

Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi

Nihat EDİZDOĞAN*
Erhan GÜMÜŞ**

Özet

Vergi afları hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaktadır. Vergi aflarının vergi gelirlerini artırarak devlete gelir sağlaması, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletmesi gibi faydaları bulunmaktadır. Ancak vergi aflarının mükelleflerin vergiye olan uyumunu azaltması, tekrar af çıkması beklentisiyle hareket ederek vergilerini zamanında ödememeleri ve böylece de dürüst mükelleflerin cezalandırılması gibi zararlı sonuçları da bulunmaktadır. Bu çalışmada vergi afları hakkında bilgi verilerek genel bir değerlendirme yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Affı, Türkiye

Tax Amnesties and Evaluation of the Tax Amnesties in Turkey

Abstract

Tax amnesties are implemented in both developed and developing countries. Tax amnesties have some benefits which are to generate revenue for the government to increase tax revenues, alleviates the burden of the tax administration and the judiciary. However, tax amnesties have some harmful consequences which are to reduce the compliance of tax payers, do not pay taxes on time and thus the punishment of honest taxpayers. This study aims to provide information about tax amnesties, to be made a general assessment of the tax amnesties.

Key Words: Tax, Tax Amnesty, Turkey

JEL Classification Codes: H00, H20, H29

Giriş

Vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve

*Prof.Dr., Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, edizdogan@gmail.com

**Doç.Dr. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, erhang79@gmail.com

vergileendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir. Vergi afları mükelleflerin kendilerini toparlamaları, geçmişlerini temizlemeleri ve vergi anlamında devletle barışmalarını sağlamaktadır.

Vergi afları, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturmakta ve dolayısıyla vergi denetimi ve cezalarının etkinliğini azaltmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmalarına neden olan bu uygulama, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratmakta, adalet ve güven duygularını da zedelemektedir.

Vergi aflarına ekonomik krizlerin, politik nedenlerin ve ülke ekonomisinin sağlıksız bir yapıda işleyişinin sonucu olarak başvurulduğu görülmektedir. Ülkemizde Hazineye kaynak sağlamak ve yaşanan ekonomik krizleri gidermek amaçlarıyla da vergi affı uygulamalarına gidilmiştir.

1. Hukuk Sisteminde Affın Yeri ve Önemi

Toplum hayatında düzenin sağlanması için belirli kurallar konulmuştur. Kurallara uyulmadığında ise, yaptırım söz konusudur. Yaptırımın hiç uygulanmaması ya da yarım bırakılması hukuk düzeninde af olarak ortaya çıkmaktadır (Önen, 1988: 11). Af, hukuk etimolojisi açısından, suç işleyen bir kimsenin takip edilerek ya da cezalandırılarak toplumsal gücün kullanılmasından, adalet ya da genel yarar düşüncesi ile tamamen veya kısmen vazgeçilmesidir (Yılmaz, 1986: 31, Dursun, 2009: 373).

Af, hukuk biliminin en tartışmalı ve o ölçüde de ilginç kavramlarından biridir. Tartışmalar af kurumunun meşruluğundan başlamakta ve özellikle affın siyasi temelleri üzerinde sürüp gitmektedir (Dönmez, 1992: 3). Nitekim affın hukuki niteliği ile ilgili olarak yasama tasarrufu, yürütme tasarrufu ya da yargı tasarrufu mu olduğu hususu tartışma konusudur.

Af kurumu, Anayasa ve Ceza Hukuku tarafından düzenlenmişse de; İdare Hukuku, Borçlar Hukuku ve Usul Hukuku alanlarında da çok yönlü hüküm ve sonuçları bulunmaktadır.

1.1. Anayasa Hukukunda Affın Yeri ve Önemi

Af, hukuk sisteminin istikrar kazanmadığı, demokrasi ve hukuk devleti ilkelerinin özünün benimsenip uygulanmadığı durumlarda araç olarak kullanılmıştır. Suç ve ceza siyaseti istikrarının olgunlaşmadığı yerlerde sübjektif cezalandırma ve af sürekli olarak gündeme gelmektedir (Şen, 2013).

Anayasa ise, devletin temel yapısını, yönetim biçimini, devletin temel organlarını, bunların birbiri ile ilişkilerini, kişilerin devlete karşı, devletin kişilere karşı olan hak ve görevlerini düzenlemektedir (Gözler, 2010: 8). Bu bakımdan af kurumunun da temel kaynağı Anayasadır. Anayasanın affa ilişkin hükümleri daha çok ceza hukuku açısından düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler içinde doğrudan vergilere ilişkin af yasalarına yönelik bir ilke bulunmamaktadır.

1982 Anayasasının 87’inci ve 104’üncü maddelerinde af yetkisinin hangi organa ait olacağını belirtmiştir. 87’inci maddede afla ilgili olarak “... TBMM üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararıyla genel ve özel af ilanına ... karar vermeye yetkilidir.” demekle af yetkisinin hangi organa ait olacağı belirtilmektedir. 104’üncü maddede ise “... sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin

cezalarını hafifletmek veya kaldırmak...” denilerek Cumhurbaşkanıya da aflu ilgili bir yetki verilmiştir.

138’inci maddede ise, hakimlerin görevlerinde bağımsız olduğu “hiçbir organ, makam, merci veya kişi yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz” denilerek yargı fonksiyonunun anayasal güvenceye kavuşturulmuş bağımsız mahkemelerce yürütüldüğü vurgulanmaktadır. Bu durumda mahkeme kararlarının yerine getirilmesinden vazgeçilmesi demek olan af kurumu ancak anayasal bir kurum olduğu takdirde işlerlik kazanmaktadır (Önen, 1988: 11).

Devlet, af uygulaması ile vergi asıllarının, borçlarının, gecikme zam ve faizlerinin bir kısmından ya da tamamından vazgeçmektedir. Devlet bunu adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyerek ileriye dönük vergi uyumunun azalmasını ve dolayısıyla vergi kaçakçılığının azalma ihtimalini göze alarak yapmaktadır. Kuşkusuz böyle bir uygulamanın isteğe bağlı olması beklenemez (Karabulut, 1996: 7).

1.2. Ceza Hukukunda Affın Yeri ve Önemi

Af, kaynağını Anayasadan alsa da teknik olarak ceza hukuku tarafından düzenlenmektedir. Meşruluğu en çok tartışma konusu yapılan kurumlardan biri olan af, ceza hukukunun önemli ve aynı zamanda en eski kurumlarından biridir.

Ceza ve infaz ilişkisini ortadan kaldıran ya da davanın sürmesine engel olarak davanın düşmesini sağlayan nedenlerden biri şeklinde ortaya çıkan af, 12.10.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)’nda “Dava ve Cezanın Düşürülmesi” başlığı altında düzenlenmiştir. TCK 65’inci genel ve özel af ayırımına yer verilmiştir. Af, şekline göre hem kamu davasına ve hem de infaz ilişkisine son verebilmektedir (Keyman, 1965: 3-4).

Ceza hukuku açısından affa toplumu yatıştırmak için başvurulmaktadır. Özellikle sosyal ve ekonomik bunalımların gerekli kıldığı olağanüstü yönetim dönemlerinden olağan yönetim şekline geçilme söz konusu olduğunda af, gergin ortamı yatıştırmak ve geçişi kolaylaştırmak için kullanılmaktadır. Af çıkarmaya yetkili olan TBMM’nin bu yetkisini karşılıksız kullanması, kural olarak kişilerin de affı reddedememesi affı kişi lehine kabul edilmiş bir bağışlama işlemi niteliğine sokmuştur (Dinler, 2002: 10-11).

Genel af, kamu davasını ve hükmolunan cezaları tüm sonuçlarıyla birlikte geçmişe yönelik olmak üzere ortadan kaldırmaktadır (Erem, 1973: 408, Bayraklı, 2006: 236). Özel af ile de hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir (Dönmezer ve Erman, 1985: 290). Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirmektedir (Soyaslan, 2001: 416).

Ülkemizde af çıkarma yetkisi TBMM’ye aittir. Cumhurbaşkanı ise kişiye özel af yetkisine sahip kılınmıştır. Cumhurbaşkanı’nın yetkisi, mahkumun ağır sağlık sorunu veya yaşlılığına bağlı olarak hapis cezası infazının kaldırılması ile sınırlıdır (Saban, 2001: 457).

