

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
54. Seri / Yıl 2010

TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ VERGİ ADALETİ VE MÜKELLEFLER ÜZERİNE ETKİLERİ

Yrd.Doç.Dr. Veli KARGI*
&
Araş.Gör. Cihan YÜKSEL**

*Mersin Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

&
**Mersin Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası vergiler için “genellik”, “adalet”, “öde-me gücü” ve “yasallık” ilkelerine yer vermiştir. Devletin siyasi, sosyal ve ekonomik istikrarsızlıklar nedeniyle zaman zaman çıkarmış olduğu vergi af yasaları sonucunda söz konusu ilkelerden sapmalar gündeme gelebil-mektedir.

Bu çalışmada vergi aflarının nedenleri, Türkiye uygulaması, vergi afları konusundaki tartışmalar ve söz konusu aflardan vergide adalet ilkesinin ve mükelleflerin nasıl etkileneceği konuları tartışılmıştır. Genel olarak afla-rın, vergi adaletini bozduğu ve mükellef davranışlarını olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi adaleti, Vergileme Yetkisi, Vergi Affi.

THE EFFECTS OF TAX AMNESTY ON TAX JUSTICE AND THE TAX PAYERS' BEHAVIOURS IN TURKEY

ABSTRACT

Principles of “generality”, “justice”, “ability to pay” and “legality” for taxes have been placed in The Constitution of the Republic of Turkey. The deviations occur from these principles as a result of tax amnesty laws which were occasionally legalized by the government because of political, social and economical instability.

In this paper, reasons of tax amnesties, its application of Turkey, dis-cussions of this issue and its effects on tax justice and tax payers has been argued. In general, it concluded that tax amnesties break tax justice and that have a negative effect on the behavior of the tax payers.

Key Words: Tax Justice, Taxing Power, Tax Amnesty.

Jel Kodu:K340, H22, H26

1. GİRİŞ

İnsanlık tarihinin en ilkel örgütlenme biçiminden başlayarak, siyasi bir toplum haline gelmesine kadar olan süreçte ortaya çıkan toplumsal ihtiyaçlar; bireylerin yaratmış oldukları değerlerin bir kısmını devlete vermeleri veya devletin bunlara el koyması ile finanse edilmiştir. Önceleri din ve ahlak duygularıyla isteğe bağlı olarak devlete verilen iktisadi kıymetler, daha sonraları içinde zorunluluk olan kurallara bağlanmıştır (*Yılmaz,1996:4*).

Devletin hem finansman kaynağı, hem de iktisadi ve sosyal görevlerini yerine getirmede kullandığı önemli bir araç olan vergiler, kamu gelirleri içinde çok önemli bir yere sahiptir. Vergiler, kamu hizmetlerinin karşılanması için fert ya da kurumlardan egemenlik hakkına dayanarak, vergi mükelleflerine bir karşılık vaadinde bulunmaksızın devletin kanunla aldığı parasal tutarlar olarak tanımlanmaktadır (*Edizdoğan,2008:122*).

Toplumsal hizmetler bir bedel karşılığı olmaksızın üretilir ve devlet tarafından belirli kıstaslara göre şahıslardan talep edilen cebri ödemelerle finanse edilir. Vergi ödemek, vergi ödeyen kişiye başka türlü yollarla elde edemeyeceği devlet hizmetlerinden yararlanma hakkını vermez. Vergilerin en temel özelliklerinden biri cebri olmasıdır. Bununla birlikte vergileri diğer kamu gelir kaynaklarından ayıran temel fark, karşılıksız olmasıdır (*Due,1967:88*).

Kamu hizmetlerinin üretimi, düzgün ve sürekli kamu gelirlerinin varlığına dayanır. Bu nedenle en sağlam kamu geliri olan vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerinin belirli süreler içinde ve kısa zamanda tahsil edilmesi gerekir (*Bülbül,2003:17*).

Türk vergi mevzuatında ve özellikle Vergi Usul Kanunu'nda verginin tanımına yer verilmemiştir. Vergi konusunda 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde "Vergi Ödevi" başlığı altında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Bu maddeye göre;

- Verginin amacı kamu giderlerini karşılamaktır,

- Alınacak verginin miktarı ödeyenin mali gücü ile sınırlı olacaktır,
- Vergiler ancak kanunla alınacaktır.

Bu açıklamalar ışığında vergi, “Devletin veya devletten aldığı yetkiyle kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek ve tüzel kişilerden aldıkları parasal tutarlardır.” şeklinde tanımlanır (*Nadaroğlu,2000:216*).

Vergilemede herkes tarafından kabul gören en önemli ilke vergilemede adalet konusudur. İyi bir vergi sisteminin adil olması gerektiği fikri tartışma götürmemekle birlikte, adaletin nasıl sağlanacağı veya birtakım uygulamaların adil olup olmadığı konusu tartışmaya açıktır. Vergi afları da vergide adaletin sağlanmasında tartışma konularında biridir. Bu nedenle ülkemizde de sıklıkla rastlanan vergi affı uygulamalarını vergi adaleti açısından sorgulamak, bu çalışmanın ana amacıdır. Bu bağlamda çalışmamızda öncelikle vergilendirme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları teorik düzeyde ele alınacak; ardından vergi afları uygulaması tartışılacaktır. Vergi affını savunanların ve vergi affına karşı olanların görüşlerine de yer verildikten sonra, vergi affı kavramı ve uygulaması vergi adaleti açısından değerlendirilecektir.

