılayabileceklerinden fazla veya gereğinden fazla ödeme yapma fikrinden kaynaklanmaktadır (Oral ve Sayın, 2009). Oral ve Sayın'a göre, vergi yükünün adaletsiz olduğu inancı, kaçakçılık ve uzun vadede vergi ödemeye direnme ile sonuçlanmaktadır. Yazarlar Manisa'da yapılan bir araştırmaya atıfta bulunarak bu ifadeyi desteklemektedir. Adaletsizlik algısının bir başka itici gücü de düşük kurumsal kalitedir. Torgler, Demir, Macintyre ve Schaffner (2008) kurumsal kalitenin vergi ahlakının belirleyicilerinden biri olduğunu savunmaktadır. Oldukça yozlaşmış ve otoriter ülkelerde, vatandaşlar vergileri topluma katkıda bulunmak için sosyal bir zorunluluk olarak değil, sadece iktidar mensuplarının servetini artırmak için zorunlu gördükleri için vergi yükümlülüklerine karşı isteksiz davranmaktadırlar.

Dolayısıyla vergi mükellefleri ile devlet arasındaki güven, vergi tahsilatlarının kaderini belirleyebilmektedir. Adam Smith (1776) 'Ulusların Zenginliği' adlı kitabında bu fikri desteklemektedir: "En azından gereksiz harcamalara veya kamu gelirlerinin kötüye kullanılmasına dair bir şüphenin olduğu yozlaşmış hükümetlerde, yasalara tam olarak saygı gösterilmez". Genel olarak, yasalardaki bu üç adaletsizlik kaynağı, vergi moralini ve uyumu önemli ölçüde azaltabilmektedir. Bu nedenle, bir af, kurumsal kalitenin artmasına yol açan katı yaptırımlarla birlikte uygulanmalıdır. Başarı garantisi olmamakla birlikte bu önlemlerle uyum üzerindeki olumsuz etki azaltılabilir. Alm ve Beck (1993), Colorado af programıyla ilgili çalışmalarında, uyumluluğu azaltan

etkilerin, daha büyük yaptırım çabalarının uyumluluğu artırıcı etkileriyle dengelenebileceğini belirterek, bu duruma işaret etmektedir.

Sonuç olarak, vergi affi olsun ya da olmasın, bilinçlendirme her zaman uzun vadeli ekonomik kaygılar için dikkate alınması gereken bir konu olmuştur, çünkü eğer uygun şekilde yönetilirse hükümetlerin tek başına af uygulamasına engel olabilmektedir. Öncelikle, devletin teşvikleri ve yaptırımları ile vergi bilinci artırılmalıdır. İkinci olarak, bir af uygulandığında verginin moral etkilerinin dikkate alınması gerekir. Af, dürüst vergi mükelleflerini rencide etmeyecek ve kurumsal kaliteyi artıracak bir biçimde olmalıdır. Uyum artırıcı etkiler, uyumu azaltıcı etkilere hâkim olamıyorsa, affin başarısız olacağı öngörülebilir.

Son olarak, tekerrürün affin başarısı üzerindeki rolü küçümsenmemelidir. Bir affin genellikle ilk sürümünde en etkili olduğu ve tekrar sayısı arttıkça duygulanımın derecesinin düştüğü bilinmektedir. Bir örnek olarak, Luitel ve Sobel (2007) esasen bir devletin affının gelir etkisinin tamamen devletin daha önce af teklif edip etmediğine bağlı olduğu sonucuna varmışlardır. Acar ve Merter (2005) de, vergi kanunlarında sık sık yapılan değişikliklerin ve çok sayıda vergi kanunlarının genel vergi sistemi verimsizliği üzerindeki olumsuz etkisini açıklayarak bu sonucu pekiştirmektedir. Ayrıca, vergi cezalarının tahakkuk ettirilmemesi ve kısa bir süre içinde afların tekrarlanması, vergi sisteminin neden verimli olmadığını temelini oluşturmaktadır.

İpek, Öksüz ve Özkaya (2012) da vergi affının bir defalık bir uygulama olması gerektiğini vurgularken Alm (1998) vatandaşların inancının bir defalık fırsat doğrultusunda olması gerektiği görüşüne katılmaktadır. Bu iddiaların ötesindeki mantık, psikolojik mülahazalara dayanmaktadır: Vergi kaçakçıları, affin sadece bir kez olduğuna ikna olmazlarsa, beklentileri onları kaçma eğilimine sevk eder ki bu belki eskisinden daha fazla olmaktadır. Sayar (1987) bu durumu destekleyerek, kaçmaya meyilli olan vatandaşların kesinlikle kaçma girişiminde bulunacağını öne sürmektedir. Aynı şekilde Malik ve Schwab (1991) çalışmalarında affin tekrarlama olasılığının yüksek olmasının gelir beyanını düşürdüğünü ortaya koymaktadır.

Bu nedenle, affı sık sık tekrarlamak, kolayca öngörülebilir hale geldiği için iyi bir uygulama değildir. Hindistan örneğinde de öngörüler ayrıntılı olarak tartışılmış, çünkü Hindistan hükümeti de kısa zaman aralıklarında defalarca af programlarını uygulamaya sokmuştur. Das-Gupta ve Mookherjee (1995), vergi mükelleflerinin af öngörmesi durumunda, vergi uyumu üzerinde olumsuz etkilerin ortaya çıkacağını savunmaktadır. Ayrıca kara geliri ve kara varlığı olan vatandaşların af öncesi yıllarda daha az ifşa etmek istedikleri ve af yılında ifşa için daha fazla birikim yapmak istedikleri belirtilmekte; bunun da, af öncesi yıllarda gelir kayıplarının eşlik ettiği yanılıcı gelir kazançları ile sonuçlanacağı ifade edilmektedir.

Ayrıca beklenti, uzun vadede vergi uyumunu ve doğal olarak vergi gelirlerini azaltmaktadır. Stella (1989), uygulamanın güvenilirliği başka şekilde yerine getirilmediğinden, genel afların tek seferde ve temelde kullanılması gerektiğini belirtmektedir. Alm (1998), hükümetin güvenilirliğinin de önemini vurgulayarak, insanları bir kez af uygulamasının ardından gelir için acil durum butonları olarak kullanılmaktan ziyade geliştirilmiş yaptırımların izlediğine inandırmanın gerekliliğini vurgulamaktadır. Aksi takdirde, yalnızca bir sonraki acil durum beklentisiyle artan uyumsuzluğa neden olur. Bu argümanlardan, tekrarın vergi ahlakının bozulmasına da neden olduğu çıkarılabilir.

Luitel ve Sobel (2007), ilk olarak afların kısa dönemli gelirden ortalama % 4-5 artış sağladığını, uyumsuzluk etkisinin ise dönem başına %3'e kadar ulaştığını bulmuşlardır. Ayrıca, tekrar sayısının artması, kısa vadede daha küçük gelir kazançları, uzun vadede ise daha büyük gelir kayıpları anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, beklenti ve vergi ahlakı etkileri ve olumsuz uzun vadeli etkiler nedeniyle afların tekrarı mantıksız görülmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### UYGULAMADA VERGİ AFLARI

#### 2.1. Türkiye'nin Vergi Affı Uygulamaları

Türkiye’de vergi affı uygulamasının tarihi gelişimi 20 nci yüzyılın başlarına dek uzanmaktadır. Vergi aflarına dair ilk uygulama 1906 yılında çıkarılan “İrade-i Seniye” ile yol vergisi yükümlülüğünden kaynaklanan cezaların affedilmesine ilişkindir (Oktar, 2019: 183). Cumhuriyet’in ilanından günümüze kadar çok sayıda vergi affı kanunu yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe sokulan vergi afları gerek kapsam gerekse de sebepleri bakımından birbirlerinden farklıdır. Söz konusu farklılıklar, vergi aflarının her dönemin içinde bulunduğu koşullar ve problemlere ilişkin olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi yükümlülüklerini ifa eden dürüst mükelleflerin vergi aflarına karşı göstermeleri muhtemel tepkileri azaltmak maksadıyla vergi afları farklı adlarla uygulanmıştır. Türk vergi sisteminde ele alınan “af” ibaresi yerine, “tahsilatın hızlandırılması”, “bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsili”, “vergi barışı”, “varlık barışı”, “bazı alacakların yeniden yapılandırılması” gibi başlıklar kullanılmıştır.

Türkiye’nin sıklıkla vergi affına başvurması, “artan bütçe açıkları, ekonomik kriz dönemleri, kayıt dışı ekonomi ve savaş” gibi faktörlerden kaynaklanmıştır. Genel olarak vergi cezalarına, gecikme zam ve faizlerine yönelik aflar çıkarılmıştır (Şanver, 2018: 47). 1960 yılı öncesinde çıkarılan vergi afları genel itibariyle ödenmeyen vergilerin tasfiyesi amacıyla çıkarılmıştır. 1960 yılı sonrasındaki vergi afları belirli vergilere dair cezaların ve zamların affını, verginin aslının ödenmesi şartına bağlamıştır. 1980’li yıllar sonrasında ise vergi afları, gecikme zam ve faizlerinin yanı sıra Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) kapsamındaki alacaklara, fer’ilerine ve stok affı uygulamalarına yer vermiştir (Şanver, 2018: 47).

