

TÜRKİYE’DEKİ VARLIK BARIŞI UYGULAMALARININ VERGİ UYUMUNA VE TAHSİLATINA ETKİLERİ

THE EFFECTS OF ASSET PEACE PRACTICES ON TAX COMPLIANCE AND TAX COLLECTION IN TURKEY

Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN

ÖZ

Vergi uyumuna ve tahsilatına etki eden başlıca unsurlar arasında; vergi morali, vergi algısı, vergi bilinci, vergi kültürü, vergi ahlakı, birçok demografik faktör, kayıtdışı ekonominin düzeyi ve ülkemizde sıklıkla uygulanan mali aflar ve varlık barışı kanunları ile yapılan düzenlemeler sayılabilir. Mali aflar ve varlık barışı uygulamaları; mali, siyasi, ekonomik ve sosyal nedenlerle hükümetlerce başvuru, vergi ve vergi cezaları, gecikme faizleri ve zamlarının ve diğer kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması ve yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları vb. varlıkların milli ekonomiye kazandırılması için getirilen düzenlemelerdir. Ancak mali aflar kapsam bakımından; varlık barışı getiren ve getirmeyen af düzenlemeleri olarak sınıflandırılabilir. Buna göre; 1924 yılından günümüze dek çıkan mali af sayısı yaklaşık 34 olup, özellikle 2003 yılından 2017 yılına dek çıkan mali afların kapsamlarının genişletilmiş şekilde olup; genellikle varlık barışını da içerdikleri görülmektedir. Bu açıdan çalışmamızın esas konusunu oluşturan mali aflar; 4811, 5811, 6111 ve 6736 sayılı varlık barışı uygulamalarıdır. Son olarak 6736 Sayılı Mali Af Kanunu, 2016’da yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda çalışmada Türkiye’de yaklaşık 3’er yıllık sürelerle yararlanılan uygulamalardan bir tür mali af olan varlık barışı uygulamalarının, vergi uyumu ve vergi tahsilatları ile etkileşimine değinilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Morali, Varlık Barışı Kanunu, Mali Af, Vergi Uyumu, Vergi Tahsilatı, Türkiye

ABSTRACT

Among the main factors affecting tax compliance and collection are; tax morality, tax perception, tax awareness, tax culture, tax ethics, many demog-

raphic factors, the level of the informal economy, and the financial amnesties frequently applied in our country and the regulations on Cash Repatriation Law. Financial amnesties and asset peace practices are tax and tax penalties, which are applied by the governments for financial, political, economic and social reasons, delinquency and interest payments and restructuring of other public receivables as well as foreign currency, gold, foreign exchange, securities and other capital market instruments and so on and Regulations for the acquisition of assets of the national economy. However, in terms of coverage, fiscal amnesties can be classified as regulations that bring asset peace practices and do not bring asset peace. According to this; the total number of financial amnesties from 1924 to the present day is approximately 34, and the scope of the fiscal amnesties is expanded from 2003 to 2017 that they often involve the peace of assets. In this respect, the fiscal amnesties that constitute the main theme of our work; 4811, 5811, 6111 and 6736 are asset peace applications. In this context, in this study is touched to the interaction of the practice of asset peace, which is a kind of fiscal amnesty, with tax compliance and tax collections of.

Keywords: Tax Morale, Cash Repatriation Law, Fiscal Amnesty, Tax Compliance, Tax Collection, Turkey

GİRİŞ

Ülkemizde mali af kanunları ile çoğunlukla vergi asıllarının korunup, vergi cezalarının silinmesi yaklaşımının benimsendiği görülmektedir. Diğer yandan mali af ve varlık barışı uygulamaları ile elde edilmek istenen temel amaçlar; milli varlıkların ekonomiye kazandırılması, yurt içi varlıkların kayıt altına alınması, ödeme güclüğü çeken mükelleflerin vergi borçlarının ve faiz yüklerinin indirilmesi, ihtilaflı alacakların ortadan kaldırılması, işletme bilançolarının gerçeğe uygun hale getirilmesine imkan tanınması ve alacak tahsilatlarının hızlandırılmasıdır. Ancak Türkiye’de oldukça sık olarak başvurulmuş mali aflar ve varlık barışı uygulamalarının, özellikle de mali ödemelerini düzenli olarak gerçekleştiren mükelleflerin vergi moralini ve dolayısıyla vergi uyumunu olumsuz şekilde etkiledikleri bilinmektedir. Nitekim Türkiye’de 2003, 2008, 2011, 2013 ve 2016 yıllarında çıkarılmış farklı kapsamlara sahip çeşitli mali af kanunları bulunmaktadır. Dolayısıyla çalışmada varlık barışına, literatürde sıklıkla tartışılan mali afların ve varlık barışının yararları ve sakıncalarına, belirtilen

yıllarda çıkmış mali aflara ve varlık barışı kanunlarına ve bu kanunların kapsamları, getiriliş gerekçeleri ve af süreleri, tahsilat hedefleri ve tahsilat miktarları, sağladıkları indirimler ve diğer kolaylıklar bakımından karşılaştırılmasına ve vergi uyumu performans göstergelerine göre mali af ve varlık barışı uygulamalarının değerlendirilmesine yer verilmektedir.

1. MALİ AFLAR VE VARLIK BARIŞI

Bireyler çoğunlukla vergi ödemekten hoşlanmadıklarından, ödeyecekleri vergileri azaltmak için vergiden kaçınmakta ya da vergi kaçırma faaliyetlerinde bulunmaktadır. Ancak mükelleflerin yıldan yıla artan vergi borcu ve faizinin büyüklüğü borçlarını ödenemez hale getirebilmektedir. Bu durum gelir idaresi yönüyle değerlendirildiğinde mükelleflerin vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma faaliyetleri ile vergi matrahlarındaki aşınmaya bağlı olarak idarenin gelir tahsilatlarındaki düşüşle sonuçlanmaktadır. Sonuçta gelir idareleri tarafından mali aflara sosyal, siyasi, mali, ekonomik türde birden çok nedenle başvurulabilmektedir. Buna karşılık temelde mali aflar ve varlık barışı düzenlemeleri aracılığıyla idare tarafından bir yandan gelir tahsilatları hızlandırılmak istenirken, diğer yandan ağır borç yükü altında ezilen mükelleflere afla azalan borçlarını ödeme ve bir takım kayıt dışı sahipliklerini kayıt altına alma imkanı tanınmaktadır. Ancak mali aflar belirli miktardaki vergi borçlarını tamamen silen ya da bu borçların kalanının faizini azaltan türde olabilirler.

Ayrıca uygulamada vergi ve cezaların affını kapsayan, sadece vergi cezalarının affına ilişkin olan ya da ödemelerin uzun vadeli taksitlendirilmesini sağlayan af kanunlarıyla da mali af düzenlemeleri yapılabilmektedir (Arıkan, Yurtsever, 2004, 60). Diğer yandan kapsam bakımından torba yasa ile düzenlenerek varlık barışı hükmünü de barındıran nitelikte olabilecekleri gibi mali af düzenlemesinden ayrı olarak özel kanuni düzenlemeler ile varlık barışı kanunu adı altında da çıkarılabilmektedirler. Ancak mükelleflerin ve kamuoyunun tepkisini çekmemesi için mali af kanunlarının isimlerinin çoğunlukla “bazı kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması” şeklinde adlandırıldığı görülmektedir.

