

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2023-1252468

Araştırma Makalesi / Research Article

Türkiye’de Mali Af Programlarının Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri

The Effects of Fiscal Amnesty Programs on the Tax System in Türkiye

Ferdi ÇELİKAY¹ , Alpaslan DOĞANKOLLU² 



¹Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir, Türkiye

²Bilim Uzmanı, University of York, Department of Economics and Related Studies, Economics, İngiltere

ORCID: F.Ç. 0000-0002-1922-4034;
A.D. 0000-0001-8495-8520

Corresponding author:

Ferdi ÇELİKAY,
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir, Türkiye
E-mail: ferdicelikay@gmail.com

Submitted: 17.02.2023

Revision Requested: 19.03.2023

Last Revision Received: 05.05.2023

Accepted: 06.05.2023

Published Online: 22.05.2023

Citation: Celikay, F., & Doğankollu, A. (2023). Türkiye’de mali af programlarının vergi sistemi üzerindeki etkileri. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 71-98.
<https://doi.org/10.26650/mcd2023-1252468>

ÖZ

Ekonomik aktörlerce yerine getirilmeyen yükümlülüklerin bir kısmı ya da tamamı hukuki düzenlemeler aracılığıyla kaldırılabilir. Literatürde mali af olarak anılan bu düzenlemeler, ekonomik aktörlerin karşılaşılacağı yaptırımların kaldırılmasını veya hafifletilmesini ifade etmektedir. Bu çalışmanın amacı, mali af programlarının belirli bir dönemde tahakkuk eden ve tahsil edilen kamu gelirleri üzerinde oluşturduğu etkileri ampirik olarak belirlemektir. Araştırma sürecinde Türkiye’deki 81 il örneğinde 2004 ile 2020 yılları arasındaki dönem esas alınmıştır. Oluşturulan veri seti aracılığıyla farklı kapsamlarla uygulamaya konulan altı mali affın vergi sistemi üzerindeki etkileri sınanmıştır. Elde edilen bulgulara göre belirli bir dönemdeki mali af programı tahsil ve tahakkuk tutarlarını kısa dönemde pozitif etkilemektedir. Uzun dönemde ise vergi aflarının özellikle tahsil tutarları üzerinde negatif yönlü etkisi vardır. Bunun yanında af programları, vergi uyumunun makro ekonomik ölçekteki göstergelerinden biri olan tahsil-tahakkuk oranını da hem kısa hem de uzun dönemde etkilemektedir. Yine bulgulara göre, tekrar eden vergi afları ile vergi sistemi üzerindeki kısa dönemli genişletici etkiler azalmakta, buna karşılık uzun dönemli negatif etkiler ise artmaktadır. Çalışmada kullanılan yöntem ve elde edilen sonuçlar, mali afların mikro ve makro ölçekteki olumlu ve olumsuz etkilerinin betimlenebilmesine olanak vermektedir. Bu yönüyle çalışma, kısa ve uzun vadede izlenecek politikalar için görgül bir öneri zemini sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi affı, mali af programları, mali yapılandırma, vergi sistemi, panel veri analizi

ABSTRACT

Obligations that are not fulfilled by economic actors can be removed through legal regulations. This is called fiscal amnesty in the literature and involves the removal or softening of the sanctions economic actors will face. This study aims to empirically investigate the impact of fiscal amnesty programs on collected and acquired public revenues. Data for the sample of Türkiye’s 81 provinces used in the study were drawn from



the period of 2004-2020. The study uses the developed data set to evaluate the effects of six fiscal amnesties, each of which had a different scope, on the tax system. The results show the fiscal amnesty program to have had positive short-term effects on accrual and collection amounts. However, tax amnesties were especially seen to negatively affect the amounts collected over the long run. Additionally, amnesty programs have both short- and long-term effects on the accrual rate, one of the macroeconomic measures of tax compliance. The results also show the short-term beneficial effects on the tax system to decline and the long-term adverse consequences to rise with repeated tax amnesties. One can describe the benefits and drawbacks of financial amnesties at both the micro and macro dimensions due to the study's methodology and findings, and in this regard, the study offers an empirical basis for both short-term and long-term policy recommendations.

Keywords: Tax amnesty, fiscal amnesty programs, fiscal structuring, tax system, panel data analysis

EXTENDED ABSTRACT

Fiscal restructuring, or tax amnesties in a narrower framework, aim to completely or partially eliminate the actions or inactions of economic actors by overturning fiscal legislation through legal regulations. These regulations can contribute to the functioning of the economic system, as well as play important roles in increasing efficiency regarding taxation. The main reason for this is that economic actors or activities that have been unregistered for various reasons can be reintegrated into the financial system through amnesties. Ultimately, this situation is considered a last chance for taxpayers to remove the sanctions the administration has determined. Fiscal amnesties can also be used to make up for a loss of welfare in extreme situations like natural disasters, epidemics, or economic crises. This makes things easier for economic actors and even cuts down on the growing amount of work the government has to do.

Fiscal amnesties also have serious negative effects, especially on the tax system. Preliminary studies in the literature have revealed repeated tax amnesties to reduce economic actors' tax compliance (Stella, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Le Borgne, 2006; Alm, Martinez-Vazquez ve Wallace, 2009; Luitel ve Tosun, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019). The long-term reflections of practices such as amnesty or restructuring on the financial system include different alternative possibilities. Expectations are that the tax system will have a positive effect in the long run if unregistered resources become registered through restructuring (Parle ve Hirlinger, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990; Torgler ve Schaltegger, 2005). Otherwise, fiscal amnesties will turn into a practice that harms economic actors' perceptions of justice and reduces tax compliance and will negatively impact the financial structure in the long run (Malik ve Schwab, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Kaya, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019). In addition, the short- and long-term effects of fiscal amnesties on the tax system in terms of frequency of issuance are another topic that has been emphasized in the literature.

Six fiscal amnesties with different scopes have been implemented in Türkiye over the last decade. The agenda also involves applying for a similar application in 2023. The current research is shaped within the framework of the main problem of what kind of short- and long-term effects the recent financial restructurings in Türkiye have had on the tax system. The study's goal in this context is to determine the short- and long-term effects of tax amnesties on the public revenues that have been accrued and collected over a specific time period. During the research, a panel data set was first created based on the period of 2004-2020 regarding the sample of Türkiye's 81 provinces. Afterwards, the study tested the reflections of six financial amnesties that had been made within different scopes on the tax system. According to the findings, the fiscal amnesty programs affected collection and accrual amounts positively in the short term. However, they

were especially seen to negatively affect collection amounts in the long run. In addition, another important finding of the analysis is that the short-term positive effects decreased and the long-term negative effects increased with the repetition of tax amnesties. Fiscal restructurings and tax amnesties also have both statistically significant short- and long-term effects on the accrual rate, which is an indicator of tax compliance on a macroeconomic scale.

1. Giriş

Vergiler, modern devletin en önemli gelir kaynağıdır. Ne var ki bu kaynak büyük ölçüde kayıt altındaki ekonomik değerlerden temin edilir. Literatürde yapılan çalışmalar ise günümüz iktisadi sistemlerinde ekonomik faaliyetlerin göz ardı edilemeyecek bir kısmının halen kayıt dışı olduğunu gözler önüne sermektedir (Delechat ve Medina, 2020; Fredström, Peltonen ve Wincent, 2021; Khuong, Shabbir, Sial ve Khanh, 2021; Guo, Huang, Wang ve Wang, 2022; Elgin, Kose, Ohnsorge ve Yu, 2022). Bu bakımdan mali af programları ya da daha dar bir çerçeve ile vergi afları, ekonomik aktörlerin mali mevzuatın dışına çıkarak yaptığı eylemleri ya da eylemsizlikleri hukuki düzenlemelerle tamamen veya kısmen ortadan kaldırmayı hedefler. Söz konusu düzenlemeler, ekonomik sistemin işleyişine katkı yapabileceği gibi vergilendirme sürecinde etkinliği artıracak ölçüde önemli roller de oynayabilir. Bunun temel nedeni, bir şekilde ve farklı gerekçelerle kayıt dışı kalmış ekonomik aktörlerin ya da faaliyetlerin aflar sayesinde mali sisteme tekrar dahil edilebilmesidir. Nihayetinde bu durum, mükellefler nezdinde idare tarafından belirlenmiş ya da belirlenecek yaptırımların ortadan kaldırılabilmesi için son bir şans olarak değerlendirilecektir. Ayrıca doğal afet, salgın hastalık veya ekonomik kriz gibi olağanüstü durumlarda yaşanan refah kaybının telafisi, ekonomik aktörler üzerindeki finansal külfetin hafifletilmesi ve hatta idarenin artan iş yükünün azaltılması gibi gerekçelerle de mali aflara başvurulabilmektedir.

Bahsedilen durumlarda kullanılması kaçınılmaz ve hatta faydalı olarak görülse dahi mali yapılandırmaların özellikle vergi sistemi üzerinde ciddi olumsuz etkileri de vardır. Literatürde yapılan öncül çalışmalar sürekli yinelenen vergi aflarının ekonomik aktörlerin vergiye uyumlarını kümülatif olarak azaltacağını ve vergi sistemi üzerinde yıpratıcı bir etki oluşturacağını ortaya koymaktadır (Stella, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Le Borgne, 2006; Alm ve ark., 2009; Luitel ve Tosun, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019). Af ya da yeniden yapılandırma gibi uygulamaların mali sistem ve ekonomik doku üzerindeki uzun dönemli yansımaları ise farklı alternatif olasılıkları bünyesinde barındırır. Beklentiler, yapılandırma ile kayıt dışı kaynakların kayıt altına alınması ya da etkin bir kontrol ve denetim sisteminin kurulması halinde uzun dönemde vergi sisteminin olumlu yönde etkileneceği doğrultusundadır (Parle ve Hirlinger, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990; Torgler, Schaltegger ve Schaffner, 2003). Aksi durumlarda ise mali yapılandırmalar ekonomik aktörlerin güven ya da adalet duygularını zedeleyen ve vergi uyumlarını azaltan bir uygulamaya dönüşecek hem mali yapı hem de ekonomik sistem üzerinde uzun dönemde olumsuz etkiler meydana getirecektir (Malik ve Schwab, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Kaya, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019). Ayrıca mali yapılandırmaların çıkarılma sıklığı itibarıyla vergi sistemi üzerindeki kısa ve uzun dönemli etkileri de literatürde önemle üzerinde durulan bir diğer başlıktır.

Türkiye’de son on yıllık periyotta farklı kapsamlarla altı mali yapılandırma hayata geçmiştir. 2023 yılı içerisinde de benzer bir uygulamaya başvurulması gündemdedir. Mevcut araştırma, “Ülkemizde son dönemde gerçekleştirilen mali yapılandırmaların kısa ve uzun dönemde vergi sistemi üzerinde ne gibi etkiler oluşturduğu” temel problemi çerçevesinde şekillenmektedir. Bu kapsamda çalışma, vergi aflarının belirli bir dönemde tahakkuk eden ve tahsil edilen kamu gelirleri üzerindeki kısa ve uzun dönemli etkilerini belirleyebilmeyi amaçlamaktadır. Araştırma sürecinde öncelikle Türkiye’deki 81 il örnekleminde 2004 ile 2020 yılları arasındaki dönem esas alınarak panel veri seti oluşturulmuştur. Sonrasında farklı kapsamlarla gerçekleştirilen altı mali yapılandırmanın vergi sistemi üzerindeki yansımaları sınanmıştır. Bulgulara göre, veri bir dönemde gerçekleştirilen mali yapılandırma programları tahsil ve tahakkuk tutarlarını kısa dönemde pozitif doğrultuda etkilemektedir. Uzun dönemde ise vergi aflarının tahsil tutarları üzerinde

negatif etkisi olduğu gör÷lmektedir. Araştırmanın bir diğer önemli bulgusu da vergi aflarının tekrar etmesiyle birlikte kısa dönemli pozitif etkilerin azaldığı ve uzun dönemli negatif etkilerin ise arttığıdır. Bunun yanında mali yapılandırmalar ya da vergi afları, vergi uyumunun makro ekonomik ölçekteki bir göstergesi mahiyetinde olan tahsil-tahakkuk oranını da hem kısa hem de uzun dönemde istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilemektedir.

Dört bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümde mali yapılandırmaların kavramsal çerçevesi çizilmekte, ekonomik, sosyal ve mali gerekçeleri değerlendirilmekte, iktisadi sistem üzerindeki olası etkileri teorik olarak açıklanmaktadır. İkinci bölümde, literatürdeki öncül çalışmalara eleştirel olarak yer verilmektedir. Üçüncü bölümde ise araştırmanın metodolojik arka planı, hipotezleri, kurgulanan modeller ve elde edilen bulgular paylaşılmaktadır. Son olarak dördüncü bölümde araştırmanın genel bir değerlendirmesi yapılmakta, sonuç ve öneriler paylaşılmaktadır.

2. Teorik Çerçeve: Af Programları ve Mali Yapı Üzerindeki Etkileri

Değişik gerekçelerle ekonomik aktörlerce yerine getiril(e)meyen mali yükümlülüklerin bir kısmı veya tamamı hukuki düzenlemeler ile kaldırılabilir. “Vergi affı”, “mali af” ya da “mali yapılandırma” olarak değerlendirilen bu uygulamalar, mevzuata uygun olmayan eylem ya da eylemsizlikler nedeniyle karşılaşılabilecek yaptırımların kaldırılmasını veya hafifletilmesini ifade eder (Çağan, 1972). Vergi aflarıyla kayıt dışı faaliyetlerin, vergi kaçakçılığı olarak sınıflandırılacak eylemlerin ya da salt yükümlülüklerin yerine getirilmemesi gibi eylemsizliklerin, çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaksızın gönüllü olarak telafi edilebilmesine imkân sunulmaktadır.