### 2.1.1. 1923-1960 Yılları Arasındaki Vergi Afları

1923-1960 yılları arasında, Cumhuriyetin ilanı ile birlikte siyasi, ekonomik, eğitim, tarım ve sanayi gibi birçok sahada gerçekleştirilen reform hareketlerinin desteklenmesi amacıyla vergi aflarına başvurulmuştur.

5.8.1928 tarihli ve 145 sayılı “Elviye-i Selsade Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun” ile bazı yerlerde uygulanan maktu verginin tahsil edilmesi hedeflenmiştir. Söz konusu kanun yayımlanmadan önceki döneme ait olan “arazi, aşar ve emlak vergilerine” dair işlemler hükümsüz sayılmış ve bu vergiler affedilmiştir. İlgili vergilerin geçersiz sayılması, bu vergi affi uygulamasının şartsız ve tam bir af olduğuna işaret etmektedir (Kargı, 2011: 109).

22.3.1934 tarihli ve 2395 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu” yürürlüğe girmeden önce yürürlükte olan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununu ilga etmiştir. Bu kanun uyarınca tarh edilmiş ancak henüz tahsil edilmemiş vergi cezaları affa uğramıştır. 1924 yılında temettü vergilerinin üç katını ödeyen mükellefler 1926, 1927 ve 1928 yıllarında aftan faydalanmıştır (Taşkın, 2006: 78).

12.07.1934 tarihli ve 2566 sayılı “Vergi Bakayasının Tasfiyesine İlişkin Kanun” en kapsamlı vergi affi niteliği taşımaktadır. Bu Kanun’un 1. maddesi uyarınca, “1923 yılı sonuna kadar devlet, belediye ve il özel idarelerine ait tahakkuk etmiş vergi, resim ve harçlar ve bunların munzam kesirleri, misil ve gecikme zamları” silinmiştir. 29.6.1938 tarihli ve 3586 sayılı “Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılın Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun”, şartsız bir vergi affi misalidir (Taşkın, 2006: 78).

Türkiye 1940’lı yıllarda yaşanan İkinci Dünya Savaşı’na katılmamasına rağmen, jeopolitik konumu sebebiyle önemli sıkıntılar yaşamıştır. Devletçi yaklaşımların uygulanması ve savaş savunma harcamalarının artması neticesinde cari kaynaklar ile giderler karşılanamaz hale gelmiştir. İlgili kaynak sıkıntısının giderilmesi amacıyla 1942 yılında gayrimüslimlerden alınmak üzere Varlık Vergisi uygulanmaya başlanmıştır (Susam, 2009: 115). İkinci Dünya Savaşı’nın yaşandığı bu dönemde uygulanan Varlık Vergisi, 15.3.1944 tarihli ve 4530 sayılı Varlık Vergisinin

Bakayasının Terkinine Dair Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte kaldırılmıştır. Söz konusu Kanun kapsamında, 1944 yılına dek ödenmeyen vergi borçlarının bütünü terkin edilmiştir.

27.5.1947 tarihli ve 5050 sayılı “Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun” uyarınca toprak ürünlerinden tahsil edilmemiş bulunan her türlü vergi alacağı cezaları terkin edilmiştir.

### **2.1.2. 1960-1980 Yılları Arasındaki Vergi Afları**

1960 yılı sonrası, Türk vergi sisteminde vergi aflarına en sık başvuru bir dönemdir. Bu dönemdeki vergi aflarının şekli bakımdan bir bölümü genel af uygulaması kapsamında iken, diğer bölümü ise özel af olarak çıkarılan vergi affi konusuyla ilgili kanunlar ile düzenleme altına alınmıştır. Bazı kanun maddelerine geçici maddeler marifetiyle af uygulamalarına dair hükümler ilave edilmiştir (Dönmez, 1992: 145).

Milli Birlik Komitesi tarafından çıkarılan 28.2.1961 tarihli ve 281 sayılı “Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun”, bazı cezaların ve gecikme zamlarının tecil ve tasfiyelerini hüküm altına almıştır. Söz konusu Kanun, “genel bütçe, özel idare bütçeleri ve belediye bütçeleri ile ilgili bütün vergi, resim ve harçlara ait vergi cezalarını” affın içerisine almıştır. Bu Kanun'un 3. maddesine göre, “vergi cezaları ile zam cezalarının ve gecikme zamlarından bu kanun yürürlüğe girdiği tarihte kesinleşmiş bulunanların % 30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde % kalan 70'inin, % 40'nın Ekim 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde kalan % 60'ı ve % 50'sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde kalan % 50'sinin terkin olacağı” ifade edilmiştir. İlgili Kanun, vergi cezalarının bütününe yönelik olarak çıkartılmamış, vergi cezasının belirli bir bölümü bazı koşullar altında affa uğramıştır. Bu itibarla 281 sayılı Kanun “şartlı af” niteliği taşımaktadır (Çağan, 1972: 117).

23.2.1963 tarihli ve 218 sayılı “Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun”, vergi cezalarının ve gecikme zamlarının tecil ve tasfiyesi için çıkarılmıştır. 218 sayılı

Kanun, bu tarihe kadar yürürlüğe giren vergi aflarından farklı bir gerekçeyle düzenlenmiştir. Bu Kanunda ekonomik ve mali gerekçelerin yanında, siyasi mülahazalar ön plana çıkmıştır. Söz konusu Kanun çerçevesinde vergi aflarının yanı sıra diğer cezaların affına ilişkin hükümlere de yer verilmiştir (Çağan, 1972: 117).

13.6.1963 tarihli ve 252 sayılı “252 Sayılı Spor Kulüplerine Oyunculara Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ile Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun”un kapsamında, “spor kulüpleri oyuncularına ve kulüplere ödenmiş bulunan transfer ücretleri ile teşvik primlerinden oluşan vergi borçlarına” bir kereliğine af getirilmiştir (Narinoğlu, 1991: 30). Bu dönemde sporculara verilen transfer ücretlerinin gelir vergisine tabi olması ve stopaj yapılması gerektiği üzerinde durulmuş, ancak bu uygulama sonucunda kulüplerin vergi cezaları tarh edilmiştir. Kulüplere verilen vergi cezaları kulüplerin zor duruma düşmesine sebep olduğu için vergi asılları ve cezaları affedilmiştir (Karabulut, 1996: 107).

5.9.1963 tarihli ve 325 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüslerine Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun” çerçevesinde, 1960 ve öncesi dönemde Kamu İktisadi Teşebbüslerine (KİT) ait borç ve cezalara ilişkin af getirilmiştir. Söz konusu Kanununun 1. maddesinde “KİT’lerin 1960 ve önceki dönemlere ait olan vergi borç ve cezaları ile zam cezalarının tahakkuk kayıtlarından tasfiye edileceği” hüküm altına alınmıştır (Narinoğlu, 1991: 30). 1950’li yıllardan itibaren devam eden ekonomik durgunluğun neticesinde KİT’lere yeterli mali yardımın yapılamaması ve bilhassa belirlenen fiyat ve tarifelerin kapsamı KİT’lerin zarar etmesine sebep olmuştur. KİT’lerin vergilerini ödeyemeyecek duruma gelmesiyle beraber devlet, bu kurumları borçtan kurtarmak maksadıyla vergi affına başvurmuştur (Dönmez, 1992: 241).

26.7.1965 tarihli ve 691 sayılı “Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müesseseler ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun”un 1. maddesinde, “belediye ve bağlı müessese ve işletmelerin mükellef sıfatıyla borçlu oldukları vergi asıllarının, cezalarının ve gecikme faizlerinin terkin edileceği” düzenlenmiştir (Narinoğlu, 1991: 30). Bu Kanun, belediye ve belediyelere

bağlı müessese ve işletmelerin mali imkânsızlıklardan kaynaklanan yatırım planlarının aksamasını engellemeyi hedeflemiştir. Belediye ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin iktisadi durumlarının düzeltilebilmesi amacıyla iki esas belirlenmiştir. Birincisi belediyelerin gelirinin artırılarak kamu hizmetlerini sağlamaya yetecek düzeye getirmektir. İkincisi ise belediye borçlarının hafifletilmesidir. Ancak gerekli finansmanın sağlanmasında yaşanan güçlükler ve belediye borçlarının hafifletilmesinin kısa vadede zor olması nedeniyle belediye müessese ve işletmelerine yönelik bir af kanunu hazırlanmıştır. Söz konusu yasal düzenleme ile belediye ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerinin devlete olan borçları terkin edilmiştir.

9.8.1966 tarihli ve 780 sayılı “Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun” siyasi nedenlerden dolayı büyük tepki çekmiştir (Dönmez, 1992: 151). 780 sayılı Kanun çerçevesinde, vergi cezaları ile beraber gecikme zamları da affın kapsamına alınmış ve aftan yararlanma ise verginin aslının ödenmesi koşuluna bağlanmıştır (Çağan, 1972: 118). 1965 yılında yapılan seçim sonrası af ihtiyacı ve vergi idaresi ve mükellefler arasında yaşanan anlaşmazlıklardan dolayı yargıda biriken dosyaların tasfiyesi gibi nedenlerle 780 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenleme 218 sayılı Kanun gibi genel cezalarla ilgili bir af niteliğindedir. Bu durumun ceza hukukundaki af ile vergi hukukundaki af arasında bir ayırım yapmayı engellediği belirtilerek söz konusu uygulama eleştirilmiştir (Dönmez, 1992: 161).