2. VERGİLENDİRME YETKİSİ ve VERGİLEMEDE ADALET

Tarih boyunca insanlar verginin ne olduğunu ve niçin vergi ödediklerini sorgulamışlar ve bu sorulara cevap aramışlardır. Başlangıçta isteğe bağlı olan vergiler zamanla zorunlu hale gelmiş, hatta insanlardaki vergi direncini kırmak için vergiye kutsal bir anlam da verilmeye çalışılmıştır. Vergi anlam ve kavram olarak farklı dönemlerde farklı yorumlara maruz kalmış mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik hatta ahlaki yönleri ile karmaşık bir olgu haline gelmiştir (*Nadaroğlu,2000:212*). Eski çağlarda vergi, mağlupların galiplere ödemesi gereken bir borç olarak kabul edilmekte ve mağlupların gelirleriyle servetlerinin bir bölümü “haraç” adı altında alınmaktaydı. Ortaçağ dönemindeki vergi, istisnai boyutta uygulanmış ve

anlam değişimine uğramıştır. Söz konusu dönemde vergi, bireylerin kendilerini yönetenlere, servet veya gelirlerinden bir bölümünü “hediye” şeklinde verdikleri ya da yönetenlerin, bireylerden “yardım” adıyla aldıkları değerleri ifade eder şekilde kullanılmaya başlanmıştır (*Akdoğan, 1989:98*).

Devletin üstlenmiş olduğu mali, iktisadi ve sosyal görevlerini yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasi bir zorunluluktur. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yaşamı içinde devletin fonksiyonlarına paralel olarak vergilendirme stratejisinin kapsam ve özelliklerinin değişken olduğu bilinmektedir (*Akdoğan, 1991:651*).

Batıda devletler modernleşme ve uygarlık sınırlarının gereği olarak bütçe haklarının krallıklardan meclislere devri için çok büyük uğraşlar vermişlerdir. Tarihteki ilk demokrasi belgesi olan 1215 tarihli Magna Carta, İngiliz Kralı ile İngiliz toplumu arasında haraçların ve vergilerin belli bir düzene bağlanmasını sağlamıştır. İngiltere Magna Carta ile, Fransa 1789 Fransız İhtilalıyla, Amerika Birleşik Devletleri’nde yeni bir devletin kurulmasıyla bütçe hakkı, milletin temsilcisi olan parlamentolara verilmiştir. Magna Carta Libertatum’da (Büyük Hürriyet Fermanı’nda) hükümdarın keyfi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını amaçlayan ilkelere yer verilmesi bunu kanıtlar niteliktedir. Gelirlerin ve giderlerin her sene yeni baştan tasdiki yani bütçenin yıllık onanması sisteminin kabulüyle de bütçe hakkı kavramı yerleşmiştir. Anayasal gelişmelerde verginin somut bir hareket noktası oluşturması, bütçe hakkı gerekliliğine işaret etmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 73. maddesinin başlığını “Vergi Ödevi” olarak düzenlenmiştir. Belirtilen “Vergi Ödevi”nin konusu, bir şeyi yapmak veya yapmamak; bir şeye katlanmaktan oluşan haklar ve görevlerdir. Anayasa’nın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlığı altında düzenlenen bu ödev, aynı bölümde düzenlenen diğer haklardan farklı olarak parasal bir borç ilişkisi olarak tanımlanmaktadır. Bu demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletini gerçekleştirmeye yönelik bir tanımlamadır. Başka bir ifade ile demokratik, laik, sosyal hukuk devletinin vergilerle finanse edileceği ve bunun da adil bir vergi sistemiyle gerçekleştirileceği esas alınmıştır. O halde bu parasal ilişki diğer alanlardaki af kavramından, örneğin ceza

hukukundakinden farklı olmalıdır (*Saban,2001:456*).

Anayasalarda devlet ve mükellef arasında kurulan vergi ilişkisinin hukuki dayanaklarına yer verilmiştir. Anayasamızda, vatandaşların vergi yönünden eşitliği temel kural olarak ön plana çıkmaktadır. Yine Anayasamızın vergiler için öngördüğü temel ilkelere göre vergi kanunlarının; “genellik”, “adalet”, “mali güce göre alma” ve “yasallık” ilkelerine uygun olarak hazırlanması zorunluluğu vardır.

Vergi alacaklısı olan devletin gücünü kullanan yöneticilerin de, vatandaşın vergi ödevine karşılık bir sorumluluklarının olması gerekir. Nitekim hukuk devleti olmanın bir gereği Anayasamızın temel hak ve hürriyetlerin korunması ile ilgili 40. maddesinde; kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zararın devletçe tazmin edileceği belirtilmiştir. Anayasamızın 40. maddesinin 2. bendine göre resmi görevlilerin yaptıkları haksız işlemler devleti bağlar. Diğer taraftan devlet, yöneticiler ve yetkililer vasıtasıyla verdiği zararların tazminini takiben sorumlulara rücu hakkını kullanabilecek yetkiyle donatılmıştır.