Mali yapılandırmaların vergi sistemi ve ekonomik doku üzerinde nasıl ve hangi doğrultuda etkileri olacağı ise literatürde uzun süredir tartışmalı bir konu olarak yerini ve önemini muhafaza etmektedir. Tartışmanın bir tarafında uygulanacak yapılandırma programlarının olumlu etkileri olabileceğini ileri sürenler vardır (Parle ve Hirlinger, 1986; Mikesell, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990; Torgler ve Schaltegger, 2005; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Luitel ve Tosun, 2014; Bayer, Oberhofer ve Winner, 2015; Sandalcı, Saygın ve Sandalcı, 2015). Bu görüşe göre af uygulamaları, ekonomik krizler ya da doğal afetler sonrasında mükelleflerin üzerindeki mali yükün hafifletilmesini sağlayacaktır. Bunun yanında kayıt dışı faaliyetlerle mücadeleye ivme kazandırılması ya da idare ve yargı sistemi üzerindeki aşırı işlem yükünün azaltılması gibi gerekçeler, mali yapılandırmaların zorunlu ve hatta yararlı uygulamalar olarak değerlendirilmesini beraberinde getirir. Bu görüşün taraftarlarına göre aflar, ekonomik aktörler ve idare açısından yeni bir başlangıç ifade edecektir. Bu nedenle af öncesi ile sonrası mukayese edildiğinde vergi sistemi ve ekonomik yapıda önemli bir iyileşmeyle karşılaşılabileceği muhtemeldir. Tartışmanın diğer tarafında ise beklenenin aksine af programlarının vergi sistemi ve ekonomik yapı üzerinde olumsuz ve telafisi zor yansımalar meydana getireceğini savunanlar yer alır (Malik ve Schwab, 1991; Fisher, Goddeeris ve Young, 1989; Lerman, 1986; Stella, 1991; Savaşan, 2006; Çetin, 2007; Luitel ve Sobel, 2007; Saraçoğlu ve Caşkurlu, 2011; Akbelen ve Aydın, 2019; Saygın, 2019). Nihayetinde aflar, ekonomik aktörler nezdinde vergilemede adalet anlayışının zedelenmesine, idari yapı ve hukuki düzene itimadın azalmasına, vergiye uyum sürecinin olumsuz yönde etkilenmesine neden olacak ve vergi sistemini yıpratacaktır. Bu bakımdan bahsedilen iki görüşün temel argümanları ve mali yapılandırmaların ekonomik sistem üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi açısından afların nedenleri ile taraf olan aktörlerin temel motivasyonlarını incelemekte yarar vardır.

Genel olarak mali aflar, kanunlara aykırı hareketleri nedeniyle ekonomik aktörlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasını ifade eder. Dolayısıyla mali aflarının iki

temel unsurundan söz edilebilir. Bunlardan ilki ekonomik aktörlerin hukuki düzenlemelere aykırı bir tutum ve davranış içerisine girmesi, bilerek ya da bilmeyerek hukuki kuralların dışına çıkmasıyla karşılaşılan fiili durumdur. Bu unsur yapısal olarak çıkarılacak bir affın ya da mali yapılandırmanın kapsamının belirlenmesine yardımcı olur. Nihayetinde hangi fiil, davranış ya da konuların gerçekleştirilecek mali yapılandırma çerçevesinde olacağı bahse konu ilk unsurla ilgilidir. Affın ikinci unsuru ise ekonomik aktörün hukuk dışına çıkması nedeniyle uygulanan yaptırımlardır. Bu çerçevede cezalar ile gecikme bedelleri değerlendirilebilir. Af ile siyasi otorite, hukuk dışı fiil nedeniyle kesilen cezalar ve/veya gecikme bedellerinin tamamından ya da bir kısmından vazgeçebilmekte, ekonomik aktör üzerindeki diğer yaptırımları ortadan kaldırmakta veya bu yükümlülüklerin yerine getirilme koşullarını hafifletmektedir (Çağan, 1972; Savaşan, 2006; Yılmaz, 2017; Saygın, 2019). Dolayısıyla mali aflar kapsam bakımından farklılık arz edebilir. Örneğin çıkarılacak bir mali af ile kayıt dışı faaliyet yürüten ekonomik aktörlerin ve elde ettikleri getirilerin kayıt altına alınması amaçlanabilir. Bunun yanında maddi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmeyen ekonomik aktörler ya da vergi borcunun bir kısmını veya tamamını ödemiş olanlar için gecikme bedellerinden vazgeçilerek sadece ödenmesi gereken ana paranın tahsili hedeflenebilir (Tekin ve Tuncer, 2013; Yılmaz, 2017).

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerin harcamalarını finanse edebilmek amacıyla pek çok gelir türüne başvurduğu ve ekonomik aktörlerden farklı düzeylerde maddi ve şekli yükümlülükleri gerçekleştirilmesini beklediği düşünüldüğünde mali aflar, idarenin belirli bir dönemde duyduğu finansal gereksinimlerin karşılanması nedeniyle de çıkarılabilir. Esas olarak ekonomik aktörlere mali af ile bir fırsat sunulmaktadır. Bu fırsat, af kapsamında belirlenen süre ve koşullarda, yerine getiril(e)meyen ödemenin yapılması veya kayıt dışı tutulan kaynağın ya da faaliyetin kayıt altına alınmasıdır. Böylece normal koşullarda cezai bir müeyyide gerektiren eylemden sadece kamu geliri elde edilmesi sağlanabilecektir. Bu çerçevede ekonomik aktörün önünde iki seçeneğin olduğu kabul edilebilir. Bu seçenekler ya aftan yararlanarak idarece belirlenen bedeli ödemek ya da aftan yararlanmaksızın faaliyetlerine devam etmektir. Karar aşamasında ise üç temel unsur belirleyici olacaktır. Bunlardan ilki af kapsamında sunulacak fırsatlardır. Örneğin ödeme kolaylığı, geç ödeme nedeniyle doğan gecikme bedellerinin silinmesi ya da aftan yararlanılacak işleme cezai müeyyide uygulanmaması gibi seçenekler ekonomik aktörün aftan yararlanma kararını doğrudan etkileyecektir (Alm ve Beck, 1990; Alm ve Beck, 1991). Yine aftan yararlanmanın alternatif maliyeti olarak değerlendirilebilecek koşulların da dikkatle irdelenmesi gerekir. Gerçekten aftan yararlanılmaması halinde herhangi bir yaptırımla karşılaşılma olasılığının varlığı ya da seviyesi, kararın alternatif maliyetini belirleyen en önemli başlıklardandır. Sonuçta bir ekonomik aktör, vergi kaçırma eyleminden ya da kayıt dışı faaliyetlerinden, yakalanma olasılığı ve caydırıcı bir müeyyide ile karşı karşıya kalma ihtimaline bağlı olarak vazgeçecektir (Alm ve Beck, 1990; Alm, McKee ve Beck, 1990; Alm ve Beck, 1991). İdarenin söz konusu eylemleri ortaya çıkarma ve yaptırım uygulama kabiliyetinin varlığı, idareyi gelir kaybına uğratan işlemleri zorunlu olarak azaltacaktır. Bu çerçevede ekonomik aktörün aftan yararlanmadığı takdirde sistemin kendini daha ağır bir yaptırım ile karşı karşıya bırakacağı beklentisi ne kadar yüksek ise aftan yararlanmanın maliyeti de o kadar fazla olacaktır. Ekonomik aktörün af karşısındaki kararını belirleyecek bir diğer sacayağı ise geleceğe ilişkin beklentilerdir. Gerçekten ekonomik aktör, mevcut af uygulamasını çeşitli nedenlerle karşı karşıya kaldığı mali külfetten kurtulmak için son bir fırsat olarak değerlendiriyorsa aftan yararlanma arzusu artacaktır. Tam aksine mali afların yinelenen beklentisi ise mevcut aftan yararlanma kararını olumsuz etkileyeceği gibi toplumda yaşayan bireylerin adalet hissiyatını zedeleyerek, sistemdeki ahengi de bozacaktır. Tabii ki bu üç unsurun

yanında mükelleflerin karakteristik özellikleri, rekabet koşulları, idari ve mali yapı ya da sosyolojik doku gibi pek çok faktörün de alınacak kararları etkileyebilme potansiyelinde olduğunu belirtmek gerekir (Alm ve Beck, 1990; Alm ve ark., 1990; Alm ve Beck, 1991; Andreoni, 1991; Alm ve Beck, 1993; Bayer ve ark., 2015).

Affin bir diğer tarafında da mali yapılandırmayı gerçekleştiren siyasi irade ya da idare yer alır. İdarenin mali yapılandırmalardan beklentileri ya da çıkarılan mali afların amaçları literatürde farklı başlıklarla özetlenmektedir. Genel itibariyle afların mali, iktisadi, sosyal ve politik amaçlarla çıkarılabileceği ileri sürülebilir (Moran, 1992; Le Borgne, 2006; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Tekin ve Tuncer, 2013; Bayer ve ark., 2015). Her şeyden önce mali aflarla idare, erişemediği kaynağı vergilendirme ya da tahsil edemediği gelire ulaşma imkânına kavuşacaktır. Dolayısıyla mali af ile her ne kadar gecikme bedellerinden ya da cezai tutarlardan vazgeçilse dahi ciddi bir kamu geliri de elde edilmektedir. Ayrıca af ile kayıt dışındaki faaliyetler kayıt altına alınarak vergilendirilebilir kaynakların eksiksiz kavranması sağlanabilir. Bunun yanında ekonomik aktörce ödenmeyen bir kamu gelirinin takibi idare açısından bir maliyet unsurudur. Mali af ile bu maliyet unsurundan da kurtulma imkânı elde edilmektedir. Yine mali aflar, iktisadi kriz ya da doğal afet gibi olguların ekonomik aktörler üzerinde oluşturduğu yıpratıcı etkileri hafifletmekte, finansal ve mali sistem dışında kalmış kaynakların ekonomiye kazandırılmasını sağlamaktadır. Kamu tercihi teorisi perspektifinden ise mali aflar, politik aktörlerin fayda maksimizasyonunu temin edecekleri bir enstrüman olarak değerlendirilir (Pommerehne ve Zweifel, 1991; Moran, 1992; Torgler ve Schaltegger, 2005; Diamastuti ve Hardanti, 2019). Mali affı uygulayacak siyasi otorite, bir yandan aftan yararlananlar nezdinde olumlu bir prestije kavuşurken diğer yandan da ekonomik aktörlerden ek kamusal kaynak sağlama imkânı elde eder. Gerçekten aftan yararlanma durumunda olanlar açısından getirilen düzenleme, af öncesi koşullarda ödenmesi gereken cezaların, gecikme bedellerinin ya da uygulanacak farklı müeyyidelerin iptalini içeren kaçırılmayacak bir fırsattır. Bu yönüyle af koşulları, yararlanıcı ekonomik aktörün borç veya edimlerini azaltma ve fayda fonksiyonunu artırma potansiyeline sahiptir. Ayrıca ekonomik aktörlerin çeşitli yaptırımlardan kurtulabilmek amacıyla adeta gönüllülük esasıyla aftan yararlanmaları, kamu kesiminin normal koşullarda tahsil edemediği bir kaynağa erişmesini sağlar. Dolayısıyla bu süreç dahilinde hem aftan yararlanan ekonomik aktörler hem de affı çıkaran siyasi aktörler karşılıklı olarak fayda temin edeceklerdir. Siyasi aktörler açısından mali aftan elde edilecek gelirler, kısa vadede aftan yararlanan ekonomik aktörün gönüllü katılımıyla sağlanacak bir kaynak mahiyetindedir. Aynı zamanda siyasi aktörler, elde edecekleri bu gönüllü kaynak ile izleyecekleri politikalarını finanse edebilme imkânına da kavuşacaklardır.

Yukarıda spesifik olarak idare ile mali af kapsamındaki ekonomik aktörler arasındaki etkileşime değinilmiştir. Ancak mali aflar yapıları gereği aftan yararlanmayacak mükelleflerin vergiye uyum sürecini de etkilemektedir (López-Laborda ve Rodrigo, 2003; Çetin, 2007; Gerger, 2012; Atçeken, Altundemir ve Turan, 2018; Saygın, Sandalcı ve Sandalcı, 2019; Akbelen ve Aydın, 2019). Gerçekten affın getirdiği imkanlar, yükümlülüklerin idarece takibi ve denetimi ya da gelecekte affın yinelenme beklentisi gibi hususlar mükelleflerin vergi sistemine yönelik tutumlarını doğrudan belirleyecektir. Örneğin, idarenin af uygulamasını belirli periyodlarla yineleyeceği beklentisi neredeyse mükelleflerin tamamının vergilendirme sürecine olan tutumlarını olumsuz yönde şekillendirecektir. Yapısal olarak af uygulaması, yükümlülüklerini yerine getiren ile getirmeyen, kayıt içinde faaliyetlerini yürüten ile kayıt dışında kalan, mali külfete katlanan ile vergi kaçırın arasında gerçekleştirilen adil olmayan bir işlemdir. Başta vergilemede adalet ilkesi olmak üzere, toplumsal ve ekonomik adaleti zedeleyen söz konusu işlemin yinelenmesi, mükellefler itibariyle vergi sistemi-

ne uyumu, vergilerin ödenme alışkanlığını ya da hukuki düzenlemelere uyulma zorunluluğunu zedeleyecek, sistemin güven ve adalet erozyonuna uğramasını beraberinde getirecektir.

3. Literatür İncelemesi

Vergi aflarının “ekonomik sistem ve mali yapı” ya da “vergi gelirleri ve vergi uyumu” ile ilişkisi literatürde gerek teorik ve gerekse ampirik zeminde uzun süredir incelenen bir başlıktır. Örneğin mükelleflerin geçmiş tecrübeleri ve gelecek beklentileri doğrultusunda hareket ederek vergi tutumlarını belirleyeceklerini ileri süren Malik ve Schwab (1991), yinelenen vergi aflarının vergi uyumunu doğal olarak olumsuz yönde etkileyebileceğini ileri sürmüşlerdir. Yine Fisher ve arkadaşlarına (1989) göre mali yapılandırma uygulamaları mükelleflerin vergi uyumlarını zedelemekte ve uzun vadede kamu gelirlerinin azalmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında çeşitli durumlarda vergi aflarının vergi uyumunu düşürmeyeceğini hatta tam aksine artıracığını ve vergi sistemi üzerinde olumlu etkiler oluşturacağını ileri süren çalışmalar da vardır (Parle ve Hirlinger, 1986; Mikesell, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990). Söz konusu çalışmaların ortak paydası, bir mali yapılandırma sonrasındaki dönemde olumlu etkilerin ancak denetim mekanizmalarının geliştirilmesi veya cezai müeyyidelerin artırılması sayesinde ortaya çıkacak olmasını koşul olarak esas almalarıdır. Böylesine bir mali yapı dahilinde bireylerin vergiye gönüllü/zorunlu katılımları temin edilebilecek, toplumdaki adalet hissiyatı yaygınlaştırılarak vergi gelirleri artırılabilir (Leonard ve Zeckhauser, 1987: 56; Mikesell, 1986). Hatta Alm ve ark., (1990), Alm ve Beck (1990) ve Alm ve Beck (1991) herhangi bir vergi affı sonrasında caydırıcı mekanizmalara sahip bir mali yapı kurgulanabilirse vergi uyumunun artacağını, aksi takdirde ise vergi uyumunun uzun vadede azalacağını ifade etmişlerdir. Buna karşılık Torgler ve Schaltegger (2005) ise vergi aflarından sonra vergi uygulamalarını güçlendirme çabalarının vergi uyumunu artırmada önemli bir etkisi olmayacağını ileri sürmüşlerdir. Torgler ve Schaltegger (2005)’a göre vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisini belirleyen asıl unsur, bu uygulamanın toplum tarafından politik bir zeminde benimsenip benimsenmemesidir. Bu kapsamda bir mali yapılandırmanın halk oylaması ya da onayına tabi tutularak hayata geçirilmesi vergi uyumunu pozitif yönlü etkileyecektir.