29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı “Emlak Vergisi Kanunu Affı Hakkında Kanun”, vergi cezaları için uygulanan af kanunlarının yanı sıra vergi mükellefiyeti getiren bir düzenleme olarak dikkat çekmektedir (Çağan, 1972: 119). Bu Kanun’un temel amacı, “emlak vergisi alanında yapılan yeniliklerin uygulanabilmesi için yürürlükten kaldırılmış olan vergilere dair ceza ve gecikme zammı alacaklarının tasfiye edilmesidir” (Çetin, 2005: 29).

15.05.1974 tarihli ve 1803 sayılı “Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun”, nitelik olarak ceza hukuku kapsamında çıkarılsa da bu düzenlemede vergi aflarına ilişkin bazı maddeler de yer almıştır. Kanun’un 9. maddesinin (A) bendi uyarınca, “1973 yılına kadar olan vergi ve sosyal sigorta primine



ilişkin vergi asıllarının bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce veya yürürlüğe girdikten sonra 8 ay içerisinde kısmen veya tamamen ödenmesi halinde vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri terkin edileceği” düzenlenmiştir. Aynı maddenin (B) bendi çerçevesinde ise, “bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra kesilecek olan vergi ve sigorta primi gecikme zamları, faizleri ve asıllarının mükelleflere tebliğinden itibaren 8 ay içerisinde ödenmesi halinde yine (A) bendinin uygulanacağı” ifade edilmiştir. Bir sonraki bentte ise, “ihtilafı bulunan vergi, resim, harç ve sigorta primi gibi alacaklarının asıllarını ihtilafın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren 8 ay içerisinde ödenmesi halinde (A) bendi uygulanarak, gecikme zam ve faizlerinin terkin edileceği” belirtilmiştir. Bu Kanun kapsamında affın uygulanması vergi aslının ödenmesine bağlı kılınmıştır (Taşkın, 2006: 86).

### **2.1.3. 1980-2000 Yılları Arasındaki Vergi Afları**

1980 sonrası dönemde kamu harcamalarında yaşanan artışa paralel olarak vergi aflarına başvurma sıklığı artmıştır. Zira kamu harcamaları vergi gelirleriyle karşılanamaz duruma gelmiştir. Yüksek enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerinde oluşturduğu tahribat ve siyasi nedenlerle vergilerin artırılamaması bütçede dengesizliklerin yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Söz konusu dengesizlikleri giderebilmek amacıyla 1980’li yıllar sonrasında sık sık vergi aflarına müracaat edilmiştir (Kaya, 2014: 185-186).

22.3.1981 tarihli ve 2431 sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun” ile, kriz dönemi sonrası ilave bir gelir kaynağı oluşturmak ve toplum düzenini sağlamak gibi gerekçelerle vergi affına başvurulmuştur. Affın diğer amaçları, yargının iş yükünün hafifletilmesi ve sisteme dâhil edilemeyen mükelleflerin kayıt altına alınması olmuştur (Yaraşır, 2013: 182). 2431 sayılı Kanun uyarınca, “Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına giren vergi, resim ve harçların kanunun yürürlüğe girdiği 22.3.1981 tarihinden önce ödenmiş olması veya 31.8.1981 günü mesai saati sonuna kadar ödenmesi halinde bu alacak asıllarına bağlı vergi cezalarının %90’ının tahsil edilmeyeceği düzenlenmiştir. “31.12.1980 tarihine kadar verilmiş olan beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilmiş yahut ikmalen veya re’sen tarh edilerek cezasız

olarak kesinleşmiş olup da kanunun yürürlüğe girdiği 2.3.1981 tarihinden önce vadesi geldiği halde henüz ödenmemiş vergilerin 31.8.1981 günü mesai saati sonuna kadar ödenmesi halinde söz konusu alacak asıllarına bağlı gecikme zamları” af kapsamına girmiştir (Yaraşır, 2013: 182). Affin vergi gelirlerinde oluşturduğu artış ve iş yükünü hafifletme hedefleri hayata geçirilmiştir (Yaraşır, 2013: 182).

24.2.1983 tarihli ve 2801 sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun”, 2431 sayılı Kanunun üzerinden iki yıl geçmesine rağmen vergi tahsilat sorununun, ekonomik ve mali alanda yaşanan sorunların ve vergi yargısının iş yükündeki artışın devam etmesi üzerine çıkarılmıştır (Eker, 2006: 61). 2801 sayılı Kanun ile, 1982 Anayasasının kabulünden sonra demokratik yaşama geçişle beraber, genel seçimlerden sonra kurulacak yeni hükümete arındırılmış bir vergi yönetiminin teslim edilmesi, toplumsal gerginliğin yumuşatılması ve kara para sorununun çözülmesi amaçlanmıştır (Dallı, 2006: 53). 2801 sayılı Kanun’un 1. maddesine göre bu düzenleme “VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanı” hakkında uygulanmıştır. Aynı Kanun’un 2. maddesi uyarınca, “kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmeyen vergilerin, ilk taksiti en geç 30.06.1983 gününde ödenmek üzere ikişer aylık devrelerde ve eşit taksitlerle 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde bu vergilere bağlı ceza ve gecikme zamlarının yarısının tahsilinden vazgeçileceği” hüküm altına alınmıştır. 2801 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen af uygulaması neticesinde konsolide bütçe gelirleri bir önceki yıla göre %5,4 artmış, genel bütçe geliri %18,9 ve vergi gelirleri ise %19,1 oranında gerilemiştir (Eker, 2006: 44).

04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı “Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” vergi mevzuatında önemli değişiklikler yapmıştır. 3239 sayılı Kanun, şeffaf ve demokratik olmayan bazı uygulamaların etkilerini ortadan kaldırmayı, 20 milyar TL’yi aşan bir kamu alacağının tahsil edilmesini ve vergi yönetiminin güçlendirilmesini amaçlamıştır (Karabulut, 1996: 122). Bu Kanun’un 4. maddesine göre, “kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren tarh edilen 300.000

TL'yi geçmeyenler vergi borcu aslını, 31.12.1985 yılı sonuna kadar ödedikleri takdirde, haklarında kesilen gecikme zam ve faizlerinin terkin edileceği" belirtilmiştir (Narinoğlu, 1991: 34). Aynı düzenleme uyarınca, "vergi borcu 300.000 TL'yi aşmayanlar ve vergi borcunu ihtilaf konusu yapanlar, ihtilaftan vazgeçerek vergi borçlarını 31.12.1989 tarihine kadar vergi aslının %25 fazlasını ödemeleri halinde, borca ilişkin kesin gecikme zam ve faizlerinin" terkin edileceği hüküm altına alınmıştır. Af dönemi 11.12.1985 ile 31.12.1985 tarihleri arasında belirlenmiş, buna göre 20 günlük bir süre kısıtlaması getirilmiştir (Dallı, 2006: 55). Uygulama neticesinde 1985 yılında gerçekleşen vergi tahsilatı 3.829 milyar TL iken hedeflenen vergi tahsilatı 3.584 TL olmuş, ayrıca, bir önceki yıla göre toplam vergi gelirleri %61,4 oranında artmıştır (Dallı, 2006: 55).

10.12.1988 tarihli ve 3505 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun"un 1. maddesine göre, "kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle 500.000 TL'yi aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan 55 vergiler, ihtilaflı hale getirilmiş ve 500.000 lirayı aşmayan vergilerin %30 fazlasıyla veya yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarih sonuna kadar ödenmesi halinde gecikme zam, faiz ve cezalarının terkin edileceği" hüküm altına alınmıştır. Söz konusu Kanun ile birlikte vergi idaresinde ve yargıda biriken dosyaların tasfiyesi amaçlanmıştır (Narinoğlu, 1991: 38). Kanunun uygulandığı 1988 yılının Aralık ayı itibariyle toplam tahsilat miktarı 1.544 TL olmasına karşın, bir önceki ayda 1.549 TL'lik tahsilat elde edilmiştir. Af sonrası dönemde vergi hasılatının artması öngörülürken, tahsilatta azalma olduğu tespit edilmiştir (Yaraşır, 2013: 183).

25.12.1988 tarihinde yürürlüğe giren 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nda ilk defa vergi affına ilişkin hükümler yer almıştır. 3512 sayılı Kanun kapsamında belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere ilişkin vergi

affına gidilmiştir (Dallı, 2006: 57). Bu Kanun ile destekli bütçe gelirleri bir önceki yıla kıyasla %7,28 azalmıştır. Genel bütçe gelirlerinin toplamında %7,96'lık, vergi gelirleri toplamında ise %7,71'lik bir düşüş gerçekleşmiştir (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 8).