Özel af yetkisi kullanılarak mahkumların cezalarında indirim yapılabilmesi affın ceza muhakemesi hukukuna ait bir müessese yerine maddi ceza hukukuna ait müessese olduğunu ortaya koymaktadır. Çünkü böyle bir uygulamanın sadece maddi ceza hukuku yönünden yapılabilirdiği vurgulanmaktadır.

1.3. Vergi Hukukunda Affın Yeri ve Önemi

Af, vergi cezalarını kısmen ya da tümüyle sona erdiren nedenlerden biridir. Vergilere ilişkin af kanunlarına Anayasamızda yer verilmediği gibi Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda da af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007: 217). Vergi affı, vergi hukukunda kurum olarak düzenlenmemekle birlikte uygulama alanı bulmuştur. Ülkemizde, çeşitli zamanlarda çıkarılan kanunlarla vergi cezaları affedilebilmektedir (Kırbaş, 2012: 186). Ancak bazen cezaların yanında düşük tutardaki vergi aslı veya verginin bir miktarı da af kapsamına girebilmektedir. (Savaşan; 2006, 151).

Birbiriyle nitelik olarak benzer yanları olsa da esasen vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki af ilke ve amaçlar yönünden farklılıklar da göstermektedir. Her ikisinde de devlet cezalandırma yetkisini kısmen ya da tamamen kullanmaktan vazgeçmektedir (Taşkın, 2010, 125). Ceza hukukundaki af ile amaçlanan siyasi ve sosyal ortamı rahatlatmaktır. Vergi affıyla amaçlanan ise öncelikli olarak gelir ihtiyacını karşılamaktır. Vergi aflarına özellikle mali ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra başvurulurken ceza hukukundaki aflara sosyal ve siyasal bunalım dönemlerinden sonra başvurulmaktadır (Şenyüz, 2011: 251).

Vergi aflarının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Şenyurt, 2008):

- Vergi affı kanunla düzenlenir.
- Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir.
- Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.

2. Vergi Aflarının Nedenleri

Siyasi, ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra geniş kapsamlı vergi affı uygulamalarına gerek duyulabilir. Vergi affı kanunlarının nedenleri arasında ekonomik ve mali, siyasi, teknik ve idari nedenler ön plana çıkmaktadır.

2.1. Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergi aflarının nedenlerinden en önemlisi mükelleflerin ve ülke gelirlerinin kriz dönemlerinde mali çıkmazda olmasıdır. Vergi afları, artan kamu harcamalarının finansmanının sağlanması, toplanamayan vergi alacaklarının en azından bir kısmının toplanabilmesi ve buna ek olarak da mükelleflerin dar boğazdan kurtulabilmesi için gerekli görülmektedir (Savaşan ve Çoban, 2005: 3).

Son yıllarda yaşanan ekonomik ve mali problemler birçok mükellefin vergi borçlarını ödeme konusunda sıkıntıya düşmesine neden olmuştur. Yaşanan ekonomik krizler nedeniyle işletmelerin vergi borçlarını ödeyemez duruma gelmeleri vergi affının gerekliliği için neden oluşturmuştur. Bu nedenle hükümetler zaman zaman piyasayı canlandırmak için af düzenlemelerine gitmiştir (Çetin, 2007: 173, Besen ve Doğan, 2008: 53).

Ekonomik nedenle af kanunlarının çıkarılmasında, kayıt dışı bırakılmış bazı stok malların ve servet unsurlarının ekonomiye kazandırılması gösterilmiştir. Bu unsurların kayda alınması sonucunda ekonomik yapının güçlendirilmesi amaçlanmıştır (Bülbül ve Karadeniz, 2004). Siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar da büyük ölçüde vergi dışı kalmış fonlar oluşturmuştur. Bu da af kanunlarının ekonomik nedenlerinden biri olmuştur (Sayar, 1987: 61).

Ülkemizde uzun süre devam eden enflasyonun sonucunda da vergilerini ödeyemeyen vergi mükelleflerine uygulanan gecikme zammı ve faizi uygulamaları ile

mükellefler büyük bir borç yükü altına girmiştir. Artan vergi borçları nedeniyle ekonomik ortamdan çekilmeyi düşünen bu mükelleflerin devamlılığını sağlamak için mali af desteğine ihtiyaç duyulmuştur (Palamut, 1992: 8).

Devletin finansman ihtiyacını karşılamak için vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi denetiminin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması gerekirken bunlar yapılmamış, bunların yerine hükümetlerce sık sık vergi affına başvurulmuştur (Ross, 2012: 147-150).

2.2. Siyasi Nedenler

Siyasi çıkar güdüsü tartışmalara konu olan af mekanizmasının sık kullanılmasının nedenlerinden biridir. Seçmen iradesiyle göreve gelen politikacıların aldıkları oyların karşılığını ödemeleri, gelecek seçim döneminde yeni oyları garantileme istekleri ya da çıkar ve baskı gruplarının çabalarıyla vergi kanunları çıkarılabilmektedir.

Af, toplumların geçirdikleri siyasi krizlerden sonra ortaya çıkan ve yatıştırıcı etkileri olan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de af; geçmişin unutulmasını, geleceğe dönülmesini mümkün kılmaktadır. Gerek mali gerek adli afların, değişen toplumda toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve siyasi yaraları kapatmaya dönük bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya çıkmıştır. Affı çıkarıp çıkarmamak veya çıkarılacak affın kapsamını belirlemek tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal güçlerin elindedir (Sayar, 1987: 65).

Vergi afları, iktidarın dıştan gelen müdahaleler sonucunda el değiştirmesi durumlarında, eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmesinin bir aracı olarak kullanılmaktadır.

Hükümetler vergi afları yoluyla seçmenleri ile aralarında toplumsal uzlaşmayı sağlamayı hedefleyebilir. Ayrıca, vergi aflarını siyasi bir tasarruf aracı olarak seçmenlerine yönelik olarak da kullanabilmektedirler (Bülbül, 2003: 208). Ülkemizde af konusu hemen hemen her dönemde kamuoyunu meşgul etmiş, seçim dönemlerinde siyasi partilerin vazgeçilmez propaganda unsurlarından biri olmuştur. Vergi ve cezaların sürekli olarak affedilmesi ise, kanunlara olan güvenin sarsılmasına ve azalmasına neden olmaktadır (Başaran, 2011: 6).

2.3. Teknik ve İdari Nedenler

Vergi affı yasalarının çıkarılmasında teknik ve idari gerekçeler de önemli rol oynamıştır. Vergi sistemindeki mevcut karışıklıkları gidermek amacıyla aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapabilmek için vergi affıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi gerekli olabilmektedir.

Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşması çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de af kanunları gerekçesinde yer almaktadır (Keleş, 2002: 77).

İdari açıdan vergi afları, birikmiş ve tahsili giderek güçleşen vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkân sağlaması, sonuçlandırılmamış ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması bakımından fayda sağlamaktadır (Akdoğan, 2011: 39). Ülkemizde vergi toplayan kurumların çağın gereklerine uygun örgütlenememesi vergi aflarının teknik ve idari bir nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.

1980 sonrasında çıkarılan vergi affı kanunlarının, vergi tahsilatının artmasına yardımcı olacak şekilde teknik ve ekonomik gerekçelere dayandığı söylenebilir. 1980 sonrası vergi aflarının gerekçeleri incelendiğinde vergi aflarında daha çok kamuya kaynak yaratma eğiliminin olduğu ve sosyal amacın gözetilmediği görülmektedir.

3. Vergi Affına Dair Görüşler

Af yanlıları, afların bireylere ödenmemiş vergilerini ödeme imkânı sağlayacağı ve böylece kısa vadede gelir etkisi yaratacağını savunmaktadır. Vergi affının karşıtları ise affın gelirler üzerindeki etkisinin oldukça küçük düzeylerde gerçekleştiğini ifade ederek uzun vadede vergi aflarını incelemektedirler.