Literatürde Fisher ve ark., (1989), ile Malik ve Schwab (1991)’ın görüşleriyle paralel olacak şekilde vergi aflarının vergi uyumunu zedelediğini ileri süren pek çok ampirik ve teorik çalışmadan örnek verilebilmektedir (Lerman, 1986; Alm ve ark., 1990; Stella, 1991; Savaşan, 2006; Çetin, 2007; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Saraçoğlu ve Caşkurlu, 2011; Gerger, 2012; Akbelen ve Aydın, 2019). Stella (1991)’ya göre kısa dönemli (kalıcı olmayan) amaçlar doğrultusunda çıkarılan bir vergi affı, uzun dönemde vergi uyumunu olumsuz etkileyeceği için vergi gelirlerine önemli bir katkı yapması beklenmemektedir. Alm ve ark., (1990) ile Alm ve Beck (1993) bir vergi affını takip eden süreçte mükelleflerin vergi uyumunu inceledikleri çalışmalarında, aflarla birlikte vergi uyumunun azalacağını tespit etmişlerdir. Bu iki araştırmaya göre mükellefler mali yapılandırmaları ödül-ceza sistemi olarak değerlendirmektedirler. Dolayısıyla aftan yararlanmayan mükellefler yapılan bir mali yapılandırma ile yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin ya da vergi kaçırınların adeta ödülendirildiğini düşünmektedir (Alm ve ark., 1990; Alm ve Beck, 1993).

Afların vergi sistemi üzerindeki etkilerini belirleyen bir diğer etmen de uygulama sıklıklarındır. Nitekim Torgler ve ark., (2003), farklı bir çalışmalarında, vergi aflarının vergi uyumunu artırabilmesi için her nesilde bir kez yapılması gerektiğini önermişlerdir. Afların vergi uyumu üzerindeki yıpratıcı etkileri bu şekilde minimize edilebilecektir. Bunun yanında Luitel ve Sobel (2007) ile Luitel (2007), mali yapılandırmaların çok sık tekrarı halinde mükelleflerin vergilendirme sürecine ilişkin yeni bir

beklentiye kapılacaklarını varsaymışlardır. Bu varsayım doğrultusunda ABD örnekleminde gerçekleştirilen analize göre vergi aflarının çıkarılma sıklığındaki artış mükelleflerin vergi uyumlarını olumsuz doğrultuda etkilemektedir. Örneğin Luitel (2007), 1982-2004 döneminde ABD’de çıkarılan vergi aflarının etkilerini incelemiştir. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre vergi affının çıkarıldığı ve uygulandığı dönemde vergi gelirleri gerçekten artmaktadır. Ancak uzun dönemde af nedeniyle zarar gören vergi uyumu vergi hasılatının azalmasını beraberinde getirmektedir. Çalışmanın bir diğer önemli sonucu ise vergi aflarının tekrarlanması halinde kısa dönemde de mali amaca ulaşmada başarısız olacağı yönündedir. Bunu destekler nitelikte bir diğer bulgu, Luitel ve Sobel’in (2007) yaptığı panel veri analizi sonucunda elde edilmiştir. Ne var ki bu kez yinelenen vergi aflarının vergi hasılatı üzerindeki etkilerine odaklanılmıştır. ABD eyaletleri örnekleminde yapılan çalışmaya göre ilk kez çıkan bir vergi affı, kısa dönemde kamu gelirlerinde artış sağlamaktadır. Ancak rasyonel bireylerin gelecekte de vergi afları çıkacağını tahmin etmesi ve af uygulamalarının tekrar etmesi halinde bu etki uzun dönemde tersine dönmekte ve kamu gelirlerini azaltmaktadır. Bunun en önemli nedeni tıpkı Alm ve ark., (1990), ile Alm ve Beck (1993)’in ileri sürdüğü gibi mükelleflerin gelecekte gerçekleştirilecek mali yapılandırmadan yararlanma beklentisine kapılmalıdır (Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007). Mahestyanti, Juanda ve Anggraeni (2018), ise Endonezya’da altyapı harcamalarını finanse edebilmek amacıyla çıkarılan bir vergi affını esas alarak deneysel yöntem eşliğinde mükelleflerin uyum düzeylerini tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan varyans analizi sonuçlarına göre yüksek gelirli mükellefler düşük gelirlilere göre daha düşük bir vergi uyumuna sahip olup, af kapsamına dahil edebilecekleri varlıklarını nispeten daha düşük bir seviyede beyan etmeyi tercih etmektedirler. Ne var ki cezai uygulamalar ve denetim olasılığı söz konusu gelir grubunda dahi vergi uyumunu olumlu yönde etkilemektedir (Mahestyanti ve ark., 2018). Bunun yanında Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının vergi uyumu ve vergi sistemi üzerindeki etkilerini ele alan çalışmalarda da farklı yöntemler kullanılarak bahse konu literatür ile uyumlu sonuçlar elde edildiği görülmektedir. Örneğin Savaşan (2006), Çetin (2007), Gerger (2012), Saraçoğlu ve Caşkurlu (2011), Akbelen ve Aydın (2019)’ın Türkiye özelinde yaptıkları çalışmalar, vergi aflarının özellikle mükelleflerin adalet hissiyatını zedelediğini, bu nedenle de vergi uyumunu olumsuz etkilediğini ortaya koymaktadır.

İdarenin ya da politik iradenin mali yapılandırmalara veya vergi aflarına başvurma nedenleri teorik ve ampirik literatürde ele alınan bir diğer araştırma sorunsalıdır. Çoğu çalışmaya göre vergi afları ekonomik, mali, teknik, idari, sosyal ya da siyasi gerekçeler ile çıkarılabilmektedir (Dubin, Graetz ve Wilde 1992; Le Borgne, 2006; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Luitel ve Tosun, 2014; Bayer ve ark., 2015; Ekinci, Acar ve Ekeryılmaz, 2019; Abdurrahmani ve Doğan, 2019). Örneğin Dubin ve ark., (1992)’e göre mali yapılandırmalar, zamanında kontrol ve denetim altına alınamayan değerlerin tekrardan mali sisteme dahil edilmesi amacıyla uygulanmaktadır. Bu kapsamda etkin bir denetim sisteminin işlemediği halinde vergi aflarına ihtiyaç olmayacaktır (Dubin ve ark., 1992). Ayrıca Le Borgne (2006), 1977 ile 1998 yılları arasındaki dönemi esas alarak ABD örnekleminde gerçekleştirdiği araştırmasında mali yapılandırmaların idare açısından gelir kaynağı olarak değerlendirildiği bulgusuna ulaşmıştır. Bu çalışmaya göre sürdürülemez borç yükü durumu “bir finansman aracı” olarak vergi affına başvurulma olasılığını artmaktadır (Le Borgne, 2006). Bunun yanında gerek Dubin ve ark. (1992) ve gerekse Bayer ve ark., (2015), tarafından gerçekleştirilen araştırmalar ABD’deki çeşitli eyaletlerde vergi aflarının gelir kaynağı olarak değerlendirildiğini ve kamusal finansman amacıyla çıkarıldığını göstermektedir. Ancak Bayer ve ark., (2014), sık bir şekilde ve gelir kaynağı oluşturmak gayesiyle başvuru yapılan vergi aflarının uzun vadede ilgili yönetimin bütçe açığı sorunsalıyla karşı karşıya kalmasına neden olabileceğini belirtmektedir. Bunun en önemli gerekçesi mükelleflerin af beklentisine bürünecek olmalarıdır

(Bayer ve ark., 2015). Yine ABD örneğinde bu kez 1982 ile 2010 yılları arasındaki dönemi kapsayacak şekilde gerçekleştirdikleri analizlerinde Luitel ve Tosun (2014), vergi aflarının mali amaçtan ziyade özellikle durgunluk dönemlerinde ya da piyasadaki yetersizlikleri telafi edebilmek amacıyla kullanıldığını ifade etmişlerdir. Bu çerçevede mali yapılandırmaların bir maliye politikası aracı olarak kullanılıp kullanılamayacağı sorusu akla gelmektedir. Ne var ki Kellner (2004)'e göre vergi aflarının bir maliye politikası aracı ya da bir gelir enstrümanı olarak değerlendirilmesi doğru değildir. Çünkü mali yapılandırmalar ile her ne kadar gelir kaynağı oluşturulsa da (ki olması gerekene genelde ulaşamaz) uzun vadede mükelleflerin vergi uyumu olumsuz yönde etkilenmektedir (Kellner, 2004). Ekinci ve arkadaşları (2019) ise Türkiye örneğinde kurguladıkları probit modelde politik faktörleri vergi aflarının bir açıklayıcısı olarak değerlendirmişlerdir. Analiz sonuçları genel seçimler öncesinde af uygulamasına gidilme olasılığının arttığını göstermektedir (Ekinci ve ark., 2019, 186).

Literatürde özellikle Dubin ve ark., (1992), Le Borgne (2006) ve Bayer ve ark. (2015) mali yapılandırmaları idare için finansal bir kaynak elde etme aracı olarak nitelendirmektedirler. Bu yönüyle vergi aflarının vergi sistemi üzerinde özellikle de gelir boyutu itibarıyla olumlu etkileri olacağı vurgulanmıştır. Gerçekten gerek Parle ve Hirlinger (1986) gerekse Malik ve Schwabb (1991) vergi aflarının kısa vadede vergi gelirleri üzerinde önemli bir genişletici etki oluşturacağını kabul ederler. Ancak Stella (1991)'e göre bir vergi affının amacına uygunluğu ya da başarısı sadece kısa vadede sağladığı ek finansman kaynağı ile ölçülemez. Çünkü vergi afları kısa vadede gelir artırıcı bir etki oluşturmakla birlikte uzun vadede de vergi sistemini doğrudan ya da dolaylı şekilde etkileme potansiyelindedir. Hatta Stella (1991)'ya göre iyi yönetilemeyen mali yapılandırmalar uzun vadede vergi uyumunu zedeleyerek vergi gelirlerini azaltabilir. Vergi aflarının uzun dönemde vergi gelirlerine önemli bir katkı sağlamadığını ya da negatif etkilediği, bunun temel nedeninin ise vergi uyumundaki yıpranma olduğunu ileri süren geniş bir literatür mevcuttur (Alm ve Beck, 1990; Alm ve Beck, 1993; Das-Gupta ve Mookherje, 1995; López-Laborda ve Rodrigo, 2003; Le Borgne, 2006; Alm ve ark., 2009; Kargı, 2011; Bayer ve ark., 2015; Luitel ve Tosun, 2014; Kaya, 2014; Bozdoğan ve Şimşek, 2018; Güler, 2020). Örneğin Alm ve Beck (1990)'in teorik temellendirmesine göre mali yapılandırmalar ile kısa dönemde kamu kaynağı elde edilse dahi özellikle tekrar eden uygulamalar uzun dönemde vergi gelirlerin azalmasını beraberinde getirecektir. Bunun yanında ABD'nin Colorado eyaleti örneğinde gerçekleştirdikleri ampirik çalışmalarında Alm ve Beck (1993), uygulanan bir vergi affının uzun dönemde gelirleri etkilemediği bulgusuna ulaşmışlardır. Yine Das-Gupta ve Mookherje (1995), Hindistan'ın 1965 ile 1993 yılları arasındaki dönemini referans alarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında sadece 1975 yılında yürürlüğe giren affın vergi gelirleri üzerinde pozitif yönlü bir etki oluşturduğu, diğer mali yapılandırmaların ise uzun vadede vergi gelirlerini ya etkilemediği ya da negatif doğrultuda etkilediği sonucuna varmıştır. Bir diğer araştırma López-Laborda ve Rodrigo (2003) tarafından 1979 ile 1998 yılları arasındaki dönemi kapsayacak şekilde İspanya'da çıkarılan afların incelenmesine yöneliktir. Söz konusu çalışmanın sonuçlarına göre İspanya örneğinde aflar vergi gelirlerini kısa ve uzun dönemde etkilememektedir (López-Laborda ve Rodrigo, 2003). Ayrıca Rusya Federasyonu için Alm ve ark., (2009)'nce gerçekleştirilen çalışmada da mali yapılandırmaların kamu gelirlerini etkilemediği bulgusuna ulaşılmıştır. Bunun yanında özellikle Endonezya için yapılan çalışmalarda bazı olumlu sonuçlar bulunmuştur. Hajawiyah, Suryarini ve Tarmadji (2021) Endonezya'da 2016-2017 yıllarında çıkarılan vergi aflarının kısa dönemde vergi gelirlerini, vergi matrahını ve vergiye uyumu artırdığını bulmuşlardır. Benzer bir sonuca Yuesti (2018) ulaşmıştır. Yine Endonezya için yapılan çalışmada 2016 yılındaki vergi affının hem vergiye uyumu hem de vergi gelirlerini olumlu yönde etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır (Yuesti, 2018). Ay-

rica Sayidah ve Assagaf (2019)'a göre vergi afları yurtdışında değerlendirilen sermaye fonlarının ülkeye geri getirilmesinde önemli rol oynayabilir. Mujaheed ve Siddiqui (2019) ise 28 ülkeye ilişkin 1990-2017 yılları arasındaki veriler ile gerçekleştirdiği analizde vergi aflarının ekonomik etkilerini incelemiştir. Bu analizin sonuçlarına göre vergi afları kişi başına düşen geliri artırmakta, doğrudan yabancı sermayeye dolaylı bir pozitif katkı sağlamakta, işsizlik oranını düşürmekte ve uzun dönem vergi uyumunu artırarak vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemektedir.