Ancak kelime anlamı bakımından af suç işlemiş bireylerin bağışlanmasıdır. Af yetkisinin kullanımı hakkındaki hükümler 1982 Anayasasının 87’inci ve 104’üncü maddelerinde yer almaktadır. Buna göre; TBMM’nin üye tam sa-

yısının beşte üç çoğunluğunun kararıyla genel ve özel af ilanına karar verme yetkili” olduğu, 104’üncü madde uyarınca “... sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak...” yetkisi Cumhurbaşkanına tanınmıştır. Mali affın ve varlık barışının kavramsal tanımı vergi hukukunda, ceza hukukunda ve Vergi usul Kanunu’nda yer almasına rağmen, TCK’nın af hakkındaki 65. maddesinin hükmüne göre; genel af, kamu davasını ve söz konusu cezalarını geçmişe yönelik olarak tüm sonuçlarıyla yok etmektedir. Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesi sonlandırılabilir veya süresi kısaltılabilir ya da hapis cezası adli para cezasına çevrilebilir. Buradan hareketle mali aflar; kanunla konulup, değiştirilip kaldırılabilir olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, çıkarılmış af kanunlarıyla ya da çeşitli adlar altında çıkarılmış kanunlara bağlı af hükümleri ile çeşitli mali alacakların kısmen ya da tamamen tahsilinden vazgeçilmesi ve/veya af kapsamındaki mali borçların belirli bir kısmına, belirli sürelerle ödeme kolaylığı getirilmesi ve bazı durumlarda buna ek olarak kayıt dışı olan mali unsurların da kayıt altına alınmasına imkan tanınması olarak ifade edilebilir.

2. MALİ AFLARIN VE VARLIK BARIŞININ YARARLARI VE SAKINCALARI

Mali afların yararlarına yönelik olarak ileri sürülen görüşler; kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı, nakit geri dönüşümünü artırıcı, sermayenin serbest bırakılması ile ekonomik kalkınmayı canlandırıcı (Muçeku, 2016, 2997), vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yüklerini azaltıcı (Alm, 1998, 4) kısa ve uzun dönemde gelirleri artırıcı, birbiri ardına sıkça uygulanan vergi aflarının, öncekilerden daha kısa sürede gelir sağlasalar da, uzun vadeli vergi uyumunu azaltarak, idarenin uzun vadeli gelir kayıplarını büyütme eğiliminde olduklarına dair (Luitel, Sobel, 2007, 19) etkilerini vurgularken, vergi sisteminin verimliliğini arttırmak amaçlı istisnai olarak kullanıldıklarında yararlı birer maliye politikası aracı olsalar da hükümetlerin taahhütlerine güvenilemediğinde mali afların af beklentisi içinde olan mükellef davranışları nedeniyle, gelecek vergi gelirlerini azaltacağı, (Marchese, 2014, 2) vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler aleyhine rekabet dezavantajı oluşturdukları (Kargı, Yüksel, 2010,33) ileri sürülmektedir. Bununla birlikte 4811 sayılı Kanun’un “Tahsilatın Hızlandırılmasına İlişkin Hükümler” kısmında öngörülen yararlan-

dırıcı işlemlerdeki “dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi *şartıyla*” *ibaresindeki* ön koşul, kişinin bir yargı organı önünde hak arama yolunu hukuken kapattığından, anılan kanunda olduğu gibi kimi mali af kanunları ile örneğin vergi kaçakçılık suçu ile suçlanan mükelleflerin adil yargıla(n)ma hakkının ihlali olarak görülebilmektedir (Ağar, 2005, 331).

Sonuçta afların bizzat etkilerinin yanı sıra, afların çıkarılış zamanlaması, süreleri, kapsamı, tekrar çıkarılabilirlikleri, mükelleflerin bu konudaki beklentileri, af sürelerinin uzatılıp uzatılmayacağı gibi unsurlar da afların var olan ya da olası etkilerini değiştirmekte ya da şiddetlendirmektedir.

3.VARLIK BARIŞI HAKKINDAKİ HUKUKİ DÜZENLEMELER

3.1.2003 Yılında 4811 Sayılı Kanun

27.02.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4811 Sayılı Kanun uyarınca vergi alacaklarının asıllarının tamamının ve fer’ilerinin bir kısmının tahsili ve taksitlendirilmesi ile kesinleşmemiş, dava safhasında bulunan kamu alacakları, inceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar, matrah artırımı ve stoklarla ilgili düzenlemeler aracılığıyla vergi alacakları yeniden yapılandırılmaktadır.

4811 sayılı Kanunun gerekçesinde; ülkemizde 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizlerin ekonomiye olumsuz etkilerinin; üretimin daralması, işletmelerin mali bünyelerinin zayıflaması veya kapanmaları ve işsizliğin artması yönünde olduğuna değinilmiştir. Dolayısıyla yükümlüler, vergilerini ve diğer borçlarını ödeyemez duruma düşmüşlerdir. Bu nedenle kanunun getirilişinde krizin işletmelerde oluşturduğu zararların giderilmesi, işsizlikle mücadele ve istikrarlı büyüme amaçlarının gözetildiğine yer verilmiştir. (İVDB, 2003) Nitekim ilgili Kanunda kesinleşmiş vergi alacaklarının asıllarının tamamı, fer’ilerinin de bir kısmının tahsili ve taksitlendirilmesine, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklara, pişmanlık ve kendiliğinden yapılan beyanlara, inceleme ve tarhiyat safhasındaki vergilere, matrah artırımına, stoklara ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Kanun Kapsamındaki alacaklar 31.10.2002 tarihinden önceki dönemlere ilişkindir.

4811 Sayılı Kanunla getirilen mali affa başvuru dosyası 3.475.144 adet ve toplam başvuru tutarı 7,9 katrilyon TL olup, elde edilen tahsilat tutarı

4,7 katrilyon TL olmuştur. 6,5 katrilyon TL tutarında özel sektör başvurusu yapılmış, geri kalanı ise 1,4 katrilyon TL ile KİT, belediye ve özel idarelerin başvurusudur(Dallı, 2006, 111, 112). Bu borçlar için yapılan tahsilatların Mart 2006 itibariyle 4.499.915.899.000.000 TL (YTL öncesi)’si özel sektörden, 214.844.712.000.000 TL (YTL öncesi)’si kamu iktisadi kuruluşu ve mahalli idarelerdendir. Dolayısıyla başvurulanan borç tutarının % 60’ı tahsil edilmiştir(Aksüner, 2014, 43-44).

3.2.2008 Yılında 5811 Sayılı Kanun

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun 22.11.2008 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak 10.07.2009’da yürürlüğe giren 5917 sayılı “Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”’un 44, 45 ve 46. maddeleri ile 5811 sayılı kanuna süre uzatımı ve kapsam genişletilmesine ilişkin düzenlemeler eklenmiştir.

5811 Sayılı Kanunun gerekçesinde; 2007’de Amerika Birleşik Devletleri konut piyasasında yaşanan olumsuz gelişmeler, Eylül 2008’den itibaren krizin finansal piyasalardaki etkisini hızlandırmaya başlamıştır. Ancak Türkiye’de 2002 ‘den bu yana uygulanan ekonomik politikalar ve yapılan reformlar aracılığıyla, Türkiye ekonomisinin krize dayanıklılığı artmıştır. Buna rağmen olası küresel sıkıntıların etkilerini azaltıp, riskleri yönetebilmek için; tasarıyla, gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye’ye getirilmesi, yurtdışındaki taşınmazların kanaat verici belge¹ ile kayda alınarak milli ekonomiye kazandırılması; sahip olunan söz konusu kıymetlerin kayda alınması, yapılan bu beyanlardan hareketle inceleme ve soruşturma yapılmaması, yatırım ihtiyacına yönelik kaynak yaratılması, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde sahip oldukları varlıkları işletmelerine sermaye olarak koymalarının teşviki, Türkiye ekonomisinin büyüme hedefinin sürdürülebilirliği ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesinin amaçlandığı öngörülmektedir (TBMM, 2008, 2-3). Bu kanunla getirilen düzenlemelerle; yurt dışında bulunan ve yukarıda sayılan varlıkların 28.02.2008 tarihine kadar rayiç bedelle beyan edilen de-

1 Bknz. 1 seri nolu 5811 sayılı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması hakkında kanuna ilişkin Genel Tebliğ’in 2. maddesinin 2.2. bendi , <http://www.gib.gov.tr/node/88269>

ğerleri üzerinden % 2, Türkiye’de bulunan kıymetlerin beyan edilen değerleri üzerinden ise % 5, oranında vergi ödenmesi, defter tutan mükelleflerce defterlere, taşınmazlar dışındaki varlıkların banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırılmak suretiyle kaydedilerek pasifte özel bir fon hesabı açılması, fon tutarının beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye eklenmesi, diğer düzenlemelere uyulması durumunda beyan edilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaması öngörülmektedir. Ayrıca 5811 Sayılı Kanunla yurtdışı iştirak kazançlarına, bu kazançların hisselerinin satışından doğan kazançlara, yurtdışındaki işyeri ya da daimi temsilci aracılığıyla edinilen kazançlara ve bu kazançların transferinin istisnasına ilişkin düzenlemeler de getirilmiştir.