3.1. Af Yanlısı Görüşler

3.1.1. Siyasi ve Ekonomik Bunalım Dönemlerinden Sonra Affın Gerekliliği

Af, değişme süreci içinde bulunan toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan kanunların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olarak değerlendirilmektedir. Siyasi bunalımlar gibi ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da af gerekli olabilmektedir. Çünkü ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla değil, içinde bulunulan duruma uygun kanunlarla bunalım dönemi atlatılabilir. Bunalım dönemlerinde vergi affına gidilmesi kaçınılmaz olarak yol açılmış adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde gidermek suretiyle toplumsal barışa katkı sağlayabilir. Ekonomik ve mali kriz dönemlerinde çıkarılacak vergi aflarıyla bir yandan mükellefler rahatlatırken diğer yandan da devlet hazinesine gelir sağlanmış olacaktır.

Bu görüşü savunanlara göre devrimlerin, iç karışıklıkların, ekonomik ve sosyal bunalımların yaşandığı ülkelerde vergi afları ortaya çıkan gergin ortamın yatıştırılmasında kullanılabilir. Siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra bir yandan sosyal çöküntünün azaltılması bir yandan ekonominin tekrar iyileşme yönünde harekete geçirilmesi gerekmektedir. Bu dönemlerde vergi afları uygun ortamın hazırlanmasında bir araç görevi görebilmektedir.

Olağanüstü dönemlerden sonra vergi alanında affa gidilmesi, geçmişte uygulamaya konmuş anti demokratik ve halk karşıtı birtakım kanun ve uygulamalarla yol açılan adaletsizliğin ve hataların bir ölçüde telafi edilmesine, toplumsal barışın sağlanarak geleceğe tutarlı ve güvenilir bir şekilde bakılmasına katkıda bulunabilecektir (Palamut, 1992: 8).

3.1.2. Vergi ile İlgili Mevzuatın Anlaşılmaz Olması Görüşü

Vergi kanunları ve mevzuatının karmaşık olması ve vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikler kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Ülkemizdeki vergi mevzuatının karmaşık ve hızlı değişkenliğe sahip olması, eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerin teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren vergi kanunlarını yorumlayamamasına neden olabilmektedir. Hukuki metinlerin yeterince açık ve anlaşılır olmaması, bunların uygulanması sırasında idare ile mükellef arasındaki yorum farklılıkları ortaya çıkarabilmektedir (Korkusuz, 2003: 78).

Belirtilen bu hususlar sonucunda, vergi ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getiremeyen mükellefler üzerindeki haksızlıkların ortadan kaldırılması amacıyla vergi affına başvurulabilmektedir.

3.1.3. Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturması Görüşü

Vergi suçu, vergi mükellefi veya vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlerle aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiiller olarak tanımlanabilir.

Ceza Hukuku bakımından suçun çeşitli açılardan (hukuki, sosyolojik, kriminolojik) tanımları yapılmıştır. Yapılan bütün tanımlarda ortak nokta, toplumun üstün saydığı beşeri bir kurala herhangi bir şekilde aykırı davranılması ve eylemde bulunulmasıdır (Centel, Zafer ve Çakmut, 2008: 219). Bir eylemin suç sayılabilmesi için eylem sahibinin kusurlu iradesinin ürünü olması, kanunda yazılı şekilde uygun olması ve bir yaptırımın uygulanması sonucunu doğurması gereklidir (Gençyürek, 2008).

Vergi suçlarına ilişkin olarak uygulanması gerekli yaptırımın niteliği konusunda da çeşitli görüşler ve tartışmalar söz konusudur. Bazılarına göre vergi suçlarının önlenmesi için hukuk sisteminde hürriyeti bağlayıcı cezalara yer verilmesi gereklidir, diğer görüş ise mali nitelikteki yaptırımların yeterli olduğu şeklindedir (Seven, 2001).

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

3.1.4. Vergi Denetimlerinin Yol Açtığı Olumsuzlukları Gidermek ve Vergi Kaçağını Azaltmak Amacıyla Affın Gerekliliği

Vergi mükelleflerinin vergilendirilecek matrahlarını kendileri hesaplayarak beyan etmeleri, vergi idaresinin güçlü ve etkin olması zorunluluğunu gündeme getirmektedir. Çünkü gelir idaresinin vergi toplayabilmesi için mükellef olduğunu gizleyenleri belirlemesi, mükellef beyanlarının doğruluğunu denetlemesi gerekmektedir.

Vergi sisteminin bünyesinde yer alan ve oto kontrol yöntemleri olarak nitelendirilen düzenlemeler vergi güvenliğini sağlamada her zaman için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle yükümlülerce beyan edilen matrah ve bilgilerin doğruluğunu denetlemek amacıyla vergi idaresi, mükelleflerin vergi kanunları karşısındaki gerçek durumlarını ortaya çıkarmak için hesap ve işlemlerini zaman zaman inceleme gereği duymaktadır. Çünkü vergi denetimi olmadan, sadece yükümlülerin beyanlarına dayanılarak yapılan vergileme ile eşitlik ve adaletin sağlanması mümkün değildir.

Düşük orandaki vergi incelemeleri mükellefler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının affı ile vergi aslının ödenmesi ve tahsilatın artırılmasının yanı sıra inceleme eksikliği nedeniyle mükellefler arasında ortaya çıkan farklılıkları da gidermesi açısından vergi affı gereklidir (Aygün, 2012: 89).

Gerek denetim elemanlarının yetersizliği gerekse vergi denetiminin çok sınırlı olması, özellikle beyana dayalı vergilerde denetim gören ve görmeyen mükellefler

arasında farklı standartların uygulanmasına ve adaletsizliğe neden olabilecektir. Bu sebeple; etkin bir vergi yönetiminin kurulması ve vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmesine kadar mükellefler arasındaki denetim eksikliğinden doğan farkların giderilmesi amacıyla vergi aflarının çıkarılması uygun olacaktır (Çağan, 1972: 115).

3.1.5. Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi

Bu görüşü savunanlara göre ülkemizde vergi idaresi ile idari yargı çok büyük bir iş yüküne sahiptir. Vergi affı ile bu iş yükü azaltılmakta, vergi idaresi ve idari yargı birikmiş işlerin ağırlığından kurtularak rahat ve etkin bir çalışma ortamına kavuşmaktadır (Narinoğlu, 1991. 40).

Vergi idaresi ve yargısının görevlerini tam olarak yerine getirememesi vergi sisteminde boşluğa neden olabilecek ve kişilerin vergi kaçırmaya yönelik cesaretleri artabilecektir. Bu durum da vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurabilecektir (Cantürk, 1971: 109).

Ülkemizde vergi yükümlülerinin sayısının sürekli artması vergi örgütünün iş yükünün artmasına yol açmakta, buna karşılık vergi dairelerinde bu artışa paralel olarak bir gelişme gözlenmemektedir. Vergi dairelerinin gerek niceliksel gerekse niteliksel yönden yetersiz olmaları iş yükünün zamanla birikip yığılmasına ve altından kalkılamaz duruma gelmesine neden olmaktadır.

Öte yandan vergi yargı sisteminin işleyişinin ağırlığı ve yeterli çalışma düzeyine sahip olmaması nedeniyle uyuşmazlık dosyaları bir hayli artmış, vergi yargı sistemi işleyemez hale gelmiştir. İşleyemez bir hal alan yargı sisteminin işlerliğinin sağlanması için af, vergi hukukunda affı savunanlar tarafından çözüm yolu olarak düşünülmüştür.

3.1.6. Hızlı Bir Gelir Kaynağı Olması Nedeniyle Affın Gerekliliği

Kamu harcamaları sürekli olarak artarken kamu gelirleri yeterince artırılamamaktadır. Bu nedenle kamu harcamaları ile kamu gelirleri arasındaki fark her geçen gün artmaktadır. Böyle bir durumda af, kamu harcamalarının kısılması, vergilerin artırılması seçeneklerinin yanında bir alternatif olabilmektedir.

Hükümetler acil gelir ihtiyaçları için affa başvurabilmekte ve vergi aflarını mali programlarının birer parçası haline getirebilmektedirler. Bunun yanında vergi sisteminin içinde bulunduğu durum nedeniyle gerekli tahsilat yapılamamakta, denetim eksikliği ise kaçakçılık yapanların yakalanamamasına neden olabilmektedir. Vergi afları bu durum düzeltilinceye kadar geçici bir gelir kaynağı olabilecektir.