Mali yapılandırılmaların temel belirleyicileri ya da vergi aflarının ekonomik ve mali etkileri gibi konu başlıklarını Türkiye özelinde irdeleyen çeşitli çalışmalar da vardır (Çetin, 2007; Kargı, 2011; Taşkın, 2012; Tekin ve Tuncer, 2013; Kaya, 2014; Bozdoğan ve Şimşek, 2018; Atçeken ve ark., 2018; Yücedoğru ve Sarısoy, 2020). Örneğin, Çetin (2007)'in yaptığı anket araştırması sonuçlarına göre, tekrar eden vergi afları mükellefler nezdinde yeni af beklentisine neden olmaktadır. Bu sürecin vergi uyumunu ve kamu gelirlerini azaltacağı öngörülmektedir. Bir diğer betimsel çalışmada ise Kargı (2011), Türkiye'de 1923'ten 2009 yılına kadar çıkarılan vergi aflarını incelemiştir. Çalışmaya göre aflar vergi gelirlerini uzun vadede beklenildiği gibi artırmamaktadır. Bunun yanında Kaya (2014), Türkiye için 1980-2013 döneminde SVAR metodunu kullanarak vergi afları, genel seçimler ve kamu kesimi borçlanma gereğinin vergi gelirleri üzerindeki etkilerini ele almıştır. Kurgulanan modellere göre vergi afları vergi gelirlerini olumsuz doğrultuda etkilemektedir. Yine Bozdoğan ve Şimşek (2018), 1980-2014 yıllarını kapsayan dönemde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerini SVAR analiziyle gözlemlemiş ve benzer bulgular elde etmiştir. Gerçekten vergi afları uzun dönemde ek kaynak oluşturma ya da gelir yaratma potansiyelini kaybetmekte ve vergi gelirlerini negatif yönlü etkilemektedir. Güler (2020) ise Türkiye özelinde 2010 yılı sonrasında çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerini olay analiziyle irdelemiştir. Elde edilen sonuçlara göre çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde özellikle kısa vadede istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Son olarak Yücedoğru ve Sarısoy (2020) Türkiye'de 1028 katılımcı ile uyguladıkları anket araştırmasından yararlanarak veri seti oluşturmuş ve yapısal model ile vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkilerini ele almışlardır. Çalışmada elde edilen bulgulara göre vergi afları sistemin dışında kalmış ekonomik aktörleri de sisteme dahil ederek vergi uyumunu pozitif yönlü etkileyebilmektedir. Ancak yine aflar, normal koşullarda ekonomik aktörlerin vergi uyumu üzerinde olumlu etkiler oluşturan adalet hissiyatı, hükümete olan güven ve risk algısını olumsuz etkilemektedir.

4. Ampirik Analiz

4.1. Veri Seti ve Araştırma Hipotezleri

Çalışmada 2004-2020 dönemine ait Türkiye'deki 81 ilin verileri ile panel regresyon analizi gerçekleştirilmektedir. Analiz sürecinde temel modeller, vergi sisteminin gelir boyutunu temsil edeceği düşünülen üç bağımlı değişken ile kurgulanmıştır. Modellere açıklayıcı değişken olarak son on beş yıllık periyotta gerçekleştirilen aflara ilişkin kukla değerler ile kişi başına düşen GSYİH, işsizlik ve mükellef sayıları olarak belirlenen kontrol değişkenler¹ dahil edilmiştir. Tablo 1'de çalışmada yararlanılan değişkenler ile ilgili ayrıntılı açıklamalara ve istatistiki bilgilere yer verilmektedir.

1 Tablo 1'in alt kısmında verilen korelasyon matrisine göre modellerde yer alan kontrol değişkenler arasında tahmin sürecini etkileyecek ölçüde korelasyon olmadığı belirlenmiştir. Benzer şekilde kısa ve uzun dönem kukla değişkenleri arasında da korelasyon katsayısı çok düşük olup, her bir model tahminin altında ilgili katsayılar yer verilmiştir.

Tablo 1. Verilere İlişkin Özet Bilgiler

Değişkenler	Düzye	Ortalama	Std. Sapma	En Düşük	En Yüksek	Gözlem
Bağımlı Değişkenler						
Tsl/Thk*	Overall	0.725	0.125	0.101	0.980	1377
(Ele alınan dönemde tahsil edilen gelirlerin tahakkuk eden gelirlere oranı)	Between		0.091	0.440	0.940	81
	Within		0.086	0.250	1.097	17
Tsl*	Overall	1.954	0.495	-0.054	3.591	1377
(Kişi başına düşen reel tahsil tutarının doğal logaritması)	Between		0.428	0.502	3.395	81
	Within		0.252	1.131	2.584	17
Thk*	Overall	2.102	0.490	-0.025	3.628	1377
(Kişi başına düşen reel tahakkuk tutarının doğal logaritması)	Between		0.402	0.553	3.422	81
	Within		0.284	1.123	3.091	17
Bağımsız (Kontrol) Değişkenler						
GSYİHkb**	Overall	3.239	0.273	2.351	3.831	1377
(Kişi başına düşen reel Gayri Safi Yurt İçi Hasılanın logaritmik değeri)	Between		0.151	2.885	3.607	81
	Within		0.228	2.592	3.583	17
İşsiz/Nüfus***	Overall	0.029	0.019	0.001	0.188	1377
(Ele alınan dönemde referans ildeki işsiz sayısının il nüfusuna oranı)	Between		0.009	0.007	0.092	81
	Within		0.016	0.060	0.135	17
Tmükellef****	Overall	4.884	0.470	3.864	6.557	1377
(Ele alınan ildeki toplam mükellef sayısının logaritmik değeri)	Between		0.471	3.932	6.461	81
	Within		0.039	4.720	5.037	17
Bağımsız (Kukla) Değişkenler						
MYK (Affin çıkarıldığı ilgili yıl için 1, diğer yıllar için 0 olarak belirlenen kukla değişken)						
MYU (Affin çıkarıldığı ilgili mali düzenleme öncesindeki yıllara "0", sonrasındakilere ise "1" değeri verilerek oluşturulan kukla değişken)						

Korelasyon Matrisi

	Tsl/Thk	Thk	Tsl	GSYİHkb	İşsiz/Nüfus	Tmükellef
Tsl/Thk	1.000	-	-	-	-	-
Thk	0.257	1.000	-	-	-	-
Tsl	0.190	0.992	1.000	-	-	-
GSYİHkb	-0.680	0.590	0.528	1.000	-	-
İşsiz/Nüfus	-0.410	0.512	0.341	0.125	1.000	-
Tmükellef	-0.448	0.446	-0.335	0.136	-0.019	1.000

* Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Bütçe Gelirlerinin İller İtibariyle Tahakkuk ve Tahsilatı (2004-2022).

** TÜİK, İl Bazında Gayrisafı Yurt İçi Hasıla (2004-2021).

*** İŞKUR, Kayıtlı İşsizlerin İllere ve Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (2004-2021) ve TÜİK, Yıllara Göre İl Nüfusları (2000-2021).

**** Gelir İdaresi Başkanlığı, Faal Mükellef Sayıları (2002-2022).

Araştırmada, mali af programlarının vergi sistemi üzerinde nasıl ve hangi yönde etkiler meydana getirdiği sorunsalına yanıt aramaktadır. Bu doğrultuda genel bir bağımlı değişken olarak iller itibariyle tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi gelirlerinin yıl sonundaki kümülatif toplamaları esas alınmıştır. Vergi ve benzeri gelirler, kamusal hizmetlerin finansmanında idarenin yarandığı birincil gelir kaynağıdır. Bu gelirlerin önemli özelliklerinin başında ilgili mevzuata uygun bir şekilde cebri olarak tahsil edilmeleri gelir. Söz konusu gelir kalemlerinin tahakkuk ve tahsilat tutarları itibariyle analizi, kamu idarelerinin temel gelir kaynaklarını kullanabilme kabiliyetlerinin de değerlendirilmesini sağlamaktadır (Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mali Analiz

Rehberi, 2019). Nitekim modellerin kurgulanması sürecinde gelir boyutu itibariyle vergi sistemini temsil edeceği varsayılan üç değer belirlenmiştir. Bu değerler; i) tahsil-tahakkuk oranı, ii) kişi başına düşen reel tahakkuk tutarı ve iii) kişi başına düşen reel tahsil tutarıdır.

Araştırmanın temel hipotezleri de söz konusu değerlere göre belirlenmiştir. Analiz sürecinde ele alınan ilk hipotez “H1. Vergi aflarının tahsil-tahakkuk oranı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır” şeklindedir. Bu hipotezi çözümlenebilmek için bağımlı değişken olarak belirli bir dönemde tahakkuk etmiş vergi gelirlerinin ne kadarlık kısmının tahsil edildiğini gösteren tahsil-tahakkuk oranı esas alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022)’nin tahsilat ve tahakkuk oranları doğrultusunda kamuoyunu bilgilendirme amaçlı gerçekleştirdiği basın açıklamasına göre, genel bütçe vergi gelirlerine ilişkin tahakkuk ve tahsilat tutarları önceki yıllardan gelen tahakkuklar ile geçmiş dönemlere ilişkin tahsilatları da içerecek şekilde kümülatif olarak derlenmektedir. Bu bakımdan belirli bir dönemde gerçekleştirilen mali yapılandırmanın sistem üzerindeki kısa ve uzun vadeli etkilerinin gözlemlenebilmesi açısından tahsil tahakkuk oranlarının referans alınması uygun görülmüştür. Nihayetinde getirilecek olan mali düzenleme ya da vergi affı ile geçmiş yıllarda vergilendirme sürecine dahil edilememiş bir kaynak üzerinden tarhiyat yapılması ve tahakkuk aşamasına geçilmesi söz konusu olabileceği gibi, ekonomik aktörlerin af kapsamında getirilen olanaklardan yararlanarak geçmiş dönemde tahakkuk etmiş bir vergi borcunu ödemesi ya da kayıt dışında kalmış bir kaynağı vergilendirme sürecine dahil etmesi de gözlemlenebilecektir. Bu çerçevede afların tahsil tahakkuk oranı üzerindeki kısa vadeli etkisinin pozitif ya da negatif yönlü olabileceği beklenmektedir. Örneğin af nedeniyle tahsil edilen gelirlerdeki artış tahakkuk eden gelirlerdeki artıştan daha fazla ise affın etkisi pozitif, aksi durumda negatif yönlü olacaktır. Her şeyden önce af sonrasında şayet geçmiş dönemde tahakkuk etmemiş vergi gelirlerinin tahakkuk etmesi ya da kayıt dışındaki kaynakların kayıt altına alınarak bu kaynaklar üzerinden vergi tahakkuku gerçekleştirilmesi sağlanırsa kısa vadede tahakkuk eden gelirlerin artacağı beklenebilir. Bu beklentinin gerçekleşmesi ise tahakkuk eden gelirlerdeki değişimi temsili olarak gösterecektir. Bunun yanında hayata geçirilecek mali yapılandırmanın kapsamı ve yararlanma koşullarına göre değişmekle birlikte geçmiş dönemlerde tahakkuk etmiş ancak tahsil edilememiş kamu alacaklarının ilgili dönemde tahsili kısa vadede tahsil tutarları üzerindeki yansımayı ortaya koyacaktır. Bu yansıma ise af nedeniyle tahsil edilen gelirlerdeki değişimi temsil edecektir. Uzun vadedeki beklenti, af sonrasında etkin bir vergi sisteminin oluşturulması, takip mekanizmasının geliştirilmesi, kayıt dışı kaynakların ekonomiye dahili gibi yapısal düzenlemeler eşliğinde tahsil tahakkuk oranının artması yönündedir.

Analiz sürecinde afların sadece tahsil edilen ya da tahakkuk eden kamu geliri üzerindeki net etkisini daha somut bir şekilde belirleyebilmek amacıyla, tahakkuk ve tahsil tutarları ayrı ayrı şekilde de modellenmiştir. Bu kapsamda ele alınan ikinci hipotez “H2. Vergi aflarının kişi başına düşen reel tahakkuk tutarı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır” olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda oluşturulan ikinci modelde mali yapılandırmaların kişi başına tahakkuk eden reel vergi gelirlerinin logaritmik değeri üzerindeki etkisi açıklanmaya çalışılmıştır. Kavramsal olarak gerçekleşme anlamına gelen tahakkuk, Vergi Usul Kanunu’nun 22’nci maddesine göre tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenme aşamasına ulaşmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu istatistik, idarenin potansiyel olarak tahsil edebileceği kaynağı gösterir. Afların hem kısa hem de uzun vadede tahakkuk eden kamu gelirleri üzerinde pozitif yönlü bir etki oluşturması beklenmektedir. Nihayetinde af sonrasında yapısal problemlerin çözüme kavuşturulduğu, kayıt dışındaki kaynakların vergilendirilebilir hale geldiği bir ortam tasavvuru bu beklentiyi destekler mahiyettedir.

Mali yapılandırmaların sistem üzerindeki etkilerinin irdelendiği son hipotez ise “H3. Vergi aflarının kişi başına düşen reel tahsil tutarı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır” şeklindedir. Bu hipotezi sınamak için geliştirilen modellerde kişi başına tahsil edilen reel vergi gelirlerinin logaritmik değeri bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Vergilendirme sürecindeki nihai amaç kamusal finansmanın sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Bu bakımdan verginin tahsili, mevzuata uygun bir şekilde vergi borcunun ödenmesini ve idarece borcun alınmasını ifade eder. Literatürde verginin tahsili sürecini belirleyen ve etkileyen pek çok unsurdan söz edilmektedir. Ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel evre, mükelleflerin vergi ödeyebilme yeterliliği ya da kabiliyeti, vergi sistemi ve spesifik olarak da vergilendirme sürecine karşı tutumları, mevcut sistemin ve mevzuatın yeterliliği bu unsurlardan sadece bir kaçıdır. Mükelleflerin özellikle vergi affı öncesi ve sonrasını değerlendirerek hareket edecekleri düşünüldüğünde, af sonrasındaki süreçte genel olarak mükelleflerin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyen bir sistemin inşası halinde tahsilat tutarlarının hem kısa hem de uzun vadede artacağı beklenmektedir. Ancak bu süreçte bir bütün olarak mükelleflerin affın yineleneyeceği beklentisine girmeleri, takip ve tahsil sürecinin aksak yapısı, caydırıcı müesseselerin geliştirilmemiş olması gibi olumsuzluklar özellikle uzun vadede affın tahsilat tutarları üzerinde ters yönlü etki oluşturmasına neden olabilecektir.