Vergilendirme yetkisi, devletin vergi alma konusunda sahip olduğu “hukuki ve fiili güç”ü ifade eder. Oluşturulmak istenen yeni ekonomik anayasa yaklaşımı içerisinde devletin vergilendirme yetkisi, para basma, borçlanma ve refah harcamaları yetkisinin sınırlandırılması gerektiği görüşü yaygınlaşmaya başlamıştır. Bugün için vergileme yetkisinin kullanımında en önemli kurum yasama organıdır. Yasama organının vergileme yetkisini kötüye kullanma ihtimaline karşın bu yetkinin sınırlandırılması yönünde önemli adımlar atılmaktadır (*Hepaksaz,2008:57*).

Vergi sistemleri vergi adaleti konusunda ödeme gücüne dayalı olarak iki temel ölçüte sahiptirler. Bunlar “dikey eşitlik” ve “yatay eşitlik”tir. Vergilemede yatay eşitlik, ödeme gücü eşit durumda bulunan kimselerin aynı miktar vergiyi ödemelerini, dikey eşitlik ise ödeme gücü farklı durumlarda bulunan kimselerin farklı miktarda vergi ödemelerini öngörmektir (*Case ve Fair,2000:433*).

Vergilemede eşitlik denilince belki de en fazla benimsenen, eşit gelir elde edenlerin eşit biçimde vergilendirilmesi olarak ifade edilen, vergi-

lemede yatay eşitliktir. Aynı ödeme gücüne sahip olanların eşit vergilendirilmesi ve farklı ödeme gücüne sahip olanların farklı vergilendirilmesi, vergilemede dikey ve yatay eşitlik ilkelerinin temelini oluşturmaktadır. Belirtilen bu ilkeler, ödeme gücüne fazla önem vermeyen bilim insanları tarafından da kabul edilmektedir. Dikey eşitlik konusunda fazla bir şey söylemeseler de, yatay eşitlik kuralının geçerli olduğu üzerinde durmaktadırlar (*Musgrave,2004:199*).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi, büyük ölçüde eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına, verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır. Vergi adaleti, kişiler arasındaki servet farklılıklarını gidermeyi amaçlayan bir vergi sistemi gibi aktif ya da kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesini amaçlayan bir vergi sistemi gibi pasif bir kavram olarak ele alınabilir. Bu bağlamda devlet ve vergi mükellefleri, vergilemede adalet koşullarının sağlanması bakımından, sürekli kendi istekleri doğrultusunda girişimlerde bulunmaktadırlar. Bu girişimler devlet açısından, vergi reformlarının yapılmasını, bireyler ve sosyal gruplar açısından da kendi lehlerine olanaklar sağlayacak veya var olan durumlarını korumaya olanak verecek isteklerde bulunma yönünde olmaktadır (*Gökbunar,1998:4*).

Vergilemede adalet ilkesine göre, vergilerin mükellefler arasında adil ölçülere göre dağılımı önem taşır. Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adil bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağıının, yükümlülerin kişisel durumlarına göre vergileme ölçüsünün ne olacağıının belirlenmesi büyük bir önem taşımaktadır. Vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişebilir nitelikte olması, herkes için geçerli olabilecek ölçülerin belirlenmesini olanaksız kılmaktadır. Bu durum, bazı teknik esaslardan yararlanarak vergi adaletine ulaşma isteğinin vergileme ilkesi olarak kabul edilmesine neden olmuştur (*Akdoğan,1989:151*).

Ekonomistler vergilemede adalet için iki temel prensip üzerinde durmaktadırlar. Bunlardan ilki fayda prensibi, diğeri ödeme gücü prensibidir (*Samuelson ve Nordhaus,2000:332*).

Fayda prensibine göre; bireyler devlet hizmetlerinden sağladıkları fayda oranında vergilendirilmedir. İnsanlar ekmek, kıyafet vb. özel mallara nasıl para ödüyorlarsa, halka açık yol ve parklar gibi toplumsal malları kullandığı oranda vergi ödemelidir.

Ödeme gücü prensibine göre; vergi miktarı insanların sahip olduğu gelir ve servetlerinin miktarı ile ilgili olmalıdır. Genellikle vergi sistemleri, düşük gelir gruplarının tüketimlerini ve gelirlerini artırmak, yüksek gelir gruplarını daha fazla vergilemek yoluyla fon oluştururlar. Bu nedenle yüksek gelir veya yüksek servetin yüksek oranda düşük gelirliilerin daha az oranda vergilenmesi amaçlanır.

Vergilemede adalet duygusunu sarsabilecek şiddetli ve taraflı uygulamalardan kaçınılması ve sermaye birikimine veya reel gelirin artmasına engel olunmaması gerekmektedir. Bu anlamda zengin ve fakirden aynı miktarda vergi alınmaması, bir insanı ancak yaşatabilecek gelirin vergi dışı bırakılması, bir bekarla çocuklu veya çocuksuz bir aile reisinin aynı yük altında tutulmaması, emek ve sermaye gelirin vergilendirilmesinde farklı muamele yapılması vb. esaslar, vergi adaletine belli ölçülerde ulaşılmasını sağlayabilmektedir (*Erginay, 1985:55*).