Bu kanunla 2008’de 22 Kasım 2008-02 Mart 2009 tarihleri arasında uygulanan ve süresi uzatılarak 10 Temmuz-31 Aralık 2009 tarihleri aralığında aynı kanuna dayanan ikinci bir mali af dönemi söz konusu olmuştur Neslihan İÇTEN İNCE diyalog dergisi, birincisinde yurtiçi ve yurtdışından toplam 14,8 milyar TL varlık beyan edilip; bu beyan üzerinden 419 milyon TL vergi tahakkuk etmiş, bunun 203 milyon TL’lik kısmı tahsil edilmiştir. İkincide Kasım 2009’da 4,9 milyar TL’si yurtiçi, 2,2 milyar TL’si yurtdışı olmak üzere toplam 7,2 milyar TL’lik varlık beyan edilmiştir. Toplamda yurtiçinde 8,9 milyar TL ve yurtdışından 13 milyar TL olmak üzere 22 milyar TL varlık beyan edilmiş; bu beyan üzerinden tahakkuk ettirilen tutara karşılık 384,6 milyon TL’lik tahsilat gerçekleştirilmiştir (MB, 2010, 24). Ancak Kanun’un Şubat 2010 uygulama sonuçlarına göre; yurt içi ve yurt dışı toplamı 48,2 milyar TL varlık beyan edilmiş; bunun 20,3 milyar TL’si yurt içinden ve 27,9 milyar TL’si yurtdışından edinilmiştir. Bu beyanlar üzerinden yurt içinden 1.018 milyon TL ve yurtdışından 557 milyon TL vergi tahakkuk etmiş, 5811 Sayılı Varlık Barışı ile tüm taksitler toplamı olarak yaklaşık 1 milyar liranın üzerinde bir tahsilat elde edilmiştir. Dolayısıyla sözü edilen mali af uygulamasının başarılı olduğu ileri sürülebilecektir. Tahakkuk eden verginin yaklaşık olarak %65’i tahsil edilmiştir (Yaraşır, 2013, 185).

3.3.2011 Yılında 6111 Sayılı Kanun

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Ka-

nun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 13.02.2011’de yürürlüğe girmiştir. Birikmiş, inceleme ve tarhiyat sürecindeki borçların ödenmesine, mükellef ile vergi idareleri arasındaki davaların sulh yoluyla çözülmesine, pişmanlıkla beyandan yararlanma ile borçların taksitle ve kredi kartıyla ödenebilmesine imkan tanıyan düzenlemeleri içermektedir. Bu Kanun ile yeniden yapılandırma kapsamında ortaya çıkacak vergilerin peşin veya taksitle ödenmesi konusunda borçluların tercih yapabilecekleri anlaşılmaktadır. Taksitli ödeme yapmak isteyenlere 12 aydan 36 aya kadar vade tanınmıştır.

6111 Sayılı Kanun’un gerekçesinde; uluslararası finans piyasalarında başlayan küresel ekonomik kriz, Türkiye’yi dış talebin düşmesine bağlı olarak mal ve hizmet satış gelirlerinde düşüş ve ekonomik daralma olarak etkilemiştir. İşletmelerin kredi teminindeki güçlükler, işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına neden olmuş, nakit dengesini bozmuştur. Bu yüzden yatırım ortamının iyileştirilmesi, özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi, para ve maliye politikalarının daha etkin şekilde kullanımının sağlanması ve ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğinin amaçlandığı belirtilmiştir. Kanun kapsamı alacaklı idareler ve alacak türleri yönünden oldukça geniş tutulmuş taksitle borç ödeme vadeleri uzun tutulmuştur (TBMM, 2011, s.2).

Kanunun uygulama sonuçlarına bakıldığında; ilk taksit ödemeleri sonucu % 81’lik tahsilat düzeyine ulaşıldığından, 6111 sayılı Kanunun başarılı olduğu ileri sürülebilir. Belirtilen mali afla 39,4 milyar TL’yi aşan bir kamu borcu yeniden yapılandırılmıştır. Mali afla toplam 7.908.887.740 lira elde edilmiştir. Matrah artırım aracılığıyla edinilen gelir 1.201.800.000 lira, stok beyanlarıyla 1.202.900.000 lira, ihtilaflı alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanları ve diğer alacaklardan ise 5.504.200.000 liradır (Aksümer, 2014, 43-44).

6111 Sayılı Kanunla vergi ve sigorta alacakları, birçok kamu kurumu ve meslek kuruluşunun alacağı yapılandırmaya dahil edilmiş, vade ve ödeme şartları oldukça kolaylaştırılarak daha yüksek katılım ve gelir sağlanması hedeflenmiştir. Bunun yanında sosyal güvenlik, yatırım, istihdam, kamu personeli, finans sektörü, yerel yönetimlerin personel rejimi, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin görev zararları ve atıl varlıkları, Yap-İşlet-Devret modeli ve siyasi partilerin harcamaları ve mali denetimleri vb. hakkında da

düzenlemeler getirdiğinden, afla birlikte diğer yapılandırma faaliyetlerini de sürdüren ve bu nedenle de başarı şansı yüksek olan 6111 Sayılı Kanunun yalnızca mali af düzenlemesi getiren kanunlar gibi yalın bir mali af olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir (Ayrangöl, Tekdere, 268). Ancak devletin mali af ile erişmek istediği gelir tahsilatının büyük kısmı İstanbul, Ankara, İzmir gibi büyük illerden edinilirken, ekonomik bakımdan gelişmekte olan ve mükellef sayısı az olan illerden arzulan gelir tahsilat performansının elde edilemediği de göz önünde bulundurulmalıdır (Karatay, Karatay, 2011, 189).

Diğer yandan 6111 Sayılı Kanunla mükellefler bakımından vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri zedelenerek sahte fatura kullanıp nitelikli olarak vergi kaçırانların mali güçlerini artırmalarına imkan tanıyarak ödüllendirilip, vergi cezası yönünden affedilirken, sahte fatura düzenleyenler affedilmediğinden ve vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirenler cezalandırıldığından eleştirilmektedir (Budak, 2011,19).

3.4.2013 Yılında 6486 Sayılı Kanun’la 193 sayılı GVK 85. Madde

6486 sayılı “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” Kanun 29 Mayıs 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla getirilen düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu’na geçici 85. madde olarak eklenmiştir. 6486 Sayılı Kanunun 13’üncü maddesine göre, gerçek ve tüzel kişiler tarafından 15.04.2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı ispat edilen taşınmazların milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla 6486 sayılı Kanun kapsamına, yalnızca yurt dışında bulunan varlıklar girmektedir. Bu bağlamda ilgili kanun kapsamında sözü edilen servet unsurlarından 31.07.2013 tarihine kadar TL cinsinden rayiç bedelle bankalara veya aracı kurumlara bildirilen ya da vergi dairelerine beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıkların, bildirim veya beyanın yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar Türkiye’ye getirilmesinin gerekliliğine yer verilmiştir. Buna göre vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edileceği öngörülmüştür.

3.5.2016 Yılında 6736 sayılı Kanun

6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun, 6183 kapsamındaki alacakları, ücretleri, gümrük vergileri ve idari para cezalarını VUK kapsamındaki vergi, resim harçlar ve vergi cezalarını kapsamaktadır. Kanun ile getirilen yapılandırmada Ödeme peşin ya da 6 (12 ayda), 9 (18 ayda), 12 (24 ayda), 18 (36 ayda) taksitte yapılabilir. Ancak, seçilecek peşin ya da taksitli ödeme tercihi vatandaş tarafından belirtilmelidir.