20.6.1989 tarihli ve 3571 sayılı “827 Sayılı Rıhtım Resmi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ve 79 Sayılı Milli Koruma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilat, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması ile 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 2.3.1984 Tarihli ve 2985 Sayılı, 7.11.1985 Tarihli ve 3228 Sayılı ve 29.5.1986 Tarihli ve 3294 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun” kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik düzenlenmiştir. İlgili Kanun uyarınca, aftan faydalanabilmek için, “20.6.1989 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilen vergi asıllarının %10'dan fazlasının ödenmesi koşuluyla, vergi aslının ödenen kısmına denk gelen gecikme zam ve faizlerinin de terkin edileceği” hüküm altına alınmıştır. İlgili düzenlemenin vergi gelirleri üzerinde meydana getirdiği etki dikkate alındığında, 1989 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerinde %79,5 oranında artış sağlandığı görülmüştür (Dallı, 2006: 58).

20.12.1990 tarihli ve 3689 sayılı “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 1. maddesi uyarınca, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle, “Her bir vergi türü için miktarı 3.000.000 TL'yi aşmamış olanlar, yıllık beyanname üzerinden tarh olunan vergide 25.000.000 TL'yi aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan bu vergi borçlarının tamamı ile bu vergilerin gecikme zam, faiz ve cezalarının ayrı ayrı %30'unun yarısının 31.12.1990, diğer yarısının da 31.1.1991 tarihine kadar iki eşit taksitte ödenmesi durumunda verginin bütün gecikme zam, faiz ve cezalarının %70'inin terkin edileceği” hüküm altına alınmıştır. Dahası, mükellefler bakımından ekonomik ve mali kolaylıklar sağlanması, çalışma arzularının artmasını destekleyici

hususlara yer verilmiştir (Narinoğlu, 1991: 13). Bir önceki yıla kıyasla vergi gelirlerindeki artış oranı %77,7 iken, 1990 yılı enflasyon ile reel bir artışın olmadığı tespit edilmiştir (Dallı, 2006: 59-60).

3.4.1992 tarihli ve 3787 sayılı “Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun”, “tahsil edilemeyen kamu alacaklarının tahsilatını kolaylaştırmak ve demokratik sayılmayan bazı uygulamaların etkilerini gidermek” amacıyla düzenlenmiştir. İlgili Kanun uyarınca, “kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vadesi geldiği halde tahsil edilemeyen ya da ödeme süresi gelmemiş vergi, resim ve harçlarının tamamı ve bu borçlara ilişkin gecikme zam, faiz ve cezalarının ayrı ayrı %30’unun 4 taksitte ödenmesi halinde gecikme zammı, faiz ve cezalarının kalanının terkin edileceği” hüküm altına alınmıştır. Kanunun 4. maddesi uyarınca “1.1.1992 tarihinden önceki dönemlere ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin olarak kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edilir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilecek vergilerin tamamı ile kesilecek cezaların ve hesaplanacak gecikme faizinin %10’unun, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde, gecikme faizi ve vergi cezalarının %90’ının tahsilinden vazgeçileceği” ifade edilmiştir. Uygulama neticesinde ise yaklaşık 9 milyon TL’lik gelir elde edilmiştir (Eker, 2006: 44).

5.9.1997 tarihli ve 400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği, ekonomik ve mali zorluklar sebebiyle borçlarını zamanında ödeyemeyen mükelleflere borçlarını ödeyebilme kolaylığı sağlamak ve toplanacak geliri Hazineye aktarmak amacıyla düzenlenmiştir. Bu amaçlar çerçevesinde, “213 sayılı Kanun kapsamındaki vergi, resim ve harçların cezaları ve gecikme ve faizi ile 6183 sayılı Kanun kapsamındaki gecikme zammından, 31.8.1997 tarihinde vadesi geldiği halde ödenmeyen amme alacakları, tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacağı” ifade edilmiştir.

29.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu,

Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” genel olarak “vergi reformu” olarak sunulmuştur. Söz konusu Kanun, “vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi sisteminin açık ve anlaşılır olması, cezaların caydırıcılığını sağlamak ve sistemin ekonomi ile uyumlu hale getirilmesi” amacıyla çıkarılmıştır. 4369 sayılı Kanun ile, gelirin tanımında değişiklik yapılarak kaynak teorisi yerine net artış teorisi benimsenmiştir. Dahası, ana gelir unsurlarının haricinde harcama ve tasarruflar da gelir kapsamına alınmıştır. Buna göre gelir kavramı; “Bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.” 4369 sayılı Kanun kapsamında reform niteliğinde değişiklikler yer almasına rağmen, yapılan zamanlama ve uygulama hataları bu düzenlemenin eleştirilmesine sebep olmuştur. Ayrıca ekonominin istenen seviyeye getirilememesi ve tahsilat oranındaki düşük seviyeler yüzünden kanunun uygulanmasında geri adım atılmış ve eski hükümleri havi 4369 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir (Doğan ve Besen, 2008: 99).

#### **2.1.4. 2000 Yılından Günümüze Kadar Gerçekleşen Vergi Afları**

2000 ve 2001 yıllarında Türkiye’de yaşanan ekonomik krizler ekonomik ve sosyal bakımdan ülkeyi olumsuz yönde etkilemiştir. Ayrıca teknolojik gelişmeler ve küreselleşme gibi hususlar ekonomiyi daha da kırılgan hale getirmiştir. Kapanmak zorunda kalan işletme sayısı, mükelleflerin alım gücünün zayıflaması ve işsizlik oranının artışı 2000’li yıllar ve sonrası vergi aflarının sıklığını artırmıştır.

6.2.2001 tarihli ve 414 sayılı Genel Tahsilat Tebliği ile mükelleflerin karşılaştıkları ekonomik ve mali sıkıntıların bertaraf edilmesi amaçlanmıştır. Kapsamı açısından mali af niteliği gösteren Tebliğ, mükelleflere ödeme kolaylığı temin etmesi ve kamu alacaklarının Hazine’ye aktarılması yönüyle önem arz etmiştir. Bu bağlamda,

“31.12.2000 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş olan, 213 sayılı VUK kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan alacaklar” tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulmuştur. Ayrıca 1999 depreminden etkilenen mükelleflerden varlıklarının en az %10’unu deprem nedeniyle kaybedenlerin 31.06.2001 günü mesai bitimine kadar müracaat etmeleri istenmiştir. Bu düzenlemeden faydalanmak için başvuran mükellef sayısı 248.425, toplam tahsil edilen tutar ise 258.467.072.878 TL olarak tespit edilmiştir (Keleş, 2002: 82).

27.2.2003 tarihli ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, yaşanan olağanüstü dönemin etkilerinin ortadan kaldırılması ve gerekli düzenin sağlanması amacıyla kabul edilmiştir. Bu çerçevede; kamu alacaklarına ödeme kolaylığı, yargı aşamasındaki dosyaların tasfiyesi, matrah artırımını uygulaması ve mükelleflere miktar ve değer bazında stokların düzeltilmesi imkânı sağlanmıştır (İSMMM, 2019). 4811 sayılı Kanun “213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezaları ve gecikme faizleri, 4306 sayılı kanuna göre alınan eğitime katkı payı, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecimisiller ve buna bağlı gecikme zamlarını, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine tahsil edilen ve 6183 sayılı kanun kapsamına giren bazı alacaklar, devlete ait olup Gümrük Müsteşarlığınca tahsil edilen ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamlarını” kapsamıştır.

Söz konusu düzenlemeye göre, “vadesi geldiği halde ödenmemiş, ödeme süresi henüz geçmemiş, asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş olan vergilere bulunan vergilerin tamamı ile bu vergilere ilişkin gecikme zammı, gecikme faizinin yerine, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla vergilere uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının, bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği

tarih itibarıyla ödenmemiş olan vergi cezalarının % 20'sinin; üç eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran 2003 ayları sonuna kadar ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla kalan % 80'inin, Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş borcun sadece vergi aslına bağlı kesilen cezalardan ve bunlara ilişkin gecikme zamlarından ibaret olması halinde bu cezaların ve bunlara ilişkin gecikme zamlarının tamamının, iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 20'sini, öngörülen süre ve şekilde ödemeleri, dava açmaması veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, cezanın kalan % 80'inin ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği” hükme bağlanmıştır. Ayrıca “kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları için kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme zammı ve faizi yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar DİE her ay için belirlediği TEFE aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitte ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi halinde %50'sinin gecikme zam, faiz ve cezalarının da tamamından vazgeçileceği açıklanmıştır. İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler için bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar DİE'nin her ay için belirlediği TEFE aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ihbarnamenin tebliğini izleyen ayda ve altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla vergi aslının %50'sinin, bu vergilere uygulanan gecikme faizinin ve cezalarının tamamından vazgeçileceği” belirtilmiştir. 3.475.144 adet dosya vergi barışına başvurmuş, tahsil edilen tutar ise 4,7 milyar TL olmuştur.

22.11.2008 tarihli ve 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ile, “yurtdışında sahip olunan para, döviz, altın ve menkul sermaye gibi kaynakların Türkiye'ye getirilmesi, yurt içerisinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içerisinde yer almayan varlıkların sermaye olarak ülkeye getirilerek sermaye yapısının güçlendirilmesi” hedeflenmiştir. Ayrıca, 2007 yılında ABD konut piyasasında yaşanan küresel kriz sebebiyle Türk ekonomisinin likidite sorununun azaltılması da bir başka hedef olarak dikkat çekmektedir (Kafkas



Durmuş, 2013: 160). İlgili Kanun sayesinde yurtiçinden 20,3 milyar TL ve yurtdışından 27,9 milyar TL'lik varlık beyan edilmiş, bu beyan ile yurtiçinden 1.018 milyon TL ve yurtdışından 577 milyon TL vergi tahakkuk etmiştir. Bununla birlikte tahakkuk eden verginin ancak %65'i tahsil edilmiştir (Yaraşır, 2013: 185).