Türk vergi sisteminde, adalet ilkesini zedeleyen (bozan) bir takım faktörler vardır. Bunlar yasal olan ve yasal olmayan faktörler şeklinde iki ana grupta toplanabilir (*Söyler, 2006*). Vergilemede adalet ilkesini yasal olmayan yollarla zedeleyen temel faktörler kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı istihdamdır. Vergi muafiyet ve istisnaları, dolaylı vergilerin ağırlığı, emek gelirleri aleyhine yapılan vergilendirmeler vb. uygulamalar ise yasal faktörler olarak sayılabilir. Vergi afları da vergilemede adalet konusunda tartışmalara yol açan yasal unsurlardan biridir.

3. VERGİ AFLARI

Vergi affı denildiğinde genel olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Hukuki anlamda vergi affı, devletin kendi yetkisini kulla-

narak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağıının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, devlet vergi affıyla ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmesi halinde de elde edeceği gelirden vazgeçmektedir (*Güner,1988:261*). Vergi affı ile genel olarak vergi asli ve cezalarının affı kastedilmektedir. Bu açıdan vergi affı kavramı, vergi hukukunda af sorununu bütün boyutlarıyla irdeleyen bir terim olarak kullanılmaktadır (*Heper ve Dönmez, 2004:173*).

Affin hukuk sistemlerinde kabul edilmesinin başlıca nedeni, yapılmış olan olası haksızlıkların kaldırılmak istenmesi düşüncesidir. Af yetkisinin kullanılması sonunda devlet, cezalandırmak hakkından vazgeçer. Dolayısıyla bu yetkinin kullanılması çok zorunlu durumlarda doğru görülebilir (*Çağan,1982*).

3.1. Vergi Affının Gerekçeleri

Aflar, yönetim değişikliklerinin, devrimlerin, iç karışıklıkların yaşandığı dönemlerde, bunalımları atlatabilmek için bir iyileştirme görevi üstlenebilir. Siyasi bunalımlar gibi ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da affın gerekliliği düşünülebilir. Ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde, olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla değil, içinde bulunulan duruma uygun yasalarla bunalım dönemi atlatılabilir. Bunalım dönemlerinde vergi affına gidilmesi, kaçınılmaz olarak yol açılmış adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde telafi etmek suretiyle toplumsal barışa katkı sağlayabilir (*Çetin,2007:174*).

Vergi affı yanlıları vergi affını, geçmişte vergi kaçırmış olmalarının ortaya çıkmasından çekinen kişilere temiz bir sayfa açmak ve gelecekte vergi sistemi ile uyumlu birer mükellef olmalarına fırsat vermek olduğu görüşündedirler. Bu şekilde kayda giren mükelleflerin, gelecekte toplam vergi gelirin yapacakları katkılar sonucu, yasal vergi oranları azalacak, böylece dürüst mükelleflerin de vergi affından yararlanması mümkün olabilecektir (*Çetin,2007:174*).

Vergi aflarının faydaları aşağıdaki şekilde sayılabilir (*Çetin, 2007:175*);

- Vergi gelirlerinde ani bir yükseliş yaratabilir,

- Vergi idaresi ve yargısı üzerindeki iş yükünü azaltarak tasarruf sağlayabilir,
- Kayıtlı olmayan kişilerin sonraki aflarda daha iyi izlenmesi ve kayıtların tutulması yoluyla gönüllü uyumları artırılabilir,
- Af, teşvik unsurlarıyla birlikte makul ve adaletli cezalardan oluşursa sonraki aflarda mükelleflerin sisteme alınması kolaylaşabilir,
- Bir defaya mahsus olarak çıkarılan aftan sonra daha katı cezai yaptırımlarla donatılmış vergi afları, mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde bir artışa yol açabilir,
- Vergi afları kısa dönem gelirini arttırmak için kayıtlara geçmeyen önceki birçok mükellefi kayıt altına alarak devletin uzun dönem gelirini arttırabilir.

Bir vergi affı uygulamasının başarılı olabilmesi için; vergi affının bir kereye özgü olması, vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eşzamanlı yürütülmesi, sağlanacak bağışıklıkların affa katılımı teşvik edici düzeyde olması, af döneminin yeterli uzunlukta olması, affın tanıtılmasına ve halkla ilişkilere önem verilmesi gerekmektedir (*Heper ve Dönmez,2004:175*).

3.2. Vergi Aflarına Yöneltilen Eleştiriler

Vergi aflarına yöneltilen en önemli eleştiri, bu afların adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilediği şeklindedir. Özellikle, maddi ve biçimsel ödevlerini zamanında yerine getiren dürüst mükelleflerle, bu ödevlerini yerine getirmeyerek affın sunduğu olanaklardan yararlananlar arasında dürüst mükellefler aleyhine eşitlik ilkesinin bozulması, vergi aflarının en önemli sakıncasını oluşturmaktadır (*Heper ve Dönmez,2004:174*). Ayrıca belli aralıklarla tekrarlanan vergi afları, vergi uyumu üzerinde olumsuz etkilerde bulunarak, vergi sisteminin vergi kaçakçılığı yönünde çarpıtılmasına yol açabilmektedir (*Andreoni,1991:144*).

Vergi aflarına yöneltilen diğer bir eleştiri de, bu afların vergi ahlakı üzerindeki yozlaştırıcı etkisidir. Sık sık vergi affı çıkarılması, gelecekte yeni af beklentilerine yol açabilecektir. Bu da kanunların otoritesini olumsuz

yönde etkileyecek ve özellikle vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajının yayılmasına yol açabilecektir. Af, kişilerin adalet anlayışını tahrip ederek kanunlara saygıyı azaltabilir. Buna bağlı olarak kanunları ihlal eden kişilerin, af yoluyla cezadan kurtulduklarını gören dürüst mükellefler de kanunlara karşı çıkma eğilimi içine girebilirler (*Heper ve Dönmez, 2004:175*).

Vergi aflarının olumsuz etkileri aşağıdaki şekilde sayılabilir (*Saraçoğlu, 2009*).

- Sıklıkla vergi affı çıkarılması, mükelleflerde beklenti oluşturarak mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmasına neden olabilir ve dolayısıyla vergi suçlarında tekrara yol açabilir,
- Af yetkisinin siyasi yatırım amaçlarına hizmet edecek şekilde kötüye kullanılması ya da sıklıkla kullanılması, olumsuzluklar yaratarak ahlaki çöküntüye neden olabilir,
- Vergi afları, adaleti keyfi bir merhamet gösterisi durumuna getirebilir ve her suçun ceza göreceği ilkesini zedeleyebilir. Dolayısıyla kişilerde ceza görmemek ümidini yükseltebilir. Kanunlara olan güvenin sarsılmasına ve azalmasına yol açarak vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına ve bağışıklığa yol açabilir,
- Sıklıkla uygulanan vergi afları, denetim eksikliği ve sorgulanamayan kamu harcamaları ile birleştiğinde, vergisel ödevlerinden uzak duran bir mükellef kitlesi yaratabilecektir,
- Vergi mevzuatında yer almayan ve olağandışı önlemler olarak bilinen afların, mevzuatın bir parçası haline gelmeleri ve bu nedenle olağan bir hal almaları vergi kaybını artırabilir,
- Vergi afları; vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler lehine rekabet avantajı sağlamakta, toplumsal ahlak üzerinde tahrip edici etki yaratmakta, devlet otoritesini, devlete ve dolayısıyla vergi idaresine duyulan güveni sarsmakta, vergi kaçırmanın taşıdığı suç unsurunu önemsememe duygusu yaratarak, cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ve nihayetinde vergiye uyumu azaltmaktadır.

Vergi uyumu çok genel anlamda bir mükellefin vergi yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesidir. Mükellef vergi uyumsuzluğuna bağlı olarak vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi borcunun geciktirilmesi ve verginin yansıtılması gibi davranışlarda bulunabilmektedir. Vergi uyumu ile hedeflenen, vergi gelirlerini azaltıcı tüm bu davranışların önlenmesidir (*Aktan,2007:8*).

Bireyler vergiye uyum konusuna ilişkin olarak yalnızca kendi tüketimleri ile ilgilenmezler. Bunun yanı sıra başka vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına, vergi ahlakı anlayışına uyum gösterip göstermedikleri ile de ilgilenirler. Mükellefler özellikle vergilemede eşitlik ve adalet ile ilgili olarak başkalarının davranışlarını gösterge almaktadırlar. Kendi kişisel fayda düzeyleri, içsel ve dışsal motivasyon kaynakları, vergiye uyumu kolaylaştırırsa dahi, diğer mükelleflerin vergiye uyumsuzluğu söz konusu ise, adaletsizlik algılaması nedeniyle mükellefin vergiye uyumu zorlaşacaktır (*Aktan,2007:8*).

3.3. Türkiye’de Vergi Afları

Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana çok sayıda vergi affının uygulandığı görülmektedir. Bu vergi afları kapsam, mükellef türü, sebep ve uygulama süreleri bakımından farklılık göstermekle birlikte; sadece vergi aslına uygulanması veya vergi cezası ile zam ve faizlere uygulanması bakımından da farklılık göstermektedir.

Tablo.1’de Türkiye Cumhuriyeti’nde uygulanmış olan vergi afları gösterilmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere, kapsamları farklı olsa da sık sık vergi affı kanunu çıkarılmıştır.

Tablo 1. Türkiye’de Uygulanmış Vergi Afları

17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa

04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
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 Yasa
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa

02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)

Kaynak: ÇETİN, Güneş (2007). “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi*, C:14, S:2, s.177.

25.02.2011 tarihli resmi gazete yayımlanan ve kamuoyunda kısaca vergi affı adıyla anılan “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6111 sayılı Kanun”, ülkemizde uygulanan son vergi affı uygulamasıdır.

4. VERGİ AFLARI VE VERGİ ADALETİ

Vergi aflarına bakıldığında ceza hukuku anlamında önemli siyasal olaylar görülmesine karşın; vergilendirme alanında ya ceza hukukuna paralel hareket edilmiş ya da vergi incelemelerinin çok sınırlı olması nedeniyle ortaya çıkan adaletsizlikleri gidermek, vergi aslının zamanında ödenmesi ve vergi uyumsuzluklarının miktarını azaltmak gibi amaçların tarihsel nedenleri oluşturduğu görülmüştür (*Saban,2001:454*).