6736 sayılı Kanun’un gerekçesi; yatırım ortamının iyileştirilmesi, ülkenin uluslararası yatırımlar bakımından çekiciliğinin artırılması, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğin sağlanmasında müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına odaklanmaları için; **özel sektörün kamuya olan borç yükünün azaltılarak borçların taksitlendirilmesi**, vergi **İhtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılması**, **vergilemede öngörülebilirlik artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması**, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilmesi ve kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun kapsamında yapılandırılan alacakları, Kanunun öngördüğü şartlar dâhilinde ödeyemeyen borçlulara yeniden bir hak verilerek kamu alacaklarının tasfiyesi, bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasıdır(TBMM, 2016, 3).

Nitekim 2017 ve 2018 yıllarında otomatik vergi bilgi değişiminin Türkiye’de ve diğer birçok OECD ülkesinde yürürlüğünün gerçekleşecek olması nedeniyle, uluslararası vergi konularında idari yardımlaşma sağlayan OBD anlaşmasının yürürlüğünden önce, Türkiye’de 6736 Sayılı Mali Af Kanunun çıkarılmış olmasının özellikle mükelleflerin mali affa katılımlarının teşviki yönüyle zamanlama bakımından oldukça yerinde olduğu düşünülmektedir.

4.VARLIK BARIŞI UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye’deki mali afların genelde gelir elde etme ve idarenin iş yükünü azaltma amaçlarını güttükleri, ancak 4811 sayılı af kanununun daha çok mükelleflerin kriz sonrası borç yapılandırmalarına destek niteliği taşıdığı

söylenbilir. Benzer şekilde 5811 sayılı Kanun küresel krizin etkilerinin hafifletilmesi, yurt dışındaki paraların ekonomiye kazandırılması, bütçenin rahatlatılması, yabancı paranın ülkeye girişinin artırılmasına katkı gibi ekonomik amaçlarla getirilmiştir. 6111 sayılı af kanunu matrah artırımını da kapsadığından, diğer mali af kanunlarına göre çok daha kapsamlıdır. Diğer yandan vergi gelirlerindeki ve tahsilattaki artışa göre 6111 ve 5811 sayılı af kanunları başarılı olarak değerlendirilebilir. Şöyle ki 5811 sayılı af kanunu ile tüm taksitler toplamı bakımından yaklaşık 1 milyar lirayı aşan gelir elde edilmişken, 6111 sayılı kanun ile ilk taksit ödemelerine göre %81 gibi yüksek bir oranda hasılat düzeyine ulaşılmıştır. 4811 sayılı kanun ve 400 seri numaralı tahsilat genel tebliği ile de vergi hasılatında artışlar meydana gelmiştir (Yaraşır, 2013, 186).

Genelde mali aflarla ilgili yapılan çalışmalarda gelir tahsilatlarının ve kanunların çıkarılış sıklıklarının dikkate alındığı ve buna ilişkin verilerin tablollaştırıldığı gözlemlenmiştir. Bu nedenle bu çalışmada ek olarak Türkiye’de 2003-2016 döneminde getirilen varlık barışı uygulamalarının kapsamaları, getiriliş gerekçeleri ve af süreleri, tahsilat hedefleri ve tahsilat miktarları, sağladıkları indirimler ve diğer kolaylıklar bakımından değerlendirilmesine ve belirtilen yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) vergi uyumu performans hedeflerinin varlık barışı uygulamalarıyla etkileşimine yer verilecektir.

4.1. Türkiye’deki 2003-2016 Yılları Varlık Barışı Uygulamalarının Kapsamlarının Karşılaştırılması

5811 ve 6736 Sayılı Kanun kapsamına hem yurt içi hem de yurt dışındaki varlıkların kayıt altına alınması girerken, 6486 Sayılı Kanun’un kapsamına yalnızca yurtdışında bulunan servet unsurlarının dahil edildiği görülmektedir. Buna karşılık önceki varlık barışı uygulamalarında çoğunlukla yurt içinde beyan edilen varlıklarda % 5 ve yurt dışından Türkiye’ye getirilen varlıkların bildiriminde ise % 2 vergi ödenmesi gerekmekteydi. Ancak son getirilen mali af uygulaması olan 6736 Sayılı Kanunla yurt içi varlıklar ile gayrimenkullerin kayıtlara alınması durumunda ve Türkiye’ye getirilen servet unsurları üzerinden herhangi bir vergi ödenmeyeceği öngörülmektedir. Bu bakımdan da son mali affin mükellefler yönüyle oldukça çekici hale getirilmiş olduğu görülmektedir. Bununla birlikte çalışmada incelenen mali aflar içinde kapsamı en

geniş olarak nitelendirilebilecek olan mali aflar; 6111 Sayılı Kanunla ve 6736 Sayılı Kanunla getirilen mali düzenlemeleridir. Şöyle ki 6111 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler; yapılandırılan borçların düşük oranlı katsayı ile taksitle ve kredi kartıyla ödenebilmesi, vergi ihtilaflarının sulh ile çözümü, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki borçların kanun kapsamında olması, matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere incelenmeme imkanı, işletme kayıtlarını var olana uygun hale getirmek isteyen mükelleflere kolaylıklar, pişmanlıkla beyan uygulamasının teşvikidir. 6736 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler ise; alacakların yapılandırılması, matrah ve vergi artırımı, stok affı ve varlık barışıdır.

Ancak diğer mali af uygulamalarından farklı olarak 5811 Sayılı Kanun'un kapsamından istisna tutulan kazançlar bulunmaktadır. Bunlar; Yurt dışı iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar, yurt dışı iştirak kazançları, yurt dışı şube kazançları ve yurt dışı tasfiye kazançlarıdır. İstisna uygulamasından yararlanılabilmesi için 22.11.2008 tarihi ile 30.4.2009 tarihleri arasında elde edilen; yurt dışı iştirak kazancının, yurt dışı iştirak hissesi satış kazancının ve yurt dışı şube kazancının 31.5.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın ise; 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir. (GİB, 2009, s.24.)

Tablo 1. İncelenen Mali Af Kanunlarının Kapsamlarının Karşılaştırılması

Kanun	Kapsamları
4811 Sayılı Kanun	Kanun kapsamına giren alacaklar dönemi ve türleri bakımından belirlenmiştir. V.U.K Kapsamına giren 31.8.2002 tarihinden önceki dönemlere ait vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları. 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı, 6183 sayılı Kanun kapsamına giren bazı alacaklar, 1998-2001 yılları gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde matrah artırımı yapılması durumunda vergi incelemesinden kurtulma, işletmelerde bulunan kayıt dışı varlıkların kayda alınması, gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları, kanunun yürürlük tarihinde 200.000.000 TL trafik para cezaları ve 100.000.000 TL'i aşmayan diğer cezalar. Tutarı 10.000.000 TL'yi aşmayan alacaklar ve aslı ödenmiş fer'i alacakların 20.000.000 TL'yi aşmayan kısmı. Vergi tahsilatı yetkisi verilen bankalar ile postaneler adına uygulanan gecikme zamları ile ilgili kuruluşların sorumluları adına hesaplanan % 10 oranındaki cezalar.