25.2.2011 tarihli ve 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı kanunu olarak nitelendirilmiştir. 6111 sayılı Kanun ile, uluslararası boyutta yaşanan finansal krizin etkileri sebebiyle dış talebin düşmesine bağlı olarak yaşanan ekonomik daralmanın ortadan kaldırılması hedeflenmiştir. 6111 sayılı Kanun'un kapsamında; “vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin gecikme zam, faiz ve cezaları, bazı idari para cezaları (trafik, karayolu taşıma ve otoyol ve köprülerden geçiş ihlalleri), ecrimisiller, kaynak kullanımı destekleme fonu alacakları, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu tarafından verilen öğrenim ve katkı kredisi alacakları, doğrudan gelir desteği ödemelerinden geri alınması gereken alacaklar” yer almıştır (GİB, 2011).

6111 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanmak isteyen mükellefler için bir aylık başvuru süresi belirlenmiştir. Uyuşmazlıklarından vazgeçen mükelleflerin ise vazgeçtiklerini ilgi idareye yazı ile beyan etmeleri gerekli kılınmıştır. Borçlu olanlar için ise “gecikme zammı veya faizi yerine TEFE/ÜFE aylık değişim oranı esas alınarak 18 taksitten 36 aya kadar tutarın hesaplanarak ödenmesi” hükme bağlanmıştır (Öz ve Özkök Çubukçu, 2011: 251). Af uygulamasının ilk taksit ödemesi bakımından 39,4 milyar TL'yi aşan bir ödeme gerçekleştirilmiştir. Affın toplam tahsilat tutarı ise 7.908.887.740 TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu rakamlar dikkate alındığında vergi affı uygulamasının başarılı olduğunu söylemek mümkündür (Yaraşır, 2013: 185).

29.5.2013 tarihli ve 6486 sayılı “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 5811 sayılı Kanun'a benzer şekilde, gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu varlıkların herhangi bir inceleme ve soruşturma yapılmadan düşük bir vergi oranı ile milli ekonomiye

kazandırılması hedeflenmiştir (Yıldız Şeren ve Dedebeğ, 2013: 16). 6486 sayılı Kanun yurtdışındaki Türklere ait kıymetlerin ülke ekonomisine kazandırılması amacıyla yürürlüğe konulmuştur. 6486 sayılı Kanun uyarınca; “gerçek veya tüzel kişilerce, 15.4.2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazların, 31.7.2013 tarihine kadar TL cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilmesi” gerektiği hükme bağlanmıştır.

11 Eylül 2014 tarihli ve 6552 sayılı “İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun” bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin hükümleri içermiştir. Bu düzenleme sayesinde, birikmiş kamu alacaklarının Hazine’ye intikal etmesi sağlanmıştır. 6552 sayılı Kanun çerçevesinde; “vergi, vergi aslına bağlı cezalar ve diğer amme alacaklarının asıllarının tamamı ile gecikme faizi ve zamlarının yurt içi üretici fiyat endeksi uygulanarak hesaplanan borç tutarının ödenmesiyle fer’i alacakların tamamının silineceği, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50’sinin ödenmesi halinde bu cezaların kalan %50’sinden vazgeçileceği, 31.12.2013 öncesi kesilen ve 120 TL altındaki idari para cezalarının (trafik, karayolu taşımacılığı, köprü geçiş ihlal cezaları vb.) yurt içi üretici fiyat endeksi esas alınarak hesaplanan tutarın ödenmesi halinde faizlerinin terkin edileceği” hüküm altına alınmıştır (GİB, 2014: 5). Bu kapsamda 4,5 milyon kişi başvuruda bulunmuş ve yapılandırma kapsamında 43,7 milyar TL yapılandırılmıştır.

19.8.2016 tarihli ve 6736 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun” ile, “kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığının sağlanması, matrah artırımında bulunan mükelleflere kolaylık sağlanması, yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması, beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş varlıkların zam ve faizsiz pişmanlıkla beyan edilmesine imkân sağlanması” amaçlanmıştır (GİB, 2016: 4). İlgili düzenleme ile, “vergi borçlarının tamamı, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak yeniden hesaplanması ve vergi usulüne bağlı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50’si ödenmesi koşuluyla vergi aslına bağlı cezalarının tamamının terkin edileceği, usulsüzlük ve özel

usulsüzlük cezalarının %50'si'nin vazgeçileceği" hüküm altına alınmıştır. Ayrıca idari para cezalarının ve fer'i alacaklarının tamamının silineceği belirtilmiştir. Anlaşmazlığa konu olan vergi aslının %20'sinin ödenmesi ve gecikme zam ve faizinin Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenerek ödenmesi durumunda, kalan %80'inin terkin edileceği hükme bağlanmıştır. Yapılandırma dönemi neticesinde, vergi dairelerince 16 milyar TL, SGK tarafından 3,4 milyar TL olmak üzere toplam hasılatın 21 milyar TL'ye ulaştığı belirtilmiştir.

27.5.2017 tarihli ve 7020 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile, 19.8.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunla yatırımların artırılarak kalkınmanın teşvik edilmesinin desteklenmesi, özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi, yargı merciinde yer alan dosyaların tasfiyesinin sağlanması hedeflenmiştir. Dahası 6770 sayılı Kanun ve 6736 sayılı Kanun'dan yararlanmak üzere başvuruda bulunduğu halde şartları ihlal edenler için bu düzenleme fırsat olarak sunulmuştur. İlgili Kanun kapsamında, "vergi, idari para cezası ve kapsamına giren diğer borçların asılları ile Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenen tutarın ödenmesi halinde, fer'i alacakları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin ödenmesi durumunda %50'sinden vazgeçileceği" hükme bağlanmıştır (GİB, 2017: 4). Söz konusu yapılandırma neticesinde, 6736 ve 7020 sayılı yeniden yapılandırmadan 26.2 milyar TL'lik tahsilat yapıldığı belirtilmiştir.

18.5.2018 tarihli ve 7143 sayılı "Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun" ile, "vergi ve diğer borçlara ilişkin ödeme kolaylığı sağlanması, geçmiş dönemlere ilişkin matrah ve vergi artırımına ilişkin mükelleflere ayrıcalık tanınması, işletmelerde emtia, makine, teçhizat ve demirbaş kayıtların düzeltilmesi, yargı merciindeki ihtilafli dosyaların tasfiyesi, yurt içi ve yurtdışındaki varlıkların milli ekonomiye kazandırılması ve 6552, 6736 ve 7020 sayılı kanun kapsamında devam eden ödemelerin peşin ödeme indirimi imkanın sağlanması" gibi hususlar amaçlanmıştır (GİB, 2018: 4). İlgili Kanun çerçevesinde, "31.03.2018 tarihinden önceki dönemlere

ait vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin asıllarını tamamı, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak hesaplanan tutar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlüğe ilişkin cezaların %50'sinin ödenmesi halinde, vergi aslına bağlı cezaların tamamı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının geri kalanı, fer'i alacaklarını tamamının tahsil edilmeyeceği" hükmüne bağlanmıştır. İdari para cezalarının tamamının ödenmesi halinde, vadesi geldiği halde ödenmiş veya ödeme süresi henüz geçmemiş olan idari para cezalarının tamamı ile fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE alınarak güncellenen tutar tahsil edildiğinde, fer'i alacakların tamamının tahsil edilmeyeceği belirtilmiştir. Dahası "6552, 6736 ve 7020 sayılı kanunlar kapsamında yapılandırılan ve ödemeleri devam eden taksitlerin ilk taksit ödeme süresi içinde 1.10.2018 tarihine kadar ödenmesi koşuluyla, taksitler içerisinde yer alan Yİ-ÜFE tutarının %90'ını ile ikinci taksit 70 tutarı olan 30.11.2018 tarihine kadar ödenirse bu taksitler içerisinde yer alan Yİ-ÜFE tutarının %50'sinin tahsilatından vazgeçileceği" düzenlenmiştir.

### **2.1.5. Türk Vergi Affı Uygulamalarının Değerlendirmesi**

Türkiye'de vergi aflarına sıklıkla başvurulduğu ve bu durumun literatürdeki yaklaşımlarla çeliştiği kolayca görülmektedir. Literatürde beş yılda bir af çıkarılmasının etkinliği önemli ölçüde azaltılabileceği kabul edilmekteyken Türkiye'de neredeyse her yıl bir vergi affının uygulandığı görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'deki vergi afları sürekli bir uygulama haline gelmiştir.

Savaşan (2006), vatandaşların af beklentisi içinde olduğunu belirterek Türkiye'de af beklentisini desteklemektedir. Taşkın (2006), devlet tamamen zıt bir algı oluşturmaya çalışsa da, insanların her seferinde son uygulama olmadığının farkında olduklarını iddia etmektedir. Ayrıca vergi kanunları düzenleyici olmaktan uzaklaşıp, kaçırmaya teşvik edici olmaya daha yakın hale gelmiştir (Oral ve Sayın, 2009).

