

**TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARININ  
EKONOMİK BÜYÜME VE KAYIT DIŞI EKONOMİ  
ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

**Feray UNCU**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Doç. Dr. Emrah İsmail ÇEVİK**

**2019**

**T.C.**  
**TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARININ EKONOMİK BÜYÜME  
VE KAYIT DIŞI EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

**Feray UNCU**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**DANIŞMAN: DOÇ. DR. EMRAH İSMAİL ÇEVİK**

**TEKİRDAĞ-2019**

**Her Hakkı Saklıdır**

## **BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ**

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

.../.../.....

**Feray UNCU**

## TEZ ONAY SAYFASI

T.C.

TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

..... tarafından hazırlanan ..... konulu  
YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim  
Öğretim Yönetmeliği uyarınca ..... günü saat .....’da yapılmış olup,  
tezin kabulüne..... OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile karar  
verilmiştir.

Jüri Başkanı:

İmza:

Üye:

İmza:

Üye:

İmza:

Üye:

İmza:

Üye:

İmza:

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu adına

...../...../20.....

Doç. Dr. Emrah İsmail ÇEVİK

Enstitü Müdürü

## **TEŐEKKÖR**

Tez hazırlama sürecinde bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösterici ve destek olan değerli danışman hocam Doç. Dr. Emrah İsmail Çevik'e ve manevi destekleri ile her zaman yanımda olan değerli aileme teşekkür ederim.

## ÖZET

Kurum/Enstitü	: Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü
A.B.D.	: Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı	: Türkiye’de Vergi Affı Uygulamalarının Ekonomik Büyüme ve Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkileri
Tez Yazarı	: Feray Uncu
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Emrah İsmail Çevik
Tez Türü, Yılı	: Yüksek Lisans Tezi, 2019
Sayfa Sayısı	: 154

Vergi aflarına, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de sıklıkla başvurulmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan günümüze dek ekonomik, siyasi ve idari gerekçelerle 36 vergi af kanununun yürürlüğe konulması, ortalama her üç yılda bir aflara başvurulduğunu göstermektedir. Ekonomik kriz ve siyasi bunalımların tüm toplumu derinden etkilediği düşünülürse, uygulamaya konulacak vergi aflarıyla toplumsal uzlaşının sağlanması ve artan vergi gelirleriyle ekonomik büyüme üzerinde olumlu etkiler sağlanması beklenmektedir. Buna karşın, vergi affı uygulamalarının dürüst mükelleflerin vergi ahlakını zedeleyerek vergiye olan uyumu zayıflatması, dürüst ve dürüst olmayan mükellefler arasında adaletsizlik yaratması ve bu nedenle kişileri kayıt dışına çıkmaya yöneltmesi yönünden olumsuz etkiler yaratabileceği tartışılmaktadır. Bu çalışmada, Türkiye’deki vergi affı uygulamalarının ekonomik büyüme ve kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla 1970 ve 2017 dönemini kapsayan veriler kullanılmıştır. İlk modelde Tanzi’nin (1983) Nakit Para Talebi Yaklaşımı kullanılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü En Küçük Kareler Yöntemi ile tahmin edilmiştir. İkinci modelde, 1970 ve 2017 yılları arasında uygulamaya konulan 19 vergi affı uygulamasının kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi Genişletilmiş Nakit Para Talebi Yaklaşımı ile tahmin edilmiştir. Son olarak GSYİH’nin bağımlı değişken kabul edildiği bir büyüme modeli oluşturulmuş ve vergi aflarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi En Küçük Kareler Yöntemi ile analiz edilmiştir. Sonuçlar, vergi aflarından sonra, vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerinde önemli bir farklılık yaratmadığını göstermektedir. Buna karşın vergi aflarının kayıt dışı ekonomiyi %0.7 oranında artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Affı, Ekonomik Büyüme, Kayıt Dışı Ekonomi, Nakit Para Talebi Yaklaşımı, En Küçük Kareler Yöntemi

## ABSTRACT

Institution/Institute : Tekirdağ Namık Kemal University, Institute of Social Sciences

Department : Public Finance

Title : The Effects of Tax Amnesties on Economic Growth and Shadow Economy in Turkey

Author : Feray Uncu

Adviser : Assoc. Prof. Emrah İsmail Çevik

Type of Thesis, Year : MA Thesis, 2019

Total Number of Pages : 154

Tax amnesties are frequently applied in Turkey as in the rest of the world. The implementation of the 36 tax amnesty law on economic, political and administrative grounds from the foundation of the Republic of Turkey to the present day shows that amnesties are applied every three years on average. The economic and political crises deeply affect the entire society. Therefore, tax amnesty implementation is expected to provide social reconciliation and to create positive effects on the economic growth of the increased tax revenues as a result of amnesty. On the other hand, tax amnesty applications are thought to have negative effects such as weakening the tax compliance of honest taxpayers, creating injustice among honest and dishonest taxpayers and therefore encouraging people to take part in the shadow economy. In this study, we examine the effects of tax amnesty applications on economic growth and shadow economy in Turkey for the periods of 1970-2017. We first estimate the size of the shadow economy by considering the Currency Demand model suggested by Tanzi (1983) by means of Ordinary Least Squares. In the second model, the effects of 19 tax amnesty applications by conducting for the periods of 1970-2017 on the shadow economy by using the augmented Currency Demand model. Finally, we examine the effect of tax amnesty on economic growth in terms of economic growth model where real GDP is considered as dependent variable via OLS. The findings indicate that the effects of tax revenue on the economic growth is not found statistically significant after tax amnesty application. On the other hand, it is found that tax amnesty applications lead to increase the shadow economy by 0.7%.

**Key Words:** Tax Amnesty, Economic Growth, Shadow Economy, Currency Demand Approach, The Method of Least Squares.

## İÇİNDEKİLER

<b>BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ</b> .....	<b>i</b>
<b>TEZ ONAY SAYFASI</b> .....	<b>ii</b>
<b>TEŞEKKÜR</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vi</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>x</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. HUKUK SİSTEMİNDE AF KAVRAMI VE VERGİ AFFINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER</b> .....	<b>3</b>
1.1. Af Kavramı ve Tanımı .....	3
1.2. Hukuk Sisteminde Af Kavramı .....	3
1.2.1. Hukuk Sistemi'nde Genel Af-Özel Af Ayrımı .....	4
1.3. Vergi Hukuku'nda Affın Yeri ve Niteliği .....	4
1.4. Mali Af Kavramı: Vergi Affının Mali Af İçindeki Yeri ve Önemi.....	5
1.5. Vergi Aflarının Çıkarılma Gerekçeleri.....	6
1.5.1. Siyasi Gerekçeler .....	6
1.5.2. Ekonomik Gerekçeler .....	6
1.5.3. Mali Gerekçeler .....	7
1.5.4. İdari ve Teknik Gerekçeler .....	8
1.6. Vergi Hukuku'nda Affa İlişkin Görüşler ve Afların Etkileri .....	8
1.6.1. Vergi Hukuku'nda Af Yanlısı Görüşler.....	10
1.6.2. Vergi Hukuku'nda Af Karşıtı Görüşler .....	14
1.7. Vergi Affı Uygulamalarının Başarısını Etkileyen Faktörler .....	16
1.8. Cumhuriyetten Günümüze Türkiye'deki Vergi Affı Uygulamaları .....	18
1.8.1. 1923-1960 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Affı Kanunları.....	20
1.8.2. 1960-1980 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Affı Kanunları.....	23
1.8.3. 1980 ve Sonrasında Türkiye'de Çıkarılan Vergi Affı Kanunları .....	29



<b>2- EKONOMİK BÜYÜME VE VERGİ AFFI UYGULAMALARININ BÜYÜME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ</b> .....	59
2.1. Ekonomik Büyüme Kavramı .....	59
2.2. Ekonomik Büyümenin Özellikleri.....	62
2.3. Ekonomik Büyümenin Ölçülmesi .....	63
2.4. Türkiye’de Ekonomik Büyüme .....	65
2.5. Cumhuriyetten Günümüze Dönemler İtibariyle Ekonomik Büyüme ve Vergi Affi Uygulamaları .....	68
2.5.1. 1923-1938 Dönemi .....	68
2.5.2. 1939-1946 Dönemi .....	69
2.5.3. 1947-1960 Dönemi .....	71
2.5.4. 1961-1980 Dönemi .....	72
2.5.5. 1981-2001 Dönemi .....	75
2.5.6. 2002-2018 Dönemi .....	78
2.6. Vergi Aflarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri .....	84
<b>3- KAYIT DIŞI EKONOMİ VE VERGİ AFFI UYGULAMALARININ KAYIT DIŞI EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ</b> .....	85
3.1. Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı ve Tanımı .....	86
3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Unsurları.....	88
3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri .....	88
3.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Mali ve Ekonomik Nedenleri .....	89
3.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin İdari ve Hukuki Nedenleri .....	92
3.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Sosyal ve Psikolojik Nedenleri.....	94
3.3.4. Kayıt Dışı Ekonominin Siyasi Nedenleri.....	95
3.4. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri.....	96
3.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri .....	96
3.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri.....	97
3.5. Kayıt Dışı Ekonomiyi Tahmin Yöntemleri .....	98
3.5.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri.....	99
3.5.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri.....	99
3.5.3. Model Yaklaşımı.....	100
3.6. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahminini Yapan Çalışmalar, Yöntemleri ve Sonuçları .....	103

3.7. Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkileri .....	104
<b>4. TÜRKİYE’DE VERGİ AFI UYGULAMALARININ EKONOMİK BÜYÜME VE KAYIT DIŞI EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN EKONOMETRİK ANALİZİ .....</b>	<b>107</b>
4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı .....	107
4.2. Vergi Aflarının Etkilerine İlişkin Ampirik Literatür .....	107
4.2.1. Vergi Aflarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkilerine İlişkin Ampirik Çalışmalar .....	107
4.2.2. Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkilerine İlişkin Ampirik Çalışmalar .....	110
4.3. Kayıt Dışı Ekonominin Tahmin Edilmesi .....	113
4.3.1. ADF ve PP Birim Kök Testleri .....	114
4.3.2. Johansen Koentegrasyon (Eşbütünleşme) Analizi .....	116
4.3.3. Regresyon Analizi Sonuçları .....	117
4.4. Ekonomik Büyüme Modeli ve Sonuçları .....	126
<b>SONUÇ .....</b>	<b>130</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>132</b>

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1</b>	: Türkiye Ekonomisi'nde Yapısal Değişim Dönemleri ve Büyüme Oranları.....	67
<b>Tablo 2</b>	: Güçlü Ekonomiye Geçiş Programının Çerçevesi.....	79
<b>Tablo 3</b>	: Kayıt Dışı Ekonomiye Ölçme Yöntemleri.....	100
<b>Tablo 4</b>	: Türkiye İçin Yapılan Kayıt Dışı Tahmin Çalışmaları.....	103
<b>Tablo 5</b>	: ADF ve PP Birim Kök Testi Sonuçları (1. Model).....	116
<b>Tablo 6</b>	: Johansen Eşbütünleşme Testi Sonuçları (1. Model).....	117
<b>Tablo 7</b>	: Nakit Para Talebi Model Sonuçları.....	118
<b>Tablo 8</b>	: Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü (Reel Fiyatlarla Bin TL).....	119
<b>Tablo 9</b>	: Genişletilmiş Nakit Para Talebi Model Sonuçları.....	122
<b>Tablo 10</b>	: Vergi Afları Dikkate Alındığında Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü (Reel Fiyatlarla Bin TL).....	122
<b>Tablo 11</b>	: Örneklem Dönemi Olan 1970-2017 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları.....	124
<b>Tablo 12</b>	: ADF ve PP Birim Kök Testi Sonuçları (Büyüme Modeli).....	127
<b>Tablo 13</b>	: Johansen Eşbütünleşme Testi Sonuçları (Büyüme Modeli).....	127
<b>Tablo 14</b>	: Büyüme Modeli Sonuçları.....	128

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1</b>	: Üretim Olanakları Eğrisi.....	61
<b>Şekil 2</b>	: Üretim Olanakları Eğrisindeki Değişim.....	61
<b>Şekil 3</b>	: Türkiye’de 1923-2014 Yılları Arasında Ortalama Büyüme Oranları....	66
<b>Şekil 4</b>	: Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ye Oranı.....	121
<b>Şekil 5</b>	: Vergi Aflarına Göre Genişletilmiş Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ye Oranı.....	125
<b>Şekil 6</b>	: Hesaplanan Kayıt Dışı Ekonomiler Arasındaki Fark.....	126

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>GSS</b>	: Genel Sağlık Sigortası
<b>T.G.T.</b>	: Tahsilat Genel Tebliği
<b>V.U.K.</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>G.İ.B.</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TCMB</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>TÜFE</b>	: Tüketici Fiyat Endeksi
<b>ÜFE</b>	: Üretici Fiyat Endeksi
<b>GSYİH</b>	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hasıla
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
<b>IMF</b>	: International Monetary Fund/ Uluslararası Para Fonu
<b>GEGP</b>	: Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı
<b>OECD</b>	: The Organisation for Economic Co-operation and Development/Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>MIMIC</b>	: Multiple Indicators and Multiple Causes/Çoklu Göstergeler ve Çoklu Nedenler
<b>ARIMA</b>	: Autoregressive Integrated Moving Average/Otoregresif
<b>EKK</b>	: En Küçük Kareler Yöntemi
<b>ADF</b>	: Genişletilmiş Dickey-Fuller Testi
<b>PP</b>	: Phillips -Perron Testi
<b>BUMKO</b>	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

## GİRİŞ

Af kavramı, kaynağını anayasadan alan ve teknik anlamda ceza hukuku tarafından düzenlenen bir kurum olmakla birlikte, vergi hukukunda net bir tanıma kavuşamamıştır. Bununla birlikte Cumhuriyet tarihinde siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik nedenlerle birçok kez vergi affı uygulamasına gidilmiş olması ile üzerinde durulması gereken önemli bir konu haline gelmiştir.

Bir vergi alacağının ortadan kalkması, mükellefin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesiyle, diğer bir ifade ile borcunu ödemesi ile mümkündür. Fakat çeşitli nedenlerle, bu vergi gelirlerini tahsil edememesi nedeniyle devlet, bütçe açıklarını gidermek adına borçlanmaya alternatif olarak vergi aflarına başvurmaktadır. Vergi aflarının kısa vadeli bazı olumlu getirilerinin yanında, birçok olumsuz etkiyi de beraberinde getirmesi, vergi aflarının etkinliğinin sorgulanmasına yol açmıştır. Vergi aflarının beklenen en önemli etkisi devletin temel gelir kaynağını oluşturan vergi gelirlerini artırması ve ekonomik büyüme üzerinde olumlu etkiler yaratmasıdır. Diğer taraftan vergi aflarına sıklıkla başvurulması, mükelleflerin vergi ahlakını bozan, rekabet eşitliğini zedeleyen ve adalet ilkesi ile bağdaşmayan sonuçlar meydana getirerek kayıt dışılığı arttırabilmektedir.

Ekonomik büyümeyi etkileyen birçok faktör bulunmakla birlikte, en genel tanımıyla ekonomik büyüme “milli gelirden bir yıldan diğer yıla meydana gelen artışlar” olarak ifade edilir. Ekonomik büyümenin tespitine ilişkin yapılan birçok çalışmada Gayri Safi Yurtiçi Hasıla en temel ölçüt kabul edilmektedir.

Kayıt dışı ekonomi doğası gereği tanımlanması, tespit edilmesi ve kontrol altına alınması zor olan faaliyetlerden oluştuğundan, 1980'lere kadar uluslararası bir olgu olmayı başaramamıştır. Türkiye’de ise kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün tespitine ilişkin yapılan ilk çalışmalar 1990’lı yıllara rastlamaktadır. Türkiye’de kayıt dışı ekonomi kavramı, ekonomik, mali, idari, sosyal ve psikolojik nedenlerle açıklanmaktadır. Kayıt dışı ekonominin meydana getirdiği olumsuz etkilerin yanında, olumlu etkiler de oluşturduğunu savunan görüşler mevcuttur.

Tüm bu kavramlar ışığında dört bölümden oluşan tezin ilk bölümünde, hukuk sisteminde af kavramının yeri, vergi aflarının gerekçeleri ve etkileri üzerinde durulmuş, Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren çıkarılan vergi affi kanunları, vergi aflarının içeren genel af kanunları ve genel tebliğlerin içerikleri, kapsamaları ve sonuçları değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde, ekonomik büyümenin tanımı, özellikleri ve ölçülmesi ile ilgili kavramlara yer verilmiş, ardından Türkiye’de ekonomik büyümenin Cumhuriyetten günümüze dönemler itibariyle izlediği seyir ele alınmış ve vergi aflarının ekonomik büyüme üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümünde, kayıt dışı ekonominin tanımı, özellikleri, etkileri ve kayıt dışı ekonomiyi tahmin yöntemleri incelenmiş; Türkiye için yapılan kayıt dışı tahmin çalışmaları ve vergi aflarının kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir.

Dördüncü bölümde, vergi aflarının ekonomik büyüme ve kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkilerine ilişkin literatürde yer alan ampirik çalışmalar incelenerek, çalışmaların yöntem ve sonuçları ele alınmıştır. Devamında, tezin ana amacı olan, Türkiye’deki vergi affi uygulamalarının ekonomik büyüme ve kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkilerini tespit etmek için kullanılan ekonometrik yöntem ve ampirik bulgular ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. 1970 ve 2017 dönemini kapsayan veriler kullanılarak, dolanımdaki nakit paranın bağımlı değişken kabul edildiği ilk modelde Tanzi’nin Nakit Para Talebi Yaklaşımı ve En Küçük Kareler Yöntemi ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tespit edilmiştir. İkinci modelde, söz konusu dönemde uygulamaya konulan 19 vergi affi modele dahil edilerek vergi aflarının kayıt dışı ekonominin büyüklüğü üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Son olarak Gayri Safi Yurtiçi Hasıla’nın bağımlı değişken olarak ele alındığı büyüme modeli ile vergi aflarından sonra elde edilen vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi analiz edilmiştir.

# **1. HUKUK SİSTEMİNDE AF KAVRAMI VE VERGİ AFFINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER**

## **1.1. Af Kavramı ve Tanımı**

Kelime anlamı olarak, “bir haktan vazgeçmek” olan af, kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların, yetkili devlet organlarınca azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir (Çetin, 2007:172). Dar anlamda af kavramı; “Bir suç, bir kusuru veya bir hatayı bağışlamak”tır (TDK). Geniş anlamda ise af, “Yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın bir bölümünün ya da tümünün yerine getirilmesinden, adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi” anlamına gelmektedir (Doğan ve Besen, 2008:24).

Esas olarak kaynağını anayasalardan alan fakat teknik yönden ceza kanunlarında düzenlenen af, bir bakımdan, ceza verilmesi gereken bir fiil için ceza verilme hakkını ortadan kaldıran, diğer bakımdan da kesinleşen bir cezanın kısmen ya da tamamen infaz edilmesini önleyen veya başka bir cezaya dönüşmesini sağlayan, yetkili organlar (yasama ve yürütme) tarafından yapılan bir kamu hukuku tasarrufudur (Özek, 1958:119).

## **1.2. Hukuk Sisteminde Af Kavramı**

Toplum hayatı bir düzen ihtiyacı içindedir ve bu düzenin sağlanabilmesi için hukuk sistemi tarafından belirli kurallar ortaya konulmuştur. Kurallara uyulmaması durumunda ise yaptırımlar ortaya çıkmaktadır. Zorlama ve caydırıcılık amacı taşıyan yaptırımların hiç uygulanmadığı veya eksik bırakıldığı durumlar, hukuk sisteminde af olarak karşımıza çıkmaktadır (Önen, 1988:11).

Af kanunları tipik olarak, cezadan muaf tutulmanın bir biçimi olarak ortaya çıkar. Af kapsamında failer, yargılanmalarına ve tutuklanmalarına neden olabilecek herhangi bir soruşturmaya tabi tutulmadıkları için, işledikleri fiilleri suç kapsamına sokma imkanı da ortadan kalkmaktadır (Mallinder, 2008:3).



### **1.2.1. Hukuk Sistemi'nde Genel Af-Özel Af Ayrımı**

Hukuk sisteminde af, “genel af” ve “özel af” olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel af, hem suç hem ceza üzerinde etkiliyken; özel af yalnızca cezaya etki eder. Yani genel af, sadece mahkumiyeti değil, fiilin suç olma özelliğini de ortadan kaldırmaktadır. Özel afta ise söz konusu fiilin suç olma niteliği etkilenmez; fiil için hükmedilen cezanın kaldırılması veya dönüştürülmesi söz konusudur (Keyman, 1965:42).

### **1.3. Vergi Hukuku'nda Affın Yeri ve Niteliği**

Af kurumu, temel olarak anayasalardan beslenen bir kurum olmanın yanında vergi hukuku açısından da büyük bir öneme sahiptir. Fakat vergi hukukunda, “Vergi Affı” olarak nitelenmesine rağmen, meydana getireceği olumsuz tepkileri önlemek amacıyla “Vergi Affı”na kavram olarak yer verilmemiştir. Vergilerin ve vergi cezalarının affı, “verginin tasfiyesi”, “verginin terkin”, “ceza ve zamların tecili”, “alacakların özel uzlaşma yolu ile tahsili”, “alacakların tahsilatının hızlandırılması gibi isimler kullanılarak çıkarılan genel ve özel af kanunlarının kapsamına alınmıştır (Dönmez, 2002:50).

Vergi affı, Türkiye’de olduğu gibi birçok ülkede de sıklıkla başvuru olan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. İngilizce’de vergi affı kavramı, “tax amnesty” ya da “fiscal amnesty” kelimeleriyle tanımlanırken, Almanca’da “Steueramnestie”, Fransızca’da “amnistie fiscale” olarak ifade edilmektedir (Taşkın, 2010:123).

Vergi affı, genel bir ifade ile, kanunla getirilen vergi veya cezanın, vergiyi doğuran olayın ya da cezanın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe konulan bir kanun ile kaldırılmasıdır (Oktar, 2011:161).

Vergi affı, bir vergi yükümlülüğünün affedilmesi karşılığında -buna faiz ve cezalar dahil olmak üzere- devlet tarafından belirli bir vergi mükellefleri grubuna, belirli tutarları ödemeleri için tanınan sınırlı süreli bir teklif olarak tanımlanmaktadır (Baer ve LeBorgne, 2008:5).

Vergi Hukuku'ndaki af ile Ceza Hukuku'ndaki af kavramı arasında, devletin cezalandırma yetkisinin kısmen ya da tamamen kullanılmaması anlamında bir benzerlik olmasının yanında önemli farklılıklar da bulunmaktadır.

Her iki hukuk dalında da devlet, belli amaçlar doğrultusunda, uyulması gereken kuralları ihlal ederek suç işleyenlere verdiği cezaları, kendi çıkardığı kanunlarla affetmektedir. Ceza hukukunda çıkarılan aflar, bir yandan suçluların psikolojik ve sosyal bağlamda tedavisini sağlayacak bir kurum olarak görülmekte, diğer yandan toplumsal anlamda yatıştırıcı bir etki ortaya koymaktadır. Vergi hukukunda çıkarılan afların temel amacı ise, vergilerin tahsil edilmesini sağlayarak kamu gelirlerini arttırmak olarak karşımıza çıkmaktadır (Taşkın, 2006:36). Vergi afları, eskiyen ya da etkinliğini yitirmiş vergi uygulamalarında radikal değişikliklere gidilmek istenmesi gibi siyasi ve idari sebeplerle çıkarılma amacının yanında, kayıt dışında kalan servet unsurlarının ekonomik sisteme dahil edilmesi gibi ekonomik ve mali amaçlarla da çıkarılabilmektedir (Dönmez, 1990:15,16).

#### **1.4. Mali Af Kavramı: Vergi Affının Mali Af İçindeki Yeri ve Önemi**

Mali af kavramını tanımlamak kolay olmamakla birlikte, mali affın literatürde “vergi affı” kavramını da içine alarak kullanıldığı görülmektedir. Aflar ile ilgili hükümler Türk Ceza Kanunu'nda yer alırken, vergi afları Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına alınmamıştır. Genellikle, ceza kanunları esas alınarak toplumsal barış ve huzurun sağlanması amacıyla çıkarılan genel af kanunlarının kapsamına, çeşitli gerekçelerle mali aflar da alınmaktadır. Bu kanunlar ile devlet alacaklarının bir kısmından vazgeçmektedir. Vergi ve vergi cezaları, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçları, Genel Sağlık Sigortası (GSS) prim borçları, idari para cezaları vb. kamusal alacaklar ile bunlara ait gecikme zammı, faiz vb. yükümlülükler, mali af kapsamında değerlendirilmektedir.

Vergi aflarının çıkarılması kanun yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bununla ilgili olarak, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda düzenlenen “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddede, “Herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu”ndan ve devamında “Vergi, resim, harç ve benzeri malî

yükümlülükler kanunla konulup, değiştirileceğinden veya kaldırılacağı”ndan bahsedilmektedir.

## **1.5. Vergi Aflarının Çıkarılma Gerekçeleri**

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından çıkarılan her kanunun bir gerekçeye dayandırılarak çıkarıldığı gibi, vergi affı kanunları da çeşitli gerekçelerle çıkarılmaktadır. Vergi afları, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde sıklıkla başvurulan bir kurumdur. Temelde ekonomik getiri düşünülerek çıkarılan mali af veya vergi afları, bunun yanında bazı maliyetler de göz önünde bulundurularak; siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik gerekçelerle çıkarılabilmektedir.

### **1.5.1. Siyasi Gerekçeler**

Siyasi kararlar sonucunda ortaya çıkan aflar, siyasi nedenlere ve düşüncelere dayanmaktadır. Vergi aflarının siyasi temelleri de, aslında ceza hukukunda genel af kararı alınmasında etkili olan siyasi faktörlerin, vergi alanındaki yansıması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle ülkede siyasi istikrarsızlığın yaşandığı dönemlerde, toplumdaki gergin ortamın yumuşatılması, hükümet ve seçmenler yani yükümlüler arasında toplumsal uzlaşmanın sağlanması ve hükümetlerin finansman ihtiyacının kısa vadede karşılanması gibi nedenlerle aflar çıkartılabilmektedir (Dönmez, 1990:73).

Mali aflar, toplumsal uzlaşının sağlanması amacıyla, siyasi partilerin ve siyasi otoritelerin, seçim dönemlerinde oylarını maksimize etmesine yardım eden propaganda aracı da olabilmektedir (Bülbül, 2003:208).

Türkiye’de, Cumhuriyet döneminden bugüne kadar çıkarılan aflara bakıldığında, siyasi istikrarın ve düzenin bozulduğu olağanüstü dönemlerde, mali afların ve vergi aflarının da çıkarılan af kanunlarının kapsamına dahil edildiği görülmektedir.

### **1.5.2. Ekonomik Gerekçeler**

Vergi aflarının uygulamaya konmasında iki temel faktör söz konusu olmaktadır. Bu faktörlerden ilki, belgelendirme sisteminde çeşitli nedenlerle tam bir başarı elde edilememesi sebebiyle kayıt dışı kalan gelir ve servet unsurlarının kayıt

altına alınarak yasal sisteme dahil edilmesinin sağlanması; ikincisi ise bir şekilde yurtdışına çıkan sermaye unsurlarının geri getirilerek yatırıma yönlendirilmesidir.

“Kara para” kavramıyla ifade edilen kayıt dışı mal ve hizmetlerin ve beyan dışı kalan gelir ve servetlerin, ulusal ekonomi içerisinde ikili bir yapılanmaya neden olacağı söylenebilir. Çünkü, resmi ve denetlenebilir bir şekilde faaliyetlerini sürdüren bir finansal sisteme sahip ve denetim altına alınabilir gelir ve servet yaratan resmi ekonominin yanında, faaliyetlerini gizlilik içinde sürdüren kayıt dışı ekonominin varlığı, son derece zararlı ve mücadele edilmesi gereken bir olgudur. Vergi afları da, bu sorunu tamamen ortadan kaldırmasa da, teşvik edici hükümlerle ve ceza tehditini ortadan kaldırarak kayıt dışı varlıkların ortaya çıkarılıp vergilendirilmesini ve resmi ekonomiye kazandırılmasını sağlayabilmektedir (Dönmez, 1990:76-77).

Bir diğer ekonomik etken ise, ekonomide yaşanan istikrarsız politikalar ve yüksek enflasyon gibi olumsuzlukların etkisiyle, mükelleflerin gelirlerinde azalma meydana gelmesi ve bu durumun da mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememeleri sebebiyle gecikme zamları ve faizler nedeniyle daha yüksek bir borç altına girerek ekonomiye dahil olamamaları ve hatta kayıt dışına çıkma ihtimallerinin artmasına karşı vergi aflarının çıkarılarak bu etkilerin azaltılmaya çalışılmasıdır (Bülbul, 2003:207).

### **1.5.3. Mali Gerekçeler**

Vergi affı uygulamalarının en temel sebeplerinden biri mali gerekçelere dayalı olmalıdır. Devletlerin zaman zaman ortaya çıkan acil finansman ihtiyaçlarına çözüm getirebilmeleri ve nakit akışını sağlayabilmeleri adına vergi affına başvurdukları kuşkusuzdur. Bu uygulama ile devletler açısından hem kısa vadede kamusal faaliyetlerin aksamadan devam etmesi sağlanmakta, hem de bir şekilde tespit/tahsil edilemediğinden mali sisteme dahil edilememiş vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasına olanak tanınmaktadır (Dönmez, 1990:78).

#### **1.5.4. İdari ve Teknik Gerekçeler**

Vergi idaresinin ve vergi yargısının ekonomik değişmelere ve gelişmelere ayak uyduracak şekilde revize edilmemesi önemli sorunlar yaratabilmektedir. Bunun yanı sıra, vergi idaresi ve yargısının bazı dönemlerde ağır iş yükü nedeniyle etkinliğinin azalması, kamusal alacakların tahsilinde sorunlar ve gecikmeler yaşanmasına neden olmakta ve bu sorunların önüne geçmek amacıyla vergi affı uygulamalarına başvurulmaktadır (Dönmez, 1990:79).

Vergi idaresi açısından bakıldığında vergi affı uygulamaları, çeşitli nedenlerle tahsil edilememiş veya tahsil imkanının zorlaşmış olması nedeniyle vergi kaybına yol açan kamusal alacakların bir kısmının tahsil edilebilmesi ve vergi idaresi üzerindeki ağır iş yükünün azaltılması açısından yarar sağlamaktadır (Akdoğan, 2011:39).

Özellikle 1980 ve sonrası dönemde ortaya konulan vergi affı uygulamalarına bakıldığında, daha çok idari ve teknik sebeplere dayandırıldıkları ve bu bağlamda vergi tahsilatının sağlanarak kamu gelirlerini artırma amacına yöneldikleri ifade edilebilir. (Edizdoğan ve Gümüş: 2013: 104). Sosyal ve toplumsal amaçların göz ardı edildiği düşünülen bu yaklaşım sebebiyle mükelleflerin “vergi ahlakı”, “vergi bilinci”, “vergi uyumu” vb. kavramlar tartışma konusu olarak gündeme gelmiştir ve günümüzde halen bu tartışmalar devam etmektedir.

#### **1.6. Vergi Hukuku’nda Affa İlişkin Görüşler ve Afların Etkileri**

Af kurumu, meşruluğu uzun süredir en çok tartışılan kurumlardan biri olmuştur. Bazı ceza hukukçuları, kanunların toplumsal yaşam ile uyumunu sağlamak, kanunların getirdiği yaptırımların şiddetini azaltmak ve yapılan haksızlıkları ortadan kaldırmak amacıyla afları savunurken; bazı ceza hukukçuları ise, cezaları kesin oluşu ve af uygulamalarının sıklıkla kullanılarak kanunların suç önleme özelliğine gölge düşüreceği fikrini savunarak af kurumunun karşısında yer almışlardır (Çağan, 1982:112).

Vergi Hukuku'nda affi savunanlar daha çok, vergi afları ile elde edilecek vergi tahsilatının kamusal gelirleri arttıracığı ve devletin acil finansman ihtiyacına cevap vereceği düşüncesinden hareket ile, gerek vergi idaresinin gerek ise vergi yargısının ağır iş yükünün hafifletilmesine yönelik bir çözüm bulması gibi gerekçelerle affi desteklemektedirler.

Vergi Hukuku'nda affa karşı çıkanlar ise, vergi aflarının kötüye kullanılabilceği ve vergi adaletini zedeleyici bir etki oluşturacağı endişesi içindedirler (Dönmez, 1990:40)

Öncelikle vergi aflarının getirdiği yarar ve maliyetler şu şekilde özetlenebilir (Torgler, 2003:651):

Yararları:

- Devlete kısa vadede ek gelir sağlar.
- Vergi tabanını genişletir.
- Bazı vergi kaçakçıları dürüst olmaya teşvik eder.
- Yanlışlıkla “vergi suçlusu” durumuna düşen kişiler için durumu telafi edici bir rol üstlenir.
- Yeni bir vergi sistemine geçişte ve yapısal değişikliklerde kısa vadeli gelir desteği sağlar.
- Vergi kaçakçılığı sorununun devlet tarafından ele alınmasını ve çözüm arayışları konusunu gündeme getirir.
- Vergi idaresinin maliyetlerini azaltır.
- Daha önce vergisel rolleri bulunmayan kişilerin vergi takibini ve vergi uyumunu artırır.

Maliyetleri:

- Dürüst vergi mükelleflerinin vergi ahlakını etkileyip zayıflatabilir.

- Kişileri vergiye zorlayamadığından, hükümetin zayıflığının bir göstergesi olabilir.
- Vergi mükellefleri daha fazla vergi affı beklentisine girebilir ve bu da uzun vadede olumsuz bir etki yaratarak, mükelleflerin vergiye uyumunu azaltır.
- Vergi kaçakçılığının “hafif bir suç” olduğu algısını yaratır.
- Vergi affı deneyimleri gösteriyor ki, aflar ile az ve abartılan gelir elde edilmektedir.
- Bireyler, af uygulamaları ile “vergi uyumsuzluğu”nun varlığından haberdar olurlar.
- Kişisel suçluluk kaldırıldığından, vergi ahlakı dürüst olmayan bir biçimde azalır.
- Bir af döneminde yapılan tahsilat aslında, affın olmadığı dönemlerdeki geliri üretmiş olur. Artan gelirler; bileşik ve takas ücretleri ile cezalar aracılığıyla yapılacak ek tahsilatlar nedeniyle düşüşe geçecektir.

### **1.6.1. Vergi Hukuku’nda Af Yanlısı Görüşler**

Vergi Hukuku’ndaki af yanlısı görüşler şu şekilde sıralanabilir.

#### **1.6.1.1. Olağanüstü Dönemlerden Sonra Affın Gerekliliği**

Ülkelerin zaman zaman karşı karşıya kaldığı siyasi istikrarsızlıklar, ekonomik ve siyasi bunalım gibi olağanüstü dönemlerde, olağan dönemler için hazırlanan kanunların yetersiz kalması nedeniyle, içinde bulunulan şartlara uygun kanunların yürürlüğe konması gerekebilir. Bu nedenle içinde bulunulan olağanüstü koşullara uygun nitelikte kanunların çıkarılması gerekir. Böyle dönemlerde kişilerin temel hak ve özgürlüklerinde bazı kısıtlamalara gidilebilir (Erkiner, 1970:366-368) Vergisel anlamda bakıldığında ise vergi oranlarında ve vergi cezalarında ciddi artışlar yapılabilir. Siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra ise vergi affı uygulamaları, toplumu yatıştıran ve bunalım döneminin getirdiği adaletsizlikleri telafi eden bir rol üstlenmektedir (Eker, 2006:11). Bu bağlamda vergi aflarının hem

mükelleflerin yükünü hafifleterek vergiye gönüllü uyumun artırılmasını, hem de vergi idaresinin yükünü hafifleterek, devlet hazinesine gelir aktarılmasını sağlamaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:104).

### **1.6.1.2. Vergi Denetimlerinin Yol Açtığı Olumsuzlukları**

#### **Giderme Amacı**

Vergi denetimlerinde etkinliğin ve verimliliğin sağlanabilmesi, denetimleri gerçekleştirecek kişilerin hem nicelik hem de nitelik olarak yeterli olmasına ve denetim örgütlerinin birbirleriyle etkileşim ve işbirliğini sağlıklı bir şekilde yürütebilmelerine bağlıdır (Dönmez, 1990:49).

Özellikle mükelleflerin beyanlarına dayalı matrahlar üzerinden tarh edilen beyana dayanan vergilerde, bu beyanların doğruluğu konusundaki denetim yetersizliği, vergi mükellefleri arasında vergileme adaletsizliğine ve bu durum da ciddi vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır. Vergi afları ile, vergi gelirlerinin artırılması ve denetim yetersizliği nedeniyle meydana gelen olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmaktadır (Taşkın, 2006:61).

### **1.6.1.3. Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün**

#### **Hafifletilmesinde Affın Rolü**

Bu görüşü savunanlara göre, vergi mükelleflerinin sayısının sürekli olarak artmasına karşın, vergi idarelerinin artan mükellef sayısına cevap verebilecek şekilde nicelik ve nitelik bakımından iyileştirilememesi nedeniyle, vergi idaresinin yükü ağırlaşmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:106) Aynı şekilde, vergi yargısı tarafında uyuşmazlık davalarının uzaması sebebiyle mükellefin lehine bir durum ortaya çıkarması, vergi yargısının iş yükünü giderek artırmaktadır (Taşkın, 2006:61) Bu bağlamda vergi afları hem vergi idaresi hem vergi yargısı açısından biriken dosya ve takiplerin azaltılması yönünde fayda sağlamaktadır.

### **1.6.1.4. Affın Gelir Elde Etmedeki Rolü**

Devletin gerçekleştirmesi gereken faaliyet ve hizmetlerin her geçen gün artması ve nitelik değiştirmesi nedeniyle kamu harcamalarında ciddi artışlar meydana



gelirken, kamu gelirlerindeki artışın aynı oranda gerçekleşmemesi nedeniyle finansman ihtiyacı artmaktadır. Bu nedenle vergi afları, kamu harcamaları ve hizmetlerinde kısıntıya gitmek veya vergileri arttırmak yoluyla gelir toplamak yerine, kısa bir dönem için, acil finansman ihtiyacını karşılayabilmektedir.

Dünyanın birçok ülkesinde vergi afları, hükümetlerin, özellikle 1980'den sonra alternatif ve yeni gelir kaynağı arayışında başvurdukları bir yaklaşım olmuştur (Alm vd. 1990:23).

Vergi aflarının gelir kaynağı olması ile ilgili bir diğer avantaj ise, affın idarenin düşük maliyetlerle bir gelir akışı sağlaması, aynı zamanda, mali sıkıntılar nedeniyle vergi yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin rahatlatılmasına imkan sağlamasıdır (Edizdoğan ve Gümüş: 2013:106).

#### **1.6.1.5. Vergi Mevzuatının Karmaşık ve Anlaşılmaz Olması Nedeniyle Affın Gerekliği**

Vergi kanunlarının ve mevzuatının karmaşık bir yapıya sahip olması, bunun yanında mükelleflerin kanunları yorumlayabilecek teknik bilgi ve birikime yeterince sahip olmayışları, kanunların anlaşılmasını ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum, vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında farklı ve yanlış yorumlamalara neden olabilmektedir.

Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" adlı eserinde ortaya koyduğu ve uluslararası kabul görmüş vergileme ilkelerinden "Kesinlik/Belirlilik İlkesi"ne göre, her bireyin ödeyeceği vergi kesin olmalı ve keyfi olarak belirlenmemelidir (Çalcalı, 2013:100) Bunun yanında, vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişiklikler, mükelleflerin vergiye olan uyumunu zorlaştırmakta ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde aksaklıklara neden olmaktadır (Taşkın, 2006:58).

#### **1.6.1.6. Affın, Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Sağlama Aracı Olması**

Vergilendirmenin başlangıcından verginin ödenmesine dek, mükelleflerin ilgili sürece aktif katılımı gerektiğinden, vergi afları, af sonrası tutulan kayıtlar ve

yapılan gözlemler aracılığı ile, daha önce vergi sistemine dahil olmamış mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun geliştirilmesini sağlar. Aynı şekilde, vergi uygulamalarını iyileştirme çabaları, daha iyi, kapsamlı bir vergi mükellefi hizmetleri ve eğitimi ve bunun yanında daha katı cezalar ile eşgüdümlü şekilde büyük bir reformun parçası haline getirilirse, af sonrası vergiye gönüllü uyumu artırır (Alm ve Martinez-Vazquez, 2007:48). Bu durum dürüst mükelleflerin vergi yükümlülüklerine sahip çıkarak vergi sisteminde kalmaya devam etmelerini sağlarken; çeşitli nedenlerle vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükelleflerin vergi sistemine girmelerine yardımcı olarak uzun vadede vergi gelirlerini arttırabilir.

### **1.6.1.7. Vergi Suçlarının Toplum İçin Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturduğu Görüşü**

Kaynağını Anayasa'dan alan fakat teknik anlamda Ceza Hukuku tarafından düzenlenen af kurumu; suç, mahkumiyet ve cezanın niteliğinin değiştirilmesi ve belli bir süreliğine ortadan kaldırılarak suçlunun bağışlanması olarak tanımlanmaktadır (Soyaslan, 2001:412) Ceza kanununa istinaden suç için yapılan tanımların ortak özelliği, toplumun üstün kabul ettiği bir kurala, herhangi bir şekilde aykırı davranış ve eylemde bulunulmasıdır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:105).

Türk Vergi Sistemi'nde, ekonomik suçlara ilişkin yaptırımlar, söz konusu vergi ihlallerinin daha çok para cezası ile cezalandırılmaları şeklinde gerçekleşmektedir. "Vergi Kabahatleri" olarak isimlendirilen ve vergi ziyai, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük adı verilen vergisel ihlalleri kapsayan bu yaptırımların yanında "Vergi Kaçakçılığı" olarak ifade edilen ve hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını uygulanan "Vergi Suçları" da bulunmaktadır. Fakat vergi kaçakçılığı, kasıt unsuru taşıdığından adli bir suç niteliği taşımaktadır ve Ceza Hukuku'nun kapsamına girmektedir (Şanver, 2017: 94-95).

Ceza kanunlarının kapsamına giren suçları işleyenlerin, toplumsal düzeni ve bireysel özgürlükleri ciddi bir şekilde tehdit ettiği ve ahlaki açıdan da olumsuz etkiler yarattığı açıktır (Dönmez, 1990:47). Vergi suçlarının diğer suçlara göre toplum için daha az tehlike oluşturduğu görüşünü savunanlara göre ise, ceza hukuku kapsamına

giren ve büyük tehlikeye sebebiyet veren suçlar bile belli durumlarda genel ve özel afların kapsamına alınarak affedilmekte iken; vergi suçlarının af kapsamına dahil edilmemesi adalet ve eşitlik yanlısı bir uygulama ve yaptırım olmayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:105).

## **1.6.2. Vergi Hukuku'nda Af Karşıtı Görüşler**

Vergi Hukuku'nda af karşıtı görüşler şu şekilde sıralanabilir.

### **1.6.2.1. Vergi Hukuku'nda Affın, Adalet ve Eşitlik İlkeleri İle Bağdaşmayacağı Görüşü**

Vergi aflarına karşı çıkılmasının en önemli nedenlerinden biri, afların adalet ve eşitlik ilkelerini zedeleyeceği düşüncesidir. Bu düşüncüyü savunanlara göre vergi afları, vergilerini eksiksiz ve düzenli bir şekilde ödeyen mükellefler ile vergilerini zamanında ve düzenli ödemeyen, vergi kaçırın mükellefler arasında adaletsizlik yaratmaktadır. Bu sorunun temelinde, dürüst olmayan mükelleflerin bir anlamda zor durumdan kurtarılıp, dürüst mükelleflere haksızlık yapılıyor olmasının adalet ilkesi ile bağdaşmaması yatmaktadır.

Vergi aflarının bir diğeri olumsuz etkisi, "rekabet eşitliği" ilkesini etkileyerek haksız rekabete yol açmasıdır. Buna göre, vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz şekilde yerine getiren vergi mükelleflerinin, ödeme yapmaları sebebiyle sermayeleri sınırlanmakta; vergilerini zamanında ödemeyen kötü niyetli mükellefler ise ellerinde kalan parayı yatırımlarında değerlendirebilmektedir. Vergi cezaları ve gecikme zamları rekabeti destekleyici bir unsur olabileceken, çıkarılan vergi afları nedeniyle vergi cezaları ve gecikme zamlarını ödemekten kurtulan mükellefler açısından avantaj yaratan fakat vergilerini düzenli ödeyen, vergi bilinci yüksek mükellefler açısından dezavantaj oluşturan bir durum meydana gelmektedir (Dönmez, 1990:60-61).

### **1.6.2.2. Affin Vergi Yasalarına İtaat ve Uyumu Azaltacağı Görüşü**

Bu görüşü savunanlara göre, af uygulamalarına sıklıkla başvurulması, özellikle gelecekte yeni bir af beklentisi olan kişilerin vergiye olan uyumunu azalttığı yönünde bir endişe yaratmaktadır (Andreoni, 1991:143). Bunun yanında, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren dürüst mükelleflerin eşitsizlik algısı ve dürüst olmayan mükelleflerin yeni aflar ile cezalardan kurtulabilecekleri beklentisine girmeleri nedeniyle vergi yasalarına ve vergi yükümlülüğüne olan uyum reddedilecektir (Alm vd. 1990:25). Bu durumda, cezaların etkinliği azalmakta, kişilerin vergi aflarıyla sık sık affedilmesi, toplumda vergi kanunlarına olan güveni zedelemekte ve kişileri kayıt dışına çıkmaya yöneltmektedir.

### **1.6.2.3. Vergi Suçlarının Tasarlanarak İşlenen Suçlar Olduğundan Affedilmeye Değer Olmadığı Görüşü**

Bu görüşü savunanlara göre, vergi suçları bilgisizlik ve dikkatsizlikle değil, planlanarak işlenmektedir. Vergi suçu işleyen kişiler, kanuna aykırı hareket ederek, kamu maliyesini zarara uğratmaktadırlar.

Sıklıkla çıkarılan af kanunları nedeniyle dürüst olmayan mükellefler, yeni bir af kanunu ile affedileceği konusunda ümide kapılarak suç işlemeye meyilli olmaktadır. Bu yüzden cezaların korkutma fonksiyonu etkinliğini kaybetmektedir (Çetin, 2007:176). Vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve hem ekonomik hem toplumsal hayatı tehdit eden birer unsur haline gelen bu suçluların aflar ile ödüllendirilmemesi gerekir.

### **1.6.2.4. Vergi Aflarının, Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünü Hafifletmeyeceği Görüşü**

Vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında, vergi kanunların yorumlanması ve uygulanması anlamında farklılık ve uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Vergi afları yürürlüğe konarak idarenin haksız uygulamalarının telafi edilmesi ve ihtilafli dosyaların kapatılması istenmektedir. Fakat bu dosyalar kapatılırken, henüz tahsilatı

yapılamamış ve af çerçevesinde tahsilatının yapılacağı planlanan yeni dosyalar açıldığından, vergi idaresinin üzerindeki iş yükü aynı şekilde devam edecektir. Bir kısım mükellef ise haksızlığı ve afların kendileri için ileri süreceği koşulları kabul etmek istemediklerinden, mevcut dosyalar kapanmayacak ve idarenin işleri azalmayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:109).

## **1.7. Vergi Affı Uygulamalarının Başarısını Etkileyen Faktörler**

Bir af uygulamasının, hakkaniyet ve eşitlik gibi gerekçelerle haklı çıkarılması zor olsa da, kayıt dışılığa bir nebze olsa dur denilmesi, düşük idari maliyetlerle devlet hazinesine ek gelir sağlanması ve toplumda vergi ahlakının beklenenden daha hızlı bir oranda üretilmesine yardımcı olması açısından pozitif getirileri olabilir (Agbonika, 2015:116). Bunun yanı sıra vergi affı, hem vergi yönetiminin hem de siyasi yönetimin imajını zedeleyebilir. Bu nedenle, devletin, vergi affı uygulamalarından istenilen sonucu elde etmesi için bazı faktörleri göz önünde bulundurması gerekir (Dönmez, 1990:81).

### **1.7.1. Vergi Affının Bir Kereye Özgü Olması Gereği**

Bir af uygulamasının bir kereye özgü olması, belirli bir süreyi kapsamaması ve aftan yararlanmayı ve vergi cezalarından kurtulmayı bekleyen mükelleflere bunun tek şans ve fırsat olduğu konusunda kamuoyu aracılığı ile açıklanması gereklidir. Burada önemli olan, afların uzun vadeleri kapsamaması, kısa bir süre için geçerli olması ve periyodik şekilde tekrarlanmamasıdır. Çünkü af kanunlarının sıklıkla çıkarılması, vergi yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmeyen mükellefler için yeni af beklentileri yaratacak ve afları, bir nevi vergiden kaçırma teşvik eden bir uygulama haline getirecektir. Yükümlülüklerini düzenli bir şekilde yerine getiren mükellefler açısından ise vergi adaleti algısını sarsacak bir uygulamaya dönüşecektir. Mükelleflerin gelecekte yeni bir vergi affı gerçekleşeceğine yönelik beklentiye girmelerine neden olmamak adına hükümetler, affın tek seferlik olduğu ve vergi cezalarından kurtulmak için bu fırsatı iyi değerlendirmeleri konusunda ikna ve teşvik edici olmalıdır (Alm vd. 1990:25).

### **1.7.2. Vergi Affının, Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi Gereği**

Uygulanacak vergi affı ile vergi sisteminde yapılacak reform ve değişiklikler arasında sıkı bir bağ vardır. Af imkanından faydalanan mükellefler, affın ardından hiçbir değişiklik olmadığı ve vergi suçu işlemeyi teşvik eden etmenlerin devam ettiğini görürse, davranışlarında bir değişiklik yapmayacak ve suç işlemeye devam edebilecektir. Bu nedenle af uygulamalarının, mükelleflerin vergisel yükümlülükleri ihlal etmelerini engellemek için alınacak önlemler ve vergi suçlarının yakalanma ihtimallerini arttıracak idari ve hukuki reformlarla eş zamanlı yürütülmesini gerektirmektedir (Dönmez, 1990:84).

Vergi affı uygulamalarının başarılı olması için, af beklentisinde olan vergi suçlarının, af çıkarılmadan önce gerçekleştirdikleri kanuna aykırı eylemlerden ve aftan sonra yeni suçlar işlemekten kaçınacakları şekilde düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarının ağırlaştırılması ve denetimlerin artırılması, mükelleflerin vergi affından etkin bir şekilde yararlanmalarına ve yeni suçlar işlemekten kaçınarak hukuka uygun hareket etmelerine imkan tanıyabilmektedir.

### **1.7.3. Vergi Aflarının Getireceği Fayda ve Avantajların, Affa Katılımı Teşvik Edecek Düzeyde Olması Gereği**

Vergi aflarının uygulanmasında ve başarı elde edilmesinde kuşkusuz en önemli faktör, mükelleflerin affa katılımını teşvik edici önlemlerin alınmasıdır. Vergi aflarının, birçok mükellefi içine dahil eden kapsamlı uygulamalarla gerçekleştirilmesi ve af sonrasında denetim mekanizmasının arttırılacağına öngörülerek, mükelleflerin vergi aflarına etkin bir şekilde ve yüksek oranlarda katılmaları sağlanabilir.

Mükelleflerin affa katılmalarını teşvik edebilecek bir diğer unsur ise, mükelleflerin, geçmiş dönemlere ait vergi beyannamelerini vermekten kaçınabilecekleri düşüncesi ile, eski vergi borçlarının ödenmesi konusunda mükelleflere kolaylıklar sağlamak olabilir. Örneğin, mükelleflere vergisel yükümlülüklerinden doğan borçlarına işleyen faiz ve cezaların affedilip anaparayı

belirli taksitlerle ödeme imkanının verilmesi, affa katılımı arttırıcı ve teşvik edici bir unsur olabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:111).

#### **1.7.4. Af Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması Gereği**

Vergi aflarının yürürlükte kalacağı ve uygulanacağı sürenin, afların başarısı için iyi belirlenmesi önemlidir. Bu süre, ülkelerin içinde bulunduğu duruma, şartlara ve yönetimin etkinliğine göre değişiklik gösterebilir. Bu nedenle burada önemli olan, afların süresinin ne vergi yükümlülerinin aftan yararlanabilmek adına gerekli hazırlıkları yapabilecekleri kadar az, ne de işlerini aksatarak affın son dönemine kadar beklemeyi tercih edecekleri kadar uzun olmalıdır (Dönmez, 1990:89).

#### **1.7.5. Affın Tanıtımının ve İçeriğinin İyi Yapılması Gereği**

Af uygulamalarında temel amaç, geniş bir kitlenin af uygulamalarına katılımının sağlanmasıdır. Bu nedenle, afların içeriğinin ve kapsamının kamuoyunu iyi bir şekilde tanıtımının sağlanması, başarı elde edilmesi açısından önemlidir. Fakat, maliyet unsurundan ötürü, vergi idarelerinin bu tarz faaliyetlerden kaçma eğiliminde oldukları söylenebilir.

Tanıtım faaliyetleri; gazete, dergi, radyo, televizyon, internet gibi birçok iletişim aracı yoluyla kamuoyuna duyurulabilir. Fakat bu duyuruların, profesyonel ekiplerce, doğru bir şekilde bilgilendirme yapılabilmesi ve bunun yanında affa katılımı teşvik edecek şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.

### **1.8. Cumhuriyetten Günümüze Türkiye'deki Vergi Affı**

#### **Uygulamaları**

Türkiye'de, Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren günümüze dek birçok vergi affı kanunu çıkartılmıştır. Vergi aflarının çıkarılmasında esas amaç, vergi tahsilatları aracılığı ile devlet hazinesine hızlı bir gelir akışı sağlamak olsa da, aflar, içerikleri ve kapsamı bakımından toplumun içinde bulunduğu koşullar değerlendirilerek yürürlüğe konur.

Bazı aflarda yalnızca vergi asılları affin kapsamına alınırken, bazılarında bu kapsam daha da genişletilerek vergi asıllarının yanına, ceza, zam ve faizler de dahil edilmektedir. Diğer yandan ise vergi afları; kapsadığı mükellefler, süreleri ve nedenleri bakımından da farklılık arz edebilmektedir (Karatay ve Karatay, 2011:183).

Vergi afları toplum tarafından farklı şekillerde algılanmakta ve bu sebeple hem ekonomik sistem hem de mükellef davranışları üzerinde olumlu ve olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Vergi afları, özellikle ekonomik kriz ve bunalım dönemlerinden sonra, mali zorluklar nedeniyle vergi yükümlülüklerini yerine getirememiş olan mükelleflerine, işlerini toparlaması amacıyla bir şans verilmesi ile ilgili vergi dönemlerinde vergilerini düzenli ödeyebilir duruma gelmelerinin sağlanmasını amaçlamaktadır (Öz ve Çubukçu, 2012:250).

Çıkarılan af kanunlarına bakıldığında, farklı biçimlerde düzenlendikleri görülmektedir (Arıkan ve Yurtseven, 2004:60):

- Genel af kanunlarının içinde birkaç madde ile yapılan düzenlemeler,
- Vergi afları için özel olarak çıkarılan vergi kanunları ile yapılan düzenlemeler,
- Sadece vergi cezalarının affını içeren düzenlemeler,
- Sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsamına alan af kanunları,
- Kısa süreli ve bir defaya mahsus, uzun süreli veya tekrarlamalı vergi affı düzenlemeleri,
- Matrah artırımları ya da stok afları gibi konularda yapılan düzenlemeleri içeren aflar,
- Ödenmeyen vergi aslı ve cezaları ile beraber, Türk Ceza Kanunu kapsamında, “vergi kaçakçılığı”na istinaden hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezaların affına ilişkin yapılan düzenlemeler,
- Ödeme kolaylığı bağlamında, kamusal borçların taksitlendirilerek uzun vadede ödenmelerine imkan tanıyan düzenlemeler.

Ülkemizde Cumhuriyetten bugüne, bazıları ardışık yıllarda olmak üzere, toplam 35 vergi affı kanunu ve mali afları içeren kanunun çıkarılmış olması, ortalama



3 yılda bir vergi aflarına başvurulduğunu göstermektedir. Hükümetlerin vergi aflarına başvurma sıklığının da son yıllarda artmakta olduğu görülmektedir.

Çıkarılan vergi aflarını 1923-1960, 1960-1980 ve 1980 sonrası aflar şeklinde üç döneme ayırarak incelemek uygun olacaktır.

### **1.8.1. 1923-1960 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Affı**

#### **Kanunları**

Vergi affı uygulamalarının temel nedenleri arasında; ekonomik, mali, sosyal, siyasi, idari ve teknik olmak üzere pek çok neden bulunmaktadır. Fakat 1923 ile 1960 yılları arasında çıkarılan vergi af kanunlarının daha çok siyasi ve ekonomik nedenlerden kaynaklandığı görülmektedir. Çünkü, yeni kurulan bir devlet olarak mali sistemi oluşturma çabaları içinde olan yönetimin teknik amaçlarla, 1929 ekonomik buhranından olumsuz etkilenen mükelleflerin hem eskiden kalan adaletsiz uygulamaların, hem de yeni düzenlemelerin getirdiği birtakım yükümlülüklerin ağırlığı altında ezilmelerini önlemek gibi sosyal amaçlarla, bunların yanında, devletçilik ilkesi bağlamında artan kamusal ihtiyaçların kısa vadede karşılanmasını sağlamak gibi mali amaçlarla vergi aflarına başvurulduğu görülmüştür (Martin, 2013:46).

1960 yılından önce ve sonra çıkarılan af kanunları arasında çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. 1960 yılından önce çıkarılan af kanunlarının daha çok, yürürlükten kaldırılan vergilerin artıklarını tasfiye etme amacına sahip oldukları ve bunlardan faydalanmanın çoğu zaman bir koşula bağlanmadığı görülmektedir. Bunun yanında, ceza ve zamlar anlamında asli ve fer'i ayrımı yapılmamış, vergi borçlarının bir bütün halinde terkin edilmesi öngörülmüştür (Dönmez, 1990:215).

Cumhuriyet Dönemi'nde çıkarılan ilk af kanunu, 17 Mayıs 1924 tarihli "Umuru Belediye Müteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun"dur.

5 Ağustos 1928 tarihli ve 145 Sayılı Elviyeyi Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun, aynı zamanda Cumhuriyet tarihinde, mali aflar kapsamında çıkarılan ilk vergi affı kabul edilmektedir. 7 Ekim 1928 yılında Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren bu kanun, Rus yönetimi zamanında Kars, Ardahan ve

Artvin illeri ile Iğdır ve Sürmeli kazalarında uygulanan maktu vergilerin tahsil edilmesi amacını taşımaktadır. Bu üç ilin kapsamına alındığı kanun ile birlikte, bu kanunun yayınlanmasından önce arazi, aşar ve emlak vergileri hakkında yapılan işlemler, en baştan itibaren hükümsüz kabul edilerek tüm sonuçlarıyla ortadan kaldırılmıştır. Böylece koşulsuz ve tam bir af öngörülmüştür (Dönmez, 1990:216).

22 Mart 1934 tarihli ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, bu kanundan önceki 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nu yürürlükten kaldırmış ve konulan geçici bir madde ile 755 Sayılı kanuna göre tarh edilen fakat henüz tahsil edilmemiş vergi cezalarının terkin edilmesini öngörmüştür. Bu kanunun tamamen koşulsuz bir af sağladığını söylemek yanlış olacaktır. Çünkü bu affin kapsamına yalnızca, 1926, 1927 ve 1928 yıllarında, 1924 yılında vermiş oldukları vergilerin üç mislini ödemek suretiyle mükellefiyet sorumluluğunu yerine getirenler alınmıştır (2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 1934:234).

4 Temmuz 1934 tarihli ve 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun, 1960 öncesinde afa ilgili çıkarılan en kapsamlı kanun olarak kabul edilebilir (Dönmez, 1990:217). Kanunun ilk maddesinde, Cumhuriyetin ilan edildiği 1923 yılına kadar devlete, belediyelere ve özel idarelere ait olup tahakkuk etmiş olan vergi, resim, harçlar ile bunların munzam kesirleri, misil ve gecikme zamları, vergi tezkeresi esmanı bakayası kayıtlarının terkin edileceği belirtilmiştir (2566 Sayılı Kanun, 1934:963). Bu kanunla gelen aftan yararlanabilmek için bazı vergiler bakımından vergi aslının kısmen ödenmesi şartıyla zam cezaları ve faizlerle, vergi aslının ödenmeyen kısmının terkin edilmesi öngörülmüştür. Kısmi ödeme miktarları, çeşitli vergi ve vergilendirme dönemleri açısından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Örneğin, 1929 mali yılı sonuna kadar tahakkuk ettirilmiş Harp Kazançları Vergisi ile ilgili olarak %40 ve %60 oranlarında kısmi ödeme şartı getirilmiştir. Aynı şekilde, umumi istihlak, eğlence ve hususi istihlak vergilerine ait borçların aslına ait miktarın %80'inin 1934 yılı sonuna kadar ödenmesi halinde geri kalan borçlarının silineceği öngörülmüştür (2566 Sayılı Kanun, 1934:964).

29 Haziran 1938 tarihli ve 3586 Sayılı Arazi Vergisininin, 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun, "koşulsuz af" öngören

kanunlardan biridir. Kanunun birinci maddesinde, 1935 mali yılının sonuna kadar geçen zamanda tahakkuk ettirilmiş fakat kanunun yürürlüğe girdiği süreye kadar tahsil edilememiş olan tüm arazi vergisi bakayasının munzam kesirleri ve cezaları ile birlikte terkin olunması hükmü yer almaktadır (3586 Sayılı Kanun, 1938:188).

15 Mart 1944 tarihinde çıkarılan 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun ile İkinci Dünya Savaşı gibi olağanüstü bir dönemde konulan, vergi matrah ve oranlarının kanunda belirtilmediği ve vergi miktarının da yerel takdir komisyonunca saptanmasına izin verildiği, azınlıklara yüksek vergiler yükleyen, çok tartışmalı ve demokratik olmayan hükümler getiren Varlık Vergisi'nin kaldırılması ve o zamana kadar ödenmeyen tüm vergi borçlarının kovuşturulmasından vazgeçilmesi söz konusu olmuştur (Dönmez, 1990: 218-219).

21 Mayıs 1947 tarihli ve 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun da, Varlık Vergisi gibi, İkinci Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşullarında çıkarılmıştır. Hükümet bu kanunun gerekçesini; “Zirai mahsullerin maliyet fiyatlarının çok üstünde bir kıymet iktisabı, köylümüzün kalkınması noktasında memnunlukla karşılanmakla beraber, alınması gereken müdafaa tedbirlerimizin istilzam ettiği büyük külfetlerin bütün millet arasında ahenkli bir tersini düşünüldüğü için maliyet fiyatlarının birkaç misli derecesinde artan toprak mahsullerinden bir vergi alınması bir zorunluluk olarak görülmesi” şeklinde açıklamıştır (Çetin, 2007:140). Aftan yararlanmanın herhangi bir şarta bağlanmadığı bu kanunda, daha önce tahsil edilemeyen vergi artıklarının, tüm cezalarının terkinini öngörmektedir.

6 Temmuz 1948 tarihli 5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımının Alınmaması Hakkında Kanun ile beraber, bitkisel yağ üretim tesislerinden, aynı veya nakdi götürü şeklinde alınan Muamele Vergisi'ne ilişkin cezalardan, 1 Eylül 1947 tarihinden önce tahakkuk ettirilen fakat tahsil edilemeyenlerin tahsilinden vazgeçilmiştir ve bu anlamda kanun, şartsız bir affi öngörmektedir.

## 1.8.2. 1960-1980 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Affı

### Kanunları

1960 yılından sonra farklı isimlerle çıkarılan pek çok vergi af kanunu bulunmaktadır. Bu af kanunlarının bazıları genel af niteliğinde olup, vergi affı ile ilgili birkaç maddelik düzenlemelere yer vermekte, bazıları ise özel olarak vergi afları için çıkarılan kanunlardır.

113 Sayılı Af Kanunu, 26 Ekim 1960 tarihinde, Milli Birlik Komitesi tarafından “genel af” niteliğinde çıkarılan bir kanun olup, 27 Mayıs 1960 tarihine kadar işlenmiş bazı suçların cezasının tümünü affetmiş, bazılarının ise cezalarını hafifleten hükümlere yer vermiştir. Kanunun 7. maddesinde yani vergi aflarını ilgilendiren kısmında, kanunun yayımlandığı tarihe kadar tahsil edilemeyen para cezaları af kapsamına alınmakla birlikte, vergi cezaları ve asıl alacağa eklenen misil zamları kapsam dışında kalmıştır. Bu bağlamda, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük suçlarına uygulanan mali nitelikteki suçlar af dışında bırakılmıştır (113 Sayılı Af Kanunu, 1960, S:10641).

28 Şubat 1961 tarihli ve 281 Sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun’un çıkarılmasında, mali ve ekonomik nedenlerden çok, içinde bulunulan siyasi ortamda, toplumsal uzlaşının sağlanması isteği ön plana çıkmıştır. 113 Sayılı Kanun’un hemen ardından çıkarılan bu kanun ile 27 Mayıs hareketinin yarattığı gerilimli ortamın yumuşatılması ve kişilerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri konusunda kolaylıklar sağlanması amaçlanmıştır (Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, S:31). Bunların yanında, 1950 yılında Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konularak çağdaş bir vergi sistemine geçişte önemli bir adım atılmış ancak bu reform hareketine yükümlülerin uyum sağlaması çok kolay olmamıştır. Bu bağlamda çıkarılan bu kanun, yükümlülerin yeni sisteme uyum sağlayabilmeleri ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri açısından telafi edici bir nitelik taşımaktadır.

Genel bütçe ve özel idareler ile belediye bütçelerine gelir olarak kaydedilen tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezaları, zam cezaları ve gecikme zamlarını kapsamına almış olup, kanunun yürürlüğe girdiği 3 Mart 1961 tarihine kadar kesilen

ve ya kesinleşmiş ceza ve zamların, kısmi olarak ödenmesine de imkan tanımıştır. Kanunun 3. maddesinde belirtilen kısmi ödeme koşulu, söz konusu vergi cezaları, zamları ve gecikme zamlarının %30'unun 1961 yılı Haziran ayı sonuna kadar ödenmesi durumunda %70'inin, %40'ının 1961 yılı Ekim ayı sonuna kadar ödenmesi durumunda %60'ının, %50'sinin 1962 Şubat ayı sonuna kadar ödemesi durumunda ise %50'sinin af kapsamında terkin olunacağı hükmü yer almıştır.

Kanunun 4. maddesinde ise, bahsi geçen ceza ve zamların, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte henüz kesinleşmemiş ve itiraz süresi dolmamış olanlar ile itiraz, temyiz ve dava aşamasında bulunan borçluların, kanunun yürürlük tarihinden itibaren 2 ay içinde bağlı oldukları vergi dairesine, söz konusu itiraz ve davalardan vazgeçtikleri ve uyuşmazlığı sürdürmeyeceklerine yönelik yazılı başvuruları ile 3. maddede sözü edilen kısmi af hükümlerinde yararlanabilecekleri belirtilmiştir (Çağan, 1972:117).

281 Sayılı Kanun ile, 1961 yılı bütçesinde 6.707,00 TL vergi geliri elde edilmesi hedeflenmiş ve bunun 6.078,00 TL'si tahsil edilmiştir. Gelirin %90.6 gibi yüksek bir düzeyde tahsil edildiği göz önünde bulundurulursa, bu af yasasının olumlu bir etki yarattığı söylenebilir (Doğan ve Besen'den aktaran Martin, 2013:51).

218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, 23 Şubat 1963 tarihinde çıkarılmış ve 28 Şubat 1963 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 27 Mayıs hareketinden sonra kurulan ilk sivil hükümet tarafından hazırlanan bu kanunun en önemli gerekçesi, “yeni ve teminatlı bir anayasa çerçevesi içinde, sağlam temeller üzerine kurulmuş demokratik bir rejime” ulaşmanın zorluğu ve bu zorlukların suçlarda meydana getirdiği artış neticesinde bazı suçların affedilmesi ihtiyacıdır. Bu nedenle, ceza hukuku bağlamındaki bazı suçlarda olduğu gibi, bu af kanunu ile hiçbir ön şarta gerek olmaksızın genel af uygulandığı görülmüştür (Dönmez, 1990:225-226).

Vergi afları kapsamında, kanunun 9. maddesinde belirtildiği üzere, 1961 yılı sonuna kadar olan dönemlere ait mükellef ve sorumlular adına kesilen fakat, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilemeyen vergi cezalarından; usulsüzlük cezalarının “tamamı”, kusur ve kaçakçılık cezalarının “yarısı”nın affedilmesi öngörülmüştür. Aynı şekilde, kanunun yürürlüğe girmesinden başlayarak, 1961 yılının sonuna kadar olan dönemde kesilecek usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık cezaları ile

Vergi Usul Kanunu'nca ceza mahkemeleri tarafından hükmolunarak, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte infaz edilmemiş bulunan hileli vergi suçlarına ait cezalar da af kapsamına alınmıştır.

218 Sayılı Kanun'da "gecikme zamları"ndan bahsedilmemesinin nedeni ise, 281 Sayılı Kanun ile gecikme zamlarının 5 takside bağlanmış olmasıdır. 218 Sayılı Kanun'dan yararlanma şartlarına bakıldığında ise, mükelleflerin aftan yararlanmasının herhangi bir şarta bağlanmamasının yanında, yükümlülerin aftan faydalanmak adına vergi idaresine ve yargı organlarına başvurmaları gereğinin olmadığı görülmektedir. Yani aflar, idarenin bir iç işlemi olarak gerçekleştirilmiştir (Dönmez, 1990: 226-228-229).

13 Haziran 1963 tarihinde çıkarılan "252 Sayılı Spor Kulüplerine Oyunculara Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ile Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun"un kapsamına, tahakkuk ettirilmiş fakat henüz tahsil edilmemiş Gelir Vergisi asılları ve cezaları girmektedir. Herhangi bir şarta bağlanmamıştır.

252 Sayılı Kanun ile getirilen bu affa göre, profesyonel sporculara ödenen aylıklar, primler ve transfer bedellerinin, 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlayan 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nu uyarınca gelir vergisine tabi olup olmayacağı hususunda vergi yönetiminin yaşadığı tereddütten sonra, bu ödemelerin gelir vergisine tabi ücret olarak kabul edilmesine ve spor kulüplerince stopaj yapılmasına karar verilmiştir. Zamanaşımı nedeniyle cezalı tarhiyat yapıldığından ödeme sıkıntısı yaşayan spor kulüplerinin vergi cezalarının, Türk spor hayatının kurtarılması amacıyla affedilmesi öngörülmüştür (Kafkas Durmuş, 2013:149).

5 Eylül 1963 tarihli ve 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun en temel itibarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinin çeşitli vergilerden ötürü oluşan borçlarını ödeme güçlüğüne düşmeleri sonucunda, bu borçların silinmesi amacıyla çıkarılmıştır.

1958'den beri süregelen ekonomik durgunluğun devam etmesi ve diğer yandan, KİT'lere yapılacak mali yardımların yapılamaması nedeniyle KİT'ler zor

duruma düşmüş ve KİT'ler, devlete ödemek zorunda oldukları vergileri, kendi finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kullanmışlardır. Bu durum önemli miktarlarda vergi artığının sürekli devretmesine, kayıtlarda beklemesine ve borçlu kurumlar için tahsil edilmesi olanaksız vergi borçlarının oluşmasına sebep olduğundan, bu af kanunu yürürlüğe konulmuştur (Kafkas Durmuş, 2013:149).

Kanunun 1. maddesine göre, yalnızca kanuna bağlı listede yazılı olan KİT'ler, bu aftan yararlanabilecektir ve gelir, kurumlar, şeker, istihlak ve gider vergileri ile gümrük idarelerince alınan vergi ve resimleri, damga resimleri ve bunlarla ilgili vergi ve zam cezaları af kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda hem yükümlüler hem de vergi türleri yönünden bir sınırlandırma söz konusudur (1. madde).

1963 yılında hedeflenen vergi geliri 9.012,00 TL iken, 8.424,00 TL'lik vergi tahsilatı yapılmış, bu durumda hedefin %93.5'i gerçekleştirilmiştir. 1963 yılında yürürlüğe konulan iç af kanunu birlikte değerlendirildiğinde, vergi gelirlerinde bir artma olmakla beraber, beyana dayalı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı düştüğü ifade edilmektedir (Akgün, 1994:40).

16 Temmuz 1965 tarihinde çıkarılan ve 26 Temmuz 1965'te Resmi Gazete'de yayımlanan 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun'un gerekçesi, temel olarak, belediyelerin 1960'lı yıllarda mali açıdan sıkıntıya girmeleri nedeniyle, kamu hizmetlerinde aksamalar meydana gelmesidir. Kanunun 1. maddesi, belediye ve belediyelere bağlı işletmelerin, bu kanunun yayımlandığı günde, devlete ve katma bütçeli idarelere olan borçlarının terkinini ve yine aynı tarihte, kanuna bağlı cetvelde gösterilen KİT'lere olan borçların tahkimini kapsamaktadır. Buna göre, belediyelerin ve belediyeye bağlı müessese ve işletmelerin mükellef sıfatıyla borçlu oldukları vergi asıllar ile her türlü cezaların, faiz ve gecikme faizlerinin terkin edilmesi öngörülmektedir (691 Sayılı Kanun, 1965).

691 Sayılı kanunda, aftan yararlanma ile ilgili koşul, 3. maddede belirtildiği üzere, mükelleflerin, kanun kapsamında belirtilen borçlarını gösteren cetvelleri, kanunun yürürlüğe girdiği andan itibaren 3 ay içinde dörder nüsha hazırlayarak, üç

nüshanın, il ve ilçenin en büyük mülki idare amirine verilmesidir. Bunu yerine getirmeyen mükellefler, aftan yararlanamayacaklardır.

3 Ağustos 1966 tarihli ve 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, daha çok siyasi suçları ilgilendiren hükümleriyle ön plana çıkan “genel af kanunu” niteliğinde olsa da, o günün siyasi şartlarında vergi cezalarının da affını öngören baskılar ortaya çıkmış, bu nedenle vergi cezaları da af kapsamına alınmıştır (Dönmez, 1990:231). 780 Sayılı Kanunu 8. maddesine göre; vergi cezaları ve gecikme zamları bağlı oldukları vergi asılları ödenmesi şartıyla affedilecektir. Buna karşılık vergi aslının neleri kapsadığı açıklanmamıştır. (780 Sayılı Kanun, 8. Madde).

Affin zaman bakımından uygulanması ile ilgili, 31 Aralık 1965 tarihine kadar olan dönemlere ait olarak kesilmiş vergi cezaları ve gecikme zamlarını kapsadığı hükmü yer almış ve affedilme koşulunun da kanunun yürürlüğe girdiği tarihten başlayarak 6 ay içerisinde ödenmesine bağlı olduğu belirtilmiştir (8. Madde).

780 Sayılı Kanun’un 8. Maddesinin 2. ve 3. fıkralarında belirtildiği üzere, ihtilaf konusu yapılan vergilerde, mükelleflerin ihtilafli durumdan vazgeçmemelerinin, ihtilafın sonunda zamanında ödeme kaydıyla aftan yararlanmalarına engel teşkil etmeyeceği, ancak, mükellef ve sorumluların, söz konusu ihtilaf sonunda kısmet veya tamamen haksız olduklarının ortaya çıkması durumunda, haksız çıkılan vergi aslının %10’u kadar zamlarla tahsil edileceği hükmüne bağlanmıştır (8. Madde).

Af uygulamasının sonucunda, 1966 yılında 12.677 milyon TL vergi geliri tahsilatı hedeflenmiş ve hedefin %98.3’ü gerçekleştirilerek 12.464 milyon TL tahsilat elde edilmiştir (Akgün, 1994:42).

780 Sayılı Kanunun değerlendirilmesi yapıldığında, kanunda aftan yararlanma şartının vergi aslının ödenmesi olduğu belirtilmiş olsa da, uyuşmazlıktan vazgeçme koşulunun herhangi bir şarta bağlanmamış olması, vergi affından uyuşmazlıkların tasfiyesi ile ilgili beklentinin gerçekleşmemesine neden olmuş; devamında, uyuşmazlıkların sürdürülmesi yeni uyuşmazlıkları getirmiş, bu da vergi yönetimi ve vergi yargısının iş yükünü oldukça ağırlaştırmıştır (Dönmez, 1990:247).



28 Şubat 1970 tarihli ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af Uygulaması ile 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Affin çıkarılma gerekçesi, yeni çıkarılan Emlak Vergisi kanunu nedeniyle, yürürlükten kaldırılan kanunlardan kaynaklanan vergi ceza ve gecikme zammı alacaklarının hızlı bir şekilde tasfiye edilme isteğidir (Dallı, 2006:48).

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 3. maddede belirtildiği üzere, 28 Şubat 1971 tarihine kadar olan dönemlerde tahakkuk etmiş fakat kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilememiş bina, buhran, savunma ve arazi vergisi ve bunlara ait vergi cezası ve gecikme zamlarının kısmen affedilmesi öngörülmüştür. Buna göre, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmesinden itibaren borçlarını ilk 2 aylık sürenin sonunda tamamını ödeyenlerin vergi cezaları ve gecikme zamlarının %90'ı, ikinci 2 aylık sürenin sonunda ödeyenlerin vergi cezaları ve gecikme zamlarının %80'i ve üçüncü 2 aylık sürenin sonunda ödeyenlerin vergi cezaları ve gecikme zamlarının %70'inin affedileceği belirtilmiştir. Aynı şekilde, ihtilafı olan ve ya kanunun yürürlüğe girmesinden sonra ihtilafı hale gelen vergiler için de, ödeme süresinin başlamasından itibaren tamamının ödenmesi şartıyla, aynı oranlarda aftan yararlanabilecekleri hükme bağlanmıştır (1319 Sayılı Kanun, Geçici 3. Madde).

1319 Sayılı Kanun'un geçici 3. maddesiyle getirilen af, yürürlükten kaldırılmış olan bazı vergilerin hızlı bir şekilde tahsilatının gerçekleştirilmesini ve kaldırılan vergiler yerine ikame edilmiş vergilerin idare tarafından etkin bir şekilde yönetilmesini amaçlamaktadır. Vergisel yükümlülüklerin yerine getirme zamanına istinaden farklı oranlarda affa tabi tutulması, mükellefler açısından olumlu bir etkiye sahiptir. Bu amaç doğrultusunda, yükümlülüğünü yerine getirme zamanına göre farklı oranlarda af getirilmesi olumlu bir yaklaşımdır. Fakat aftan faydalanmanın uyumsuzluktan vazgeçme veya uyumsuzluk yaratmama şartına bağlanmaması ise istenen amaca ulaşılmasını zorlaştırmıştır (Dallı, 2006:48).

15 Mayıs 1974 tarihinde çıkarılan 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun'da affin kapsamına vergi,

resim, harçlar ve buna ek olarak parafiskal gelirler olarak ifade edilen sosyal sigorta ve Bağ-Kur primlerine ilişkin cezalar, gecikme zamları ve faizler de alınmıştır. Kanun, kadastro harçlarını da af kapsamına dahil ederek, yalnızca cezaları ve fer'i nitelikte alacak kapsamındaki gecikme zamları ile faizleri değil, asli nitelikte kamu alacağını da affetmiştir (Dönmez, 1990:248). Bunların yanında kanunun, devletin özel hukuk alanına giren ilişkilerinden doğan borçlarını da af kapsamına alması ile affin kapsamı oldukça genişletilmiştir (Kutay, 1974:668).

Affin zaman bakımından uygulanması, kanunun 9. maddesinin A bendinde belirtildiği üzere, 1973 mali yılının sonuna kadar olan dönemlere (Beyana dayanan vergilendirmelerde ise 31 Aralık 1973 tarihine kadar verilmesi gereken beyannamelere) ait vergi, sosyal sigorta primi ile bunların cezaları, gecikme zamları ve faizlerini ve 6183 Sayılı Kanunun 1. ve 2. maddelerinde belirtilen vergilere bağlı ceza, gecikme zammı ve faizlerden tahsil edilmemiş olanlara ait vergi, resim, harç, sigorta primi veya 6183 Sayılı Kanunun 1. ve 2. maddeleri kapsamına giren kamu alacaklarının asıllarının bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ve ya bu tarihten itibaren 8 ay içinde kısmen veya tamamen ödenmiş olması halinde (Cebren tahsil edilenler dahil) affedilmesini kabul etmiştir (1803 Sayılı Kanun, 9. Madde) 1973 yılına ait gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri 1974 yılının Mart ve Nisan aylarında beyan edileceği için bu döneme ait vergi cezaları af kapsamı dışında tutulmuştur (Dönmez, 1990:252).

Vergi tahsilatı açısından bakıldığında, 1974 bütçesinde hedeflenen 67.578 milyon TL'lik tahsilat hedeflenirken, 65.578 milyon TL'lik bir tahsilat gerçekleştirilerek %96.4 oranında bir başarı sağlanmıştır (Akgün, 1994:45).

### **1.8.3. 1980 ve Sonrasında Türkiye'de Çıkarılan Vergi Affi**

#### **Kanunları**

Ülkemizde, 1980 ve sonrasındaki dönemde çıkarılan vergi aflarına bakıldığında, bu vergi afları ile genellikle kesinleşmiş kamusal alacaklarının tahsilatının hızlandırılması, yargı safhasındaki ihtilaflı dosyaların azaltılması, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi matrahlarının arttırılarak beyan dışı kalan kazanç

ve iratların kayıt altına alınması, stok beyanı yoluyla, işletmelerde yer aldığı halde kayıtlarda yer almayan mal, sabit kıymet ve demirbaşların kayıt altına alınması amaçlandığı görülmektedir. Bu bağlamda, kamuya hızlı kaynak yaratma eğilimi ile birlikte, sosyal amaçların göz ardı edildiği söylenebilir (Bülbül ve Karadeniz, 2004:875).

Bu dönemin ekonomik ve mali yapısına bakıldığında, enflasyonun giderek arttığı, vergi gelirlerindeki artış hızının da 1980'lerden itibaren giderek azaldığı ve ekonomik gelişme ve enflasyonun hızının altında kaldığı düşünülürse, bu dönemde çıkarılan vergi aflarının, siyasi kaygıdan ziyade, ekonomik istikrarsızlıkla mücadele etmek amacıyla çıkarıldığı söylenebilir.

20 Mart 1981 tarihli ve 2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun, 1960 yılından sonra vergi alanında çıkarılan en kapsamlı aflardır biridir. Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılan bu kanun ile hem servet unsurlarından beyan dışı kalmış olanların, hem de vesikaya bağlanmadığı için kayıtlara intikal etmemiş emtianın belli oranda vergilendirilerek kayıtlara girmesi ve bu unsurlardan doğan kazançların ekonomik alanlara çekilmesi amaçlanmıştır (Dallı, 2006:50-51).

12 Eylül hareketinden önce vergisel anlamda ciddi bir düzenlemeye gidilmemiş olması, Milli Güvenlik Konseyi'nin bu konudaki eksikliğe istinaden bu kanunu yürürlüğe koymasında etkili olmuştur (Özbalcı, 1981:83). Yeni gelen yönetim bu bağlamda, sosyal ve ekonomik alanlarda gerçekleştirmek istediği faaliyetler için hızlı bir şekilde gelir kaynağı yaratmayı, ciddi boyutlardaki ihtilafı dosyaları tasfiye etmeyi, kayıt dışında kalmış unsurların ve servetlerin düşük oranda vergilendirilerek ekonomiye kazandırılmasını sağlamayı amaçlamıştır (Dönmez, 1990:276).

2431 Sayılı Kanun'un kapsamına, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim ve harçlar girmektedir. Vergi Usul Kanunu dışındaki gümrük vergileri ile diğer kamu alacakları, kanun kapsamına alınmamıştır.

Af kanununun süre sınırlaması ile ilgili de bazı hükümler yer almaktadır. Buna göre, 31 Aralık 1980 tarihinden sonra verilecek beyannameler üzerinden tarh edilen vergiler af kapsamına alınmamıştır. 31 Ağustos 1981 tarihinden sonra, kanun

hükümlerinin geriye dönük olarak uygulanması mümkün olmamakla birlikte, uygulamada, kanunun 22 Mart 1981 ile 31 Ağustos 1981 tarihleri arasında tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlarla ilgili cezaların af hükümlerinden faydalanmasına olanak tanınmıştır (Dönmez, 1990:281).

2431 Sayılı Kanun'un ilk maddesinde yer aldığı üzere, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçların, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması veya 31 Ağustos 1981 tarihine kadar ödenmesi şartıyla, bu alacakların asıllarına ilişkin vergi cezalarının %90'ının affedileceği öngörülmüştür. Fakat, kanunun yürürlüğe girmesinden önce ödenen vergi cezalarının %10'unu aşan miktarın mükelleflere iadesi söz konusu değildir. Tahsil edilen vergi cezası %10'un altında ise ceza %10'a tamamlanır. Bu ceza indiriminden faydalanma şartı ise, indirim haricinde kalan %10'luk cezanın 31 Ağustos 1981 tarihine kadar ödenmesidir. Yine, 1. maddenin 3. fıkrasında, kanunun yürürlüğe girmesinden önce herhangi bir vergi aslına bağlı olmadan kesilen fakat henüz tahsil edilmemiş olan vergi cezalarının af kapsamına alınacağı belirtilmiştir (2431 Sayılı Kanun, 1.Madde).

Kanunun 2. maddesine göre, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar ihtilafı hale getirilen veya aynı tarihte itiraz süresi geçmemiş olan vergi, resim ve harçların, yine 1. maddede belirtilen sürelerde ödenmesi koşuluyla, bu alacakların asıllarına ait vergi cezaları ve gecikme zamları affedilecektir. Yine kanunda yer alan vergi afları kapsamında, 4. maddede, mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'na göre 31 Ağustos 1981 tarihine kadar pişmanlık şartlarına uyararak beyan ettikleri matrahlar üzerinden tahakkuk edilen vergi, resim ve harçları aynı süre içinde ödemeleri halinde pişmanlık zammının af kapsamına alınacağı ifade edilmiştir. Kanunun 5. maddesinde, 31 Aralık 1979 tarihinde servetlerinde yer aldığı halde servet bildiriminde bunlara yer vermeyen mükelleflerin, bir defaya özgü olmak üzere 31 Ağustos 1981 tarihine kadar ek servet bildiriminde bulunmalarına olanak tanınmıştır (2, 3, 4. Maddeler).

2431 Sayılı Kanunun getirileri incelendiğinde, 1981 tarihinden önceki dönemlere ilişkin 100 milyar TL civarındaki takipli alacaklar ve uyuşmazlık dosyalarının tasfiye edilmesi öngörülürken, 2431 Sayılı Kanun ile buna ek olarak çıkarılan 2571 Sayılı Kanunlar ile yaklaşık 50 milyar TL'lik bir gelir tahsilatı yapıldığı

ve bu anlamda, %50 oranında bir başarı elde edildiği söylenebilir (Dönmez, 1990:288-289). Bunun yanı sıra, 1981 yılında 1.348.000 TL'lik vergi geliri hedeflenirken, tahsilat 1.190.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Af uygulamasının neticesinde, konsolide bütçe gelirleri bir önceki yıla göre %10, genel bütçe gelirleri %5.6 oranında artarken, toplam vergi gelirleri bir önceki yıla göre %6 oranında bir düşüş göstermiştir (Eker, 2006:43).

Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, 12 Eylül Hareketi'nin ekonomik ve mali alandaki sorunları çözüme ulaştıramadığı ve nitekim, 2 yıl sonra 2801 Sayılı Kanun'un yürürlüğe konularak, 2431 Sayılı Kanun ile çözümlenemeyen sorunların tekrar ele alınmaya çalışıldığı görülmektedir (Dönmez, 1990:303).

2431 Sayılı Kanun'un, şimdiki kadar çıkarılan en kapsamlı af kanunlarından biri olmasına karşın, kısa tutulan beyan ve ödeme süreleri, affa katılımın yetersiz olması ve devam eden ekonomik sorunlar nedeniyle başarısız olması, 22 Şubat 1983 tarihinde 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun'un çıkarılmasını gerekli kılmıştır.

Kanunun çıkarıldığı dönemin koşullarına bakıldığında, hem 12 Eylül'ün ardından toplumsal huzurun sağlanması, hem de mali ve ekonomik sorunların çözülmesi için yeni adımlar atılması gereği ortaya çıkmıştır. 2431 Sayılı Kanun'un, kara paranın yasal ekonomi içine çekilmesi hususunda başarılı olamaması nedeniyle, 2801 Sayılı Kanun'da daha düşük oranlı bir vergi ve servet beyanlarının yenilenmesi olanağı tanınmış, sorunun çözümüne ilişkin bu şekilde bir yaklaşım benimsenmiştir (Dönmez, 1990:304).

2801 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde de belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harç ve bunlara bağlı olan vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaşlar bu kanunun kapsamına alınmıştır. Kanundaki vergi ile ilgili hükümler, 1 Ocak 1983 tarihinden önceki dönemleri, beyana dayanan vergilendirmede ise, ek süre dahil olmak üzere, bu tarihe kadar verilmesi gereken hükümleri kapsamaktadır (1. Madde).

Kanunun 2. maddesinde, kesinleşmiş kamu alacaklarının yani kanunun yürürlük tarihinden önce vadesi gelmiş bulunan fakat tamamen veya kısmen ödenmemiş olan vergilerin, ilk taksidinin en geç 30 Haziran 1983 tarihinde ödenmek üzere ikişer aylık devrelerde ve eşit taksitlerle 31 Aralık 1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde, bu vergilere bağlı vergi cezalarının tamamı ile gecikme zamlarının yarısının affedileceği ifade edilmiştir (2. Madde).

Kanunun 3. maddesinde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Vergi Mahkemeleri Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da ihtilafli hale getirilmiş olan ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş bulunan vergilerin ihtilafli kısmının 3/4'ünün 2. maddede belirtilen süre ve şekilde ödenmesi halinde, ihtilafli kısmın geri kalan 1/4'ü ile bunlara bağlı vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği ifade edilmiştir (3. Madde).

Kanunun 4. maddesinde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanmış fakat, yürürlük tarihine kadar tamamlanmamış vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edileceği belirtilmiştir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilecek vergilerin 3/4'ünün ikişer aylık devrelerde ve 6 eşit taksitte ödenmesi halinde, söz konusu vergilere ilişkin geri kalan 1/4'lük kısım ile vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği ifade edilmiştir. Bu vergilerin, öngörülen sürelerde ödemelerinin yapılmadığı takdirde bu vergilere bağlı vergi cezaları ve gecikme zammı ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir (4. Madde).

Kanunun "Özel Pişmanlık" başlıklı 5. maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, 1978 takvim yılı için %25, 1979 takvim yılı için %20, 1980 takvim yılı için %15 ve 1981 takvim yılı için %10 oranlarında olmak üzere, belirtilen yıllara ait vermiş oldukları yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları, bu belirtilen oranlarda arttırdıkları ve bu artırımını, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içinde yaptıkları takdirde, artırımda buldukları yıllara ilişkin vergi incelemesi yapılmayacağı hükmü yer almaktadır. Arttırılan matrah 25.000 TL'den az olmamak kaydıyla, bu madde hükmüne göre arttırılan matrahlar, gelir vergisi mükelleflerinde %40, kurumlar vergisi mükelleflerinde %50 oranlarında vergilendirilir ve bunlardan ayrıca gelir ve mali denge vergileri alınmaz (5. Madde).

1983 yılında af uygulamasının sonucundaki gelirlere bakıldığında; konsolide bütçe gelirlerinde bir önceki yıla göre %5.4 artış yaşanmış ancak, genel bütçe gelirleri toplamı %18.9 ve vergi gelirleri toplamı %19.1 azalış göstermiştir (Eker, 2006:45).

4 Aralık 1985 tarihinde kabul edilen ve 11 Aralık 1985'te yürürlüğe giren Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun ile vergi kanunlarında birçok değişiklik yapılmıştır. Temel olarak, vergi yönetiminin hukuki açıdan güçlendirilmesini ve mükelleflerin kayıt nizamına ve diğer usullere uyumunu sağlayarak vergisel kayıp ve kaçaklarının önlenmesini amaçlayan kanun, bu amaca istinaden vergi sorumluluğunun kapsamını “müteselsil sorumluluk” esasını genişletmiştir. Vergi cezalarının caydırıcılık özelliği daha da artırılarak, belge düzenine uymayanlara, kaçakçılık suçu işleyenlere “teşhir” ve “işyeri kapatma” gibi yeni cezaların getirilmiş ve kaçakçılığa teşebbüs fiilinin kapsamı da genişletilmiştir. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerle belge düzeninin güçlendirilmesi ve yükümlülerin vergi ödevlerine uygun hareket etmelerinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda da, vergi sorumluluğu “müteselsil sorumluluk” esasına dayandırılarak kapsamı genişletilmiştir. Bunların yanı sıra, belge düzenine uymayanlara ve kaçakçılık suçu işleyenlere “teşhir” ve “işyeri kapatma” cezası gibi farklı cezalar getirilirken; ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler için gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür (İzmit, 1986:35-44). Kanununun 37. maddesinde belirtildiği üzere, Kaçakçılık suçunda vergi cezalarının 5 kat, usulsüzlük suçunda ise 10 kat artırılması öngörülmüştür (37. Madde).

3239 Sayılı Kanun'un 15. bölümünde yer verilen geçici 4. maddesine göre, kanunun yürürlüğe girdiği 11 Aralık 1985 tarihinde kendilerine vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerden, vergi borcu aslı 300.000 TL'yi aşmayanların, bu borçlarını %25 fazlası ile 31 Aralık 1985 tarihine kadar yani kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 20 gün içinde ödedikleri takdirde, kendilerine kesilen cezaların terkin edileceği, gecikme zammı ve tecil faizi uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bunun devamında, yine vergi borcu 300.000 TL'yi aşmayan mükelleflerden, vergi borcu ve buna ait cezaları ihtilaf konusu yapanlardan, ihtilaflarından vazgeçerek 31 Aralık 1985 tarihine kadar vergi borcu aslını %25 fazlası ile ödemeleri halinde, haklarında kesilen

cezaların terkin edileceği, gecikme zammı uygulanmayacağı ifade edilmiştir (Geçici 4. Madde).

10 Aralık 1988 tarihli 3505 Sayılı Kanun ile, öncelikle Vergi Usul Kanunu'nda olmak üzere pek çok kanunda değişiklik yapılmıştır. Kanunda, vergi ayırımı yapılmaksızın her vergi af kapsamına alınmış ve belediyeler, il özel idareleri ve gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harçlardan (fonlar hariç) borcu olan mükellefler ile Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi'nden borcu olan mükelleflerin, 373 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde belirtilen esaslar çerçevesinde bu kanunun geçici 1. maddesinden yararlanabilecekleri ifade edilmiştir (373 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği (TGT)).

3505 Sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi ile kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar olan her vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergiler ile bu tarih itibariyle ihtilafly hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin %30 fazlası ile ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31 Aralık 1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere ait gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçileceği ifade edilmiştir. Devamında ise kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce her bir vergi türünün, vergilendirme ve vergi dairesi itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan her vergi türü itibariyle asılları kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan vergilere ait olan ve her vergi türü itibariyle miktarı 500.000 TL'yi aşmayan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının %30'unun 31 Aralık 1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, kalan %70'inin tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır (Geçici 1. Madde).

3505 Sayılı Kanunun çıkarılış amacı 3239 Sayılı Kanun ile benzerlik göstermektedir. Vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azaltılması, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarının ödenmesinin sağlanması, vergi idaresinin etkinliğinin arttırılması için vergi idaresinde ve idari yargıda işlem gören düşük rakamlı dosyaların ekonomik ve teknik gerekçelerle tasfiye edilmesi amaçlanmıştır. Fakat bu iki kanun arasındaki benzerlik yalnızca amaçlar açısından değil, sonuçlar açısından da



değerlendirilmelidir. Bu bağlamda, her iki af da kamuoyuna yeterince tanıtılmamış ve oldukça kısa süreler içinde uygulanmıştır. Yine, her iki kanunda da affın tanımlanması ve anlaşılması anlamındaki zorluk, yükümlülerin affa yeterince katılmalarına engel olmuştur (Dönmez, 1990:361-362, Taşkın, 2006:97-98).

3512 Sayılı Bütçe Kanunu, 28 Aralık 1988 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir ve kanunun 63. maddesi, bir bütçe kanununda ilk kez vergi affı ile ilgili hükümlere yer vermesi sebebiyle önemlidir. 63. Maddeye göre, belediyeler ile belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik bir affı içermekte ve borçlunun kamu kurumu olmasına istinaden, geçmiş yıllara ait borçların tasfiye edilmesi öngörülmüştür.

Af kapsamına giren cezaların vergi aslının, 30 Haziran 1989 tarihine kadar ödenmesi gerekmekte olup, bir vergi aslına bağlı olmayan cezaların ise tahsilinden vazgeçilmesi hükme bağlanmıştır. Kanunun yürürlüğe girmesinden önce ödenen vergi asılları ile ilgili cezalar da affedilerek tahsillerinden vazgeçilmiştir.

14 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen ve 20 Haziran 1989 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 3571 Sayılı Kanun kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca kendilerine vergi muafiyeti tanınan vakıfların gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından doğan borçlarının bazı şartlarda affa tabi olacağı belirtilmiş, bazı kanun maddelerinde değişikliklere gidilirken, bazıları yürürlükten kaldırılmıştır. Bu af, kamu iktisadi işletmelerine yönelik af hükmünü içermekle birlikte çeşitli vergi kanunlarıyla bunlar dışındaki kanunlarda değişiklik yapmış ve bir kısım hükümleri de yürürlükten kaldırmıştır (Dönmez, 1990:372).

Vergiler yönünden herhangi bir kısıtlamanın getirilmediği bu kanun kapsamında, tüm vergiler af kapsamına dahil edilmiştir. Fakat uygulamada, “kamu yararına yararlı dernekler” ile Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar”ın iktisadi işletmeleri aftan faydalanabilecektir (Dönmez, 1990:376).

3571 Sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde belirtildiği üzere, kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait iktisadi işletmelerinin, 3571 Sayılı Kanunun yayımlandığı tarihe kadar adlarına tarh ve tebliğ edilmiş olduğu halde (uzlaşmaya varılmış olanlar hariç) henüz ödenmemiş

vergi asıllarının %10 fazlasıyla uyuşmazlık yaratmamak, yaratılmış uyuşmazlıktan vazgeçmek koşuluyla bu kanunun yürürlük tarihini izleyen ay başından itibaren aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içinde ödemeleri halinde bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile 6183 Sayılı Kanunun 51. maddesi uyarınca kamu alacağının vergi aslına dönüşen kısmının tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır (Geçici 2. Madde).

Uygulama sonucunda, bir önceki yılın vergi gelirlerine göre vergi gelirlerinde %79.5 oranında bir artış söz konusu olmuştur. Enflasyon oranı da dikkate alındığında (%63.3), kanun ile vergi gelirlerinde reel anlamda %16.2'lik bir yükselme elde edilmiştir (Dallı, 2006:58).

15 Aralık 1990 tarihli ve 3689 Sayılı Kanun, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda ve 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nda değişiklik yapılmasını öngörmüştür.

Vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin kısmi olarak affedilmesini öngören 3689 Sayılı Kanunun geçici 1. maddesine göre, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih de dahil olmak üzere), her vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibarıyla 3.000.000 TL'yi, yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergide 25.000.000 TL'yi aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi geçmiş olan ya da ödeme süresi geçmemiş olan vergilerin tamamı ile bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı %30'unun yarısının 31 Aralık 1990, diğer yarısının 31.01.1991 tarihi sonuna kadar iki eşit taksitte tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaftan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan %70'inin tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte ihtilafli olan ya da dava açma süresi geçmemiş olan ikmalen, resen ya da idarece yapılan tarhiyatlarda da yine aynı hükümler uygulanacaktır (Geçici 1. Madde).

3689 Sayılı Kanun'da vergi affı, 10 günlük bir süre ile sınırlandırılmış olmasının yarattığı sorunlar ve aksaklıkların kanunun başarıya ve amacına ulaşmasını

engellediği söylenebilir (Taşkın, 2006:101). 1991 yılında 43.650 milyar TL'lik vergi geliri hedeflenirken, 45.399 milyar TL'lik tahsilat gerçekleştirilerek hedefe %104 oranında ulaşılmıştır. Bir önceki yıla göre toplam vergi gelirlerindeki artış oranı %77.7 olmasına rağmen, gelir vergisi mükelleflerinin 2/3'ünün ücretli olması ve 1990 yılı enflasyon oranı (%60.3) birlikte değerlendirildiğinde, gelirlerde reel bir artışın gözlenmediği sonucuna ulaşılmaktadır (Dallı, 2006:59-60).

21 Mart 1992 tarihinde kabul edilen ve 3 Nisan 1992 yılında Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun'un çıkarılmasında, dönemin yeni gelen koalisyon hükümetinin, önceki döneme ait demokratik sayılmayacak uygulamalarını telafi etmenin yanında, içinde bulunulan dönemin sorunlarının çözüme kavuşturulması ve vergi alacaklarının hızlı bir şekilde tahsil edilmesinin sağlanması gibi amaçlar etkili olmuştur (Kafkas Durmuş, 2013:155).

Kanunun "Kesinleşmiş kamu alacakları"nı ele aldığı 1. maddesinde, kanunun yürürlük tarihi olan 3 Nisan 1992'ye kadar vadesi geldiği halde ödenmemiş ve ya ödeme süresi geçmemiş olan ve 213 sayılı V.U.K. kapsamına giren vergi, resim, harçlar ile bunlara ait gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı %30'unun 4 eşit taksitte 1992 yılının Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim ayları sonuna kadar ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartı ile gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının kalan %70'nin tahsilinden vazgeçileceği hükmü yer almıştır. Söz konusu şartlar ve süreler, aslı kısmen ve ya tamamen ödenmiş bulunan vergi, resim ve harçlar ile bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup da kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ödenmemiş bulunan vergi cezaları için de geçerlidir (3787 Sayılı Kanun, 1. Madde).

Kanunun, kesinleşmemiş veya ihtilafli olan kamu alacakları ile ilgili 2. Maddesinde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay nezdinde ihtilafli hale getirilmiş veya dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş bulunan vergi, resim, harçlar ile bunlara ait gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları için de 1. Maddede yer alan şartlar ve süreler geçerlidir (3787 Sayılı Kanun, 2. Madde).

Kanunun 3. maddesi, 3505 Sayılı Kanun gereğince asıl addolunan gecikme zammı ve faizleri ile ilgili olup, 3787 Sayılı Kanuna istinaden ödenecek gecikme zammı ve gecikme faizlerinin tespit edilmesinde, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanununun 51. maddesinin 3505 Sayılı Kanununun 24. Maddesiyle değişik üçüncü fıkrası hükümlerinin uygulanmayacağı ve söz konusu gecikme zammı ve faizlerin 1990, 1991 ve 1992 yılları itibariyle asıl addolunma işlemi yapılmadan hesaplanacağı hükme bağlanmıştır (3787 Sayılı Kanun, 3. Madde).

Kanunun 4. maddesinde belirtildiği üzere, 1 Ocak 1992 tarihinden önceki dönemlere ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin olarak, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanmış fakat yürürlük tarihine kadar tamamlanmamış vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edileceği öngörülmüştür. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilecek vergilerin tamamı ile kesilecek cezaların ve hesaplanacak gecikme faizinin %10'u, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödendiği takdirde gecikme faizi ve vergi cezalarının %90'ının tahsilinden vazgeçilecektir. Fakat yükümlülerin bu aftan faydalanabilmeleri için kanunda belirtilen sürede ve şekilde ödeme yapmaları ve ihtilaf yaratmamaları gerekmektedir. Bu madde hükmünden yararlanan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre kamu davası açılmayacağı ve açılmış olan davaların da sürdürülemeyeceği hükme bağlanmıştır (3787 Sayılı Kanun, 4. Madde).

Bu kanunun 2. maddesi ile 4. maddesi hükümlerinden yararlananların, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve kaçakçılık, ağır kusur, kusur, usulsüzlük ve özel usulsüzlük hükümlerinden de yararlanamayacağı ifade edilmiştir. Kanunun 5. maddesi ise, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin, 1 Ocak 1992'den önce tarh edilmesi gereken vergilerini, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31 Ekim 1992 tarihine kadar tarh ettirmeleri durumunda, 3787 Sayılı Kanunun 2. Maddesindeki hükümlere tabi olacakları belirtilmiştir.

3787 Sayılı Kanunun gümrük vergi ve cezalarının affedilmesini öngören 5. Bölümünün 19. Maddesinde, kanunun yürürlük tarihinden önce muaccel hale geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmemiş olan gümrük vergilerinin, aslının tamamının

ve bu asla bağı olarak kesilmiş ve muaccel hale gelmiş para cezası ve gecikme zammının %70'inin tahsilinden vazgeçileceği ifade edilmiştir (3787 Sayılı Kanun, 19. Madde).

Kanundan yararlanacak olanlar açısından bir sınırlama getirilmiş, buna göre; Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve birinci derecedeki yakınları ile bunların ortak oldukları şirketlerin bu kanundan yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır.

Kanunun "Pişmanlıkla Beyan" başlığını taşıyan 6. maddesinde, 30 Nisan 1992 tarihine kadar verilecek pişmanlık beyannamelerine ilişkin olarak, 213 Sayılı V.U.K.'un 371. maddesine istinaden beyan edilen matrahlar üzerinden hesaplanacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ait pişmanlık zamları ve kesilen usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı %10'unun 1992 yılının Ekim ayına kadar 4 eşit taksitte ödenmesi halinde kalan %90 oranındaki pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasının tahsilinden vazgeçileceği ifade edilmiştir. Aynı zamanda bu fıkranın Emlak Vergileri hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır (3787 Sayılı Kanun, 6. Madde).

Kanunun "Matrah Artırımı" başlıklı 3. Bölümünün, Gelir ve Kurumlar Vergisinde matrah artırımına ilişkin 7. maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, vermiş oldukları yıllık beyannamelerde vergiye esas edilen matrahların, 1987-1988-1989-1990 takvim yıllarına ilişkin olarak, bu asgari nispetlerden az olmaması şartıyla, 30 Nisan 1992 tarihine kadar sırayla %40, %35, %30 ve %20 oranlarında arttırmaları halinde, artırımda buldukları yıllar için haklarında vergi incelemesi yapılmayacağı ve bundan sonra başka bir tarhiyat yoluna gidilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Matrah artırımında buldukları yıllara ilişkin olarak daha önce zarar beyan eden ve ya hiç beyanname vermemiş olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergilendirmeye esas alınacak matrahlarının, aynı maddede belirtilen matrahlardan az olamayacağı öngörülmüştür. (3787 Sayılı Kanun, 7. Madde).

Kanunun 4. bölümünde yer alan 10. madde, işyeri kapatma, kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçlarına verilecek cezalar ile ilgili şartları içermekte olup, 213 Sayılı V.U.K.'un mükerrer 354. maddesi uyarınca, 1 Ocak 1992 tarihi itibarıyla işyeri

kapatma cezası uygulanacak durumda olan işyerleri ile ilgili olarak, ihtilaf yaratmamaları ve ya ihtilaftan vazgeçmeleri şartıyla affedileceklerini öngörmektedir. Bunun yanında, yine 1 Ocak 1992 tarihinden önce kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçu işleyip de haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmamış olanlar hakkında, koşulları yerine getirdikleri takdirde suç duyurusunda bulunulmayacağı, kovuşturma ve yargılama safhalarında bulunan davaların da ortadan kalkacağı belirtilmiştir (3787 Sayılı Kanun, 10. Madde).

Kanunun 17. Maddesi, ödenecek olan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının, bunları doğuran alacağın aslını geçemeyeceğini hükme bağlamıştır (3787 Sayılı Kanun, 17. Madde).

Kanun'un uygulamada olduğu 1992 yılında, bir önceki yıl ile karşılaştırıldığında, nominal olarak %80, enflasyon oranı dikkate alınarak değerlendirildiğinde ise reel olarak vergi geliri tahsilatında %18'lik bir artış olduğu gözlenmiştir. 31 Aralık 1992 tarihi itibarıyla, 1/15'i af sonucu elde edilen toplam vergi gelirleri tahsilatı 141.602.094 TL olarak gerçekleşmiştir. Yani af kanunu ile elde edilen hasılat yaklaşık 9.440.140 TL olmuştur (Yaraşır, 2013:184).

5 Eylül 1997 tarihinde Resmi Gazete'de yürürlüğe girerek yayımlanan 400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği'nin çıkarılma gerekçesi, bazı vergi mükelleflerinin son yıllarda karşılaşılan ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle borçlarını zamanında ödeyememeleri ve borçlarını ödeyemeyen bu mükellefler için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesinde yer alan tecil ve taksitlendirme müessesesinin de etkin bir şekilde çalıştırılmaması nedeniyle zaman içerisinde sürekli büyüyen borçların tasfiyesinin giderek güçleşmesi ve bu bağlamda, borçlu mükelleflerden zor durumda bulunanlara borçlarını ödemede kolaylık sağlanması ve bu alacakların hızlı bir şekilde Hazineye intikalinin sağlanmasıdır.

Bu tebliğ ile birlikte, Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye istinaden Vergi Dairelerince takip ve tahsil olunan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harç, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 Sayılı Kanun kapsamındaki gecikme zammından, 31 Ağustos 1997 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde, bu Tebliğin yayımı

tarihine kadar ödenmemiş olan amme alacakları, talep edilmesi halinde, belirli koşullarda tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

İlk olarak mükelleflerin, bağlı oldukları vergi dairelerine zor durumda olduklarını bildirerek, bahsi geçen borçlarının tamamı için yazılı olarak 25 Eylül 1997 tarihi sonuna kadar tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekir. Mükelleflere, borçlarını ödemeleri için ilk taksit Eylül 1997 ayından başlamak ve eşit taksitlerle olmak üzere, vadesi 31 Aralık 1996 tarihi sonuna kadar olan alacaklar için 12 aylık, vadesi 1 Ocak 1997 ile 31 Ağustos 1997 tarihleri arasında olan alacaklar için 4 aylık ödeme süresi tanınacağı ve tecil edilen bu borçlara yıllık %6 oranında tecil faizi uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu tebliğ uyarınca tecil edilen borçların, tecil şartlarına uygun ödenmemesi halinde tecil şartları ihlal edilmiş olduğundan, mükelleflerin bu tebliğ hükümlerinden yararlanarak ödedikleri borçlarına ve kalan taksitlerine gecikme zammı uygulanmak suretiyle amme alacakları idarece cebren takip ve tahsil edilecektir. Tebliğde belirtilen sürede yapılmayan başvurular ile vadesi 31 Ağustos 1997 tarihinden sonra olan alacaklar için yapılan tecil ve taksitlendirmelere ise 397 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde yer alan yıllık %120 tecil faiz oranı uygulanacağı belirtilmiştir.

Tebliğ ile yükümlülere getirilen kolaylıkla birlikte 1,5 katrilyon TL civarındaki kamu alacağının 300 trilyon TL'si tahsil edilmiştir (Gerçek, 2001:148).

22 Temmuz 1998 tarihinde kabul edilen ve 29 Temmuz 1998 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun, çok sayıda vergi kanununda değişikliği öngören bir "vergi reformu" olarak nitelendirilmektedir. "Mali Milat" olarak da adlandırılan 4369 Sayılı Kanun'un uygulanması ise, ülke ekonomisindeki bazı sorunlar nedeniyle 2003 yılında kadar askıya alınmıştır (Güngör, 2002).

1 Ocak 2003 tarihinde başlayacak olan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesinde yapılan düzenleme ile, kaynağı belli olmayan gelirlerin vergilendirilmesi amaçlanmıştır (Çelik, 2002).

Yapılan düzenlemelerin en başında, 4369 Sayılı Kanuna ilişkin genel tebliğin, kanunun amacını gösteren 1. maddesinde ifade edildiği üzere, gelir vergisinin konusunun yeniden tespit edilmesi gelmektedir. Bu bağlamda, gelirin tespitinde "kaynak teorisinden", "net artış teorisine" geçilmiş ve kaynağı ne olursa olsun bütün gelirlerin 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren gelir vergisinin kapsamına alınması kararlaştırılmıştır. Daha önce bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için kanunda açıkça "vergiye tabi olduğu"nun belirtilmesi gerekirken, yeni düzenleme ile bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir hüküm bulunması gerektiği anlayışına geçilmiştir. Vergi sisteminde yapılan bu düzenlemenin temel amacı, "kayıt dışı ekonomiyi kayda almak" ve "vergi tabanının yaygınlaştırılmasını sağlamak"tır (4369 Sayılı Kanuna İlişkin Genel Tebliğ, 1. Madde).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan gelir tanımı, bu kanun ile değiştirilerek, "Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı" gelir olarak kabul edilmiştir. Kanun maddesindeki tanımlamadan da anlaşılacağı üzere, kişilerin bir takvim yılı içerisinde yapmış buldukları tasarruf ve harcamaların toplamı gelir olarak kabul edilmekte, bu bağlamda da öncelikle kişilerin bir takvim yılı içerisinde yapmış buldukları harcamaların ve tasarrufların sağlıklı bir biçimde saptanması ve eğer kişilerin tasarruf ve harcama toplamlarından daha düşük beyanda bulunmaları söz konusu olursa, bu miktarın sorgulanması hedeflenmektedir (Seviğ, 2002).

4369 Sayılı Kanundan önceki düzenlemelerde "Sair kazanç ve iratlar" olarak ifade edilen yedinci gelir unsuru kapsamında, yalnızca değer artışı kazançları ve arazi kazançlar gelir olarak kabul edilmekte ve bunların neler olduğu da tek tek ifade edilmekteydi. 4369 Sayılı kanunun bu sınırlandırmayı kaldırmasıyla birlikte, ilk altı gelir unsuru dışında kalan tüm kazanç ve iratlar, kaynağı ne olursa olsun gelir kabul edilerek vergiye tabi tutulmuşlardır (Güngör, 2002).

Net artış teorisine geçilmesiyle, istisnalar dışında, vergilendirilmeyen gelir kalmamış ve gelir ile harcama ve servet artışı arasında bağ kurulması yoluyla gelirin tespit edilmesine olanak tanınmıştır. Bu kanunla mükelleflerin harcama ve servet



artışlarından yola çıkılarak gelirin tespit edilmesi, bunun yanında söz konusu harcama ve servet unsurlarının değişiklikten önce var olup olmadığının belirlenmesi ve bu bağlamda bu tarihten önce mevcut bulunan kıymetlerden karşılandığının tespit edilmesi durumunda, bu kıymetlerin harcama ve servet artışlarının ortaya çıktığı döneme ait gelirin hesaplanmasında dikkate alınmaması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu durum ise belli bir tarihin başlangıç kabul edilerek, bu tarihten itibaren geçmiş ile bağlantının koparılması ile gerçekleşecektir (4369 Sayılı Kanuna İlişkin Genel Tebliğ, 1. Madde).

1. maddede belirtilen söz konusu amaçlara ulaşılabilmesi, diğer bir ifade ile gizli servet unsurlarının ortaya çıkarılması ve mükelleflerin geçmişte elde ettikleri bu servet unsurlarından karşılanan harcama ve servet artışlarının vergilendirme sistemine dahil edilmeyerek geçmişle bağlantısının koparılması zorunluluğu Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 47. Maddeyle sağlanmıştır. 4369 Sayılı Kanuna İlişkin Genel Tebliğin 3. Maddesinde belirtildiği üzere, kanunun yayımladığı tarih olan 29 Temmuz 1998 itibarıyla sahip olunan fakat belirtilen şekilde ispat edilemeyen nakit para, döviz, mevduat sertifikası vb. kıymetlerin, 30 Eylül 1998 tarihi itibarıyla en az 1 gün Türkiye'de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların Türkiye'de mevcut şubelerinde bulundurulması ve söz konusu kıymetlerden karşılanan mal edinimi ve harcamaların, inceleme ve tarhiyata konu edilmeyeceği -Gelir Vergisi Kanunu 82. Maddesine istinaden- ve delil unsuru olarak kullanılmayacağı ifade edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 48. ve 49. maddeler de mükelleflerin vergi rejimine uyum sağlayabilmeleri ve kayıtlarla fiili durumun uyumlu hale getirilmesini amaçlamış ve bu maddelere istinaden, mükellefler tarafından, işletmelerinde yer aldığı halde kayıtlarında mevcut olmayan iktisadi kıymetler için envanter bildirimini; işletmelerinde yer almadığı halde kayıtlarında mevcut olan iktisadi kıymetler için ise muhasebe işlemlerinin ceza ve faiz aranmaksızın yapılabileceği ifade edilmiştir (4369 Sayılı Kanuna İlişkin Genel Tebliğ, 2. Madde).

Kanunla bunlara benzer pek çok uygulama getirilmiş fakat; kanunun yürürlüğe girdiği 1998 yılından, 1999 yılında yayınlanarak bu yasayı askıya alan 4444 Sayılı Kanun'a kadar yani, bir yıllık bir uygulamanın ardından;

- Ekonomik hayat üzerinde olumsuz etkilere neden olması: İktisadi faaliyetler karşısında vergi sisteminin tarafsızlığını kaybederek tam rekabeti engellemesi ve ülkemizdeki kıt kaynakların verimsiz alanlara tahsis edilmesi gibi.
- Vergi cezalarının basit ve açık hale getirilememiş olması: Vergi sisteminde, alanında uzman kişilerin dahi zaman zaman anlamakta zorlandığı karmaşık düzenlemelere gidilmiş olması ve bu durumun mükelleflerin sisteme uyum maliyetlerini oldukça arttırması gibi.
- Kayıt dışılığın önüne geçilememiş olması: Vergi oranlarının aşırı derecede yüksek olması sebebiyle, mükelleflerin gerçek matrahı beyan etmeleri halinde aşırı vergi yükü ile karşı karşıya kalacakları endişesiyle sistem dışında kalmaya itilmeleri ve bunun yanında sisteme dahil edilmeyen gelirlerin tahmini yöntemlerle vergilendirilmeleri ve bu nedenle bir kısmının sisteme dahil edilemeyerek kayıt dışı kalmaları gibi.
- Cezaların caydırıcılığının sağlanamamış olması,
- İhtilafli dosyalarda artış yaşanmış olması,
- Bozuk olan vergi adaletinden biraz daha uzaklaşılması ve
- Devlet gelirleri içinde en sağlam finansman kaynağı olan vergilerin nispi payının azalmış olması gibi sebeplerle uygulama, 14 Ağustos 1999 tarihinde yayımlanan ve “Mali Miladın Ertelenmesi” olarak ifade edilen 4444 Sayılı Kanunla 1 Ocak 2003 tarihine kadar 4 yıl ertelendikten sonra, 4783 Sayılı Kanun ile tamamen iptal edilmiştir (Durmuş, 2013:156 ve Güngör, 2002).

6 Şubat 2001 tarihinde yürürlüğe giren 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile, karşılaştıkları ekonomik ve mali zorluklar sebebiyle borçlarını zamanında ödeyememiş olan bazı mükelleflere ödeme kolaylığı sağlanması ve kamu alacaklarının hızlı bir şekilde hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. Maddesi ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki ile 31 Aralık 2000 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde, tebliğin yayımlandığı tarihe kadar borcunu ödeyememiş yükümlülerin; 213 Sayılı V.U.K. kapsamında giren her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme

faizi ile borçların asıllarına uygulanan gecikme zammı, talep etmeleri halinde bazı şartlara bağlı olarak tecil ve taksitlendirme imkanına kavuşacakları ifade edilmiştir.

Mükelleflerin, tecil ve taksitlendirmeden yararlanabilmeleri için 16 Mart 2001 günü mesai saati bitimine kadar, borçlarının tümü için tecil ve taksitlendirme talebinde bulunmaları gerekmektedir. Bunun yanında, 17 Ağustos 1999 ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova ve Kocaeli illerinin merkez ve ilçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa illerinde mükellefiyet kaydı bulunan yükümlülerin, varlıklarının en az % 10'unu deprem nedeniyle kaybedenler 31 Mayıs 2001 tarihine kadar müracaat ederek bu imkandan faydalanabilecekleri belirtilmiştir. Tecil kapsamına girecek olan borçlara yıllık %3 tecil faizi uygulanacak olup, tecil kapsamına alınan borç asıllarına da müracaat tarihine kadar gecikme zammı uygulanacağı belirtilmiştir. Tecil şartlarına uygun ödeme yapılmaması durumunda da gecikme zammı uygulaması ile birlikte, bu alacaklar için cebren tahsil ve takip yoluna gidileceği de bildirilmiştir (414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği).

Bu tebliğ kapsamında, İstanbul İli açısından 248.425 adet mükellef faiz dahil 820.679.509.670 TL borç için başvuruda bulunmuş ve bu tutarın 493.378.763.911 TL'si ödeme planına bağlanarak, toplamda 258.467.072.878 TL tahsilat yapılmıştır. Böylece ödeme oranı %52,4 olarak gerçekleşmiştir. Toplamda ise 878.028 mükellef başvurusu gerçekleşmiş, yaklaşık olarak iki katrilyon civarında vergi alacağı taksitlendirilmiştir (Dallı, 2006:69).

3 Nisan 2002 tarihinde kabul edilen ve 9 Nisan 2002 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu Ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun temel olarak, Emlak Vergisi'nde ortaya çıkan sıkıntıları gidermek amacıyla, belli şartlara bağlı olarak, 1998'den önceki bütün yılların emlak vergileri, ceza ve faizlerini kaldıran af hükümlerini kapsamına almıştır.

Emlak Vergisi'nde "beyan sistemi"nin uygulandığı 1972 yılından beri mükellefler genellikle gayrimenkullerin değerlerini rayicinden daha düşük gösterme eğilimi içine olmaları vergi hâsılatını azaltmış ve vergide adalet ilkesinin

zayıflamasına neden olmuştur. Ayrıca, büyük bir kısmını emekli, ücretli, dar ve orta gelir grubuna mensup kişilerin oluşturduğu emlak vergisi mükelleflerinden dört yılda bir beyanname alınması bu mükellefler için külfet oluşturmaktadır. Beyan sisteminde yaşanan sorunlar nedeniyle emlak vergisinde bina arsa ve araziler için asgari beyan sistemi kabul edilerek ve mükelleflerin beyan edecekleri değer in idarece tespit edilen miktardan az olmasının önüne geçilmiştir (4751 Sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi). 4751 Sayılı Kanunu'nun 4. maddesinde belirtildiği üzere, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 21. madde uyarınca 1 Ocak 2002 tarihinden önce meydana gelen vergiyi doğuran olaylar sebebiyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş olan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmalara olanak tanınarak 1998-2001 yıllarına ilişkin idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerinin, her yıl için ayrı ayrı %50 fazlası ile 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki dönemlere ait emlak vergilerinin aranmayacağı ifade edilmiştir. Belirtilen süre içinde bildirim vermeyen ve ödemelerini tam yapmayan yükümlülerin ise bu hükümden faydalanamayacağı belirtilmiştir.

Çıkarılan af kanunu adil olmayan bir af kanunu olarak kabul edilmektedir. Çünkü hiç mükellefiyet tesis ettirmeyenler, hiç ödemedikleri vergiler için ödüllendirilirken, yıllardan beri vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin gecikme zamları affedilmemektedir (Sarısu'dan aktaran Taşkın, 2006:115).

Ülkemizde 2001 yılında mali piyasalarda yaşanan ekonomik kriz nedeniyle reel kesim büyük ölçüde etkilenirken, birçok işletmenin de kapanmasına veya yapılarının zayıflamasına yol açmıştır. Satın alma gücü azalan bireylerin, mal ve hizmetlere olan talepleri azalmış, talebin azalması ile üretim ve istihdamda meydana gelen düşüşler, işletmelerin özel kesim ve kamu kesimi borçlarını ödeme konusunda olumsuz etkilemiştir. Bu nedenle, geçmişin olumsuz izlerinin silinerek gereken önlemlerin alınması ihtiyacını gidermek üzere "Vergi Barışı" çerçevesinde bir düzenleme yapılması amaçlanmıştır (4811 Sayılı Kanun Genel Gerekçesi).

27 Şubat 2003 tarihli ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'nda af, kelime olarak yer almamış olsa da bu onun bir af kanunu olma niteliğini değiştirmemiştir. İçinde bulunulan dönemin şartları düşünülerek "barış" kelimesinin kullanılması ile

kamu vicdanında eşitsizlik ve adaletsizlik düşüncelerin oluşması önlenmeye çalışılmıştır (Arslan'dan (2003) aktaran Taşkın, 2006:116).

4811 Sayılı Kanun'un 1. Maddesinde belirtildiği üzere kanunun kapsamına;

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara ait vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizleri;
- 4306 Sayılı Kanun'a göre alınan eğitime katkı payı ve buna ait gecikme zammı;
- 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre alınan eciri misiller ve bunlara ilişkin gecikme zamları;
- Devlete ait olup Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 6183 Sayılı Kanun kapsamına giren bazı alacakları,
- Devlete ait olup Gümrük Müsteşarlığınca tahsil edilen ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları girmektedir (4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, 1. Madde).

4811 Sayılı Kanun'un vergi sistemi ve vergi reformu anlamında olumlu bir tablo sunmasa da hükümetin kaynak elde etme amacına önemli katkılarda bulunmuştur. Kanun kapsamında yaklaşık 6.5 milyar TL özel sektör, 1.4 milyar TL kamu iktisadi kuruluşları ile mahalli idareler olmak üzere toplam 7.9 milyar TL tutarlarındaki borç için 3.475.144 adet başvuru yapılmış, 31 Mart 2006 tarihi itibarıyla; 4.499.915.899.10 TL'si özel sektör, 214.844.712.80 TL'si kamu iktisadi kuruluşu ve mahalli idareler olmak üzere toplamda 4.714.760.611.90 TL tahsilat yapılmıştır. Bu verilere göre değerlendirme yapıldığında, başvuru borç tutarının % 60'ının tahsil edildiği söylenebilir (Yaraşır, 2013:185, G.İ.B, 2004).

22 Kasım 2008 tarihli 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un Genel Gerekçesi'nde açıklandığı üzere, uzun yıllar boyunca kalıcı güven ve istikrarın sağlanamamış olması nedeniyle milli servet unsurlarından bir kısmının yurt dışına çıkarılmış olduğu ve bu varlıkların yurt dışına çıkarılmasında kambiyo mevzuatında yer alan hükümlerin, Türkiye'de mevcut olan ağır vergi yükünün, yurt dışında uygulanan teşviklerin ve sağlanan imkânların etkili

olduğu belirtilmiştir. Bunların yanında, 2007 yılının ortalarında Amerika Birleşik Devletleri konut piyasasında yaşanan olumsuz gelişmelerle küresel finans piyasalarında uzun zamandan beri görülen istikrar ve likidite bolluğunun bozulmaya başlamış olduğu ifade edilerek, krizin finansal piyasalarda olan etkisini hızlandırdığından söz edilmiştir.

Bu kanun tasarısına ilişkin genel tebliğde, gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi, taşınmazların kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılması ve üretim, istihdam sorunları ile mücadele edilmesi gibi amaçlara ulaşmak amaçlanmış ve gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde sahip oldukları varlıkları işletmelerine sermaye olarak koymalarının teşvik edileceğinden söz edilmiştir (5811 Sayılı Kanun- Genel Tebliğ, 1.Madde).

Kanun'un uygulama esaslarına bakıldığında, gerçek veya tüzel kişiler, kanunun yrrlge girdiği 22 Kasım 2008 tarihinden itibaren 2 Mart 2009 tarihine kadar yurt dışında sahip olunan varlıklarına ilişkin olarak TL değerleriyle bankalara, aracı kurumlara veya bağlı buldukları vergi dairelerine; yurtiçinde sahip olunan varlıklarına ilişkin olarak ise bağlı buldukları vergi dairelerine beyanname verebileceklerdir. Vergi dairelerine beyan edilen yurtdışındaki varlıkların değerleri üzerinden %2, yurt içindeki varlıkların değerleri üzerinden ise %5 oranında vergi tarh edileceği belirtilmiştir (5811 Sayılı Kanun Genel Tebliği).

10 şubat 2010 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan uygulama sonuçları değerlendirildiğinde; yurtiçinden 20.3 milyar TL ve yurtdışından 27.9 milyar TL olmak üzere 48.2 milyar TL varlık beyanı yapıldığı ve bu beyan üzerinden yurtiçinden 1.018 milyon TL ve yurtdışından 557 milyon TL verginin tahakkuk ettiği görülmektedir. Varlık Barışı ile toplamda yaklaşık olarak 1 milyar liranın üzerinde tahsilat elde edilmiştir. Mükelleflerin varlıklarını beyan yolunu azaltarak, bütçede pozitif etkiler yarattığı söylenebilecek bu af uygulaması ile başarılı sonuçlar elde edildiği söylenebilir. Çünkü bu bağlamda, tahakkuk eden verginin yaklaşık olarak %65'i tahsil edilmiştir (Yaraşır, 2013:185).

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 13 Şubat 2011 tarihinde kabul edilmiş ve 25 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Uluslararası finans piyasalarında başlayan ve küresel hale gelen ekonomik krizden olumsuz etkilenen vergi mükellefleri kamuya olan borçlarını ödemede zorluklar yaşamaya başlamışlardır. 6111 Sayılı Kanun’un genel gerekçesinde belirtildiği üzere, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamak, yatırım ortamını iyileştirmek ve özel sektörün kamuya olan borçlarını azaltmak amaçlanmıştır. Bu kanun, vergi borçlarını ödemede güçlük yaşayan firmaların birikmiş borçlarını yapılandırarak maddi açıdan rahatlatacak düzenlemeleri içermesinin yanında, mükellef ile vergi idareleri arasındaki davaların sulh yoluyla çözülmesine, inceleme ve tarhiyat aşamalarındaki borçlar için kanundan yararlanılmasına, pişmanlıkla beyan uygulamasının teşviki ile borçların yapılandırılarak düşük oranlı katsayı ile taksitle ve kredi kartıyla ödenebilmesine imkan tanıyan hükümleri içermektedir. 18’i geçici olmak üzere toplam 234 maddeden oluşan bu kanun, Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırmalarından biri olarak kabul edilmektedir (Karatay ve Karatay, 2011:185).

6111 Sayılı Kanun, 31 Aralık 2010 tarihine kadar beyan edilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi stopajı, damga vergisi gibi beyana dayalı tüm vergiler ile 31 Aralık 2010 tarihinden önce tahakkuk eden yıllık harçlar, motorlu taşıtlar vergisi gibi alacakları kapsamaktadır.

Başvuruların borçluların bağlı oldukları vergi dairelerine 2 Mayıs 2011 tarihi mesai saati bitimine kadar yapılması ve birden fazla vergi dairesine borçlu olanların, her bir vergi dairesine ayrı ayrı başvurması şart aranmaktadır. Başvurular yazılı yapılması öngörülmüş olup, pişmanlıkla ve ya kendiliğinden verilecek beyannameler, matrah ve vergi artırımı, stok beyanları elektronik ortamda beyanname verme mecburiyeti olanlarca ise elektronik ortamda yapılacağı belirtilmiştir.

Kanun rehberinde, kesinleşmiş vergi alacaklarının anapara tutarlarında herhangi bir indirim yapılmayacağı ve bu alacakların enflasyon oranında (TEFE/ÜFE) güncellenmek suretiyle yeniden hesaplanacağı ve güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanmış borçlarını ödeyen mükelleflerin, bu borçlarına ilişkin vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamlarının silineceği öngörülmüştür. Kesinleşmiş alacaklarda ise, alacak asıllarının tamamı, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak belirlenecek tutarın, alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının (usulsüzlük cezaları) %50'sinin, kapsam dahilindeki trafik idari para cezaları ve diğerlerinin tamamı ile faizleri yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak belirlenecek tutarın tahsil edileceği belirtilmiştir.

Kanunda yer alan bir diğer konu, dava safhasındaki alacaklar için kanundan yararlanmak isteyen mükelleflere, davalarından vazgeçmeleri şartıyla önemli indirimler sağlanması ile ilgilidir. İndirim oranı, davanın bulunduğu safhaya yani ihtilafın, kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla vergi mahkemesinde, Danıştay'da veya Bölge İdare Mahkemesi'nde olmasına göre farklılık arz etmektedir. Buna göre ihtilafın, kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla vergi mahkemesinde olması durumunda alacak asıllarının %50'sinin, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanacak tutarın ve alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının %25'inin tahsil edileceği belirtilmiştir. İhtilaf Danıştay ve ya Bölge İdare Mahkemesinde ise, vergi mahkemesince verilmiş en son karara bakılacaktır. En son kararın "terkin" kararı olması durumunda ise, alacak asıllarının %20'sinin, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanacak tutarın ve alacak aslına bağlı olmayan vergi cezalarının %10'unun tahsil edileceği ifade edilmiştir (6111 Sayılı Kanun Rehberi).

Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılan incelemeler ile takdir işlemlerinin sonuçlanması durumunda kanundan yararlanılacağı hükme bağlanmış olup, inceleme ve takdir işlemleri sonucu hesaplanan vergiler ve cezalar için tebliğ edilen "Vergi/Ceza İhbarnamesi" üzerine tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurulacağı belirtilmiştir. Bu durumda, tarh edilen verginin %



50'sinin, verginin vade tarihinden kanunun yayımlandığı 25 Şubat 2011 tarihine kadar hesaplanan gecikme faizi yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanacak tutarın, yine kanunun yayımlandığı 25 Şubat 2011 tarihinden dava açma süresinin bitim tarihine kadar geçen süre için hesaplanacak gecikme faizinin ve vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %25'inin tahsil edileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, pişmanlıkla ve ya kendiliğinden beyanname verilmesi mümkün olup, bu beyanların 2 Mayıs 2011 tarihi mesai bitimine kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bu beyanlar üzerine tahakkuk eden vergilerin tamamı ile pişmanlık zammı ve gecikme faizi yerine güncelleme oranı (TEFE/ÜFE) esas alınarak hesaplanacak tutarın tahsil edileceği; vergi cezaları, pişmanlık zammı ve gecikme faizinin tahsilinden vazgeçileceği bildirilmiştir.

Kanunun uygulama sonuçları değerlendirildiğinde; ilk taksit ödemeleri itibariyle %81 oranında rekor bir tahsilat oranına ulaşıldığı görülmektedir. Yapılandırma sonucunda 39.4 milyar TL'yi aşan bir kamu borcu yeniden yapılandırılmış, affin ilk taksidin son ödeme günü olan 30 Haziran 2011 itibariyle 5.377.000.000 TL'si defaten, 2.531.887.740 TL'si taksitli ödemeler olmak üzere 7.908.887.740 TL'lik tahsilat elde edilmiştir. Yeniden yapılandırma kapsamında matrah artırımı yoluyla sağlanan gelir 1.201.800.000 TL'dir. Stok beyanlarıyla da 1.202.900.000 TL'lik, ihtilafli alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanları ve diğer alacaklardan ise 5.504.200.000 TL'lik tahsilat sağlanmıştır. Elde edilen tahsilat rakamlarına bakıldığında, Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı yapılandırması olarak nitelenen bu torba yasanın olumlu etkiler yaratarak, tahsilat rakamları ve vergi gelirlerine etkisi açısından başarılı bir uygulama olduğu ifade edilebilir (Erdağ, 2011).

21 Mayıs 2013 tarihinde kabul edilen ve 29 Mayıs 2013 tarihinde Resmi Gazete'de yürürlüğe giren ve "2. Varlık Barışı" olarak adlandırılan 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, gerçek ve tüzel kişilerce 15 Nisan 2013 tarihi itibariyle sahip olunan ve yurtdışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye

piyasa araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazları kapsamakta olup, bu varlıkların yurtiçine getirilerek ve taşınmazların da kayıt altına alınarak milli ekonomiye kazandırılmasını amaçlamaktadır (6486 Sayılı Kanun Vergi Sirküleri).

Söz konusu varlıkların 31 Temmuz 2013 tarihine kadar TL cinsinden rayiç bedelle, banka ve ya aracı kurumlara bildirilmesi ya da vergi dairelerine beyan edilmesi gerekmektedir. Bildirimi yapılan taşınmaz dışındaki varlıkların da bildirim ve ya beyanın yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar Türkiye'ye getirilmesi hükme bağlanmıştır. Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilecek olup bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar ödenecektir. 2008 yılında uygulamaya konulan 5811 Sayılı Kanun'dan farklı olarak bu kanunun kapsamına yalnızca yurtdışında bulunan varlıklar dahil edilmiştir.

Kanunda, yurtdışından elde edilen bazı kazançların, belli bir tarihe yurtiçine getirilmeleri suretiyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir. Buna göre, tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,
- Yurtdışında bulunan iş yeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları 31 Ekim 2013 tarihine kadar elde edilenler de dâhil olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31 Aralık 2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla Gelir veya Kurumlar Vergisinden müstesna olacaklardır. Bunun yanında, tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlarının da, 31 Aralık 2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla yine gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olacakları ifade edilmiştir.

10 Eylül 2014 tarihinde kabul edilen ve 11 Eylül 2014'te Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, toplam 146 maddeden oluşmakta olup, İş Kanunu başlığı ile başlayarak 16 ayrı kanuna ilişkin maddeler içermektedir. İş Kanunu'nun devamında İş Sağlığı ve İş Güvenliği Kanunu'nun uygulanmasındaki eksikliklere dair hükümler ile Sendikalar Kanunu ve Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndan Elektrik Piyasası Kanuna kadar birçok Kanunla ilgili ek ya da değişikliklere yer verilmektedir. Kanunun herhangi bir başlık ya da ayrıma gitmeden yalnızca maddeler şeklinde yayımlanmış olması, Kanun'da karışıklığa yol açabilecek gibi görünmektedir (Askan, 2014).

Kanunun 73. maddesinde Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince takip edilen bazı kamu alacakları ile büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerinin ve belediyelerin bazı alacaklarının yeniden yapılandırılması ile Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen bazı amme alacaklarının terkinine ilişkin düzenlemelere ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

Kanunun 74. maddesi, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar ile ilgili hükümleri içermekte olup, bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ile işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını Kanunun yayımlandığı 11 Eylül 2013 tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerini belirtmektedir (Doğan ve Erdal, 2014:3).

Kanunun 76. maddesi, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu'na göre meslek mensuplarının meslek odalarına olan borçlarını, 77. maddesi 5174 Sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) ve Borsalar Kanunu'na bağlı olan üyelerin borçlarını, 78. maddesi ise

5362 Sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'na tabi esnaf ve sanatkarların aidat borçlarına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. 79. maddede, 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu uyarınca trafik araç muayene yaptırmayanların borçlarının belli oranlarda affedilmesi; 80. maddesinde 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na ilişkin cezaların ve vergilerin affı, 81. maddede SGK'ya olan borçların tahsilinde ilişkin yapılandırma ve vergi affı ele alınmıştır (6552 Sayılı Kanun, Askan, 2014).

Kanundan yararlanmak isteyenlerin, kanun maddesinde belirtilen şartları sağlamalarının yanı sıra, kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar başvuruda bulunarak, madde kapsamında ödenecek tutarları, ilk taksiti bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde en fazla on sekiz eşit taksitte ödemeleri gerekmektedir. Bu Kanuna göre ödenecek taksitlerin ödeme süresinin son gününün resmî tatile rastlaması hâlinde süre tatili izleyen ilk iş günü mesai saati sonunda biter. Taksitle yapılacak ödemelerde, borçluların başvuru esnasında 6-9-12 ve ya 18 taksitten birini seçmeleri zorunlu olup, tutarlar altı eşit taksit için 1.05, dokuz eşit taksit için 1.07, on iki eşit taksit için 1.10 ve on sekiz eşit taksit için 1.15 katsayısı ile çarpılarak belirlenen taksit sayısına bölünür ve ikişer aylık dönemler haline ödenecek taksit tutarı elde edilir (6552 Sayılı Kanun 1 Seri No'lu Genel Tebliğ).

3 Ağustos 2016 tarihinde kabul edilen ve 19 Ağustos 2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 1 Seri No'lu Genel Tebliğinde, kanunun 10. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları ile il özel idareleri ve belediyelere ait alacakların yapılandırılması, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi ve bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına dair usul ve esaslar belirlenmiştir.

30 Haziran 2016 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere, beyana dayanan vergilerde ise bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları kanun kapsamına alınmıştır.

6736 Sayılı Kanun ile,

- 30 Haziran 2016 tarihi itibariyle gecikmiş vergi borçlarında Yurt İçi ÜFE oranında güncelleme,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Trafik Para Cezalarında önemli indirim,
- Peşin ödemelerde Yurt İçi ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim,
- Vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin silinmesi,
- Varlık Barışı,
- Vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılmasında %80'e varan indirim,
- İşletme kayıtlarının cezasız ve faizsiz olarak gerçek duruma uygun hale getirilmesi,
- Eczanelerde cezasız faizsiz stok düzeltme,
- Matrah ve vergi artırımında vergi incelemesinden muafiyet,
- İnceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için yapılandırma,
- Beyan edilmemiş gelirler ve kazançlar için pişmanlıkla cezasız ve faizsiz beyan,
- Yapılandırılan borçları anlaşmalı bankaların banka kartı ve kredi kartı ile ödeme,
- 6552 sayılı Kanun kapsamında devam eden borçların yeniden yapılandırılması,
- Vadesi 31.12.2011 tarihinden önce olan 50 TL ve altındaki borçların silinmesi gibi çok önemli imkanlar getirilmiştir (G.İ.B.).

Yapılandırma kapsamında 8.527.452 başvuru dilekçesi alınmış olup, 77.6 milyar TL'lik alacak yapılandırılmıştır. En yüksek başvuru kesinleşmiş alacakların yapılandırılmasına ilişkin olarak 4.8 milyon mükelleften alınan başvurular ile yaklaşık

54 milyar TL'lik alacak yapılandırma kapsamına alınması ile gerçekleşmiştir (Yıldırım vd., 2016).

Bazı vergi türleri itibariyle bakıldığında, MTV 1.7 milyar TL, KDV 15.5 milyar TL, belediyeler 3.6 milyar TL, trafik cezası 1.4 milyar TL, gelir vergisi 3.2 milyar TL, ÖTV 1.8 milyar TL, köprü ve otoyollardan usulsüz geçiş cezaları 271 milyon TL, YURT-KUR öğrenim harç ve kredileri 12 milyar TL yapılandırma kapsamına alınmıştır (Yıldırım vd., 2016).

6736 Sayılı Kanun kapsamında 31 Aralık 2016 tarihi itibariyle 12,3 milyar liralık tahsilat sağlanmış olup, önceki aylardan gelen tahsilatlarla birlikte yaklaşık 23 milyar liralık tahsilat rakamına ulaşılmıştır (Akyıl, 2016).

18 Mayıs 2017 tarihinde kabul edilen ve 27 Mayıs 2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile devletin tüm vergi alacaklarını, Gümrük Vergisi alacaklarını, SGK alacakları ile belediye alacaklarını içermekte olup, 31 Mart 2017 tarihine kadar belirlenen vergiler, gümrük vergileri, vergi cezaları, bazı idari para cezaları, sigorta primleri, topluluk sigortası primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi ile bu alacaklara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz, gecikme cezası gibi ferî alacaklar yapılandırma kapsamına alınmıştır (İSMMMÖ).

Kanunun maddelerinde başvuru ve ödeme sürelerine ilişkin şartlar saklı kalmak kaydıyla, bu kanun hükümlerinden faydalanmak isteyen borçluların 30 Haziran 2017 tarihine kadar (bu tarih dahil olmak üzere) ilgili idareye başvuruda bulunmaları, Maliye Bakanlığına, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına, il özel idarelerine ve belediyelere bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini 31 Temmuz 2017 tarihine kadar (bu tarih dahil olmak üzere) ve SGK'ya bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini 31 Ağustos 2017 tarihine kadar (bu tarih dahil olmak üzere), diğer taksitlerini ise bu tarihleri takip eden ikişer aylık dönemler hâlinde en fazla on sekiz eşit taksitte ödemeleri gerekmektedir. Bu Kanuna göre ödenecek taksitlerin ödeme süresinin son gününün resmî tatile rastlaması hâlinde süre, tatili

izleyen ilk iş günü mesai saati sonunda biter. Ancak borçlular, yapılandırılmış borçlarını ikişer ay aralı vadelerle 6-12 ve 18 taksitte ödemeyi de tercih edebileceklerdir. Bu durumda taksit süresine göre faiz alınması yerine, borcun belli katsayılarla artırılarak taksitlendirilmesi esası kabul edilmiştir. Taksitle yapılacak ödemelerinde ilgili maddelere göre belirlenen tutar; Altı eşit taksit için 1.045, dokuz eşit taksit için 1.083, on iki eşit taksit için 1.105 on sekiz eşit taksit için ise 1.150 katsayısı ile çarpılır ve bulunan tutar taksit sayısına bölünmek suretiyle ikişer aylık dönemler hâlinde ödenecek taksit tutarı hesaplanır.

Borcun tamamının bir defada ödenmesi ve ya ilk taksit süresinde tam olarak ödenmesi hallerinde, kanunun yayım tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süre için bir faiz hesaplanmayacak olup; gecikme zammı veya faizi yerine hesaplanan Yİ-ÜFE faizinin %50'si de tahsil edilmeyecektir. Bu şekilde ödeme yapılması halinde “peşin ödeme iskontosu” yapılmaktadır (7020 Sayılı Kanun, İSMMMÖ).

## **2- EKONOMİK BÜYÜME VE VERGİ AFFI UYGULAMALARININ BÜYÜME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

### **2.1. Ekonomik Büyüme Kavramı**

Ulusal ekonomiler de tıpkı canlılar gibidir. Her ülkede nüfus, işgücü, kaynaklar, sermaye teçhizatı vs. yıldan yıla değişik oranlarda artarak büyümektedir. Üretimi arttırmak için yapılan yatırım harcamaları, istihdam düzeyini yükseltirken ve sermaye stokunu genişletirken, işlenmemiş topraklar üretime açılmakta ve bunların sonucunda ulusal hasıla çoğalmaktadır. Büyüme sırasında, iktisadi ögelerde meydana gelen değişikliklerin yanında, toplumsal sorunların da görünüşü değişmektedir. Eğitim talebi artmakta, köylerden şehirlere göç hızlanmakta, sağlık hizmetlerinin gelişmesi gerekmekte ve siyasal yapıda dalgalanmalar meydana gelmektedir. Karmaşık olayların yaşandığı büyüme sürecinde ekonomik büyümenin ölçülmesi, ekonomik unsurlarda meydana gelen değişimlerin rakamlarla ifade edilmesi durumunda nispeten kolaydır. Fakat toplumsal değişikliklerin istatistiksel seriler halinde düzenlenip yorumlanması durumunda oldukça güçtür. Bu nedenle en iyi gösterge olabilecek unsur seçilip temel ölçü olarak kullanılmalıdır Uluslararası alanda en yaygın olarak kullanılan unsurlar “üretim hacmi” ve “milli gelir”dir. Fakat, milli gelirden meydana gelen artışlar, ulusal ekonomide toplu bir büyümeyi yansıtırken, kişi başına refah artışı için bir ölçü oluşturmamaktadır. Çünkü nüfus artışı, yükselen milli gelirin bir kısmını yutmaktadır. (Alkin, 1992:361,362).

Bu kavramlar kapsamında, “ekonomik büyüme” için çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Milli gelir düzeyinin ölçü olarak seçildiği bir tanıma göre, ekonomi veya iktisadi büyüme, “Milli gelirden bir yıldan diğer yıla meydana gelen artışlar”dır (Alkin, 1992:362). Başka bir tanıma göre ekonomik büyüme, “Bir ülkede üretilen mal ve hizmet miktarının zaman içinde artması”dır. Diğer yandan ekonomik büyüme, Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'nın (GSYİH) zaman içinde sürekli artması anlamına gelir (Ünsal, 2009:14,15). Daha kapsamlı bir tanımlamaya göre ise, “Bir ülkenin, sahip olduğu kıt kaynakların miktarını artırarak veya onların kalitelerini iyileştirerek üretim olanakları sınırlarını genişletmesi veya üretim teknolojisini ve kurumsal çerçeveyi



değiştirerek daha yüksek üretim düzeylerine çıkması” ekonomik büyüme (economic growth) olarak ifade edilmektedir (Üstünel, 2003:58).

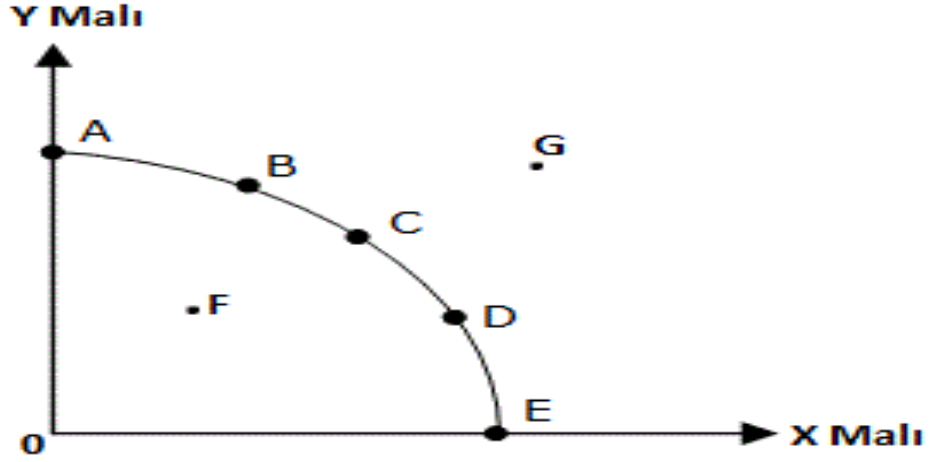
Ekonomik büyüme, bir ülkede yaşayan insanların yaşam standartlarını sürekli bir biçimde yükseltmenin tek yolu olduğundan, ülkelerin en önemli makro ekonomik hedeflerinden biri, hızlı bir ekonomi büyüme gerçekleştirmek olmalıdır (Ünsal, 2009:15).

Kişi başına düşen gelir açısından büyüme, hem toplumdaki ekonomik faaliyetlerin ölçeğinde meydana gelen artışı, hem de kişi başına düşen gelirdeki artışı ifade etmektedir. Bu anlamda ekonomik büyümenin, makroekonomik yönden “arz” cephesinde belirlendiği söylenebilir. Bu durum, arz eğrisinin sağa kayması ya da üretim olanakları eğrisinin sağa kayması ile ifade edilmektedir. Kişi başına reel gelir veya hasılda meydana gelen artışın büyüme olarak nitelendirilebilmesi için, bu artışın geçici olmaması, yani sürekli olması gerekir (Erdinç, 2013:3). Bu süreklilik durumu, kısa dönemli statik bir olgu değil, uzun dönemli dinamik bir olgudur. Buradaki en önemli sorun, bahsedilen dönemin ne kadar bir zaman dilimini içerdiği olup, bu kapsamda bazı iktisatçılar bir ya da birkaç yıl gibi kısa dönemli ekonomik değişimleri, bazıları ise on yıl, çeyrek yüzyıl ya da bir yüzyıl gibi uzun dönemli değişimleri ele almaktadır. Kısa dönemde üretimde meydana gelecek artışlar ile ilgili öngörülerde bulunma imkanı olsa dahi, ekonominin nasıl bir seyir izleyeceği ve yapısal değişimi hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olunamayacağı söylenebilir (Paksoy ve Bakan, 2010:151).

Ekonominin üretim düzeyini gösteren bir diğer kavram da üretim olanakları eğrisidir. Üretim olanakları eğrisi, belirli bir zaman diliminde, veri kaynak arzı ve sabit bir teknolojiye göre çizilmektedir ve farklı malların etkin üretimi altında birbirlerine dönüşümünü göstermektedir. Ekonomide mevcut olan kaynaklar yani üretim faktörleri ve belirli bir teknoloji ile üretim olanakları eğrisi sınırına erişilemiyorsa kaynakların tümü etkin kullanılmıyor, dolayısıyla daha az üretim gerçekleştiriliyor sonucu çıkartılırken; üretim olanakları eğrisi üzerindeki her noktada etkin üretim bileşimlerine ulaşıldığı sonucuna varılır. Üretim faktörlerinin tam ve etkin kullanılması ile üretilebilecek maksimum mal ve hizmetlerin parasal karşılığına da potansiyel Gayri

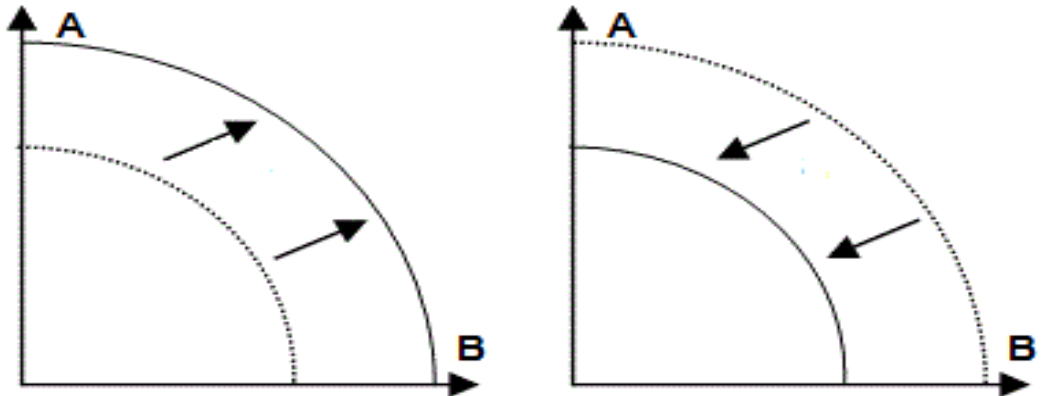
Safi Milli Hasıla (GSMH) denir. Bu nedenle üretim kapasitesinin tam kullanımı ile Potansiyel GSMH'ye ulaşılmaktadır (Yıldırım, 2005:40-41-42).

Şekil 1. Üretim Olanakları Eğrisi



İktisadi büyüme ve ya kişi başına düşen milli gelirdeki yıllık artış oranı, bir ülkedeki üretim olanaklarının ne kadar arttığını gösterir. Şekil 1'de görüldüğü üzere, bir ekonomide üretilmesi ihtimali olan binlerce mal yerine, sadece iki mal üretileceği (X ve Y malları) kabul edilirse; yalnızca X Malı üretilmesi halinde 0E kadar X malı, sadece Y malı üretilmesi halinde ise 0A kadar Y malı üretilir. AE üretim olanakları eğrisi üzerindeki sonsuz sayıdaki mal bileşimlerinden herhangi birinin üretilmesi mümkündür (Sadece A,B,C,D,E,...) üretilmesi mümkündür.

Şekil 2. Üretim Olanakları Eğrisindeki Değişim



Toplumun sahip olduğu sınırlı kaynakların miktarında zaman içinde meydana gelen değişmeler, üretim olanakları eğrisinde kaymalara neden olmaktadır. Şekil 2’de görüldüğü üzere, toplumun sahip olduğu sınırlı kaynakların miktarının zaman içinde artması, kaynakların niteliklerinin zaman içinde iyileşmesi ve teknolojinin gelişmesi, üretim olanakları eğrisini sağa kaydırmaktadır. Bu durum, “ekonomik büyüme”yi temsil etmektedir (Erdinç, 2013:3). Üretim olanakları eğrisinde sağa doğru gerçekleşen bu genişleme, ülkedeki kaynakların en uygun bir şekilde kullanılarak üretim potansiyelinin arttırıldığı anlamına gelir. Ancak bu genişleme olduğu halde nüfusta herhangi bir artış olmamışsa, bunu sonucu olarak milli gelir artışı ve dolayısıyla kişi başına düşen milli gelir artışı meydana gelecektir (Ünen, 2015:33).

## 2.2. Ekonomik Büyümenin Özellikleri

- Ekonomik büyüme, rakamlarla ifade edilebilen yani kantitatif bir olgudur. Bu nedenle, yıllara göre gerek büyüme hızında gerekse Gayri Safi Yurtiçi Hasıla, Safi Milli Hasıla ve Milli Gelir’de meydana gelen değişmeler rakamlarla ifade edilmektedir.
- Ekonomik büyüme uzun döneme dayanan bir olgudur. Yatırımların arttırılması, üretim artışının sağlanması ve iktisadi yapının değiştirilmesi ancak uzun dönemde mümkün olmaktadır.
- Ekonomik büyüme nominal değil, reel bir artışı ifade eder. Yani ekonomik büyümede, mevcut bulunanlara bir ilave söz konusu olmaktadır.
- İkame yatırımların ekonomik büyüme ile ilgisi yoktur.
- Ekonomik büyümenin gelir dağılımını iyileştirici bir özelliği yoktur. Örneğin; millî gelir %7 oranında büyüdüğünde, tüm bireylerin gelirinin de fiilen aynı oranda büyümüş olduğundan söz edilemez (Erdinç, 2013:14).
- Ülkelerin ekonomik, sosyal, siyasi ve kültürel oluşumları farklılık gösterdiğinden, ekonomik büyümeyi etkileyen ve büyümeyi arttıran faktörleri tüm ülkeler için tek bir faktör üzerinden değerlendirmek olanaksızdır. Fakat iktisatçılar, ekonomik büyümeyi etkileyen dört faktör üzerinde görüş birliği

içindedirler. Bu faktörler ise işgücü, sermaye, doğal kaynaklar ve teknoloji olarak ifade edilebilir (Ünen, 2015:34).

Simon Kuznets de, ulusal mal ve onun bileşenlerinin, nüfusun, işgücünün ve benzerlerinin geleneksel ölçümlerine dayanan analizlerinde, modern ekonomik büyümenin 6 özelliği olduğunu açıklamıştır. Bunlardan birincisi, önemli oranda nüfus artışı ile birlikte kişi başına düşen ürünlerin de yüksek oranlarda artmasıdır. İkincisi üretkenlikteki artış oranı ile ilgili olup, girdilerin birim başına çıktılarında yüksek artış olmasıdır. Üçüncüsü, ekonominin yapısal dönüşüm oranının yüksek olmasıdır. Bu yapısal dönüşüm, tarımdan tarım dışı alanlara geçişi kapsadığı gibi, üretim birimlerinin ölçeğinde meydana gelen değişimleri ve firmaların kişisel olmayan örgütlenmelere geçişini de kapsamaktadır. Dördüncüsü, toplumun yapısında ve ideolojisinde meydana gelen değişimlerdir. Kentleşme ve sekülerleşme de toplumun modernleşme sürecinin en önemli bileşenleridir. Beşincisi, ekonomisi gelişmiş olan ülkelerin, özellikle ulaşım ve iletişimde, teknolojinin artan gücü sayesinde dünyanın geri kalanına ulaşabilme gücüne sahip olmalarıdır. Altıncısı ise, gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler arasında uçurum olması yani modern ekonomik büyümenin yaygınlaşmasına rağmen, dünya nüfusunun dörtte üçünü oluşturan ülkelerin ekonomik performansının, modern teknolojinin potansiyeli ile mümkün olan en düşük seviyenin de altında kalması nedeniyle sınırlı olmasıdır (Kuznets, 1971- Broadberry, 2016:4).

### **2.3. Ekonomik Büyümenin Ölçülmesi**

Belirsizlik çağında, küresel toplumun “gerçek” ilerlemeyi yönlendirecek yeni bir pusulaya ihtiyacı vardır. Çünkü ekonomik büyüme efsanesi, yarım yüzyılı aşkın bir süredir ilerlemenin eş anlamlısı olarak kabul edilmektedir (Ivković ve Strossmayer, 2016:257). Bu bağlamda, büyüme oranları, ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin tespitinde ve ekonomik performanslarının değerlendirilmesinde kullanılan en temel göstergelerden biri olarak ifade edilmektedir. Ekonomik büyümenin analizinde kullanılan en önemli değişkenlerin başında ise Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) gelmektedir. GSYİH en genel tanımıyla “Bir ülke sınırları içinde, belirli bir dönemde (genellikle 1 yıl) üretim faktörlerini kullanarak elde edilen tüm nihai mal ve hizmetlerin toplam değeri”ni ifade eder. Gelişmekte olan birçok ülkede, ekonomik

faaliyetlerin çok daha küçük bir kısmının resmi sektörlerde yürütülmesi yani kayıt dışılığın gelişmiş ekonomilere göre daha yaygın olması, bölgeler arası ekonomik entegrasyon ve fiyat eşitlemesinin düşük olması ve en önemlisi, devletin istatistik altyapısının zayıf olması gibi nedenler hesaplanmasını zorlaştırırsa da GSYİH, uzun bir süredir refah ve ilerlemenin genel bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Henderson vd., 2012).

Son 70 yıldır GSYİH ile ölçülen ekonomik büyüme, ekonomik ilerlemenin olmazsa olmazı kabul edilmektedir. Kişi başına düşen GSYİH de, farklı ülkelerdeki yaşam kalitesini karşılaştırmak için sıklıkla kullanılmaktadır. Hükümetler de genellikle ekonomik ve mali politikalarının başarısının bir göstergesi olarak GSYİH'deki değişiklikleri kullanırlar. Dünya Bankası'nın bir süre önce yayınladığı raporda da, uzun vadeli GSYİH büyüme oranlarının (özellikle her on yılda bir GSYİH değerinin iki katına çıkması) dışında hiçbir şeyin dünyadaki yoksulluk sorununu çözemeyeceği belirtilmiştir (Costanza vd., 2009:6-7). Reel GSYİH'de meydana gelen sürekli artışlar olarak tanımlanan ekonomik büyüme, ekonomik büyüme hızı ile ölçülmektedir.

Ivkovic ve Strossmayer (2016), GSYİH için yaptıkları SWOT analizinde, ilerlemenin ve gelişmenin bir ölçüsü olarak GSYİH'nin güçlü ve zayıf yanları ile olası fırsat ve tehditleri ele almışlar; dışsallıklar, gizli kalmış değerler yani kayıt dışı iktisadi faaliyetler ve hesaplama zorluğu gibi problemlerin yanında, GSYİH'nin basit ve evrensel bir ölçü olması, zaman ve kapsam açısından karşılaştırılabilir olması ve uzun süredir ekonomi politikalarında kullanılıyor olması gibi pozitif özelliklerine dikkat çekmişlerdir.

Ekonomistlerin, ekonominin ne kadar hızlı büyüdüğünü ölçerken kullandıkları GSYİH değeri, bir önceki döneme göre artış gösterirse “ekonomik büyüme” gerçekleşmiş kabul edilmektedir. Bu büyüme mal ve hizmet miktarında meydana gelen artıştan kaynaklanıyorsa “reel büyüme”, fiyatlarda meydana gelen artıştan kaynaklanıyorsa “nominal büyüme”den söz edilir.

Büyüme hızı, genel olarak kısa ve uzun dönem olmak üzere iki şekilde hesaplanmaktadır. Kısa dönemde (genellikle 1 yıl içerisinde) büyüme hızı, reel

GSYİH'deki artışın yüzdesi olarak ifade edilmektedir. Bu yaklaşıma göre, ekonomik büyümenin ölçümünde kullanılan bazı denklemler şunlardır:

### 2.3.1. Kısa Dönem Ekonomik Büyüme Hızı

Büyüme hızı, bir önceki yıla kıyasla reel GSYİH'de ne kadar artış meydana geldiğini gösteren bir orandır. Bu bağlamda yıllık büyüme hızı şu şekilde formüle edilir:

$$\text{Ekonomik Büyüme Hızı} = \left( \frac{\text{Reel GSYİH}_t - \text{Reel GSYİH}_{t-1}}{\text{Reel GSYİH}_{t-1}} \right) \times 100 \quad (1)$$

### 2.3.2. Uzun Dönem Ekonomik Büyüme Hızı

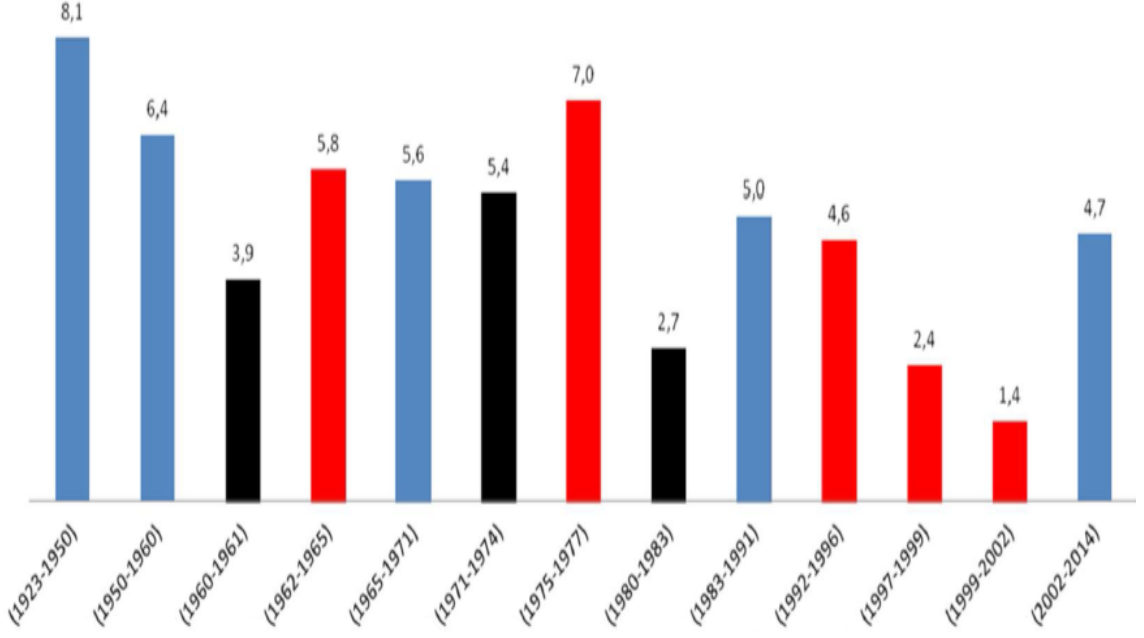
Uzun dönemde ekonomik büyüme hızı, ortalama büyüme hızı ile ölçülmektedir. Ortalama büyüme hızı, belli bir zaman dilimi içinde reel GSYİH'de meydana gelen artışı ölçmekte olup, söz konusu zaman diliminin geometrik ortalaması alınarak hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$\text{Ortalama Büyüme Hızı} = \left[ \left( \frac{\text{Reel GSYİH}_t}{\text{Reel GSYİH}_{t-1}} \times 100 \right)^{\frac{1}{n}} - 1 \right] \times 100 \quad (2)$$

## 2.4. Türkiye'de Ekonomik Büyüme

Aşağıdaki grafik, Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan günümüze "ortalama büyüme oranları"ını göstermektedir. Grafik incelendiğinde, Cumhuriyetin ilk dönemlerinde oldukça yüksek bir büyüme oranı yaşanmakla birlikte, yüksek büyüme dönemi 1960'lara kadar devam etmiştir. Büyüme oranlarının, 1997-2002 yılları arasında yaşanan 28 Şubat süreci, Gölcük ve Düzce depremleri ve Asya krizinin ülkemize yansımaları nedeniyle en düşük düzeylerde seyretmesi bunun nedenini açıklamaktadır.

**Şekil 3. Türkiye’de 1923-2014 Yılları Arasında Ortalama Büyüme Oranları**



**Kaynak:** www.businessht.com.tr (Düzenleyen: Şirin Çağdaş)

**Tablo 1. Türkiye Ekonomisi'nde Yapısal Değişim Dönemleri ve Büyüme Oranları**

DÖNEM	Büyüme Hızı (%)	Kişi Başına Büyüme Hızı (%)	Değişim Dönemleri	Kalkınma Stratejisi
1923-1938	7.9 (1924-1938)	5.8 (1924-1938)	- Kuruluş ve ilk sanayileşme yılları - Tek partili dönem	İthal İkameci Kalkınma Dönemi
1939-1946	0.1	-1.7	II.Dünya Savaşı dönemi	
1947-1960	6.3	3.6	-Savaş sonrası dönem -Liberal gelişmeler -Çok partili döneme geçiş	
1961-1977	5.8	3.3	Planlı dönem	
1978-1980	-0.7	-2.7	Kriz dönemi	
1981-1989	4.8	2.4	Dışa açılma: Ticari Serbestleşme	Dışa Açık Kalkınma Dönemi
1990-1998	5.0	3.4	Finansal Serbestleşme ve Kriz	
1999-2001	-3.1	-5.7	Kriz dönemi	
2002-2007	6.8	5.5	Konjonktürel Genişleme	
2008-2009	-2.5	-6.7	Küresel Kriz	
2010-2012	8.75 (2010-2011)	7.4 (2010-2011)	Küresel kriz sonrası dönem	

**Kaynak:** T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, No:2898, 2013, Ay, 2007:16.<sup>1</sup>

Türkiye ekonomisinin Cumhuriyetten günümüze geçirdiği yapısal değişimler tabloda verilmiştir. Cumhuriyetin kuruluş döneminde uygulanan politikalar ile yüksek bir büyüme oranı yakalayan ekonomi, İkinci Dünya Savaşı sürecinde ve yaşanan kriz dönemlerinde ciddi daralmalar yaşamış ve negatif büyüme ile karşı karşıya kalmıştır. Krizlerin ardından uygulanan ekonomi politikaları ve istikrar programlarıyla Türkiye ekonomisi yeniden pozitif büyüme rakamlarına ulaşmıştır.

<sup>1</sup> 1923-47 dönemi 1948 fiyatlarıyla, 1948-1967 dönemi 1968 fiyatlarıyla, 1968-2006 dönemi 1987 fiyatlarıyla hesaplanmıştır. 2002-2011 yıllarına ait söz konusu veriler T.C. Kalkınma Bakanlığı, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-2010) TÜİK verilerine göre uyumlaştırılmış Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ve Kişi Başına Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (1998 fiyatlarıyla) tablolarından yararlanılarak hesaplanmıştır.



## **2.5. Cumhuriyetten Günümüze Dönemler İtibariyle Ekonomik Büyüme ve Vergi Affı Uygulamaları**

### **2.5.1. 1923-1938 Dönemi**

Bu dönem, Osmanlı Devleti'nden kalan miras ile birlikte Cumhuriyetin yeni kurulduğu ve 1929 Büyük Buhranı'nın yaşandığı dönemleri kapsamaktadır. Lozan Anlaşması'nın getirisi olarak gümrük tarifelerini 5 yıl değiştirmeme yükümlülüğü altına girilmesi, çok düşük olan gümrük tarifeleri sebebiyle dışarıdan gelen yabancı ürünlere karşı yerli malların korunamamasına neden olmuştur ve bunun ardından yaşanan 1929 Büyük Buhranı ile birlikte, tarım ürünlerinde yaşanan fiyat düşüşleri ve buna eklenen kuraklık ve kıtlık gibi olumsuz koşullarla bu bunalım daha yoğun ve şiddetli bir şekilde ortaya çıkmıştır (Keser, 1993:88-89).

Cumhuriyetin kuruluş dönemi itibariyle Türkiye'nin iktisadi tablosunda, sermaye birikimi yetersizliği, müteşebbis kıtlığı, finansman sorunu, vasıflı iş gücü kıtlığının yanında, düşük milli gelir ve kişi başı düşük gelir ve ücretler göze çarpmaktadır. Ekonomide yapısal bir iyileşme sağlanması ve sorunların çözülmesi amacıyla 1923'te toplanan İzmir İktisat Kongresi, bu konuda atılan adımların ilk ayağını oluşturmuştur (Özyurt, 1981:121). Ulusal ekonomiye geçiş dönemi olarak nitelendirilen bu dönemde, millileşme hareketleri yaşanmış ve sanayileşmeyi desteklemek amacıyla yeni Teşvik'i Sanayi Kanunu (1927) çıkarılmıştır.

Uygulanan politikalar, milli gelirdede de olumlu etkiler meydana getirmiş; nitekim ülkenin milli geliri 1928'den 1929'a ikiye katlanmış, GSMH 1923 yılında 633 milyon TL iken, 1929'da 1 milyar 150 milyon TL'ye yükselmiştir (Erkan, 2007:36). 1929 Büyük Buhranının etkisiyle 1930'larda devletçi bir sanayileşme anlayışına yönelen Türkiye Cumhuriyeti, 1930 yılında "İktisadi Vaziyetimize Dair Rapor" ile başlayan çalışmalar, SSCB'nin mali ve teknik yardımlarıyla devam etmiş; Sovyet ve Amerikalı uzmanların raporlarından da faydalanılarak, temel tüketim maddelerinin yurtiçinde üretilmesini öngören ithal ikameci anlayışla 1934 yılında Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı uygulamaya konulmuştur (Soyak, 2003:172).

Dokuma, maden, kağıt, kimya, taş ve toprak gibi beş ana sanayi dallarında, temeli özkaynaklara dayalı olan 20 fabrikanın kurulması öngörülmüştür. Kurulan bu tesisler, sanayileşme hareketine yön vermiş ve bu kurumlardan yetişen yöneticiler ve işçiler, ilerleyen yıllarda özel sektör tarafından kurulan işletmelerin başarıya ulaşmasında önemli roller oynamışlardır. “Devletçi sanayileşme” sürecinin finansmanı sırasında ise açık finansman modeli tercih edilmemiş, iç ve dış borç yükü de arttırılmamış ve finansmanın temel kaynağını, tüketim malları üzerine konulan vergiler oluşturmuştur. Bu dönemde uygulanan antienflasyonist para ve maliye politikası sonucunda fiyat istikrarı sağlanmış; 1924-1938 döneminde yıllık ortalama %7.9 büyüme hızı ve %5.8 kişi başına büyüme hızı gerçekleştirilmiştir (Özçelik ve Tuncer, 2007:261, Aktaş, 2013:196).

Bu dönemde, ilki 1928’te olmak üzere, 1934 yılında iki ve 1938 yılında bir tane olmak üzere dört af kanunu çıkarılmıştır. Yeni kurulan bir devlet olarak mali sistemi oluşturma çabası içinde olan yönetim, teknik amaçlarla aflara başvurmuştur. Aynı zamanda, 1929 Ekonomik Buhanı’ndan olumsuz etkilenen mükelleflerin hem eskiden kalan ağır ve adaletsiz uygulamaların, hem de yeni düzenlemelerin etkisiyle ağır bir yükümlülük altında ezilmelerini önlemek gibi sosyal amaçlarla da afların uygulandığı görülmektedir. Devletçilik ilkesinin uygulanması ile artan kamu ihtiyaçlarının kısa dönemde karşılanmasını sağlamak da afların uygulamaya konulmasının mali amaçlarındandır. Arazi vergilerinin aflarına ağırlık verildiği bu dönemde, ekonomik büyüme anlamında etkili bir vergi affından söz etmek mümkün değildir.

### **2.5.2. 1939-1946 Dönemi**

Birinci Dünya Savaşı sonrasında, tüm dünyada olduğu gibi, yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti’nde de birçok ekonomik problem ortaya çıkmış; 1929 Büyük Buhanı’nın da etkisiyle içinden çıkılması güç sorunlar ile ilgili, 1930’larda benimsenen “devletçi sanayileşme” politikasıyla ve akabinde yürürlüğe konulan Birinci Beş Yıllık Sanayileşme Planı ile önemli ölçüde başarı elde edilmiştir. Fakat 1939 yılında İkinci Dünya Savaşı’nın başlamasıyla Türkiye savaşa girmemiş olmasına rağmen ekonomik ve siyasi açıdan büyük sorunlarla karşı karşıya kalmıştır (Öztürk,

2013:136). Bu dönemde, 1930'larda uygulanan sıkı para politikalarından vazgeçilmiş ve para arzında büyük bir artış meydana gelmiştir. Fakat para arzındaki hızlı artışı karşılayacak bir üretim gerçekleşmediğinden bu durum yüksek enflasyona neden olmuştur (Dokuyan, 2014:26). 1938-1943 yılları için öngörülen 1936'da İkinci Beş Yıllık Sanayi Planı için hazırlıklar başlamış fakat İkinci Dünya Savaşı'nın duyulmaya başlayan ayak sesleri nedeniyle bu planın uygulamasına geçilememiştir. Türkiye savaşa girmemiş olsa bile, savaşa her an hazırlıklı olunması ve askeri harcamalar sebebiyle planlı ekonomi dönemi askıya alınmıştır. Çalışabilir kesimin silah altına alınması üretimde ve milli gelirden ciddi düşüşlere neden olmuş ve daralan üretim, fiyat artışlarını, karaborsacılığı ve harp zenginlerini gündeme getirmiştir. Savaş öncesinde uygulanan aşırı müdahaleci ekonomi anlayışı savaş sürecinde de etkili olmuş ve özel sermayeye verilen teşvikler yeterli bulunarak 1942 yılında Teşvik-i Sanayi Kanunu kaldırılmıştır. Bu dönemde yaşanan iki diğer önemli gelişme ise 1940 yılında Milli Koruma Kanunu'nun, 1942 yılında ise Varlık Vergisi Kanunu'nun çıkarılması olmuştur (Erkan, 2007:40-41, Dokuyan, 2014:26).

Ekonomide büyümenin yaşandığı döneme 1939-1944 yıllarında savaş nedeniyle ara verilmiş ve bozulan dengeler nedeniyle bu yıllar devletçiliğin de duraklama yılları olmuştur. Söz konusu dönemde milli gelirden yaklaşık %20'lik küçülme yaşanmış ve yüksek enflasyonla karşı karşıya kalınmıştır (Yalçın, 2012:321, Sönmez ve Şimşek, 2011:95). Savaşa girmeyen bir ülke olarak Türkiye, savaşan ülkelerin ihtiyaç duyduğu ürünleri ihraç ederken, bu ülkelerin kendi ihtiyaçlarını ancak karşılamaları nedeniyle ithalatta ciddi düşüşler yaşanmış ve dış ticaret hacmindeki daralma sonucunda 1942 yılı haricinde, Türkiye'de sabit fiyatlarla GSMH sürekli ve önemli ölçüde azalmıştır (1940 %-4.9, 1941 %-10.3, 1943'de %-9.8, 1944'de %-5.1 ve 1945'de %-15.3) (Aktaş, 2013:197, Dokuyan, 2014:27). Bu dönemde ekonomi yıllık ortalama %6.6 oranında küçülmüş -1942 yılı hariç- ve 1939 yılında kişi başı 2.044 TL olan gelir, 1945 yılında kişi başı 1.259 TL'ye gerilemiştir (Erkan, 2007:41).

Bu dönemde yalnızca 1944 yılında af kanunu çıkarılmış ve çıkarılan bu kanun ile, İkinci Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşullarında uygulanan bir servet vergisi olan

Varlık Vergisi kaldırılmıştır. Söz konusu af uygulamasının, olağanüstü bir dönemin ortasında, ekonomik amaçlardan ziyade siyasi amaçlarla uygulandığı açıktır.

### **2.5.3. 1947-1960 Dönemi**

“İkinci Liberal Dönem” olarak adlandırılan bu dönemde, çok partili demokratik sürece geçilmesiyle birçok değişim yaşanmıştır. 1947’de uygulamaya konulan Marshall Planı’ndan sonra Batı ve ABD ile daha yoğun ilişkiler içerisine giren Türkiye’nin, Kore Savaşı ve NATO üyeliğinden sonra, 1946-1953 yıllarını kapsayan dönemde, korumacı, dış dengeye dayalı ve içe dönük ekonomik politikalarından serbestleşmeye gittiği ve dış açıkların artması nedeniyle dış yardım ve krediler ile ayakta durmaya çalışan bir yapıdan söz edilebilir. 1954-1960 döneminde ise mevcut ekonomik modelde tıkanmalar meydana gelmiş ve ortaya çıkan döviz darboğazını aşmak için liberal dış ticaret politikalarından uzaklaşarak, ithal ikameci sanayileşme politikası izlenmiştir (Tüzün, 1999:147).

Söz konusu dönemde, Türkiye ekonomisinin büyüme hızı belli bir istikrar kazanmıştır. 1950’lerin ilk yarısında sabit fiyatlarla GSMH artışı ortalama %8.4 ile oldukça yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Sabit fiyatlarla kişi başına gelir ise %5.6 oranında artmıştır. 1953’te tarımsal anlamda kötü bir yıl geçirilmesi nedeniyle %3’lük bir gerileme yaşanmış, 1950-1955 yıllarında yıllık büyüme ortalama %7 iken, 1955-1960 yıllarında bu oran %5’e düşmüştür. 1946’tan 1953’e kadar tarımsal ortalama büyüme hızınının sanayinin büyüme oranınının oldukça üzerine çıktığı fakat devamında bu büyümenin devam ettirilememesi, bütçe ve ödemeler bilançosu açıklarına karşı gerekli önlemlerin alınamaması, dış talepteki gerileme gibi nedenlerle ekonomik sorunlar başlamıştır. 1958 istikrar tedbirleri ile dış kredilerin açılması ve ithalatın artması sonucunda ekonomi yeniden canlanmıştır. 1959’dan itibaren ihracat da artmaya başlamış ve dış ticaret hacmi yeniden genişlemiştir. Fakat ithalattaki artış, ihracattaki büyümenin üzerinde seyrettiğinden dış ticaret açıkları da artmıştır. Nitekim, 1956-1961 arasında, kamu açıkları GSMH’nın ortalama %3’ü kadarken fiyat artışları devam etmiş, stagflasyon yaşanmış ve ekonomi ciddi bir daralmaya girmiştir (Aktaş, 2013:198, Kanca, 2012:59).

Bu dönemde 1947 ve 1948 yıllarında çıkarılan iki vergi affi olmakla beraber söz konusu afların, İkinci Dünya Savaşı'nın ardından, Varlık Vergisi'nin kaldırılması gibi olağanüstü bir dönemde çıkarılmış olması ve toprak mahsülleri vergi artıkları ile nebati yağ muamele vergi cezalarının affına ilişkin olarak çıkarılmaları sebebiyle, Türkiye'nin tarımsal kapasitesini ve büyümesini destekleyici uygulamalar olduğu ifade edilebilir.

#### **2.5.4. 1961-1980 Dönemi**

“Planlı”, “ithal ikameci” ve “korumacı” olarak adlandırılan bu dönem, tekrar büyüme çabalarının yaşandığı bir dönem olmuştur. 1962 yılında hazırlanan ve 1963-1967 yıllarını kapsayan Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın temel stratejisi olan ithal ikameci yaklaşımla, o zamana kadar ithal edilen dayanıklı tüketim malları, yabancı sermaye ortakları ile Türkiye'de üretilmeye başlanmıştır. I. plan, kamu yatırımlarını ve devlet işletmeciliğini büyümenin sürükleyici gücü olarak kabul ederken; ardışık yıllarda uygulamaya konulan II. ve III. planlar ise, özel birikimi teşvik ve sübvansiyonlarla ön plana çıkararak ve kamu kesimini de özel kesimi destekleyici bir işlev üstlenmişlerdir (Karataş, 2006:199).

Türkiye ekonomisi 1960'lı yıllarda, 1960'lar öncesine göre keskin bir farkla güçlü bir ekonomik toparlanma yaşamıştır. Söz konusu üç ardışık kalkınma planı dönemlerinde GSMH büyüme oranları sırasıyla, I. plan döneminde (1963-1967) %6.4; II. plan döneminde (1968-1972) %6.7; III. plan döneminde (1973-1977) %7.2 olarak gerçekleşmiştir. Bu büyüme oranlarıyla Türkiye, aynı gelir kategorisinde yer alan 55 ülkenin yıllık ortalama büyüme oranı olan %6'dan daha yüksek bir büyüme oranına sahip görünmektedir (Çeçen vd., 1994:38).

1970'li yıllar, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye için de büyük politik, toplumsal, ekonomik değişim ve dönüşümlerin yaşandığı yıllar olmuştur. Ekonomik açıdan bakıldığında serbest sermaye ithali ve finans kapitalin etkilerine açılmanın başladığı dönemdir (Kazgan, 2006:101-102). 1970'li yılların ikinci yarısında dünya ekonomisini etkileyen durgunluk Türkiye ekonomisini de etkisi altına almış; popülist politikalarla kısa vadede refah artışı sağlayan fakat yapısal sorunları göz ardı eden kısa

vadeli borçlanma anlayışı ile büyüme sürdürülse de ekonomi tıkanma noktasına gelmekten kurtarılamamıştır (Dağdemir ve Küçükcalay, 1999:128).

Türkiye’de bu iç siyasi gelişmeler yaşanırken dünya ekonomisini etkileyen önemli gelişmeler olmuştur. Uluslararası para sistemi çökmüş, petrol fiyatları 1973 yılı sonunda dört kat, 1979 yılında iki kat artmış, dünya ticaret hacmi bundan ciddi anlamda etkilenmiş ve dolayısıyla dünya ekonomileri durgunluğa girerken maliyet artışına bağlı enflasyonist ve stagflasyonist baskılar artmıştır. “Serbest piyasa ekonomisi” politikaları ve petrol krizini izleyen dönemde “mali serbestleşme”nin gündeme gelmesi, enflasyon hızının dönem sonunda tarihsel rekorlar kırması ve kayıt dışı ekonominin patlaması da yine bu dönemin mirası olmuştur (Parasız, 1998:149, Kazgan, 2006:102). 1978 yılına gelindiğinde ekonomik bunalım ciddi boyutlara ulaşmış; 1978-1979 yıllarında ortaya konulan istikrar programı ve alınan bir dizi önlemler, ödemeler dengesi üzerinde kısa dönemli bir iyileşme sağlamış olsa da enflasyonla mücadelede etkili olmamıştır. Nitekim, 1977 yılında %43.8 olan enflasyon oranı, 1979 yılında %71.1’e yükselmiştir (Darıcan, 2013:43-44).

1960 sonrası dönemde, reel GSYİH artışı yıllık ortalama %3-4 oranında gerçekleşmiş, 1970’lerin ortasından itibaren, artan petrol fiyatlarının da baskısı sonucu ciddi bir ödemeler dengesi sorunuyla karşılaşmıştır. Ödemeler dengesi sorunu, üretim için gerekli yatırım malları ve ara mallarının ithalatını engellemeye başladığından 1970’lerin sonunda Türkiye bir ekonomik krize girerek GSYİH düşmeye başlamıştır (Taymaz ve Suiçmez, 2005:7).

1960-1980 dönemi, af uygulamalarının sıklıkla kullanıldığı bir dönem olmuş ve bahsedilen dönemde toplam 9 af kanunu çıkarılmıştır. 1960, 1961 ve 1963 yıllarında arka arkaya çıkarılan aflar, ilki genel af olmakla birlikte, mali ve ekonomik nedenlerden çok, 1960 İhtilali’nin de etkisiyle, içinde bulunulan siyasi ortamda, toplumsal uzlaşının sağlanması isteğinin ön plana çıktığı uygulamalar olmuştur. 1960 yılında kabul edilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1961 yılında kabul edilen Vergi Usul Kanunu ile modern bir vergi sistemi anlayışına geçilen bu dönemde, 281 Sayılı Kanun ile, 1961 yılı bütçesinde 6.707,00 TL vergi geliri elde edilmesi hedeflenen gelirin 6.078,00 TL’si tahsil edilmesi yani %90.6 gibi yüksek bir tahsil

edilme düzeyine sahip olması, af kanununun ekonomik büyüme yönünden olumlu bir etki yarattığı söylenebilir.

1963 yılında çıkarılan diğer iki af kanunundan ilki, profesyonel spor hayatının başlaması ile Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmaya başlamasının aynı döneme denk gelmesi ve vergi yönetiminin profesyonel sporculara ödenen transfer ücretlerinin, aylıkların ve primlerin, gelir vergisine tabi olup olmadığı konusunda vergi yönetimi bir tereddüt yaşaması nedeniyle çıkarılmış ve Türk spor hayatını destekleyen bir nitelik taşımaktadır. Yine 1958'den beri süregelen ekonomik durgunluğun devam etmesi ve diğer yandan, KİT'lere yapılacak mali yardımların yapılamaması nedeniyle KİT'ler zor duruma düşmüş olmaları nedeniyle KİT'lerin devlete ödemek zorunda oldukları vergileri, kendi finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kullanmış olmaları büyük sorunlara yol açmış, bu bağlamda, 1963 yılında çıkarılan 325 Sayılı Kanun ile 9.012.00 TL vergi tahsilatı hedeflenmiş ve bunun 8.424.00 TL tahsilat elde edilerek, hedefin %93.5'i gerçekleştirilmiştir. 1963 yılında af uygulamaları sonucunda vergi gelirlerinde bir artma meydana getirmiş olması bakımından ekonomik büyüme açısından önemli bir uygulama sonucu elde edildiği söylenebilir.

1966 yılında çıkarılan ve 12.677 TL vergi geliri tahsilatının hedeflendiği 780 Sayılı Af Kanunu uygulamasının sonucunda 12.464 TL tahsilat gerçekleştirilerek %98.3'lük bir başarı sağlanmıştır. Artan vergi gelirlerinin, bu bağlamda ekonomik büyüme üzerinde olumlu bir etkide bulunduğu ifade edilebilir.

Bu dönemde son olarak çıkarılan af kanunu, 1971 tarihli 1803 Sayılı Kanun, kapsamı açısından 780 Sayılı Kanun'un bir tekrarı gibi kabul edilmekle birlikte, vergi tahsilatı açısından bakıldığında, 1974 bütçesine göre hedeflenen 67.578 TL'ye karşılık 65.578 TL bir tahsilat gerçekleştirilmiş; yani %96.4 oranında bir başarı sağlanmıştır. Bu dönemde dış ticaretten alınan vergiler önemli ölçüde artmış olması da söz konusudur. Ekonomik büyüme yönüyle olumlu etkiye sahip bir uygulama olduğu ifade edilebilir.

### 2.5.5. 1981-2001 Dönemi

Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye, özellikle 1980 yılı ve sonrasında devam eden liberalleşme sürecinde sık sık ekonomik krize girmiştir. Bu süreçte, krizin bertaraf edilmesinde IMF destekli istikrar politikalarına başvurmuştur. Bu amaçla alınan 24 Ocak İstikrar kararları, Türk siyasi ve ekonomik hayatında radikal değişiklikleri beraberinde getirirken; Türkiye ekonomisinin küresel sermaye ile entegrasyonunda da önemli bir aşama olmuştur (Karabıyık ve Uçar, 2010:39). 24 Ocak Kararları ile Türkiye, ithal ikameci büyüme politikalarını terk ederek dışa açık ihracata dayalı büyüme modelini benimsemiştir. 24 Ocak Kararlarının en önemli özelliği, Türkiye'nin içinde bulunduğu ekonomik istikrarsızlığı gidermeyi amaçlamanın yanında, uzun yıllardır izlenen kalkınma stratejisini değiştirerek ekonomik dengelerin sağlanmasında piyasa ekonomisinin rolünü arttırmayı hedeflemesidir (Ay, 2007:24).

İktisadi, sosyal ve siyasi hayat için tarihi bir milat olarak ifade edilen 24 Ocak 1980 kararlarının yapısal anlamda uygulanamamasının yanında, 1980'lerin başından 1988 yılına kadar Türkiye ekonomisinde kamu gelirlerinin vergiler yoluyla artırılmasına rağmen kamu harcamalarında istenilen seviyeye ulaşılamamış olması ve devletin ekonomideki ağırlığının azaltılamaması finansman açısından ciddi bir sorun oluşturmuş ve iç borçlarda artış yaşanmıştır. İç piyasanın daralması, ücretlerin baskı altında tutulması, %100'e ulaşan devalüasyon ve büyük parasal destekler sonucu 1980'lerin özellikle ilk yarısında ihracatta önemli bir artış sağlanmış, büyüme hızı tekrar yükselmiştir. Fakat maliyetlerin (döviz kuru ve ücretler) sürekli düşük tutulması iktisadi ve siyasi açıdan mümkün değildir. 1980'lerin sonlarından itibaren ücretler artmaya ve Türk Lirası reel olarak değer kazanmaya başlamış, giderek artan bütçe açıklarını nihai olarak dış borç ile finanse etme isteği nedeniyle, 1989 yılında sermaye hareketleri serbestleştirilmesi söz konusu olmuştur. Beklenen yabancı sermaye yatırımlarının gelmemesi ile 1980'lerin sonlarından itibaren büyüme hızı yavaşlamaya başlamış, hatta 1994, 1999 ve son olarak 2001 krizlerinde GSYİH'da düşüşler gerçekleşmiştir. Bunların yanında enflasyon hızı artmış, gelir dağılımında yaşanan adaletsizlik artmış, iç ve dış borç yükü önemli boyutlara ulaşmıştır (Ataç, 1999:314, Taymaz ve Suiçmez, 2005:7).



Kamu açıklarının borçlarla kapatıldığı, yüksek faiz-düşük kur politikalarının desteklediği kısa vadeli spekülasyon sermaye girişleri, bir yandan ekonominin dış açıklarını finanse ederken, diğer yandan ulusal tasarruf eğilimini düşürerek tüketim ve ithalat hacmini genişletmiş; döviz kuru ve faiz oranları arasında hassas dengelere dayalı “yapay bir büyüme”ye yol açmıştır. Bu şartlar altında Türkiye Ekonomisi 1994 kriziyle karşı karşıya kalmıştır. 1990’ların başından itibaren, GSMH hızı istikrarsız bir şekilde yıllık %6 oranında büyümüştür. Yıllar itibariyle bakıldığında ise 1990 yılında sabit fiyatlarla %9.4 oranında büyüme gerçekleşmiş iken, bu oran 1991 Körfez Krizi’nin etkisiyle %0.3’e düşmüştür. 1992 yılında %6.4 ve 1993 yılında %8.1’e yükselen büyüme hızı, 1994 ekonomik kriziyle birlikte alınan 5 Nisan kararlarının sonucu olarak %6 oranında gerileme göstermiştir. 1995-1999 döneminde krizlerin ardından yapılan devalüasyon ve 5 Nisan İstikrar Tedbirleri kısa vadede olumlu sonuç verse de, 1990’lı yılların politik istikrarsızlık ve kısa vadeli popülist politikaları sebebiyle krizlerin ekonomi ve siyasi faktörlerinde iyileşme gerçekleştirilememiştir. Bu durumun yaşanmasında 1994 ekonomik krizi, 1999 Marmara depremi ve seçim ekonomisi gibi iç faktörlerin yanında, 1991 Körfez krizi, Asya ve Rusya krizleri etkili olmuştur. Tüm bu faktörlerin etkisiyle yeni kriz dönemine sürüklenen Türkiye ekonomisi, Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizleriyle karşı karşıya kalmış ve bu nedenle IMF gözetiminde yeni bir istikrar programı uygulamaya konmuştur (Ay, 2007:24, Yeldan, 2001:40, Parasız, 1998:297).

Bu dönemde çıkarılan ilk af kanunu, 1981 tarihli ve 2431 Sayılı Kanun olmuştur. Aynı zamanda 1960’tan o tarihe kadar çıkarılan en kapsamlı vergi affı olarak kabul edilmektedir. 2431 Sayılı Kanunun getirileri incelendiğinde, 1981 tarihinden önceki dönemlere ilişkin 100.000.000.000 TL civarındaki takipli alacaklar ve uyuşmazlık dosyalarının tasfiye edilmesi öngörülürken, 2431 Sayılı Kanun ile buna ek olarak çıkarılan 2571 Sayılı Kanunlar ile yaklaşık 50.000.000.000 TL bir gelir elde edilmiştir. Bu anlamda, %50 oranında bir başarı elde edildiği söylenebilir. Bunun yanı sıra, 1981 yılında 1.348.000 TL vergi geliri hedeflenmiş ve tahsilat 1.190.000 TL olarak gerçekleştirilmiştir. Vergi affı uygulaması konsolide bütçe gelirlerini bir önceki yıla göre %10 oranında arttırırken, genel bütçe gelirlerini % 5.6 arttırmış, ancak vergi gelirleri toplamında ise bir önceki yıla göre %6’lık bir düşüş yaşanmıştır. Ekonomik

büyüme anlamında vergi gelirlerinin artması olumlu olarak düşünülürken; diğer yandan 12 Eylül Harekatı'nın ardından yaşanan güvenlik sorunları nedeniyle, toplumda huzur ortamını sağlamaya çalışırken ekonomik ve mali alandaki sorunların çözümü etkin bir şekilde sağlanamamış ve bu alandaki sorunlar varlığını sürdürmeye devam etmiştir.

Çok kapsamlı bir vergi affı kanunu olmasına karşın, beyan ve ödeme sürelerinin çok kısa tutulması ve affa katılımın yeterince sağlanamaması nedeniyle istenilen başarının sağlanamadığı 2431 Sayılı Kanun'un ardından 1983 yılında 2801 Sayılı Kanun çıkarılmış ve uygulama sonucunda; konsolide bütçe gelirlerinde bir önceki yıla göre %5.4 artış; ancak genel bütçe gelirleri toplamında %18.9 ve vergi gelirleri toplamında da %19.1 azalış görülmüştür.

1989 yılında çıkarılan 3571 Sayılı Kanun'un uygulama sonucunda, bir önceki yılın vergi gelirlerine göre vergi gelirlerinde %79.5 oranında bir artış söz konusu olmuştur. Enflasyon oranı da dikkate alındığında, kanun ile vergi gelirlerinde reel anlamda %16.2'lik bir yükselme elde edilmiştir. Bu yönlerden, ekonomik büyümeyi olumlu yönde teşvik eden bir uygulama olduğu söylenebilir.

1992 yılında çıkarılan bir diğer af kanunu, 3787 Sayılı Kanun'dur ve bu kanunun uygulamada olduğu 1992 yılında, bir önceki yıla kıyasla nominal olarak %80, enflasyon oranı dikkate alındığında ise reel olarak vergi geliri tahsilatında %18'lik bir artış olduğu gözlenmiştir. 31 Aralık 1992 tarihi itibarıyla toplam vergi gelirleri açısından gerçekleşen tahsilat 141.602.094 TL olmuş ve bu değerın 1/15'i af yoluyla elde edilmiştir. Dolayısıyla af kanunu ile yaklaşık olarak 9.440.140 TL bir hasılat sağlanmıştır. Bu dönemdeki vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat oranlarına bakıldığında, 1991'de %82.50 olan bu oran, af yılı 1992'de %81.68'e inmiş, 1993'te ise %81.30 olarak gerçekleşmiştir. Ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileyen af kanunlarından biri olarak ifade edilebilir.

1997 yılında çıkarılan 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile, yükümlülere getirilen kolaylıkla birlikte 1.5 katrilyon TL civarındaki kamu alacağının 300 trilyon TL'si tahsil edilmiştir. %20 oranında bir başarı sağlanmıştır.

2001 yılında çıkarılan ve büyük ölçüde vergi alacaklarının tecil ve taksitlendirilmesini öngören 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği kapsamında, İstanbul İli açısından 248.425 adet mükellef faiz dahil 820.679.509.670 TL borç için başvuruda bulunmuş, bu tutarın 493.378.763.911 TL'si ödeme planına bağlanarak, toplamda 258.467.072.878 TL tahsilat yapılmıştır. Bu durumda ödeme oranı %52.4 olarak gerçekleşmiştir. Toplamda ise 878.028 mükellef başvurusu gerçekleşmiş, yaklaşık olarak iki katrilyon civarında vergi alacağı taksitlendirilmiştir. Mükellefler açısından olumlu bir uygulama olmakla birlikte, 1999 depreminden etkilenen illeri kapsamına almış olması, affin sosyal açıdan olumlu etkisini de yansıtmaktadır.

### **2.5.6. 2002-2018 Dönemi**

2000 ve 2001 krizleriyle birlikte, uygulanan kur politikaları ile enflasyonu düşürme çabalarının olumlu sonuç vermemesi sebebiyle Türkiye, IMF'nin öncülüğünde 14 Nisan ve 15 Mayıs 2001 tarihlerinde iki aşamalı olarak "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı"nı (GEGP) uygulamaya koymuştur. GEGP'nin temel amacı kur rejiminin terkedilmesi nedeniyle ortaya çıkan güven bunalımı ve istikrarsızlığı hızı bir şekilde ortadan kaldırmak ve eş zamanlı olarak bu duruma bir daha geri dönülmeyecek şekilde kamu yönetiminin ve ekonominin yeniden yapılandırılmasına yönelik altyapıyı oluşturmak olarak ifade edilmiştir (Züngün, 2008:236, TCMB-GEGP, 2008).

**Tablo 2. Güçlü Ekonomiye Geçiş Programının Çerçevesi**

<b>Programın Unsurları</b>	<b>Programın Hedefleri</b>	<b>Programın Uygulama Araçları</b>	<b>Programın Sonuçları</b>
Yapısal Yenilemeler	-TCMB'nin özerkliği -Piyasa ekonomisinin düzenlenmesi	-TCMB Kanunu -Doğal tekellere ve ağ endüstrilerine yönelik düzenleyici kurum yasaları	Telekomünikasyon, Tütün, Şeker üst kurullarının oluşturulması
Bankacılık Sistemi Reformları	Sağlam bankacılık sistemi rasyolarının oluşturulması	Bankacılık Kanunu	-BDDK'nın kurulması, -TMSF'ye işlerlik kazandırılması
Faiz ve Kambiyo Politikaları	Yatırımcılar için orta vadeli perspektif sağlanması	Kur sistemleri	-Dalgalı kur sistemine geçilmesi, -Yönetimli dalgalanma, -Örtülü kur çıpasının uygulanması
Ekonomik Büyüme Stratejileri	-Sıkı maliye politikası, -Anti-enflasyonist yaklaşım, -İstikrarlı ekonomik büyüme	Yüksek oranlı faiz dışı fazla, cari açık/milli gelir oranının kontrolü ve finansmanı	Düşük kur politikasıyla oluşan cari açığın dış borçlanma rakamlarına yansımaları

**Kaynak:** Taşar, 2010:82.

2000 ve 2001 krizlerinin etkisiyle 2001 yılında GSMH rakamlarıyla %-9.5, GSYİH rakamlarıyla %-7.5 oranlarında ciddi daralma yaşamıştır. 2002 yılında IMF'ye verilen niyet mektubunda GSMH'nin en az %5 oranında büyüme kaydedeceği ifade edilmiş, TCMB yıllık raporlarında belirtildiği üzere 2002 yılında bu oran GSMH rakamlarıyla 2002 yılında % 8,8, GSYİH oranlarıyla ise %7.9 gibi yüksek oranlara ulaşmıştır (Taşar, 2010:86, T.C. Hazine Müsteşarlığı Niyet Mektubu, 2002:3). 2003 yılında iç talepteki canlanmanın etkisiyle ekonomik büyüme oranı GSMH rakamlarıyla %5.9, GSYİH rakamlarıyla %5.7 olarak gerçekleşmiştir. Mali krizler ve yaşanan istikrarsızlıklardan sonra 2004 yılında Türkiye ekonomisi, GSMH

rakamlarıyla %9.9, GSYİH rakamlarıyla %9.1 oranları ile uzun yıllardır yakalanamamış bir büyüme rakamı elde etmiştir (Ay, 2007:27, Taşar, 2010:86).

2003 yılından itibaren görülen yüksek büyüme 2007 yılına kadar sürdürülmüş, ancak başlayan ekonomik krizle birlikte 2008 yılından itibaren artış hızı yavaşlamış ve 2008 yılı son çeyreğinde %6.2 oranında daralmıştır (Karagöz-KTO Ekonomik Rapor, 2009:9).

Dünyada 2007 yılında başlayan ve hızla yayılan küresel krizin bütün ülkeleri derinden etkilediği ve hemen hemen tüm dengeleri değiştirdiği söylenebilir. Bu kriz, 1929'da yaşanan büyük buhran dâhil olmak üzere, diğer krizlerden oldukça farklı ve dünyada bugüne kadar yaşanan ilk gerçek küresel kriz olarak kabul edilmektedir (Öztürk ve Gövdere, 2010:378). Söz konusu kriz, 2007 yılı ortalarında ABD konut piyasasında başlayan sorunların giderek büyümesi ve bu sorunların gelişmiş ekonomilerden gelişmekte olan ülkelere de sirayet etmesiyle küresel bir boyut kazanmıştır. Krizin nedenleri ise, likidite bolluğu ve bunun sonucunda verilen özensiz krediler, aşırı menkul kıymetleştirme, saydamlık eksikliği, derecelendirme kuruluşlarının etkinliğindeki yetersizlik ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşların müdahalede gecikmesi olarak ifade edilebilir (Alantar, 2008:1).

Küresel krizin Türkiye ekonomisine olumsuz etkisiyle 2008'de %0.7 oranında büyüme gerçekleşmiş, bunun yanında dış piyasalarda meydana gelen olumsuz gelişmeler nedeniyle Türkiye ekonomisi 2009 yılında %4.8 oranında küçülmüştür. Bu küçülmelerin ardından, kriz sonrası uygulanan politikaların etkisiyle Türkiye 2010 yılında %9.2 oranında ve 2011 yılında %8.5 oranında büyüme gerçekleştirmiştir. Fakat, gerek Türkiye'de gerekse krizden etkilenen diğer ülkelerde olduğu gibi, 2010 yılında görülen toparlanmanın ardından 2011 yılında temposunu kaybeden büyüme nedeniyle birçok ekonomist 2011 yılı için küresel krizin ikinci dip noktası olduğunu ifade etmişlerdir. (Kederli ve Küçükkaya, 2012:88, Aktaş, 2013:199, T.C. Dışişleri Bakanlığı, 2016). 2012 yılında yıllık büyüme oranının sert bir şekilde düşerek %2.1 oranında gerçekleştiği görülmektedir. Avrupa'da patlak veren Euro Bölgesi krizi, özellikle Yunanistan ve benzeri Avrupa ülkelerine yatırım yapmış kişilerin bir anda bu ülkelerden çıkmasına neden olmuştur. Bu ülkelerden çıkan

yatırımlar farklı ülkelere kaymış ve bu ülkelerden biri de bu dönemde Türkiye olmuştur. Avrupa'daki kriz sürecinin getirdiği belirsizlikler ve dış kaynağa yönelik teşvik politikaları, ülkemize dış akımların olmasının en önemli nedenleridir. 2011 yılı sonu ve 2012 yılı başında cari açık ile mücadelenin arttırıldığı ülkemizde, bu dönemde ihracatı teşvik politikaları artırılmıştır. İhracatın desteklenmesi ile ithalatın belli seviyelerde tutulmasına yönelik çalışmalar neticesinde, bu dönemde Türkiye'de dış ticaret açığı ve dolayısıyla da cari açık düşmüştür. 2012 yılında büyüme oranlarının da bir önceki yılın oldukça altında kalması ise ekonomide bu dönem içerisinde cari açığa verilen önemin bir göstergesidir (Kavcıoğlu, 2014: 28-29).

Türkiye İstatistik Kurumu'nun verilerine göre 2013 yılında Türkiye'nin gayrisafi yurtiçi hasılası sabit fiyatlarla %4.2 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranla Orta Vadeli Program'da öngörülen %3.6 oranının üzerine çıkmıştır. Bu dönemde zayıf küresel talebe bağlı olarak yatay seyir izleyen ihracat nedeniyle dış talebin büyümeye katkısı azalırken iç talebin katkısı artmaya başlamıştır. Yatırımların büyümeye katkısının düşük seviyede kaldığı, özel tüketimin ise büyümeye önemli katkıda bulunduğu ifade edilmektedir (www.bloomberght.com, 2013, TBMM 2013 Yıllık Ekonomik Rapor). Türkiye ekonomisi 2014 yılında tekrar görece durgunluk sürecine girmiş ve büyüme hızı %2.9 ile tarihi ortalamaların altında kalmıştır. 2014 yılında kaydedilen büyüme bir önceki yılın 1.3 puan, program hedefinin 1.1 puan ve orta vadeli program tahmininin 0.4 puan altında gerçekleşmiştir (TOBB 2014 Ekonomik Rapor). Türkiye ekonomisi 2015 yılında, küresel ekonomide devam eden sorunlar ve son yıllarda artan jeopolitik risklere rağmen birçok ülkenin üzerinde bir performans sergilemiş ve %4.0 oranında büyüme gerçekleştirmiştir. Büyümeye en büyük katkı iç tüketimdeki artıştan gelmiştir. Kamu harcamalarındaki artış da büyümeyi artırıcı etki yapmıştır. Bu dönemde iç politikadaki belirsizlikler, yaşanan iki seçim dönemi yatırımcıların yatırım kararlarında isteksiz davranmasına neden olmuş ve özel yatırım harcamalarındaki büyümeyi kısıtlamıştır (TOBB 2015 Ekonomik Rapor). 2016 yılında da küresel ekonomideki durgunluk süreci tam olarak aşılammış, büyüme oranları düşük seyrini korumuştur. Jeopolitik riskler ve siyasi belirsizlikler küresel ekonomiyi olumsuz etkilemeye devam etmiştir. Türkiye ekonomisinde de dünya ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak durgunluk devam etmiş, ekonomi büyük ölçüde iç talep

kaynaklı olarak vasat bir büyüme göstermiştir. Yıllık bazda büyüme rakamı ise program hedefi olan %4.5'in altında kalarak %2.9 seviyesinde gerçekleşmiştir (TOBB 2016 Ekonomik Rapor). Türkiye ekonomisi için 2018-2020 yıllarını kapsayan orta vadeli programda 2017 yılı büyüme hızı %5.5 olarak tahmin edilirken, yıl sonunda beklentilerin üzerinde %7.4'lük bir büyüme hızına ulaşılmıştır. Türkiye G-20 ülkeleri arasında ekonomisi en hızlı büyüyen ülke olmuştur. 2017 yılındaki bu yüksek oranlı büyümeye, uygulanan teşvik politikaları kapsamında sağlanan kredi kolaylıklar, vergi indirimleri, istihdam teşvikleri ile iç tüketimde ve yatırımlarda yaşanan canlanma, düşük baz etkisi ve küresel ekonomilerdeki canlanma katkı yapmıştır (TOBB 2017 Ekonomik Rapor).

2018 yılı için ekonomik büyüme tahmin oranları:

- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Mayıs ayında yayınladığı rapora göre Türkiye'nin 2018 yılı için ekonomik büyüme oranının %3.2 olacağını öngörmüştür ([www.cumhuriyet.com.tr](http://www.cumhuriyet.com.tr)).

- Kredi derecelendirme kuruluşu Fitch Ratings, yayınladığı "Küresel Ekonomik Görünüm Raporu"nda, Türkiye'nin 2018 yılı sonunda %4.5 büyüme kaydedeceğinin beklendiğini belirtmiştir ([www.cnnturk.com.tr](http://www.cnnturk.com.tr)).

- Dünya Bankası'nın Haziran ayında yayınladığı "Küresel Ekonomik Beklentiler (KEB) Raporu"nda, Türkiye ekonomisinin 2018 yılında %4.5 büyümesinin beklendiği açıklanmıştır ([www.hurriyet.com.tr](http://www.hurriyet.com.tr)).

IMF'nin, Ekim ayında yayınladığı "Dünya Ekonomik Görünüm Raporu"nda (DEG), Türkiye'nin 2018 yılı ekonomik büyüme oranının %3.7 olacağı öngörülmüştür ([www.hurriyet.com.tr](http://www.hurriyet.com.tr)). Yeni Ekonomi Programı'na göre, 2018 yılı GSYİH büyüme oranının %3.8 olarak beklendiği ifade edilmiştir ([www.bbc.com](http://www.bbc.com)).

Bu dönemde 8 af kanunu çıkarılmıştır. Bunlardan ilki, 2003 yılında çıkarılan 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'dur. Kanunun son derece karmaşık ve uygulaması kolay olmayan bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Kanun, her ne kadar vergi sistemi ve vergi reformu anlamında olumlu bir tablo sunmasa da hükümetin kaynak sağlama amacına önemli ölçüde katkıda bulunmuştur. Kanun kapsamında yaklaşık

6.500.000.000 TL özel sektör, 1.400.000.000 TL kamu iktisadi kuruluşları ile mahalli idareler olmak üzere toplam 7.900.000.000 TL tutarlarındaki borç için 3.475.144 adet başvuru yapılmış, 31 Mart 2006 tarihi itibarıyla; 4.499.915.899,10 TL'si özel sektör, 214.844.712,80 TL'si kamu iktisadi kuruluşu ve mahalli idareler olmak üzere toplamda 4.714.760.611,90 TL tahsilat yapılmıştır. Bu verilere göre başvuru borç tutarının %60'ı tahsil edilmiştir. Vergi gelirlerinin dönem itibarıyla önemli ölçüde artmış olması, ekonomik büyüme anlamında olumlu bir göstergedir.

2008 tarihli ve 5811 Sayılı Kanun ile, yurtdışına çıkarılan milli servet unsurlarının ekonomiye kazandırılması bağlamında uygulamaya konulmuş olup; uygulama kapsamında yurtiçinden 20.3 milyar TL ve yurtdışından 27.9 milyar TL olmak üzere 48.2 milyar TL varlık beyan edildiği; bu beyan üzerinden yurtiçinden 1.018 milyon TL ve yurtdışından 557 milyon TL verginin tahakkuk ettiği görülmektedir. Varlık Barışı ile tüm taksitler toplamına bakıldığında, yaklaşık olarak 1 milyar liranın üzerinde tahsilat elde edilmiştir. Uygulama sonuçları açısından affin başarılı olduğu, mükelleflerin varlıklarını beyan yolunu seçtiği ve affin yabancı kaynak ihtiyacını azaltarak, bütçede pozitif etkiler yarattığı söylenebilmektedir. Nitekim tahakkuk eden verginin yaklaşık olarak %65'i tahsil edilmiştir.

2011 tarihli ve 6111 Sayılı Kanun, küresel krizin olumsuz etkilerinin giderilmesi amacıyla çıkarılmış oldukça kapsamlı bir uygulama olup; kanunun uygulama sonuçları değerlendirildiğinde; ilk taksit ödemeleri itibarıyla %81 oranında rekor bir tahsilat düzeyine ulaşıldığı görülmektedir. Yapılandırma sonucunda 39.4 milyar TL'yi aşan bir kamu borcu yeniden yapılandırılmıştır. Affin ilk taksiti ve bugüne kadar yapılan ödemeler dahil toplamda 7.908.887.740 TL'lik bir tahsilat sağlanmıştır. Bu ödemelerin 5.377.000.000 liralık bölümünün defaten, 2.531.887.740 TL'lik bölümünün de taksitli ödemelerden oluştuğu bilinmektedir. Yeniden yapılandırma kapsamında matrah artırımını yoluyla sağlanan gelir 1.201.800.000 TL'dir. Stok beyanlarıyla da 1.202.900.000 TL, ihtilafli alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanları ve diğer alacaklardan ise 5.504.200.000 TL'lik tahsilat yapılmıştır. Tahsilat rakamları ve vergi gelirlerine etkisi açısından 6111 Sayılı Kanunun başarılı olduğu söylenebilir. Nitekim 6111 Sayılı Af Kanunu matrah



artırımına da yer vererek en geniş kapsamlı af kanunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, ekonomik büyüme üzerinde olumlu etkileri olan bir uygulama olarak nitelendirilebilir.

Uygulanan son iki vergi affı kanunu olan 6736 ve 7020 Sayılı kanunlar ile 2017 yılı sonu itibariyle 31 milyar TL tahsilat elde edilmiştir. Taksitler devam ettiğinden ve bir önceki uygulamada yapılandırması bozulan mükellefler yeni aftan tekrar yararlandığından, uygulamaların sonunda elde edilecek tahsilat tutarları ve oranları henüz kesin değildir. 2018 yılında uygulamaya konulan 7143 Sayılı Af Kanunu, sonuçları bilinmediğinden ele alınmamıştır.

## **2.6. Vergi Aflarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri**

Vergi aflarının ekonomik büyüme üzerinde yaratacağı olumlu ve olumsuz etkilerin değerlendirilebilmesi, vergi gelirlerinde meydana gelen değişimin ne kadarının af uygulamaları sonucu elde edildiğinin bilinmesinin yanında; vergi aflarının çıkarılma nedenlerine ve niteliğine de bağlıdır.

Ülkemizde, özellikle 1980 sonrasında, devletin hızlı yoldan finansman ihtiyacının karşılanması ve iç-dış borçlanma nedeniyle karşı karşıya kalınan faiz yüklerinin ve bütçe açıklarının azaltılması amacıyla vergi aflarının çıkarılması gerekliliği artmıştır. Fakat bunların yanında, dönemin siyasi yapısında ortaya çıkan, “ekonomik kriz” gibi olağanüstü durumlarda da sıklıkla vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir.

### **3- KAYIT DIŞI EKONOMİ VE VERGİ AFFI UYGULAMALARININ KAYIT DIŞI EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Kayıt dışı ekonomi kavramı, 1970'li yılların sonunda yayınlanan birçok önemli ve etkili yayın tarafından ekonomi literatüründe yeni bir fenomen olarak ifade edilse de, konu ile ilgili ilk ekonomik araŐtırmaların 1940'ların başına kadar uzandığı söylenebilir. Fakat 1980'lerin başına kadar uluslararası bir olgu olmayı başaramamıştır. Kayıt dışı ekonomi ile ilgili ilk uluslararası konferans, 1983 yılında Almanya'nın Bielefeld Őhrinde gerĀekleŐtirilmiŐtir. Konferansın birincil hedeflerinden biri tanımsal konularda ortak bir temele ulaŐmak olsa da katılımcılar tanım konusunda fikir birliğine varamamıŐlardır fakat birkaç konuda birleŐmiŐlerdir. Buna göre:

- Kayıt dışı ekonomi, dünya ekonomisinin önemli bir bölümünü ele geĀirmiŐtir.

- Ulusal Hesaplar Sistemi'nin (SNA) tam ve tutarlı olabilmesi için kayıt dışı ekonomi dikkate alınmalıdır.

- Kayıt dışı ekonominin iki ana ögesi vardır: Bunlardan birincisi, belirli bir ülkenin mevzuatına göre yasal olan faaliyet türlerinden elde edilen gelir ya düşüktür ya da devletten gizlenmiŐtir. İkincisi ise, bir ülkenin yarası tarafından yasaklanmış faaliyet türleri söz konusudur (Prokhorov, 2001:7).

1980'li yıllarda, artan kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin nedenleri, yarattığı etkiler ve ortaya ĀıkardıĐı problemler Ekonomik İŞbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'na (OECD) üye ülkelerde kapsamlı olarak tartıŐılmaya başlanmıştır. Önemli ölçüde artan işsizlik ve kamu harcamalarını finanse etme sorunları ile ekonomik ve sosyal politikalar konusunda artan endişe ve hayal kırıklığı, dikkatleri kayıt dışı ekonominin üzerine ĀekmiŐtir. Yasa dışı ĀalıŐma, vergi kaĀakĀılıĐı ve diğer tüm kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile ilgili olarak AB Komisyonu ve AB Parlamentosu tarafından

yapılan geniş çaplı girişimler ile nihayetinde politikacılar da konu ile ilgili hareket etme ihtiyacı hissetmişlerdir (Schneider ve Enste, 2003:1).

Türkiye’de 1970’li yıllardan itibaren yaşanan yüksek oranlı enflasyon, vergi sistemi ile tüketici ve üretici birimlerin daha yüksek gelir dilimlerinden vergi ödemelerine neden olmuş; bu birimler de kendilerini enflasyona adapte ederken kayıt dışına yönelmişlerdir. Özellikle 1980 sonrasında uygulanan vergi yükü kaydırma politikaları sebebiyle vergi yükü dağılımında adalet ilkesinin zedelenmesi Türk Vergi Sistemi’nde bozulmalara yol açmıştır. Sermaye birikiminin sağlanması ve kayıt dışı sektörün vergisel teşviklerle ekonomiye dahil edilme çabaları, kayıt dışı sektörün ekonomideki payını arttırarak, düşük gelir düzeylerinde yer alanların, üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırmıştır (DPT, 2001:4-5).

### **3.1. Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı ve Tanımı**

Literatürde kayıt dışı ekonomi kavramı birçok farklı isimle ifade edilmiştir: “gölge”, “gayri resmi”, “gizli”, “siyah”, “gri”, “yeraltı”, “yasadışı” ve “paralel” bunlardan bazılarıdır (Fleming vd. 2000:387).

Başka bir ifade ile, kayıt dışı ekonomik faaliyetin “gizliliği” belirtilmek isteniyorsa, gölge ekonomi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, yeraltı ekonomisi, alacakaranlık ekonomi; faaliyetin yasa dışılığı belirtilmek isteniyorsa kara ekonomi, gri ekonomi, illegal ekonomi ve ya yasadışı ekonomi; faaliyetin devletin bilgisi dışında tutuluyor olması belirtilmek isteniyorsa gayri resmi ekonomi, resmi olmayan ekonomi, enformal ekonomi ve ya kayıt dışı ekonomi; faaliyetin önemsiz olması sebebiyle resmi GSMH kayıtlarında tutulmaması belirtilmek isteniyorsa marjinal ekonomi, ikinci ekonomi ve ikincil ekonomi gibi isimler kullanılmaktadır (GİB, 2009:3).

Kayıt dışı ekonomi ile ilgili literatürde farklı tanımlamalar bulunmaktadır:

Kayıt dışı ekonomi, “ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle, gerçekleştirilen ekonomik olayın (alım-satım), devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden (ortaklardan, alacaklılardan, kazanca katılan işçilerden vb.) tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtlı (resmi) ekonominin dışına taşmasıdır” (Altuğ, 1999: 257).

Kayıt dışı ekonomi, “mal ve hizmet üretimine konu olmasına karşılık ekonominin geleneksel ölçüm yöntemleriyle bütünüyle tespit edilemediğinden milli muhasebe kayıtlarında yer almayan ve GSMH büyüklüklerine yansımayan alanları kapsamaktadır” (Şimşek vd. ,1994:1).

Kayıt dışı ekonomi, “GSMH hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür” (Derdiyok, 1993: 54).

Kayıt dışı ekonomi, “kayıtlarda gözükmeyen, ölçülemeyen, vergilendiril(e)meyen yasal ya da yasadışı gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler şeklinde tanımlanabilir” (Akbulak ve Tahtakılıç, 2003: 18).

“Kayıt dışı ekonomi” anlamı net olmayan, neyi içerdiği tam olarak öngörülemeyen, resmi istatistiklere yansımadağı için doğası gereği ölçülmesi zor, fakat günümüz dünyasında kayıtlı resmi ekonomi yanında ve ya gölgesinde var olan bir gerçektir (Besim vd., 2015:1).

Kayıt dışı ekonomi (ya da bazılarının tercih ettiği üzere, ölçülemeyen, vergilendirilemeyen, gayri resmi ekonomi), raporlanamayan ya da gereğinden daha az raporlanan ve özellikle GSMH hesaplamaları gibi sosyal ve ekonomik ölçüm araçlarına dahil edil(e)meyen tüm ekonomik faaliyetleri içerir (Feige, 1981:205).

Kayıt dışı ekonomi veya gayri resmi ekonomi, devlet istatistiklerinde kaydedilmeyen faaliyetleri oluşturmaktadır. Bu nedenle belirli bir ülkede kayıt dışı ekonominin kapsamını kesin olarak ölçmek zorlaşmaktadır (Choi ve Thum, 2005:2).

Çoğu ülkede, toplam vergi açığı yani gerçekleşen ve potansiyel vergi gelirleri arasındaki fark, kayıt dışı ekonominin önemli bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonominin tanımları geniş çapta değişiklik gösterebilir ancak genellikle, vergi sistemi dışında faaliyet gösteren işletmeler ve kayıt altındaki işletmelerin vergi ve sosyal güvenlik masraflarını ödememek için işlemlerini gizledikleri veya güvenli çalışma koşulları ve tüketici haklarının korunması gibi mevzuatla ilgili maliyetlerden kaçınacakları bir durumu tanımlamak için kullanılır. (Russell, 2010:1).

En genel ifadeyle kayıt dışı ekonomi, “resmi kayıtlara girmeyen, yasal belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilemeyen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetler bütünü” olarak tanımlanabilir.

### **3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Unsurları**

Kayıt dışı ekonomi içinde yer alan unsurları, gelir elde edenler açısından;

-Yeraltı ekonomisi (yasa dışı faaliyetler),

-Yarı kayıtlı ekonomi,

-Hiç kayıtlara girmeyen ekonomi

olarak üçe ayırmak mümkündür. Bu unsurların en temel özellikleri, elde ettikleri gerçek gelirlerin bir kısmını veya tamamını kayda geçirmiyor ve bu gelirler üzerinden ödemeleri gereken vergiden daha az ödüyor veya hiç vergi ödemiyor olmalarıdır (Aydemir, 1995:76).

### **3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri**

Dünyada hiçbir ülkede sıfırlanamayan ve ülkemizde de büyük boyutlara ulaşmış olan vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Kıldış, 2000:3):

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti).
- Hukuki nedenler (Yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, defter tutma hadleri).
- İdari nedenler (Vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması).
- Sosyal nedenler (Vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler).
- Siyasi nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

### **3.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Mali ve Ekonomik Nedenleri**

#### **3.3.1.1. Yüksek Vergi ve Sosyal Güvenlik Yüğü ve Vergi**

##### **Direnci**

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasındaki en önemli nedenlerin başında, vergilendirme ile ilgili sorunlar gelmektedir.

Hemen hemen tüm çalışmalarda vergi ve sosyal güvenlik katkılarının artmasının, kayıt dışı ekonominin temel nedenlerinden biri olduğu ortaya çıkmıştır. Vergiler çalışma- boş zaman tercihlerini etkilediğinden ve kayıt dışı ekonomideki emek arzını veya ekonomideki vergi dışı sektörü teşvik ettiğinden bu durum iktisatçılar arasında büyük endişe yaratmaktadır. Çünkü resmi ekonomideki toplam işgücü maliyeti ile vergi sonrası kazanç arasındaki fark ne kadar büyükse, bu farklılığı giderebilmek için o derece kayıt dışına çıkılması söz konusu olacaktır (Schneider, 2002:25).

Vergi oranları ile kayıt dışı ekonominin birbirlerini doğru yönde etkiledikleri kabul edilmektedir ve gelişmekte olan ülkelerde vergi oranlarının, gelişmiş ülkelere göre daha yüksek olması sebebiyle kayıt dışı ekonomi boyutunun da daha yüksek gerçekleştiği söylenebilir. Örneğin, Schneider'ın 1990 yılında para talebi yaklaşımı kullanılarak yaptığı çalışmada, A.B.D'de 1990 yılında kayıt dışı ekonomi oranının %5.1-8.0 arasında tahmin edildiği ve bu ülkenin vergi oranlarının artan oranlı gelir vergisi tarifesinin %15-%28 arasında değiştiği ifade edilmiş; gelişmekte olan ülkeler kategorisinde yer alan Türkiye'de ise ilgili yılda vergi oranlarının %25'den başlayıp %55'de bittiği ve kayıt dışı ekonominin de çeşitli hesaplamaların ortalaması olarak %14.8 olarak hesaplandığı görülmektedir. Bu bağlamda, diğer tüm koşullar analizin dışında tutulmak üzere, yüksek vergi oranlarının kayıt dışı ekonominin boyutunu arttırdığı söylenebilir (Kıldış, 2000:4).

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisini kanıtlayan çalışmalardan en çok bilineni Arthur Laffer'in vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi incelediği ve arz yanlı iktisatın temelini oluşturan çalışmasıdır. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği ifade

edilmektedir; çünkü artan oranlar nedeniyle bireyler, kayıtlı ekonomiden uzaklaşarak kayıt dışı ekonomide faaliyet göstermeye başlamaktadır. Kayıt dışı faaliyetlerin artması nedeniyle devlet daha az vergi gelirleri toplar. Bu durum “Laffer Etkisi” olarak da bilinmektedir. Belli bir yüksek marjinal vergi oranına ulaşıldıktan sonra, kişiler çalışma çabalarını azaltmakta, vergi yükümlülüklerini azaltma yollarını araştırmak için daha fazla zaman harcamakta, kayda girmeyen alışverişlere girmektedir (Parasız, 1998:356, Kıldış, 2000:4).

Vergi yükünün arttığı durumda, kayıt dışı istihdam artarken vergi tahsilatı azalmakta, bu nedenle hükümet vergi gelirlerini arttırmak için vergi oranlarını artırmaktadır. Bu durum kayıt dışı ekonominin daha da artmasına neden olmaktadır ve ancak doğru politikalar izlenerek tersine çevrilebilir (Schneider ve Williams, 2013:21).

Vergi mükelleflerinin çeşitli nedenlerle vergi ödemek istemeyip vergiye karşı direnç göstermesi de kayıt dışılığı arttırmaktadır. Vergilendirme sonucunda gelirlerinin büyük kısmını vergi olarak ödemek zorunda kalan bireyler, daha az tüketmek ve tasarruftan vazgeçmek durumunda kalırken; gelirlerinde azalma meydana geldiğinden ticari faaliyetleri azalan sermaye sahipleri, bu azalmayı dengelemek için daha fazla çalışmak zorunda kaldığından bu durum kendilerinde hoşnutsuzluk yaratmakta ve kayıt dışına çıkmanın yollarını aramaktadırlar (Gök, 2007:147).

### **3.3.1.2. Vergi Uygulamalarının Belirsizliği**

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ile şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını taşımaktadır (Erkin, 2012:241). Adam Smith de vergilemede “kesinlik” ilkesini açıklarken, her bireyin ödemek zorunda olduğu verginin kesin olmasını ve keyfi olmamasını vurgulamıştır. “Kesinlik”, genel olarak, tüm vergi mükellefleri için en uygun zamanda ve anlaşılabilir tüzük ve idari kılavuzlardan gelmektedir (Alley ve Bentley, 2005:608).

Vergi uygulamaları ile ilgili belirsizlik yaratan bir diğer konu ise af beklentisi üzerinedir. Mükelleflerin af beklentisine sahip olması, af öncesi ve sonrası dönemde beyan ve uyum açısından olumsuz etki yaratabilir. Aynı zamanda mükellefler ceza mekanizmasının yeterince güçlü olmadığını düşünebilirler. Ahlaki açıdan bakıldığında ise, vergi affı teklifleri, vergi kaçakçılığının ve yasa dışı faaliyetlerin oldukça yaygın olduğu algısı yaratabilir (Bose ve Jetter, 2011:11-12).

### **3.3.1.3. Enflasyon**

Enflasyon, GSYİH dolaylı deflatörünün yıllık büyüme oranı ile ölçülür ve ekonomideki fiyat değişikliklerinin oranını bir bütün olarak gösterir (Schneider vd. 2010:6). Enflasyon, kayıt dışılığın yüksek olduğu ülkelerde önemli bir sorun teşkil etmektedir. Özellikle artan oranlı gelir vergisi sisteminin kullanıldığı ülkelerde, gelir dilimlerinde meydana gelen kaymalar nedeniyle, mükelleflerin reel gelirleri artmasa da üst bir gelir dilimine kayarak vergi yüklerinde hızlı bir artış söz konusu olmaktadır. Bu durum, mükelleflerin bazı kazançlarının vergi idaresinden gizlenmesi sonucunu doğurur. Bunun sonucu olarak da devlet yetersiz kalan vergiler nedeniyle sınırsız bir şekilde borçlanma ve para basımına gider ve faiz oranlarının yükselmesiyle enflasyon oranı artar ve buna bağlı olarak gelir dağılımındaki denge bozulur (Kıldış, 2000:11-12). Enflasyon ve gelir vergisi sistemi arasındaki etkileşim, vergi mükelleflerinin vergi uyumunu kademeli olarak azaltarak kayıt dışı faaliyetlere teşvik unsuru oluşturmaktadır (Sennholz, 1984:7).

Tüketim mallarının fiyatlar genel seviyesinin yükselmesi, hane halkı gelirleri ve giderleri arasında daha fazla fark olması anlamına gelmektedir. Enflasyon, insanların ve firmaların satın alma gücündeki düşüşün bir yansımasıdır ve bu durum, enflasyon nedeniyle ekonomik harcamaları telafi etmek için kayıt dışı faaliyetlere girme teşviğini arttırmaktadır. Genel fiyatlardaki yükseliş, bir canlının geçimini sağlamak için gerekli asgari gelirin satın alma gücünde azalmaya yol açtığından, kayıt dışı faaliyetlere girişin meşrulaştırılmasında etkili bir faktör olmaktadır (Maddah ve Sobhani, 2014:14).



### **3.3.1.4. Milli Gelirin Adil Dağılmaması**

Milli gelirin ülke içerisinde bireyler ve firmalar arasında eşit ve adil dağılmaması, kayıt dışılığın önemli sebeplerinden biridir. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde, faiz ve rant gelirlerinin ön plana çıktığı bir ekonomik yapıda, faiz ve rant gelirlerine tanınan ayrıcalıklar nedeniyle bu tür gelirlerde vergi yükü azalmakta, bunun yanında vergi yükü düşük gelirli gruplar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Uygulanan vergi politikaları nedeniyle milli gelirden düşük pay alan kesimler, ortalama geçim standartlarına erişebilmek adına kayıt dışı faaliyetlere yönelebilmektedir.

Yüksek eşitsizliğin kayıt dışılık üzerinde farklı etkileri vardır (Dell'Anno, 2016:3):

- Yüksek oranlı eşitsizlik, insan sermayesini, fiziki sermayeyi ve sosyal sermaye birikimini azaltarak kayıt dışılığı artırır (Doğrudan etki).

- Geçiş ekonomisine sahip ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan eşitsizlik, resmi ekonomiyi azaltır ve bunun sonucunda kayıt dışılığı artırır (Dolaylı etki).