Ödenmesi gereken vergi, zamanında tahakkuk ettirilmez veya eksik tahakkuk ettirilirse, eksikliğin tespit edilmesi halinde ödenmeyen borç, hazine parasının kullanıldığı süreye göre hesaplanarak gecikme faizi ile birlikte ödenir. Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine göre, eksikliği tespit edilen verginin, normal olarak olması gereken vadesi ile tespit edilen eksikliğin kesinleşmesi arasında geçen süreye göre gecikme faizi hesaplanır. Bu gecikme faizi piyasa faiz oranının üzerinde bir faizdir. Bir başkasından, örneğin bankadan borç alıp faiz ödeyen bir kişi, ödenen faizi gider yazabilirken, gecikme faizi gider olarak yazılamaz. Yani devlet, kendi parasının mükelleflerce haksız olarak kullanılmasının bedelini, hem oran olarak hem de gider yazılmasına izin vermeyerek oldukça yüksek belirlemiştir. Haksız yere tahsil edilen verginin mükellefe geri ödenmesinde faiz ödeme uygulamasına pek rastlanmamaktadır. Oysa 1982 Anayasası'na göre, devlet eylem ve işlemleri ile vereceği zararlardan sorumludur. İdari sorumluluk hukukuna göre de bu böyledir. Yolda yürüyen bir vatandaşın üzerine elektrik direği devrilirse, yasalarda bu ihtimal yazmamasına rağmen idari yargı, sorumluluk hukuku uyarınca idareyi tazminata mahkûm eder. Ancak vergi yargısı, kanunda açık hüküm olmadıkça, vergi idaresinin tazminat ödemeyeceği anlayışını taşımaktadır. Danıştay 7. Dairesi'ne intikal eden bir olayda adı geçen daire, mükellefin parasını haksız kullanan hazinenin, haksız kullanım süresi için faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir (*Doğrusöz,2008*).

Vergilemenin nihai amaçlarından sapmasına neden olacak vergi affı gibi uygulamalardan kaçınılmalıdır. Vergi sisteminin yapısını ve etkinliğini bozan bu uygulamalar, sık sık mevzuat değişikliği, af uygulamaları, vergileme ilkelerinden uzaklaşan uygulamalar, vergi politikalarının yerinde uy-

gulanmaması, iktidarı kaybetme endişesi ile düşünülmeden uygulanan kısa vadeli geçici çözümler sapsmalarına örnek gösterilebilir (*Bıyan,2004:21*).

Türk vergi hukukunun adil vergilendirme yapmasının önündeki en büyük engellerden biri de, daha çok siyasi bakış içinde malzeme haline getirilmiş eşitlik ilkesini geniş bir alanda bozan özellikle vergi asıllarını ortadan kaldıran vergi aflarıdır. Sistemde reform niteliğinde bir değişim meydana getirildiğinde vergi aflarına başvurulmasının teknik ve ekonomik gerekçeleri olabilir. Vergi afları eski hukukun kalıntılarını temizlemek adına kısmen kabul edilebilir. Ancak, Türk vergi sisteminde reform niteliğinde hiçbir değişiklik meydana getirilmeden vergi aflarına yönelik kanun çıkartılması sıklıkla gözlenen bir durumdur. Vergi afları adeta tahsilat kanunu haline dönüşmüş ve bu amaçla kullanılan kurum niteliğine bürünmüştür. Vergi afları vergi ödevini kendisi açısından her türlü olumsuzluğa rağmen büyük bir fedakârlıkla yerine getiren mükellefler aleyhine büyük bir haksızlık yaratmaktadır. Mükellefiyetinin gereklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirenleri pişman eden ve adeta cezalandıran, kanuna aykırı davrananları ödüllendiren bir sistemin adilliğinden kimse söz edemez. Böylece vergisini zamanında ödemeyenler, ödeyenlere göre ekonomik olarak devlet eliyle avantajlı hale getirilmiş olmaktadır. Oysa hukuka aykırılığın her düzeyde mutlaka bir yaptırımının olması gerekir. Hukuk devletinin amacı haksızlık üretmek değil, adaleti sağlayıcı düzenlemeler yapmaktır. Türkiye’de çeşitli adlarla (vergi barışı kanunu, varlık barışı kanunu, tahsilâtın hızlandırılması kanunu, alacakların yapılandırılması kanunu vb.) neredeyse her üç veya dört yılda bir vergi af kanunu çıkartma geleneği sürmektedir. Vergi aflarının, vergi cezalarını affetmesi anlaşılabilir olmakla birlikte, verginin aslını tahsilden de vazgeçmesini anlamak zordur (*Şenyüz,2007:8*).

Tablo.1’den de görüleceği gibi, af uygulamaları Türkiye şartlarında çok sık uygulanmaktadır. Vergi bireylerin yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülük olup karşılığı olmaksızın ödenmelidir. Özellikle ekonomik şartların olumsuz olduğu dönemlerde bazı mükellefler maddi sıkıntıları nedeniyle vergilerini zamanında ödeyemezler ya da kötü niyetle vergilerini hiç ödemezler. Hatta bazı mükellefler vergi ödememeyi alışkanlık haline getirerek bu görevlerini tamamen yok sayabilirler. Bir toplumda vergi