Türk vergi hukuku, olumsuz af algılarını ortadan kaldırmak için 'af' kelimesini kullanmaktan kaçınmış; bunun yerine alternatif kelimeler tercih etmiştir. Ancak bu yaklaşım, beklenti ve uyumsuzluğu önlemek için yeterli bir uygulama olmamıştır. Dolayısıyla, yurttaşların Türkiye'de afları kolaylıkla öngördükleri ve sıkı yaptırımlar

ve diğer başarı parametreleri sağlanmadıkça amaçlarına ulaşmanın zor olduğu açıkça söylenebilmektedir.

Diğer başarı parametreleri incelendiğinde, Türkiye'deki afların neden amaçlarına ulaşmada yardımcı olmadığı ortaya çıkmaktadır. Aktürk'ün (2005) belirttiği gibi vergi denetim sistemi sayısal olarak yeterli olmadığı için mükellefleri korkutmamaktadır. Bu açıklama, Aktürk (2005) tarafından verilen ve vergi mükelleflerinin sadece %3-4'ünün denetlendiğini ve bu denetimlerin ayrıca etkisiz olduğunu gösteren istatistiklerle de desteklenmektedir.

Acar ve Merter (2005) farklı bir bakış açısıyla konuya yaklaşarak Türkiye'de vergi denetimlerinin ancak içselleştirilmiş vergi sisteminin bazı hataları ve yanlış sonuçlarından sonra yapıldığını savunmaktadır. Vergi oranlarının 1985, 1997 ve 1998 aflarından sonra azaldığı görülürken, vergi yükünün GSYİH'nın bir yüzdesi olarak toplam vergi geliri ile ölçüldüğü vergi yükü daha sonra bu afların hiçbirinde azalmadığı için vergi oranının azaltılması etkili bir uygulama olmaktan uzak kalmıştır.

Türk hükümetleri genel olarak vergi bilinci eksikliği nedeniyle sıkıntı yaşamışlardır. Bir önceki bölümde vergi bilincine, vergi ahlakı artışları ve vergi uyumu ile pozitif ilişkili olması açısından önem atfedilmiştir. Türkiye'de ise vergi bilinci gerçekten çok düşük kalmıştır. Vatandaşların verginin ülkelerinin refahı için bir zorunluluk olduğunun farkında olmadıklarını söylemek mümkündür. Oral ve Sayın (2009), Türkiye'de sık af uygulamalarının nedenlerinden birinin sağlıklı bir vergi kültürü oluşturmadığını öne sürerek vatandaşların farkındalığını değerlendirmektedir. Yazarlar, insanların ekonomik, sosyolojik ve kültürel ilerlemenin temeli olan vergilerin önemini kavrayamadıklarını iddia etmektedirler. Güner'e (1998) göre bu farkındalık yoksunluğu, vergi kaçakçılarının sosyal baskı hissetmemelerinin, daha ziyade tolere edilmelerinin sebebidir.

Türkiye'de devletin vergi politikasının etkin olmadığı ve kurumsal kalitenin düşük olduğu algısı nedeniyle bilinçli vatandaşlar arasında vergi ahlakı da düşüktür. Birincisi, vergi yükü Türkiye'de eşit olarak dağılmamaktadır. Kaçakçılardan dolayı kaybedilen gelirler dürüst vergi mükelleflerinden tahsil edilmeye çalışılmakta, bu da

vergi yükünün eşitsiz olmasına neden olmaktadır. İkinci olarak, aflar yüksek sıklıkta tekrarlanmakta ve bu da dürüst mükellefler açısından bir eşitsizlik duygusuna neden olmaktadır. Üçüncüsü, gerek güçlü vergi idaresinin olmaması gerekse gerekli teknolojik gelişmeler nedeniyle yaptırımlar gerektiği gibi uygulanmamaktadır. Dördüncüsü, sistemin karmaşıklığını artıran ve uyumu azaltan çok fazla vergi kanunu bulunmaktadır. Beşincisi, kamu harcamalarının gerektiği gibi uygulanmadığına ve belli imtiyazlı grupların vergi muafiyetlerinden yararlandığına yönelik haklı bir algı söz konusudur. Altıncısı, yüksek vergi oranları ve yüksek enflasyon oranları gibi ekonomik sınırlamalar ve haksız vergi kanunları vatandaşları kaçmaya sevk etmektedir. Son olarak, yüksek derecede yolsuzluk dikkate alınmaktadır. Kısacası, vergi sistemindeki bu zayıflıklar düşük ahlaka yol açmakta ve bilinçli vatandaşlar arasında uyumu azaltmaktadır.

Türkiye'deki vergi aflarıyla ilgili çalışmalar daha çok nitel bir yapıdan konuya odaklanmaktadır. Bu tür çalışmalardan biri Savaşan (2006) tarafından 2003 yılında "Vergi Barışı" adı verilen af konusuna odaklanılarak, belirli bir af programının gelir üzerindeki etkileri araştırılarak yürütülmüştür. Yazar, kısa vadede gelir artışı meydana gelirken, uyumun azalması nedeniyle affın uzun vadeli gelir etkilerinin dikkatli bir şekilde incelenmesi gerektiği sonucuna varmıştır. Saraçoğlu ve Çaşkurlu (2011) yaptıkları araştırma sonucunda vergi aflarının uyumu azalttığını öne sürmüştür.

Benzer argümanlar İpek, Öksüz ve Özkaya (2012) tarafından affın uyum üzerindeki etkilerine ilişkin çalışmalarında, affa katılanların ve katılmayanların af konusunda farklı tutum ve davranışlar sergilediklerini ifade etmektedir. Edirne, Kırklareli, Çanakkale ve Tekirdağ'dan araştırmaya katılanların affa katılmadıkları takdirde azalan bir uyum sergiledikleri ortaya çıkmıştır. Oral ve Sayın (2009) Granger Nedensellik ve Eşbütünleşme testleri ile yolsuzluğun gelirler üzerindeki etkilerini ampirik olarak araştırmış ve yolsuzluk ile gelir arasında negatif bir nedensellik ilişkisi olduğu sonucuna varmıştır. Bağdigen ve Beşkaya (2005) da gelir ve yolsuzluk arasındaki regresyon analizi araştırmalarında, yüksek düzeydeki yolsuzluğun vergi gelirlerindeki azalma ile ilişkili olduğunu tespit etmiştir.

## 2.2. Farklı Ülkelerin Vergi Affi Uygulamaları

Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde olumsuz etkileri olduğu konusunda vergi psikolojisi içinde yapılan deneysel çalışmalar güçlü bulgulara ulaşmıştır. Zihinsel veya psikolojik faktörler vergi uyumunu olumsuz etkileyen başlıca unsurlardır. İnsanlar bir vergi affi beklentisiyle güçlü bir algı geliştirmekte ve bu algı bu noktada temel belirleyici olmaktadır.

Genel olarak bakıldığında, özellikle 1980'li yıllarda ABD'de ve son zamanlarda Avustralya, Belçika, Fransa, İrlanda, İtalya, Arjantin, Bolivya, Kolombiya, Şili, Ekvador, Meksika, Panama, Peru ve Filipinler gibi ülkelerde vergi affi uygulamalarına geçilmiştir. Fransız ve Belçika aflarının bir başka motivasyonu da, yasadışı yollardan yurt dışına aktarılan sermayenin geri dönüşünü kolaylaştırma arzusu olmuştur. Ayrıca, vergi afları kapsamında Filipinler'de mükelleflerin herhangi bir vergi cezası ödmeden vergi borçlarından kurtulmaları sağlanmıştır.

Bir diğer vergi uygulamasında, Internal Revenue Service (IRS) tarafından önerilen ve 22 Ekim 2009 tarihinde sona eren, ABD vergi mükellefleri için vergi affi ile mükelleflerin offshore hesaplarında vergi incelemesi yapılması hedeflenmiştir. Bu uygulama kapsamında 14.700'den fazla ABD vergi mükellefi IRS'ye başvurmuştur. Avustralya Vergi Dairesi, özel şirketlerin geçmişteki hatalarını düzeltmeleri için bir yıllık af ilan etmiştir. Böylece diğer ülkelerde de vergi gelirlerini artırmak amacıyla vergi affi girişimlerinin sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Öte yandan, uygulamanın takibinde vergi incelemesi ve ceza düzenlemeleri ile geçmiş vergi suçlarına yönelik af uygulamalarının keskinleştirilmesi veya desteklenmesi gerekmektedir. Bu sayede vergi aflarına hedeflenen uyumun bir ölçüde sağlanabileceği ifade edilmektedir (Braithwaite, 2009; Schmolders, 2006; Stella, 1989; Vasavada, 2010).