Son olarak affı savunanlara göre aftan büyük miktarda gelir sağlanmasa bile affa karşı çıkılmamalıdır. Çünkü bazı mükellefler ödemelerini isteyerek değil mali sıkıntı nedeniyle yapamamıştır. Bu nedenle onlar adına yeni bir sayfa açmak için affa başvurulmalıdır.

3.1.7. Affın Gelir Yönetiminin Bir Aracı Olarak Kullanılması

Yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş vergiler ile tahsil edilen vergiler arasındaki farkın açılması vergi gelirlerinin azaldığını gösterir. Bu noktada af, tahsil usulleri takviye edilinceye kadar geçici bir gelir artırma aracı olarak kullanılabilir. Af yanlıları hiç vergi almamaktansa bir kısım vergilerin tahsil edilmesi ve kısa sürede devlete gelir sağlanması görüşündedir.

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

3.1.8. Mükelleflerin Vergi Kanunlarına Gönüllü Uyumunu Sağlama Aracı Olarak Af

Af, uzun vadede kanunlara bağlılığı artırmak suretiyle dürüst mükelleflerin vergi yüklerinin azaltılmasına ve kötü niyetli yükümlülerin de sürekli olarak vergi sistemine kazandırılarak uzun bir dönem içinde gelirlerde bir artışa yardımcı olabilir. Affi savunanlar mükelleflerin kendiliğinden hukuka uygun davranmasını sağlayıcı bir araç olarak af yolunu önermişlerdir (Mikesel, 1984: 114).

Bir vergi sisteminde, geçmişte vergi kaçırılmış olmalarının ortaya çıkmasının neden olacağı yaptırımlardan çekinen çok sayıda kişi bulunabilmektedir. Bu kişilerin bir kısmı bilinçli olarak vergi kaçırılmış olabileceği gibi bir kısmı da mali zorluklar içinde olmaları nedeniyle vergi yükümlülüklerini yerine getiremedikleri için gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olabilir. Buna göre bu kişilere temiz bir sayfa açmaları ve gelecekte vergi sistemi ile uyumlu bir mükellef olmaları için bir fırsat vermek gerekmektedir. Bu şekilde kayda giren mükellefler, gelecekte aynı toplam vergi gelirin daha düşük yasal vergi oranlarıyla ulaşılmasını sağlayarak vergi affından dürüst mükelleflerin de yararlanmasını mümkün kılacaktır (Lerman, 1986: 326). Vergi affıyla birlikte bireyler, vergi kaçırdıklarını gizlemek zorunda kalmayacaklardır ve daha sıkı uygulamaları içeren yeni bir vergi rejimine geçmeleri kolaylaşacaktır (Leonard ve Richard, 1987: 62).

Vergi affıyla birlikte mükelleflere yönelik daha etkin hizmet sunulması ve sorumluluklarına ilişkin daha iyi eğitim verilmesi, vergi uygulamasının iyileştirilmesine yönelik daha fazla harcama yapılması ve vergi kaçakçılarını yönelik daha sert cezaların uygulanması şeklinde önlemlerin alınması halinde bir defalık vergi afları gelecekteki vergi uyumunu artıracaktır. Buna göre vergi affının başarısı bir yönüyle hükümetin alacağı önlemlerin başarısına, bir yönüyle de mükellefin bu önlemleri algılamasına bağlıdır. Bu anlamda mükelleflerin vergi affıyla ilgili adalet anlayışları, vergi affı sonrası verecekleri uyum kararlarının belirlenmesinde son derece önemlidir.

3.1.9. Af Yanlısı Diğer Görüşler

Vergi cezalarının affedilmesi, bu yola sık başvurmamak ve zamanında kullanılmak koşuluyla mükellef psikolojisinde olumlu bir etki yapabilir ve kaçakçılığı önleyen bir faktör olabilir.

Af kurumu sayesinde mükellef ile vergi yönetimi arasında işbirliği güçleneceğinden, mükellef ile vergi yönetimi arasında genelde gergin olan hava değişecek, karşılıklı güvene ve iyi niyete dayanan bir ilişki düzeni kurulabilecektir.

Vergi gelirlerinin artması ve kaçakçılığın önlenmesi için vergi ahlakının oluşması, yayılması ve genişlemesi gerekmektedir. Ülkemizde vergi ahlakı henüz tam anlamı ile yerleşmemiştir. Ülke çapında vergi ahlakı yerleşinceye kadar af kanunlarının çıkarılması uygun olacaktır.

Vergi afları hem artan vergi ve vergi benzeri niteliğindeki borçları nedeniyle ekonomik hayattan çekilmeyi düşünen mükelleflerin faaliyetlerinin devamını sağlamak hem de çeşitli nedenlerle vergi dışında kalan mükellefleri, mükellefiyet ortamına çekerek gelecekteki vergi yüküne daha fazla katılımı sağlamak açısından yararlı olacaktır.

Bazen vergi kanunlarının uygulanmasında, adil ve haklı olmayan sonuçlar doğabilmekte, kamu yararına olmayan bu haksız uygulamaların bertaraf edilebilmesi için de vergi aflarının uygulanması gerekli olmaktadır.

3.2. Affa Karşı Olanların Görüşleri

Affa karşı olanlar bunun dürüst yükümlüleri cezalandıran, vergi adaletini zedeleyen, kaçakçılığa prim veren bir tasarruf olduğuna, ileriye dönük olarak düşünüldüğünde de sık sık getirilen af kanunlarının dürüst yükümlüleri olumsuz yönde etkileyerek bundan sonraki tahsilatları azaltacağına işaret etmektedir.

3.2.1. Vergi Affı Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkiler Görüşü

Türkiye’de sık sık uygulanan vergi affı uygulamaları vergi adaletsizliğine neden olan etkenler arasındadır. Vergilerin belirli bir grubu dışarıda tutması veya sadece belirli bir gruba uygulanması vergilemenin eşitlik ve adalet prensiplerine uymamaktadır (Şahin ve Özenc, 2008).

Vergi hukukunda affa karşı çıkanlar bu düşüncelerini genel olarak pozitivistlerin affın her zaman baskı, kayırma ve seçimlerde oy kazanmak gibi nedenlerle yapıldığı yönündeki fikirlerine dayanarak belirtmişlerdir. Ödeme gücü olduğu halde vergisini ödemeyen kişilerin vergi cezalarının veya asıllarının affedilemeyeceğini, ödeme yapmadıkları miktarı başka yerlerde kullanan kişilerin ödüllendirilemeyeceğini bunun adalet ve eşitlik ilkelerine uymadığını belirtmişlerdir (Karabulut, 1996: 20).

Vergi afları, diğer taraftan rekabet eşitliği ilkesini de olumsuz yönde etkileyerek haksız rekabete yol açmaktadır. Çünkü vergi ödevlerini tam olarak zamanında yerine getiren yükümlülerin ödedikleri vergi nedeniyle sermayeleri sınırlanmakta, buna karşılık kötü niyetli mükellefler ödemeleri gereken vergiyi işletmelerinde hibe, kredi gibi kullanmaları nedeniyle yatırımlarını genişletme imkânı bulabilmektedir. Bu durumda dürüst mükelleflerin, vergi aflarının vergi kaçakçıları için bir ödül olduğu kendilerinin ise sömürüldüğü düşüncesiyle vergi sisteminin adalet ve eşitliğine olan inançları azalmaktadır.

3.2.2. Vergi Affı Vergi Mevzuatına Uyumu Azaltır Görüşü

Bir toplumda vergi aflarına sık sık başvurulması, adalet ve kanunlara olan güveni azaltacak, cezaların etkinliğinin azalmasıyla da vergi suçlarını işlemek için ekonomik bir teşvik sağlanmış olacaktır. Aynı şekilde bir suçluyu sık sık affetmek, kişilerde ceza görmeme ümidinin uyanmasına ve vergi kanunlarına olan uyumun da giderek azalmasına neden olacaktır (Yalçın ve Başer, 1996: 109).