Daha önce belirtildiği gibi araştırmada incelenen temel olgu, mali yapılandırmaların kısa ve uzun vadede vergi sistemi üzerinde oluşturduğu etkilerdir. Bu çerçevede veri setinin zaman boyutu dahilinde uygulanan “altı hukuki düzenleme²”nin her biri için iki açıklayıcı değişken modellere dahil edilmiştir. Bunlardan ilki, gerçekleştirilen bir mali yapılandırmanın kısa vadeli etkisini belirlemektedir. Söz konusu kukla değişken mali yapılandırmanın etkili olduğu mali yıla “1”, diğer yıllara “0” değeri verilerek oluşturulmuştur. Birinci kukla değişkenin mali düzenlemenin gerçekleştirildiği dönemde bağımlı değişken üzerindeki kısa vadeli etkileri yansıtacağı varsayılmaktadır (Luitel ve Sobel, 2007; Luitel 2007). Mali düzenleme ile kayıt dışı kaynakların kayıt altına alınması ya da yeniden yapılandırılan kaynaklar ve af kapsamında gerçekleştirilecek ödemeler sayesinde vergi sistemi üzerinde kısa vadede olumlu bir etki meydana geleceği beklenmektedir. İkinci kukla değişken ise gerçekleştirilen mali yapılandırmanın uzun vadeli etkisini belirleyebilmeyi hedeflemektedir. Bu doğrultuda uzun dönem kukla değişkeni, mali düzenleme öncesindeki yıllara “0”, sonrasındakilere ise “1” değeri verilerek oluşturulmuştur (Luitel ve Sobel, 2007; Luitel 2007). Teorik kısımda ifade edildiği üzere mali yapılandırmaların iki olası uzun dönemli etkisinden söz edilebilir. Bunlardan ilki pozitif yönlüdür. Özellikle kayıt dışı kaynakların mali sisteme dahil edilerek vergisel bir kaynak haline gelmesi, mükelleflerin vergi borçlarını yapılandırarak düzenli halde ödemeye başlamaları, etkin kurulan takip, tahsil ve ceza mekanizmalarının vergi kayıp ve kaçığını önlemesi gibi durumlarda mali yapılandırmanın uzun dönemde vergi sistemini olumlu etkilemesi söz konusu olacaktır (Mikesell, 1986; Alm ve Beck, 1990; Torgler ve Schaltegger, 2005; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Luitel ve Tosun, 2014; Bayer ve ark., 2015; Sandalcı ve ark., 2015). İkinci olası etki ise negatif yönlüdür. Şayet mükelleflerin yapılandırma sonrasında vergi uyumu süreçlerini olumlu etkileyecek mali yapının inşa edilmemesi, afların yineleneyeceği beklentisinin yaygınlaşması, kayıt dışı faaliyetlerin önlenmesine yönelik ge-

2 22.11.2008 tarihli 5811 sayılı Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, 13.02.2011 tarihli 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, 10.09.2014 tarihli 6552 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, 19.08.2016 tarihli 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 18.05.2017 tarihli 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, 11.05.2018 tarihli 7143 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun.

rekli tedbirlerin alınmaması ya da yapılandırmanın mükellefleri aftan yararlanmaya iten özellikleri bünyesinde barındırmaması gibi durumlarda mali yapılandırmanın vergi sistemi üzerinde uzun dönemde yıpratıcı ve negatif etkileri gözlemlenebilecektir (Malik ve Schwab, 1991; Stella, 1991; Savaşan, 2006; Luitel ve Sobel, 2007; Akbelen ve Aydın, 2019; Saygın, 2019).

4.2. Modeller ve Bulgular

Oluşturulan tüm modellerde, açıklayıcı değişkenler arasında kontrol değişkeni olarak kişi başına düşen gelir, işsiz bireylerin nüfus içerisindeki payı ve mükellef sayısı değerlerine yer verilmiştir. Öncelikle artan gelirin somut şekilde vergi tahsili rakamlarına yansımaları halinde, kişi başına düşen gelirin tahsil tahakkuk oranı üzerindeki etkisinin pozitif yönlü olabileceği düşünülmektedir. Oysa ekonomik ve mali yapının özelliklerine göre, gelirin sadece tahakkuk tutarlarını olumlu etkilemesi ya da tahakkuk tutarını tahsil tutarından daha fazla etkilemesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda ise kişi başına düşen gelir “tahsil tahakkuk oranı”nı tersi yönde etkileyecektir (Tekin ve Tuncer, 2013; Çelikay, 2017; Saygın, 2019; Çelikay, 2020). Bunun yanında gelirin gerek tahakkuk eden gerekse tahsil edilen vergi tutarını pozitif yönlü etkilemesi beklenmektedir (Pfähler, 1990; Randolph, 1995; Desai, 2003; Andrejovska ve Pulikova, 2018).

Yine işsizlik, ekonominin pek çok bileşeninde olduğu gibi vergi gelirleri üzerinde de doğrudan ya da dolaylı yansımalar meydana getirir. Nihayetinde eksik istihdam, özellikle gelir üzerinden alınan vergiler itibarıyla olumsuz etkiler ortaya çıkaracaktır (Pissarides, 1998; Arulampalam, 2001; Murphy, 2007; Adhikari, Everson ve Gray, 2009). Ancak işsizlerin nüfus içerisindeki payı ile tahsil tahakkuk oranı, tahakkuk eden ve tahsil edilen kamu gelirleri arasındaki etkileşimi belirleyecek temel bileşen yine vergi sisteminin yapısıdır. Dolaysız vergilere dayalı bir vergi sisteminde emek faktörünün kapasitesi dahilinde değerlendirilmesi son derece belirleyici olacaktır. Ne var ki dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu bir vergi sisteminde ise kişilerin elde ettikleri gelir ya da servet birikimlerinden ziyade tüketime dayalı bir vergi tabanının varlığı, işsizliğin vergi sistemi üzerindeki etkilerini hafifletecek hatta tersine çevirebilecektir.

Modellerde yer alan bir diğer kontrol değişkeni de toplam mükellef sayısının logaritmik değeridir. Bu değer yıllar itibarıyla mükellef sayısındaki değişim hızını yansıtmaktadır. Vergi uyum düzeyinin yüksek olduğu bir mali sistemde mükellef sayısındaki değişim hızı ile tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi miktarları arasında pozitif yönlü bir ilişki olması beklenir (Castro ve Camarillo, 2014; Piancastelli ve Thirlwall, 2021; Minh Ha, Tan Minh ve Binh, 2022). Gerçekten belirli dönemdeki mükellef sayısındaki artış ekonomik sistem dahilinde vergiye tabii işlem hacminin genişlediğini, bu genişlemenin de vergi tabanına yansıtacağını gösterir. Bu çerçevede özellikle tahakkuk eden vergiler itibarıyla de bu etkileşim takip edilebilir. Ancak mükellef sayısındaki değişimin tahsil tutarlarına etkileri kayıt dışı faaliyetlerin düzeyine, mükelleflerin vergiye uyum süreçlerine ve yeni bir af beklentisi içerisinde olup olmamalarına göre farklılık arz edecektir. Geliştirilen hipotezlerin ampirik sınaması için bahsedilen varsayımlar ve beklentiler çerçevesinde;

Model 1:

$$Tsl/Thk_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GSYİHk_{i,t} + \beta_2 \text{İşsiz/Nüfus}_{i,t} + \beta_3 TMükellef_{i,t} + \beta_n MYk_{n,i,t} + \beta_m MYu_{m,i,t} + u_{i,t}$$

Model 2:

$$Thk_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GSYİHk_{i,t} + \beta_2 \text{İşsiz/Nüfus}_{i,t} + \beta_3 TMükellef_{i,t} + \beta_n MYk_{n,i,t} + \beta_m MYu_{m,i,t} + u_{i,t}$$

Model 3:

$$Tsl_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GSYİHk_{i,t} + \beta_2 \text{İşsiz/Nüfus}_{i,t} + \beta_3 TMükellef_{i,t} + \beta_n MYk_{n,i,t} + \beta_m MYu_{m,i,t} + u_{i,t}$$

i = 1,....., 81 (İller)

t = 1,.....,17 (2004-2020)

olacak şekilde üç ekonometrik model kurgulanmıştır. (1), (2) ve (3) nolu modellerde “Tsl/Thk” tahsil tahakkuk oranını; “Thk” kişi başına düşen reel tahakkuk tutarının logaritmasını; “Tsl” ise kişi başına düşen reel tahsil tutarının doğal logaritmasını göstermektedir. Bunun yanında modellerde kontrol değişken olarak yer alan “GSYİHk” kişi başına düşen reel GSYİH’nın logaritmik değerini, “İşsiz/Nüfus” işsiz bireylerin nüfus içerisindeki payını, “TMükellef” mükellef sayısının logaritmik değerini ifade etmektedir. Araştırma sorunsalını çözümlenebilmek için temel modellerden alt modellere geçilmesini sağlayacak MY değişkeni ise sırasıyla 2008, 2011, 2014, 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirilen mali yapılandırmaları temsil etmektedir. Her bir mali yapılandırmanın etkileri, ilgili düzenleme için geliştirilen kısa dönem “MYk” ve uzun dönem “MYu” kukla değişkenleri eklenerek ölçülmüştür. Bu bakımdan üç temel modelde altı yapılandırmayı ölçecek şekilde alt modeller türetilmiştir. Dolayısıyla “βn” her bir alt model için ele alınan mali yapılandırmanın bağımlı değişken üzerindeki kısa dönem etkisini, “βm” ise uzun dönem etkisini yansıtmaktadır. Bunun yanında modellerde yer alan “i” 81 ili, “t” ise 2004 ile 2020 yılları arasındaki dönemi kapsayan 17 yılı temsil etmektedir. Ampirik analiz sürecinde etkin ve tutarlı sonuçlar elde edebilmek, sonrasında da bulguları doğru şekilde yorumlayabilmek amacıyla ilk aşamada en uygun yönetimin seçimi için gerekli sınamalar gerçekleştirilmiş, kurgulanan modellerde temel varsayımların geçerliliği incelenmiştir. Tablo 2, bu kapsamda yapılan öncül testlere ilişkin bulgulara yer vermektedir.

Tablo 2. Öncül Testler

F Testi	Model Türü	Hausman Testi	Değişen Varyans	Otokorelasyona		Yatay Kesit Bağımlılığı	
	Chi2	Wald Testi	Durbin Watson	Baltagi-Wu	Pesaran-CD		
Model 1	1.1.	39.2***	164.4***	7929.2***	0.485	0.642	54.4***
	1.2.	38.3***	176.1***	8520.2***	0.431	0.586	48.2***
	1.3.	38.0***	150.0***	6543.5***	0.454	0.605	57.9***
	1.4.	40.2***	46.4***	9337.7***	0.473	0.631	39.5***
	1.5.	41.0***	17.3***	11265.6***	0.484	0.646	39.0***
	1.6.	39.5***	18.1***	6538.4***	0.554	0.712	55.4***
	1.7.	39.1***	61.6***	6804.9***	0.530	0.689	48.2***
Model 2	2.1.	207.3***	23.9***	6044.1***	0.509	0.717	49.6***
	2.2.	205.4***	21.2***	6301.6***	0.494	0.703	49.5***
	2.3.	205.7***	19.6***	6636.1***	0.509	0.715	45.1***
	2.4.	207.1***	17.4***	5965.4***	0.509	0.721	47.1***
	2.5.	209.0***	20.1***	6115.3***	0.500	0.714	44.1***
	2.6.	207.7***	22.7***	6613.7***	0.524	0.733	27.7***
	2.7.	208.4***	31.5***	8253.9***	0.504	0.710	41.8***
Model 3	3.1.	199.0***	54.7***	8233.9***	0.645	0.801	41.0***
	3.2.	196.1***	54.9***	8688.8***	0.650	0.805	40.1***
	3.3.	198.7***	45.8***	13388.8***	0.665	0.814	34.3***
	3.4.	198.7***	32.8***	10313.6***	0.663	0.813	39.6***
	3.5.	200.1***	21.3***	8860.8***	0.667	0.819	41.2***
	3.6.	201.0***	16.0***	9592.7***	0.664	0.817	37.3***
	3.7.	202.5***	15.8***	10145.8***	0.655	0.809	34.7***

a Durbin-Watson ve Baltagi-Wu Testleri için temel alınan eşik değeri “2” dir.

*** ile işaretlenen katsayının p değeri %1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 2’de yer alan F Testine göre tüm modeller için birim etkilerin olmadığına ilişkin boş hipotez %1 anlam düzeyinde istatistiksel olarak reddedilmektedir. F Testinin yanı sıra Hausman Testi sonuçlarından ve veri setinin yapısından yola çıkılarak modellerde Klasik Doğrusal Regresyon Yönteminin uygun olmadığına ve Sabit Etkiler Tahmincisinin kullanılmasına karar verilmiştir. Hausman Testi, kurgulanan modellerde Sabit Etkiler Tahmincisi ile Rassel Etkiler Tahmincisi hangisinin daha uygun olduğunu belirleyebilmek için kullanılmıştır. Tablo 2’deki test sonuçları, modellerde Sabit Etkiler Yöntemi sonuçları ile Rassel Etkiler Yöntemi sonuçları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve sistematik bir farklılığın bulunduğunu göstermektedir. Dolayısıyla tüm modeller için Sabit Etkiler Yöntemi daha tutarlı sonuçlar vermektedir. Değişen varyans probleminin varlığı ise Geliştirilmiş Wald Testi ile sınanmıştır. Sonuçlara göre tüm modellerde sabit varyans olduğuna dair boş hipotez reddedilmektedir ($p < 0,01$). Yani modellerin tamamında değişen varyans vardır. Modellerde otokorelasyon olup olmadığı Bhargava, Franzini ve Narendranathan (1982) tarafından geliştirilmiş Durbin-Watson Testi ve Baltagi-Wu (1999)’nun -LBI-Testi ile belirlenmiştir. İki testin sonuçları da tüm modellerin bünyelerinde otokorelasyon problemi barındırdığını göstermektedir. Son olarak Pesaran’ın CD Testi aracılığıyla modellerde birimler arası korelasyonun varlığı araştırılmıştır. CD testi sonuçları tüm modeller için “ele alınan tahmincide birimler arası korelasyon yoktur” boş hipotezinin %1 anlam düzeyinde reddedildiğini göstermektedir. Modellerin her birinde birimler arası korelasyon problemi de mevcuttur. Temel varsayımların sınıandığı test sonuçları perspektifinde araştırma sürecinde ele alınan modeller ile etkin ve tutarlı sonuç elde edilebilmesi maksadıyla değişen varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyon sorunlarının varlığında dahi dirençli standart hatalar türetebilen Driscoll ve Kraay (DK) Sabit Etkiler Tahmincisi kullanılmıştır. Bu çerçevede gerek kontrol değişkenler gerekse mali af programları için oluşturulan kukla değişkenlere ilişkin katsayıların birimlere, yani illere göre değişebileceği kabul edilmekte, birimler arasındaki farklılıkların ise sabit varyanslı ve serisel korelasyon barındırmayan hata terimlerinde yakalanabileceği varsayılmaktadır.