5811 Sayılı Kanun	1.10.2008 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ve varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan varlıklar (para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazlar)
6111 Sayılı Kanun	Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harç ve fon payı ile eğitime katkı payı, vergi cezaları ile bunlara bağlı gecikme faizleri, gecikme zamları gibi fer'i alacaklar, 31.12.2010 tarihine kadar beyan edilmesi gereken yıllık gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, gelir (stopaj), kurumlar (stopaj), damga vergisi gibi beyana dayalı tüm vergiler ile 31.12.2010 tarihinden önce tahakkuk eden yıllık harçlar, motorlu taşıtlar vergisi vb. alacaklar, vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olan, kaynak kullanımını destekleme fonu alacakları, Destekleme ve fiyat istikrar fonu alacakları, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu tarafından verilen ve süresinde ödenmediği için vergi dairelerine takip için intikal ettirilen öğrenim ve katkı kredisi alacakları, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından tespit edilen ve süresinde ödenmediği için vergi dairelerine intikal ettirilen sulama tesisleri işletme ve bakım ücreti, sulama tesisleri yatırım bedeli gibi alacaklar, Doğrudan gelir desteği ödemelerinden geri alınması gereken alacaklar Kanun kapsamındadır. <u>Kanun Kapsamında Yapılandırılan İdari Para Cezaları:</u> 31.12.2010 tarihinden önce (bu tarih dahil) verilen ve 120 TL'nin (faiz hariç) üzerinde olan; trafik idari para cezası, karayolu taşıma idari para cezası, otoyol ve köprülerden ihlalli geçiş idari para cezası, Askerlik para cezası , seçim para cezası, nüfus para cezası Kanun kapsamında yapılandırılarak ödenecektir. Ayrıca, tutarı 120 TL'nin altında olan ve yukarıda sayılan cezalar da dahil olmak üzere genel bütçeye gelir kaydedilen tüm idari para cezaları silinecektir. Sigara kullanımı nedeniyle verilmiş cezalar için hiçbir şekilde Kanundan yararlanılamayacaktır.
6486 Sayılı Kanun	Yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ve varlığı ispat edilen taşınmazların bildirilmesi ve Türkiye'ye getirilmesi
6736 Sayılı Kanun	VUK kapsamına giren vergi, resim harçlar, vergi cezaları, gümrük vergileri ve idari para cezaları, sosyal güvenlik primleri, İl Özel İdarelerinin 6183'den kaynaklanan alacakları, Belediyelerin 6183'ten doğan kamu alacakları ya da tarifieden doğan ücret su bedeli alacakları, vergiler, Büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerinin su ve atık su bedeli alacakları ve belirtilen bu alacaklara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, gecikme cezası gibi fer'i alacaklar, Karayolları Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (Mülga Kanun dahil), Karayolları Trafik Kanunu, Karayolu Taşıma Kanunu, Milletvekili Seçimi Kanunu, Mahalli İdareler ile Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun, Anayasa Değişikliklerinin Halkoyuna Sunulması Hakkında Kanun, Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun (Mülga Kanun dahil) ve Nüfus Hizmetleri Kanunu gereğince verilen idari para cezaları

Kaynak: Tablo belirtilen Kanunların ilgili maddelerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

4.2. Getiriliş Gerekçelerinin Karşılaştırılması

Türkiye'nin ulusal boyutta (4811 Sayılı Kanun) ve uluslararası boyutta (6111 Sayılı Kanun) krizlerden etkilenmesini önlemek amacıyla getirilmiş mali af uygulamalarıdır. Dolayısıyla tablo 2'de görüleceği üzere

4811 Sayılı Kanunun gerekçesinde krizle ve işsizlikle mücadele iç odaklı iken, 6111 sayılı Kanunun gerekçesinde; doğal afetlere maruz kalanlar ve Türkiye’de ve yurtdışında faaliyette bulunan mükelleflerden Libya gibi yurtdışındaki siyasi karışıklıklardan etkilenerek vergi ödevini yerine getiremeyenlere ek ödeme süresi imkanı sunulmasına yer verilmiştir (TBMM, 2011, 2). Hem yurt içi varlıkları hem de yurt dışı varlıkları

Tablo.2. İncelenen Mali Af Kanunlarının Getiriliş Gerekçelerinin Karşılaştırılması

Kanun	Getiriliş Gerekçesi
4811 Sayılı Kanun	Türkiye’de 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizlerin işletmelerde oluşturduğu zararların giderilmesi, işsizlikle mücadele ve istikrarlı büyümenin sürdürülmesi
5811 Sayılı Kanun	Gerçek ve tüzel kişilere ait olup <u>yurtdışında bulunan</u> para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması, taşınmazların kayda alınması, <u>yurt içinde bulunan</u> ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi
6111 Sayılı Kanun	Uluslararası finans piyasalarında başlayan küresel ekonomik krizle işletmelerin kredi teminindeki güçlükler, işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamaları ve bozulan nakit dengeleri nedeniyle yatırım ortamının iyileştirilmesi, özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi, para ve maliye politikalarının daha etkin şekilde kullanımının sağlanması ve ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliği
6486 Sayılı Kanun	Gerçek ve tüzel kişilere ait olup <u>yurt dışında bulunan</u> para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı ispat edilen taşınmazların milli ekonomiye kazandırılması
6736 Sayılı Kanun	Yatırım ortamının iyileştirilmesi, Türkiye’nin uluslararası yatırımlara yönelik cazibesinin artırılması, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğin sağlanmasında müteşebbislerin iş ve yatırım kararlarına odaklanmaları için; özel sektörün kamuya olan borç yükünün azaltılarak borçların taksitlendirilmesi , vergi İhtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılması , vergilemede öngörülebilirlik artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması , işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hale getirilmesi ve kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun kapsamında yapılandırılan alacakları, Kanunun öngördüğü şartlarla ödeyemeyen borçlulara yeni bir hak tanınarak kamu alacaklarının tasfiyesi, bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasıdır.

Kaynak: Tablo, belirtilen Kanunların Gerekçelerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Diğer yandan 4811 sayılı Kanuna göre yapılacak ödemelerin takvimi alacak türüne göre belirlenmiş olup, yalnızca vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezalar için 3 eşit taksit, pişmanlıkla beyan, kendiliğinden beyan ve

inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan alacaklar için 6 eşit taksit, kesinleşmiş kamu alacakları, deprem nedeniyle süresi uzatılan vergiler, kesinleşmemiş veya dava aşamasındaki alacaklar, tecil edilmiş alacaklar, matrah artırımını üzerine hesaplanan vergiler için 9 eşit taksitte ödemelerin yapılması, yalnızca kamu kuruluşlarının taksitlerinin 36 eşit taksitte yapılabileceği öngörülmüştür. Mali af uygulamasının başarısı bakımından, 4811 sayılı Kanunda olduğu gibi ödemede taksitlendirme bakımından seçenek sunulmadan getirilen mali af uygulamalarının mükelleflerin mali durumlarına göre esnek ödeme ayarlaması yapamamalarına neden olurken, 6736 Sayılı Kanundaki gibi taksit seçim şansı tanıyan mali afların gelir tahsilatı bakımından bütçeye çok daha fazla katkıda bulunacakları düşünülmektedir.

4.3.Mali Af Kanunlarının Kapsadığı Dönem ve Ödeme Takvimi Bakımından Karşılaştırılması

Çalışmada incelenen mali afların süreleri ve borç ödeme takvimleri tablo 3'te gösterildiği gibidir. Buna göre; doğrudan varlık barışı düzenlemesi olarak getirilen 5811 Sayılı Kanuna bağlı alacaklar ve bir madde hükmü olarak 6486 Sayılı torba Kanun ile getirilen varlık barışı düzenlemeleri için herhangi bir taksitlendirme süresi bulunmamaktadır. 4811 Sayılı Kanun'da mükellefe seçim şansı tanımadan alacağa göre idarece otomatik olarak belirlenmiş 3, 6 ve 9'ar taksitle ödeme imkanının getirildiği, 6111 ve 6736 Sayılı Kanunlarla ise mükelleflere 6,9,12 veya 18 taksitte ödeme yapmayı seçme kolaylığının sunulduğu görülmektedir. Bununla birlikte ödenen verginin oranı bakımından belirtilen mali af kanunları arasında karşılaştırma yapılacak olursa; 5811 sayılı Kanunla yurt içi varlıkların beyanında %5, 5811 Sayılı Kanun ve 6486 Sayılı Kanunla 15.4.2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan unsurların 31.12.2013 tarihine kadar bildirilip ödenmesi ve yurtdışı varlıkların beyanında %2 vergi ödemesinin öngörüldüğüne rastlanılmaktadır. 6736 Sayılı Kanunla yurtdışı ya da yurt içi varlıkların bildirimi ve kayıt altına alınması sonucunda ise herhangi bir vergi ödemesi öngörülmemiştir.