- Yüksek kayıt dışılık, yeniden dağıtıcı politikaların etkinliğini azaltarak eşitsizliği artırabilir ya da işsiz ve marjinal işçiler için gelir kaymaları yaratarak eşitsizliği azaltabilir (Geribildirim etkisi).

### **3.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin İdari ve Hukuki Nedenleri**

Vergi idaresinin kapsamına, vergi toplama kurumlarının kurulması, vergi çalışanlarının vergi daireleri arasında dağıtılması, devlet kurumları arasında bilgi sistemlerinin sürdürülmesi, vergilerin konulması ve hesaplanması, bireylerin ve şirketlerin denetimi, vergi mükellefleri ile gelir idarecileri arasındaki çelişkilerin giderilmesi ve uyumsuz vergi mükelleflerine para cezası uygulanması gibi unsurlar girmektedir (Trasberg, 2004:6). Mükelleflerin vergiye uyum göstermemesi, yönetimin etkisizliğinin temel kaynaklarından biridir. Bu anlamda vergi kaçakçılığı güdüsü, vergiye uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin bu durumda yapması gereken, vergi cezaları aracılığı ile kaçakçılığı caydırıcı bir seviyeye getirmektir fakat bu cezaların fazla yüksek belirlenmesi de olumsuz etkiye neden olabilir; çünkü

mükellefler vergi memurlarıyla uzlaşma yoluna giderek rüşvet ve yolsuzluğun artmasına neden olabilirler (Kıldış, 2000:9-10).

Vergi toplama kapasitesi, kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile doğrudan ilişkilidir. Vergi gelirleri hizmetinin etkinliğini ölçen en yaygın ölçüt olan vergi açığı, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergi ile gerçekte toplanan vergi arasındaki farkı ifade etmektedir. Vergi açığının ve mükelleflerin vergi uyumsuzluğunun ekonomik, politik, tarihi ve kültürel koşullara bağlı birçok nedeni bulunmaktadır. Özellikle geçiş ekonomilerinde piyasa reformlarının erken dönemlerinde ortaya çıkan yüksek düzeydeki kayıt dışı ekonomik faaliyetler, potansiyel bütçe gelirlerini sınırlandırmak, kamu ahlakını istikrarsızlaştırmak gibi birçok olumsuz etkiye sahiptir. Bu bağlamda vergi idaresi reformlarının ilerlemesi, kontrolün sağlanması ve bununla birlikte kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azaltılmasıyla büyük ölçüde ilişkilidir (Trasberg, 2004:3-6)

Mükelleflere sunulan iyi hizmetler, iyi tasarlanmış ve hedefi iyi tespit edilmiş tanıtım kampanyaları, vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uymalarını teşvik etmede önemli unsurlardır. Gönüllü uyumu kolaylaştırmak için vergi idareleri, vergi mükelleflerine tarafsız, saygılı ve hızlı bir şekilde hizmet sunmalıdır. Bu hizmetlerin öncelikli amacı, her eğitim seviyesindeki vergi mükellefleri tarafından kolayca anlaşılabilir şekilde kendilerine ve kamuoyuna, vergi kanunlarına göre görev ve sorumluluklarını bildirmektir (Silvani ve Baer, 1997:27).

Hukuki düzenlemelerin yoğunluğu, diğer bir ifadeyle yasaların ve yönetmeliklerin miktarı, lisans gereklilikleri ve düzenleyici kurumlardaki personelin büyüklüğü gibi unsurlar, resmi ekonomiye katılan bireylerin seçim özgürlüğünü azaltmaktadır. Örneğin işgücü piyasası düzenlemeleri, ticaret engelleri ve yabancılara uygulanan iş kısıtlamaları kayıt dışı ekonomi üzerinde etkili olmaktadır. Hukuki düzenlemeler, resmi ekonomideki işgücü maliyetleri üzerinde önemli bir artışa yol açtığından ve bu maliyetlerin çoğu çalışanlara kaydırılabildiğinden, bu durum kaçınılmaz olarak, kayıt dışı ekonomide çalışmak için teşvik yaratmaktadır (Bühn vd.,2007:10).

Vergi kanunlarının, yönetmelik ve tebliğlerinin yeterince açık ve anlaşılabilir olmaması ve sık sık değişikliğe gidilmesi nedeniyle; mükelleflerce düzenlemelerin izlenebilmesinde yaşanan güçlükler, mükelleflere tanınan muafiyetler, vergi istisnaları, genel bütçe gelirlerine dahil olmayan ancak, devletçe zorunlu kılınarak karşılıksız olarak alınan katılma payları, kamu vakıf ve derneklerine yapılan zorunlu bağışlar gibi kayıt dışı vergiler, vergi idaresinin yapısından kaynaklanan denetleme zorluğu, denetim sıklığının seyrekliği gibi nedenler de mükellefleri kayıt dışı çalışmaya itmektedir (Işık ve Acar, 2003:121).

### **3.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Sosyal ve Psikolojik Nedenleri**

Kayıt dışı ekonomiye yönelik toplum tutumları, gönüllü uyumun sağlanmasında önemli bir faktördür. Örneğin gelişmekte olan birçok ülkede vergi mükellefleri serbest piyasa ve vergi sistemi konusunda sınırlı deneyime sahiptir. Bu nedenle, sosyal eşitliğin sağlanmasında ve temel kamu hizmetleri ile altyapısının oluşturulmasında vergi sisteminin “adil” olduğu algısı düşük olabileceğinden mükelleflerde, yüksek düzeyde uyumsuzluk ortaya çıkabilir. Gelişmiş ekonomilerde bile, zayıf vergi yönetiminin haksız rekabet ile sonuçlandığını gören vergi mükelleflerinde ortaya çıkan memnuniyetsizlik, “Rakiplerim aldatırken ben neden doğru olanı yapayım?” yaklaşımına sebep olabilir (Russell, 2010:4). Vergiye uyum davranışlarını analiz etmek için birçok araştırma yapılmış ve psikolojik faktörlerin en önemli faktör olduğu ortaya çıkmıştır (Jayawardane, 2015:132).

Bireyler, sahip olduklarını verme konusunda isteksizdirler. Bu yüzden, vergi ödediklerinde satın alma güçlerinin azalacağını düşünen mükellefler, vergi ödemeye karşı isteksiz yaklaşırlar. Başka bir açıdan bakıldığında, toplanan vergilerin verimli alanlarda kullanılmaması, israfa varan kamu harcamaları, devlet kadrolarının aşırı şişirilmesi gibi faktörler de mükelleflerin devlete olan güvenini sarsmakta ve mükelleflerin vergi ödememe yoluna gitmelerine ortam hazırlamaktadır (Işık ve Acar, 2003:122).

### 3.3.4. Kayıt Dışı Ekonominin Siyasi Nedenleri

Kayıt dışı ekonomiler, sanayileşmiş ülkelerde artan vergi yükleri ve hükümet düzenlemelerine; az gelişmiş ülkelerde ise istikrarlı devlet kurumlarının yokluğuna tepki olarak büyümüştür. Yapılan araştırmalar, vergi ahlakının azalmasının ve hükümete karşı sadakatin zayıf olmasının, işgücünün kayıt dışına doğru kaymasında en önemli faktörler olduğunu göstermektedir. Ağır vergi yükü ve devlet tarafından yapılan düzenlemeler, devlet gelirini azaltarak kamu maliyesi üzerindeki baskıyı yoğunlaştıran kayıt dışı ekonominin daha fazla büyümesi ile sonuçlanmakta, bu da, kamu tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin ve kamu idaresinin kalitesini ve miktarını azaltmaktadır. Sonuç olarak bu durum, resmi sektörde yükselen vergi oranlarına yol açabilir ve kayıt dışı ekonomiye daha güçlü teşvikler sağlar. Bu şekilde bir kısır döngüye yol açan kayıt dışı ekonomi büyüdükçe ve devlet kurumları zayıflayarak halkın desteğini kaybettikçe, demokratik oylamalar kayıt dışı ekonomiye geçiş seçeneğinden daha az çekici hale gelmektedir (Enste, 2015:7-8).

Ekonomiler kendilerini çok farklı iki dengeden birinde bulmaktadırlar. Birinci dengede vergi çarpıklığı ve vergisel düzenlemeler düşük, hükümet gelirleri yüksektir ve kamusal mallar resmi sektörde yeterli bir şekilde sağlanmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi oranı küçüktür. İkinci dengede ise, resmi sektörde vergi ve düzenlemeler yasaklayıcı, kamu maliyesi güvencesizdir ve kamu mallarının sağlanması yetersizdir. Bu nedenle ekonomik faaliyetlerin çoğu gayri resmi yani kayıt dışı sektörde yoğunlaşmaktadır. Eğer firmalar kayıt dışı sektörde resmi sektöre göre daha üretkenlerse, toplam performans ikinci dengede ilkinden daha kötüdür (Johnson vd., 1997:161).

Kayıt dışı ekonomiye yol açan ve mükelleflerin vergi kayıp ve kaçakları konusundaki davranışlarını etkileyen nedenlerden biri de, siyasi iktidarların tutum ve davranışlarıdır. Siyasi iktidarların, hem yeniden seçilebilme isteğiyle oy kaygısı taşımaları, hem de baskı gruplarının etkisiyle, oy potansiyeli yüksek seçmen kitlelerini zor duruma sokacak uygulamalardan kaçınarak söz konusu kesimlerin kayıt dışı faaliyetlerinin bir kısmını görmezden gelmelerine neden olabilmekte ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedirler. Örneğin, ortalama seçmenin küçük çiftçi ve

küçük esnaf olduğu Türkiye gibi ülkelerde kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin siyasal faturası ağır olabilir (Işık ve Acar, 2003:122, Kıldış, 2000:11).

### **3.4. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri**

Kayıt dışı ekonominin artışı, vatandaşların ekonomik davranışları ile hükümetin politikalarını kınadıklarında ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında, kayıt dışı ekonominin getirdiği kazanç, ekonominin yenilenmesine katkıda bulunan kayıtlı sektörde hızla harcanmaktadır. Başka bir ifadeyle, kayıt dışı ekonominin etkilerinin genellikle negatif olduğu ancak diğer yandan ekonominin yenilenmesi, sertliğin ortadan kaldırılması ya da devlet istikrarında artış sağlanması gibi olumlu etkiler de meydana getirdiği ifade edilmektedir (Floria ve Şchiop, 2008:2219).

#### **3.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri**

Kayıt dışı ekonominin olumlu olduğu görüşünü savunanlara göre ilk etki, kayıt dışı ekonomi ile GSMH seviyeleri arasındaki pozitif yönlü ilişki üzerinedir. Kayıt dışı ekonominin artış gösterdiği durumlarda GSMH seviyesinin daha yüksek olması iki nedene dayandırılmıştır. Bunlardan ilki, kayıt dışılığın arttığı dönemlerde ücret ödemelerinden vergi kesilmeyeceği için, emek talebinin emek fiyatına esnekliğinin yüksek olduğu varsayımı ile emek talebinin artacağıdır. Bu durumda işverenler düşük işçilik maliyetiyle karşılaşırken, işçilerin de reel ücretleri artacak ve istihdam üzerine olumlu etki yaratacaktır. İkincisi ise, GSMH'nin kendi başına tüketim düzeyinden etkileneceği ve tüketimin artmasıyla çarpanın etkisiyle GSMH seviyesinin yükseleceğidir (Acar ve Aydın, 2012:20, Kıldış, 2000:19).

Kayıt dışı ekonomide, kayıtlı ekonomide kazanç üzerinden alınan vergiler, işçilik üzerinden ödenen sigorta ve vergi gibi yüksek oranlı kamusal yükümlülükler bulunmadığından, üretim maliyetleri ve satış fiyatları düşmekte; bu da rekabet avantajı kazandırmaktadır. Bu bağlamda, kayıtlı ekonomide ortaya çıkan yüksek maliyetler nedeniyle istihdam edilemeyen kişilere iş olanağı sağlanması da pozitif bir etki olarak değerlendirilir (Işık ve Acar, 2003:130).

Kayıt dışı ekonominin bir başka olumlu etkisi ise, kayıt dışı üretimin, kayıtlı ekonomiye paralel olarak faaliyet gösterdiğinden, kayıtlı ekonomide oluşacak olumsuz

konjonktürel dalgalanmaların etkileri nispeten hafifleteceği üzerinedir. Bununla birlikte, kayıt dışı ekonomide kullanılan fonların yaratacağı çoğaltan etkisi, kamusal düzenlemelerin olmaması nedeniyle kayıtlı ekonomidekinden daha fazladır. Çoğaltan etkisinin fazla olması, tasarrufların yatırıma yönlendirilme hızını ve oranını artırdığından bu durum, ekonomiye canlılık getirerek büyüme hızını yükseltmektedir (Tanrıverdi, 2011:35).

Sürekli ve kalıcı olarak artan bir kayıt dışı ekonomiye sahip olmanın olumsuz sonuçlarının yanı sıra, çeşitli araştırmacılar kayıt dışı ekonominin varlığında ortaya çıkacak potansiyel faydaları tartışmışlardır. Schneider ve Enste'ye göre, kayıt dışı ekonomide kazanılan gelirlerin üçte ikisi kayıtlı ekonomide harcanmaktadır ve bu durum, kayıtlı ekonomi için bir destek ve ek bir büyüme sağlayabilir. Smith, kayıt dışı sektörü daha esnek hale getirmek ve hızla değişen piyasa koşullarına daha iyi cevap verebilmek için hükümetin yaptığı asgari ücret gibi düzenlemelerin yanı sıra vergilendirmeden kaçınılmasını önermiş ve bunun düzenli ekonomi için doğru olacağını savunmuştur. Kayıt dışı ekonominin esneklik avantajını güçlendirmek için Portes vd., kayıt dışı ekonominin ekonomik koşullardaki değişikliklere daha hızlı uyum sağlayabileceğini ve böylece ekonomik kalkınma için gerekli yapısal değişikliklerin hızlandırılmasına yardımcı olabileceğini öne sürmüştür. Ayrıca, kayıt dışı ekonomide mal ve hizmetlere yönelik oluşan düşük fiyatların düşük gelirli kesimlere yardım ettiği olumlu etki yaratacağını savunmuşlardır. Harding ve Jenkins ise, kayıt dışı ekonominin rekabeti beslemesinin yanında, ücretlerin üzerindeki baskıyı da azalttığını ve enflasyonu düşük tutarken ekonomik büyümeyi teşvik ettiğini savunmaktadır (Asiedu ve Stangos, 2014:5).

### **3.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri**

Kayıt dışı ekonominin en belirgin olumsuz etkisi, ekonomik politikaları oluşturma sürecinde ortaya çıkmaktadır. Büyük boyutlu bir kayıt dışı ekonominin varlığı halinde, işsizlik, milli gelir, enflasyon vb. makroekonomik büyüklükler doğru bir şekilde hesaplanmadığından, bu verilerin güvenilirliğini azalmaktadır. Sonuç olarak bu verilere dayanan ekonomik politikaların da etkisiz olması muhtemeldir (Erdinç, 2016:17).

Kayıt dışı ekonominin genel olarak vergi sistemi yapısını, vergi tarafından finanse edilen kamu harcamalarını etkilemesi ve bunun, özel sektör üzerinde dışlama (crowding out) veya yer açma etkisi (crowding in) yaratmasının yanında, ekonomik büyümeyi de dinamik olarak etkilemesi beklenmektedir (Nikopour ve Habibullah, 2010:6). Kayıt dışı ekonominin büyümesi, kayıtlı ekonominin küçülmesi anlamına gelir. Bu durum, devlet gelirlerinin azalmasına yol açarak, devlet tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin kalitesini ve miktarını düşürmektedir. Sonuç olarak resmi sektördeki şirket ve bireyler için vergi oranlarında artışa neden olacak bu durum, kamu mallarının ve idarenin kalitesinde bozulma meydana getirerek kayıt dışı ekonomiye katılmak için güçlü bir teşvik oluşturmaktadır (Schneider, 2010:12). Devletin vergi gelirlerinin azalmasının diğer bir sonucu da borçlanma veya para basma yoluna gitmesidir. Borçlanma nedeniyle tahvil değerlerinin artması, piyasada faiz oranları arttıracak ve bunun sonucunda meydana gelen enflasyon artışı, ekonomide pek çok olumsuz etkiye neden olacaktır. Örneğin; faizlerin yükselmesi nedeniyle yatırım maliyetlerinin artması, yatırımların azalmasına neden olarak işsizliği arttırabilir ve artan işsizlik nedeniyle kişiler ve firmaların kayıt dışına çıkma olasılığı önemli ölçüde artar. Her ne kadar birçok hükümet senyorej gelirinden faydalansa da, birileri ekonomideki enflasyonun maliyetini ödemek zorunda kalmaktadır (Ergene, 2015:751, Kıldış, 2000:20).

Kayıt dışı ekonominin yarattığı diğer olumsuz etki rekabet ile ilgilidir. Kayıt dışı ekonomide faaliyet gösterenler, kayıtlı ekonomide faaliyet gösterenlere göre ya daha az vergi ödemekte veya hiç vergi ödememekteler. Bu durumda kayıt dışı ekonomi, rekabet rejimini yıkıcı bir şekilde etkileyerek piyasa mekanizmasını deforme etmektedir (Mandroshchenko vd., 2018:92).

### **3.5. Kayıt Dışı Ekonomiye Tahmin Yöntemleri**

Kayıt dışı ekonomi, birçok ülkenin en önemli ekonomik sorunlarından biri haline gelmiştir. Ancak kayıt dışı ekonominin, ekonomik, mali, idari, hukuki, sosyolojik, psikolojik ve siyasal olmak üzere pek çok faktör ile yakından ilişkili olması, kayıt dışı ekonomi hakkında evrensel teoriler ortaya konmasına engel

olmaktadır. Doğası gereği ölçülmesi zor niteliklere sahip olsa da, pek çok araştırmacı kayıt dışı ekonominin boyutunu tahmin etmenin çeşitli yollarını bulmuştur.

Kayıt dışı ekonominin tahmin edilmesinde yaşanan en büyük zorluk, bilindiği halde gizlenen olguları bulmaya çalışmaktır. Kayıt dışı ekonomiyi ölçmek için birçok yöntem geliştirilmiştir. Geliştirilen her yöntem kayıt dışılığına farklı bir açıdan yaklaşmakta ve farklı kapsamlarda ele almaktadır. Bu nedenle aynı ülke ekonomisi ile ilgili, aynı dönem için dahi çok farklı kayıt dışı tahminleri ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışılığın tespit edilmesinde yapılan tahminler, yapılan varsayımlara, kullanılan göstergelere ve verilerin güvenilirliğine bağlı olduğundan büyük hatalar içermesi söz konusu olabilir (İlgin, 1999:50).

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tahmin etmede üç farklı ölçüm metodu yaygın olarak kullanılmaktadır. Bunlar, “doğrudan ölçme yöntemleri”, “dolaylı ölçme” ve “model yaklaşımı”dır (Dell’Anno, 2003:5-6):

### **3.5.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri**

Doğrudan ölçme yöntemleri veya doğrudan yaklaşımlar, beyan edilen gelir hakkında doğrudan bilgi toplamak için kişi ve/veya firmalarla olan temas ve gözlemlere dayanmaktadır. “Mikro yöntemler” olarak da adlandırılan doğrudan yöntemlerin iki türü bulunmaktadır. Bunlardan birincisi “anket çalışmaları/anket yaklaşımı”, ikincisi ise “vergi beyanlarının denetimi/vergi incelemeleri yaklaşımı”dır. Bu iki yöntemin dezavantajı sadece “nokta” tahminlerine yönelmeleridir. Üstelik tüm kayıt dışı aktiviteleri yakalamaları olası değildir, bu yüzden daha düşük sınır tahminleri yapabilirler. Uzun bir zaman zarfında kayıt dışı ekonominin büyümesini ve gelişimini tahmin edemezler. Bununla birlikte bu yöntemlerin sahip olduğu en önemli avantaj, kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile kayıt dışı çalışanların yapısı ve bileşimi hakkında ayrıntılı bilgi sağlamalarıdır (Frey ve Schneider, 2000:3).

### **3.5.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri**

Dolaylı ölçme yöntemleri veya dolaylı yaklaşımlar, resmi istatistiklerde bıraktığı “izleri” ölçerek kayıt dışı ekonominin boyutunu belirlemeye çalışır. Genellikle “gösterge” yaklaşımı olarak adlandırılır ve temel olarak makroekonomik



veriler kullanılır. Bu yaklaşım beş kategoride değerlendirilir: 1) Ulusal harcamalar ve gelir istatistikleri arasındaki tutarsızlık (GSMH yaklaşımı); 2) Resmi ve fiilli işgücü arasındaki farklılık (İstihdam yaklaşımı); 3) Para birimi talep yaklaşımı; 4) İşlem yaklaşımı (İşlem hacmi yaklaşımı); 5) Fiziksel girdi (Elektrik tüketimi) yaklaşımı.

### 3.5.3. Model Yaklaşımı

Model yaklaşımı, diğer adıyla MIMIC yöntemi, kayıt dışı ekonominin çeşitli nedenlerini ve göstergelerini dikkate alan gizli değişkenlerin istatistiksel teorisine dayanmaktadır.

Söz konusu yöntemler ve özellikleri bir tabloda incelenecektir.

**Tablo 3. Kayıt Dışı Ekonomiyi Ölçme Yöntemleri**

YÖNTEM	ÖZELLİKLERİ
<b>DOĞRUDAN ÖLÇME YÖNTEMLERİ</b>	
<b>Anket Yöntemi</b>	Gönüllü cevaplamaya dayanan bu yöntemin ana avantajı, kayıt dışı ekonominin yapısı hakkında elde edilebilecek detaylı bilgilerdir ve yöntem, birçok ülkede yaygın olarak kullanılmaktadır. Fakat, anketlerden elde edilen sonuçlar, görüşülen kişilerin işbirliği yapma isteklerine bağlıdır. Bu yöntemde bireylerin çoğu, hileli davranışları itiraf etmek konusunda isteksiz olduğundan doğru cevap vermeyecekleri, verseler bile bu cevapların tam olarak gerçeği yansıtmayacağı şeklinde eleştiriler yapılmakta ve kayıt dışı ekonominin boyutlarının olduğundan çok daha düşük çıktığı kabul edilmektedir.
<b>Vergi İncelemeleri Yaklaşımı</b>	Bu yöntem, kayıt dışı ekonomi tahminlerinin, vergi amaçları için beyan edilen gelir ile vergi denetim elemanları ve sosyal güvenlik kurumlarınca yapılan denetimler ve kontroller arasındaki tutarsızlığın tespitine dayanmaktadır. Bu yaklaşım özellikle, işgücü gelirinden daha kolay gizlenme fırsatına sahip sermaye gelirleri hakkında bilgi vermektedir. Fakat; denetleme elemanlarının azlığı ve denetimlerin yıllık olması bu yöntemin gerçeklerden sapmasına yol açabilmektedir. Vergi denetimleri, vergilendirilebilir faaliyetlerle sınırlı olduğundan ve vergi kaçakçılığının büyük bir kısmı yeniden dağıldığından, tüm vergi kaçakçılığını açığa çıkarmada yetersiz kalmaktadır.
<b>DOLAYLI ÖLÇME YÖNTEMLERİ</b>	

<p style="text-align: center;"><b>GSMH Yaklaşımı</b></p>	<p>Bu yaklaşım, gelir ve harcama istatistikleri arasındaki tutarsızlıklara dayanmaktadır. Ulusal muhasebede, GSMH gelir ölçütü, GSMH harcama ölçütüne eşit olmalıdır. Dolayısıyla gelir ölçütü ve harcama ölçütü arasındaki fark, kayıt dışı ekonominin kapsamının bir göstergesi olarak kullanılabilir. Kayıt dışı ekonomide çalışanların gelirlerini gizleyebileceğini fakat harcamalarını gizleyemeyeceği varsayımı nispeten sağlam bir varsayımdır. Harcama tarafındaki tüm bileşenler hatasız ölçülürse bu yaklaşım gerçekten kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin iyi bir tahminde bulunacaktır. Fakat, gelir ve harcama istatistikleri arasındaki tutarsızlıkları tespit eden bu yöntem, ulusal hesap istatistiklerinin yanı sıra, kayıt dışı ekonomideki tüm eksiklikleri ve hataları da yansıttığından tahminlerin güvenilirliği şüpheli olabilir</p>
<p style="text-align: center;"><b>İstihdam/İşgücü Yaklaşımı</b></p>	<p>İstihdam yaklaşımında; toplam işgücüne katılımın sabit olduğu varsayımıyla, resmi ekonomideki işgücüne katılımda yaşanan herhangi bir düşüş, kayıt dışı ekonomideki etkinliğin artmasının bir göstergesi olarak görülebilir. İtalyan ekonomistlerce çok kullanılan bir yaklaşım olduğu için İtalyan Yaklaşımı olarak da anılmaktadır. Bu yöntemin dayanağı, yasadışı çalışmanın yeraltı ekonomisinin tabanında kalmasıdır. Kayıt dışında faaliyet gösteren işverenler, yasadışı eylemlerini gizlemek için yasadışı emeği kullanmaya teşvik etmektedir. Bu yöntemdeki sorun, işgücüne katılımdaki değişikliğin farklı sebeplerden kaynaklanabileceğidir. Örneğin insanlar hem resmi ekonomide hem de kayıt dışı ekonomide faaliyet gösterebilirler. Bu nedenle bu yaklaşım iyi bir tahmin yöntemi olmayabilir.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Parasalıcı Yaklaşım/ Para Birimi Talep Yaklaşımı</b></p>	<p>Parasalıcı yaklaşımında; para talebi ve vergi baskısı arasında ilişki kurulmakta ve kayıt dışı faaliyetlerin nakit olarak gerçekleştirileceği varsayımından hareket ederek kayıt dışı ekonominin boyutu tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Vergi yükü arttığında para talebi artarsa, para talebindeki bu artış, kayıt dışı ekonomideki artışı yansıtmaktadır. Bu artışın hesaplanması için ekonomistler gelir gelişimi, ödeme alışkanlıkları, faiz oranları ve diğer ilişkili değişkenleri kullanarak bir para talebi denklemi kullanmışlardır. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, resmi işlemler için kullanılanın ötesinde, bir ülkede kullanılan nakit miktarına yansımaktadır. Bu bağlamda yaklaşımın uygulanabilir olduğu söylenebilir. Fakat; kayıt dışı ekonomide tüm işlemlerin nakit olarak ödenmeyeceği; bu yaklaşımı kullanan çalışmaların çoğunun sadece “vergi yükü” faktörünü içermekte olup vergi ahlakı, devlete yönelik yönetmelik ve tutumlar gibi faktörleri görmezden geldiği ve yapılan çoğu çalışmanın hem resmi hem de kayıt dışı ekonominin aynı hızda paraya sahip olduğunu varsaydığı için yaklaşıma birçok eleştiri getirilmiştir.</p>

<p><b>İşlem Hacmi Yaklaşımı</b></p>	<p>Feige'nin Gutmann'ın analizini geliştirerek ortaya koyduğu bu yaklaşım, hem nakit hem de çekle gerçekleştirilen toplam işlemler ile gelir arasındaki ilişkiye dayanmaktadır. Yöntemde, Fischer'ın miktar denklemi kullanılmakta ve toplam işlemlerin gelire oranının normal olarak değişmediği varsayılmaktadır. Ayrıca bu yöntemde, işlemlerin toplam değeri ile resmi olarak ölçülen GSMH arasındaki tüm değişim oranlarının kayıt dışı ekonomiye bağlı olduğu varsayılmıştır. Bu yaklaşım teorik olarak cazip olsa da, bazı zorlukları bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonominin olmadığı bir taban yılı alındığından, işlemlerin GSMH'ye oranının o zaman içinde sabit olduğu varsayımı kabul edilemez. Bunun yanında, toplam işlem sayısının tahmin edilme zorluğu ile çek ve kredi kartlarının geliştirilmesi gibi diğer faktörler de nakit miktarını ve dolayısıyla hızını etkileyebilmektedir.</p>
<p><b>Fiziksel Girdi (Elektrik Tüketimi) Yaklaşımı</b></p>	<p>Bu yaklaşım, bütün ekonomik faaliyetlerin elektrik tüketimi ile aşırı derecede ilişkili olduğu varsayımına dayanarak elektrik kullanımındaki farklılıklar ile kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmeye çalışır. Bu yöntem, elektrik tüketiminin hem resmi hem de kayıt dışı ekonomik aktivitenin en iyi fiziksel göstergesi olduğunu varsaymaktadır. Genel ekonomik faaliyet için elektriği temel almak ve bunun devamında GSYİH'nin tahminlerini yapmak, kayıt dışı ekonomik faaliyetin göstergesi olmakta; elektrik tüketiminin artması ile GSYİH arasındaki fark kayıt dışı ekonominin büyümesi ile ilişkilendirilmektedir. Bu yöntemin en önemli avantajı basit ve ilgi çekici olmasıdır. Özellikle gelişmekte olan geçiş ekonomileri için kolay ulaşılabilir verilere dayandığından büyük avantaja sahiptir. Fakat bunun yanında yöntemin bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Örneğin, tüm kayıt dışı faaliyetler çok fazla elektrik tüketimine sahip değildir ve ya yapılan üretim ile elektrik arasındaki ilişki zamanla değişebilir. Diğer enerji kaynaklarının (kömür, gaz vb.) kullanılmasıyla kayıt dışı faaliyetlerin bir kısmı yakalanabilir. Zamanla meydana gelen teknik ilerleme ile, elektrik kullanımının hem kayıtlı hem de kayıt dışı kullanımlarda geçmişten daha verimli hale gelmiştir. Bu nedenle ülkeler arası ikame ve teknik ilerleme farklılıkları gösterebilir.</p>
<p><b>MIMIC-Model Yaklaşımı</b></p>	<p>Daha çok psikoloji ve sosyoloji gibi sosyal alanlarda kullanılan MIMIC (Multiple Indicators and Multiple-Causes=Çoklu Göstergeler ve Çoklu Nedenler) modeli, kayıt dışı ekonominin ölçümünde de kullanılmaktadır. Bu yöntem, kayıt dışı ekonominin nedenlerine ve etkilerine odaklanmaktadır ve ölçülecek fenomenin çoklu nedenlerini ve çoklu göstergelerini dikkate alan gözlemlenmemiş değişkenlerin istatistiksel teorisine dayanır. MIMIC yöntemi genellikle yüksek tahminde bulunan makro metotlarla, düşük tahminde bulunan mikro metotlar arasındaki farka karşılık nispeten daha mantıklı sonuçlar verir. Fakat bu model, çok büyük miktarda veri gerektiğinden ve bu verileri elde etmek özellikle gelişmekte olan ve geçiş ekonomilerinde zor olduğundan genellikle geçerli değildir.</p>

**Kaynak:** Oral vd, 2015:125, Çetintaş ve Vergil, 2003:21,22, Schneider ve Enste, 2000:91-92, Schneider, 2014:10, Schneider ve Buehn, 2018:7, Echavarria, 2015:10, Medina ve Schneider, 2018:12, Pozo,1996:157, Frey ve Schneider, 2000:5-6.

### 3.6. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahminini Yapan Çalışmalar, Yöntemleri ve Sonuçları

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları ile ilgili olarak yapılan birçok çalışma vardır ve bu çalışmalarda GSMH’nın %7’si ile %184’ü arasında değişen tahmin sonuçlarına ulaşılmıştır. Tahmin sonuçlarının bu kadar farklı olması kayıt dışı ekonominin büyüklüğü konusunda şüphelere yol açmaktadır. Bu hesaplama farklılıklarının temelinde ise ölçüm yöntemlerinin farklılığı ve ülkeler arası farklılıklar yatmaktadır (Işık ve Acar, 2003:127).

**Tablo 4. Türkiye İçin Yapılan Kayıt Dışı Tahmin Çalışmaları**

Araştırmacılar	Tahmin Yöntemleri	Periyot Yılı	(Kayıt Dışı Ekonomi/GSMH) %
A.Temel vd. (1994)	Vergi İncelemeleri Yaklaşımı	1991	16.4
O. Altuğ	Kayıt Dışı Ücret Yaklaşımı	1992	35
F. Ögünç-G.Yılmaz (2000)	Nakit Para Talebi Yaklaşımı	1971-1999	10.5-22.1
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1960-1979	0-22.8
		1980-1998	0-46.2
Y. Ilgın (2002)	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	2001	66.2
	Vergi İncelemeleri Yaklaşımı	1985-2001	26-184
	Random Yanıt Yöntemi	1998	28

F.Savaşan (2003)	MIMIC Yaklaşımı	1970-1998	10-45
R. Kök-O. Şapçı (2006)	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1975-2004	0-35.1
	Genişletilmiş Parasal Oran Y.	1975-2004	0-91.8
	Ekonometrik Yaklaşım	1975-2004	11.8-121.7
G.Akalın-F.Kesikoğlu (2007)	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1975-2005	7-46
	Genişletilmiş Parasal Oran Y.		17-139
H.Çetintaş-H.Vergil (2003)	Nakit Para Talebi Yaklaşımı	1971-2000	16.8-29.8
F. Schnedier-F. Savaşan (2007)	DYMIMIC Yaklaşımı	1999-2005	31.1-35.1
F.Schneider vd. (2010)	MIMIC Yaklaşımı	1999-2007	29.1-32.7
C. Elgin-O. Öztunalı (2012)	İki Sektörlü Genel Denge Modeli	1950-2009	27.6 - 65.2
C. Elgin (2012)	MIMIC Yaklaşımı	1950-2009	30-50
F. Savaşan vd. (2016)	MIMIC Yaklaşımı	1970-2013	25.1-32.6
		1990-2013	

Yazar tarafından çeşitli kaynaklardan derlenerek oluşturulmuştur.

### 3.7. Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkileri

Kayıt dışı ekonomi olgusu, tüm dünyada olduğu gibi, ülkemizin de en önemli sorunlarından biridir. Bir ekonomide kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün doğru olarak tahmin edilebilmesi, kayıt dışı ile mücadele politikalarının belirlenmesinde büyük önem arz etmektedir. Fakat kayıt dışı ekonominin sahip olduğu karmaşık yapı

sebebiyle kesin olarak belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Nitekim kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tahmin eden çalışmaların sonuçları değerlendirildiğinde, yöntemler ve yıllar itibariyle birbirinden çok farklı sonuçlar edildiği görülmektedir.

Vergi afları sıklıkla uygulanan vergi politikalarındandır ve ülkemizde de siyasi, ekonomik, mali ve idari nedenlerle çok sayıda vergi affı uygulamaya konulmuştur. Bir ekonomide vergi aflarının temel amacı, devletin finansman ihtiyacının hızlı bir şekilde sağlayarak vergi gelirlerini arttırmanın yanında; çeşitli nedenlerle mükellefler tarafından ödenememiş/ödenememiş borçların ödenmesini ve gizlilik içinde yürütülen kayıt dışı faaliyetlerin kayıt ve denetim altına alınmasının sağlanmasıdır. Böylece, vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkarılmasında bireylerin gönüllü olması arzu edilerek, gelir ve gider dengesizliklerinin ve kayıt dışı ekonomi boyutunun azaltılması amaçlanmaktadır.

Uygulamaya baktığımızda ise ülkemizde, 1923-2018 yılları arasında, bazıları aynı yıl ve ardışık yıllarda olmak üzere 36 tane af kanunu ve mali afları içeren kanunlar ve tebliğler çıkarılmış olması, hükümetlerin ortalama 3 yılda bir aflara başvurduklarını göstermektedir. Af uygulamalarının temel amacının, hükümetlerin acil finansman ihtiyacının karşılanması, vergi idarelerinin iş yükünün hafifletilmesi ve teşvik edici hükümlerle ve ceza tehdidi olmadan kayıt dışı varlıkların ekonomiye kazandırılması olmakla birlikte, aflara sıklıkla başvurulması, istenenin aksine, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomiyi özendirilen bir etki yaratmıştır. Bu durumda afların, vergi yükümlülüklerini gereken şekilde getirmeyen mükelleflerin yeni af beklentileri içine girmeleri; bunun yanında, yükümlülüklerini düzenli bir şekilde yerine getiren mükelleflerin ise vergi adaleti algısını zedeleyen uygulamalara dönüşmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi afları, vergi gelirlerinin tamamının tahsil edilememesi ve vergi otoritesinin güvenilirliğini azalttığı gerekçeleriyle maliyetli kabul edilmektedir. İyi tasarlanamayan ve zamanlaması iyi yapılamayan vergi afları, potansiyel vergi mükelleflerinin vergi ahlakı üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Kişilerin af beklentisine girmeleri kayıt dışılığı körüklediğinden ve kara paranın geri kazanılması zor olduğundan, vergi idarelerinin mevcut mükellefler üzerinde sıkı denetim

uygulamasına dikkat etmeleri gerekir. Böylelikle birden fazla fırsattan yararlanmanın önüne geçilebilir (Haque, 2013:19).

## **4. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARININ EKONOMİK BÜYÜME VE KAYIT DIŞI EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN EKONOMETRİK ANALİZİ**

### **4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı**

Çalışmanın amacı, Türkiye’deki vergi affı uygulamalarının ekonomik büyüme ve kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkilerinin, ekonometrik yaklaşım kapsamında analiz edilmesidir. Çalışma, 1970 ile 2017 yıllarını arasında kapsamaktadır ve söz konusu dönemde 19 farklı yılda vergi affı uygulaması gerçekleşmiştir. Araştırmada yer alan değişkenlere ilişkin veriler Dünya Bankası, TCMB ve BUMKO veri tabanlarından elde edilmiştir.

### **4.2. Vergi Aflarının Etkilerine İlişkin Ampirik Literatür**

#### **4.2.1. Vergi Aflarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkilerine İlişkin Ampirik Çalışmalar**

Literatürde vergi afları üzerine yapılan çalışmaların büyük çoğunluğunun odaklandıkları iki temel konu bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergi aflarının vergi uyumu üzerine etkisinin araştırıldığı çalışmalardır. Diğer ise vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisidir. Vergi aflarının mükelleflerin vergiye olan uyumu üzerine etkilerinin ele alındığı; Fisher vd. (1990), Malik ve Schwab (1991), Alm (1993), Mattiello (2005), Saraçoğlu ve Çaşkurlu (2011), Rose ve Buckwater (2012), Koch&Müller (2015) bu çalışmalardan bazılarıdır. Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi üzerine, farklı ülke ekonomilerinin ele alındığı ve farklı analiz yöntemlerinin kullanıldığı birçok çalışma bulunmaktadır. Örneğin, Dubin vd.’nin 1992 yılında 1980-1988 yılları için, ABD’nin eyaletleri üzerinde ayrık zamanlı model kullanarak yaptıkları çalışmada vergi aflarının uygulanma amacının gelir elde etmek olduğunu ve yüksek vergi oranına sahip ülkelerin, vergi affına başvurma olasılığının daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur (Kaya, 2014:186).

Ekonomik büyüme süreci, ekonomik faktörlerin yanında, sosyal, psikolojik, siyasi ve kültürel faktörlerden de etkilenen karmaşık bir yapı olduğundan, vergi



aflarının ekonomik büyüme üzerinde yaratacağı etkileri vergi gelirleri ve GSYİH’de meydana gelen artışlar üzerinden değerlendiren çalışmalar ele alınacaktır.

Luitel ve Sobel (2005), vergi aflarının gelir etkisi üzerine yaptıkları çalışmalarında, 1980-2002 dönemi boyunca ABD’deki 50 eyalet için reel vergi gelirine ilişkin çeyreklik verilerden oluşan bir panel kullanarak iki yönlü sabit etki ve rassal etkiler modelini ile yaptıkları analizde şu sonuçlara ulaşmışlardır:

- Bir hükümetin, toplam vergi gelirlerini arttırmak için bir vergi affı teklif etmeyi düşünmesi halinde yaratacağı etki, devletin daha önce bir af teklif edip etmediğine bağlı olacak ve muhtemelen hiçbir zaman iyi bir fikir olmayacaktır.
- İlk kez yürürlüğe giren vergi afları, affın sunulduğu dönemde gelirden ortalama %4 ile %5’lik bir artış yaratma eğilimindedir.
- Vergi afları tekrar tekrar sunulduğunda, vergi uyumu konusunda mükelleflerin cesaretlerini büyük ölçüde kırma eğilimindedir. Bu bağlamda ilk af, vergi kaçırıcılar sisteme geri getirme konusunda başarılıyken, kısa zaman içerisinde affın tekrar edilmesinin çok az yararı olacağı söylenebilir.

Borgne (2006), Dubin vd. (1992)’in kullandığı yöntem olan ayırık zamanlı modeli kullanarak 1977 yılını başlangıç olarak almış ve 1977’den 1998’e kadar ABD eyaletlerinde vergi aflarının ortaya çıkmasının belirleyicilerini analiz etmiştir. Çalışmada temel olarak ulaşılan sonuçlar şu şekildedir:

- Yöneticiler, vergi aflarını başka bir gelir kaynağı olarak görmektedir.
- Dürüst mükellefler, vergi aflarını kendilerine yapılan bir haksızlık olarak görmekte ve vergi afları sunan yöneticileri seçim dönemlerinde cezalandırabilmektedir.
- Seçimi kaybederek başka bir dönem için beklentiye giren yöneticilerin seçim yıllarında bir vergi affı sunma olasılığı iki kat daha fazladır.

Alm vd.(2009), 1990’lı yılların geçiş döneminde Rusya Federasyonu’nda yürürlüğe konulan çok sayıda vergi affı ve bu afların vergi tahsilatlarına etkisini

inceledikleri çalışmalarında Box-Jenkins Yöntemi olarak da adlandırılan ARIMA (Oto regresif Hareketli Ortalama) Modeli'ni kullanarak aylık vergi verileri üzerinden af öncesi vergi gelirleri oluşturan süreç ile af sonrası vergi gelirlerini oluşturan süreci test etmişlerdir. Analizler, vergi gelirlerini oluşturan ARIMA sürecinin aftan önce ve sonra değişmediğini göstermektedir. ARIMA yaklaşımında olduğu gibi uyguladıkları MARIMA analizinde de affin af sonrası dönemde vergi uyumu üzerinde hiç etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kilonzo (2012), Kenya için vergi aflarının vergi gelirlerindeki büyüme üzerine etkilerini incelerken 1995-2010 yılları arasındaki periyot için vergi afları, vergi gelirleri artışı, enflasyon ve GSYİH ile ilgili çeşitli kaynaklardan elde ettiği verilerin analizinde Varyans Analizi Yöntemi'ni (ANOVA) kullanmış ve bazı sonuçlara ulaşmıştır:

- Vergi gelirlerinin artması, enflasyon oranı ve GSYİH arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır.
- Vergi gelirlerindeki artış, enflasyon oranı ve vergi afları arasında negatif bir ilişki tespit edilirken, vergi gelirlerindeki artış ile GSYİH arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.
- Affin benimsenmesi, sistematik olarak ekonomik, mali ve politik etkiler dizisine bağlıdır ve aflar tek başına gelir artışı üzerinde olumlu bir etkiye sahip değildir.

Türkiye'de ise 2014 yılında A. Kaya tarafından SVAR tekniği kullanılarak Türkiye'nin 1980-2013 döneminde vergi aflarının vergi gelirlerine olan etkisi incelenmiş; SVAR tekniği ile yapılan etki-tepki fonksiyonları ve varyans ayrıştırması sonucunda, Türkiye'de vergi gelirlerini etkileyen en önemli değişkenin, %21.3'lük bir oran ile genel seçimler olduğu belirtilmiştir. Vergi afları vergi gelirlerini %8.5'lik bir oran ile etkilerken, kamu kesimi borçlanma gereği ise %7.6'lık bir oran ile toplam vergi gelirlerini etkileyen diğer önemli değişkenler olmuştur (Kaya, 2014:196).

## 4.2.2. Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkilerine İlişkin Ampirik Çalışmalar

Literatürde, vergi aflarının kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkilerini araştıran çalışmalar sınırlıdır ve bu çalışmaların büyük çoğunluğu teorik yaklaşımları benimsemiştir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler nitelikleri gereği çeşitli nedenlerle kayıt altına alınamadığından bu faaliyetler daha çok vergi mükelleflerinin vergiye olan uyumu, vergi yükü, vergi gelirleri, vergi oranları ve vergi kaçırma gibi unsurlarla bütünleştirilmektedir. Aşağıda bu kavramlar ışığında yapılan bazı çalışmalar ele alınmıştır:

Engel ve Hines Jr. (1999) yaptıkları çalışmada, ABD’de belirli bir dinamik vergi kaçakçılığı modelini teşvik eden vergi uygulamasının bir özelliğini analiz etmişlerdir. Bu bağlamda, bir önceki yıl boyunca denetlenmeyen vergi mükelleflerinin, geçmişe yönelik vergi kaçırma olayları için potansiyel yükümlülüklerinin bilincinde oldukları bir vergi kaçakçılığı modeli geliştirmişlerdir. Çalışma sonucunda elde edilen verilerden bazıları şunlardır:

- Ampirik bulgular, vergi mükelleflerinin Amerika Gelir İdaresi tarafından yaratılan teşviklere yanıt verdiğini ve mevcut vergi uygulama politikalarının çeşitli yönlerinin, toplu vergi uyumunu önemli ölçüde etkilediğini göstermiştir.
- Gelir idaresinin denetimleri, kayıt dışı gelir üzerine uygulanacak yüksek bir cezadan çok daha güçlü bir yaptırım aracıdır. Çünkü ceza oranı %25’ten %50’ye çıktığında, vergi kaçırma oranı %10.6’dan %9.7’ye düşerek sadece %8 oranında azalmış olacaktır. Vergi afları ile sağlanan yüksek vergi tahsilatları, vergi mükelleflerinin geriye dönük denetimlerden korkmaları durumunda sonraki yıllarda önemli ölçüde azalabilir. Bu bağlamda model, vergi aflarına katılan vergi mükelleflerinin hükümetten daha az saklandıkları için, daha sonraki vergi kaçırma oranlarını yükseltmek üzere sahip oldukları teşvik ile vergi aflarından sağlanan vergi kazancının kısa ömürlü olacağını ima etmektedir.

Chiarini vd. (2008), İtalya’da kaçırılan KDV matrahı üzerinden, 1980-2004 dönemini kapsayan resmi zaman serilerini kullanarak vergi kaçakçılığının uzun vadeli özelliklerini ve vergi yüküyle olan ilişkisini ampirik olarak incelemişlerdir. Çalışmada odaklanılan üç konu bulunmaktadır. İlk olarak, ortalama vergi yükünü tahmin ederken referans değişkenler olarak toplam ekonomik aktivitenin farklı ölçütlerini kullanarak aşırı vergi yükü izlenebilirliği ve vergi kaçakçılığının boyut ve dinamikleri araştırılmaktadır. Üzerinde durulan ikinci konu, eşbütünleşme tekniklerini kullanarak vergi kaçakçılığı ile İtalya’daki ortalama vergi oranı arasındaki esnekliğin ölçülmesidir. Üçüncüsü ise, İtalyan deneyiminde aralarında herhangi bir kısır döngü olup olmadığını kanıtlamak için vergi yükü ve vergi kaçakçılığı arasındaki karmaşık dinamik etkileşimin yorumlanmasıdır. Araştırmanın sonucunda vergi afları açısından elde edilen sonuçlar şu şekildedir:

- Hem 1980-1997 dönemindeki hem de son yıllardaki vergi oranlarında meydana gelen hafif bir düşüşle, etkili bir vergi oranı için vurgulanan dik bir artış trendi gözlemlenmektedir.
- İki vergi oranının yaptığı zirveler, 1982 ve 1991 yıllarında uygulanan mali aflar nedeniyle vergi gelirlerindeki artışı gösterirken, 1994 ve 2002 yıllarında uygulanan vergi aflarının etkileri açıkça fark edilememektedir.
- Özellikle, 1997 yılındaki etkili vergi oranı ile 1993 yılındaki daha düşük etkili vergi oranındaki keskin artışlar temel olarak, 1997 yılındaki Avrupa vergisine ve 1993 yılındaki varlık ve bina vergisine bağlı olarak elde edilen olağanüstü gelirlerden kaynaklanmaktadır. Bu açıklamalar, aşırı vergi yükü açığının devam etmesiyle birlikte, afların en azından kısa vadede bir etki yarattığını, ancak, kayıt dışı faaliyetler ile kayıt dışı gelirleri azaltmak için politika aracı olarak kullanılamayacağını doğrulamaktadır.

Sugözü (2010), 1980-2004 dönemini kapsayan verileri kullanarak, kayıt dışı ekonomi ile vergi afları, vergi yükü ve enflasyon arasındaki kısa ve uzun dönemli ilişkileri ele aldığı çalışmasında ilk olarak, değişkenlerin durağan olup olmadığının tespiti için ADF birim kök testini uygulamıştır. Ardından, kayıt dışı ekonomi ile enflasyon ve vergi yükü arasındaki uzun dönemli ilişkiyi Engle-Granger eşbütünleşme

(kointegrasyon) analizi ile incelemiştir. Son olarak, eşbütünleşmiş ilişki var ise hata düzeltme modeli kapsamında kısa dönemli ilişkiler ele alınmış ve değişkenler arasındaki nedensel ilişkiler Granger Nedensellik Testi yardımıyla test etmiştir. Çalışmanın sonucunda, 1980-2004 yılları arasındaki hata düzeltme modelinde vergi afları, enflasyon ve vergi yükünün kısa dönemde kayıt dışı ekonomi üzerinde bir etkisinin olmadığı saptanmıştır.

Kara (2014), Türkiye’de 1985 sonrasında yürürlüğe konulan vergi aflarının vergi gelirleri ve kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkilerini ele aldığı çalışmada, 1985-2009 dönemi yıllık verilerinden faydalanmış; nakit talep yöntemi ve MIMIC yaklaşımını kullanarak kayıt dışı ekonominin tahminini yapmıştır. Çalışmanın sonucunda bazı yıllar için ulaşılan sonuçlar şu şekildedir:

- Afların vergi gelirleri üzerine etkisi yalnızca 1988 yılındaki vergi affı için %5 önem seviyesinde çıkmış fakat vergi gelirlerini arttırıcı bir etki yaratmamıştır. Uzun vadede gelirler azalsa da en azından vergi affının yürürlüğe konduğu yıl beklenen gelir artışı da gerçekleşmemiştir. Bu durum, mükellefler tarafından öngörülen 1989 vergi affının etkisi ile açıklanmaktadır.
- 1989 vergi affı %5 önem seviyesinde vergi gelirlerini arttıran bir etki yaratmıştır ve başka hiçbir vergi affında gelir yaratıcı etki ortaya çıkmamıştır.
- Vergi aflarının kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi iki yöntemle incelenmiştir. Nakit talep yönteminden elde edilen sonuçlarda, 2001 vergi affından önceki yılda kayıt dışı ekonomide kayda değer bir artış görülmüş ve bu durum 2002 vergi affına bağlanmıştır. MIMIC yönteminden elde edilen verilere göre ise 2001 yılından sonra kayıt dışı ekonomide azalma meydana gelmiştir. 2001 yılı öncesi artış ekonomik krize bağlanmıştır.
- 2008 yılı vergi affı, kullanılan her iki modelde de kayıt dışı ekonomiyi arttıran bir etki göstermiştir ve bu durum 2008 küresel krizi ile ilişkilendirilmiştir.

Gergerlioğlu (2017), Türkiye’de vergi affından yararlananlar ve yararlanmayanların tutumu üzerine İstanbul’da bulunan 609 işletmede yüz yüze anket yöntemini kullanarak ortaya koyduğu çalışmada elde ettiği verileri frekans ve faktör

analizi yöntemiyle değerlendirmiştir. Çalışma dört farklı analiz üzerinden yürütülmüştür. Bunlar; vergi affından faydalananların tutum beyan sıklığı analizi, vergi affından faydalanmayanların tutum beyanları ile ilişkili frekans analizi, vergi aflarından faydalanan ve faydalanmayanların tutum beyanlarının karşılaştırılmasına ilişkin frekans analizi ve son olarak vergi affına ilişkin tutum beyanlarına ilişkin faktör yüklerinin puanlandırılmasıdır. Çalışmanın vergi afları ve kayıt dışı ekonomiye ilişkin sonuçları şu şekilde gerçekleşmiştir:

- Vergi aflarından faydalananların %68.4'ü ile vergi aflarından faydalanmayanların %66.6'sına göre vergi afları, vergi mükelleflerinin kayıt dışı ekonomiden kayıtlı ekonomiye geçişini kolaylaştırabilmektedir. Bunun yanında, vergi affından faydalananların %71.5'i ile vergi affından faydalanmayanların %72.2'si vergi aflarının, hükümet ile barışık hale gelmesi hususunda önemli anlaşmalar olduğunu belirtmişlerdir.

### **4.3. Kayıt Dışı Ekonominin Tahmin Edilmesi**

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tahmin etmek için Tanzi (1983)'nin Nakit Para Talebi yaklaşımından yararlanılmıştır. Oluşturulan para talebi denklemi şu şekildedir:

$$\ln DP_t = \beta_0 + \beta_1 \ln Y_t + \beta_2 \ln VG_t + \beta_3 \ln ENF_t + \beta_4 \ln MF_t + \varepsilon_t \quad (3)$$

Denklem (1)'de, DP; dolanımdaki reel para miktarını, Y; kişi başına düşen milli geliri, VG; vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranını, ENF; enflasyon oranını ve MF; de yıllık nominal mevduat faiz oranını belirtmektedir.

Nakit para talebi modelinde bağımlı değişken dolanımdaki reel para miktarıdır. Kişi başına düşen milli gelir, vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranı, enflasyon oranı ve yıllık nominal mevduat faizi oranı ise modelin bağımsız değişkenlerdir. Nakit para talebi modelinde iki varsayım bulunmaktadır. Bunlardan ilki kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin tamamı nakit para ile gerçekleştiği üzerinedir. İkinci varsayım ise kayıt dışı ile resmi ekonomideki paranın dolanım hızının aynı olduğudur. Bu bağlamda, Denklem (3)'te kişi başına düşen milli gelir ile vergi gelirlerinin artmasının dolaşımdaki para miktarını arttırması beklenirken, enflasyon oranı ile mevduat faiz

oranındaki artışın dolaşımdaki para miktarını azaltması beklenmektedir. Bu doğrultuda  $\beta_1$  ve  $\beta_2$  katsayılarının pozitif işaretli,  $\beta_3$  ve  $\beta_4$  katsayılarının negatif işaretli olması beklenmektedir. Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere, kayıt dışı ekonominin nedenlerinden biri vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Nakit para talebi modelinde vergi gelirleri vergi oranlarını temsil ettiğinden, vergi oranlarının artması kayıt dışı ekonominin artmasına neden olacağından, vergi gelirlerinin nakit para talebini arttırması beklenmektedir.

Vergi affının kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisini ölçmek için öncelikle vergi affının gerçekleştiği yıllar için 1 diğer yıllar için 0 değerini alan kukla değişken oluşturulmuş ve kukla değişkenin vergi gelirleri ile çarpımı yeni bir değişken olarak modele dahil edilmiştir. Bu bağlamda nakit para talebi modeli aşağıdaki gibi genişletilmiştir:

$$\text{LnDP}_t = \beta_0 + \beta_1 \text{LnY}_t + \beta_2 \text{LnVG}_t + \beta_3 \text{LnENF}_t + \beta_4 \text{LnMF}_t + \beta_5 \text{AF}_{t-1} * \text{LnVG}_t + \varepsilon_t \quad (4)$$

Denklem (4)'de yer alan son terim vergi aflarından bir önceki yıl ile vergi gelirlerinin çarpımından oluşmaktadır. Bu bakımdan  $\beta_5$ 'in pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı çıkması vergi aflarından önce nakit para talebinin daha da arttığı anlamına gelecektir. Model (1) ve Model (2) den hesaplanan kayıt dışı ekonominin büyüklüğü arasındaki fark ise vergi aflarının kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisini gösterecektir.

### 4.3.1. ADF ve PP Birim Kök Testleri

Zaman serileri analizinde serilerin durağan olup olmaması oldukça önemlidir. Durağanlık, serinin değerlerinin belli bir değere yaklaştığını veya beklenen değer etrafında dalgalandığını ifade etmektedir (Bozkurt, 2002:27). Gözlenen serilerde birim kökün varlığının yani serinin durağan olup olmadığının tespitinde en çok kullanılan testler, Genişletilmiş Dickey- Fuller (ADF) ve Phillips-Perron (PP) testleridir. Dickey-Fuller testi, D.A. Dickey ve W.A. Fuller'ın 1979'da "Journal of American Statistical Association"da yayımlanan makaleleriyle ortaya çıkmıştır.

Birim kökün varlığının sınanması için kullanılan iki hipotez kullanılmaktadır. Bunlar (Hanedar vd., 2005:8-9):

$$H_1: \gamma < 0 \text{ (} p < 1 \text{)} \text{ (Seride birim kök yoktur.) (Seri durağandır.)}$$

$H_0 : \gamma=0$  ( $p=1$ ) (Seride birim kök vardır.) (Seri durağan değildir.)

Hipotezlerinin oluşturulduktan sonra mevcut model içinde sınanması ise şu şekilde olmaktadır:

Dickey-Fuller testinin uygulanmasında “ $\Delta y_t = \gamma y_{t-1} + u_t$ ” ( $u_t$ , stokastik hata terimi olmak üzere) regresyonunda yer alan  $\gamma$  parametresinin sahip olduğu  $t$ -değerinin, Dickey-Fuller’a özel olarak hazırlanan “ $t$ ” istatistik tablo değeri ile karşılaştırılarak, önceden hazırlanan  $H_0$  ve  $H_1$  hipotezlerine göre birim kökün varlığı tespit edilmektedir.

Dickey ve Fuller’ın 1981 yılında “Econometrica” dergisinde yayımlanan makaleleriyle genişlettikleri ve Dickey-Fuller (DF) testinden farklı olarak hata teriminin otokorelasyonlu olması ve bu nedenle hata payındaki bu otokorelasyonu ortadan kaldırmak için bağımlı değişkenin gecikmeli değerlerini modele dahil ettikleri sabitli-trendli “Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) denklemi şu şekilde formüle edilmiştir (Çetintaş ve Vergil, 2003:25):

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \alpha_1 Y_{t-1} + \alpha_2 t + \sum_{i=1}^p \gamma_i \Delta Y_{t-i} + \varepsilon_t \quad (5)$$

$\varepsilon_t$ , ortalaması sıfır, varyansı değişmeyen, ardışık bağımlı olmayan, olasılıklı hata terimini belirtmektedir.  $H_0: \alpha = 0$  ve  $H_1: \alpha < 0$  hipotezleri test edilir ve  $H_0$  reddedilirse  $Y_t$  serisi durağan kabul edilmektedir.

Phillips ve Perron, 1988’deki çalışmalarında, Dickey-Fuller Testi’nin hata terimlerinin istatistiki olarak bağımsız oldukları ve sabit varyansa sahip oldukları varsayımını genişleterek rassal şokların dağılımı ile ilgili yeni bir varsayımda bulunmuşlardır (Kalaycı vd., 2010:36). Phillips-Perron testinde kullanılan sabitli-trendsiz ve sabitli-trendli denklemler şu şekildedir (Türedi ve Berber, 2010:308):

$$\begin{aligned} \Delta Y_t &= \alpha_0 + \gamma Y_{t-1} + u_t \\ \Delta Y_t &= \alpha_0 + \gamma Y_{t-1} + \lambda t + u_t \end{aligned} \quad (6)$$

Eşitliklerde  $\Delta$ ; fark işlemcisini,  $Y$ ; durağanlığı araştırılan değişkeni,  $\alpha$ ,  $\gamma$  ve  $\lambda$ ; katsayıları  $u$  ise hata terimini ifade etmektedir. ADF testinde olduğu gibi,  $\gamma$



katsayısının hesaplanan t istatistiği McKinnon (1991) tablo kritik değeriyle karşılaştırılarak serinin durağan olup olmadığının kararı verilir.

Çalışmada birim kök testlerini uygularken sabitli-trendli modeller kullanılmıştır. Tablo 5’te çalışmada kullanılan değişkenler için birim kök testi sonuçları yer almaktadır. Birim kök testi sonuçlarına göre, tüm değişkenler için düzey değerlerde sıfır hipotez reddedilmemiştir. Bununla birlikte serilerin birinci farkı üzerinden birim kök testi yapıldığında, sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmiştir. Bu sonuçlar, serilerin birinci fark değerlerinde durağan olduğunu ve bu nedenle bütünleşme derecesinin bir olduğunu göstermektedir.

**Tablo 5. ADF ve PP Birim Kök Testi Sonuçları (1.Model)**

Değişkenler	Düzyer Değerler		Birinci Farklar	
	ADF	PP	ADF	PP
Ln(DP)	-0.662 [0.970]	-0.662 [0.970]	-5.721*** [0.000]	-5.720*** [0.000]
Ln(Y)	-1.688 [0.740]	-1.786 [0.695]	-6.566 *** [0.000]	-6.562 *** [0.000]
Ln(VG)	-1.851 [0.663]	-2.517 [0.318]	-9.158 *** [0.000]	-9.235 *** [0.000]
Ln(ENF)	-2.409 [0.370]	-2.402 [0.373]	-6.822 *** [0.000]	-6.851 *** [0.000]
Ln(MF)	-1.254 [0.886]	-1.285 [0.879]	-6.094 *** [0.000]	-6.094 *** [0.000]

“[ ]” Köşeli parantez içindeki değerler, ilgili test istatistiği için olasılık değerini göstermektedir.

“\*\*\*” serinin %1 önem düzeyinde durağan olduğunu ifade etmektedir.

### 4.3.2. Johansen Koentegrasyon (Eşbütünleşme) Analizi

Birim kök testi sonuçları değişkenlerin durağan olmadığını ve bütünleşme derecesinin bir olduğunu göstermektedir. Bu nedenle değişkenler arasındaki ilişkiyi incelemeyen önce bu değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin söz konusu olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Uzun dönemde değişkenlerin birlikte hareket etmesi literatürde eşbütünleşme olarak tanımlanmaktadır. Eşbütünleşme ilişkisinin ve varsa eşbütünleşik vektör sayısının belirlenmesi için kullanılan yöntemlerden biri Johansen (1991) eşbütünleşme testidir (Karamelikli ve Keskingöz, 2017:289).

Çalışmada, Johansen eşbütünleşme testi için İz (Trace) İstatistiği kullanılmıştır. Hesaplanan iz istatistiği %5 anlamlılık düzeyindeki tablo değerinden büyük ise sıfır hipotez reddedilecek ve değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin varlığı ortaya konacaktır. Tablo 6’da yer alan test sonuçlarına göre, en az 1 eşbütünleşik vektör bulunduğundan, değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin varlığı kabul edilmiş ve değişkenlerin eşbütünleşik olduğuna karar verilmiştir.

**Tablo 6. Johansen Eşbütünleşme Testi Sonuçları (1.Model)**

Koentegrasyon Koşulu	Özdeğer (Eigenvalue)	İz İstatistiği	%5 Kritik Değer	Olasılık Değeri
Hiç	0.594	96.360	88.803	0.012
En çok 1 ( $r \leq 1$ )	0.379	54.830	63.876	0.227
En çok 2 ( $r \leq 2$ )	0.309	32.861	42.915	0.343
En çok 3 ( $r \leq 3$ )	0.214	15.843	25.872	0.505
En çok 4 ( $r \leq 4$ )	0.098	4.757	12.517	0.631

\*Seçilen gecikme düzeyi Akaike istatistiği ile elde edilmiştir.

### 4.3.3. Regresyon Analizi Sonuçları

Tablo 7’de Model (1) için En Küçük Kareler (EKK) yöntemi ile elde edilen tahmin sonuçları yer almaktadır. Ele alınan örneklem dönemi oldukça uzun bir dönemi kapsamaktadır ve bu dönem içinde Türkiye ekonomisinde çok sayıda politika değişimi ve krizler yaşanmıştır. Örneklem dönemi içinde yapısal kırılmaların olması muhtemel olduğundan öncelikle kırılmaların varlığı araştırılmıştır. Bu nedenle örneklem dönemi içinde regresyon katsayılarının sabit olup olmadığı Quandt-Andrews yapısal kırılma testi ile araştırılmış ve test sonucunda 1996 yılında yapısal kırılmanın varlığı belirlenmiştir. Yapısal kırılmanın etkisini dikkate alabilmek için modele kukla değişken eklenmiştir.

Tablo 7’deki sonuçlara göre, kişi başına düşen gelir ve vergi gelirleri arttıkça dolanımdaki para miktarı artmaktadır. Diğer taraftan enflasyon ve faiz oranlarının artması dolanımdaki para miktarını azaltmakta ve bu sonuçlar teorik beklentiler ile uyumludur. Ayrıca, kişi başına düşen gelir ve faiz oranları %1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı iken, vergi gelirleri değişkeni için sıfır hipotez ancak %12 önem düzeyinde reddedilebilmiştir. Enflasyon değişkeni ise istatistiksel olarak anlamlı

bulunamamıştır. Modelin açıklama gücü %96 (düzeltilmiş  $R^2$  0.966) olarak bulunmuş ve bu sonuç dolanımdaki para miktarındaki değişimin %96'sının modelde yer alan açıklayıcı değişkenler tarafından açıklandığını göstermektedir. Modelin hata terimlerinin EKK varsayımlarını sağlayıp sağlamadığına yönelik testler yapılmış ve %1 önem düzeyinde varsayımsal bir sorunla karşılaşılmamıştır.

**Tablo 7. Nakit Para Talebi Model Sonuçları**

<b>Bağımlı Değişken: <math>\ln(DP_t)</math></b>			
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	<b>Katsayılar</b>	<b>Std. Hata</b>	<b>Prob.</b>
<b>Sabit</b>	-4.030	1.135	[0.001]
<b><math>\ln(Y_t)</math></b>	1.800	0.140	[0.000]
<b><math>\ln(VG_t)</math></b>	0.268	0.165	[0.112]
<b><math>\ln(ENF_t)</math></b>	-0.038	0.054	[0.485]
<b><math>\ln(MF_t)</math></b>	-0.243	0.060	[0.002]
<b>Kukla_1996</b>	-0.436	0.080	[0.000]
<b>Düz-<math>R^2</math> = 0.966</b>		<b>F-ist</b>	<b>= 275.462 [0.000]</b>
<b>D-W d-ist = 1.125</b>		<b>W:F-ist</b>	<b>= 1.172 [0.338]</b>
<b>J-B: F-ist = 0.029 [0.985]</b>		<b>B-G:F-ist</b>	<b>= 4.570 [0.016]</b>

Tabloda Düz- $R^2$ , Düzeltilmiş  $R^2$  değerini; D-W d-ist, Durbin-Watson birinci dereceden otokorelasyon test istatistiğini göstermektedir. J-B F-ist, Jarque-Bera normallik testini; F-ist, modeldeki katsayıların topluca anlamlılığını test eden F istatistiğini belirtmektedir. W F-ist, White değişen varyans testini; B-G F-ist, ise Breusch-Godfrey testini ifade etmektedir.

Tablo 8'de reel olarak hesaplanan kayıt dışı ekonominin büyüklüğü yer almaktadır. Aynı zamanda kayıt dışı ekonominin GSYİH'ye oranı Şekil 4'te gösterilmiştir. Tablo 8 ve Şekil 4'te yer alan sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde, 1990 yılına kadar kayıt dışı ekonominin GSYİH'deki oranının %10 ile %15 arasında yatay bir seyir izlediği görülmektedir. 1980'li yılların sonlarına doğru kayıt dışı ekonominin artış trendine girdiği ve bu süreçte ilk tarihi zirvesini 1995 yılında gerçekleştirdiği görülmektedir (%20.6). 1996 yılında kayıt dışı ekonominin azaldığı tespit edilse de, bu azalış bir yıl ile sınırlı kalmış ve ertesi yıl kayıt dışı ekonominin tekrar artmaya devam etmiştir. 1997 ile 2009 yılları arasında kayıt dışı ekonominin GSYİH'ye oranının %15 ile %25 arasında değişkenlik gösterdiği görülmektedir. 2007 yılından itibaren kayıt dışı ekonominin azalış trendine girdiği görülmekte ve 2017 yılında kayıt dışı ekonominin GSYİH'ye oranının %15'in altına düştüğü belirlenmiştir.

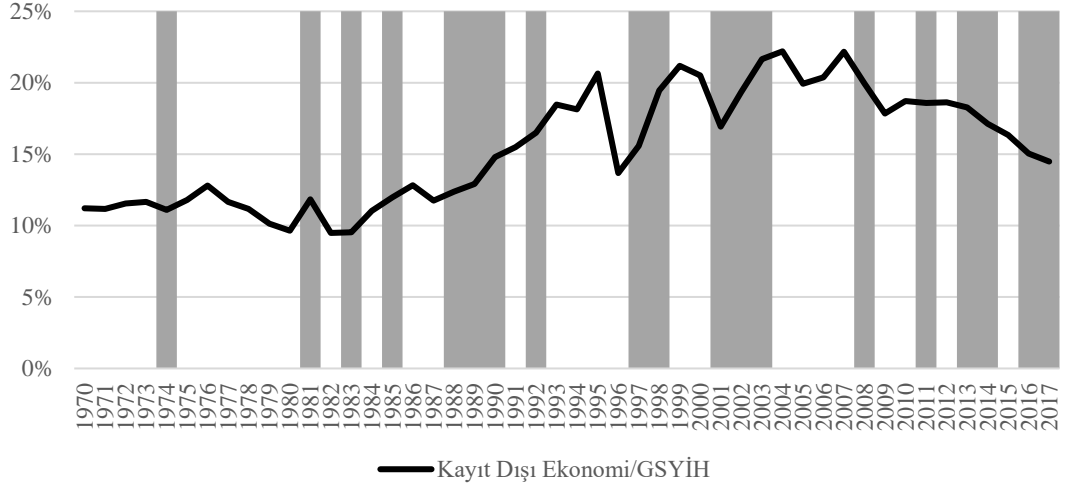
**Tablo 8. Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü (Reel Fiyatlarla Bin TL)**

Yıllar	Dolanımdaki Para	Hesaplanan Dolanımdaki Para	Sıfır Vergi Oranında Dolanımdaki Para	Kayıt Dışı Para	Paranın Gelir Hızı	Kayıt Dışı Ekonomi
1970	124294.2	114822.7	59372.5	55450.2	4.2	231796.7
1971	121845.4	120541.1	60651.3	59889.9	4.1	243584.2
1972	120651.7	133822.3	66609.2	67213.2	4.0	270878.2
1973	138983.6	147121.2	72134.3	74986.9	3.8	282528.9
1974	138884.1	140178.6	70270.3	69908.3	4.1	283933.3
1975	145409.4	157716.9	76667.6	81049.3	4.0	322997.0
1976	157562.9	184596.9	88642.8	95954.2	4.0	387143.4
1977	187596.7	186958.0	89046.7	97911.4	3.7	364618.3
1978	172891.4	165430.3	79269.6	86160.7	4.1	354404.4
1979	161948.1	136323.2	66419.3	69903.9	4.6	320258.5
1980	126207.3	108628.3	53199.5	55428.8	5.4	297046.2
1981	118214.1	117451.4	56764.1	60687.3	6.3	381947.2
1982	134217.1	105595.3	53722.6	51872.7	6.1	317252.8
1983	135871.4	116658.3	57594.3	59064.1	5.7	334405.8
1984	122974.1	115830.7	61227.3	54603.5	7.6	413273.5
1985	116573.1	115153.1	60678.3	54474.8	8.6	467816.6
1986	111484.9	132358.1	69026.8	63331.3	8.5	536309.3
1987	136403.6	145666.0	74634.6	71031.3	7.6	537101.3
1988	125150.0	128051.1	67304.7	60746.4	9.5	579604.4
1989	153011.1	137078.1	71657.9	65420.2	9.3	606314.6
1990	158800.7	156867.7	81405.7	75461.9	10.1	758709.8
1991	146725.3	149328.1	75899.9	73428.2	10.9	800629.1
1992	150247.6	158803.2	79919.4	78883.9	11.4	895763.4
1993	153732.6	177585.5	88675.2	88910.3	12.1	1078893.0
1994	148430.4	151799.1	73192.4	78606.7	12.8	1009755.3
1995	145323.3	167766.4	82734.4	85032.0	14.6	1240115.9

1996	135632.6	122554.6	59094.1	63460.5	13.9	881715.4
1997	139878.1	137456.4	64872.9	72583.5	14.9	1082091.9
1998	131190.2	130907.6	66037.5	64870.1	21.3	1382034.7
1999	141952.6	146416.3	72423.9	73992.4	19.6	1453820.2
2000	155230.3	167058.0	80079.1	86978.9	17.2	1500307.2
2001	140350.0	136415.5	64664.0	71751.5	16.2	1165048.6
2002	149672.6	160520.1	75589.6	84930.5	16.7	1416471.2
2003	174386.6	205926.0	94857.7	111068.3	15.1	1674556.2
2004	204414.6	251587.7	120430.1	131157.6	14.3	1881909.3
2005	276423.4	294345.2	140271.7	154073.4	12.0	1842145.5
2006	340708.3	319799.5	148647.3	171152.2	11.8	2017084.9
2007	332165.1	352880.6	164178.4	188702.2	12.2	2305732.4
2008	351457.2	329366.8	154344.6	175022.2	12.0	2092789.7
2009	372267.3	341319.3	159047.0	182272.3	9.8	1783865.7
2010	443682.8	404268.5	185847.6	218420.9	9.3	2030174.1
2011	463476.3	458056.5	210421.0	247635.5	9.0	2237216.9
2012	470642.5	474417.9	219373.5	255044.4	9.2	2351024.4
2013	543672.5	555278.0	255754.6	299523.5	8.4	2501161.7
2014	570686.4	562874.9	262350.5	300524.4	8.2	2467613.1
2015	631962.9	613438.3	285053.2	328385.1	7.6	2496483.6
2016	709941.3	615248.4	285203.8	330044.6	7.2	2372215.1
2017	681255.7	651473.8	303454.7	348019.2	7.0	2453057.1

Not: Paranın gelir hızı M1/GSMH şeklinde hesaplanmıştır.

**Şekil 4. Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH'ye Oranı**



Tablo 9’da vergi affına göre genişletilmiş para talebi modeli sonuçları yer almaktadır. Regresyon analizi sonuçlarına göre, kişi başına düşen gelir ve vergi gelirlerinin artması dolanımdaki para miktarını arttırırken, enflasyon ve faiz oranlarındaki artış dolanımdaki para miktarını azaltmaktadır. Bu değişkenlerden kişi başına düşen milli gelir ve faiz oranları %1 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı iken, vergi gelirleri değişkeni %11 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Enflasyon oranı değişkeni ise istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır.

Tablo 9’daki sonuçlar ayrıca vergi aflarından bir önceki yılda vergi gelirlerindeki artışın dolanımdaki para miktarını arttırdığını göstermektedir ve bu katsayı %10 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Bu sonuç, vergi affından bir önceki yıl nakit para talebinin daha yüksek olduğunu göstermekte ve bu durum da kayıt dışı ekonominin daha yüksek olacağına işaret etmektedir.

**Tablo 9. Genişletilmiş Nakit Para Talebi Model Sonuçları****Bağımlı Değişken: Ln(DP<sub>t</sub>)**

Bağımsız Değişkenler	Katsayılar	Std. Hata	Prob.
Sabit	-3.985	1.049	[0.000]
Ln(Y <sub>t</sub> )	1.792	0.136	[0.000]
Ln(VG <sub>t</sub> )	0.279	0.166	[0.101]
Ln(ENF <sub>t</sub> )	-0.042	0.054	[0.445]
Ln(MF <sub>t</sub> )	-0.245	0.060	[0.002]
AF <sub>t-1</sub> *Ln(VG <sub>t</sub> )	0.020	0.010	[0.060]
Kukla_1996	-0.450	0.073	[0.000]
Düz-R <sup>2</sup> = 0.968		F-ist = 241.444	[0.000]
D-W d-ist = 1.196		W:F-ist = 1.209	[0.321]
J-B: F-ist = 0.703 [0.703]		B-G:F-ist = 3.575	[0.375]

Tabloda Düz-R<sup>2</sup>, Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değerini; D-W d-ist, Durbin-Watson birinci dereceden otokorelasyon test istatistiğini göstermektedir. J-B F-ist, Jarque-Bera normallik testini; F-ist, modeldeki katsayıların topluca anlamlılığını test eden F istatistiğini belirtmektedir. W F-ist, White değişen varyans testini; B-G F-ist, ise Breusch-Godfrey testini ifade etmektedir.

Tablo 10'da vergi aflarının gerçekleştiği yıllar dikkate alınarak hesaplanan kayıt dışı ekonominin büyüklüğü yer almaktadır. Örneklem döneminde uygulanan vergi afları Tablo 11'de verilmiştir. Aynı zamanda hesaplanan kayıt dışı ekonominin GSYİH'ye oranı Şekil 5'te gösterilmiştir.

**Tablo 10. Vergi Afları Dikkate Alındığında Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü  
(Reel Fiyatlarla Bin TL)**

Yıllar	Dolanımdaki Para	Hesaplanan Dolanımdaki Para	Sıfır Vergi Oranında Dolanımdaki Para	Kayıt Dışı Para	Paranın Gelir Hızı	Kayıt Dışı Ekonomi
1970	124294.2	114140.8	57501.1	56639.7	4.2	236769.2
1971	121845.4	119519.9	58526.7	60993.2	4.1	248071.8
1972	120651.7	132807.2	64305.8	68501.4	4.0	276069.8
1973	138983.6	154193.5	69698.8	84494.6	3.8	318351.1
1974	138884.1	138799.2	67705.3	71093.9	4.1	288748.9
1975	145409.4	156374.2	73878.2	82496.1	4.0	328762.5
1976	157562.9	183150.4	85434.7	97715.8	4.0	394250.9
1977	187596.7	185250.7	85684.2	99566.6	3.7	370782.2
1978	172891.4	163240.6	75978.5	87262.1	4.1	358934.8

1979	161948.1	134304.6	63602.2	70702.4	4.6	323916.6
1980	126207.3	112596.4	50830.6	61765.8	5.4	331006.5
1981	118214.1	115872.5	54414.5	61458.0	6.3	386798.1
1982	134217.1	109354.7	51507.9	57846.8	6.1	353790.6
1983	135871.4	114982.9	55205.3	59777.6	5.7	338445.9
1984	122974.1	119161.9	58570.2	60591.7	7.6	458596.2
1985	116573.1	112949.9	58029.1	54920.8	8.6	471646.9
1986	111484.9	130001.7	66075.6	63926.1	8.5	541346.9
1987	136403.6	150285.0	71346.4	78938.6	7.6	596892.1
1988	125150.0	131331.4	64145.9	67185.6	9.5	641043.0
1989	153011.1	140840.9	68374.3	72466.6	9.3	671620.6
1990	158800.7	153556.0	77647.6	75908.4	10.1	763198.4
1991	146725.3	153758.0	72345.9	81412.1	10.9	887681.1
1992	150247.6	155451.4	76137.8	79313.6	11.4	900642.9
1993	153732.6	173854.1	84461.4	89392.7	12.1	1084746.1
1994	148430.4	148541.3	69586.0	78955.2	12.8	1014232.0
1995	145323.3	164065.1	78679.6	85385.5	14.6	1245271.1
1996	135632.6	124852.5	55396.0	69456.5	13.9	965022.6
1997	139878.1	140274.5	60768.9	79505.6	14.9	1185288.5
1998	131190.2	125992.0	61861.8	64130.2	21.3	1366271.3
1999	141952.6	141430.5	68038.1	73392.4	19.6	1442031.2
2000	155230.3	170729.8	75255.0	95474.8	17.2	1646853.4
2001	140350.0	139585.2	60765.8	78819.4	16.2	1279812.5
2002	149672.6	164525.4	71098.3	93427.1	16.7	1558177.0
2003	174386.6	200442.1	89545.6	110896.5	15.1	1671966.4
2004	204414.6	245384.0	114089.3	131294.6	14.3	1883876.3
2005	276423.4	287085.9	132862.3	154223.6	12.0	1843940.8
2006	340708.3	311800.4	140606.2	171194.2	11.8	2017579.8
2007	332165.1	364354.2	155348.5	209005.7	12.2	2553818.8
2008	351457.2	320788.6	145887.7	174900.9	12.0	2091339.1



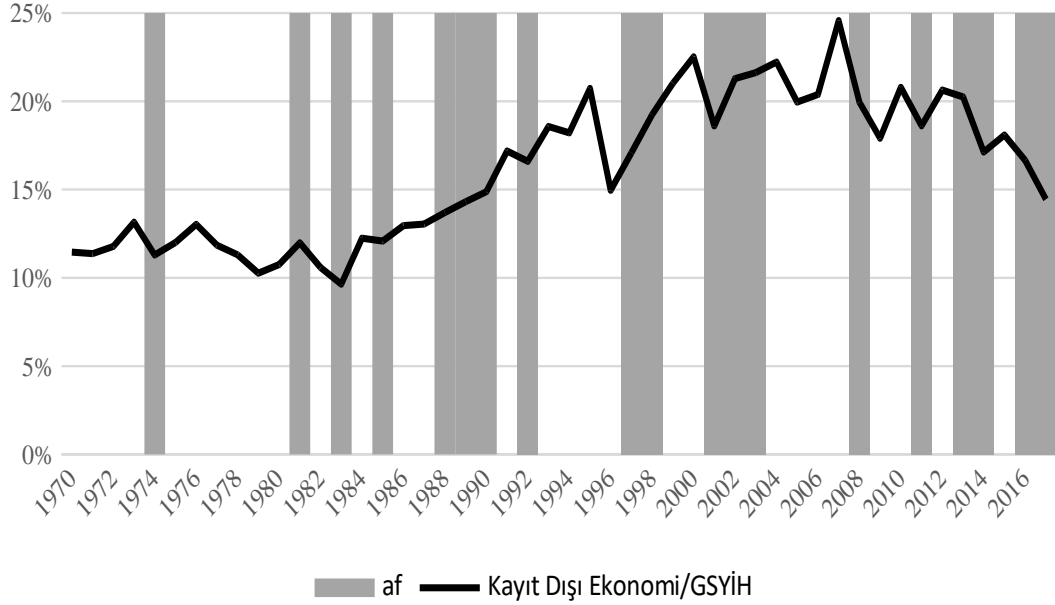
2009	372267.3	333655.0	150852.8	182802.1	9.8	1789050.8
2010	443682.8	418421.7	176036.6	242385.2	9.3	2252916.4
2011	463476.3	447428.4	199315.0	248113.4	9.0	2241534.6
2012	470642.5	489977.6	207486.7	282490.9	9.2	2604029.2
2013	543672.5	573996.2	242001.3	331994.9	8.4	2772313.5
2014	570686.4	548291.6	247957.4	300334.2	8.2	2466052.0
2015	631962.9	632902.8	269479.7	363423.1	7.6	2762853.0
2016	709941.3	634694.8	269515.7	365179.1	7.2	2624746.6
2017	681255.7	633227.9	286181.4	347046.4	7.0	2446200.5

Not: Paranın gelir hızı M1/GSMH şeklinde hesaplanmıştır.

**Tablo 11. Örneklem Dönemi Olan 1970-2017 Yılları Arasında Uygulanan Vergi Afları**

<b>AF YILI</b>	<b>KANUN NUMARASI</b>
<b>1974</b>	1803 Sayılı Kanun
<b>1981</b>	2431 Sayılı Kanun
<b>1983</b>	2801 Sayılı Kanun
<b>1985</b>	3239 Sayılı Kanun
<b>1988</b>	3505 Sayılı Kanun
<b>1988</b>	3212 Sayılı Kanun
<b>1989</b>	3571 Sayılı Kanun
<b>1990</b>	3689 Sayılı Kanun
<b>1992</b>	3787 Sayılı Kanun
<b>1997</b>	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
<b>1998</b>	4369 Sayılı Kanun
<b>2001</b>	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
<b>2002</b>	4751 Sayılı Kanun
<b>2003</b>	4811 Sayılı Kanun
<b>2008</b>	5811 Sayılı Kanun
<b>2011</b>	6111 Sayılı Kanun
<b>2013</b>	6486 Sayılı Kanun
<b>2014</b>	6552 Sayılı Kanun
<b>2016</b>	6736 Sayılı Kanun
<b>2017</b>	7020 Sayılı Kanun

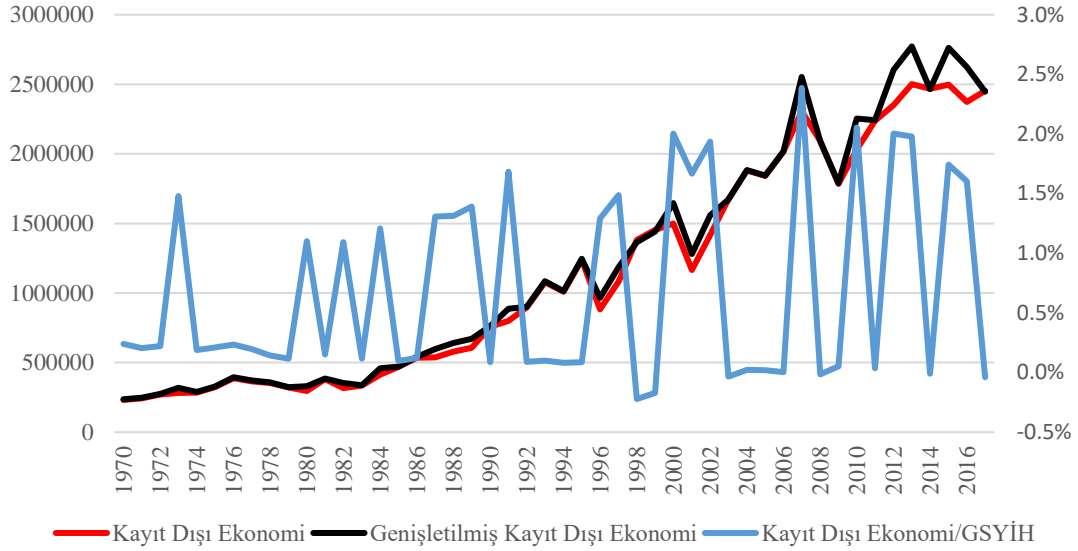
**Şekil 5. Vergi Aflarına Göre Genişletilmiş Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH'ye Oranı**



Çalışmanın temel araştırma konusu olan vergi aflarının kayıt ekonomi üzerindeki etkisi Şekil 6'da gösterilmiştir. Şekil 6'da sol eksen kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü, sağ eksen ise hesaplanan kayıt dışı ekonomiler arasındaki farkın GSYİH'ye oranı yer almaktadır. Şekil 6'da kırmızı çizgi Model 1'den hesaplanan kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü, siyah çizgi Model (2)'den hesaplanan kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü, mavi çizgi ise kayıt dışı ekonomiler arasındaki farkın GSYİH'ye oranını göstermektedir. Öncelikle örneklem dönemi boyunca birkaç yıl (1998, 2003, 2008, 2014 ve 2017 yılları) haricinde tüm yıllar için vergi aflarını dikkate alan modelden hesaplanan kayıt dışı ekonomi, vergi aflarını dikkate almadan hesaplanan kayıt dışı ekonomiden daha büyük elde edilmiştir. Bu sonuç ise vergi aflarının kayıt dışı ekonomiyi arttırdığı hipotezini desteklemektedir. Şekil 6'da yer alan kayıt dışı ekonomiler arasındaki farkın GSYİH'ye oranı incelendiğinde ise, oranın %-0.5 ile %2.5 arasında değiştiği görülmektedir. Bu sonuca göre ise, vergi aflarının kayıt dışı ekonominin büyüklüğünde maksimum %2.5'lik bir artışa neden olduğunu göstermektedir. Ayrıca kayıt dışı ekonomiler arasındaki farkın GSYİH'ye oranının ortalaması %0.7 olarak hesaplanmış ve bu sonuç 1970-2017 yılları arasında

gerçekleşen vergi aflarının kayıt dışı ekonominin milli gelire oranını ortalama %0.7 oranında arttırdığını göstermektedir.

**Şekil 6. Hesaplanan Kayıt Dışı Ekonomiler Arasındaki Fark**



#### 4.4. Ekonomik Büyüme Modeli ve Sonuçları

Çalışmada son olarak vergi aflarına bağlı olarak elde edilen vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi aşağıdaki model ile analiz edilmiştir.

$$\ln GSYİH_t = \alpha_0 + \alpha_1 \ln SSY_t + \alpha_2 \ln VG_t + \alpha_3 \ln TA_t + \alpha_4 AF_{t+1} * \ln VG_t + \varepsilon_t \quad (7)$$

Denklem (7)'de bağımlı değişken reel GSYİH'dir. Bağımsız değişkenler ise sabit sermaye yatırımlarının GSYİH'ye oranı (SSY), ticari açıklık (TA-ihracat ve ithalat toplamının GSYİH'ye oranı) ve vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranıdır (VG). Modelde yer alan son değişken ise vergi affının yapıldığı bir sonraki yıl için oluşturulmuş kukla değişkenin vergi gelirleri ile çarpımından oluşmaktadır. Bu bağlamda,  $\alpha_4$  katsayısı vergi aflarından sonra sağlanan vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerindeki marjinal etkisini gösterecektir. Modelde yer alan tüm değişkenlerin katsayısının pozitif olması beklenmektedir.

Çalışmada öncelikle değişkenlerin bütünleşme dereceleri araştırılmış ve sonuçlar Tablo 12'de gösterilmiştir. Tablo 12'deki sonuçlara göre, düzey değerlerde

sıfır hipotez reddedilemezken, serilerin birinci farkı alındığında sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmiştir. Bu sonuç, değişkenlerin bütünleşme derecesinin bir olduğunu göstermektedir.

**Tablo 12. ADF ve PP Birim Kök Testi Sonuçları (Büyüme Modeli)**

Değişkenler	Düzye Değerler		Birinci Farklar	
	ADF	PP	ADF	PP
Ln(GSYİH)	-2.406 [0.371]	-2.558 [0.300]	-6.507*** [0.000]	-6.501*** [0.000]
Ln(SSY)	-3.378 [0.066]	-3.074 [0.695]	-6.305 *** [0.000]	-6.578 *** [0.000]
Ln(TA)	-2.802 [0.203]	-2.926 [0.163]	-4.141 *** [0.000]	-7.278 *** [0.000]
Ln(VG)	-1.851 [0.663]	-2.517 [0.318]	-9.158 *** [0.000]	-9.235 *** [0.000]

“[ ]” Köşeli parantez içindeki değerler, ilgili test istatistiği için olasılık değerini göstermektedir. “\*\*\*” serinin %1 önem düzeyinde durağan olduğunu ifade etmektedir.

Değişkenlerin tümünün birinci dereceden bütünleşik olması aralarında uzun dönem ilişkisi olabileceğini göstermektedir. Bu nedenle değişkenler arasında uzun dönem ilişkisinin varlığı Johansen eşbütünleşme testi ile araştırılmış ve sonuçlar Tablo 13’te gösterilmiştir. Tablo 13’teki sonuçlara göre, değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.

**Tablo 13. Johansen Eşbütünleşme Testi Sonuçları (Büyüme Modeli)**

Koentegrasyon Koşulu	Özdeğer (Eigenvalue)	İz İstatistiği	%5 Kritik Değer	Olasılık Değeri
Hiç	0.523	64.816	54.079	0.004
En çok 1 ( $r \leq 1$ )	0.316	30.713	35.192	0.140
En çok 2 ( $r \leq 2$ )	0.196	13.204	20.261	0.347
En çok 3 ( $r \leq 3$ )	0.065	3.125	9.164	0.557

\*Seçilen gecikme düzeyi Akaike istatistiği ile elde edilmiştir.

Değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığı, değişkenler arasındaki ilişkiyi araştırırken değişkenlerin farkını almadan analizleri yapmamıza olanak sağlamaktadır. Bu nedenle Denklem (7)’de gösterilen model EKK yöntemi ile tahmin edilmiş ve sonuçlar Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14'teki sonuçlara göre, sabit sermaye yatırımları, ticari açıklık ve vergi gelirlerindeki artışlar reel GSYİH'yi pozitif yönde etkileyerek arttırmaktadır. Örneğin sabit sermaye yatırımlarının GSYİH'ye oranının %1 artması reel GSYİH'yi %0.11 oranında arttırmakta iken, ihracat ile ithalat toplamının GSYİH'ye oranının %1 artması reel GSYİH'yi %0.037 oranında arttırmaktadır. Beklenildiği üzere vergi gelirlerinden ekonomik büyümeye yönelik pozitif bir ilişki söz konusudur ve vergi gelirlerinin GSYİH'deki payının %1 oranında artması reel GSYİH'yi %0.083 oranında arttırmaktadır. Ayrıca söz konusu üç değişkenin katsayısı %10 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur.