Tablo 3. Mali Yapılandırmaların Tahsil-Tahakkuk Oranı Üzerindeki Etkileri

Model	1.1.	1.2.	1.3.	1.4.	1.5.	1.6.	1.7.
GSYİHkb	-0.150*** (0.023)	-0.073* (0.040)	-0.099*** (0.030)	-0.103*** (0.015)	-0.130*** (0.017)	-0.152*** (0.026)	-0.163*** (0.028)
İşsiz/Nüfus	-0.691* (0.369)	-0.384** (0.168)	-0.330** (0.216)	-0.467* (0.254)	-0.377** (0.290)	-0.383* (0.147)	-0.346** (0.199)
Tmükellef	-0.687*** (0.138)	-0.720*** (0.151)	-0.662*** (0.164)	-0.410*** (0.062)	-0.365*** (0.0041)	-0.407*** (0.055)	-0.521*** (0.107)
2008K	-	0.024* (0.013)	-	-	-	-	-
2011K	-	-	0.021 (0.017)	-	-	-	-
2014K	-	-	-	0.044*** (0.006)	-	-	-
2016K	-	-	-	-	0.004 (0.002)	-	-
2017K	-	-	-	-	-	0.001 (0.004)	-
2018K	-	-	-	-	-	-	-0.023*** (0.007)
2008U	-	-0.051** (0.023)	-	-	-	-	-
2011U	-	-	-0.040* (0.023)	-	-	-	-

2014U	-	-	-	-0.061*** (0.009)	-	-	-
2016U	-	-	-	-	-0.060*** (0.006)	-	-
2017U	-	-	-	-	-	-0.047*** (0.012)	-
2018U	-	-	-	-	-	-	-0.028* (0.011)
Sabit	4.587*** (0.647)	4.524*** (0.740)	4.311*** (0.808)	3.100*** (0.298)	2.955*** (0.202)	3.225*** (0.299)	3.813*** (0.567)
R2	0.504	0.520	0.517	0.558	0.559	0.533	0.520
Gözlem	1377	1377	1377	1377	1377	1377	1377
Grup	81	81	81	81	81	81	81
F İstatistiği	80.53***	61.81***	83.75***	282.03***	211.22***	135.39***	119.60***
Maks. Gecikme	2	2	2	2	2	2	2
Kukla Değişkenler Arası Korelasyon	-	0.111	0.139	0.142	0.166	0.181	0.194
Yöntem	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler

Tabloda Driscoll Kraay tahminciyle elde edilen standart hatalar parantez içerisinde gösterilmiştir. Ayrıca * ile işaretlenen katsayının p değeri %10, ** ile %5 ve *** ile ise %1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 3, farklı dönemlerdeki mali yapılandırmaların kısa ve uzun dönemde tahsil tahakkuk oranı üzerindeki etkilerini belirleyen modellerin sonuçlarını göstermektedir. Model 1.1., sadece kontrol değişkenlerin tahsil tahakkuk oranı üzerindeki etkilerini ölçebilmek amacıyla kurgulanmıştır. Söz konusu model de dahil olmak üzere tüm alt modellerde, sabit etkili statik panel regresyon sonuçlarına göre kontrol değişken olarak referans alınan GSYİHkb, İşsiz/Nüfus ve Tmükellef değişkenlerinin tahsil tahakkuk oranı üzerinde negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. Böylesine bir sonucun ortaya çıkma nedenleri ise farklı şekillerde gerçekleştirilebilir. Bunların başında ele alınan örneklem dahilinde gerek kişi başına düşen GSYİH gerekse mükellef sayısındaki marjinal değişimin tahsil tutarlarından ziyade daha çok tahakkuk tutarlarına yansımaları gelmektedir. Dolayısıyla bu sonuçlar, veri bir dönemde kişi başına düşen gelirden ve/veya mükellef sayısında meydana gelecek bir artışın vergi sisteminin yapısı gereği tahakkuk tutarı üzerinde daha fazla genişletici bir etki oluşturacağı şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bir diğer kontrol değişken olan işsizliğin nüfus içerisindeki payında yaşanacak artış, vergi uyumunun nesnel göstergesi mahiyetindeki tahsil tahakkuk oranını azaltmakta, yani vergilendirilebilir kapasitenin daralmasına neden olmaktadır. Bunun yanında her alt modelde veri bir dönemde çıkarılan vergi affının kısa ve uzun dönemli etkilerini tespit etmek amacıyla türetilen iki kukla değişkene yer verilmiştir. Kısa vade kukla değişkeni (SeneK) sadece affın etkin olduğu yıl için tahsil tahakkuk oranındaki etkiyi gösterirken, uzun vade kukla değişkeni (SeneU) ise mali yapılandırma sonrasındaki dönem için tahsil tahakkuk oranındaki kalıcı gelişimi yansıtmaktadır. Alt modellerin sonuçlarına göre 2008 ($p < 0,10$) ve 2014 ($p < 0,01$) yıllarında gerçekleştirilen mali yapılandırmalar kısa vadede tahsil tahakkuk oranını pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı şekilde etkilemiştir (2008 yılına ait katsayı %10 düzeyinde anlamlıdır). Buna karşılık 2018 yılında yapılan düzenleme ise kısa dönemde tahsil tahakkuk oranını istatistiksel olarak anlamlı, ancak ters yönlü etkilemiştir ($p < 0,01$). Netice olarak, 2008 ve 2014 yıllarında yapılan mali düzenlemelerle kısa vadede idarenin tahsil kapasitesinin arttırıldığı, aflar ile devlete marjinal bir fayda sağlandığı ileri sürülebilir. Ancak bu çıkarımlar 2018 yılındaki düzenleme için geçerli değildir. Nitekim 2018 yılında yapılan düzenleme kısa vadede tahsil tahakkuk oranını negatif doğrultuda etkilemiştir. Bunun bir nedeni ilgili mali yapılandırmanın tahakkuk eden gelirler üzerinde nispeten daha fazla genişletici etki meydana getirmesi olabilir.

Ayrıca bu sonucun bir diğer belirleyicisi, yinelenen mali yapılandırmalar sonrasında vergi uyumunun olumsuz doğrultuda etkilenmesidir. Gerçekten affın kısa vadeli etkisi 2018 yılında tersine dönmüş ve tahsil tahakkuk oranının kısa vadede dahi azalmasını beraberinde getirmiştir. Bu bulgunun detayları Model 2 ve Model 3'te daha somut bir şekilde gözlemlenebilecektir. Tüm alt modellerin ortak bulgusu ise affın uzun vadeli etkisine yöneliktir. Buna göre mali yapılandırmaların uzun vadede tahsil tahakkuk oranını negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilediği görülmektedir (2011 ve 2018 yıllarına ait katsayılar %10 düzeyinde anlamlıdır). Bu bulgunun iki olası nedeni olabileceği düşünülmektedir. Bunlardan ilki yapılan mali düzenlemelerin uzun vadede vergi uyumunu olumsuz doğrultuda etkileyerek, tahsil tutarını azaltıyor olmasıdır. Ekonomik aktörlerdeki af beklentisi ya da sıkça yinelenen aflar, mükellefleri vergiden kaçınma, yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeme veya vergi kaçakçılığına sevk ediyor olabilir. İkinci olasılık ise kayıt dışı kaynakların kayıt altına alınması nedeniyle tahakkuk eden gelirlerin yıllara yaygın olarak artması, ancak bu durumun tahsil tutarlarına yansımamasıdır. İki olasılıktan hangisinin daha baskın olduğu izleyen iki modelde daha somut şekilde tartışılmaktadır.

Tablo 4, araştırmanın ele aldığı dönemde çıkarılan afların kısa ve uzun dönemde tahakkuk tutarı üzerindeki etkilerini belirleyen analiz sonuçlarına yer vermektedir. Tüm alt modeller için geliştirilen regresyon sonuçlarına göre GSYİHkb, İşsiz/Nüfus ve Tmükellef değişkenlerinin tahakkuk tutarını pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilediği görülmektedir. Gerçekten kişi başına düşen gelirden meydana gelecek bir değişikliğin vergi potansiyelini aynı yönde etkilemesi beklentilerle de uyumaktadır. Yine mükellef sayısındaki değişiklik ile tahakkuk eden vergi miktarı arasındaki pozitif yönlü ilişki öngörülebilir bir sonuçtur. Modellerde kontrol değişkeni olarak yer alan bir diğer unsur da işsizlerin nüfus içerisindeki payıdır. Buna göre işsizliğin oransal olarak değişmesi kişi başına düşen tahakkuk tutarında aynı yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir etki oluşturacaktır. İşsizlik olgusu iki vergi konusunu doğrudan etkileme potansiyelindedir. Bunlardan ilki gelir vergisinin bir unsuru olan ücret gelirleridir. Nitekim işsizlik oranındaki veri bir artış spesifik olarak ücret gelirleri üzerinden tahakkuk edecek gelir vergisini olumsuz yönde etkileyecektir. İkincisi ise işsiz kalan bireylerin tüketim kapasitelerinin düşmesi ve buna bağlı olarak da harcamalar üzerinden alınan vergilerin olumsuz etkilenemesidir. Ancak modellere ilişkin sonuçlar işsizliğin söz konusu etkilerinden ziyade fiili olarak kişi başına tahakkuk eden vergi gelirleri üzerinde aynı yönde etki oluşturduğunu göstermektedir. Bu bulgular işsizliğin kayıt altındaki ekonomik aktörler üzerindeki fiili vergi yükünü artıracak şekilde yorumlanabilir. İşsizlik nedeniyle her ne kadar vergisel taban daralsa da kişi başına tahakkuk eden vergi miktarı artmakta ve vergi yükü mevcut mükellefler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkede kamu gelirlerinin neredeyse üçte ikisinin Katma Değer Vergisi ya da Özel Tüketim Vergisi gibi objektif karakteristikteki dolaylı vergilerden oluşması bu çıkarımı önemli ölçüde desteklemektedir.

Tablo 4. Mali Yapılandırmaların Tahakkuk Tutarları Üzerindeki Etkileri

Model	2.1.	2.2.	2.3.	2.4.	2.5.	2.6.	2.7.
GSYİHkb	1.109*** (0.030)	1.092*** (0.042)	1.123*** (0.033)	1.102*** (0.036)	1.095*** (0.033)	1.102*** (0.032)	1.112*** (0.029)
İşsiz/Nüfus	1.637*** (0.276)	1.560*** (0.297)	1.719*** (0.249)	1.616*** (0.248)	1.637*** (0.279)	1.753*** (0.383)	1.646*** (0.347)
Tmükellef	0.177*** (0.101)	0.181** (0.104)	0.208** (0.095)	0.107* (0.081)	0.158** (0.066)	0.246*** (0.074)	0.326*** (0.081)
2008K	-	-0.103 (0.006)	-	-	-	-	-

2011K	-	-	0.032*** (0.009)	-	-	-	-
2014K	-	-	-	-0.020 (0.009)	-	-	-
2016K	-	-	-	-	0.039*** (0.009)	-	-
2017K	-	-	-	-	-	0.037*** (0.006)	-
2018K	-	-	-	-	-	-	0.033*** (0.004)
2008U	-	0.012 (0.019)	-	-	-	-	-
2011U	-	-	0.012 (0.009)	-	-	-	-
2014U	-	-	-	0.012 (0.006)	-	-	-
2016U	-	-	-	-	0.006 (0.010)	-	-
2017U	-	-	-	-	-	0.022 (0.007)	-
2018U	-	-	-	-	-	-	0.032 (0.013)
Sabit	-2.402*** (0.501)	2.372*** (0.512)	-2.596*** (0.491)	-2.040*** (0.454)	-2.273*** (0.350)	-2.718*** (0.385)	-3.137*** (0.391)
R2	0.937	0.937	0.938	0.938	0.938	0.938	0.938
Gözlem	1377	1377	1377	1377	1377	1377	1377
Grup	81	81	81	81	81	81	81
F İstatistiği	478.04***	293.57***	362.78***	527.59***	750.60***	489.75***	189.74***
Maks. Gecikme	2	2	2	2	2	2	2
Kukla Değişkenler Arası Korelasyon	-	0.111	0.139	0.142	0.166	0.181	0.194
Yöntem	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler

Tabloda Driscoll Kraay tahmincisiyle elde edilen standart hatalar parantez içerisinde gösterilmiştir. Ayrıca * ile işaretlenen katsayının p değeri %10, ** ile %5 ve *** ile ise %1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 4, aynı zamanda mali yapılandırmaların kısa ve uzun dönemde tahakkuk eden gelir üzerindeki etkilerini her bir alt model ile detaylandırmaktadır. Sonuçlara göre 2011, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirilen mali yapılandırmalar kısa dönemde kişi başına tahakkuk eden gelirleri pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı şekilde etkilemiştir ($p < 0,01$). Uzun dönemde ise mali yapılandırmaların tahakkuk tutarı üzerindeki etkileri istatistiksel olarak anlamlı değildir. Özellikle 2016, 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirilen afların tahakkuk eden gelirler üzerindeki kısa vadeli etkilerini gösteren katsayının azalan bir seyir izlemesi ilgi çekicidir. Bu bulgu mükerrer şekilde ve sıklıkla yinelenen afların idarenin sağlayacağı kısa vadeli avantajları dahi azaltacağını gözler önüne sermektedir.

Tablo 5. Mali Yapılandırmaların Tahsil Tutarları Üzerindeki Etkileri

	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.5.	3.6.	3.7.
logGSYİH	1.018*** (0.038)	1.043*** (0.059)	1.068*** (0.039)	1.044*** (0.039)	1.019*** (0.042)	1.010*** (0.043)	1.013*** (0.043)
İşsiz/Nüfus	1.072*** (0.315)	1.164*** (0.253)	1.401*** (0.260)	1.203*** (0.305)	1.305*** (0.356)	1.418*** (0.435)	1.321*** (0.414)
Tmükellef	-0.299** (0.136)	-0.311** (0.132)	-0.249* (0.130)	-0.176 (0.104)	-0.080 (0.082)	-0.019 (0.072)	-0.015 (0.074)

2008K	-	0.005** (0.012)	-	-	-	-	-
2011K	-	-	0.048*** (0.009)	-	-	-	-
2014K	-	-	-	0.044* (0.008)	-	-	-
2016K	-	-	-	-	0.041*** (0.010)	-	-
2017K	-	-	-	-	-	0.039*** (0.005)	-
2018K	-	-	-	-	-	-	0.021** (0.008)
2008U	-	0.016* (0.031)	-	-	-	-	-
2011U	-	-	-0.022*** (0.008)	-	-	-	-
2014U	-	-	-	-0.031** (0.014)	-	-	-
2016U	-	-	-	-	-0.037*** (0.012)	-	-
2017U	-	-	-	-	-	-0.051*** (0.007)	-
2018U	-	-	-	-	-	-	-0.056*** (0.005)
Sabit	0.085 (0.716)	0.071 (0.751)	-0.308*** (0.679)	-0.589 (0.587)	-0.984** (0.459)	-1.255*** (0.386)	-1.285*** (0.403)
R2	0.896	0.896	0.898	0.898	0.898	0.899	0.899
Gözlem	1377	1377	1377	1377	1377	1377	1377
Grup	81	81	81	81	81	81	81
F İstatistiği	376.42***	635.08***	403.28***	337.58***	400.57***	241.34***	697.39***
Maks. Gecikme	2	2	2	2	2	2	2
Kukla Değişkenler Arası Korelasyon	-	0.111	0.139	0.142	0.166	0.181	0.194
Yöntem	Sabit Etkiler		Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler

Tabloda Driscoll Kraay tahmincisiyle elde edilen standart hatalar parantez içerisinde gösterilmiştir. Ayrıca * ile işaretlenen katsayının p değeri %10, ** ile %5 ve *** ile ise %1 düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlıdır.