Tablo. 3. Mali Afların Süreleri ve Borç Ödeme Süreleri

Kanun	Kapsadığı Dönem ve Taksit Ödeme Süreleri
4811 Sayılı Kanun	Vergiler açısından 31.08.2002 tarihinden önceki dönemler , beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.08.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler 3, 6, 9 taksitte, Kamu kuruluşlarının taksitleri 36 taksitte ödenir.
5811 Sayılı Kanun	1.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan yurtdışı varlıkların vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden, vergi dairelerince % 2 oranında, yurt içi varlıklar için ise %5 oranında vergi tarh edilir. Bu şekilde hesaplanan verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. 5811 sayılı Kanun için 31.12.2009 tarihine kadar son başvuru süresi belirlenmiştir. Ancak 31 Temmuz 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2013/5174 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yurtdışındaki varlıkların bildirim ve beyan süresi 31 Ekim 2013 tarihine kadar uzatılmıştır.
6111 Sayılı Kanun	Mayıs 2011’den itibaren peşin veya taksitle ödenebilecektir. Borçlulara 6, 9, 12 veya 18 eşit taksitte ödeme seçenekleri sunulmuştur. Taksitli ödemelerde, taksit ödeme süresine göre belirlenmiş bir katsayı tutarı tahsil edilecektir. İlk taksit ödemesi Mayıs 2011 olup, sonraki taksit ödemeleri bu tarihi takip eden 2’şer aylık dönemlerdedir.
6486 Sayılı Kanun	15/04/2013 tarihi itibarıyla yurtdışında sahip olunan varlıklar, 31/7/2013 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle bildirilmelidir. Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir. Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirimini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler.
6736 Sayılı Kanun	30.06.2016 tarihinden (bu tarih dahil) önceki dönemlere ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Gümrük Kanunu kapsamına giren vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamları, vergi aslına bağlı olan vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamları, vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarını, damga vergisi, özel işlem vergisi, eğitime katkı payı ve bunlara bağlı gecikme zammı alacakları, belirtilen tarihten önce işlenen fiillere ilişkin ilgili kanunlarınca uygulanan idari para cezaları ve bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacaklarını, işletme kayıtlarında yer almayan mal, kasa mevcudu, ortaklardan alacaklar beyanı, belediyelerin, il özel idarelerinin idari para cezaları, asli ve fer’i kamu alacaklarını içerir. 2016 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisinin ikinci taksiti kapsam dışıdır. Mükelleflere taksit sayısına göre seçebilecekleri 6, 9, 12 veya 18 taksitte, kredi kart ile de ödeme seçenekleri sunulmuştur.

Kaynak: Tablo, belirtilen Kanunların ilgili hükümlerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

4.4. Varlık Barışı Uygulamalarından Elde Edilen Tahsilatların Karşılaştırılması

Mali af gerektiren bir konjonktür söz konusu ise getirilecek af uygulaması mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek niteliğe haizse, mali aftan

yararlananların sayısındaki artışla devlet ek gelir elde edecektir. Ancak devletin vergi toplama faaliyetlerini geliştirmeye yönelik değişiklikler içermeyen mali af kanunları nedeniyle kamu gelirlerinde düşüş gerçekleşmektedir (Yumuşak, 199, 43). Aynı zamanda mali afların yeni mali afların çıkarılması beklentilerini beslemesi, mali sorumluluklarını düzenli şekilde yerine getiren mükelleflerin küstürülmesi ve vergi adaletine inançlarının zayıflaması, mali af sonrası kamuoyunun yeniden mali af çıkarılmayacağına ikna edilmesinin güçlüğü, af beklentisi oluşan mükelleflerin mali sorumluluklarını yerine getirmede gecikmeyi tercih etmeleri, gelir idaresinin mali af sonrasında vergi tahsilatını artırıcı yardımcı başka faaliyetlerde bulunmaması nedenleriyle mali afların uzun vadede vergi gelirlerini azaltıcı etkide bulundukları rahatlıkla söylenebilir.

Mali af kanunlarının tahsilatları değerlendirilirken dört kriterden yararlanılabilir. Bunlardan ilki, mali affın hedeflediği tahsilât rakamı ile gerçekleşen tahsilat rakamı arasındaki farktır. İkincisi tahsilat kalemlerinin toplam tahsilattaki payı ya da başka bir deyişle toplam tahsilatın dağılımıdır. Üçüncüsü mali af tahsilatının toplam vergi gelirleri içindeki payıdır (Savaşan, 2006, 58- 60). Dördüncüsü mali af tahsilatların vergi tahakkuk tutarlarındaki payı olarak belirlenebilir. Bu bağlamda çalışmada daha somut bilgi sağlayacağı düşünüldüğü belirtilen yıllarda getirilen mali af tahsilat rakamlarının, toplam tahsilatlarının toplam vergi tahakkuklarındaki payı ve toplam mali af tahsilatlarının toplam vergi gelirleri tahsilatlarındaki payının karşılaştırılması yoluna gidilmiştir. Buna göre; tablo 4'te görülebileceği üzere; 4811 Sayılı Kanun dolayısıyla 7,9 katrilyon borç için 4,7 katrilyon TL tahsilat elde edilmiştir. Başvurulan borç tutarının %59,4'ü tahsil edilmiştir. 5811 Sayılı Kanun için 1.018 milyon TL ve yurtdışından 557 milyon TL vergi tahakkuk etmiş, yaklaşık 1 milyar liranın üzerinde bir tahsilat elde edilmiştir. Dolayısıyla toplam tahsilatın, toplam vergi tahakkukuna oranı %63,5'tir. 6111 sayılı mali afla 39,4 Bin TL'lik borç için toplam 26,4 Bin TL tahsil edilmiştir (Akşam, 2016). Başvurulan borç tutarının %67'si tahsil edilmiştir.

Tablo 4. İncelenen Mali Af Kanunlarının Gelir Tahsilatları ve İlgili Yıllar GİB Genel Bütçe Vergi Gelir Tahsilatları (BİN TL)

Kanun	Tahsilatları	Toplam Tahsilatın Toplam Tahakkuk Eden Vergideki Payı (%) ya da Toplam Tahsilatın Toplam Başvurulan Borç Tutarındaki Payı (%)	Yıllar	GİB Gerçekleşen Tahsilat (BİN TL)	GİB Tahsilatındaki Oranı (%)
4811 Sayılı Kanun	4.714	59,4a	2003	84,3	5,6
5811 Sayılı Kanun	1	63,5	2008	184,8	0,26
5811 Sayılı Kanun			2009	189,9	
6111 Sayılı Kanun	26,4	67**	2011	275,6	9,5
6486 Sayılı Kanun	0,17	12,1	2013	354,7	0,04
6736 Sayılı Kanun	2	3,5**	2016	949,4 *	0,21

Kaynak: GİB, 2016, “Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri” rakamlarından yararlanılmıştır. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_10.xls.htm,

*Bu rakam 2017 Yılı Bütçe Sunuş Konuşmasından alınmıştır . (<https://www.maliye.gov.tr/KonusmaSunumlari/2017TBMMGKBS/FLASH/index.html>, s.1-120, s.44.

a, YTL-TL değişimi nedeniyle doğan hesaplama farklılıklarını önlemek amacıyla tahakkuk eden vergi rakamı yerine başvurulmuş borç tutarına göre hesaplama yapılmıştır.

** net bir vergi tahakkuk rakamına erişilemediğinden, başvurulmuş borç tutarına göre hesaplama yapılmıştır.

2013’te 6486 Sayılı Kanunla getirilen varlık barışı ile Türkiye’ye getirmek üzere beyan edilen 69.8 milyar liralık varlık üzerinden 1.4 milyar lira vergi tahakkuk ettirilmiş, 8.5 milyar lira tutarındaki varlık için 170 milyon lira vergi tahsil edilmiştir (Hangül, 2016). Bu rakamlar ışığında; toplam tahsilatların, toplam vergi tahakkuk rakamına oranı olarak %12,1 rakamına erişilmiştir. Bununla birlikte incelenen mali aflar içinde sözü edilen bu kanunun, hem toplam tahsilatın toplam vergi tahakkukuna oranı, hem de

2013 yılında gerçekleşen genel bütçe gelirleri tahsilatına oranı bakımından en düşük düzeyde performans göstererek tahsilat gerçekleştiren mali af düzenlemesi olduğu söylenebilir. Ancak bu tespit yapılırken; 2016 yılı mali affının tahsilat sonuçları henüz tam olarak yayınlanmadığından, Maliye Bakanlığının konuya ilişkin yaptığı son açıklama dikkate alınmıştır. Buna göre; 14 Kasım 2016 itibariyle 6,2 milyon adet başvuru yapılmış, 56,6 milyar TL’lik alacak yapılandırılmış, 2 milyar TL tahsil edilmiştir (Hürriyet, 2016). Buna karşılık sağlıklı bir değerlendirme yapılabilmesi açısından henüz kanuna ilişkin tahsilatlar başlayalı 3 ay olduğundan, 2016 mali affı için toplam tahsilatın toplam başvurulmuş borç tutarındaki payını ifade eden %0,21 rakamı dikkate alınmamalıdır. Dolayısıyla tahsilat bakımından en yüksek performans gösteren mali af düzenlemelerinin sırasıyla, %59,4, %63,4 oranları ile 4811, 5811 mali af kanunları ve %67 oranı ile en yüksek tahsilat başarısını gösteren mali af düzenlemesi; 6111 sayılı Kanun’dur.