kültürü de oluşmamışsa, vergi vermemek meziyet halini alabilir. Bu gibi durumlarda iyi niyetli ve zamanında vergisini ödeyen mükellefler haksızlığa uğradıklarını düşünebilirler. Af uygulamasının gündeme gelmesi, vergisini ödemeyenlere ödül, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere ise ceza haline dönüşür. Bunun ötesinde af uygulamasının sıklaştırılması, vergi ödememe oranını yükselterek tahsilâtı düşürür. “Nasıl olsa af çıkacak” inancının yaygınlaşması, vergi sisteminin etkinliğinin bozulmasına ve işlevini yitirmesine neden olur. Dolayısıyla siyasal iktidarlar af uygulamalarına mümkün olduğunca başvurmamalı, hatta kimi görüşlere göre hiç başvurmamalıdır. Etkin tahsilât af uygulamalarına dayandırılmaz. Çünkü unutulmamalıdır ki af uygulamaları her zaman her şartta dürüst mükellefleri cezalandırmaktır. Ayrıca “adalet”, “eşitlik” ilkelerinden ödün verilmesi, ödeme gücüne ulaşmada esas alınan kriterlerin uygulanmaması, vergiye uyumu bozma anlamına gelmektedir. Özellikle dikey adaletin ve ayırma kuramının uygulamasındaki hatalı davranışlar bunun en somut örneğidir. Faiz, rant ve kârın emek gelirine göre daha düşük oranlar üzerinden vergilendirilmesi, bir yandan ayırma ilkesinden uzaklaşılmasına, öte yandan ödeme gücü ilkesine aykırı bir vergi sisteminin oluşmasına yol açmıştır (*Biyen,2004:23*).

Vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının belirlenmesinde en önemli etken adalettir. Adaletsiz bir vergileme söz konusu olduğunda, mükelleflerin davranışlarında büyük ölçüde değişiklik meydana gelebilmektedir. Adaletsiz vergileme gönüllü uyumun bozulmasına neden olabilmektedir. Ekonomik, mali, siyasi nedenlerle başvuru vergi afları, vergi adaleti açısından bazı sakıncalı durumlar meydana getirmektedir. Vergi affı çıkmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellefler adına da bir adaletsizlik söz konusudur. Bu da vergide eşitlik ilkesine zarar vermektedir. Hem iyi niyetli ve vergisini zamanında ödeyen vergi mükelleflerine hem de aftan önce vergisini cezası ile birlikte ödeyenlere nazaran hiç vergi ödememiş olanlar arasında bir adaletsizlik durumu doğabilecektir.

Vergi afları, vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü sağlayarak kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirir. Ayrıca vergi bilinci ve alışkanlığını da zedelenmektedir (*Karakoç,*

2004:99). Zamanında ödenmeyen vergiler, uygulanan gecikme faizi dolayısıyla, zaman içinde gerçekten ödenemez duruma gelmektedirler. Bu durum, daha sonra vergi affı oluşturulmasına meşru zemin hazırlamaktadır. Ödenmeyen vergi alacaklarının bir kısmını kısa zamanda tahsil etmek, vergi yargısının yükünü azaltmak gibi ilk bakışta anlamlı bazı gerekçelerle çıkarılan vergi afları, bazı durumlarda para cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezaları da affedilebilmektedir. Hukuk sistemimizde 1960 yılından sonra çok kısa aralıklarla, vergi cezalarının affedildiği görülmüştür. Siyasal amaçlarla sık sık af kanunu çıkartılması, vergi cezalarına yüklenmiş olan önleyicilik/caydırıcılık fonksiyonunu azaltmakta ve kamu gelirlerinin azalması sonucunu da doğurmaktadır (Çağan, 1982:122).

Vergi afları nedeniyle devletin vergi toplamaktan kısmen de olsa vazgeçmesi, kamu hizmetlerini görmesi için borçlanma vb. yollara gitmesi veya bu yollara gitmeyerek yeterince kamu hizmeti üretmemesi anlamına gelir ki, bu durum, ödevlerini yerine getirenleri ekonomik anlamda ezmek ve devlet eliyle haksız rekabete maruz bırakmak anlamına gelmektedir. Vergilerin zamanında ödenmemesinden kaynaklanan kamu açıkları, borçlanma ile finanse edilirse devletin kamu hizmetlerini pahalıya üretmesi, borçlanma ile finanse edilmediğinde ise kamu hizmetlerinin üretilmesinde eksikliğe sebep olabilecektir. Bütün bunlar devletin sosyal niteliğine vurulan bir darbedir. Vergi aflarının çıkartılması aynı zamanda belirsizlik ve güvensizlik kaynağı olarak dürüst mükelleflerin psikolojisi üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır (Şenyüz,2007:8).

Vakıf 2000 tarafından 19.11.2009 günü TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesinde düzenlenen “Vergi İdaresi, Vergide Adalet ve Reform” konulu panelde konuşan 61. Hükümet Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek, vergi afları konusunda, Türkiye’de her dönemde vergi affı yapıldığını, bu afların vergiye uyumu ciddi şekilde bozduğunu belirtmiştir. Ayrıca Bakan, “Her ne kadar şimdi aflar için nitelikli çoğunluk gerekiyorsa da aslında belki de af yapılamayacağını, anayasada çok açık bir şekilde ifade etmek, belki de anayasanın değiştirilmez maddeleri arasına sokmak lazım” şeklinde bir ifade kullanmıştır (Milliyet, 19.11.2009). Bu ifadesi ile bakan, vergi aflarının olumsuzluklar taşıdığını, bunun önüne geçilebilmesi için gerekirse anayasaya hüküm koyulması gerektiğini de ifade etmiştir. Sonuç

olarak bakan, afların bir politika malzemesi olarak kullanımının engellenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