Tablo 5, son dönemde gerçekleştirilen altı mali af programının kısa ve uzun dönemde bu kez tahsil tutarı üzerindeki etkilerini belirleyebilmek için geliştirilen modellerin sonuçlarına yer vermektedir. Tüm alt modellerde kontrol değişkenler arasında yer alan GSYİHkb ile İşsiz/Nüfus'un kişi başına düşen tahsil tutarını pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı doğrultuda etkilediği görülmektedir ($p < 0,01$). Buna göre kişi başına düşen gelirden meydana gelecek bir artış vergi kapasitesinin genişlemesini beraberinde getirecek ve tahsil tutarlarını da artıracaktır. Bu bulgu çerçevesinde genel olarak kişi başına düşen gelirin gerek tahsil gerekse tahakkuk tutarını aynı yönde etkilediği, ancak tahakkuk tutarındaki artışın tahsil tutarına göre daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Ulaşılan sonuçlar, kişi başına düşen gelirin genel itibarıyla tahsil edilen gelirlere nispeten tahakkuk eden vergi gelirlerini daha fazla artıracığı yönündeki beklentiyle de uyumlu olup, kişi başına düşen gelirin tahsil tahakkuk oranını tersi yönde etkilemesine de nesnel bir dayanak sunmaktadır. Ayrıca işsizliğin nüfus içerisindeki artışı Model 2'dekiyle paralel şekilde kişi başına düşen tahsil tutarını da istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkilemektedir. Eksik istihdam düzeyini temsil eden bir gösterge niteliğindeki işsizliğin vergi sistemi üzerindeki etkisi bu bulguyla daha net bir şekilde gözler önüne serilmektedir. Nitekim işsizlerin nüfus içerisindeki oranı arttıkça ekonomik aktörler nezdinde tahsil edilen vergilerde de bir artış gözlemlenecektir.

Bu sonuçlar da işsizlik probleminin vergi yükünü fiili mükellefler üzerinde yoğunlaştırdığını ortaya koymaktadır. Modellerde yer alan diğer kontrol değişken de mükellef sayısıdır. Model 3.1., 3.2. ve 3.3.'e göre mükellef sayısında yaşanacak bir değişim kişi başına düşen tahsil tutarını negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilemektedir (Model 3.3. için ilgili katsayı %10 düzeyinde anlamlıdır). Sonuçlar mükellef sayısındaki artışın kişi başına düşen tahsil tutarlarına yansımadağını, hatta tahsil tutarını tersi yönde etkilediğini göstermektedir. Beklentilerle uyuşmayan bu durum kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlığı, af beklentisi ya da mükelleflerin vergiye uyum sorunsalı gibi nedenlerle mükellefiyet sayısındaki nicel artışın vergilerin tahsil sürecine etki etmediği şeklinde yorumlanabilir.

Modelde ilk olarak, 2008 yılında yaşanan Küresel Finansal Krizin Türkiye'ye etkilerini azaltabilmek ve kayıt dışı kaynakları ekonomik sisteme dahil ederek vergisel tabanı genişletmek amacıyla gerçekleştirilen mali düzenlemenin kısa ve uzun dönemde kişi başına düşen reel tahsil tutarını istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü etkilediği görülmektedir (uzun dönem için ilgili katsayı %10 düzeyinde anlamlıdır). Diğer alt modellerde ise 2011, 2014, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında çeşitli kapsamlara sahip olarak yürürlüğe giren mali yapılandırmaların tahsil tutarını kısa vadede pozitif, uzun vadede ise negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (2014 yılı kısa dönemi için katsayı %10 düzeyinde anlamlıdır). Bulgular, 2008 mali yapılandırması dışındaki diğer tüm düzenlemelerin kişi başına düşen tahsil tutarı üzerinde kısa vadede genişletici bir etki oluşturduğunu, uzun dönemde ise tam aksine tahsil tutarını yıpratarak azalttığını ortaya koymaktadır. Hatta modellere ilişkin katsayılar, her mali düzenlemenin kısa vadede bir önceki mali düzenlemeye göre nispeten daha düşük bir genişletici etki oluşturduğunu, buna karşılık uzun vadede ise yinelenen mali yapılandırmaların gelir tahsilatı üzerindeki yıpratıcı etkisini artırdığını yansıtmaktadır. Örneğin 2011 yılında yapılan mali düzenlemenin tahsil tutarları üzerindeki genişletici etkisi 0.048 iken, bu etki 2016'da 0.041'e ve nihayet 2018'de 0,021'e kadar gerilemiştir. Hiç şüphesiz ki bu gerilemenin altında yatan en önemli neden daha önce de ifade edildiği üzere getirilen mali düzenlemenin kapsamıyla ilgilidir. Ancak mali yapılandırma sıklığındaki artışın da söz konusu etkileşimi belirleyen bir diğer unsur olduğu rahatlıkla savunulabilir. Benzer örüntüler mali düzenlemelerin uzun vadeli yansımalarında da gözlemlenmektedir. 2011 yılında yapılan mali düzenlemenin kişi başına düşen tahsil tutarları üzerindeki uzun vadeli daraltıcı etkisi 0,022 birim iken, 2016 mali yapılandırmasının uzun vadeli daraltıcı etkisi 0,037, 2018 yılının etkisi ise 0,056'dır. Dolayısıyla sonuçlar, mali yapılandırmaların zaman içerisinde yinelenmesinin uzun vadede spesifik olarak vergi sistemi üzerinde olumsuz etki oluşturacağını gösterir niteliktedir.

5. Tartışma ve Sonuç

Mali af programları, kayıt dışı kalmış değerlerin mali sisteme entegre olmasını sağlayarak vergilendirme sürecinin daha etkin hale gelmesine katkı sunabilmektedir. Bunun yanında doğal afet, salgın hastalık veya ekonomik kriz gibi olağanüstü durumlarda sosyal refah kaybının telafisi, idare üzerindeki iş yükünün hafifletilmesi ya da politik süreçteki aktörlerin beklentileri gibi gerekçeler de mali yapılandırmaları sıklıkla gündeme getirmektedir. Mali yapılandırmaların vergi sistemi, mali doku ve ekonomik yapı üzerinde ne gibi etkileri olduğu ise literatürde farklı boyutlarıyla ele alınan önemli başlıklardandır. İlgili literatürdeki çalışmalardan bir kısmı bu düzenlemelerin vergi sistemi üzerinde olumsuz etkiler meydana getireceğini ileri sürerken (Stella, 1991; Luitel ve Sobel, 2007; Luitel, 2007; Le Borgne, 2006; Alm ve ark., 2009; Luitel ve Tosun, 2014; Kaya, 2014; Akbelen ve Aydın, 2019), bir kısmı ise vergi aflarının mali, ekonomik ve sosyal

yönden olumlu etkileri olabileceğini savunmaktadır (Parle ve Hirlinger, 1986; Leonard ve Zeckhauser, 1987; Alm ve Beck, 1990; Torgler ve Schaltegger, 2005). Özellikle sık yinelenen mali aflar, toplumda yaşayan bireylerin adalet hissiyatları zedeleyebilmekte, mevzuata aykırı davrananların af beklentisine kapılmalarına neden olabilmekte ve bir bütün olarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

Bu çalışmada mali afların vergi sistemi üzerindeki kısa ve uzun dönemli etkileri Türkiye özelinde ele alınmıştır. Bu çerçevede 2004 ile 2020 yılları arasındaki dönem için 81 il örneğinde panel veri seti oluşturulmuş, ilgili dönemde çıkarılan afların kısa ve uzun dönemde tahsil tahakkuk oranı ile tahsil ve tahakkuk tutarları üzerindeki etkileri ampirik olarak belirlenmiştir. Elde edilen bulgulara göre vergi afları ya da mali yapılandırmalar ile kısa vadede marjinal fayda sağlanarak idarenin tahsil kapasitesinin arttığı görülmektedir. Uzun vadede ise mali düzenlemelerin vergi sistemi üzerindeki etkisi genel itibariyle negatif yönlüdür. Nitekim mali yapılandırmalar tahsil tahakkuk oranını kısa vadede artırmakta, uzun dönemde ise negatif doğrultuda etkilemekte yani azaltmaktadır. Bunun tek istisnası 2018 yılında gerçekleştirilen mali yapılandırma için geçerlidir. Nihayetinde söz konusu mali yapılandırma hem kısa hem de uzun dönemde tahsil tahakkuk oranını negatif yönlü etkilemiştir. Ayrıca araştırma sonuçlarına göre mali aflar tahakkuk tutarlarını sadece kısa dönemde ve pozitif yönlü etkilemektedir. Kurgulanan hiçbir modelde mali afların tahakkuk tutarı üzerinde uzun dönemde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğu gözlemlenmemiştir. Çalışmada ortaya konulan bir diğer ilişki mali aflar ile tahsil tutarlarına yöneliktir. Sonuçlara göre 2011, 2014, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yürürlüğe giren mali af programları tahsil tutarını kısa vadede artırmış, uzun vadede ise negatif yönlü etkilemiş, yani azaltmıştır. 2008 mali yapılandırması ise hem kısa hem de uzun dönemde kişi başına düşen tahsil tutarı üzerinde genişletici bir etki oluşturmuştur. Ayrıca elde edilen bulgular, sıklıkla yinelenen mali afların tahsil tahakkuk oranı ile tahsil ve tahakkuk tutarları üzerindeki genişletici ve yıpratıcı etkiyi farklılaştırdığını yansıtır niteliktedir. Buna göre özellikle birer yıl arayla çıkarılan 2016, 2017 ve 2018 düzenlemelerinde, her çıkarılan mali yapılandırma bir öncekine göre kısa vadede tahsil-tahakkuk tutarı, kişi başına düşen tahakkuk tutarı ve kişi başına düşen tahsil tutarı üzerinde nispeten daha düşük bir pozitif yönlü etki oluşturmuştur. Uzun vadede ise bu süreç tersine dönmüş hatta kişi başına düşen tahsil tutarının ve tahsil tahakkuk oranının azalmasıyla karşı karşıya kalınmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre sık yinelenen mali yapılandırmalar, tahsil ve tahakkuk miktarları üzerindeki kısa dönemli genişletici etkisini yıllar itibariyle kaybetmekte, uzun dönemde özellikle tahsil tutarında yıpratıcı ve daraltıcı bir etki meydana getirmektedir. Bu sonuçlar Alm ve Beck (1993), Kernell (2004), Luitel ve Sobel (2007), Luitel (2007), Mahestyanti ve arkadaşları (2018) tarafından vergi aflarının etkilerine yönelik elde edilen bulgularla da paralellik göstermektedir. Bunun yanında kısa dönemde mali yapılandırmaların daha çok mali amaca hizmet ettiği yorumu da yapılabilir. Bu söylemi şekillendiren bulgular Luitel ve Tosun (2014) ile Bayer ve arkadaşları (2015)'nin sonuçlarını destekler niteliktedir.

Çalışmanın önemli kısıtlarından biri, veri setinin zaman boyutu açısından 17 yıllık bir periyod ile sınırlandırılmış olmasıdır. Vergi aflarının kısa ve uzun dönemli etkilerini belirlemeyi amaç edinen öncül çalışmalarda ise daha geniş zaman aralıklarının esas alındığı veya çeyrek dönemlik veri setleriyle analiz sürecinin gerçekleştirildiği görülmektedir (Luitel ve Sobel, 2007, Luitel, 2007, Luitel ve Tosun, 2014). Ayrıca 2008, 2011, 2014, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında farklı kapsamlarla çıkarılan mali af programlarının etkilerini gözlemek amacıyla oluşturulan kukla değişkenlerin, geniş bir zaman boyutundan yoksun olunması nedeniyle, özellikle uzun dönemli

etkileri yeterince yansıtamayacak olması araştırmanın önemli bir eksikliğidir (Zaman boyutundaki kısıt gerekçesiyle 11 Kasım 2020 tarihli ve 7256 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ve 3 Haziran 2021 tarihli ve 7326 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” analiz sürecine dahil edilememiştir). Ancak gelecekte yapılacak ampirik araştırmalar ile bu eksikliğin tamamlanabileceği düşünülmektedir. Yine araştırmanın bir diğer kısıtı veri setinin yatay kesit boyutuyla ilgilidir. Mali yapılandırmaların etkilerini gözlemleyen öncül çalışmaların genel itibarıyla tek bir ülkeye ya da idari yapılanmaya odaklanmadığı, bu nedenle farklı vergilendirme yetkisine sahip idarelerce gerçekleştirilen ve zaman içerisinde yinelenen vergi aflarının değişik mali yapılar üzerindeki etkilerini belirlemeye çalıştığı görülmektedir. Hatta Luitel ve Sobel (2007)’in gerçekleştirdiği çalışma, Amerika Birleşik Devletleri’nde eyaletler itibarıyla yinelenen vergi aflarının her bir mali yapı dahilindeki etkilerini belirleyecek şekilde tasarlanmıştır. Bu çalışmada ise ülke genelinde uygulanan mali yapılandırmaların tüm yatay kesit birimlerini eşanlı şekilde etkileyeceği varsayılmıştır. Dolayısıyla analiz aşamasında yatay kesit birimleri olarak referans alınan 81 il, veri setinin yatay kesit boyutunu çoğaltarak gözlemi genişletebilmeye hizmet etmiş, mali yapılandırmaların mekânsal yansımalarından ziyade kümülatif etkisine odaklanılmasını sağlamıştır. Bahsedilen kısıtlar da dikkate alındığında çalışma, üniter düzeyde uygulama imkânı bulan mali yapılandırmaların ya da mali afların kısa ve uzun dönemde vergi sistemi üzerindeki etkilerini Türkiye özelinde ortaya koymuştur. Ayrıca çalışmada elde edilen bulgular, son on yıllık periyotta farklı sıklıklarla yinelen uygulamaların tahakkuk ve tahsil tutarları üzerindeki etkilerinin karşılaştırılabilmesini sağlamaktadır.