5. VERGİ UYUMU PERFORMANS GÖSTERGELERİNE GÖRE VARLIK BARIŞI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmada Türkiye’de vergi uyumu performans göstergeleri olarak nitelendirilebilecek unsurların GİB’in performans raporlarında belirtilen hedeflerle eşleştirilebilirliği düşünülmüş, ancak bu hedeflerin kriterleri GİB raporlarına göre yıldan yıla değişiklik gösterdiğinden, ilgili yıl performans raporlarındaki hedeflerin neler olduğuna ve toplam ödenekler içindeki paylarına değinilmiştir. Buna rağmen vergiye gönüllü uyuma bütçeden ayrılan payın ve hedeflerin türlerindeki değişimin irdelenen mali af dönemleriyle kesişimi değerlendirilmiştir. Ancak Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’nin performans programları hazırlık faaliyeti fiilen 2009 yılında başlamış olduğundan 2003 yılına ilişkin vergi uyumu performans göstergeleri ile ilgili bilgiye GİB’in 2003 yılı faaliyet raporu incelenmesine rağmen erişilememiştir. Bu nedenle 4811 sayılı mali af Kanunu ile ilgili dönemin vergiye gönüllü uyum verileri eşleştirilememiştir. Dolayısıyla ilgili değerlendirmeler 5811 sayılı mali af Kanunu açısından; 2009 yılı itibariyle yapılacaktır. Buna göre; 2009-2011 performans programında “Vergiye Gönüllü Uyumu Artırmak” amacı için belirlenen hedefler 2016 programından farklı olup; elektronik ortamda verilen hizmetlerin çeşitliliğinin artırılması, mükelleflerin kendi vergi hesaplarına, sunulan hizmetlere dair sorularına etkin

ve zamanında cevap verilmesi, mükellef beklenti ve önerilerinin iletişim araçları ile tespiti, Vergi İletişim Merkezi ve Mükellef Hizmeti Merkezinde (VİMER) sunulan hizmetlerin niteliksel ve niceliksel olarak artırılması, mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerde kullandığı beyanname, bildirim ve formların yeniden gözden geçirilerek daha çok istatistiki bilgiler almaya ve kullanmaya uygun olacak şekilde 2009’da yeniden düzenleneceği, mükelleflerin, vergi ödemelerini daha kolay ve güvenilir şekilde yapmalarının sağlanacağı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin uyum maliyetinin azaltılmasının sağlanacağına değinilmiştir. İşe başlamada ve yeni yatırımlarda işlemlerin basitleştirileceği, toplumun vergilemeye dair tutum ve algılamalarının olumlulaştırılmasına çalışılacağı, mükelleflerin vergi bilincini artırmak için muhasebeciler ve mali müşavirlerle işbirliği yapılacağı ileri sürülmüştür. Bu kapsamda vergiye gönüllü uyumu artırmak amacı için GİB’in 2009, 2010 ve 2011 yılları için kaynak ihtiyacı; 278.337.330,42 TL, 306.804.150,05 TL, 340.516.694,44 TL olarak belirtilmiştir. Ancak GİB’in toplam kaynak ihtiyacı 2009’da 1.513.586.800,00 TL, 2010’da 1.666.264.000,00 TL, 2011’de 1.849.358.000,00 TL’dir (GİB, 2008, 35-45, 121). Buna göre; 2009’daki gönüllü uyumun, toplam bütçedeki payı %18,38, 2010’daki payı %18,41, 2011’deki payı 18,41’dir. GİB tarafından 2013’de tüm giderler için toplam 2.080.581.000 TL ödenek tahsis edilmiştir (GİB, 2013,38,40,48,55,60,65). Bu dönemde elektronik vergi hizmetleri ve otomasyon sistem yönetimi için toplam 110.668.697 TL, mükellef başvuruları cevaplandırma ve beklentileri değerlendirme ve uluslararası vergi çalışmaları ile vergiye gönüllü uyumun artırılması için 65.663.941 TL kaynak ihtiyacı belirlenmiştir. Mükelleflere verilen hizmet kalitesini sürekli iyileştirmek ve yeni hizmet seçenekleri geliştirmek vergilendirme işlemlerinde etkinlik sağlanmasına yönelik kaynak ihtiyacı 664.671.519 TL olarak ifade edilmiştir. Vergi mevzuatı çalışmaları ve mükelleflerçe kullanılan dokümanların güncellenmesi ve standart hale getirilmesi ile Mükellef işlemlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak için Vergisel işlemler basitleştirilecek, vergi mevzuatının anlaşılır, açık ve uygulanabilir olmasının sağlanmasına ilişkin 11.406.003 TL kaynak ihtiyacına yer verilmiştir. Toplumsal vergi eğitimleri ve etkinlikleri ile vergi bilincinin artırılmasına 12.123.109 TL’lik bütçe ayrılmıştır. Dolayısıyla tüm bu sözü edilen kaynak ihtiyacı olan kalemler toplandığında GİB tarafından vergiye gönüllü uyum

için ayrılan toplam ödenek miktarına ulaşılacaktır. Bu rakam ise 2013 için; 864.533.269 TL'dir. Buradan hareketle GİB'in 2013'te %41,55 oranında vergiye gönüllü uyuma ilişkin ödenek tahsisinde bulunduğu söylenebilir. Sonuç olarak, vergi uyumunu artırmak amacının performans hedefi elektronik ortamda verilen hizmetlerin kapsamı ve erişilebilirliğinin ileri seviyede bilgi teknoloji sistemleri ve araçları ile artırılmasına ilişkindir ki bu hedefe GİB'in günümüzde birçok elektronik hizmet sunum projesi ile eriştiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

GİB'in 2016 yılı Performans Programında ise idarenin "Vergiye Gönüllü Uyumu Artırmak" başlıklı amaçlarını gerçekleştirmek üzere belirlenen performans hedefleri iki adettir. Bunlardan ilki; toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincinin artırılması yönünde faaliyet ve etkinliklerin yapılmasına devam edilerek vergiye gönüllü uyumun sağlanması olarak belirlenmiştir. İkinci hedef ise; vergiye gönüllü uyum sağlanması için mükellef memnuniyetinin artırılmasıdır. Bu hedeflere yönelik olarak belirlenen performans göstergeleri ise; medya araçları kullanım sayısı, vergi bilincini geliştirme eğitimi verilen öğrenci sayısı, kamuoyunu bilgilendirme amaçlı hazırlanan yazılı ve görsel doküman sayısı, meslek odaları ile yapılan eğitim, seminer sayısı, kamuoyunu bilgilendirmeye yönelik yazılı ve elektronik ileti sayısı ve buna ilişkin faaliyetlerin bütçedeki kaynak ihtiyacının 25.407.559 TL, ikinci hedefe ilişkin faaliyetlerin bütçedeki kaynak ihtiyacının 81.328.432 TL olduğu belirtilmiştir. İdarenin belirtilen dönemdeki toplam kaynak ihtiyacı ise 2.785.908.000 TL olarak öngörülmüştür. Buradan hareketle 2016 performans programına göre; GİB'in vergiye gönüllü uyum için ödenek tahsis düzeyi yaklaşık %4'tür (GİB, 2016, 49,53).