Vergi afları, vergisini dürüst şekilde ve zamanında ödeyen mükellefler üzerinde eşitsizlik düşüncesi yaratabilecektir. Buna göre vergi affı aracılığıyla dürüst olmayan bireylerin sorumluluktan kurtarılması vergi sisteminin adaletini azaltabilecektir (Güner, 1998: 262). Özellikle sürekli tekrarlanan vergi afları, vergi uyumu üzerinde daha çok olumsuz etkilerde bulunarak vergi sisteminin vergi kaçakçıları yönünde daha fazla çarpıtılmasına neden olur (Andreoni, 1991: 144).

Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getireceği diğer bir olumsuzluk da vergi aflarının başarılı olup, devlete kısa dönemde gelir sağlamasından kaynaklanmaktadır. Buna göre kamuoyunun o zamana kadar tespit edilemeyen vergi kaçakçılığının yaygınlığı hakkında bilgi sahibi olması, denetim olasılığına ilişkin tahminlerini aşağıya doğru yeniden gözden geçirmesine neden olacaktır. Böylece vergi afları, toplumun vergi kanunlarına uyulmasının önemine inanmadığı ya da vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajını vererek bireylerin vergi kaçakçılığına yönelme olasılıklarını artıracaktır. Sonuç olarak vergi afları aracılığı ile elde edilecek kısa dönemli gelirler vergi adaleti ile vergi uyumunda, buna bağlı olarak vergi gelirlerinde ve bir bütün olarak toplum düzenini

sağlamaya yönelik olan kanun ve diğer düzenlemelere karşı oluşan saygıda meydana gelecek olan uzun dönemli azalma ile fazlasıyla giderilecektir (Tunçer, 2008).

Bireyler, vergi aflarının bir defalık bir fırsat olmadığına inanır ve gelecekte başka vergi aflarının olabileceğini beklerse bu durumda da vergiye uyumları gerileyecektir. Affin yeni bir af beklentisine yol açması, diğer bir ifadeyle mükelleflerin affin bir defalık olmadığı düşüncesine kapılması gelecekte yeni bir fırsatın oluşabileceği beklentisi yaratacağından mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmaktadır (Saraçoğlu, 2008).

3.2.3. Vergi Suçları Tasarlanarak İşlendiğinden Affa Layık Değildir Görüşü

Vergi suçluları inceden inceye plan kuran ve devlet maliyesini zarara sokmayı arzulayan kişilerdir. Genelde vergi suçlarını işleyenler sahip oldukları yetenekleri kullanarak devletin ve kişilerin kendilerine olan güvenini kötüye kullanarak suç işleyebilmektedir.

Vergi suçları, diğer taraftan toplum içinde ekonomik hayatın temelini oluşturan güveni tehdit ve tahrip etmesi yönüyle de diğer bütün suçlardan daha tehlikeli ve zararlı sonuçlar doğurmaktadır. Mali suçlar çoğunlukla bilinçli olarak ortaya çıktığı için affa layık olmayacakları bir gerçektir.

3.2.4. Vergi Afları Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünü Hafifletmez Görüşü

Vergi uygulamalarıyla ilgili olarak çeşitli hükümler taşıyan hukuki metinlerin yeterince açık ve anlaşılır olmaması, bunların uygulanması sırasında yorum farklılıklarının olması, mükellef ile vergi idaresi arasında ihtilafların yaşanmasına neden olabilmektedir.

Vergi afları ile bir taraftan idarece yapılan bu haksızlıkların düzeltilmesi, diğer taraftan da ihtilaflı dosyaların kapanması amaçlanmaktadır. Ancak af ile kapatılan bu dosyalar, yerini tahsil edilmeyen veya vergi affi çerçevesinde tahsil edilmesi düşünülen dosyalara bırakacağından, vergi idaresinin iş yükünde bir azalma olmayacaktır (Seviğ, 1992). Üstelik haklılıklarına güvenen mükellefler, çıkan af kanunlarından faydalanmak istediklerinde, peşinen haksız olduklarını ya da affin öne sürdüğü şartları kabul etmek zorunda kalacaklarından, af kanunlarından faydalanmamayı ve davalarını devam ettirmeyi tercih edeceklerdir. Bu ise ihtilaflı dosyaların devam etmesine yol açarak sonuçta vergi aflarının vergi yargısının iş yükünü hafiflettiği şeklindeki düşüncenin de gerçekleri yansıtmadığını gösterecektir.

3.2.5. Vergi Affi Karşıtı Diğer Görüşler

- Af kanunları uzlaşma kurumunun işleyişini de olumsuz yönde etkilemektedir.
- Af, vergi denetiminin otoritesini zayıflatmaktadır.

4. Vergi Affının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Koşullar

4.1. Vergi Affının Bir Kereye Özgü Olması

Vergi aflarına ilişkin genel kanı, bir defaya mahsus olarak çıkarılan af ve sonrasında alınan sistemi sağlama amaçlı önlemler mükelleflerin vergiye ilişkin görevlerini eksiksiz yapmaları yönünde teşvik edeceği şeklindedir.

Af uygulamalarına yönelik yapılan çalışmalar, afların ancak seyrek ve tesadüfi olarak uygulandığı zaman başarılı olabileceğini; sık ve tahmin edilebilir vergi aflarının ise mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceğini göstermiştir. Sık sık vergi affi yoluna gidilmesi, zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri

vergi ödememek konusunda cesaretlendirecek; vergisini gereği gibi ödeyen mükellefler arasında ise, vergi adaletine olan güveni sarsabilecektir.

Sıkça yapılacak aflar, mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmek için bir teşvik olmadığı gibi vergi kaçakçılarının da gelecekte meydana gelebilecek bir başka af konusunda yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyip her zaman ertelemelerine neden olacaktır. Bu bakımdan, her türlü imkândan yararlanılarak kaçakçılık fiillerinin bir şekilde ortaya çıkarılacağı, yürürlükteki affın ağır cezalardan kurtulmak için son bir fırsat olduğunun açıkça ortaya konulması mükelleflerin affa katılımlarının artırılması bakımından yararlı olacaktır.

4.2. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi

Vergi affı uygulamasının başarılı olabilmesi, af kanunu uygulanırken affa neden olan faktörlerin kaldırılmasını sağlayacak ek önlemlerin alınması ile mümkündür. Eğer vergi affından yararlanan bir mükellef af sonrasında hiçbir şeyin değişmediğini, vergi suçu işlemeyi teşvik eden faktörlerin de hâlâ varlığını sürdürdüğünü görecektir. Bu düşünce, af uygulamalarının vergi suçu işleyenlerin yakalanma ihtimallerini artıracak şekilde idarî ve hukukî reformlarla yürütülmesini zorunlu kılmaktadır.

Af beklentisi, mükelleflerin vergi ödeme isteklerini önemli ölçüde azaltan faktörlerden biridir. Bu olumsuz etki, af sonrasında devletin vergi toplama çabasını artırdığı ölçüde telafi edilebilecektir. Ciddi ve katı yaptırımlarla desteklenmiş bir vergi affı, mükellefleri vergilendirme konusunda olumlu şekilde etkileyeceği gibi kamuoyunun da vergi affını uygun bir uygulama olarak kabul etme şansını artıracaktır.

Ek önlemlerle desteklenmemiş bir vergi affı uygulaması, mükelleflerin bugüne kadar beyan etmedikleri gelirlerini beyan etmek konusunda gerekli teşviki yaratamayacaktır. Bu nedenle af sonrasında vergi suçu işleyenlere karşı cezaların ağırlaştırılması, denetimlerin sıklaştırılması ve yakalanma ihtimallerinin yükseltilmesi gibi önlemlerin alınması, mükelleflerin mali kanunların gereklerini yerine getirmede daha gayretli olmalarını sağlayacaktır (Arıkan ve Yurtsever, 2004: 67).

Af uygulamasına başvurmaksızın söz konusu önlemlerin alınması, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin kanunlara uyumu için yeterli olmayabilir. Çünkü geçmişteki hesaplarının incelenmesinden korkan ve bu nedenle yeni kanundan yararlanarak ortaya çıkmanın maliyetinin fazla olduğunu gören mükellefler eski davranışlarını sürdürecektir ve ortaya çıkmayacaklardır. Hâlbuki af uygulaması ile geçmiş hesaplarının incelenmeyeceğini aftan sonra ise sıkı kurullarla inceleneceğini düşünen mükellefler ortaya çıkmak için daha fazla çaba göstereceklerdir (Özden, 1992: 227). Af uygulamalarının başarısı için yapılacak uygulamalardan birisi de vergi yönetimini güçlendirici, etkinliğini artırıcı birtakım düzenlemelerin yapılmasıdır.

4.3. Vergi Affı ile Sağlanacak Avantajların Affa Katılımı Teşvik Edici Olması

Vergi affı uygulamalarının başarısı büyük ölçüde mükelleflerin affa katılımı ile mümkündür. Affa katılım ise, bir taraftan vergi kanunlarının ağır formaliteler yüklemekten en az maliyetle katılımı sağlayıcı nitelikte olmasına; diğer taraftan da,

vergi idaresinin afla birlikte ve af sonrasında uygulayacağı birtakım sıkı önlemlerle mümkün olacaktır. Çıkarılacak af kanunları çok sayıda mükellef grubuna açık olur, cezalarda önemli ölçüde indirim sağlayıp, af sonrasında ise, sıkı bir denetim uygulanacağını öngörerek cezaları artırır, mükelleflerin affa olan katılımını da o oranda artırır (Yumuşak, 1997: 42).

Vergi affı uygulamalarının teşvik edici olmasının bir diğer yolu ise, af ile mükelleflerin vergi borçlarını ödemesi için birtakım kolaylıkların sağlanmasıdır. Bu konuda mükelleflerin vergi borçlarını ödememesinden doğan ceza ve faizlerinin silinip sadece anaparayı ödemelerinin yeterli olması, üstelik taksitler halinde ödeme imkânının verilmesi af ile mükelleflere tanınan ve katılımı cazip hale getiren en önemli avantajlardan birisi olabilmektedir.

4.4. Vergi Affı Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması

Vergi aflarının başarısı için dikkat edilmesi gereken önemli unsurlardan biri de vergi aflarının yürürlükte kalacağı ve uygulanacağı sürenin çok iyi belirlenmesidir. Af dönemi ile ilgili belirlenecek süre hem mükelleflerin gerekli araştırmaları yapabilmelerine hem de vergi kaçakçılarının gerekli cesareti toplayarak ortaya çıkmalarına imkân verecek uzunlukta olmalıdır.

Affin süresine o ülkenin şartlarına göre karar verilmektedir. Vergi affı uygulamalarının başarısı için ideal af süresinin ne kadar olması gerektiği her ülkenin vergi yönetimi tarafından, yerel koşullar ve yönetimin imkânları da dikkate alınarak titizlikle belirlenmelidir. Eğer mükelleflerden bir miktar ödeme yapılması isteniyorsa af döneminin kısa olmaması gerekmektedir.

4.5. Affın İçeriği İyi Tanıtılmalı

Af kanunları geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirdiğinden affın kamuoyuna yeterince tanıtılması, mükelleflerin af uygulamalarına katılımlarının artırılması bakımından önemli etkileri olan bir unsurdur. Affın iyi tanıtılması af uygulamasının başarı şansını etkilemektedir. Af tanıtılırken, her türlü iletişim aracı kullanılmalı ve açık bir şekilde insanlar bilgilendirilmelidir. Yapılan bu bilgilendirmeler mükelleflerin affa katılımını artırıcı şekilde olmalı ve suçlu olup da affa katılmayanlara uygulanacak yaptırımlar sürekli bir şekilde ifade edilmelidir.

Bir affın başarısı için tanıtım faaliyetlerine yeterince kaynak ayrılması, profesyonel reklâm ajansları aracılığıyla mükellef psikolojilerine uygun kapsamlı bir reklam programı hazırlanması yararlı olabilecektir.

4.6. Vergi Affından Yararlananların Gizlenmesi

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılacak diğer bir uygulama da, affa katılan mükelleflerin gizleneceği şeklindeki bir uygulamanın af kanunundan önce kamuoyuna açıklanması hatta böyle bir uygulamanın af kanunuyla düzenlenmesidir. Geçmişte vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediğinden veya getiremediğinden dolayı pişmanlık duyan ve bu sebeple af uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, sosyal yönden damga yememek ve iş hayatlarını da olumsuz yönde etkilememek için affa katıldıklarının açıklanmamasını isteyebilirler.

5. Affın Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması

Vergi borcu ve cezalarını sona erdiren tek kurum af değildir. VUK'da; terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve uzlaşma gibi uygulamalara da yer verilmiştir. Aflardan farklı olarak, bu uygulamalarda süreklilik söz konusudur. Aflar sadece devlet yönetimi tarafından çıkarılırken belirtilen uygulamalar mükellefler

açısından bir hak durumunda olup, mükellefin talebi halinde uygulanması istenebilmektedir.

5.1. Terkin

Terkinin kelime anlamı silme demektir. Bazı durumlarda devlet, zor durumda olan mükelleflere destek olmak amacıyla alacağını silmek zorunda kalabilmektedir. Bu yolla vergi alacağı kısmen ya da tamamen, bütün hukuksal sonuçlarıyla ortadan kalkmaktadır (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007: 206-209). Bu nedenle verginin terkinini ile vergi affı vergi borçlarını ve vergi cezalarını silmesi yönüyle birbirine benzerlik göstermektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 150).

Ancak her iki kurum arasında önemli farklılıklar da bulunmaktadır. Bu farklılıklardan ilki, yetkili organ bakımından ortaya çıkmaktadır. Terkine karar verilmesinde yetkili organ idare olmasına karşılık vergi affı yasama organının yetkisi dahilindedir. Bu nedenle, terkin subjektif ve özel bir işlem; vergi afları ise, objektif ve genel bir işlemdir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012: 174).

Bu farklılıklardan ikincisi, kapsamlar itibarıyla ortaya çıkmaktadır. Terkinin kapsamına vergi asıllarıyla birlikte vergi cezaları da girmektedir. Vergi afları ise, vergi cezalarını kapsamaktadır. Diğer bir farklılık ise, kurumlar arasındaki amaç ayrılığından kaynaklanmaktadır. Vergi hukukunda istisnai bir yol olan af, politik yönleri de olan olağanüstü bir araç niteliğindedir. Bu nedenle yasama organının mutlak takdirine dayanmaktadır. Terkin ise, vergi kaynağının korunması ilkesine dayanır. Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen koşullar gerçekleştiğinde, idarenin vergi alacağını ve cezasını terkin edip etmeme konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır.

5.2. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirimin amacı, vergi idaresiyle mükellef arasındaki uyuşmazlığın yargı organlarına intikal etmeden başlangıçta çözümlenmesidir. Böylelikle kamu alacağı kısa sürede tahsil edilmiş olmakta ve vergi borçlusu da cezanın bir kısmından kurtulmuş olmaktadır (Bilici, 2012: 98).

Cezalarda indirim ile af arasında sürekli olma, indirimden yararlanma konusunda talep hakkı verme ve sadece Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilere uygulama gibi farkların yanında indirim miktarı açısından da farklar bulunmaktadır. Cezalarda indirim sadece tespit edilebilmiş vergi suçlarına uygulanabilirken vergi afları yönetimin bilgisi dışında kalmış vergi suçlarını da içine almakta ve böylelikle de gizlenmiş matrahların ortaya çıkarılmasını amaçlamaktadır (Karabulut, 1996: 42).

5.3. Pişmanlık ve İslah

Vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözümünde pişmanlık ve ıslah kurumu; “beyana dayanan vergilerin tarh aşamasında, vergi kaybına dayanan vergi cezalarını sona erdirmek suretiyle hem vergi cezalarına ilişkin sorunları doğrudan hem de vergi aslına ilişkin sorunları dolaylı bir şekilde sona erdirmek gibi bir işleve sahip olarak” yerini almıştır. Pişmanlık ve ıslah yoluyla idare tamamlanmış bir suçun cezalandırılmasından vazgeçmektedir (Oktar, 2013: 385, Şenyüz, 2011: 278).

Pişmanlık ve ıslah kurumu, vergi aflarına benzetilmekte ise de pişmanlık ve ıslah uygulamasında, vergi aflarında olduğu gibi vergi yükümlüleri tümüyle affedilmemekte, her bir pişmanlık talebi bağımsız olarak ele alınıp değerlendirilmektedir. Vergi afları ilke olarak sadece bir kere başvurulması gereken olağanüstü nitelikte ve kısa süreli bir araç olduğu halde, pişmanlık ve ıslah genellikle bir vergi sisteminin süreklilik gösteren bir kurumu olarak kabul edilir (Işık ve Topaç, 2006).

5.4. Uzlaşma

Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir müessesesidir. Uzlaşmanın amacı, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda dava yoluna başvurulmaksızın vergi idaresi ile mükellefin anlaşması suretiyle vergi alacağının bir an önce hazineye intikal etmesini sağlamaktır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013: 255).

Uzlaşmanın vergi affına benzeyen yönü, vergi aslının ve/veya vergi cezasının bir kısmından vazgeçilmesidir. Ancak af ile uzlaşma arasındaki benzerlik bundan öteye gitmemekte olup, aralarında öz ve uygulama yönünden farklılıklar bulunmaktadır.

İlk farklılık, uzlaşma idare ile mükellef arasında yapılacak mutabakat sonucu ödenecek vergi ve cezasının tespitine yönelik iki taraflı bir idari işlem iken af, tek taraflı bir işlem niteliğine sahiptir. Uzlaşmanın kapsamı hem kanunda hem de kanunun verdiği yetkiye istinaden idarece sınırlamalara tabi tutulmuştur. Buna karşın affın kapsamı daha geniş olabilmektedir. Diğer bir ayrım uzlaşmanın subjektifliği yönüyledir. Uzlaşma ile idarenin vazgeçeceği vergi ve ceza miktarının tespitinde, idarenin haklılık derecesi ile ekonominin ve mükellefin içinde bulunduğu koşullar etkili olurken vergi affında bu hassasiyetler daima ön planda tutulmayabilir veya koşullar mükelleften mükellefe farklılaştırılmaz.

Uzlaşma ile vergi affının birbirinden çok farklı olduğu sonucuna varılmakla birlikte vergi affının gerekçe ve amaçlarında yer alan idare ile mükellefi barıştırma ve ihtilafli dosyaları ortadan kaldırma amacı kısmen de olsa uzlaşmanın işlerliğinin artırılması ile sağlanabilir (Çetin, 2005, 18).

6. Türkiye'de Vergi Affı Uygulamaları

Ülkemizde Cumhuriyetten günümüze kadar çok sayıda vergi affı düzenleyen kanun çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi afları kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur.

Nitekim 1960 öncesi dönem ile 1960 sonrası dönem içinde uygulanan af kanunları gerek amaç gerekse nitelik bakımından farklılıklar göstermektedir. 1980'li yıllardan sonra getirilen vergi aflarıyla ilgili düzenlemelerde ise, kullanılan yöntemlerin farklılaştığı gözlemlenebilir. Bu dönemde yapılan düzenlemelerin sadece vergi borç ve cezalarının affedilmesinden oluşmayan geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir. Hükümetlerin bu düzenlemelere başvurma sıklığı ise, özellikle son yıllarda artmaktadır.

Ülkemizdeki vergi afları aşağıdaki şekildedir:

Tablo 1: Cumhuriyet’ten Günümüze Türkiye’de Vergi Afları (1924-2013)

Tarih	Düzenleme
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviye Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Kanun
15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 sayılı Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
22.07.1998	4369 sayılı Kanun
06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)

Kaynak: Yurdakul, 2013: 79.

Vergi sistemimizin yakın tarihine bakıldığında, değişik adlarla (matrah artırımı, vergi barışı, varlık barışı vb.) af niteliğinde düzenlemeler yapılmıştır. Bu uygulamalar ile belirlenen koşullara uygun durumdaki mükellefler vergisel yükümlülüklerini avantajlı olarak yerine getirebilmekte, daha önce bildirmedikleri parasal değerleri daha düşük vergisel yükümlülükler çerçevesinde bildirerek herhangi bir kaynak sorgulamasına muhatap kalmayabilmektedirler.

Vergi afları ile özellikle ekonominin kriz dönemlerinden sonra zor durumda bulunan mükelleflere işlerini toparlaması amacıyla yeni fırsatlar verilmesi ve önümüzdeki dönemde düzenli vergi öder hale gelmesinin sağlanması hedeflenmektedir. Af kanunundan önce mali sisteme dahil olmayan mükellefler af sayesinde kayıt dışılıktan kurtularak gelecek dönemlerde sistem içerisinde yer alan vergi sülheleri haline gelebilmektedirler (Öz, Çubukçu, 2012: 250).

Ülkemizde 29.05.2013 tarihli ve 6486 sayılı “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 13’üncü maddesi ile Varlık Barışı uygulaması ikinci kez getirilmiştir. Söz konusu düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu’na geçici 85’inci madde eklenerek özellikle vergi cennetlerinde var olan hesaplardaki kaynakların Türkiye’ye getirilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

6486 sayılı Kanun’un 13’üncü maddesi ile gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye’ye getirilmesi, taşınmazların kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılması; sahip olunan söz konusu kıymetlerin banka ve aracı kurumlara ya da vergi dairelerine bildirilmek ve cüz’i bir oranda vergi (%2) ödenmek suretiyle kayda alınması ve yapılan bu beyanlardan hareketle inceleme ve soruşturma yapılmaması, diğer nedenlerle de inceleme yapılması veya takdir komisyonu kararına istinaden matrah farkı tespit edilmesi halinde bulunan bu matrah farklarından beyan edilen kıymetlerin tutarının düşülmesi öngörülmektedir.

Diğer yandan tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları, bu kurumların iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları ve yurtdışında bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, maddede belirlenen tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması kaydıyla Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna edilmektedir. Ayrıca, tam mükelleflerin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden elde ettikleri kazançları da maddede belirlenen tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Daha henüz üzerinden iki yıl geçmiş olan 6111 sayılı Kanun’un arkasından getirilen ikinci Varlık Barışı uygulaması kamuoyunda vergiye karşı gönüllü uyumu zayıflatabilecektir. Aslında her bir yeni vergi affı vergiye gönüllü uyum açısından vatandaşın mükellef olmaktan kaynaklanan sorumluluklarını yerine getirmesini önlemekte, vergiden kaçınmayı artırmakta, süresinde beyan ve ödeme mükellefiyetlerinden uzaklaştırmakta ve nihayetinde de iyi niyetli ve dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir (Gökmen, 2013).

Değerlendirme ve Sonuç

Vergi aflarının amacı, kamu alacaklarının bir an önce tahsilini sağlamak, borç kalıntılarını kapatarak yeni bir sayfa açmaktır. Sık sık yapılan vergi afları, vergi

ödeme bilincinin yok olmasına; cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine; kayıt dışı ekonomiyi destekleyerek vergi ahlâkının bozulmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle, vergi aflarını tekrarlamak yerine uygulanan sistemin eksikliklerini belirleyerek yeniden değerlendirilmesini sağlamak gerekmektedir.

Tekrarlanan vergi afları toplumda beklenti yaratarak ekonomiye uzun dönemde ciddi zararlar verebilmektedir. Bu nedenle, vergi affı uygulanmadan önce vergi sistemindeki eksikliklerin tespit edilerek daha sonra vergi affının uygulanması ve uygulamadan sonra da mükelleflere yeni bir vergi affı çıkarılmayacağı konusunda mesaj verilmesi ve böylece vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin adaletsizlik duygusuna kapılmaması, vergisini ödemeyerek af beklentisi içinde olan mükelleflerin sayısının da azaltılarak vergi ahlâkının sağlanması gerekmektedir.

Ülkemizde vergi affına yönelik düzenlemelerin sıklığı, vergisini zamanında ödemeyen mükellefleri her dönem sonunda af beklentisi içine sokarak vergi ödeme mükellefiyetlerini yerine getirmeme alışkanlığı yaratmaktadır. Ayrıca bu durum, vergisini zamanında ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratarak bu davranışları nedeniyle kendilerinin mağdur edildiğini düşünmelerine neden olabilmektedir.

Bugüne kadar yapılan düzenlemelerde, vergi ve cezalarla ilgili ödevlerini zamanında veya hiç yerine getirmeyen mükelleflere bir kısım alternatifler sunulmasının yanında vergi, ceza, gecikme zammı ve gecikme faizleri ile ilgili indirimler de yapılarak vergi ve cezalarını zamanında ödemeyen mükelleflerin bir nevi ödüllendirilmesi sağlanmıştır.

Vergi affı içerikli düzenlemelerin vergi ödevlerini yasal süreleri içinde yerine getiren mükellefler üzerinde yaratmış olduğu olumsuzlukların tekrar edilmesini önlemek, iyi niyetli mükelleflerin diğer mükellefler gibi davranma eğilimlerinin bertaraf edilmesini sağlamak ve vergi affı beklentisi içinde olabilecek mükelleflerin de bu beklentilerine son vermek ve vergi ödevlerini zamanında yerine getirmelerini sağlayabilmek için T.C. Anayasası’nın 169’uncu maddesinde yer verildiği üzere “... münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz...” hükmüne benzer bir düzenlemenin “vergi ve vergiye ilişkin cezalar nedeniyle genel ve/veya özel af çıkarılamaz” şeklinde yeni Anayasa çalışmaları kapsamında Anayasamızda yer alması yerinde bir yaklaşım olacaktır.

Kaynakça

- Ağca, İ. (1981), “Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Hukuk*, 64.
- Akdoğan, A. (2011), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Alm, J., Mckee, M. ve Beck W. (1990), “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, *National Tax Journal*.
- Andreoni, J. (1991), “The Desirability of a Permanent Tax Amnesty”, *Journal of Public Economics*.
- Arıkan, Z. ve Yurtsever, H. (2004), “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları-II”, *Yaklaşım*, Sayı: 137, Mayıs, 64-67.
- Aygün, R. (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 369, Mayıs, 88-92.

- Başaran, M. (2011), “6111 sayılı Kanun Düzenlemesi Işığında Kamu Mali Otoritesi/Hazine ile Vergisel Sorunları Olan Mükelleflere Tanınan Olanaklar”, *Vergi Sorunları Dergisi Eki*, 270, Mart.
- Bayraklı, H. H. (2006), *Vergi Ceza Hukuku*, 3. Baskı, Afyon.
- Besen, R. ve Doğan, Z. (2008), Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara.
- Bilici, N. (2012), *Vergi Hukuku*, 29. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bülbül, D. (2003), “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, *Yaklaşım*, 131, 206-209.
- Bülbül, D. ve Karadeniz, H. (2004), Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi, *E-Yaklaşım*, 11, Haziran.
- Cantürk, İ. (1971), “Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri” *Danıştay Dergisi*, 109.
- Centel, N., Zafer H. ve Çakmut, Ö.(2008), *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 5. Baskı, İstanbul.
- Çağan, N. (1972), “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29/01-02, 111-122.
- Çetin, G. (2005), *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa.
- Çetin, G. (2007), Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, *Yönetim ve Ekonomi*, 14/2, 171-187.
- Dinler, B. (2002), *Ceza Hukukunda Af*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Dönmez, R. (1992), *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniv. İİBF Yayınları, No:557/92, Anadolu Üniv. Basımevi, Eskişehir.
- Dönmezer, S., Erman, S.(1985), *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, Onuncu Baskı, Cilt: III, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Dursun, H.(2009), “Af Kavramına Genel Bir Bakış”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 85, 373-402.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007), *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2012), *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Erem, F. (1973), *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku*, Genel Hükümler, 10. Baskı, Cilt: I, Ankara.
- Gençyürek, L. (2008), “*Vergi Suçunun Unsurları*”, http://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm. (Erişim Tarihi: 18.11.2008)
- Gökmen, S. (2013), “*Varlık Barışı, Yeniden...*”, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=64> (Erişim Tarihi: 30.04.2013)
- Gözler, K. (2010), *Anayasa Hukukuna Giriş*, 16. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Güner, A. (1998), “Vergi Affı Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”, *Marmara Üniversitesi Maliye Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları*, 10.
- Işık, İ. ve Topaç, S. (2006), “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası*, Ağustos.
- Karabulut, M. (1996), *Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

- Keleş, Y. (2002), “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, *Vergi Dünyası*, 249, Mayıs, 75-84.
- Keyman, S. (1965), *Türk Hukukunda Af*, AÜ Hukuk Fakültesi Yayını, 199, Ankara.
- Kırbaş, S. (2012), *Vergi Hukuku*, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Korkusuz, M. (2003), “Vergi Barışı Üzerine”, *Yaklaşım*, Mart, 123, 77-79,
- Leonard, H.B. ve Richard, J.Z. (1987), “Amnesty, Enforcement and Tax Policy”, *Tax Policy and the Economy*, L.H. Summers (Ed.), Nber and Mit Press Journals, 1, 55-85.
- Lerman, A.H. (1986), “Tax Amnesty: The Federal Perspective”, *National Tax Journal*, 39/3.
- Mikesel, J.L. (1984), “Tax Amnesties as a Tool for Revenue Administration”, *State Government*, 57/4.
- Narinoğlu, R. (1991), “1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamı ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Mayıs, 26-40.
- Oktar, S.A. (2013), *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2012), *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Önen, Z. S. (1988), “Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 17, Eylül-Ekim.
- Öz, S. ve Çubukçu, D.Ö. (2012), “Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66(2), 247-254.
- Özden, T.M. (1992), *Mali Af*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Palamut, M.E. (1992), “Vergisel Af ve 3887 sayılı Yasa”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar*, Nisan-Mayıs, 7-11.
- Ross, J. (2012), “Local Government Property Tax Amnesty Programs: Structures and Themes”, *Public Finance and Management.*, 12(2), 147-150.
- Saban, N. (2001), “Vergi Suçlarında Affi Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18, 451-475.
- Saraçoğlu, F. (2008), “*Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları*”, http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_13.pdf, Erişim: 18.11.2008.
- Savaşan, F. ve Çoban, F. (2005), “*Bir Politik Çevrim Enstrümanı Olarak Vergi Afları*”, <http://mulkiyealumniusa.ddandb.us/Articles/EkonomistlerBulteniAralik200554Sayisi.pdf>.
- Savaşan, F. (2006), “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalıyor?”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 149-171.
- Sayar, F. (1987), “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, *Vergi Dünyası*, 73, Eylül, 65-78.
- Seven, B. (2001), “*Vergi Suçlarına İlişkin Olarak Uygulanması Gereken Yaptırımın Niteliği Konusundaki Tartışmalar*”, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_35.htm
- Seviğ, V. (1992), “Vergi Ceza Affı”, *Dünya Gazetesi*, 10.04.1992.
- Soyaslan, D. (2001), “Af”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18, 412-436.
- Şahin, M. ve Özenç, Ç. (2008), “Türkiye’de Vergi Kültürünü Etkileyen Faktörler”, *Yaklaşım*, 182, Şubat.

- Şen, E. (2013), “Af, Bir Hak ve Ödül Değil, Lütüftür. Af, Yapılan Hataların Karşılıklı Kabulü de Değildir”, 06.03.2013, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/998205-af>.
- Şenyurt, İ. (2008), Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları, *Vergi Dünyası*, 319, Mart.
- Şenyüz, D. (2011), *Vergi Ceza Hukuku*, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2013), *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Taşkın, Y. (2010), “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 122-128.
- Tunçer, M., “*Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi*”, <http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiaffi.doc> (Erişim Tarihi: 10.07.2008)
- Yalçın, H. ve Başer, A. (1996), “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, *Vergi Dünyası*, Ocak, 173, 104-110.
- Yaraşır, S. (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Mart, 379, 175-187.
- Yılmaz, E.(1986), *Hukuk Sözlüğü*, 2. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Yumuşak, İ. (1997), “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *Vergi Dünyası*, 188, 39-43.
- Yurdakul, A. (2013), *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Dora Yayıncılık, Bursa.