Ancak vergi aflarının sık sık uygulanmaması önemlidir. Yayımlandığında, sıkı denetim ve yaptırımlar uzun vadede vergilere gönüllü uyumu da artıracaktır. Aksine, dürüst vergi mükelleflerinin adalet algılarında vergi affinin yarattığı olumsuz psikoloji, gelecekte (uzun vadede) gönüllü uyum sürecini kesintiye uğratabilmektedir. Çünkü yeni af uygulamalarının hükümetler tarafından yayımlanmayacağına garanti

olmadığı gibi, vergi affı beklentisini alışkanlık haline getiren önemli sayıda mükellef de bulunmaktadır. Bu durum öz-farkındalık kuramı çerçevesinde açıklanmıştır. Bu teoriye göre bireyler, belirli uyaranlar altındaki davranışlarını kendilerine odaklanarak karşılaştırır ve değerlendirirler. Nihayetinde bu durum tutum ve davranışlara yön verir; tutum ve davranışların tutarlılığı giderek monoton eylemlere dönüşür.

Bu bulgular, bu konuda yapılan diğer çalışmaların sonuçlarıyla uyumludur. Örneğin, Arkes ve Blumer (1985) tarafından yapılan bir araştırmaya göre, tiyatro için komütasyon bileti olanların indirim grubundakilere göre oyunlara daha düzenli katıldıkları görülmüştür. Hindistan'da vergi affına başvuran mükelleflerin genellikle aynı kişiler olduğu tespit edilmiştir. Benzer şekilde Arjantin'de de 35 yılda 21 kez çıkarılan vergi aflarından genellikle aynı kişi ve grupların (kurumların) yararlandığı görülmüştür. Bu durum hem vergi aflarına beklenen güvenin kaybolmasına hem de toplumda af uygulamalarının belirli kesimler lehine yapıldığı algısının artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, gelecekteki af beklentileri vergiye uyumu azaltabilir. Beklentilerin sürekli fiyatlandırılması, yatırımcılara önemli ölçüde kazanç sağlar. Öte yandan şimdiki kuşakların ödemediği her vergi, sonraki kuşaklara aktarılacak bir vergi yükünden başka bir şey değildir ve bumerang etkisi ile topluma geri dönecektir (Arkes ve Blumer, 1985; Franzoni, 1996).

Hükümetin amaçlarından biri, vatandaşların vergi kanunlarına uyumunu en üst düzeye çıkarmaktır. Devlete kaynak sağlamanın yanı sıra vergi uyumu, devlet-toplum ilişkileri için bir yol işlevi görür. Bununla birlikte, söz konusu uyumu yakalamak her zaman mümkün değildir. Zira politika yapıcıların bireyleri her zaman kontrol etme yetkisi yoktur ve aynı zamanda mükellefler vergi uyumsuzluğuna neden olan çeşitli faktörlerle karşılaşmaktadır. Eğitim düzeyi, yaş aralığı, gelir düzeyi ve dini bakış açısı gibi hususlar vergi uyumunu etkileyen unsurlardır. Ayrıca ülkede; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma için uygun koşullar, kısa vadeli yaklaşımlarla tasarlanmış politikaların varlığı, belirli grupları tatmin etmeye yönelik düzenlemeler, vergi sistemlerinin adaletsiz ve eşitsiz olduğu inancı, psikolojik faktörler, vergi otoritelerinin denetimlerinin yetersizliği gibi temel sorunlar, olgunlaşmamış ahlaki yükümlülük, zorlama ve caydırıcı mekanizmaların etkisizliği ve devlet meşruiyetinin olmaması



vergi uyum sürecini olumsuz yönde yönlendirmektedir. Braithwaite'e (2005) göre, yaratıcı uyumu sağlamak ve davranışları yönlendirmek için kurallar bütünü savunmak gereklidir.

Ancak kurallar bütününe dayalı cezai müeyyide ve denetimin vergi uyumu üzerindeki etkilerini araştıran son çalışmalar, birçok ülkede caydırıcılık düzeyi yüksek tedbirlerin vergi uyumunu açıklamakta yetersiz kaldığını ve aynı zamanda ikna edici olmadığını göstermektedir. Bu nedenle, vergi uyum sürecinde, psikolojik faktörlerin en önemli olduğu cezai yaptırımların yanı sıra yukarıda sayılan birçok faktörün dikkate alınması bir zorunluluktur. Torgler'e (2002) göre insanlar biyolojik yaratıklardır ama aslında aynı zamanda psikolojik yaratıklardır. Bu nedenle bu konuyu psikoloji açısından ele almak ve düşünce ve davranışların yanı sıra deneyimlerin motive edici ve yönlendirici etkilerine de odaklanmak elzemdir. Bu sayede sorumluluk bilinci ve vergi uyumu süreçlerine yönelik davranışları daha iyi bir anlayışla ortaya koymak mümkün olabilir (McGee, 2012; Torgler, 2002).

OECD'nin çalışmasında beyanname ve gelir vergisi ödeyen mükelleflerin oranı çalışmaya esas alınmış, stopaj yoluyla vergilendirilen mükellefler hesaplamalara dahil edilmemiştir. Mükelleflerin toplam nüfusa oranına bakıldığında, birçok ülkede vergi ödeyen kişi sayısının önemli rakamlara ulaştığı görülmektedir. Nüfusun neredeyse yarısının vergi mükellefi olduğu bu ülkelerde vergi bilincine uygun olarak vergi ödeme kültürü de oldukça yüksektir. OECD üyesi olmayan ülkeler arasında yer alan Suudi Arabistan ve Hindistan'da nüfusun sadece %1,51 ve %2,57'sinin vergi mükellefi olduğunun ortaya konması, bu ülkelerde kurumsal vergi anlayışının kabul görmediğini kanıtlamaktadır. Kurumsal vergi sisteminin kök saldığı (gelişmiş) ülkelerde mükelleflerin önemli bir kısmı vergilerini zamanında ödemektedir. Hatta Alm, McKee ve Beck (1990) vergi uyumu literatürünün temel sorunlarından biri haline gelen şu soruyu sormuşlardır: Tespit edilme olasılığı çok düşük olmasına rağmen neden bu kadar çok insan vergilerini zamanında ödüyor? Ya da caydırıcı önlemlerin (denetim cezası) mükelleflerin istekliliği üzerinde düşük bir etkiye sahip olduğu kanıtlanmış olmasına rağmen, neden vergi mükellefleri vergileri ödemeye gönüllü oluyorlar?

Cevap, riskten kaçınma duygusunun, beklenti teorisinde olduğu gibi yüksek düzeyde uyumu açıklayabileceğidir.

Kahneman ve Tversky (1979) tarafından geliştirilen “beklenti teorisi”nde de benzer bulgulara rastlanmıştır. Kişiler (mükellefler) sorumlu vatandaşlık bilinciyle vergi ödemeye “gönüllü uyum” gösterirler ve gelecekte oluşabilecek zararları göz önünde bulundurarak risk almaktan kaçınırlar. Örneğin Avustralya'da nüfusun %85'i, Kanada'da nüfusun %88'i vergi mükellefidir. Finlandiya gibi İskandinav ülkelerinde, bireylerin neredeyse tamamı vergi mükellefidir (%98). Yunanistan ve Macaristan gibi nispeten düşük bir gelir seviyesinin olduğu ülkelerde bile vergi mükelleflerinin sayısı oldukça yüksektir.

## SONUÇ

Bu çalışmanın amacı, teoride ve uygulamada vergi afları konusunu incelemektir. Vergi affı uygulamaları politik, yönetsel, finansal ve iktisadi sebeplerden kaynaklanmaktadır. Af kavramı esasen siyasi yaklaşımlara dayalı bir işlem olmakla beraber, siyasi nedenler bilhassa az gelişmiş ülkeler açısından daha etkin bir şekilde tezahür etmektedir. Öte yandan, yasadışı paranın büyük problem teşkil ettiği ülkeler ile yurtdışına sermaye kaçışının yoğun olduğu ülkeler bağlamında, söz konusu problemlerin menfi etkilerinin giderilmesi bakımından vergi afları önemli bir vasıta olarak kullanılmaktadır. Vergi affına finansal sebeplerle başvurulmasının temel amacı, vergi idaresinin bütün çabalarına karşın tahsil edilemeyen vergileri elde etmektir. Diğer taraftan vergi idaresi önemli oranda işyükü yığılmasıyla karşı karşıya kaldığı durumlarda da, bu yığılmanın önüne geçebilmek için vergi aflarına başvurulmaktadır.

Vergi aflarından istenen neticelerin alınması bazı şartların yerine getirilmesine bağlıdır. Söz konusu şartlar affın başarısı hususunda kesin bir teminat vermemekle beraber, bunlar temin edilmeden bir vergi affına teşebbüs edilmesi hem başarısız sonucun olumsuz etkilerini ağırlaştırabilmekte hem de siyasi idarenin imajına da zarar vermektedir. Başarının ilk koşulu af uygulamasının bir kereye özgü olmasıdır. En azından, vergi afları sıklıkla başvuru bir araç olmamalıdır. İkinci olarak, affın vergi sistemini güçlendirici tedbirlerle eşzamanlı yürütülmesi gerekmektedir. Üçüncüsü, sağlanacak bağışlıkların affa katılımı teşvik edici düzeyde olması gereğidir. Dördüncüsü, af döneminin ne çok kısa ne de gereğinden uzun olmamasıdır.

Ve son olarak affın tanıtılmasına ve halkla ilişkilere gereken önemin verilmesidir. Çünkü affın başarısı ile affa katılım düzeyi arasında yakın ilişki vardır. Tanıtım faaliyeti kişileri af konusunda bilgilendirerek, hatta bunun da ötesinde tehdit ve teşvik yoluyla motive ederek katılım düzeyini yükseltebilir. Bununla birlikte, katılım düzeyi konusunda önceden bazı tahminler yapabilmek için, affın yöneldiği kişilerin af karşısındaki olası davranış biçimlerinin ekonomik bir bakış açısıyla analiz edilmesi de gerekmektedir. Böyle bir yaklaşım, kaçakçılık fiillerine en çok bulaşmış

kişilerin, elde ettikleri büyük faydalar nedeniyle, bir vergi affına katılmakta isteksiz davranabileceklerini göstermektedir. Bu durum ise, genel olarak vergi sistemini güçlendirici araçların özellikle zorlayıcı araçların afa birlikte düşünülmesinin ne kadar zorunlu olduğunu ortaya koymaktadır.

## KAYNAKÇA

- Acar, İ. A. and Merter, M. E. (2005). ‘‘Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu.’’ *Maliye Dergisi*, 147.
- Aktürk, E. (2005). ‘‘Türkiye Ekonomisinde Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü ve Etkileri.’’ *EKEV Akademi Dergisi*, 22.
- Alm, J. (1998). ‘‘Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty,’’ *Working Paper 98-6, International Studies Program, Georgia State University*.
- Alm, J.McKee, M. and Beck, W. (1990). ‘‘Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance’’, *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Alm, J. & Beck, W. (1993). ‘‘Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis.’’ *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.
- Alm, J.Wazquez, J. M. and Wallace, S. (2009). ‘‘Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During The Transition in Russian Federation.’’ *Economic Analysis and Policy*, 39(2).
- Alstadsaeter, A. and Jacob, M. (2013). ‘‘The Effect of Awareness and Incentives on Tax Evasion’’. *CESifo Working Paper Series No. 4369* <http://ssrn.com/diakses>.
- Arkes, H. R. Blumer, C. (1985). ‘‘The Psychology Of Sunk Cost.’’ *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 35(1), 123-140.
- Bağdigen, M. and A. Beşkaya (2005). ‘‘The Impact of Corruption on Government Revenues: The Turkish Case.’’ *Yapı Kredi Economic Review*, 16(2), 31-54.
- Braithwaite, V. (2009). ‘‘Defiance in Taxation and Governance.’’ Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.
- Çağan, N. (1972). ‘‘Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı.’’ *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*.
- Çetin, G. (2005). ‘‘Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri.’’ *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa*.
- Dallı, A. (2006). ‘‘4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açından Değerlendirilmesi.’’ *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne*.

- Dasgupta, A. And Mookherjee, D. (1995). "Tax Amnesities in India: An Empirical Evaluation." *Boston University, Institute for Economic Development*.
- Doğan, Z. And Besen, R. (2008). "Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma", *Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara*.
- Dönmez, R. (1992). "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları." *Anadolu Üniversitesi Yayınları* No 557, Eskişehir.
- Eker, C. (2006). "Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi", *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa*.
- Feld, L. P. and Frey, B. S. (2002). "Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated." *Forthcoming in: Economics of Governance 3*.
- Fisher, R. C. Godderis, J. H. and Young, J. C. (1989). "Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax." *National Tax Journal* 42(1), 15-27.
- Franzoni, L. A. (1998). "Tax Evasion and Tax ComplianceÇ" *Encyclopedia of Law and Economics*.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2011). *6111 Sayılı Kanun Rehberi*, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2014). *6552 Sayılı Kanun Rehberi*, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6552/6552genel.pdf>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2017). *7020 Sayılı Kanun Rehberi*, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/7020genel.pdf>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2018). *7143 Sayılı Kanun Rehberi*, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/7143/7143rehber.pdf>.
- Güner, A. (1998). "Vergi Afları - Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine." *Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan*, 261-271.
- İpek, S. Özkaya, S. and Öksüz, S. (2012). "Considerations of Taxpayers according to Situation of Benefitting from Tax Amnesty" *An Emprical Research. International Journal of Business and Social Science*, 3(13), 95-101.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2019). "4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu," <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/4811/4811.pdf>.
- Kafkas Durmuş, Gökçe (2013). "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Borcu İle Cezalarını Ortadan Kaldıran Veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması." *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa*.

- Kahneman, D. and Tversky, A. (1979). "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk." *Econometrica*, 47(2), 263-291. doi:10.2307/1914185.
- Karabulut, M. (1996). "Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği." *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.*
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). "Çevresel Dışsallıklarda Kamu Ekonomisi Çözümleri." *Maliye Dergisi*. 183-202.
- Kargı, V. (2011). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi." *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 101-115.
- Kaya, A. (2014). "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz." *Maliye Dergisi*, 167.
- Keleş, Y. (2002). "Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?" *Vergi Dünyası Dergisi*, 76-83.
- Laborda, J. and Rodrigo, F. (2003). "Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain." *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.
- Leonard, H. -and Zeckhauser, R. (1986). "Amnesty and Enforcement Tax Policy." *NBER Working Paper Series*, No: 2096, 1- 46.
- Luitel, H. and Mahar, G. (2013). "Is a Tax Amnesty a Good Fiscal Policy? A Review of State Experience in the USA." *SSRN Electronic Journal*. 10.2139/ssrn.2234663.
- Luitel, H. S. and Sobel, R.S. (2007). "The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties." *Public Budgeting and Finance*, 27(3), 19-38.
- Malik, A. S. and Schwab, R. M. (1991). "The Economics Of Tax Amnesties." *Journal of Public Economics*, 46(1), 29-49.
- McGee, R. W. (2012). "The Ethics of Tax Evasion: perspectives in Theory and Practice." *New York: Springer Science Business Media*
- Narinoğlu, R. (1991). "1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi." *Vergi Sorunları*.
- Oktar, S. A. (2019). "Vergi Hukuku14. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi."
- Oral, B. ve Sayın, F. (2009). "Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye için Eşbütünleşme Analizi." *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52. Seri.

- Öz, E. ve Buyrukoğlu, S. (2011). "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar." *Vergi Sorunları Dergisi*, 272, 89-104.
- Öz, S. ve Özkök Çubukçu, D. (2011). "Kronik: Af Ya Da Adalet: Yeni Mali Af Yasası." *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 66(2).
- Roth, J., Scholz, J. and Witte, A. D. (1989). "Taxpayer Compliance, Volume 1 An Agenda For Research." *University of Pennsylvania*.
- Saraçoğlu O. and Çaşkurlu E. (2011). "Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audit and Enforcement Around; The Turkish Case." *International Journal of Business and Social Science*, 2(7), 95-103.
- Savaşan, F. (2006). "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları." *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 8(1).
- Sayar, F. (1987). 1960 "Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları." *Vergi Dünyası*, 73, 65-78.
- Schmölders, G. (2006). "The Psychology of Money and Public Finance." *London: Palgrave Macmillan*.
- Stella, P. (1989). "An Economic Analysis of Tax Amnesties." *Working Paper 42. International Monetary Found, Washington, D.C.*
- Susam, N. (2009). "Türkiye'de Uygulanan Maliye Politikaları 1923-2008." *Derin Yayınları*.
- Şanver, C. (2018). "Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği." *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2).
- Taşkın, Y. (2006). "Vergi Aflarının Etkinliği Teori ve Türkiye Uygulaması." *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul*.
- Torgler, B. (2002). "Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments." *Journal of Economic Surveys*, 16, 657-684.
- Torgler, B. and Schaltegger, C. (2005). "Tax Amnesties and Political Participation." *Public Finance Review*, 33(3), 403-431.
- Torgler, B. and F. Schneider (2009). "The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy." *Journal of Economic Pshchology*, 30(3), 228-45.
- Torgler, B. Demir, I. C. Macintyre, A. and Schaffner, M. (2008). "Causes and Consequences of Tax Morale: An Emprical Investigation." *Economic Analysis and Policy*, 38(2).



- Uchitelle, E. (1989). "The effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries." *Quarterly Review*, 14, (Aut), 48-53.
- Vasavada, N. P. (2010). "Taxation of U.S. Investment Partnerships and Hedge Funds." *New Jersey: John Wiley and Sons*.
- Yaraşır, S. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi." *Vergi Dünyası*, 175- 187.
- Yıldız şeren, G. and Dedebeek, E. (2013). "Yeni Varlık Barışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun." *Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Yumuşak, İ. (1997). "Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi." *Vergi Dünyası Dergisi*, 188, 39-43.

## ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Hüseyin ERDOĞAN  
Doğum Yeri ve Tarihi : Denizli – 26.05.1987  
İletişim ve e-Mail : 0 507 268 92 85 – huseyin.erdogan@ikilerotmotiv.com

Eğitim Durumu : Lisans  
Lise : Acıpayam Lisesi , 2004  
Lisans : Eskişehir Anadolu Üniversitesi, İşletme, 2015  
Yabancı Dil ve Seviye : İngilizce – İyi  
Sahip Olunan Sertifikalar : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajeri

Çalıştığı Firmalar :

İkiler Otomotiv Filtre İth.İhr.San.ve Tic.Ltd.Şti.-Mayıs 2021 –Devam ediyor.  
Uğurlu Oto Cam San. Ve Tic. AŞ, Mali İşler Uzmanı, Nisan/2020 – 5 yıl.