Sonuç olarak yukarıda bahsi geçen verilere göre; aynı zamanda çalışmada incelenen mali af dönemleri olan; 2009-2011 yılları arasında GİB'in vergiye gönüllü uyumu artırma hedeflerine ilişkin ödeneklerinin toplam GİB bütçesindeki payı %18'lerde iken, 2013'te bu oran %41,55, 2016'da ise yaklaşık % 4'tür. Kanaatimizce bu oran farklılaşması; vergiye gönüllü uyumun birçok mükellef memnuniyetini ve tahsilat kolaylığını artıran vergilendirme işlemlerine ilişkin elektronik uygulamalarının büyük bir kısmının hesaplama dışında kalması ve vergiye gönüllü uyumun belirleyicisi olarak dikkate alınan hedeflerin dönemsel olarak kapsamının değişiminden kaynaklanmaktadır.

SONUÇ

Mali aflar ve bu afların birçoğunun kapsamında bulunan varlık barışları kamuoyunda genellikle “vergi barışı”, “vergi affı” gibi çeşitli adlarla anılmaktadırlar. Sözü edilen bu mali aflara siyasi açıdan hükümetlerin mükelleflerle uzlaşmasının bir aracı olarak, ekonomik açıdan yurt içi ve yurtdışı kayıtdışı olan servet unsurlarının kayda alınması aracılığıyla, mali olarak bütçe dengelerine katkı için, idari ve teknik nedenlerle ise idarenin ve yargı mercilerinin iş yükünü ve masraflarını düşürmek için başvurulmaktadır. Ancak son getirilen mali af düzenlemesi ile bildirilen varlıklar üzerinden vergi ödemesinin olmaması, kayıt altına alınan varlıklar için fon hesabı açtırılmaması ve ek bir vergi incelemesi olmaması, 6736 sayılı Kanunla asıl hedeflenenin; Türkiye’de OECD ile otomatik bilgi değişimi sisteminin işlerliğinin öncesinde, yurtdışı varlıkların Türk Ekonomisine kazandırılması olduğunu düşündürmektedir.

Mali affa başvuru ya da taksit ödeme sürelerinin idare tarafından uzatılacağı ve yeni mali afların birbirini takiben getirileceği beklentileri, borçluların mali yükümlülüklerini geciktirmelerine neden olup, mali afların tahsilat başarısını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu etkinin minimuma düşürülebilmesi için mali af öncesinde; affın yararlanması hedeflenen kesimlerin çok iyi tespit edilmesi ve mali affın bu kesimlerin katılımını sağlayacak nitelikte özelleştirilmesi, mali affın dönem bakımından getiriliş süresinin; dönemin ekonomik koşulları gözetilerek belirlenmesi ve süre uzatım ihtiyacı önceden tahmin edilerek, af süresinin net şekilde belirlenip, ilan edilmesi ve değiştirilmemesi, mükelleflerin ülkenin mali af ihtiyacı olduğuna ikna edilmeleri ve politika tercihi olarak vergi kaçırmanın ve vergi kaçırmanın teşvik edildiği mali aflara sıklıkla yer verilmesinden, düzenli ödeme yapan mükelleflerin ödüllendirildiği bir vergi sisteminin inşası (bankaların kredi verirken uyguladıkları sisteme benzer şekilde düzenli ödemede bulunanların mali durumlarına göre derecelendirilerek borç erteleme, borç taksitlendirme, vergi indirimi vb. bazı mali imkanlardan yararlandırılması gibi uygulamalara yer verilmesi) mali afların uygulama başarısının artırılması bakımından ve vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine yakınsayabilmek adına dikkate değerdir.

KAYNAKÇA

4811 sayılı Kanun'un Gerekçesi(2003),. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı [çevrimiçi erişim: <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/vergibarisi/verba-gerekce.htm>]

Ağar, Serkan (2005), “Adil yargılanma hakkı perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, **TBB Dergisi**. 59 (2005) : 327-358.

Aksümer, Ertunç, (2014), “Geçmişten günümüze vergi afları ve sonuçlarının değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Dergisi**. 129 (2014) : 33-45.

Akşam, (05.08.2016), “200 milyar tl gelecek”, 10.08.2016 tarihinde <http://www.aksam.com.tr/ekonomi/200-milyar-tl-gelecek/haber-539011> adresinden erişildi.

Alm, James (1998), “Tax policy analysis: the introduction of a Russian tax amnesty”, Internatinal Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State Andrew School of Policy Studies, SSRN:<http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp9806.pdf>, (1998): 1-9.

Arıkan Zeynep ve Hatice Yurtsever, (2004), “Türkiye’de mali affın nedenleri etkileri ve sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**. 136 (2004): 59-64.

Ayrangöl, Zülküf ve Tekdere, Mustafa (2013), “Potansiyel etkileri ve gönüllü uyum açısından vergi afları: 6111 sayılı Kanunun irdelenmesi”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 6,2 (2013): 249-269.

Budak, Yılmaz (2011), “Devlet vergide nitelikli dolandırıcısını affetti mi?”, **Vergi Dünyası**. 358 (2011):16-19.

Dallı, Atilla, (2006), **4811 sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), ; Edirne, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

GİB, (2008), **Performans raporu 2009-2011**. Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

GİB, (2009), **5811 sayılı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması hakkında kanun uygulaması**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı

GİB, (2013), **2013 yılı performans programı**, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

GİB, (2016), **2016 yılı performans programı**. Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

GİB, (2016a), **Hedeflenen ve gerçekleşen genel bütçe vergi gelirleri**. 23.01.2017 tarihinde http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_10.xls.htm, (2016) adresinden erişildi.

GİB (2017) **2017 yılı bütçe sunuş konuşması**, 23.01.2017 tarihinde (<https://www.maliye.gov.tr/KonusmaSunumlari/2017TBMMGKBS/FLASH/index.html>), adresinden erişildi.

Hangül, Hamide(2016), “brexitten kaçan varlık Türkiye’ye barışa gelir” 14.07.2016 tarihinde <http://www.karar.com/ekonomi-haberleri/turkiyeye-barisa-gelir-185977>. Adresinden erişildi.

Hürriyet, (15.11.2016), “Maliye bakanı Naci Ağbal: bütçede 2016 hedefi tutacak”, 23.01.2017 tarihinde <http://www.hurriyet.com.tr/maliye-bakanı-agbal-butcede-2016-hedefi-tutaca-40278211> adresinden erişildi.

Karatay, Özcan ve Karatay, Aliye, (2011), “Türkiye’de vergi afları ve 6111 Sayılı Kanunun değerlendirilmesi: Bayburt ili örneği” , **Ekonomi Bilimleri Dergisi**. 3,2, (2011): 181-190.

Kargı, Veli ve Yüksel, Cihan (2010), “Türkiye’de vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerine etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. 54. Seri (2010), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7888>, (2010): 23 -44.

Luitel, Hari S. and Sobel, Russell S. (2007), “The revenue impact of repeated tax amnesties”, **Public Budgeting & Finance**. 27, 3(2007): 19-38.

Maliye Bakanlığı(2010), **2010 yılı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme İdaresi Başkanlığı gider bütçesi ve gelir bütçesi sunuş konuşması**, [çevrimiçi erişim: <https://www.bumko.gov.tr/eklenti/331,2010-yili-maliye-bakanligi-butcesi-sunus-konusmasi-tbmm-plan-ve-butce-komisyonupdf.pdf?>]

Marchese, Carla (2014), “Tax amnesties”, iel paper in comparative analysis of institutions” **Economics and Law**. 17(2014): 1-17.

Muceku, Hysen (2016), “2016 fiscal amnesty and its role in the formalization of the Albanian economy”, **European Academic Research**. IV,3, (2016):2997-3012.

Savaşan, Fatih (2006), “Vergi afları: teori ve Türkiye uygulamaları,“-vergi barışı” uygulama sonuçları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. VIII,1 (2006): 41-65.

Yaraşır, Sevinç, (2013), “Vergi afları ve Türkiye’deki vergi aflarının değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**.379(2013): 175-187.

Yumuşak, İbrahim (1997), “Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi”, **Vergi Dünyası**. 188 (1997): 39-43.