Diğer taraftan vergi aflarından sonraki yılda elde edilen vergi gelirlerinin katsayısı pozitif olarak bulunmasına rağmen istatistiksel olarak anlamlı elde edilememiştir. Bu sonuç, vergi afları gerçekleştikten sonra elde edilen vergi gelirlerinin reel GSYİH üzerindeki etkisinin diğer yıllar ile karşılaştırıldığında istatistiksel olarak farklı olmadığını göstermektedir. Ayrıca değişkenin tahmin edilen katsayı da oldukça küçüktür ve vergi affından sonraki yıl için elde edilen vergi gelirlerinin diğer yıllara oranla GSYİH'yi %0.003 oranında arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 14. Büyüme Modeli Sonuçları**

<b>Bağımlı Değişken: Ln(GSYİH<sub>t</sub>)</b>			
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	<b>Katsayılar</b>	<b>Std. Hata</b>	<b>Prob.</b>
<b>Sabit</b>	1.5705	0.6399	[0.018]
<b>Ln(SSY<sub>t</sub>)</b>	0.1119	0.0617	[0.077]
<b>Ln(TA<sub>t</sub>)</b>	0.0375	0.0206	[0.075]
<b>Ln(VG<sub>t</sub>)</b>	0.0837	0.0473	[0.084]
<b>AF<sub>t+1</sub>*Ln(VG<sub>t</sub>)</b>	0.0032	0.0041	[0.432]
<b>Ln(GSYİH<sub>t-1</sub>)</b>	0.9166	0.0335	[0.000]
<b>Düz-R<sup>2</sup> = 0.995</b>		<b>F-ist = 2007.717 [0.000]</b>	
<b>D-W d-ist = 1.973</b>		<b>W:F-ist = 0.516 [0.761]</b>	
<b>J-B: F-ist = 10.714 [0.004]</b>		<b>B-G:F-ist = 0.144 [0.865]</b>	

Tabloda Düz-R<sup>2</sup>, Düzeltmiş R<sup>2</sup> değerini; D-W d-ist, Durbin-Watson birinci dereceden otokorelasyon test istatistiğini göstermektedir. J-B F-ist, Jarque-Bera normallik testini; F-ist, modeldeki katsayıların topluca anlamlılığını test eden F istatistiğini belirtmektedir. W F-ist, White değişen varyans testini; B-G F-ist, ise Breusch-Godfrey testini ifade etmektedir.

Analiz sonuçları birlikte değerlendirildiğinde, vergi aflarının kayıt dışı ekonomiyi arttırdığı ve bu artışın ortalamasının (GSYİH'ye oranı olarak) %0.7 olduğu

belirlenmiştir. Diğer taraftan vergi affından sonra elde edilen vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerinde diğer yıllara oranla anlamlı bir farklılık yaratmadığı, yaratmış olsaydı dahi bu farklılığın %0.003 oranında olacağı belirlenmiştir. Bu nedenle ele alınan örneklem döneminde vergi aflarının ekonomik büyümeye katkısından ziyade kayıt dışılığı daha fazla teşvik ettiği söylenebilir.

## SONUÇ

Vergi afları hem Türkiye’de hem diğer ülkelerde siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik gerekçelerle uygulanmaktadır. Siyasi ve ekonomik krizler gibi olağanüstü dönemlerin ardından toplumsal uzlaşmayı sağlaması, devlete hızlı gelir sağlama aracı olması, mükellefleri ödemedikleri vergi ile ilgili ceza ve yükümlülüklerin ağırlığından kurtarması ve vergi idaresinin ağır iş yükünü azaltması yönünden vergi aflarının olumlu etkiler yaratacağını savunan görüşler bulunmaktadır. Vergi gelirlerinde meydana gelen kısa süreli bu artışların ekonomi üzerinde olumlu etki yaratacağı beklenebilir. Bunun yanında, tahsil edilmeyen vergi ve vergi ile ilgili yükümlülüklerin, vergi yargısının iş yükünü daha da arttıracığı, mükelleflerin vergi ile ilgili düşüncelerini değiştirerek, dürüst mükelleflerin vergilemede adalet ve eşitlik algısını zedeleyebileceği yönüyle vergi afları eleştirilmektedir.

Ekonomik büyümenin öncelikli hedef olduğu ekonomilerde, özellikle de Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmaması amacıyla, faiz ve rant gelirlerinin ön planda tutulması ve bu gelir gruplarına bazı avantajlar sağlanması, vergi yükünün düşük gelirli gruplar üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Bu durum, milli gelirden düşük pay alan bireylerin, ortalama geçim standartlarına ulaşabilmek adına kayıt dışı faaliyetlere yönelmesi veya vergilerini ödeyememesine yol açmaktadır. Sıklıkla tekrarlanan vergi afları ile hükümetler, kayıt dışında kalmış varlıkları kayıt altına almaya çalışmaktadır. Fakat bu uygulamalar mükelleflerin aflar konusundaki algılarını büyük ölçüde değiştirerek kayıt dışılığın tekrar artmasına neden olan bir kısır döngü ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda toplumda vergi ahlakı ciddi şekilde zedelenmektedir.

Bu tezde, Türkiye’deki vergi affı uygulamalarının ekonomik büyüme ve kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri, 1970 ve 2017 yılları arasındaki verileri kullanarak ve söz konusu dönemde uygulamaya konulan 19 vergi affını dikkate alarak analiz edilmiştir. Vergi aflarının dahil edilmediği, Tanzi’nin (1983) Nakit Para Talebi Yaklaşımı’ndan yararlanıldığı ve En Küçük Kareler Yöntemi’nin (EKK) kullanıldığı ilk modelde, söz konusu dönem için kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmiştir. Vergi affına göre Genişletilmiş Para Talebi Yaklaşımı’ndan yararlanılarak

oluşturulan ikinci modelde ise, vergi aflarının gerçekleştiği yıllar dikkate alınarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmiştir. Her iki modeli karşılaştırarak elde edilen ampirik sonuçlar, örneklem dönemi boyunca birkaç yıl hariç olmak üzere (1998, 2003, 2008, 2014 ve 2017), vergi aflarını dikkate alarak hesaplanan kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün, vergi aflarını dikkate almadan hesaplanan kayıt dışı ekonomi büyüklüğünden daha yüksek olduğunu göstermiştir. Kayıt dışı ekonomiler arasındaki fark %-0.5 ile %2.5 arasında değişmekle birlikte, 1970 ve 2017 yılları arasında uygulanan vergi aflarının, kayıt dışı ekonominin GSYİH içindeki payını ortalama %0.7 oranında artırdığı ortaya çıkmıştır.

Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'nın (GSYİH) bağımlı değişken olarak kabul edildiği üçüncü modelde, beklendiği üzere, vergi gelirlerinin GSYİH'yi %0.083 oranında artırdığı pozitif bir ilişki söz konusudur. Vergi aflarından sonraki yıl elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH üzerindeki etkisi ise diğer yıllarla karşılaştırıldığında istatistiksel açıdan anlamlı çıkmamıştır. Vergi aflarıyla elde edilen gelirler, GSYİH'yi yalnızca %0.003 oranında artırmaktadır.

Sonuç olarak, vergi aflarının vergi gelirleri yoluyla ekonomik büyüme üzerinde önemli bir etki yaratmadığı, aksine kayıt dışılığı daha yüksek oranda teşvik ettiği ortaya çıkmıştır. Bu durum, vergi aflarının gelir yaratma etkisinin kısa vadeli olduğunun bir göstergesidir. Vergi aflarına yalnızca mali amaçlarla başvurmak yerine, olağanüstü dönemlerde ihtiyaç olması halinde başvurulmasının daha etkili sonuçlar yaratacağı söylenebilir. Hükümetlerin, özellikle son yıllarda vergi aflarına başvurma sıklığı artmıştır. Dürüst mükelleflerin vergi ahlakını bozan, adalet ve eşitlik algısını zedeleyen af uygulamaları, mükelleflerin kayıtlı ekonomide yer alma tercihini değiştirmekte ve kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü artırmaktadır. Bu nedenle vergi aflarının amaçları ve kapsamı doğru bir şekilde belirlenmeli, af sonrası dönemde denetimler artırılmalıdır. Kısa vadeli beklentiler yerine, sistemin eksikliklerini giderecek ve mükelleflerin vergi bilincini güçlendirecek uzun vadeli hedefler belirlenmelidir.



## KAYNAKÇA

Acar, F. ve Aydın, F. (2010). *Vergi Ve İstihdam Politikası Açısından Kayıt Dışı Ekonomi*, Ankara, Yargı Yayınevi 1. Baskı.

Agbonika, J.A.A. (2015). Tax Amnesty For Delinquent Taxpayers: A Cliche In Nigeria. *Global Journal of Politics and Law Research*, June 2015, 3(3), 105-120.

Ahmet Martin. *Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, İzmir .

Akalın, G. ve Kesikoğlu, F. (2007). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Büyüme İlişkisi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(5), 2007, 71-87.

Akbulak, Y. ve Tahtakılıç, A.K. (2003), Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler. *Banka Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Yıl:40, Sayı:468.

Akdoğan, A. (2011), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara, Gazi Kitabevi.

Alantar, D. (2008). Küresel Finansal Kriz: Nedenleri ve Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(81).

Akyıl, Z. “Ağbal Yeniden Yapılandırma Sonuçlarını Açıkladı.” (<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/agbal-yeniden-yapilandirma-sonuclarini-acikladi/833029>) (Erişim Tarihi: 07.09.2018).

Alkin, E. (1992). *İktisat*. İstanbul, Filiz Kitabevi 1. Baskı.

Alley, C. and Bentley, D. (2005). A Remodelling of Adam Smith’s Tax Design Principles. *The Australian Tax Forum- The Taxation Institute Of Australia*, 579-624.

Alm, J. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.

Alm, J., Martinez Vazques, J. (2007). Tax Morale and Tax Evasion in Latin America, *George State University- Andrew Young School of Policy Studies, International Studies Program Working Paper 07-32*.

Alm, J., Martinez-Vazquez, J. and Wallace, S. (2009). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation. *Economic Analysis & Policy*, 39(2), 235-253.

Alm, J., Mckee, M. ve Beck W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.

Altuğ, O. (1994). *Kayıt Dışı Ekonomi*. Cem Ofset Matbaacılık, Ankara

Altuğ, O. (1999). Türkiye'nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:15.

Andreoni, J. (1991), The Desirability of a Permanent Tax Amnesty. *Journal of Public Economics*, (45), 143-159.

Arıkan, Z. ve Yurtsever, H. (2004). Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri Ve Sonuçları- I, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2004, Sayı:136.

Arslan, M. (2003). 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Bir Af Kanunudur. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:64.

Asiedu, E. and Stengos, T. (2014). An Empirical Estimation of the Underground Economy In Ghana, *Hindawi Publishing Corporation Economics Research International*, No:891237, 1-14.

Ataç, B. (1999). *Maliye Politikası*. Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No:118.

Atilla Dalli. *4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası'nın Mali Açından Değerlendirilmesi*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, Edirne.

Ay, A. (2007). *Türkiye Ekonomisi- Makroekonomik Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. İstanbul, Çizgi Kitabevi 1.Baskı.

Ay, A. ve Karaçor, Z. (2006). 2001 Sonrası Dönemde Türkiye Ekonomisinde Krizden Büyümeye Geçiş Üzerine Bir Tartışma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:16, 67-86.

Aydemir, Ş. (1995). Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (I). *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 161, Ocak 1995, 72-86.

Baer, K., and LeBorgne E., (2008). Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives. *International Monetary Fund Special Issues*.

Besim, M., Mungan, Z., Gürpınar, A. ve Saydam, G. (2015). *Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Kayıtdışı Ekonomi Boyutlarının Ölçümü, Çözüm Önerileri Ve Eylem Planı*. Kıbrıs Türk Ticaret Odası, Emupress Yayınevi.

Bose, P. S. and Jetter, M. (2011). A Tax Amnesty In the Context of a Developing Economy. *Journal of Public Economy Theory*, 1(4), Amsterdam 2011.

Bozkurt, H.(2007). *Zaman Serileri Analizi*. Ekin Yayınevi, Bursa.

Broadberry, S. (2016).The Characteristics of Modern Economic Growth Revisited, *Nuffield College, Oxford*, 4 February 2016. (<https://www.nuffield.ox.ac.uk/users/Broadberry/ModernEconomicGrowth6a.pdf>) (Erişim Tarihi: 30.09.2018).

Bühn, A., Karmann, A. and Schnider, F. (2007). Size And Development Of The Shadow Economy And Of Do-It-Yourself Activities In Germany. *Cesifo Working Paper*, 2021(1), June 2007.

Bülbül, D. (2003). Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri- I. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:131.

Bülbül, D. ve Karadeniz, H. (2004). Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi. *19.Maliye Sempozyumu Kitabı*, 871-884.

Cemali Eker. *Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, Bursa.

Chiarini, B., Marzano, E. and Schneider, F. (2008). Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Structural Aspects and LongRun Characteristics in Italy, *IZA Working Paper*, No:3447.

Choi, J.P. and Thum, M. (2005). Corruption And The Shadow Economy. *International Economic Review*, 46(3), 817-836.

Costanza, R., Hart, M., Posner, S. and Talberth, J. (2009). Beyond GDP: The Need For New Measures Of Progress. *The Pardee Papers*, No:4, January 2009. (<https://www.bu.edu/pardee/files/documents/PP-004-GDP.pdf>) (Erişim Tarihi: 02.10.2018).

Cumhuriyetin 50'nci Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, Resmi Gazete: 14890, 18.05.1974.

Çağın, N. (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı. *AÜHF Dergisi*, C:29.

Çalcalı, Ö. (2013). Kamu Maliyesi Perspektifinden Adam Smith. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, Yıl:6 Sayı:11, Yaz 2013.

Çeçen, A.A., Doğruel, A.S. and Doğruel, F. (1994). Economic Growth and Structural Change in Turkey 1960-88. *International Journal of Middle East Studies*, 26(1), 37-56.

Çelik, C. (2002). Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:256, Aralık 2002. (<http://www.degerymm.com.tr/icerik/juShe5gRtKYgvqAIQ3U6gCB1907Ac2.pdf> ) (Erişim Tarihi: 03.09.2018).

Çetin Ünen. *Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisinde Wagner Yasası Analizi (1998-2014)*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Nuh Naci Yazgan Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, Kayseri.

Çetin, G. (2007), Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.

Çetintaş, H. ve Vergil, H. (2003). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi’nin Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4 (1), 15-30.

Dağdemir, Ö. ve Küçükkalay, A.M. (1999). Türkiye’de 1960-1980 Müdahale Dönemi Ekonomileri: İktisat Politikaları Ve Makro Ekonomik Göstergeler Açısından Bir Karşılaştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:3, 121-138.

Darıcan, M.F. (2013). Ekonomik Krizler Ve Türkiye, *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, Sayı:17, 39-46.

Dell’Anno, R. (2003) Estimating the Shadow Economy in Italy: A Structural Equation Approach. *Institute For Økonomi Working Paper*, No:2003-07.

Dell’Anno, R. (2016). Inequality And Informality In Transition And Emerging Countries. *IZA World of Labor*, 22(5), 1184-1206.

Derdiyok, T.(1993). Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini. *Türkiye İktisat Dergisi*. Sayı:14, Mayıs 1993.

Dickey, D.A. and Fuller, W.A. (1979). Distribution of the Estimators for Autoregressive Time Series With a Unit Root. *Journal of the American Statistical Association*, 74(366), 427-431.

Dilek Akgün. *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, İzmir.

Doğan U. ve Erdal, Ö. (2014). 6552 Sayılı (Torba) Kanunun Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları Yönünden Değerlendirilmesi, Ekim 2014. (<http://www.asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/Mvzt/Gh/Yp/6552-SMNR-K.pdf>) (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

Doğan, Z., Besen, R. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1). 23-39.

Dokuyan, S. (2014). Savaş Ekonomisi Ve Varlık Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık 2014, 15(2), 23-55.

Dönmez, R. (2002), Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok Mudur?. *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2002, Sayı:117.

Dubin, J.A., Graetz, M.J.and Wilde, L.L. (1992). State Income Tax Amnesties: Causes. *The Quarterly Journal of Economics*, 107(3), 1057-1070.

Edgar L. Feige (1981). "The UK's Unobserved Economy: A Preliminary Assessment. *Economic Affairs*, 1(4), July 1981.

Edizdoğan, N. Ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, Sayı:164, Ocak-Haziran 2013, 99-119.

Elgin, C. (2012). Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği. *ODTÜ Geliştirme Dergisi*, Sayı:39, 237-258.

Elgin, C. ve Öztunalı, O. (2012). Shadow Economies Around the World: Model Based Estimates. *Boğaziçi University Department of Economics Working Papers*, 5(2012), 1-48.

Engel, E.M.R.A. ve Hines Jr., J.R. (1999). Understanding Tax Evasion Dynamics, *NBER Working Paper*, No:6903, January 1999.

Enste, D.H. (2015). The Shadow Economy In Industrial Countries- Reducing The Size Of The Shadow Economy Requires Reducing Its Attractiveness While Improving Official Institutions. *IZA World of Labor*, 2015(127).

Erdağ, N. (2011). “Torba Yasada %81 İle Rekor Tahsilat.”

(<http://www.nevzaterdag.com/torba-yasada-%81-ile-rekor-tahsilat/>) (Erişim Tarihi: 07.09.2018).

Erdinç, Z. (2013). *Ekonomik Büyüme*. 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2898, Eskişehir.

Erdinç, Z. (2016). The Reasons of Underground Economy, Its Results, Methods And The Turkish Case. *Journal of Business & Economic Policy*, 3(1), 15-21.

Ergene, S. (2015). Growth, Inflation, Interest Rate And Informality: Panel VAR Evidence From OECD Economies. *Economics Bulletin*, 35(1), 750-763.

Erkan, H. (2007). Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Ekonomisinde Temel Dönüşümler-Cumhuriyet Öncesi ve Sonrası Türk Ekonomisi. (<http://www.konrad.org.tr/Wirtschaft%202007%20tr/06Erkan.pdf>). (Erişim Tarihi: 03.10.2018).

Erkan, M. (2003). 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'na Göre Hesaplanan Tefe Faizi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Olarak Kabul Edilebilir Mi? *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2003. ([http://www.erkymm.com/resimler/4811\\_Sayl\\_Vergi\\_BarAna\\_Gyre\\_TEFE\\_Faizi\\_VERGI\\_DUNYASI\\_2003\\_MAYIS\\_1.pdf](http://www.erkymm.com/resimler/4811_Sayl_Vergi_BarAna_Gyre_TEFE_Faizi_VERGI_DUNYASI_2003_MAYIS_1.pdf)) (Erişim Tarihi: 04.09.2018).

Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012(3).

Erkiner K.H. (1970). Mali ve İktisadi Buhran Halleri ile İlgili Mevzuat ve Hürriyetler Rejimi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Seri No:20, 399-400

Fleming, M.H., Roman, J. and Farrell, G. (2000), The Shadow Economy. *Journal of International Affairs*, 53(2), Spring 2000, 387-409.

Florea, A. and Şchiop, C. (2008). Are There Any Positive Consequences of the Underground Economy, *Annals Of The Oradea University- Fascicle of Management and Technological Engineering*, 7(17), 2219-2222.

Frey, B.S. and Schneider, F. (2000). Informal and Underground Economy. *Forthcoming in Orley Ashenfelter: International Encyclopedia of Social and Behavioral Science*. ([http://faculty.nps.edu/relooney/3041\\_mt\\_2.pdf](http://faculty.nps.edu/relooney/3041_mt_2.pdf)) (Erişim Tarihi: 16.10.2018).

Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T. ve Koç, Ö.E. (2015). Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(2), 119-149.

Gerçek, A. (2001). Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan Vergi Aflarının Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:240, 144-150.

Gergerlioğlu, U. (2017). The Analysis of Attitudes of Tax Amnesty Nonbeneficiaries And Tax Amnesty Beneficiaries: Evidence From Turkey. *Journal Of Life Economics*, 4(4), 33-50.

GİB-Gelir İdaresi Başkanlığı- *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*. Nisan 2009, Yayın No:87.

Gök, A.K. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 22(1).

Gökçe Kafkas Durmuş. *Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, Manisa.

Gutmann, P.M. (1977). The Subterranean Economy. *Financial Analysts Journal*, 33(6), 26-27+34

Güngör, K. (2002), 4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması Ve İrdelenmesi. *Mevzuat Dergisi*, Yıl:5, Sayı:55 (<https://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/03.htm>) (Erişim Tarihi: 03.09.2018).

Hanedar, A.Ö., Akkaya, O. ve Bizim, Ç. (2005). Durağanlık Analizi, Birim Kök Testleri ve Trend. (<http://debis.deu.edu.tr/userweb//onder.hanedar/dosyalar/Metin.pdf>). (Erişim Tarihi: 08.12.2018).

Haque, S.T. (2013). Underground Economy of Bangladesh: An Econometric Analysis. *Research Study Series*, No – FDRS 01/2013. ([https://mof.portal.gov.bd/sites/default/files/files/mof.portal.gov.bd/page/17643e1a\\_542c\\_47c8\\_a833\\_91a90d156ac7/chapter1%20%281%29.pdf](https://mof.portal.gov.bd/sites/default/files/files/mof.portal.gov.bd/page/17643e1a_542c_47c8_a833_91a90d156ac7/chapter1%20%281%29.pdf)) (Erişim Tarihi: 28.10.2018).



Hasan Çetin. *İkinci Dünya Savaşı Sürecinde Türkiye'nin Sosyo - Ekonomik Durumu (1939- 1945)*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, Bursa.

Henderson, J.V., Storeygard, A. and Weil, D.N. (2012). Measuring Economic Growth From Outer Space. *American Economic Association*, April, 2012, 102(2), 994–1028. (<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4108272/>) (Erişim Tarihi: 01.10.2018).

Hüseyin Kara. *The Effects of Tax Amnesties on Tax Revenue and Shadow Economy in Turkey*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Orta Doğu Teknik Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, Ankara.

İlgın, Y. (2002) Kayıt Dışı Ekonomiyi Tahmin Yöntemleri ve Türkiye’de Durum. *DPT Planlama Dergisi*, 42. Yılı Özel Sayı, Ankara, 145-156.

Işık, N. Ve Acar, M. (2003). Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar Ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, 117-136.

Ivkovic, A.F. and Strossmayer, J.J. (2016). Limitations Of The GDP As A Measure Of Progress And Well-Being, *Economski Vjesnik/ Ecoviews*, April 11, 2016. ([https://pdfs.semanticscholar.org/2989/1d75af05b02476702cee9b67d1aace40d64d.pdf?\\_ga=2.264083844.945307433.1543522263-164875066.1543522263](https://pdfs.semanticscholar.org/2989/1d75af05b02476702cee9b67d1aace40d64d.pdf?_ga=2.264083844.945307433.1543522263-164875066.1543522263)) (Erişim Tarihi: 30.09.2018).

İzmit, Z. (1986). Mükelleflerin Ödevleri, Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar Konusunda Vergi Usul Kanununda Yapılan Son Değişiklikler. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:54, Şubat 1986, 35-44.

Jayawardane, D. (2015). Psychological Factors Affect Tax Compliance, *A Review Paper- International Journal of Arts and Commerce*, 4(6) August 2015.

Johnson, S., Kaufmann, D. and Shleifer, A. (1997). The Unofficial Economy In Transition. *Brookings Papers on Economic Activity*, 1997(2), 159-239.

Kaderli, Y. ve Küçükkaya, H. (2012). 2008 Dünya Finansal Krizi Sonrası Türkiye Ekonomisinde Yaşanan Gelişmelerin Bazı Ülkelerle Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı:12, 85-96.

Kalaycı, Ş., Gök, İ.Y. ve Göçmen Yağcılar, G. (2010). Futures Piyasalarda Getiri Volatilitesi, Piyasa Derinliği ve İşlem Hacmi Etkileşimi: Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:48.

Kanca, O.C. (2012). 1950-1960 Arası Türkiye’de Uygulanan Sosyo-Ekonomik Politikalar, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(19), 47-63.

Karabıyık, İ. ve Uçar, M. (2010). Türkiye’de 1980 Sonrası Uygulanan IMF Destekli İstikrar Programlarının Ekonomik Açından Değerlendirilmesi. *Akademik İncelemeler Dergisi (AİD)*, 5(2), 37-58.

Karagöz, H. (2009). 2003-2008 Arası Ekonomik Durum Ve Uygulanan İktisat Politikaları, *Konya Ticaret Odası 2009 Ekonomik Raporu*. ([http://www.kto.org.tr/d/file/0308ekonomi\\_rapor.pdf](http://www.kto.org.tr/d/file/0308ekonomi_rapor.pdf)) (Erişim Tarihi: 06.10.2018).

Karamelikli, H. ve Keskingöz, H. (2017). Finansal Gelişme Bileşenlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 6(1), 683-701.

Karagöz, H. (2009). “2003-2008 Arası Ekonomik Durum ve Uygulanan İktisat Politikaları”. Konya Ticaret Odası. ([http://www.kto.org.tr/d/file/0308ekonomi\\_rapor.pdf](http://www.kto.org.tr/d/file/0308ekonomi_rapor.pdf)) (Erişim Tarihi: 08.10.2018).

Karataş, N. (2006). Ege Bölgesi’nde Sanayi Gelişim Süreci Ve Mekansal Yansımaları- İzmir Örneği. Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:11, 191-210.

Karatay, Ö. ve Karatay, A. (2011). Türkiye’de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 181-190.

Kavcıoğlu, Ő. ( 2014). Avrupa Birliği'nde Euro Krizi ve Türkiye Ekonomisine Etkileri. *Maliye Finans Yazıları* Yıl: 28, Sayı:101, Nisan 2014.

Kaya, A. (2014). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye zerine Ampirik Bir Analiz. *Maliye Dergisi*, Sayı:167, Temmuz-Aralık 2014.

Kazgan, G. (2006). *Tanzimattan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi- Birinci KüreselleŐmeden İkinci KüreselleŐmeye*. İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 3. Baskı.

Keser, İ. (1993). *Türkiye'de Siyaset Ve Devletçilik*. Ankara, Gündoğan Yayınları 1. Baskı.

Keyman, S. (1965). *Türk Hukukunda Af (Genel Af-zel Af)*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:199.

Kıldış, Y. (2000). Kayıtdışı Ekonomi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2(2).

Kilonzo, T.M. (2012), The Effects of Tax Amnesty on Revenue Growth in Kenya. (A Research Project Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Award of the Degree of Master in Business Administration) University of Nairobi.

Koch, C. and Mller, C. (2015). Anticipated Tax Amnesties and Tax Compliance: An Experimental Study. *Annual Conference 2015 (Muenster) : Economic Development- Theory and Policy, Verein fr Socialpolitik / German Economic Association*.

Kk, R. ve Şapçı, O. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Ekonomisi'ndeki Byklğnn Tahmin Edilmesi. *Türkiye Ekonomi Kurumu Uluslararası Ekonomi Konferansı*, Ankara.

Kutay, İ. (1974). 1803 Sayılı Af Yasasının Mali Hkmleri. *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 4, 668-670.

LeBorgne, E. (2006). Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States. *IMF Working Paper- Fiscal Affairs Department*, WP/06/222.

Luitel, H.S. ve Sobel, R.S. (2005), The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting and Finance*, 27 (<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.496.1522&rep=rep1&type=pdf>) (Erişim Tarihi: 02.11.2018).

Maddah, M. and Sobhani, B. (2014). The Effective Factors On Informal Economy In Developing Countries (Panel Data Model, *Macrothink Institute-International Journal of Regional*, 1(1), 12-25.

Malik, A.S. ve Schwab, R.M. (1991), “The Economics of Tax Amnesties”, *Journal of Public Economics*, 46, 29-49.

Mallinder, L. (2008). Amnesty Human Rights and Political Transitions Bridging the Peace and Justice Divide. *Studies in International Law, Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing*.

Mandroschenko, O., Malkova, Y. And Tkacheva, T. (2018). Influence Of The Shadow Economy On Economic Growth. *Journal of Applied Engineering Science-Original Scientific Paper* , 16(1), 87 – 94.

Mattiello, G. (2005). Multiple Tax Amnesties and Tax Compliance (Forgiving Seventy Times Seven). *Dipartimento di Scienze Economiche S. Giobbe-Cannaregio*, No:873. ([https://www.unive.it/media/allegato/DIP/Economia/Working\\_papers/Working\\_papers\\_2005/0506.pdf](https://www.unive.it/media/allegato/DIP/Economia/Working_papers/Working_papers_2005/0506.pdf)) (Erişim Tarihi: 03.11.2018).

Medina, I. and Schneider, F. (2018). Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?. *IMF Working Paper*, WP/18/17, January 2018.

Mutluer, K., Heper, F. Dönmez, R. ve Üyümez, M.E. (2003). *Vergi Hukuku*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, No:1536.

Nikopour, H. and Habibullah, M.S. (2010). Shadow Economy And Poverty, *Munich Personal RePEc Archive*, No:23599, 5 June 2010.

Öğünç, F. ve Yılmaz, G. (2000). Estimating the Underground Economy in Turkey. *The Central Bank of the Republic of Turkey Research Department*, Ankara.

Önen, Z. S. (1988). Af Kavramı, Vergi Cezalarının Teorik Yapısı ve Uygulanması, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 17, Eylül-Ekim 1988, 11-20.

Öz, S. ve Özkök Çubukçu, D. (2012). Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66(2), 247-254.

Özbalcı, Y.(1981). Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanunun Getirdikleri. *İktisat ve Maliye*, 28(2), Mayıs 1981, 83-101.

Özçelik, Ö. ve Tuncer, G. (2007). Atatürk Dönemi Ekonomi Politikaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 253-266.

Özek, Ç. (1958). Umumi Af. *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 24 (1-4), 1958, 118-175.

Öztürk, İ.M. (2013). İkinci Dünya Savaşı Türkiye'sinde Olağanüstü Ekonomik Kararlar: Milli Korunma Kanunu ve Varlık Vergisi. *Ankara Üniversitesi Tarih Araştırmaları Dergisi*, 32(54), 135-166.

Öztürk, S. ve Gövdere, B. (2010). Küresel Finansal Kriz Ve Türkiye Ekonomisine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 377-397.

Özyurt, H. (1981). Atatürk Dönemi Birinci Ve İkinci Beş Yıllık Sanayileşme Planları Ve Türk Ekonomisindeki Yapı Değişikliğine Etkileri (1933-1938). *Sosyoloji Konferansları Dergisi Atatürk Özel Sayısı*, İstanbul, 1981, Sayı:19, 119-148.

Paksoy, S. ve Bakan, S. Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri (1980 Sonrası). *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(32), 150-170.

Parasız, İ. (1998). *Türkiye Ekonomisi: 1923'den Günümüze Türkiye'de İktisat ve İstikrar Politikaları Uygulamaları*, Bursa, Ezgi Kitabevi 1. Baskı.

Phillips, P.C.B. and Perron P. (1988). Testing for a Unit Root in Time Series Regression. *Biometrika Trust*, 75(2), 335-346.

Pozo, S. (1996). Exploring the Underground Economy: Studies of Illegal and Unreported Activity, *Upjohn Institute for Employment Research*. ([https://research.upjohn.org/cgi/viewcontent.cgi?article=1196&context=up\\_press](https://research.upjohn.org/cgi/viewcontent.cgi?article=1196&context=up_press)) (Erişim Tarihi: 03.11.2018).

Prokhorov, A.B. (2001), The World Unobserved Economy: Definition, Measurement, and Optimality Considerations, *Petersburg State University*, May 2001. ([http://www.ibrarian.net/navon/paper/The\\_World\\_Unobserved\\_Economy\\_Definition\\_Measure.pdf?paperid=1313072](http://www.ibrarian.net/navon/paper/The_World_Unobserved_Economy_Definition_Measure.pdf?paperid=1313072)) (Erişim Tarihi: 07.10.2018).

Recai Dönmez. *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. (Basılmış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990, Eskişehir.

Restrepo-Echavarria, P. (2015). Measuring Underground Economy Can Be Done, But It Is Difficult. *The Regional Economist*. (<https://www.stlouisfed.org/~media/publications/regional-economist/2015/january/pdfs/underground.pdf>) (Erişim Tarihi: 14.10.2018).

Ross, J.M. ve Buckwalter, N.D. (2012), Strategic Tax Planning for State Tax Amnesties: Evidence from Eligibility Period Restrictions, *Public Finance Review*, 41(3), 276-301.

Russell, B. (2010). Revenue Administration: Managing The Shadow Economy, *International Monetary Fund (IMF) Fiscal Affairs Department Working Paper*, June 2010.

Russell, B. (2010). Revenue Administration: Managing The Shadow Economy. *International Monetary Fund (IMF) Fiscal Affairs Department*, June 2010). (<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1014.pdf>) (Erişim Tarihi: 13.10.2018).

Saraçoğlu, O.F., Çaşkurlu, E. (2011). Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around The Turkish Case, *International Journal of Business and Social Science*, 2(7), 95-103.

Sarısu, E. (2002). Emlak Vergisi Affının Getirdikleri. *Finansal Forum*, 18.03.2002.

Savaşan, F. (2003). Modeling the Underground Economy in Turkey: Randomized Response and MIMIC Models. *Journal of Economics*, 29(1), 47-76.

Savaşan, F. Yardımcıoğlu, F. ve Demir, İ. (2016). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi: Zaman Serisi ve Panel Veri MIMIC Tahminleri. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 4(2), 161-200.

Schneider F. and Savaşan, F. (2007). Dymimic Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and of Her Neighbouring Countries. *International Research Journal of Finance and Economics*. Issue:9, 126-143.

Schneider, F. (2002). The Size And Development Of the Shadow Economies Of 22 Transition And 21 OECD Countries. *IZA Discussion Paper*, No:514, June 2002.

Schneider, F. (2012). The Shadow Economy And Work In The Shadow: What Do We (Not) Know?, *IZA Discussion Paper*, No:6423, March 2012.

Schneider, F. (2014). The Shadow Economy And Shadow Labor Force: A Survey of Recent Developments, *IZA Discussion Paper*, No:8278 June 2014.

Schneider, F. and Buehn, A. (2018). Shadow Economy: Estimation Methods, Problems, Results and Open Questions. *Open Economics*, 1(1), 1-29.

Schneider, F. and Enste, D.H. (2003). The Shadow Economy: An International Survey. *Cambridge University Press*, 2nd Edition.

Schneider, F. and Enste, D.H. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), March 2000, 77–114.

Schneider, F. and Williams, C.C. (2013). *The Shadow Economy*. The Institute of Economic Affairs.

Schneider, F., Buehn, A. and Montenegro, C.E. (2010). New Estimates For The Shadow Economies All Over The World. *International Economic Journal-Special Issue on Shadow Economy*, 24(4), 443-461.

Sennholz, H.F. (1984). The Underground Economy. *The Ludwig Von Mises Institute*. (<http://www.hacer.org/pdf/Sennholz01.pdf>) (Erişim Tarihi:16.10.2018).

Seviş, V. (2002). Mali Milat Ne Olacak?. *Dünya Gazetesi*, 24.01.2002.

Silvani, C. and Baer, K. (1997). Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines. *International Monetary Fund (IMF) Fiscal Affairs Department Working Paper*, March 1997.

Simon Kuznets (1971. Prize Lecture "Modern Economic Growth: Findings and Reflections", December 11, 1971, (<https://www.nobelprize.org/prizes/economics/1971/kuznets/lecture/>)(Erişim Tarihi: 30.09.2018).

Soyak, A. (2003). Türkiye’de İktisadi Planlama: DPT’ye İhtiyaç Var Mı? *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4(2), 167-182.

Soyaslan, D., (2001). Af. *Anayasa Yargısı Dergisi*, C:18.

Sönmez, A. ve Şimşek, F. (2011). Cumhuriyetin Kuruluşundan Günümüze Türkiye Ekonomisinde Yaşanan Gelişmelerin Küçük Ölçekli Bir Aile İşletmesi Üzerindeki Etkileri. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 6(2).

Sözüer, A. (2003). Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa’ya Uygunluğu Sorunu [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg18/SOZUER.PDF](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SOZUER.PDF) (Erişim Tarihi: 22.10.2017).

Sugözü, İ.H. (2010). Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği). *S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*,13(19), 171-193.

Şanver, C. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması. *Yönetim Bilimleri Dergisi/Journal of Administrative Sciences*, 15(29) 91-106.



Şimşek, A., Temel A., ve Yazıcı K.(1994). Kayıt Dışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü. *İktisat, İşletme ve Finans*, Sayı:104, Kasım 1994.

T.C. DPT- Devlet Planlama Teşkilatı- *Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı* (2001).

Tanrıverdi, S. (2011). Orta Ve Uzun Vadede Kayıt Dışı Kazanç İle Kayıtlı Kazanç Arasındaki Fayda Maliyet Analizi. *4'üncü Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu- Uluslararası Alanda Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Yeniden Yapılandırılması Ve 10'uncu Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu- Ekonomik Kalkınmada Yeni T.T.K., Kurumsallaşma ve Denetim*, 5-9 Ekim, 2011.

Tanzi, V. (1983). The Underground Economy In The United States: Annual Estimates, 1930-80. *Staff Papers-International Monetary Fund(IMF)*, 30(2), 283-305.

Taş, M. (2004). Menderes Döneminin Ekonomi Politikası Ve 1958 İstikrar Programı. *Mevzuat Dergisi*, Sayı:76, Nisan 2004. (<https://www.mevzuatdergisi.com/2004/04a/02.htm>)(Erişim Tarihi 15.10.2018).

Taşar, M.O. (2010). Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Ve Makroekonomik Etkilerinin Analizi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(1), 76-97.

Taşkın, Y. (2006). *Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Taşkın, Y. (2010). Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri. *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:2, 122-128.

Taymaz, E. ve Suiçmez, H. (2005). Türkiye'de Verimlilik, Büyüme ve Kriz, *Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni*, 2005/4.

TCMB- "Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı", (2002) (<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/26640b7b-9641-4c35-99ec->

[cd10a9d4e51b/program.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-26640b7b-9641-4c35-99ec-cd10a9d4e51b-m3fB7oF](http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/034318eb-6b0e-4d9e-85e86926902d6780/standby20022004.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-26640b7b-9641-4c35-99ec-cd10a9d4e51b-m3fB7oF) (Erişim Tarihi: 05.10.2018).

T.C. Başbakanlık Hazine MÜsteşarlığı Niyet Mektubu- (Ocak 2002)  
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/034318eb-6b0e-4d9e-85e86926902d6780/standby20022004.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-034318eb-6b0e-4d9e-85e8-6926902d6780-m3fB7D8> (Erişim Tarihi:05.10.2018)

T.C. Dışışleri Bakanlığı, “Türk Ekonomisinin Genel Görünümü”, 2017.  
(<http://www.mfa.gov.tr/turk-ekonomisindeki-son-gelismeler.tr.mfa>) (Erişim Tarihi: 18.10.2018).

TOBB 2014 Ekonomik Rapor- <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2015/71GK/ekonomikrapor-2014.pdf> (Erişim Tarihi: 07.10.2018)

TOBB 2015 Ekonomik Rapor- <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2016/72GK/72-Genel-KurulEkonomikRapor2015.pdf> (Erişim Tarihi: 07.10.2018)

TOBB 2016 Ekonomik Rapor- <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2017/73GKEkonomikRapor.pdf> (Erişim Tarihi: 07.10.2018)

TOBB 2017 Ekonomik Rapor- <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2018/EkonomikRapor2017.pdf> (Erişim Tarihi: 07.10.2018)

Torgler, B. (2003). Tax Morale Theory And Empirical Analysis of Tax Compliance. *Dissertation, der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften*, Basel.

Trasberg, V. (2004), Tax Administration and Shadow Economy in EU New Members. *Società Italiana Di Economia Pubblica Working Paper*, No:313, April 2004.

Tuba Aktaş (2013). *Ekonomik Büyüme*, Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 2898, 1. Baskı.

Türedi, S. ve Berber, M. (2010). Finansal Kalkınma, Ticari Açıklık ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Üzerine Bir Analiz. *Erciyes*

*Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, 301-316.

Türk Dil Kurumu (TDK) “Af” Kavramı.  
([http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52e77fbdde7bf0.32904332&kelime=AF](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52e77fbdde7bf0.32904332&kelime=AF)).

Tüzün, G. (1999). *1950-1960 Döneminde Sanayileşme. 75 Yılda Çarklardan Çiplere*. İstanbul, Tarih Vakfı Yayınları, 147-166.

Ünsal, E.M. (2009). *Makro İktisat*, Ankara, İmaj Yayınevi 8. Baskı.

Üstünel, B. (2003). *Ekonominin Temelleri*, İstanbul, Alfa Yayınları 9. Baskı.

Yalçın, O. (2012). Varlık Vergisi Kanunu Ve Uygulaması. *Avrasya İncelemeleri Dergisi (AVİD)*, 1(1), 313-354.

Yaraşır, S. (2013), Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 379, 175-187.

Yeldan, E. (2001). *Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi/Bölüşüm, Birikim Ve Büyüme*. İstanbul, İletişim Yayınları 1. Baskı.

Yıldırım, G. Yılmaz, İ. ve Akyıl, Z. “Yeniden Yapılandırma Sonuçları Açıklandı.” (<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/yeniden-yapilandirma-sonuclari-aciklandi/694476>) (Erişim Tarihi: 07.09.2018).

Yıldırım, K. (2005). *İktisada Giriş*. Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1472.

Yılmaz Ilgın. *Kayıt Dışı Ekonomi Ve Türkiye’deki Boyutları*. (DPT Uzmanlık Tezi), Yayın No: 2492, 1999.

Züngün, D. (2008). Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Sonrası Türkiye- IMF İlişkilerinin Geleceği, *Öneri Dergisi*, 8(30), 229-242.

113 Sayılı Af Kanunu, S:10641, Düstur, 4. Tertip, C:1, 26.10.1960.

281 Sayılı Kanun Gerekçesi, *Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi*, C:1, 28.02.1961

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Düstur, 3. Tertip, C:15, 22.03.1934.

2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun, Düstur, 3. Tertip, C:15, 04.07.1934.

3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun, Düstur, 3. Tertip, C:20, 29.06.1938.

691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun, Düstur, 5. Tertip, C:4. 26.07.1965.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, Resmi Gazete: 13576, 5. Tertip, C:9, 29.07.1970.

2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun, Düstur, 5.Tertip, C:20, 20.03.1981.

2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun, Resmi Gazete:17969, 22.02.1983.

3239 Sayılı Kanun, Resmi Gazete: 18955, 04.12.1985.

373 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete:20020, 15.12.1988.

3512 Sayılı Bütçe Kanunu, Resmi Gazete:20033, 23.12.1988.

3571 Sayılı Kanun, Düstur, 5. Tertip, Resmi Gazete:20201, 20.08.1989.

3689 Sayılı Kanun, Resmi Gazete: 20731, 15.12.1990.

3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun, Resmi Gazete: 21199, 5. Tertip, C:31, 03.04.1992.

400 Sayılı Amme Alacakları Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete:23101, 05.09.1997.

4369 Sayılı Kanuna İlişkin Genel Tebliğ, Seri No:1, Resmi Gazete: 23464, 15.09.1998.

414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete: 24310, 06.02.2001.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, Resmi Gazete:25033, 27.02.2003.

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun. (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/5811MilliEkonomi.pdf>) (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ Seri No:1, Resmi Gazete: 27076. (<http://www.gib.gov.tr/node/88269>) (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

6111 Sayılı Kanun Rehberi, 2011. (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf>) (Erişim Tarihi: 06.09.2018).

6111 Sayılı Kanun Gerekçesi, 2011. ([http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111\\_say\\_1\\_kanun\\_gerekcesi\\_pdf.pdf](http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111_say_1_kanun_gerekcesi_pdf.pdf)) (Erişim Tarihi: 06.09.2018).

6111 Sayılı Kanun, Resmi Gazete: 27857, 13.02.2011.

6486 Sayılı Kanun Vergi Sirküleri, 29.05.2013. (<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2013-70.aspx>) (Erişim Tarihi: 06.09.2018).

6552 Sayılı Kanun Kapsamında Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Genel Tebliğ, Seri No:1, Resmi Gazete: 29132, 27.09.2014. (<http://www.gib.gov.tr/node/87710>) (Erişim Tarihi: 08.09.2018).

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/4811/4811.pdf> (Erişim Tarihi: 04.09.2018).

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss825m.htm> (Erişim Tarihi: 04.09.2018).

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30\\_09\\_2004\\_kumulatif.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm) (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010\\_5811.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm) (Erişim Tarihi: 10.09.2018).

[http://www.gtturkey.com/UD\\_OBJS/PDF/SIRKULER/2008\\_45.pdf](http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/SIRKULER/2008_45.pdf) (Erişim Tarihi: 09.09.2018).

<http://www.nevzaterdag.com/torba-yasada-%81-ile-rekor-tahsilat/> (Erişim Tarihi: 06.09.2018).

<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2013-70.aspx> (6486 Sayılı Kanun) (Erişim Tarihi: 07.09.2018).

<https://www.verginet.net/Sirkuler/2013yili70.pdf> (Erişim Tarihi: 07.09.2018).

<http://www.filizaskan.av.tr/index.php/en/makalelerimiz/8-makale/29-6552-say-1-torba-kanun> (Erişim Tarihi: 07.09.2018).

<http://www.gib.gov.tr/vergide-buyuk-yapilandirma-firsati-basladi> (6736 Sayılı Kanun) (Erişim Tarihi: 07.09.2018)

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6736teblig/6736\\_teb1.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6736teblig/6736_teb1.pdf) (Erişim Tarihi: 07.09.2018)

[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/duyuru/29052017\\_duyuru-7020\\_SK\\_Aciklama.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/duyuru/29052017_duyuru-7020_SK_Aciklama.pdf) (Erişim Tarihi:07.09.2018)

<http://www.gib.gov.tr/node/122423> (7020 Sayılı Kanun) (Erişim Tarihi:07.09.2018)

<http://www.milliyet.com.tr/maliye-bakani-agbal-yapilandirma-kanunlari-ankara-yerelhaber-2400770/> (6743 ve 7020 Sayılı Kanun) (Erişim Tarihi: 15.10.2018).

[http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/46556/42732/iktisadi\\_b%C3%BCy%C3%BCme\\_kitab%C4%B1.pdf](http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/46556/42732/iktisadi_b%C3%BCy%C3%BCme_kitab%C4%B1.pdf) (Erişim Tarihi: 06.10.2018).

<https://www.bloomberght.com/haberler/haber/1532503-turkiye-2013te-4-buyudu> (Erişim Tarihi: 07.10.2018).

[https://pbk.tbmm.gov.tr/dokumanlar/2013\\_yillik\\_ekonomik\\_rapor.pdf](https://pbk.tbmm.gov.tr/dokumanlar/2013_yillik_ekonomik_rapor.pdf) (Erişim Tarihi: 07.10.2018)

[http://www.cumhuriyet.com.tr/haber/ekonomi/1088556/OECD\\_Turkiye\\_icin\\_2019\\_buyume\\_tahminini\\_yuzde\\_0\\_5\\_e\\_cekti.html](http://www.cumhuriyet.com.tr/haber/ekonomi/1088556/OECD_Turkiye_icin_2019_buyume_tahminini_yuzde_0_5_e_cekti.html) (Erişim Tarihi: 09.10.2018)

<https://www.cnnturk.com/ekonomi/fitchten-turkiye-icin-buyume-tahmini>  
(Erişim Tarihi: 09.10.2018)

<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/dunya-bankasi-turkiyeye-iliskin-buyume-beklentilerini-degistirdi-40858918> (Erişim Tarihi: 09.10.2018)

<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/iste-imfnin-turkiye-icin-buyume-beklentisi-40980932> (Erişim Tarihi: 07.10.2018)

<https://www.bbc.com/turkce/haberler-45596850> (Erişim Tarihi: 07.10.2018)