5. SONUÇ

Devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergiler, vergileme ilkeleri çerçevesinde toplanırsa etkin ve adil bir finansman aracı olarak kullanılabilir. Böylece ekonominin genel dengesini bozmadan devletin harcamalarını finanse edebilir. Ancak, Türkiye’de vergi sistemi ve uygulamasında ekonomik, sosyal ve özellikle siyasal nedenlerle vergileme ilkelerini bozan uygulamalara yer verilebilmektedir. Sıkça çıkarılan vergi affı yasaları, istisna ve muafiyetlerin çokluğu, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksekliği bunlardan birkaç tanesidir. Aflar, vergi sisteminde bulunan eksikliklere ve uygulamadaki sıkıntılara bazen katkı sağlamakta, bazen de bu eksiklik ve sıkıntıların azaltılmasında araç olarak kullanılabilir.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, mükelleflerce tahmin edilmeden uygulanması, bir defaya mahsus olması ve mükelleflerin buna inandırılması büyük önem taşımaktadır. Af sonrasında daha yoğun vergi denetimi yapılması, daha sert cezalar ve yaptırımlar uygulanması, gelir idaresinin etkili ve kapsamlı bir reorganizasyonu gibi vergi toplama çabalarının artması, affa katılımı artırabilir. Siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların olduğu dönemlerde çıkarılan ve mükelleflere ödeme için gerekli zamanın verilmesi, vergi aflarının başarısı için uygun olabilir.

Aflara başvurma sıklığı bakımından Türkiye’nin lider ülke konumunda olduğu söylenebilir. Bu durum, af uygulamalarının temel amacı olan kamuya kaynak sağlama düşüncesini ikinci plana iterek temel amacı mali olmaktan çok, siyasi olduğu kanısını yaratmaktadır. Çünkü af kanunları çıkarma yetkisi her ne kadar yasama organına verilmiş olsa da, bu kanunlar yasama organının çoğunluğunu elinde tutan yürütme organının iradesini yansıtmaktadır.

Diğer taraftan vergi affı, geçmiş dönemlerde yapılmış olan haksızlıkların kaldırılmasına yönelik ise, af yetkisinin kullanılması anlamlı görülebilir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman. (1989), *Kamu Maliyesi*, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara.

AKDOĞAN, Abdurrahman (1991), *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara.

ANDREONI, James (1991), "The Desirability Of A Permanent Tax Amnesty", *Journal of Public Economics*, North-Holland.

BİYAN, Özgür (2004), "Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik Ve Sosyal Nedenleri", *Bilanço*. Bursa SMMMO, Sayı:57, Mart 2004.

BÜLBÜL, Duran (2003), "Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I", *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2003, Sayı: 131

CASE, Karl and Fair Richard (2000), *Principles of Economics*, 5. Edition, Printice Hall International, Inc.

AKTAN, Coşkun Can ve ÇOBAN, Hilmi (2007), "Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa", *Çimento İşveren*, Kasım 2007.

ÇAĞAN, Nami (1982), "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/315/3068.pdf>, 04.01.2011.

ÇETİN, Güneş (2007), "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim Ve Ekonomi*, Celal Bayar Üniversitesi, Yıl:2007, C:14, Sayı:2.

DOĞRUSÖZ, Bumin.(2008), "Bir mükellef hakkı: Faiz", *Referans* - 14.07.2008.

DUE, John F.(1967), *MALİYE: Bir İktisadi Analiz*, Çev. Görgün S., Önder, İ., Fakülteler Matbaası, İstanbul.

EDİZDOĞAN, Nihat (2008), *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım.

GÖKBUNAR, Ali. Rıza (1998), “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:1998.

HEPAKSAZ, E.,ÖZ, E., Finans Politik &Ekonomik Yorumlar 2008 Cilt: 45 Sayı:516.

HEPER, F. ,Dönmez, R., Vergi Hukuku, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Eskişehir 2004.

KARAKOÇ, Yusuf (2004)., Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu. Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004.

MİLLİYET GAZETESİ, 19/11/2009.

MUSGRAVE, Richard.(2004), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, Ankara, Ekim 2004.

NADAROĞLU, Halil (2000), Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş.

SABAN, Nihal (2001), “Vergi Suçlarında Affi Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2001.

SAMUELSON, Paul A., Nordhaus, William D., *Economics*, 7. Edition, McGraw-Hill, 2001.

SARAÇOĞLU, Fatih (2009)., “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, <http://w3.gazi.edu.tr>, 15/12/2009.

SÖYLER, İlhami (2006), “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, Vergi Sorunları, Şubat 2006 Sayı: 209.

ŞENYÜZ, Doğan (2007)., “Hukuk Devleti Ve Türk Vergi Hukuku”, 31.05.2007, Prof. Dr. Adnan TEZEL’in anısına, Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi.

YILMAZ, Hakan (1996)., *Türkiye’de Vergi Yapısı Ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi*, Devlet Planlama Teşkilatı.İktisadi Sek-

törler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara, Aralık 1996, Uzmanlık Tezi – DPT.

İstanbul YMMO (2007) *Anayasa ve Vergi*, RAPOR, 07/34-35-36-37-38, 15 Ağustos 2007.