Etik Komite Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarım- F.Ç.; Veri Toplama A.D., F.Ç.; Veri Analizi/Yorumlama- A.D., F.Ç.; Yazı Taslağı- F.Ç.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- A.D., F.Ç.; Son Onay ve Sorumluluk- A.D., F.Ç.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Ethics Committee Approval: It is not a study that requires an ethics committee document.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Conception/Design of Study- F.Ç.; Data Acquisition- A.D., F.Ç.; Data Analysis/Interpretation- A.D., F.Ç.; Drafting Manuscript- F.Ç.; Critical Revision of Manuscript- A.D., F.Ç.; Final Approval and Accountability- A.D., F.Ç.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Abdurrahmani, E., & Doğan, Z. (2019). Required practices for successful tax amnesty. *Journal of Economics and Management Sciences*, 2(3), 1-13. <https://doi.org/10.30560/jems.v2n3p1>
- Adhikari, D. R., Everson, W., & Gray, L. (2009). Effect of unemployment insurance tax on wages and reallocation of labour. *Applied Economics Letters*, 16(2), 147-150. <https://doi.org/10.1080/13504850601018247>
- Akbelen, Z., & Aydın, Z. B. (2019). Vergi afları ve vergilemede adalet algısının vergi uyumuna etkisi: Bursa ili örneği. *International Journal of Social Inquiry*, 12(2), 409-437. <https://doi.org/10.37093/ijsi.658995>
- Alm, J., & Beck, W. (1990). Tax amnesties and tax revenues. *Public Finance Quarterly*, 18(4), 433-453. <https://doi.org/10.2307/3692000>

org/10.1177/109114219001800404

- Alm, J., & Beck, W. (1991). Wiping the slate clean: Individual response to state tax amnesties. *Southern Economic Journal*, 1043-1053. <https://doi.org/10.2307/1060332>
- Alm, J., & Beck, W. (1993). Tax amnesties and compliance in the long run: A time series analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788996>
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & 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., & Beck, W. (1990). Amazing grace: Tax amnesties and compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788822>
- Andrejovska, A., & Pulikova, V. (2018). Tax revenues in the context of economic determinants. *Montenegrin Journal of Economics*, 14(1), 133-141.
- Andreoni, J. (1991). The desirability of a permanent tax amnesty. *Journal of Public Economics*, 45(2), 143-159. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(91\)90037-3](https://doi.org/10.1016/0047-2727(91)90037-3)
- Arulampalam, W. (2001). Is unemployment really scarring? Effects of unemployment experiences on wages. *The Economic Journal*, 111(475), 585-606. <https://doi.org/10.1111/1468-0297.00664>
- Atçeken, F. D., Altundemir, M. E. & Turan, A. H. (2018). Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi: Kocaeli örneği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 59-75.
- Bhargava, A., Franzini, L., & Narendranathan, W. (1982). Serial correlation and the fixed effects model. *The Review of Economic Studies*, 49(4), 533-549.
- Bayer, R. C., Oberhofer, H., & Winner, H. (2015). The occurrence of tax amnesties: Theory and evidence. *Journal of Public Economics*, 125, 70-82. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.02.006>
- Bozdoğan, D., & Şimşek, T. (2018). An empirical analysis of the impact of tax amnesties on tax incomes between 1980-2014 in Turkey. *International Journal of Eurasia Social Sciences*, 3(32), 1036-1046.
- Castro, G. Á., & Camarillo, D. B. R. (2014). Determinants of tax revenue in OECD countries over the period 2001–2011. *Contaduría y administración*, 59(3), 35-59. [https://doi.org/10.1016/S0186-1042\(14\)71265-3](https://doi.org/10.1016/S0186-1042(14)71265-3)
- Çağan, N. (1972). Türk hukukunda vergi cezalarının affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1), 111-122.
- Çelikay, F. (2017). Milli gelirin vergi yükü üzerindeki etkileri: ARDL sınır testi yaklaşımı ile Türkiye üzerine bir inceleme (1924-2014). *Sosyoekonomi*, 25(2), 169-188.
- Çelikay, F. (2020). Dimensions of tax burden: a review on OECD countries. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 25(49), 27-43.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- Das-Gupta, A., & Mookherjee, D. (1995). Tax amnesties in India: an empirical evaluation. Boston University: Institute for Economic Development Discussion Paper Series.
- Delechat, C. C., & Medina, L. (2020). Back to basics: What is the informal economy? *Finance & Development*, 57(004), 54-55. <https://doi.org/10.5089/9781513544625.022>
- Desai, M. A. (2003). The divergence between book income and tax income. *Tax Policy and the Economy*, 17, 169-206. <https://doi.org/10.1086/tpe.17.20140508>
- Diamastuti, E., & Hardanti, K. N. (2019). The Investigation of taxpayer compliance in tax amnesty. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 10(2), 85-104. <https://doi.org/10.26740/jaj.v10n2.p85-104>
- Dubin, J. A., Graetz, M. J., & Wilde, L. L. (1992). State income tax amnesties: Causes. *The Quarterly Journal of Economics*, 107(3), 1057-1070. <https://doi.org/10.2307/2118374>
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Ekinci, F., Acar, Y. & Ekeryılmaz, Ş. (2019). Türkiye'de vergi aflarının çıkarılmasının altında yatan gerekçelerin tespiti: Probit model ile analiz. *Sakarya İktisat Dergisi*, 8(2), 177-188.
- Elgin, C., Kose, M. A., Ohnsorge, F., & Yu, S. (2022). Understanding the informal economy: Concepts and trends. F. Ohnsorge, S. Yu (Eds.), *The long shadow of informality: Challenges and policies*, World Bank (pp. 33-92).

- https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1753-3_ch2
- Fisher, R. C., Goddeeris, J. H., & Young, J. C. (1989). Participation in tax amnesties: The individual income tax. *National Tax Journal*, 42(1), 15-27. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788770>
- Fredström, A., Peltonen, J., & Wincent, J. (2021). A country-level institutional perspective on entrepreneurship productivity: The effects of informal economy and regulation. *Journal of Business Venturing*, 36(5), 106002. <https://doi.org/10.1016/j.jbusvent.2020.106002>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2023). Faal mükellef sayıları (2002-2022). Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler> (05.02.2023)
- Gerger, G. C. (2012). Tax amnesties and tax compliance in Turkey. *International Journal of Multidisciplinary Thought*, 2(3), 107-113.
- Guo, F., Huang, Y., Wang, J., & Wang, X. (2022). The informal economy at times of COVID-19 pandemic. *China Economic Review*, 71, 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.chieco.2021.101722>
- Güler, H. (2020). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin olay analiziyle ölçülmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(1), 256-273.
- Hajawiyah, A., Suryarini, T., & Tarmudji, T. (2021). Analysis of a tax amnesty's effectiveness in Indonesia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 44, 100415. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2021.100415>
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2022). Tahsilat tahakkuk oranlarına ilişkin basın açıklaması – 10.08.2022. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/haberler/tahsilat-tahakkuk-oranlarina-iliskin-basin-aciklamasi-10-08-2022> (05.02.2023)
- İŞKUR (2023). Kayıtlı işsizlerin illere ve meslek gruplarına göre dağılımı (2004-2021). <https://www.iskur.gov.tr/kurumsal-bilgi/istatistikler/> (05.02.2023)
- Kargı, V. (2011). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kaya, A. (2014). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi: Türkiye üzerine ampirik bir analiz. *Maliye Dergisi*, 167, 184-199.
- Kellner, M. (2004). Tax amnesty 2004/2005—An appropriate revenue tool? *German Law Journal*, 5(4), 339-346. <https://doi.org/10.1017/S2071832200012499>
- Khuong, N. V., Shabbir, M. S., Sial, M. S., & Khanh, T. H. T. (2021). Does informal economy impede economic growth? Evidence from an emerging economy. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 11(2), 103-122. <https://doi.org/10.1080/20430795.2020.1711501>
- Le Borgne, E. (2005). Economic and political determinants of tax amnesties in the US States. In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 98, 443-449.
- Leonard, H. B., & Zeckhauser, R. J. (1987). Amnesty, enforcement, and tax policy. *Tax Policy and the Economy*, 1, 55-85.
- Lerman, A. H. (1986). Tax amnesty: The federal perspective. *National Tax Journal*, 39(3), 325-332. <https://doi.org/10.1086/NTJ41792194>
- López-Laborda, J., & Rodrigo, F. (2003). Tax amnesties and income tax compliance: The case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2003.tb00077.x>
- Luitel, H. S. (2007). Short-run and long-run effects of tax amnesties on tax revenues: Evidences from US states. In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 100, 402-413.
- Luitel, H. S., & Sobel, R. S. (2007). The revenue impact of repeated tax amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 19-38. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2007.00881.x>
- Luitel, H. S., & Tosun, M. S. (2014). A reexamination of state fiscal health and amnesty enactment. *International Tax and Public Finance*, 21(5), 874-893.
- Mahestyanti, P., Juanda, B., & Anggraeni, L. (2018). The determinants of tax compliance in tax amnesty programs: experimental approach. *Jurnal Etikonomi*, 17(1), 93-110.
- Malik, A. S., & Schwab, R. M. (1991). The economics of tax amnesties. *Journal of Public Economics*, 46(1), 29-49.

- [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(91\)90063-8](https://doi.org/10.1016/0047-2727(91)90063-8)
- Mikesell, J. L. (1986). Amnesties for state tax evaders: The nature of and response to recent programs. *National Tax Journal*, 39(4), 507-525. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788630>
- Minh Ha, N., Tan Minh, P., & Binh, Q. M. Q. (2022). The determinants of tax revenue: A study of Southeast Asia. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2026660. <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2026660>
- Moran, G. P. (1992). Tax amnesty: An old debate as viewed from current public choices. *Florida Tax Review*, 1(5), 307. <https://doi.org/10.5744/ft.1993.1052>
- Muhasebat Genel Müdürlüğü (2023). Genel bütçe gelirlerinin iller itibariyle tahakkuk ve tahsilatı (2004-2022). Erişim adresi: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> (05.02.2023)
- Muhasebat Genel Müdürlüğü (2019). Kamu idareleri için mali analiz rehberi. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Mali-Analiz-Rehberi.pdf> (05.02.2023)
- Mujahid, A., & Siddiqui, D. A. (2019). The effect of tax amnesties programs on tax collection and economic performance: A global macro economic analysis. *International Journal of Social and Administrative Sciences*, 4(2), 108-128. <https://doi.org/10.18488/journal.136.2019.42.108.128>
- Murphy, K. J. (2007). The impact of unemployment insurance taxes on wages. *Labour Economics*, 14(3), 457-484. <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2006.02.002>
- Randolph, W. C. (1995). Dynamic income, progressive taxes, and the timing of charitable contributions. *Journal of Political Economy*, 103(4), 709-738. <https://doi.org/10.1086/262000>
- Parle, W. M., & Hirlinger, M. W. (1986). Evaluating the use of tax amnesty by state governments. *Public Administration Review*, 246-255. <https://doi.org/10.2307/3110440>
- Pfähler, W. (1990). Redistributive effect of income taxation: decomposing tax base and tax rates effects. *Bulletin of Economic Research*, 42(2), 121-129. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8586.1990.tb00295.x>
- Piancastelli, M., & Thirlwall, A. P. (2021). The determinants of tax revenue and tax effort in developed and developing countries: Theory and new evidence 1996-2015. *Nova Economica*, 30, 871-892. <https://doi.org/10.1590/0103-6351/5788>
- Pissarides, C. A. (1998). The impact of employment tax cuts on unemployment and wages; the role of unemployment benefits and tax structure. *European Economic Review*, 42(1), 155-183. [https://doi.org/10.1016/S0014-2921\(97\)00090-1](https://doi.org/10.1016/S0014-2921(97)00090-1)
- Pommerehne, W. W., & Zweifel, P. (1991). Success of a tax amnesty: At the polls, for the fisc? *Public Choice*, 72(2), 131-165.
- Sandalcı, U., Saygın, Ö. & Sandalcı, İ. (2015). Kayıt içi ekonomide devletin gelir kayıpları: Türkiye örneği. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(1), 131-142.
- 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.
- Savaşan, F. (2006). Vergi afları: Teori ve Türkiye uygulamaları ("Vergi Barışı" uygulama sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Sayidah, N., & Assagaf, A. (2019). Tax amnesty from the perspective of tax official. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1659909. <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1659909>
- Saygın, Ö. (2019). Vergi uyumu: Vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi. *Eskişehir: Boyut Kitabevi*.
- Saygın, Ö., Sandalcı, U. ve Sandalcı, İ. (2019). Vergi sistemi karmaşıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik bir araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(366), 144-162.
- Stella, P. (1991). An economic analysis of tax amnesties. *Journal of Public Economics*, 46(3), 383-400. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(91\)90013-R](https://doi.org/10.1016/0047-2727(91)90013-R)
- Taşkın, Y. (2012). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 67-90.
- Tekin, A., & Tuncer, G. (2013). Vergi afları sonrasında vergi uyum süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2), 1-26.
- Torgler, B., Schaltegger, C. A., & Schaffner, M. (2003). Is forgiveness divine? A cross-culture comparison of tax amnesties. *Swiss Journal of Economics and Statistics*, 139(3), 375-396.
- Torgler, B., & Schaltegger, C. A. (2005). Tax amnesties and political participation. *Public Finance Review*, 33(3),

403-431. <https://doi.org/10.1177/1091142105275438>

TÜİK (2023). İl bazında gayrisafi yurt içi hasıla (2004-2021). Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=I1-Bazinda-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2021-45619> (05.02.2023)

TÜİK (2023). Yıllara göre il nüfusları (2000-2021). Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Nufus-ve-Demografi-109> (05.02.2023)

Yılmaz, S. (2017). Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde vergi affı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 66(1), 263-300.

Yuesti, A. (2018). Taxpayer compliance analysis of tax amnesty application as effort improvement of increasing on countryincomeand development through tax sector. International Journal of Business and Management Invention, 7(5), 29-36.

Yücedoğru, R., & Sarısoy, İ. (2020). Are tax amnesties good for us all? Understanding influence of tax amnesties on benefiteres and non-benefiteres. CESifo Economic Studies, 66(3), 285-300. <https://doi.org/10.1093/cesifo/ifz020>

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun,

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun,

6552 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun,

6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun,

7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun,

7143 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun.