

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMU
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ

Seda Selin KELEŞ

2501160579

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ

İSTANBUL – 2019

TEZ ONAY



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI



ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : SEDA SELİN KELEŞ Numarası : 2501160579
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİYE Danışmanı : PROF. DR. NACİ TOLGA SARUÇ
Tez Savunma Tarihi : 02.09.2019 Saati : 12.00
Tez Başlığı : VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ.

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / ÇEKİLMESİNE karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. NACİ TOLGA SARUÇ		Kabul
2- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
3- PROF. DR. HABİB YILDIZ		Kabul
4- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ ENGİN CAN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-DR. ÖĞR. ÜYESİ AYSEL ARIKBOĞA		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ BAŞAR SOYDAN		

ÖZ

VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ

SEDA SELİN KELEŞ

Günümüzde devletlerin artan görevleri, kamu gelirine olan ihtiyacın da artmasına neden olmuştur. Kamu gelirleri içerisinde vergilerin payının yüksek olması, vergi uygulamalarına başvurulmasını gerekli hale getirmiştir. Ülkemizde ilave finansman ihtiyacı vergi aflarıyla karşılanmaktadır. Bu yönüyle vergi aflarına sık sık başvurulur hale gelmiştir. Ancak ülkemizde ortalama iki yılda bir yürürlüğe giren vergi afları, mükelleflerin vergi uyumunun azalmasına neden olmuştur.

Bu çalışmada, vergi aflarının vergi uyumu üzerinde etkisinin olup olmadığı incelenmektedir. Çalışma kapsamında, mükelleflerin vergi aflarına ilişkin görüşleri ve tutumları belirlenmiş, demografik özellikleri ile vergi aflarına ilişkin bakış açılarında istatistiksel olarak fark olup olmadığı tespit edilmiş ve vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etki ölçümlenmiştir. Bu etkilerin ölçümlenebilmesi için İstanbul ili baz alınarak 469 mükellef ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket sonucunda elde edilen veriler, SPSS 21.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenirliliği için Cronbach Alfa, geçerliliğinin ölçülmesi amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi ile test edilmiştir. Mükelleflerin demografik özellikleri ile faktörler arasında istatistiksel fark olup olmadığını test etmek amacıyla Mann-Whitney U testi ile Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde etkisinin olup olmadığını tespit edebilmek için Korelasyon Analizi yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, sık sık yürürlüğe giren vergi aflarının mükelleflerin vergi uyum düzeylerini düşürdüğü tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Affı, Vergi Uyum, Mükellef, İstanbul

ABSTRACT

THE EFFECT OF TAX AMNESTIES ON TAX COMPLIANCE: THE CASE OF İSTANBUL PROVINCE

SEDA SELİN KELEŞ

Today, the increasing duties of states have led to an increase in the need for public revenue. The high share of taxes in public revenues made it necessary to apply tax applications. The need for additional financing in our country is met with tax amnesty. In this respect, tax amnesties are frequently applied. However, the tax amnesties that came into force every two years in our country caused the tax compliance of taxpayers to decrease.

This study examines whether tax amnesty has an impact on tax compliance. The opinions and attitudes of taxpayers regarding tax amnesties were determined, it was determined whether there was a statistical difference in the demographic characteristics and perspectives of the tax amnesties and the effect of tax amnesty on tax compliance was measured. The scope of work, the opinions and attitudes of taxpayers regarding tax amnesties were determined, it was determined whether there was a statistical difference in the demographic characteristics and perspectives of the tax amnesties and the effect of tax amnesty on tax compliance was measured. In order to measure these effects, a survey was conducted with 469 taxpayers based on Istanbul. The data obtained from the survey were analyzed using SPSS 21.0 package program. For the reliability of the scale used in the study, Cronbach's alpha was tested with Explanatory Factor Analysis in order to measure its validity. Mann-Whitney U test and Kruskal Wallis test were used to test whether there was a statistical difference between the demographic characteristics of the taxpayers and the factors. Correlation Analysis was performed in order to determine whether tax amnesty has an effect on tax compliance. As a result of the analyzes, it has been found that tax amnesties, which come into force frequently, reduce the tax compliance levels of taxpayers.

Keywords: Tax, Tax Amnesty, Tax Compliance, Taxpayer, İstanbul

ÖNSÖZ

Vergi borcunu sona erdiren en doğal neden ödemedir. Ödeme, vergi borcunun mükellef tarafından kanunlara uygun bir biçimde yerine getirilmesidir. Ancak devletler çeşitli nedenlerle vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmektedir. Devletin vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesi vergi affı olarak tanımlanmaktadır.

Devletlerin vergi aflarına başvurmalarının en önemli nedeni ekonomik kriz ve durgunluk dönemlerinde bütçe gelirlerini artırmaktır. Ayrıca vergi yargısının ve vergi idaresinin iş hacminin oldukça fazla olması nedeniyle alacakların tahsil süresinin uzun olması ve alacak tahsilinin yapılamamasından dolayı vergi sistemi içerisindeki karışıklıkların giderilmesi, kayıt altına alınamayan mükelleflerin sisteme dahil edilebilmesi gibi nedenler vergi aflarının nedenlerini oluşturmaktadır. Ancak sık sık yürürlüğe giren vergi afları mükellefin af beklentisini artırarak vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesine neden olabilir. Af beklentisi içerisinde olan mükellefler vergi kaçırmaya başlayarak, vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilir. Vergi gelirlerinde meydana gelen bu azalma ise yeniden bir vergi affına başvurulmasını gerekli hale getirebilir.

Bu çalışmanın amacı, çeşitli nedenlerle sık sık yürürlüğe giren vergi aflarının mükellefler üzerinde meydana getirdiği olumlu ve olumsuz etkiler irdelenerek, vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etkinin ölçülmesidir.

Çalışma kapsamında, vergi affı ve vergi uyumu kavramına ilişkin teorik çerçeve, Türkiye’de 1923-2019 yılları arasında yürürlüğe giren vergi afları ve etkileri ile vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etkinin değerlendirilebilmesi amacıyla yapılan anket çalışması ve vergi aflarının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Yüksek lisans eğitimim ve tez çalışmamın ortaya çıkarılması aşamasında sabır ve özveride bulunan, bilgi, görüş ve desteğini esirgemeyen değerli danışmanım Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ’a; tez komitemde yer alan, tez çalışmam boyunca tüm özveri ve önerileriyle hiçbir zaman yardımını esirgemeyen değerli hocalarım Prof.

Dr. Salim Ateş OKTAR, Prof. Dr. Habib YILDIZ ve Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN’a teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Ayrıca, çalışmamın ampirik kısmında yapmış olduğu önemli katkılarından dolayı Dr. Öğr. Üyesi Hakan BEKTAŞ’a; lisans ve yüksek lisans eğitimim boyunca bilgi ve desteğini esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS ve Arş. Gör. Tunç İNCE’ye; tez çalışmam boyunca olumlu destekleri ve yardımlarını esirgemeyen maliye bölümündeki değerli hocalarıma ve bölümdeki diğer araştırma görevlisi arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

Hayatımın her anında desteğiyle yanımda olan eşim Musa KELEŞ’e; emeklerinin karşılığını ödeyemeyeceğim, beni bugünlere getiren annem ile babam Aynur-Hikmet KUZU’ya; her zaman moral kaynağım olan kardeşim Ceren KUZU’ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul – 2019

Seda Selin KELEŞ

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARI VE VERGİ UYUMUNA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

1.1.Vergi Kavramı.....	3
1.2.Vergi Alacağını Sona Erdiren Haller	4
1.2.1. Ödeme	5
1.2.2. Uzlaşma	5
1.2.3. Zamanaşımı	6
1.2.3.1. Tarh Zamanaşımı.....	6
1.2.3.2. Tahsil Zamanaşımı	7
1.2.4. Yargı Kararları	7
1.2.5. Terkin	7
1.2.5.1. Doğal Afet Nedeniyle Terkin	8
1.2.5.2. Tahakkuktan Vazgeçme	9
1.2.5.3. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin	9
1.2.6. Vergi Afları	9
1.3. Af Kavramı	10
1.3.1. Anayasa Hukukunda Af	10
1.3.2. Ceza Hukukunda Af	11
1.3.3. Vergi Hukukunda Af	11
1.4. Vergi Affı Kavramı.....	12
1.4.1. Vergi Aflarından Faydalanan Mükelleflerin Muhtemel Özellikleri.....	13

1.4.2. Vergi Aflarının Türleri	14
1.4.3. Vergi Aflarının Faydaları ve Maliyetleri.....	15
1.4.4. Vergi Aflarının Nedenleri	16
1.4.4.1. Siyasi Nedenler	17
1.4.4.2. Ekonomik ve Mali Nedenler	19
1.4.4.3. Sosyal Nedenler.....	22
1.4.4.4. İdari ve Teknik Nedenler.....	22
1.4.4.5. Psikolojik Nedenler	23
1.4.5. Vergi Affının Başarılı Olması İçin Gerekli Temel Koşullar	23
1.4.5.1. Bir Kereye Mahsus Olmalı.....	24
1.4.5.2. Af Dönemine Yeterli Süre Tanınmalı	24
1.4.5.3. Aflar Vergi Reformlarıyla Birlikte Uygulanmalı.....	25
1.4.5.4. Affın Tanıtımı Yeterli Olmalı	25
1.4.5.5. Vergi Affının Sağlayacağı Avantajlar Affa Katılımı Teşvik Etmeli. 26	
1.4.6. Vergi Affı Yanlısı ve Karşıtı Görüşler	26
1.4.6.1. Vergi Affı Yanlısı Görüşler.....	27
1.4.6.1.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalım Dönemlerinden Sonra Affın Gerekliliği.....	27
1.4.6.1.2. Vergi Mevzuatının Anlaşılamaz Olması	28
1.4.6.1.3. Vergi Denetiminin Yetersizliğinin Ortaya Çıkardığı Sorunları Giderme	29
1.4.6.1.4. Affın Gelir Yönetiminin Aracı Olarak Kullanılması	30
1.4.6.1.5. Mükelleflerin Vergi Yasalarına Gönüllü Uyumunun Sağlanması	31
1.4.6.1.6. Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi.....	31
1.4.6.2. Vergi Affı Karşıtı Görüşler	32
1.4.6.2.1. Vergi Affı Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Etkilemesi.....	32
1.4.6.2.2. Mükelleflerin Vergi Kanunlarına Uyumunun Azalması.....	34
1.4.6.2.3. Vergi Suçlarında Af Uygulanmaması Gerektiği Görüşü	34
1.5. Vergi Uyum.....	35
1.6. Vergi Uyumunu Açıklayan Modeller	37
1.7. Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisine İlişkin Bazı Çalışmalar	38

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE YÜRÜRLÜĞE GİREN VERGİ AFLARI, ETKİLERİ VE SEÇİLİ ÜLKELERDE YÜRÜRLÜĞE GİREN VERGİ AFFI ÖRNEKLERİ

2.1. 1923-1960 Yılları Arasındaki Vergi Affı Uygulamaları.....	43
2.1.1. 145 Sayılı Elviye-i Selsade Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun	43
2.1.2. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu.....	43
2.1.3. 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine İlişkin Kanun	44
2.1.4. 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılın Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun	44
2.1.5. 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun	44
2.1.6. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun	45
2. 2. 1960-1980 Yılları Arasındaki Vergi Affı Uygulamaları.....	45
2.2.1. 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun.....	45
2.2.2. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	46
2.2.3. 252 Sayılı Vergi Affı Kanunu	47
2.2.4. 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerine Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun.....	47
2.2.5. 691 Sayılı Vergi Affı Kanunu	48
2.2.6. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	48
2.2.7. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Affı Hakkında Kanun	49
2.2.8. 1803 Sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	50
2. 3. 1980-2000 Yılları Arasında Vergi Affı Uygulamaları.....	51
2.3.1. 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun	51
2.3.2. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun	52
2.3.3. 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	54

2.3.4. 3505 Sayılı Kanun	54
2.3.5. 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile Getirilen Af.....	55
2.3.6. 3571 Sayılı Kanun	56
2.3.7. 3689 Sayılı Kanun	56
2.3.8. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun.....	57
2.3.9. 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği.....	58
2.3.10. 4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu ile Getirilen Vergi Affı Uygulaması	58
2.4. 2000 Yılı ve Sonrası Vergi Affı Uygulamaları.....	59
2.4.1. 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği.....	59
2.4.2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	60
2.4.3. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun.....	63
2.4.4. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun .	64
2.4.5. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	65
2.4.6. 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun.....	66
2.4.7. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun.....	67
2.4.8. 7020 Sayılı Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	68
2.4.9. 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.....	69
2.5. Vergi Aflarının Etkileri	70
2.5.1. Vergi Aflarının Ekonomik Etkileri.....	70
2.5.2. Vergi Aflarının Sosyal Etkileri.....	73
2.6. Seçili Ülkelerde Vergi Affı Uygulama Örnekleri	79
2.6.1. İtalya’da Vergi Affı Uygulamaları	79
2.6.2. Hindistan’da Vergi Affı Uygulamaları.....	81
2.6.3. Brezilya’da Vergi Affı Uygulamaları.....	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE İLİŞKİN
ANKET ÇALIŞMASI

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	84
3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Anket Çalışmasına İlişkin Bilgiler	84
3.3. Araştırma Bulguları.....	85
3.3.1. Geçerlilik ve Güvenirlilik Analizleri.....	85
3.3.2. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular	91
3.3.3. Araştırmaya Katılanların Vergi Afları ve Vergi Uyumu Düzeylerine İlişkin Veri Analizi ve Bulgular	94
3.3.4. Araştırmanın Diğer Bulguları.....	104
3.3.4.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine Göre Vergi Afları ve Vergi Uyum Düzeylerine İlişkin Bulgular	105
3.3.4.2. Araştırmaya Katılanların Vergi Afları ve Vergi Uyum Düzeyleri Arasındaki İlişki	112
SONUÇ.....	114
KAYNAKÇA	122

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Seçim Yılları ve Vergi Affı Yılları Karşılaştırması.....	18
Tablo 1.2: Konsolide Bütçe Dengesi, Gelirleri ve Giderleri (Bin TL) (1981-2018)	20
Tablo 1.3: Yıllar İtibariyle İnceleme Oranları	29
Tablo 2.1: 4811 Sayılı Kanun'un Tahsilat Tutarları (TL).....	63
Tablo 2.2: 1980 Yılı Sonrası Af Kapsamında Elde Edilen Gelir (1980-2017).....	71
Tablo 2.3: Türkiye'de Vergi İnceleme Sayıları ve Bulunan Matrah Farkları	73
Tablo 2.4: Vergi Uyumunu Artırmak için Düzenlenen Faaliyetler	77
Tablo 2.5: Mükellef Memnuniyetini Artırmaya Yönelik Düzenlenen Faaliyetler ...	78
Tablo 3.1: KMO ve Bartlett Test Sonuçları	87
Tablo 3.2: Vergi Aflarına İlişkin Tutum Faktörü Analiz Sonuçları.....	88
Tablo 3.3: Vergi Aflarının Nedenlerin Algılanma Düzeyi Faktör Analiz Sonuçları	89
Tablo 3.4: Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar Faktörü Analiz Sonuçları	90
Tablo 3.5: Vergi Uyum Faktörü Analiz Sonuçları	91
Tablo 3.6: Araştırmaya Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı	92
Tablo 3.7: Araştırmaya Katılanların Yaş Ortalaması.....	92
Tablo 3.8: Araştırmaya Katılanların Medeni Duruma Göre Dağılımı	92
Tablo 3.9: Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı	93
Tablo 3.10: Araştırmaya Katılanların Mesleklerine Göre Dağılımı	93
Tablo 3.11: Vergi Aflarına İlişkin Tutum Sorularına Verilen Yanıtların Dağılımı ..	95
Tablo 3.12: Vergi Aflarının Nedenlerinin Algılanma Düzeyi İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı	97
Tablo 3.13: Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullara İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı	99
Tablo 3.14: Vergi Uyumuna İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı	101
Tablo 3.15: Araştırmaya Katılanların Daha Önce Vergi Affından Faydalanma Durumuna Göre Dağılımı	102
Tablo 3.16: Araştırmaya Katılanların Vergi Affı Beklentisi	103
Tablo 3.17: Cinsiyete Göre Vergi Aflarına İlişkin Tutum Faktörü.....	105
Tablo 3.18: Cinsiyete Göre Vergi Uyum Faktörü.....	105
Tablo 3.19: Medeni Durum ve Vergi Aflarının Nedenlerinin Algılanma Düzeyi ..	106

Tablo 3.20: Medeni Durum ve Vergi Uyumu Faktörü.....	106
Tablo 3.21: Eğitim Düzeyi ve Vergi Aflarına İlişkin Tutum Faktörü	107
Tablo 3.22: Eğitim Düzeyi ve Vergi Affı Öncesi Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar	107
Tablo 3.23: Eğitim Düzeyi ve Vergi Affı Sonrasında Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar	108
Tablo 3.24: Eğitim Düzeyi ve Vergi Uyumu Faktörü.....	108
Tablo 3.25: Meslek Düzeyine Göre Faktörler.....	109
Tablo 3.26: Meslek Düzeyine Göre Vergi Aflarına İlişkin Tutum Faktörünün Sıra Ortalaması	110
Tablo 3.27: Meslek Düzeyine Göre Vergi Aflarının Nedenlerin Algılanma Düzeyi Faktörünün Sıra Ortalaması	110
Tablo 3.28: Meslek Düzeyine Göre Vergi Uyumu Faktörü Sıra Ortalaması.....	111
Tablo 3.29: Faktörler ve Daha Önce Vergi Affından Faydalanma Durumuna Göre Farklılaşması	111
Tablo 3.30: Vergi Aflarına İlişkin Tutumun Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi	112

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3.1: Araştırmaya Katılanların Aylık Hane Halkı Gelir Düzeyine Göre Dağılımı	94
Şekil 3.2: Araştırmaya Katılanların Daha Önce Vergi Affından Faydalanma Sayısına Göre Dağılımı	104



KISALTMALAR LİSTESİ

AATHUK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AFA	: Açıklayıcı Faktör Analizi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
Bkz	: Bakınız
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
M.Ö.	: Milattan Önce
RG	: Resmî Gazete
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Küresel dünyada meydana gelen değişimler, devletlerin üstlenmiş olduğu görevlerin de artmasına neden olmuştur. Devletlerin görevlerinde meydana gelen bu artış finansman ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Ülkemizde finansman ihtiyacının çoğunluğu vergiler aracılığıyla karşılanmaktadır. Bu yüzden, vergilerin etkin ve verimli bir şekilde toplanması önem arz etmektedir. Vergilerin başarılı bir şekilde toplanabilmesi ise mükelleflerin vergi uyumu ile doğrudan ilişkilidir. Vergi uyumu, mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeleridir.

Mükelleflerin vergileri yük veya maliyet olarak algılamaları vergiye olan uyumlarının azalmasına neden olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergi yükünden kurtulma çabaları vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmaktadır. Kayıp ve kaçakların artması ile kamu hizmetlerin sunumunda herhangi bir aksamanın meydana gelmemesi için devletler farklı uygulamalara başvurmaktadır. Günümüzde devlet sık sık vergi aflarına başvurmaktadır.

Vergi afları, kısa dönemde devletin finansman ihtiyacını karşılayan uygulamalardan biridir. Ancak ülkemizde ortalama 2-3 yılda bir yürürlüğe giren vergi afları, mükelleflerin vergiye olan uyumlarını olumsuz etkileyebilir. Kısa dönemde devlete ek bir gelir kaynağı sağlayan vergi afları, uzun dönemde vergi uyumunun azalmasıyla birlikte vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilir. Vergi gelirlerinde meydana gelen bu azalma kamunun finansman ihtiyacını artırmaktadır. Artan finansman ihtiyacı devletin yeniden vergi aflarına başvurmasına neden olabilir. Vergi afları ile vergi uyumu arasındaki bu kısır döngü sürekli hale gelmektedir. Bu kapsamda, vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etki çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında, vergi aflarının vergi uyumu üzerinde etkisinin olup olmadığını ölçmek amacıyla anket tekniği kullanılmıştır.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde vergi affı ve vergi uyumu kavramları teorik çerçevede ele alınmıştır. İkinci bölümde Türkiye’de geçmişten günümüze uygulanan vergi aflarına, vergi aflarının etkilerine ve seçili ülkelerde uygulanan vergi aflarına, üçüncü bölümde ise İstanbul ilinde mükellefler ile yapılan

anket çalışmasına yer verilmiştir. Anket alışması ile mükelleflerin vergi aflarının mükelleflerin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi incelenmiş, vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etki açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde çalışmanın sonuçları ve elde edilen bulgulara ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARI VE VERGİ UYUMUNA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Vergi Kavramı

Devlet varlığının sonucu olarak siyasi, sosyal, ekonomik ve mali nitelikte görevler üstlenmiştir. Devletin varlığını sürdürebilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumu için farklı gelir türlerinden yararlanmaktadır. Devletin egemenlik gücünü kullanarak elde ettiği gelir kaynaklarından en önemlisi vergilerdir.

Vergi, Türkçe bir terim olup, köken olarak vermek fiilinden gelen, hediye edilen, karşılık verilen bir değeri ifade etmektedir. Fransızca’da impôt,taxe; Almanca’da steuer, taxe ve İngilizce’de tax, duty kelimeleri vergi anlamında kullanılmaktadır (Oktar, 2019: 10). Sözlük tanımına göre vergi, devlet örgütünü yürütmek için hükümetin halktan aldığı paradır (Hançerlioğlu, 2009: 468).

Vergi, devletin, gerçek veya tüzel kişilerden kamu harcamalarını finanse etmek veya devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahalesini sağlamak amacıyla, cebri, nihai, karşılıksız ve kanuna dayanarak, doğrudan doğruya istenen parasal yükümlülüklerdir.

Nadaroğlu’na göre vergi, “devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılıksız vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları parasal tutarlar” olarak tanımlamaktadır (Nadaroğlu, 1992: 222). Uluatam, vergiyi, devletin kişilere karşılık sunmaksızın devlet egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak elde ettiği iktisadi kaynaklar şeklinde tanımlamaktadır (Uluatam, 2005: 265).

Susam (2016: 201)'a göre vergi, devlet ve kamu kuruluşlarının, fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak alınan ekonomik değerlerdir. Bir diğer tanımında vergi; “kamusal hizmetlerin finansmanının sağlanması, kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükün karşılanabilmesi için, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak alınan para şeklindeki ödemeler” olarak ifade edilmektedir. Vergiler mali, ekonomik ve siyasi nedenlerle uygulamaya konulmaktadır. Vergilerin uygulanış şekli, yönetimi ve yasal olarak uygulanıp uygulanmadığı konusu, toplumun vergilendirmeye ilişkin tutum ve davranışlarına etki eden sebeplerdir (Akdoğan, 2009: 118).

1982 tarihli Anayasanın 73. maddesi vergilendirmeye ilişkin esasları ortaya koymaktadır. Bu hüküme göre, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirim oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Mükelleflerin devlet tarafından toplanan vergileri yük veya maliyet olarak algılamaları sonucunda mükelleflerin vergiye bakış açıları, davranışları ve vergiye olan uyumları etkilenmektedir. Yükümlülerin vergi yükünden kurtulma çabaları vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmaktadır. Kamu hizmetlerinin sunumunda herhangi bir aksamanın olmaması adına devletler belirli politikalar ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmaya çalışarak bu aksamanın önüne geçmeye çalışmaktadır.

1.2. Vergi Alacağını Sona Erdiren Haller

Günümüzde devletin varlığını sürdürebilmesi için, yararlandığı en önemli gelir kaynaklarından biri vergilerdir. Vergi alacağı, ödemenin yapılmasıyla sonlanmaktadır. Ancak devlet siyasi, sosyal, ekonomik ve mali nedenlerle

uygulamaya koyduğu politikaların işlerliğini sağlayabilmek, deprem, sel, yangın gibi doğal afetler sonucu zarar gören mükelleflerin korunabilmesi amacıyla vergi alacağından vazgeçmektedir Vergi alacağını sona erdiren haller şunlardır; ödeme, uzlaşma, yargı kararları, zamanaşımı, terkin ve vergi afları olarak sıralanabilir.

1.2.1. Ödeme

Vergi alacağının sona ermesi işleminin en doğal yollarından biri verginin mükellef tarafından kanunlarda belirtilmiş olan yer ve zamanda ödenmesidir. Vergi borcu mükellefin bağlı olduğu, vergi dairesine ödenmektedir. Ödeme süresinin son günü ise verginin vade tarihidir. Vergilerin ödenme zamanları özel kanunlarda düzenlenmiştir (Oktar,2019: 138). Ödeme zamanlarına ilişkin uygulamada yer alan özel düzenlemeler; ödeme tarihinin (vadenin) uzatılması, çeşitli nedenlere bağlı olarak vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesinde gecikme ya da alınmış olan verginin iadesi durumunda faiz uygulaması gibi durumları ifade etmektedir (Akdoğan, 2017: 85).

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 23. maddesinde ödeme, "*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.*" Kanun maddesinde belirtildiği üzere ödeme, mükellefin kanunlara uygun olarak vergi ödevini yerine getirmesidir.

Genellikle ödeme vergi mükellefleri tarafından yapılırsa da, bazı işlemlerde vergi sorumlularınca vergi dairesine ya da idarenin yetkili gördüğü kişi veya kuruluşlarca yapılabilmektedir. Ayrıca günümüz vergi sisteminde, iş yükünün azaltılması ve vergi tahsilatının gerçekleştirilmesi amacıyla kaynakta kesinti yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem ile vergi ödeme sistemine etkinlik kazandırılmaya çalışılmaktadır (Akdoğan, 2017: 85).

1.2.2. Uzlaşma

Vergilendirme süreci içerisinde, vergi idaresi ve mükellef arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Uyuşmazlıkların çözümü noktasında mükellefler yargı yollarına başvurabilirler. Ancak yargı yollarına başvurunun zaman

alması sürecin uzamasına neden olmaktadır. Uzayan süre verginin etkinliği ve verimliliği açısından olumsuz sonuçlara sebebiyet vermektedir. Kanun koyucu bu gibi problemleri azaltmak için uyuşmazlıkların çözümünde farklı yöntemler belirlemiştir.

Vergi idaresi ve vergi mükellefleri karşılıklı görüşerek uyuşmazlıkların çözümünde uzlaşma yöntemine başvurabilir. Uzlaşma yöntemi, karşılıklı ilişki içerisinde düşünce ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları barış ortamı içerisinde çözümü olarak ifade edilmektedir. Vergi hukuku açısından uzlaşma, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün yargı yoluna başvurmadan ortaya çıkan uyuşmazlıkları görüşerek vergi borcu ya da ceza miktarına ilişkin, iki taraf arasındaki anlaşmazlığın çözümlenmesidir (Yılmaz, 2009: 321-322).

1.2.3. Zamanaşımı

VUK'un 113. maddesine göre *“Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.”* olarak tanımlanmıştır.

Devletin mükelleflere kanunla bağlamış olduğu vergi alacağı, zamanaşımı süresinin geçirilmesiyle sona ermektedir. Vergi idaresinin, kanunlarda belirtilmiş süreler dâhilinde verginin tahakkuk ve tahsil edilmesi zorunludur. Belirtilen sürelerin geçirilmesi halinde vergi alacağı ortadan kalkmaktadır (Besen, 2007: 28). Zamanaşımı, vergi ödevini yerine getiren mükellefler arasında adalet ve eşitlik algısını zedelemektedir. Ayrıca mükellefleri vergi kaçırmaya itebilir ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 136).

Vergi hukukunda zamanaşımı; tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.3.1. Tarh Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı VUK'ta düzenlenmiştir. Tarh zamanaşımı, VUK'un 114. maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına

uğrayacağını öngörmektedir. Tarh zamanaşımı, vergi doğuran olayın üzerinden kanunlarda belirtilen sürenin geçirilmesine rağmen, tebliğ edilmesi gereken verginin tebliğ edilmemesi halinde zamanaşımına uğramaktadır (Oktar, 2019: 151).

1.2.3.2. Tahsil Zamanaşımı

Tarh zamanaşımı VUK’da, tahsil zamanaşımı ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu’nda (AATHUHK) tanımlanmıştır. AATHUHK 102. maddesine göre, tahsil zamanaşımı *“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.”* olarak ifade edilmiştir.

Tahsil zamanaşımında, kamu alacağının tahsili bakımından önemli olan nokta, vadesinin göz önünde bulundurulmasıdır. Vadesinin üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçirilmesiyle tahsil edilemeyen kamu alacağı zamanaşımına uğramaktadır (Oktar, 2019: 153).

1.2.4. Yargı Kararları

Hukuka aykırı olarak tarh edilen vergiler, vergi mahkemelerine başvurularak kaldırılabilir. VUK’un 377. maddesinde, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Yargı organları, vergi borcunun tamamen veya kısmen kaldırılması yönünde verdiği kararda idari işlem geri alınacağından vergi veya ceza o oranda sona ermektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 156).

1.2.5. Terkin

Terkin, bazı koşulların gerçekleşmesiyle vergi alacağını bütün hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran idari işlem olarak tanımlanmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 153). Bu koşullar, doğal afetlerin ortaya çıkması, vergi davalarının kısmen veya tamamen idare aleyhine sonuçlanması, vergi hatalarının

düzeltilmesi, küçük tutardaki alacakların tahakkukundan vazgeçilmesi, tahsil imkansızlığı, af kanunları gibi nedenler olarak sayılabilir (Akdoğan, 2017: 103).

Terkin, devletin vergi alacağından vazgeçmesi bakımından vergi aflarına da benzetilebilir. Ancak vergi afları genel ve sübjektif bir işlem olmasına rağmen terkin objektif ve özel bir işlemdir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 154).

Terkin, niteliklerine göre sınıflandırılabilir. Nitelikleri bakımından, doğal afetler nedeniyle terkin, tahakkuktan vazgeçme ve tahsil imkansızlığı nedeniyle terkin olarak sınıflandırılabilir (Oktar, 2019: 160).

1.2.5.1. Doğal Afet Nedeniyle Terkin

Çeşitli doğal afetler sonucunda, mükellefler varlıklarının belli bir oranını kaybetmeleri halinde terkin uygulanır. Uygulanan terkin işlemiyle doğal afet nedeniyle zor duruma düşmüş mükelleflerin korunması amaçlanmaktadır.

Doğal afet nedeniyle terkin hem VUK'un 115. maddesinde hem de AATUHK 105. maddesinde düzenlenmiştir. VUK 115. maddesine göre; “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1.Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2.Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunacaktır.”

AATUHK'nun 105. maddesine göre ise doğal afet nedeniyle terkin; “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları Cumhurbaşkanı kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur.” Görüldüğü üzere her iki kanunun hükümleri birbirini destekler niteliktedir.

1.2.5.2. Tahakkuktan Vazgeçme

Tahakkuktan vazgeçme VUK'un mükerrer 115. maddesine göre *“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlar ilişkin cezalar 33 Türk Lirası'nı (TL) aşmaması ve takakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tahakkuktan vazgeçilebilir.”* Tahakkuk masraflarının maliyeti vergi ve bunlara ilişkin cezaların maliyetinden daha fazla olması durumunda tahakkuktan vazgeçilebilir.

1.2.5.3. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin

Vergi alacağının tahsilinin imkânsız olması veya ekonomik görülmemesi de bir terkin sebebi olarak kabul edilmektedir (Oktar, 2019: 161). AATUHK 106. maddesinde tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin, yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve VUK kapsamına giren amme alacaklarında 10 TL (10 TL dâhil), diğer amme alacaklarında 20 TL (20 TL dâhil) kadar amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olacağı tanınmıştır.

1.2.6. Vergi Afları

Devlet ile mükellefler arasındaki vergi borcu ilişkisinin son bulmasının yollarından biri mükelleflerin vergi alacağının zamanında, kanunların öngördüğü şekilde ödenmesidir. Ancak devlet, siyasi, ekonomik, mali ve idari nedenlerle kanunlar aracılığıyla vergi alacağından vazgeçmektedir.

Devletin tek taraflı vergi alacağından vazgeçmesi olarak tanımlanan aflar, genellikle vergi cezalarına yönelik çıkarılırken bazen verginin aslının bir kısmına yönelik olarak da çıkarılmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 157). Devletin vergi alacağından vazgeçmesi aşamasında, neden ve sonuçlarıyla vergi afları diğer

durumlardan farklıdır. Vergi aflarına ilişkin bu durum, açıklığa kavuşturulmak için çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı bir biçimde anlatılacaktır.

1.3. Af Kavramı

Bireylerin mevcut düzen içerisinde yaşamlarını devam ettirebilmeleri ve sorunsuz bir şekilde yaşayabilmeleri için devlet tarafından düzenlenen veya toplum içerisinde kendiliğinden oluşmuş kuralların uygulanması gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda bireylerin toplumun gerektirdiği gibi hareket etmemeleri sonucunda bireyler çeşitli yaptırımlarla karşılaşmaktadır. Bu yaptırımlar hem maddi hem de manevi nitelikteki yaptırımların uygulanmaması aşamasında ise aflar karşımıza çıkmaktadır (Demirci, 2015: 4).

Batı dillerinde af karşılığı olarak kullanılan Yunanca kökenli amnestie kelimesi affetmek ve bağışlamak anlamına gelmektedir. Af kavramı, Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından yapılan tanımlamada; “*Bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama*” olarak ifade edilmektedir (TDK, 2018). Yaraşır (2013: 176)’a göre af, yapılmakta ve yapılacak olan suç takibinden veya hüküm altına alınmış bir cezanın bir kısmından ya da tamamından vazgeçilmesi olarak tanımlanmaktadır.

1.3.1. Anayasa Hukukunda Af

Af kavramı, Anayasa ve Ceza Hukuku’nda düzenlenmiştir. Bilindiği üzere normlar hiyerarşisinin en üstünde anayasalar yer almaktadır. Bu yüzden, af gibi önemli bir kavramın anayasal nitelikte düzenlenmesi ise oldukça önemlidir (Şenlik, 2008: 4).

1982 tarihli Anayasanın 87. maddesinde yer verilen af kavramı “*Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar verecektir.*” olarak ifade edilmiştir. Yine Anayasamızın 104. Maddesinde cumhurbaşkanı görev ve yetkileri arasında sayılan, “*Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek ya da kaldırmak.*” ifadeleriyle Cumhurbaşkanına af yetkisi verilmiştir. Anayasanın 169.

maddesinde ise, orman suçları için genel ve özel af çıkartılamayacağı ifade edilerek af kavramına yer verilmiştir.

1.3.2. Ceza Hukukunda Af

Af, kaynağını Anayasadan alsa da aflara ilişkin düzenlemeler genellikle ceza hukukunda yer almaktadır (Şenlik, 2008: 6). Af, ceza hukukunun önemli ve aynı zamanda en eski kurumlarından biridir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 101).

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinde af kavramına yer verilerek genel ve özel af ifadeleri kullanılmıştır. Bu ayrıma göre, genel af hem cezayı hem de suçu ortadan kaldırırken, özel af sadece cezayı ortadan kaldırmaktadır (Gözler, 2001: 298). Ceza hukukunda affa başvurulmasının asıl nedeni toplum düzenini sağlamaktır. Örneğin; olağanüstü dönemlerde veya ekonomik bunalım dönemlerinde gergin olan ortamın düzenlenmesinde aflar yardımcı olmaktadır. Afların bunalım dönemlerinde meydana getirdiği olumlu etkiye dair tartışmalara bir sonraki bölümde yer verilecektir.

Türkiye uygulamasında genel af kanunlarında mali nitelikte hükümlere de yer verilmiştir. Örneğin, sosyal sigorta ve bağ-kur primi gibi parafiskal gelirlere ait af hükümleri ve devletin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklarının affı konusunda genel af kapsamında düzenlemeler yapılmıştır (Dönmez, 1992: 146).

1.3.3. Vergi Hukukunda Af

Günümüzde VUK'da af kavramına yer verilmemiş olsa da uygulama içerisinde yer almaktadır. Af kavramı ile ilgili düzenlemeler geniş ölçüde ceza hukukunda yapılmaktadır (Durmuş, 2013: 115). Ancak ceza hukukundaki af ile vergi hukukundaki af kavramı arasında da benzerlikler vardır. Sonuçta her ikisi de devletin tasarrufunda cezalandırma yetkisinin kısmen veya tamamen kullanılmamasını gerektirir. Buna rağmen arada önemli farklılıklar vardır (Dönmez, 1992: 14).

Vergi affına ilişkin tanıma vergi hukukunda ve ceza hukukunda yer almaması hukuk sistemi içerisinde farklı şekillerde ele alınmasına neden olmaktadır (Eker,

2006: 8). Bu yüzden vergi afları bazen geniş uygulama alanı bulurken bazen de dar kapsamlı uygulamanın yapılmasına neden olmaktadır. Örneğin, bazı durumlarda vergi aflarının tüm kamu alacaklarını kapsadığı ifade edilir. Ancak vergi affının kapsamı sınırlandırılarak sadece belirli kesime yönelik veya belirli zaman dilimi için vergi aflarının çıkartıldığı da söylenmektedir (Doğan ve Besen, 2008: 24). Bu yüzden vergi affı uygulama sonucunun değerlendirilmesi için her affın kendi dönemi içerisinde incelenmesi gereklidir.

1.4. Vergi Affı Kavramı

Vergi aflarına ilişkin ilk ifadelere M.Ö. 200 yılında Antik Mısır'daki ünlü Rosetta taşında yer verilmiştir. Rosetta taşında vergi affına ilişkin, vergi borcu nedeniyle hapisaneye atılan birinin vergi isyanı çıkarmasıyla serbest bırakıldığı anlatılmıştır (Torgler, 2003: 619). Vergi hukukumuzda ilk vergi affı, 1906 yılında yürürlüğe giren “İrade’i Seniyye” ile yol vergisinden doğan cezalar affedilmiştir (Oktar, 2019: 183).

Vergi afları, mali afların içerisinde yer almaktadır. Mali af kavramı ise yapısında genişliği ve belirsizliği barındırmaktadır (Taşkın, 2006: 39). Mali affın kapsamına, kamuya ilişkin idari ve para cezaları, ecrimisiller, sosyal güvenlik kurumuna olan borç ve cezalar, kamuya ilişkin mülk ve teşebbüs gelirleri ve devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler girmektedir (Çil, 2012: 3).

Andreoni (1991: 144) tarafından yapılan tanımda, vergi afları mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödememeleri sonucunda devletin vergi cezalarından kısmen veya tamamen vazgeçtiği devlet politikası olarak tanımlanmaktadır. Mikesell ve Ross, vergi aflarını, devlet tarafından belirli bir mükellef grubuna yönelik yürürlüğe giren, vergi asıllarının ödenmesi karşılığında ceza ve faizlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin affedilmesi olarak tanımlanmaktadır (Mikesell ve Ross, 2012: 531). Öz ve Buyrukoğlu (2011: 90)’na göre, devletin asli ve fer’i alacaklarından kısmen veya tamamen vazgeçmesi vergi affı olarak tanımlanmaktadır.

Devletler uyguladıkları politikalarla vergisini zamanında ödemeyen mükellefleri affederek, idari ve cezai yaptırıma tabi tutulmadan vergi affıyla vergilerini ödemelerine izin vermektedir (Alm, Martinez ve Wallace 2009: 235-236)

Devletin vergi affı uygulamasının kapsamında, verginin aslı, borçları, gecikme zamları ve faizleri yer almaktadır. Vergi aflarının kapsamına, vergi asılları ve fer'ilerinin yanında matrah artırımı, stok affı ve ek servet beyanı da girmektedir (Çil, 2012: 5).

Lopez ve Rodrigo (2003: 75)'a göre, vergi aflarına yönelik yapılan çalışmalar genellikle üç farklı noktaya odaklanmaktadır. Bu noktalardan ilki, vergi aflarının bütçe gelirinde meydana getirdiği etkidir. İkincisi, vergi afları sayesinde sisteme kazandırılan mükelleflerin meydana getirdiği etkidir. Üçüncü önemli nokta ise, uzun dönemde vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getireceği etkidir. Bu kapsamda, vergi aflarının meydana getirdiği etkiler çalışmanın ilerleyen bölümlerinde incelenecektir. Çalışmanın da konusunu oluşturan vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etki ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

1.4.1. Vergi Aflarından Faydalanan Mükelleflerin Muhtemel Özellikleri

Savaşan (2006) yapmış olduğu çalışmada, vergi aflarından yararlanan mükellefleri iki gruba ayırmaktadır. Birinci grubu, vergiye gönüllü uyumu tam olan mükellefler ikinci grubu ise, vergiye uyumu olmayan mükellefler oluşturmaktadır. Birinci grupta yer alan dürüst mükellefler, vergi aflarını adaletsiz bir uygulama olarak görmektedir (Savaşan, 2006: 153). Adaletsiz ve eşitlikten uzak bir vergilendirme algısı ise dürüst mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarında azalma meydana getirmektedir.

İkinci grupta yer alan vergi uyumsuzluğu olan mükelleflerde, hukuki ve idari yaptırımlar sonucu ortaya çıkan ceza ve denetim olasılığından dolayı vergi uyumlarında artış yaşanabilir. Vergi affından bir kere yararlanan mükellefin denetim

ve yakalanma olasılığından dolayı uyumunda artış meydana gelebilir (Savaşan, 2006: 154).

Bir diğer çalışmada vergi affına katılanların muhtemel özellikleri (Dönmez, 1992: 64);

- Geçmişte işlemiş olduğu kaçakçılık fiilinin tespit edileceğini ve büyük oranda ceza alacağını düşünenler,
- Geçmişteki davranışlarından dolayı suçluluk duygusu hissedenler,
- Af kapsamına girmeyen vergilerde önemsiz miktarda kaçakçılık fiilini işleyenler ve fiillerin tespitinden kaygı duyanlar olarak sayılmaktadır.

1.4.2. Vergi Aflarının Türleri

Aflar katılım şartları bakımından, kapsamı, süresi ve mükellef açısından farklılıklar içerebilmektedir.

Kapsam açısından aflar, vergi affının hangi vergi türü için çıkarıldığını gösteren sınıflandırmadır. Vergi affı gelir vergisi ve kurumlar vergisi vb. gelir türlerine yönelik olarak çıkartılabilir. Ayrıca yürürlüğe giren afların, verginin aslını, cezalarını ve gecikme faizlerini kapsamı açısından da ayrı bir sınıflandırma uygulanabilir (Alm, 1998: 2).

Süresi açısından aflar, genellikle vergi afları belirli bir süreye bağlı olarak çıkarılmaktadır ancak bazen vergi sistemlerinde yaşanan farklılıklardan dolayı kesintisiz vergi aflarına da rastlanabilmektedir (Savaşan, 2006: 41). Bu nedenle sınıflandırma vergi aflarının hangi dönemleri kapsayacağını belirtmektedir.

Mükellef açısından aflar, vergide genellik ilkesi ülkede herkesin vergi yüküne katılımı konusunda yabancı-vatandaş ayrımı yapılmadan, toplum arasında fark gözetilmeden herkesin kamu harcamalarının finansmanına katılımı beklenmektedir. Ancak vergilerin kapsamına göre gerçek kişilerin vergilendirilmesi açısından ülkede olup olmadığına bakılarak iki mükellefiyet ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2017: 211). Tam ve dar mükellefiyet olarak ayrıma tabi tutulan mükellefiyet türleri çıkarılan vergi afları içerisinde de yer almaktadır. Yürürlüğe

giren vergi afları bazı durumlarda Türk vatandaşlarını kapsarken, bazen de yabancı vatandaşlar için düzenlenmektedir.

Düzeltilme afları, mükelleflerin zamanında beyan etmedikleri vergi gelirlerini ve eksik beyanlarını cezasız olarak bildirmeleri için çıkarılan afları kapsamaktadır (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 139). Düzeltme afları kapsamında, mükelleflerin beyannamelerini gözden geçirmelerine, eksik ve hatalı bildirimlerinin düzeltilmesine fırsat tanımaktadır (Franzoni, 1998: 4).

Kovuşturma afları, devletin tahsil edemediği ve uyuşmazlık nedeniyle yargıya intikal etmiş alacaklarından dolayı, süreci sonlandırmak adına alacağın tamamından veya belli kısmından vazgeçmesidir (Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 139).

1.4.3. Vergi Aflarının Faydaları ve Maliyetleri

Gelirlerini idareye beyan etmeyen mükelleflerin sisteme yeniden kazandırılması aşamasında vergi afları oldukça önemlidir. Devletler bir yandan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artırırken, bir yandan kayıp ve kaçakçılığın azaltılması için vergi aflarına başvurmaktadır. Böylece devletler vergiye gönüllü uyumda bir artış sağlarken, vergi gelirlerinde ani bir yükseliş meydana gelmektedir (Tekin, Tuncer ve Sağdıç, 2013: 9). Ayrıca kayıp ve kaçaklarda yaşanan bu azalma vergi idaresinin iş yükü ve hacminde azalmayı da beraberinde getirecektir.

Vergi aflarının faydalarının yanında hem devlet hem de toplum için maliyetleri de bulunmaktadır. Uzun dönemde vergi afları beklenenin aksine olumsuz sonuçlanabilir. En önemli nokta ise, devletlerin sıklıkla başvurmuş oldukları vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu tam olan mükellefleri olumsuz etkilemesidir. Yeni bir af çıkacak beklentisiyle yaklaşan mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyecektir.

Vergi aflarının maliyet ve yararları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

Vergi aflarının faydaları;

- Vergisini ödemeyen mükellefler hakkında bilgi edinmeyi sağlar,
- Geçmişte ödenmeyen vergilerin toplanmasına imkân olmadığı durumlarda ödenmeyen vergilerin hazineye girişine yardımcı olur,
- Ödenmeyen vergilerin mükellefler tarafından gönüllü olarak ödenmesini sağlar,
- Vergi afları daha ağır vergi kanunlarının oluşumunu engeller (Herman ve Zeckhauser, 1987:64),
- Vergi gelirlerinde hızlı bir artış sağlar,
- Yönetim maliyetlerinde azalmaya neden olur,
- Vergi sistemi içerisinde iyileştirme ve hukuki ve idari yaptırımlarda düzenlemeler yapılırsa vergiye gönüllü uyumda artışa neden olur (Alm, 1998:4).

Vergi aflarının maliyetleri;

- Yeniden vergi affı çıkar düşüncesiyle uzun dönemde mükelleflerin vergi uyumlarında azalma meydana gelebilir.
- Vergi ödevini zamanında yerine getiren mükelleflerin algıladıkları vergi adaletinde zayıflamaya neden olur (Alm, 1998: 4).
- Sık sık tekrarlanan vergi afları kaçakçılığı ve özgürce suç işlemeyi teşvik edebilir (Herman ve Zeckhauser, 1987: 65).

1.4.4. Vergi Aflarının Nedenleri

Vergi afları uygulamalarında siyasi aktörlerin vergi affına başvurup başvurmayacağı konusunda kararları çeşitli faktörler tarafından etkilenmektedir. Vergi aflarının siyasi bir tasarruf olması nedeniyle en önemli faktör siyasi nedenlerdir. Ancak siyasi nedenlerin yanında vergi aflarının çıkarılma nedenleri, ekonomik ve mali, sosyal, idari ve teknik ve psikolojik nedenler olmak üzere beş başlık altında toplanabilir.

1.4.4.1. Siyasi Nedenler

Af, teorik olarak politik temelli tasarruftur. Affa karar verilmesi ve affın kapsamının belirlenmesi noktasında siyasi bir takdir işlemi gerekmektedir. Günden günde değişen politik konjonktürde ortaya çıkan sosyal ve politik sorunların çözümlenmesi noktasında aflar yardımcı olmaktadır.

Geçmişte, devletler afların yalnızca gelir artırıcı etkisinden dolayı vergi aflarına başvurmaktaydı. Ancak, yaşanan bütçe açıklarından sonra devletin harcamaları kısıması ve vergi oranlarını artırması yeniden seçilebilme şansını azaltmasından dolayı aflar politikacılar için alternatif politika aracı haline gelmiştir (Luitel ve Sobel, 2005: 19).

Devletler, yönetim ve rejim değişikliği, toplumsal gerginlik ve acil finansman ihtiyacını karşılamak, baskı ve çıkar gruplarının isteklerini karşılamak, oy kaygısı gibi nedenlerden dolayı vergi aflarına başvurmaktadır (Tekin, Tuncer ve Sağdıç, 2013: 8). Türkiye’de siyasi yönünün ağır bastığı aflara 1960-1980 dönemlerinde yer verilmiştir. İlk özel vergi affi ise 27 Mayıs 1960 yılında çıkarılmıştır. Ekonomik ve mali etkileri bakımından ise dört özel vergi affi olağanüstü yönetimler döneminde yürürlüğe girmiştir. 12 Eylül yönetimi döneminde çıkarılan 2431 ve 2801 sayılı kanunlar ve 281 sayılı Af Kanunu ile 218 sayılı Af Kanunu 27 Mayıs’tan sonra çıkarılmıştır (Çetin, 2005: 20).

Tablo 1.1: Seçim Yılları ve Vergi Affı Yılları Karşılaştırması

Yıllar	Seçim Yılları	Vergi Affı Yılları
1981		Af Yılı
1982		
1983	06/11/1983 Milletvekili Genel Seçimi	Af Yılı
1984		
1985		Af Yılı
1986		
1987	29/11/1987 Milletvekili Genel Seçimi	
1988		Af Yılı
1989		
1990		Af Yılı
1991	20/10/1991 Milletvekili Genel Seçimi	
1992		Af Yılı
1993		
1994		
1995	24/12/1995 Milletvekili Genel Seçimi	Af Yılı
1996		
1997		Af Yılı
1998		Af Yılı
1999	18/04/1999 Milletvekili Genel Seçimi	
2000		
2001		Af Yılı
2002	03/11/2002 Milletvekili Genel Seçimi	Af Yılı
2003		Af Yılı
2004		
2005		
2006		
2007	21/10/2007 Halk Oylaması 22/07/2007 Milletvekili Genel Seçimi	
2008		Af Yılı
2009	07/06/2009 Ara Seçim	
2010	06/06/2010 Ara Seçim 12/09/2010 Halk Oylaması	
2011	12/06/2011 Milletvekili Genel Seçimi	Af Yılı
2012		
2013		Af Yılı
2014	10/08/2014 Cumhurbaşkanı Seçimi	
2015	1/11/2015 Milletvekili Genel Seçimi 07/06/2015 Milletvekili Genel Seçimi	
2016		Af Yılı
2017	16/04/2014 Halk Oylaması	Af Yılı
2018	24/06/2018 Cumhurbaşkanı Seçimi	Af Yılı

Kaynak: (Çevrimiçi) <http://www.ysk.gov.tr/>, Selcan Ünal, “Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s. 47.

Tablo 1.1'e göre, 1981-2018 yılları arasını kapsayan dönemde, seçim öncesi ve sonrasını incelediğimizde, partilerin oy kaygısı, seçim öncesi seçmenin güvenini kazanmak veya seçim sonrası vaatlerin gerçekleştirilmesi için vergi affı uygulamasına sık sık başvurulduğu gözlemlenebilir (Ünal, 2018: 48).

Devletler çıkarılan vergi afları ile birlikte seçmenleriyle aralarında olan bağın kuvvetlenmesini de amaçlamaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103). Oy mekanizmasıyla seçilen politikacıların aldıkları oyların karşılığını ödemeleri, yeniden seçilebilmek ve çıkar ve baskı gruplarının rant elde etmesi amacıyla af mekanizmasına sık sık başvurulduğu gözlemlenebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103).

1.4.4.2. Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergi afları, “vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması” olarak tanımlanmaktadır (Sayar, 1987: 62). Devletin bu yaptırımlardan vazgeçmesinin asıl nedeni, tahsili imkânsız hale gelmiş alacakları tahsil etmek, bütçe açıklarını finanse etmek, enflasyon nedeniyle zarar gören mükelleflere destek olmak, kayıt dışı ekonomiyle başa çıkmak ve artan kamu harcamalarını finanse etmektir (Polat, 2018: 33).

Torgler (2003: 619)'in vergi aflarına yer verdiği çalışmasında, vergi aflarının temel amacının devletin gelir kaynağını artırmak olduğunu ifade etmektedir. Af uygulamalarıyla elde edilen bu gelirin büyük bir kısmı kayıt altına alınamayan mükelleflerin sisteme dahil edilmesiyle sağlanmaktadır (Alm ve Beck, 1991: 1044).

Ekonomik kriz ve durgunluk dönemlerinde devletler vergi afları vasıtasıyla bütçe gelirlerini artırarak olağanüstü dönemlerde finansman sağlamaktadır (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 873). Ekonomik ve mali nedenlerin toplumun tüm kurumlarını etkileyeceği ortadadır. Günümüzde yaşanan ekonomik ve mali sıkıntılardan dolayı pek çok mükellef vergi borçlarını ödeyemeyerek mali bir yükü karşı karşıya kalmaktadır. Mali sıkıntıların yaşandığı dönemlerde vergi ödemelerinde tahsilat işlemlerinin yapılamaması, devletlerin kaynak yetersizliğiyle karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 873). Yaşanan bu kaynak

yetersizlikleri vergi afları aracılığıyla giderilmektedir. Vergi afları kısa vadede bütçe gelirlerinde artış sağlamaktadır (Luitel ve Sobel, 2007: 37).

Tablo 1.2: Konsolide Bütçe Dengesi, Gelirleri ve Giderleri (Bin TL) (1981-2018)

Yıllar	Gider	Gelir	Bütçe Dengesi	Vergi Afları
1981	1.633	1.536	-97	Af Yılı
1982	1.765	1.622	-143	
1983	2.915	2.696	-219	Af Yılı
1984	4.278	3.770	-508	
1985	6.493	5.980	-513	Af Yılı
1986	8.311	7.154	-1.158	
1987	1.2791	10.445	-2.346	
1988	21.446	17.587	-3.859	Af Yılı
1989	38.871	31.369	-7.502	
1990	68.335	56.573	-11.782	Af Yılı
1991	13.2401	99.085	-33.316	
1992	225.398	178.070	-47328	Af Yılı
1993	490.438	357.333	-133.105	
1994	902.454	751.615	-150.839	
1995	1.724.194	1.409.250	-314.944	
1996	3.961.308	2.727.958	-1.233.350	
1997	8.050.252	5.815.099	-2.235.153	Af Yılı
1998	15.614.441	11.811.065	-3.803.376	Af Yılı
1999	28.084.685	18.933.065	-9.151.620	
2000	51.344.362	38.228.895	-13115467	
2001	86.971.971	58.415.911	-28.556.060	Af Yılı
2002	119603824	79.420.275	-40.183.549	Af Yılı
2003	141.247.793	101.039.544	-40.208.249	Af Yılı
2004	152.092.573	122.964.216	-29.128.357	
2005	159.686.603	152.783.900	-6.902.703	
2006	178.126.033	173.483.430	-4.642.603	
2007	204.067.683	190.359.773	-13.707.910	
2008	227.030.562	209.598.472	-17.432.090	Af Yılı
2009	268.219.185	215.458.341	-52.760.844	

Yıllar	Gider	Gelir	Bütçe Dengesi	Vergi Yılları	Affı
2010	294.358.724	254.277.435	-40.081.289		
2011	314.606.792	296.823.602	-17.783.190	Af Yılı	
2012	361.886.686	332.474.895	-29.411.791		
2013	408.224.560	389.681.985	-18.542.575	Af Yılı	
2014	448.752.337	425.382.787	-23.369.550		
2015	506.305.093	482.779.900	-23.525.193		
2016	584.071.431	554.139.502	-29.931.929	Af Yılı	
2017	677.722.317	630.349.066	-47.373.251	Af Yılı	
2018	830.449.520	757.834.311	-72.615.209		

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/>

Tablo 1.2'ye göre, 1981-2017 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının bütçe açıklarının azalması konusunda herhangi bir etki meydana getirip getirmediğini incelediğimizde, 2003 yılı haricinde herhangi bir yılda bütçe açıklarında azalma meydana gelmediği gözlenmektedir. Ancak bu yorumlamanın sadece vergi aflarına bakılarak yapılması mümkün değildir. Bu yüzden her dönem, o dönemin kapsadığı ekonomik durum ve olaylarda göz önünde bulundurularak incelenmesi gerekmektedir.

Devletlerin vergi aflarına başvururken sıkça kullandıkları diğer bir neden ekonomik krizlerdir. Kriz dönemlerinde yaşanan kaynak sıkıntıları ise bütçe gelirlerinde artış meydana getiren vergi aflarıyla sağlanmaktadır. Örneğin, Tablo 2'ye göre 2001 yılı krizini baz alırsak, kriz dönemi ve sonrası hem mükellefleri korumak hem de bütçe gelirlerinde artış sağlamak amacıyla sık sık vergi aflarına başvurulduğu gözlenmektedir. Devletler bu sebeple geçmişten günümüze sıklıkla vergi aflarına başvurarak bütçe gelirlerini arttırmayı başarmışlardır.

Vergi aflarına başvurmanın ekonomik bir diğer nedeni enflasyondur (Taşkın, 2010: 126).1990'lı yıllarda yaşanan enflasyon nedeniyle mükellefler vergilerini ödeyemez duruma gelmişlerdir. Mükelleflerin üzerindeki vergi borç yükündeki artış nedeniyle problemler ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden 90'lı yıllarda vergi aflarına başvurarak mükelleflerin dar boğazdan kurtulmasına destek olunmuştur (Palamut, 1992: 8).

1.4.4.3. Sosyal Nedenler

Sosyal açıdan vergi aflarının uygulanmasında iki unsur bulunmaktadır. Özden (1994: 45)'e göre bunlardan ilki, vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirmeyen bireylerin vergi idaresi tarafından tespiti, denetlenebilen kişilerin sayısının azlığı ve mükellefler arasında meydana gelen eşitsizliği gidermektir. Diğer unsur ise, vergi kanunlarının tam olarak anlaşılabilmesi veya uygulamasına ilişkin sorunlardan dolayı adaletsizliklerin ortadan kaldırılmasını kapsamaktadır (Özden, 1994: 45).

Vergi affı uygulamaları, yalnızca kapsadığı süre içerisinde fayda sağlamaz. Af sonrası dönemde de meydana getirdiği etkiler süreklilik gösterebilir. Bu sürekliliklerden biri mükelleflerin vergi kanunlarına uyum sağlaması konusunda gerçekleşmektedir (Parle ve Hirlinger, 1986: 247).

1.4.4.4. İdari ve Teknik Nedenler

Vergi aflarının idari nedenlerinden biri, vergi yargısının ve vergi idaresinin iş hacminin oldukça fazla olması nedeniyle alacakların tahsil süresinin uzun olması ve alacak tahsilinin yapılamamasından dolayı vergi sistemi içerisindeki karışıklıkların ve uygulanamayan sistemin düzenlenmesi vergi afları aracılığıyla yapılmaktadır (Çetin, 2005: 22).

Vergi sisteminin başarılı işleyişinin sağlanması ve yeni uygulamaların planlandığı dönemlerde yerine getirilebilmesi için vergilendirmeye ilişkin eski dönemlere ait dosyaların kapanması gerekmektedir (Bülbül, 2003: 208). Ayrıca, vergi yönetiminde cebri uygulamaların artırıldığı ve daha etkin vergi yönetimi sistemine uyum sağlanabilmesi için mükellefi kazanmak adına vergi aflarına başvurulması oldukça önemlidir.

“Vergi idaresi ve vergi yargısının gelişmelere ayak uyduramaması, kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacakların vergi yargısından geçerek tahsil aşamasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi af kanunlarının çıkartılmasının” teknik gerekçeleri olarak sayılabilir (Taşkın, 2010: 126). Örneğin, 1980 yılı sonrasında çıkarılan vergi afları kamu alacaklarının tahsilatının sağlanması,

yargıdaki dosya sayısının azaltılması ve katma değer vergisi matrahlarının artırılarak beyan dışı kalan kazanç ve iratların kayıt altına alınması, stok beyanı yoluyla işletmelerde mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan mal, sabit kıymet ve demirbaşların kayıt altına alınması amaçlanmıştır (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 875).

1.4.4.5. Psikolojik Nedenler

Vergi aflarının siyasi bir tasarruf olması nedeniyle çıkarılmasını etkileyen en önemli faktör siyasi nedenlerdir. Ancak uygulamanın başarıya ulaşması ve vergilendirme işlemlerinde herhangi bir sorun yaşanmaması açısından mükellefin psikolojisi de oldukça önemlidir.

Vergi aflarının uygulanması aşamasında, vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmeyen veya eksik getiren mükelleflerin görevlerini zamanında yerine getirebilmeleri amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, mükellefler daha sıkı takip altında olduğu algısı yaratılarak vergiye ilişkin ödevlerinin zamanında yerine getirmesi sağlanmaktadır (Besen, 2007: 74). Ancak, mükelleflerin yeni bir af beklentisi içerisinde olması ise yine aftan beklenen başarının elde edilmemesine neden olabilir.

1.4.5. Vergi Affının Başarılı Olması İçin Gerekli Temel Koşullar

Vergi aflarının yürürlüğe konulmasının çeşitli nedenleri olabilir. Bu nedenler çalışmanın bir önceki başlıklarında bahsedildiği gibi siyasi, ekonomik, mali, psikolojik ve idari nedenler olabilir. Ancak, vergi affını yürürlüğe koyan iradenin temel amacı, affın hedeflenen başarıya ulaşmasıdır (Özbek, 2014: 99). Bu başarının en doğru şekilde sonuçlanabilmesi de çeşitli faktörlere bağlıdır.

Affin başarısını etkileyen temel koşullar aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak uygulamada, sadece aşağıda sayılan temel koşulların varlığı, başarının bütün koşullarını sağlamayacaktır. Bu temel koşulların uygulamaya konulması, vergi affı uygulamasında başarıyı destekleyecek niteliktedir.

Çünkü, başarısız sonuçlanan bir uygulamanın hem vergi yönetimi hem de politikacıların imajının zedelenmesine neden olacaktır (Dönmez, 1992: 54).

Konuya ilişkin yapılan açıklamalardan sonra vergi affının başarılı olabilmesi için gereken temel koşullar açıklanmaya çalışılmıştır.

1.4.5.1. Bir Kereye Mahsus Olmalı

Vergi affının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için bir kereye özgü olması literatürde genel kabul görmüş bir kuraldır. Bütçe gelirlerinde meydana getirdiği artıştan dolayı devletlerin sıklıkla vergi affına başvurması mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemesiyle sonuçlanabilir. Yeni bir af beklentisine giren mükellefler yükümlülüklerini hep bir ileri tarihe ertelemeye başlayacaktır (Dönmez, 1992: 54-55).

Sıklıkla çıkarılan vergi afları mükelleflerin devlete olan güveninin zedelenmesine neden olmakta ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmek için teşvik etmediği gibi mükelleflerin vergi kaçırmalarına neden olmaktadır. (Doğan ve Besen, 2008: 70). Af uygulamalarına yönelik yapılan çalışmalarda, afların seyrek olduğu dönemlerde başarılı olabileceğini, sık sık tekrarlanırsa mükellefler üzerinde olumsuz bir etki meydana getireceği gözlemlenmiştir (Özden, 1992: 224; Doğan ve Besen, 2008: 69).

1.4.5.2. Af Dönemine Yeterli Süre Tanınmalı

Vergi affının yürürlükte kalacağı ve uygulanacağı sürenin uygun bir şekilde ayarlanması vergi aflarının başarısını etkileyen faktörlerden biridir. Af döneminde, sisteme dahil edilmemiş ya da zamanında vergisini ödememiş mükelleflerin sürece katılabilmeleri için gerekli zamanın tanınması gerekmektedir (Dönmez, 1992: 58). Burada, kişilerin aşması gereken psikolojik bir sınır olduğu göz ardı edilmemelidir.

Vergi affından istenen başarının elde edilebilmesi için, af dönemi uzun olmamalı ve siyasi iktidarlar affın çıkarılması ve uygulanması aşamasında mükelleflere vergi affının son fırsat olduğu algısı yaratılabilir (Karabulut, 1996: 35).

Ancak, ideal af süresinin ne kadar olması gerektiği, ülke koşullarına ve yönetimin imkânına bağlıdır

1.4.5.3. Aflar Vergi Reformlarıyla Birlikte Uygulanmalı

Uygulanacak olan af programı ve vergi reformları arasında yakından bir ilişki bulunmaktadır. Vergi afları yalnızca uygulama aşamasında bütçe gelirlerinde artış sağlamaz. Uygulama sonrası etkinliği sağlamak amacıyla alınacak ek önlemler bütçe gelirlerinde artışı beraberinde getirecektir. Bu önlemlerden biri, af sonrası idari ve hukuki yaptırımların artırılmasıdır (Lerman, 1986: 332). Uygulanan ceza ve yaptırımlar mükelleflerin vergi kanunlarına olan güvenini de artıracaktır (Taşkın, 2010: 127). Bu yüzden özellikle, uzun vadeli beklentiler göz önünde bulundurulduğunda vergi aflarının vergi reformlarıyla desteklenmesi gerekmektedir.

Örneğin, aftan yararlanan bir mükellef, af sonrasında vergi sisteminde herhangi bir değişimin olmadığını ve vergi suçu işlemeyi teşvik eden diğer faktörlerin aynı şekilde işlediğini gördüğünde, davranışlarını değiştirmek konusunda çaba sarf etmeyebilir (Dönmez, 1992: 55). Yaşanan bu sürecin tekrarlanmadan affın başarıya ulaşması için af programlarının vergi suçu işleyen mükelleflerin yakalanma olasılıklarını artıracak idari ve hukuki reformlarla desteklenmelidir (Karabulut, 1995: 34).

1.4.5.4. Affın Tanıtımı Yeterli Olmalı

Af programlarının uygulanmasının temel amaçlarından biri geniş ölçüde yükümlü kitlesine ulaşarak, mükelleflerin davranışlarının etkilenmesidir. Programın başarısını etkileyen faktörlerden biri olan af tanıtımı için her türlü iletişim aracı kullanılmalı ve yeterli düzeyde mükellef bilgilendirilmesi yapılmalıdır. Yapılan bu bilgilendirmeler mükelleflerin sürece katılımını destekleyici nitelikte olmalı ve suça teşvik edici unsurların önüne geçebilmek adına uygulanacak yaptırımları vurgulayıcı paylaşımlara yer verilmelidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 111). Bu tanıtım faaliyetleri, genel olarak, mükelleflerin af programlarına bakış açısını olumlu

etkilemelidir. Mükelleflere af programlarının kaçırılmayacak bir fırsat olduğu algısı yaratılmalı ve özendirilmelidir.

1.4.5.5. Vergi Affının Sağlayacağı Avantajlar Affa Katılımı Teşvik Etmeli

Vergi affıyla elde edilmek istenen sonuçlardan biri mükelleflerin sisteme dahil olmasıdır. Mükelleflerin ilgi göstermedikleri vergi afları başarısızlıkla sonuçlanacaktır. Ayrıca kayıt dışı ekonominin önüne geçebilmek için önemli olan mükellefin borçlarını ödemeleri değil; vergi aflarıyla beyanda bulunmalarını sağlamaktır. Tahsil edilmek istenen tutar af programı sonrasında da tahsil edilebilir.

Mükelleflerin sisteme dahil edilebilmesi ve af programının hedeflenen başarıya ulaşabilmesi için vergi aflarının sağlayacağı avantajların, mükelleflerin katılımını teşvik edici nitelikte olması gereklidir (Demirkıran, 2012: 31). Uygulamada vergi aslının ödenmesi şart koşulmakta ceza ve faizler ise mükelleflerin sisteme katılımını sağlamak için alınmamaktadır. Hatta bazen daha elverişli hükümlere yer verilmektedir. Ancak af programı uygulamasında, vergi yönetiminin kararlı ve adil yapılması göz ardı edilmeden mükellefleri teşvik edici nitelikte kararlar verilmelidir (Dönmez, 1992: 57-58). Genel ölçüde, bütün bu düzenin sağlanmasıyla hem devletler amaçladıkları sonuçlara ulaşacak hem de mükelleflerin yeni bir sayfa açmalarında imkân sağlanacaktır.

1.4.6. Vergi Affı Yanlısı ve Karşıtı Görüşler

Afların meşruluğu konusu geçmişten günümüze hukukçular arasında tartışma konusu olmuştur. Özellikle bir kesim ceza hukukçuları, sosyal barış ortamının ve mükellefler arası adaletin sağlanması gibi gerekçelerle af kavramını savunulmaktadır. Ancak, bazı hukukçular bu gerekçelerin affı savunmak için yeterli olmadığını ileri sürmektedir (Dönmez, 1992: 29). Bu doğrultuda, vergi affına ilişkin birbirine karşıt düşünceler açıklanmaya çalışılacaktır.

1.4.6.1. Vergi Affı Yanlısı Görüşler

1.4.6.1.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalım Dönemlerinden Sonra Affın Gerekliliği

Toplum düzeni içerisinde yaşanan değişiklikler ve çağın gereklerine uymayan eski kanunların uygulanmasıyla birlikte ortaya çıkan sosyal ve politik sorunların çözümü için devletler aflara başvurmaktadır. Bunların yanında, ekonomik kriz ve olağanüstü dönemlerde yaşanan yönetim değişikliği gibi siyasi kriz dönemlerinde de aflara başvurulduğu görülmektedir. Çünkü, ekonomik kriz ve olağanüstü dönemlerde uygulamanın eski kanunlara göre yapılması yeterli olmamaktadır. Dönemin içerisinde bulunduğu koşulların iyileştirilmesi için çağın gereklerine uygun bir kanun yapısı gereklidir.

Bunalım dönemlerinde vergi aflarına başvurulmasının nedenlerinden biri, mükellefler arasında yaşanan adaletsizliklerin giderilmesi ve toplumsal barış ortamının sağlanmasıdır. Devlet bunalım dönemlerinde çıkarmış olduğu vergi aflarıyla bütçe gelirine katkı sağlarken, aynı zamanda toplum içerisinde adaletin sağlanmasına da katkı sağlayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104).

Bazı dönemlerde toplum içerisinde suçların arttığı süreçler yaşanabilir. Yönetim değişiklikleri ve ekonomik krizlerin yaşandığı dönemlerde olumsuz etkilerin ortadan kaldırılması için aflara başvurmak gereklidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104). Örneğin, ekonomik krizlerin yaşandığı dönemlerde mevcut kanunlarla vergi sisteminin uygulanabilirliği olumsuz sonuçlanabilir. Ekonomik krizlerin yaşandığı dönemlerden sonra yaşanan sosyal çöküntülerin ve ekonominin tekrar iyileşmesi için vergi afları uygun bir ortam hazırlamaktadır (Aygün, 2012: 89). 2001 yılında yaşanan mali krizden sonra 2003 yılında çıkarılan 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası bu duruma örnek gösterilebilir.

1997 yılında yaşanan Asya Krizi, Singapur'da mali anlamda pek çok problemin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yaşanan kriz nedeniyle toplumun borç yükünde artış meydana gelmiştir. Singapur yönetimi, şirket ve mükelleflerin vergi

borcundan kurtulabilmesi için vergi aflarına başvurmuştur. Vergi affı kapsamında, işini kaybeden mükellefe iş bulana kadar veya işten ayrılmasından itibaren 6 ay boyunca vergi erteleme hakkı tanınmıştır. Şirketlerin vergi borçları için ise, vergi gecikme faizleri ve cezaları da dahil olmak üzere nakit akışlarına göre esnek bir zaman diliminde vergi borçlarını ödeyebilecekleri program içerisinde yer almıştır. Singapur'da uygulanan programa katılım sayısı az olsa da, vergi borçlarının vergi gelirlerine oranı 1997'de %6.3'den 1998'de %8.2'ye yükselmiştir. 1999'da bu oran %7.1'e gerilemiştir. Singapur Gelir İdaresi tarafından hazırlanan programın kriz dönemi sürecinde mükelleflerin vergiye uyumlarının artmasına yardımcı olduğuna inanılmaktadır (Baer ve Borgne, 2008: 58).

Singapur örneğinde görüldüğü üzere, olağanüstü dönemlerin yaşandığı konjonktürlerde vergi otoritelerin uyguladığı programlar ile vergi afları, bunalım döneminde toplum içerisinde yaşanan karışıklığın ortadan kaldırılması ve mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumlarının desteklenmesiyle vergi gelirlerinin artmasına yardımcı olmaktadır. Bu yüzden, bunalım ve karışıklık dönemlerinde vergi aflarına başvurulması oldukça önemlidir.

1.4.6.1.2. Vergi Mevzuatının Anlaşılamaz Olması

Türk Ceza Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan "*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*" kuralına göre yalnızca vergi kanunlarının değil, diğer bütün kanunları da bilmemenin mazeret sayılmayacağını göstermektedir. Ancak vergi mevzuatının ve kanunlarının karışık olması mükelleflerin kanunları anlamasında ve uygulama aşamasında zorluklar yaşanmaktadır.

Vergi ilkeleri sınıflandırılmasında sayılan açıklık ilkesinde de bahsedildiği üzere, vergi uygulamalarının başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için, vergi kanunlarının açık ve herkesin anlayabileceği biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Kanunların bazı durumlarda açık ve anlaşılır olmaması, kanunlar önünde yapılacak olan işlemler konusunda zor duruma düşen mükellefler için olumsuz bir durum ortaya çıkarabilir. Yeterli donanıma sahip olmayan mükellefler için de aynı durum geçerlidir. Eğitim düzeyi konusunda yeterli bilgi birikimine sahip olmayan

mükelleflerin bu süreci anlayabilmeleri ve katılabilmeleri oldukça güçtür. Ayrıca, kanunların uygulama içerisinde anlaşılabilmesi vergi idaresi-mükellef arasında uyumsuzlukların çıkmasına neden olabilir (Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 41). Ayrıca, sık sık vergi kanunlarında değişiklik yapılması mükelleflerin yeni uygulamalara adapte olmasını zorlaştırabilir. Devletler bazı durumlarda kanunun açık ve anlaşılır olmamasından dolayı uygulamada yaşanan aksaklıkları gidermek ve mükellefleri koruyabilmek için vergi aflarına başvurmaktadır.

1.4.6.1.3. Vergi Denetiminin Yetersizliğinin Ortaya Çıkardığı Sorunları Giderme

Beyan esasının geçerli olduğu Türkiye’de mükelleflerin denetlenmesi sistemin önemli bir parçasıdır. Denetimler, denetim birimlerinin yapısı ve denetmenlerin davranışları doğrudan mükellefin tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Denetim özellikle mükellefler üzerindeki etkisiyle vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmada önemli bir faktördür. Ayrıca denetim, mükelleflerin yasalara uygun davranmasını sağlayarak vergiye uyumun artırılmasını sağlamaktadır. Mükellef önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme şansını artıracaklarını düşünürse vergiye uyum davranışını artıracaktır. Ayrıca cezaların ve denetim olasılığının düşük olması vergiye gönüllü uyumu yüksek olan mükellefleri de olumsuz etkilemektedir.

Tablo 1.3: Yıllar İtibariyle İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2018 Faaliyet Raporu

Tablo 1.3’ü incelendiğimizde yıllar itibariyle, Türkiye’de denetlenen mükellef sayısının azaldığı gözlenmektedir. Savaşan (2011: 17)’a göre, önemli olan

tüm mükelleflerin denetlenmesi değil mükelleflerin denetlenme olasılığı algısının artırılmasıdır.

Denetim elemanlarının yetersiz olması buna paralel incelenen mükellef sayısının da azalmasına neden olmaktadır. Bu durum denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler için eşit olmayan şartların varlığına işaret etmektedir. Mükellefler arasında meydana gelen eşitsizliği giderebilmek için ise vergi aflarının çıkarılması gereklidir (Dönmez, 1992: 38).

1.4.6.1.4. Affin Gelir Yönetiminin Aracı Olarak Kullanılması

Devletlerin topluma ulaştıracakları kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması gereklidir. Bu finansman kaynaklarından en önemlisi de vergilerdir. Devletler düzenledikleri mali programlar vergi sistemlerinin işlerliğini sağlayarak, finansman ihtiyacını gidermek için vergi gelirlerini arttırmaya çalışırlar. Kısa vadede ise gelir arttırıcı etkisi olan yönetim aracı kuşkusuz vergi aflarıdır (Alm, 1998: 7).

Vergi afları, kayıt altına alın(a)mayan mükellefleri ortaya çıkararak, vergi mükellefi olmalarına rağmen vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri sisteme dahil ederek vergi gelirinde artış meydana getirmektedir (Savaşan, 2006: 51).

Devlet artan kamu harcamalarını finanse etmek için sık sık vergi aflarına başvurmaktadır. Örneğin, bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin çıkarılan 7020 sayılı kanun ile vergi borçlarına ilişkin yapılandırma fırsatı ülkemizdeki mükelleflere sunulmuştur. Vergi borçlarına ilişkin çıkarılan vergi afları, vergi aslına bağlı cezaların tamamen silinmesini, vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin silinmesini ve vergi dairelerine ödenmesi gereken vergi ve borçların gecikme zamları ve faizlerinin de güncelleneceği ifadelerine yer verilmiştir (GİB, 2016).

Dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal tarafından yapılan açıklamada 7020 sayılı vergi affı kanunu Mart 2018 yılına kadar elde edilen sosyal güvenlik primi ve vergi geliri toplamının 37 milyar TL'ye ulaştığını belirtilmiştir. Ayrıca vatandaşların

ödemeler konusunda da hassasiyet gösterdiklerini belirterek mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin gönüllü uyumunun vergi afları sayesinde arttırılmaya çalışıldığını da vurgulamaktadır (Ağbal, 2016).

1.4.6.1.5. Mükelleflerin Vergi Yasalarına Gönüllü Uyumunun Sağlanması

Günümüzde vergilendirme sistemi beyan yöntemine dayanmaktadır. Bu yöntem ise verginin beyan edilmesinden, tahsil edilmesine kadar geçecek sürecin bütünüdür. Bu sürecin kanunlara uygun ve en doğru şekilde tamamlanması mükelleflerin vergiye gösterdikleri uyuma bağlıdır. Mükelleflerin vergiye uyum gösterme aşamasında en önemli destekleyicilerden biri vergi kanunlarıdır. Kanunlar mükelleflerin sisteme ilişkin itaatlerini artırmaktadır (Lerman, 1986: 331).

Vergi affını savunanlara göre, vergi afları da mükelleflerin kanunlara ilişkin uyumunu artırmaktadır (Mikesel, 1984: 114). Böylece vergi afları mükelleflerin hem hukuka uygun davranmasını destekleyici araç görevi görmekte hem de mükellefin vergilendirmeye ilişkin uyumunu artırmaktadır.

Vergi sistemlerinde yapılan değişikliklere mükelleflerin uyum sağlayabilmesi için vergi afları, vergiye gönüllü uyumu artırıcı, adil ve istikrar sağlayıcı bir araç olarak görülmektedir. Vergi afları uzun vadede vergiye ilişkin ödevlerini yerine getiren mükelleflerin vergi yüklerinin azaltılmasında ve vergiye ilişkin gönüllü uyumu olmayan mükelleflerin ise vergi sistemine kazandırılması aşamasında destek sağlamaktadır.

1.4.6.1.6. Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi

Günümüzde vergi idaresinin hem niteliksel hem de niceliksel olarak yetersiz olması, iş yüklerinin yüksek olmasına ve işlerin yığılmasına neden olmaktadır. Artan mükellef sayısı, yapısal nedenler ve olağanüstü dönemlerden dolayı vergi idaresi ve

vergi yargısının iş yükü altından kalkılamaz boyutlara gelmektedir. Her geçen gün mükelleflerin sayısının sürekli artmasına rağmen, vergi idarelerinde artan sayıdaki mükellefi karşılanması güçleşmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 106).

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin sorunlarında meydana gelen artış vergi yargısının iş yükünü artırmıştır. Vergi uyuşmazlıkları çözümünde devletlerin başvurmuş olduğu vergi afları hem vergi idaresinin hem de vergi yargısının iş yükünü hafifletmektedir (Çetinkaya, 2013).

Türkiye’de vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi için geçmişten günümüze pek çok vergi affı kanunu çıkarılmıştır. 2801, 2431, 3239 ve 3787 sayılı kanunlar bu duruma örnektir. Bu kanunlarla vergi uyuşmazlıkları dolayısıyla vergi yargısının artan yükünün azaltılması amaçlanmaktadır (Doğan ve Besen, 2008: 62).

1.4.6.2. Vergi Affı Karşıtı Görüşler

Ceza hukukçularının afların; kayırma, baskı ve seçimlerde oy kazanmak amacıyla kullanıldıklarına dair aleyhindeki görüşleri vergi hukukçularının da bu düşünceden etkilenmesine neden olmuştur (Dönmez, 1992: 41). Bu etkileşim sonucunda bazı vergi hukukçuları vergi aflarının belirli kesimlerin çıkarlarını artırmak amacıyla başvurulduğu düşüncesiyle vergi aflarına karşı çıkmaktadır.

1.4.6.2.1. Vergi Affı Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkilemesi

Vergi hukukçularının affa karşı çıkmasının en önemli nedenlerinden biri mükellefler arasındaki eşitlik ve adaleti olumsuz etkilemesinden dolayıdır. Vergi afları temelde vergi borçlarının aslına değil, gecikme zamları ve vergi cezalarına yönelik çıkartılmaktadır. Ancak, yine de belirli kesime yönelik yürürlüğe giren vergi afları mükellefler arasındaki rekabeti de zedelemektedir (Çetin, 2005: 28). Vergi ödevini zamanında yerine getiren dürüst mükellefler ve vergisini ödemeyen vergi kaçırıcı mükellefler arasındaki adaletsizlik ödül niteliğinde olurken, zamanında

ödeyen için bir ceza niteliğinde algılanmasına neden olabilir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 108).

1982 tarihli Anayasanın 73. maddesine göre “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” Anayasamızın vergi ödevi başlığında ifade edildiği gibi herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak, vergi aflarının belirli kesime yönelik çıkarılması vergisini zamanında ödeyen mükellefler arasında adalet ve eşitliğin zedelenmesine neden olacaktır (Şanver, 2018: 45).

Andreoni (1991) tarafından yapılan çalışmada, sıklıkla çıkarılan vergi aflarının, bireylerin gelecekteki vergi affı beklentisini artıracak ve vergiye olan gönüllü uyumlarının azalmasına neden olacağı sonucuna varmıştır. Ayrıca çalışmanın bir diğer sonucuna göre, belirli kesime yönelik olarak ve sıklıkla çıkarılan vergi afları, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin vergiye ilişkin adalet algısının zedelenmesine neden olacağı görülmüştür (Andreoni, 1991: 144).

Örneğin; Baer ve Borgne (2008) tarafından yapılan çalışmada, vergi aflarının uzun dönem etkisi incelendiğinde mükelleflerin gelecekte af beklentisiyle vergi uyumlarında bir azalma meydana getireceği sonucuna ulaşmıştır. Devletlerin mali politikalar çerçevesinde başvurduğu vergi aflarının mükellefleri olumsuz etkilediği göz önündedir. Vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin kendilerini kötü hissetmeleri ya da vergi affı beklentisiyle hareket eden mükellefler mali sömürü altında kaldığını düşünerek vergiden kaçırmaya başlayabilir. Böylece vergiye ilişkin göstermiş oldukları uyumda azalma meydana gelebilir. Ancak, mükelleflerin adalet ve eşitlik algısındaki bir zayıflama neticesinde ortaya çıkacak vergi uyumsuzluğunun vergi sisteminin işleyişini olumsuz etkileyeceği göz ardı edilmemelidir. Bu olumsuz durum devletin uygulamış olduğu politikaların başarısız sonuçlanmasına neden olabilir.

1.4.6.2.2. Mükelleflerin Vergi Kanunlarına Uyumunun Azalması

Vergi hukukunda affa karşı çıkanların savunduğu düşüncelerden biri de vergi aflarının mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu azalttığıdır. Vergi ödevini zamanında yerine getiren dürüst mükellefler, vergisini ödemeyen mükelleflerin vergi aflarıyla cezalarından kurtulduğunu gördüklerinde kanunlara uygun davranmayabilirler.

Vergi aflarına sık sık başvurulması öncelikle adalet ve kanunlara dair güveni zedeleyecek ve bireyleri daha fazla suça teşvik edecek ve vergi aflarıyla suçluların sık sık affedilmesi ise, kişilerde ceza algısını ortadan kaldırarak vergi kanunlarına ilişkin uyumun azalmasına neden olacaktır (Yalçın ve Başer, 1996: 109). Toplum içerisinde vergi kanunlarının öneminin olmadığı algısının yerleşmesi, toplanan vergilerin azalmasına ve devletler tarafından kamu hizmetleri finansmanının sağlanamama sorununa neden olabilir. Ayrıca mükelleflerin vergi kanunlarına ilişkin olumsuz düşünceleri veya ceza almayacağı düşüncesi vergi kaçırmaya itecek ve uzun dönemde bütçe gelirlerinde azalma meydana getirebilir.

Vergisini zamanında ödeyen mükellefler, vergi otoritelerinin, vergi yönetimi konusundaki eksikliğini hissettiklerinde denetlenme ve ceza olasılığının ortadan kalktığı düşüncesiyle suç işlemeye başlayabilirler. Ayrıca toplum içerisinde yerleşmeye başlayan davranış biçimleri toplumun vergi ahlakını, vergi bilincini ve vergi gayretini olumsuz etkileyebilir.

1.4.6.2.3. Vergi Suçlarında Af Uygulanmaması Gerektiği Görüşü

Vergi affının yanında olanlar, Türk Ceza Kanunu'nun 4. maddesindeki “Kanunu bilmemek mazaret sayılmaz” ifadesinin, vergi uygulamalarında göz ardı edilebileceğini varsaymaktadır. Bu dayanağın asıl nedeni, mükelleflerin eğitim

düzeyi düşüklüğü ve vergi kanunlarının anlaşılabilmesi olarak ifade edilmiştir (Besen, 2007: 86).

Vergi suçlarının tasarlanarak işlendiğini ileri süren görüşe göre, vergi suçlarının bilgisizlikten ve eğitimsizlikten kaynaklanmadığını, bireylerin bilinçli olarak bu suçu işlediğini ileri sürmektedir (Dönmez, 1992: 43). Bireyler tarafından işlenen bu suçun sadece bireysel nitelikte zararları yoktur. İyi işlemeyen ceza ve denetim mekanizması sonucunda vergi ödevini zamanında yerine getirmeyen, vergi kaçıran mükelleflerin cezalandırılmaması toplumdaki diğer mükelleflerin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Tüm bu yönleriyle birlikte toplum içerisinde gönüllü uyumdaki azalmadan dolayı ekonomik hayata dair bir tehdit oluşturmaktadır. Ekonomik ve mali suçların toplumsal düzenin sağlanması aşamasında zarar vermediği düşüncesi bir temele dayanmamaktadır. Ekonomik ve mali nitelikteki suçların sadece mali anlamda değil toplumun genelindeki davranış yapısını bozması da göz ardı edilmemelidir (Dönmez, 1992: 44).

Genel af kapsamına giren suçlar, devletin güvenlik organları tarafından tespit edilen suçlardır. Bu suçların içerisinde barındırdığı unsurlar ve nedenler dikkate alındığında devlet tarafında affa yer verilmesi olanağı mevcuttur. Ancak, mali nitelikteki suçlarda mükelleflerin bilerek ve isteyerek suç işlemesi af uygulaması konusunda adaleti zedeleyen bir durum ortaya çıkarmaktadır (Keleş, 2002: 83).

1.5. Vergi Uyum

Vergi uyumu kavramı, İngilizce'deki "tax compliance" ya da "taxpayer compliance" kelimelerinin karşılığıdır. Türkçe'de kullanılan "vergiye uygunluk", "mükellefin vergiye uyumu", "gönüllü uyum" ve "vergiye uyum" gibi kavramlar benzer anlamlar içermektedir. Ancak sıklıkla vergi uyumu kavramıyla karıştırılmaya müsait olan vergi uyumlaştırması (tax harmonization) kavramı, ekonomik birlik ve gümrük birliği içerisindeki üye ülkelerin aynı amaç doğrultusunda mevzuatlarının birbiriyle uyumlaştırılmasını ifade etmektedir (Tunçer, 2005: 219). Çalışmada inceleyeceğimiz vergi uyumu ise, mükelleflere vergi kanunlarıyla yüklenen vergi ödevinin doğru zamanda ve tam olarak yerine getirilmesi anlamına gelmektedir.

James ve Alley (2002: 32)' e göre vergi uyumu, mükelleflerin kendi istekleriyle herhangi bir zorlamaya gerek kalmadan vergisel yükümlölüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleridir. “Vergi uyumunun unsurları beş ayrı başlık altında toplanmıştır. Bunlar; vergiye tabi gelirin doğru beyan edilmesi, matrahtan indirilebilecek giderlerin doğru gösterilmesi, vergi beyannamesinin süresi içerisinde doldurulması, vergi beyannamesindeki hesaplamaların doğru yapılması ve vergilerin zamanında ödenmesi olarak sayılmaktadır” (Saruç, 2015: 37).

Mükelleflerin vergi ödevlerini tam ve doğru zamanda yerine getirmesi vergi uyumunun tam olduğunun göstergesidir. Franzoni (1998:56), mükelleflerin vergi uyumunun tam olduğunu gösteren unsurları dört ana gruba ayırmaktadır: a) vergi matrahının doğru beyan edilmesi, b) vergi borcunun doğru hesaplanması, c) beyannamenin zamanında teslim edilmesi, d) vergi borcunun zamanında ödenmesidir.

Günümüzde vergi uyumuna ilişkin temel soru “insanlar neden vergi kaçırır” yaklaşımından, “insanlar neden vergi öder” halini almıştır. Çünkü, mükelleflerin denetim ve ceza riskinin olmadığı durumlarda da vergisini ödediği gözlenmiştir (Beşel ve Şahpaz, 2017: 48). Bu yüzden, sadece ceza ve denetim mekanizmasının vergi uyumu üzerinde etkisi yoktur; bunların yanında psikolojik faktörlerinde vergi uyumunu etkilediği ortadadır (Kitapçı, 2013: 23).

Vergi uyumunu etkileyen faktörler bireyden bireye değişiklik gösterdiği gibi ülkeden ülkeye de değişiklik göstermektedir (Mişu, 2011: 69). Bireyden bireye değişiklik gösteren faktörler, vergileme karşısındaki tutumların ortaya çıkarılmasını güçleştirmektedir. Mükelleflerin tutumlarının incelenmesi aşamasında genelleme yapılarak, vergiye uyumu etkileyen faktörler ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır (Aktan, Dileyici ve Vural, 2006: 160).

Bireyler vergiyi gönüllü olarak ya öderler ya da ceza ve yakalanma olasılığından dolayı risk alarak ödemezler. Bireyin vergi ödeme veya ödememe noktasında tercihlerini açıklayan modeller vardır. Bu modeller ekonomik model ve psikolojik model olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Aktan, 2006: 126).

1.6. Vergi Uyumunu Açıklayan Modeller

Vergi uyumu kavramı, verginin ilk ortaya çıkışıyla birlikte gündeme gelen eski bir sorundur. Bu sorunun açıklanması aşamasında ise temelde iki model kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi, ekonomik model, ikinci ise psikolojik modeldir. Ekonomik model Rasyonel Beklentiler Teorisi (Allingham-Sandmo Modeli) olarak bilinen Klasik yaklaşımdır. Diğeri ise Psikolojik ve Davranışsal Model olarak ifade edilmektedir (Kitapçı, 2013: 32-34).

Ekonomik modelin temelini Rasyonel Beklentiler Teorisi oluşturmaktadır. Bireysel vergi kaçırma kararını ekonomik model yaklaşımı çerçevesinde inceleyen ilk ekonomistler Allingham ve Sandmo (1972)'dur (Saruç, 2015: 39). Vergi uyumu konusundaki en eski yaklaşım olan Rasyonel Beklentiler Teorisi, Allingham-Sandmo Modeli, Caydırma Modeli ve Beklenen Fayda Teorisi olarak da bilinmektedir. Rasyonel tercihler teorisinin temelinde “homo-economicus” insan modeli yatmaktadır. İnsanlar vergi ödemek ve ödememek noktasında, faydalarını maksimize etmeye çalışmaktadır. Ayrıca içsel maliyetlerini minimize edecek şekilde tercihte bulunurlar (Aktan, 2006: 126). Ayrıca teoride, mükelleflerin vergi kaçırmadan önce fayda-maliyet analizi yapacağını ve vergi kaçırmanın beklenen faydasının, maliyetinden yüksek olduğu kanaatine varırsa vergi kaçıracağını ifade etmektedir (Saruç, 2015: 35-36). Bu klasik yaklaşım Becker'in fayda-maliyet analizine dayanmaktadır (Kitapçı, 2013: 36).

Modele göre, mükellefler ceza miktarı, denetlenme olasılığı ve vergi oranı gibi faktörlerden etkilenmektedir. Bu faktörleri göz önünde bulundurarak mükellefler vergi kaçırıp kaçırma konusunda fayda-maliyet analizi yaparak seçenekler arasındaki alternatifleri değerlendirecektir. Ayrıca vergi denetimleri ve cezalar yüksek ise mükellefler vergi kaçırmayarak vergiye uyum gösterecektir (Saruç, 2015: 36-37).

Günümüzde vergi teorisine ilişkin meydana gelen değişikliklerden dolayı klasik ekonomik model vergi kaçırmaı etkileyen faktörleri açıklamada yetersiz kalmaktadır. Vergi kaçakçılığına ilişkin sorunlar sadece ekonomistler tarafından

değil; psikolog, sosyolog ve suç bilimcileri tarafından da açıklanmaya çalışılmaktadır (Saruç, 2015: 54). Çünkü, ekonomik model mükellefin niçin vergi kaçırdığına ve vergi kaçırmanın nasıl engelleneceğine dair konular üzerine yoğunlaşmaktadır. Psikolojik model ise, mükelleflerin niçin vergi ödediğine ve vergiye ilişkin uyumun nasıl teşvik edileceğine ilişkin konuları yansıtmaktadır (Parlaungan, 2017: 20). Psikolojik modelin temel sorusu niçin çoğu insanın denetim ve cezalar çok düşük olmasına rağmen, vergisel yükümlülüklerini yerine getirdikleri üzerine olmuştur (Lubian ve Zarri, 2011: 2).

1.7. Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisine İlişkin Bazı Çalışmalar

Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etki, vergi affının kapsamına, vergi affından önce ve sonra uygulanacak reformlara bağlıdır. Bu anlamda vergi afları ve vergi uyumu arasındaki ilişkiye dair olumlu ve olumsuz farklı görüşler ileri sürülmektedir. Vergi uyumu ve vergi afları arasındaki ilişki genellikle vergi aflarının mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin tutum ve davranışları üzerindeki etkileri incelenerek açıklanmaya çalışılmaktadır. Yapılan çalışmaların çoğunda, vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Alm ve Beck, 1990: 433, Alm, Mckee ve Beck, 1990: 23, Tekin ve Gürçam, 2017:125, Kargı ve Yüksel, 2010: 24, Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 156, Baer ve Borgne, 2008: 61).

Muter, Sakınç ve Çelebi (1993) tarafından Manisa ilinde 505 gerçek usulde gelir vergisine tabi mükellefle anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Ankete katılan mükelleflerin çoğunluğu vergi aflarının bir defaya mahsus uygulanabileceği yanıtını vermiştir. Ancak, vergi kaçırma davranışını hoş görmeyen ve tepki gösteren mükelleflerin, vergi affı uygulamasına karşı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Alm ve Beck (1993) tarafından yapılan “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis” başlıklı çalışmada, vergi aflarının uzun dönem etkilerinin ölçülebilmesi amacıyla zaman serisi analizi yapılmıştır. Yapılan analizle birlikte 1985 yılında Kolorado eyaletinde uygulanan vergi aflarının 1980-

1989 yılları arasındaki etkisi ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, vergi afları kısa dönemde vergi gelirlerinde artış sağlamaktadır. Ancak, uzun dönemde vergi aflarının vergi uyumu üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu saptanmıştır.

Çetin (2005) tarafından yapılan “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri” başlıklı tez çalışmasında, vergi aflarının mükellef davranışları üzerinde meydana getirdiği etki ölçülmeye çalışılmıştır. Bu çalışma Manisa ili merkez ilçede 240 mükellefle yüz yüze mülakat yöntemiyle yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda mükelleflerin çoğunluğu vergi aflarının mükellefi cezalandırdığını düşünmektedir. Yine ankete katılanların çoğunluğu vergi aflarına tamamen karşı olduklarını ve yeni bir vergi affı beklentisi içerisinde olduklarını ifade etmişlerdir. Bu beklenti mükelleflerin vergi kaçırma eğilimine neden olmaktadır. Elde edilen sonuçlara göre, vergi afları mükelleflerin gönüllü uyumunda azalma meydana getirmektedir (Çetin, 2005: 181).

Luitel ve Sobel (2007) tarafından yapılan “The Revenues Impact of Repeated Tax Amnesty” başlıklı çalışmada panel veri analizi kullanarak 1982-2004 yılları arasında Amerika’da 50 eyalette yürürlüğe giren vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmiştir. Elde edilen bulgulara göre ilk kez yürürlüğe giren vergi affı hem vergi gelirinde bir artış sağlamakta hem de mükelleflerin sisteme kazandırılmasına katkı sağlamaktadır. Ancak ikinci veya üçüncü kez yürürlüğe giren vergi afları, hem vergi gelirinin hem de vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır (Luitel ve Sobel, 2007: 29-30).

İpek ve Kaynar (2009) tarafından yapılan “Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Bir Ampirik Çalışma” başlıklı çalışmada Çanakkale ilinde mükelleflere yönelik alan araştırılması yapılmıştır. Yapılan çalışmada mükelleflere vergi aflarına ilişkin tutum ve davranışları ölçmek amacıyla yöneltilen soruda, sık çıkarılan vergi aflarının vergi kaçakçılığını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır (İpek ve Kaynar, 2009: 183).

Tekin, Tuncer ve Sağdıç (2013) tarafından yapılan çalışmada, 2003-2011 yılları arasında beyana dayalı gelir vergisi özelinde çıkarılan vergi aflarının vergi

uyumu üzerindeki etkisi iller bazında incelenmiştir. Elde edilen sonuca göre, Türkiye’de sıklıkla çıkarılan vergi afları, mükelleflerin vergi affı beklentilerini her dönem artırmaktadır. Bu yüzden, sık sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergi uyumlarını azaltmaktadır.

Junpath, Kharwa ve Stainbank tarafından 2016 yılında yapılan, “Taxpayers’ attitudes towards tax amnesties and compliance in South Africa: an exploratory study” başlıklı çalışma ile Güney Afrika’da uygulanan vergi aflarının mükellef üzerinde meydana getirdiği etki ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda, sıklıkla uygulanan vergi aflarının mükelleflerin vergi affı beklentisini artırması, vergi uyumunu azalttığı saptanmıştır (Junpath, Kharwa ve Stainback, 2016: 19).

Tekin ve Gürçam (2017) tarafından yapılan “Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma” başlıklı çalışma, vergi afları ve vergi uyumu arasındaki ilişki Iğdır ilinde faal olan gelir vergisi mükelleflerine yapılan anket çalışmasıyla incelenmiştir. Çalışmaya 307 gelir vergisi mükellefi katılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda elde edilen bulgulara göre, sık sık tekrarlanan vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumunu azalttığına inanılmaktadır. Ayrıca mükellefler vergi aflarıyla dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı, vergi kaçıran mükelleflerin ise ödüllendirildiğini düşünmektedir (Tekin ve Gürçam, 2017: 125).

Yapılan çalışmalar sonucunda elde edilen bulgulara göre, vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etkiyi azaltmak amacıyla çeşitli önlemler alınabilir. Bu önlemler;

- Vergi afları sık sık tekrarlanmamalı,
- Mükellefler yeni bir vergi affı beklentisi içerisine sokulmaması,
- Vergi ödemeyi teşvik edici düzenlemeler yapılmalı,
- Vergi sistemini güçlendirici reformlara yer verilmeli,
- Etkin bir denetim sistemi kurulmalı,
- Vergi affı programından sonra daha katı yaptırımlar uygulanmalı,
- Vergi aflarına başvurmadan önce kısa ve uzun dönem etkileri göz önünde bulundurularak uygulanmalıdır (Tekin, Tunçer ve Sağdıç, 2013: 24, Çetin,

2005: 182, Ibrahim vd, 2017: 224, Alm ve Beck, 1993: 58, Alm, Mckee ve Beck, 1990: 35, Tuncer, 2001: 26).



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE YÜRÜRLÜĞE GİREN VERGİ AFLARI, ETKİLERİ VE SEÇİLİ ÜLKELERDE YÜRÜRLÜĞE GİREN VERGİ AFFI ÖRNEKLERİ

Türkiye’de vergi affı uygulamasının tarihsel gelişimi yirminci yüzyılın başlarına kadar uzanmaktadır. Vergi aflarına ilişkin bilinen ilk uygulama 1906 yılında çıkarılan bir “İrade-i Seniye” ile yol vergisi yükümlülüğünden doğan cezaların affına ilişkindir (Oktar, 2019: 183). Ülkemizde Cumhuriyet döneminden günümüze çok sayıda vergi affı kanunu çıkarılmıştır¹. Çıkarılan vergi afları hem kapsam hem de nedenleri açısından birbirlerinden farklılık göstermektedir. Bu farklılıkların nedeni vergi aflarının her dönemin içerisinde bulunduğu şartlar ve sorunlara yönelik olmasıdır.

Vergisel yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükelleflerin vergi aflarına karşı gösterecekleri tepkilerini azaltmak amacıyla vergi afları çeşitli isimlerle yürürlüğe koyulmuştur. Türk Vergi Sisteminde kullanılan “Af” kelimesi yerine, “Tahsilatın Hızlandırılması”, “Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili”, “Vergi Barışı”, “Varlık Barışı”, “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması” gibi isimler kullanılmaktadır.

Geçmişten günümüze artan bütçe açıkları, ekonomik kriz dönemleri, kayıt dışı ekonomi ve savaşlar gibi Türkiye’nin sıklıkla vergi affına başvurmasının temel nedenlerini oluşturmaktadır. Kapsamı bakımından Cumhuriyet döneminde çıkarılan vergi afları, vergi aslına yönelik olarak da çıkarılırken, Cumhuriyet dönemi sonrasında genellikle vergi afları, vergi cezalarına, gecikme zam ve faizlerine yönelik çıkarılmıştır (Şanver, 2018: 47).

Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1950 yılında yürürlüğe girmesi kanunların uygulanması, VUK’un 1961 yılında yürürlüğe girmesi vergi aflarının 1960 öncesi ve sonrası dönem, amaç ve kapsam

¹ Bakınız (Bkz) Ekler- Türkiye’de Yürürlüğe Giren Vergi Affı Kanunları, s. 149.

bakımından ayrılmaktadır. (Aygün, 2012: 90). 1960 yılı öncesi çıkarılan vergi afları genellikle ödenmeyen vergilerin tasfiyesine yönelik çıkarılmıştır. 1960 yılı sonrası vergi afları ise belirli vergilere ilişkin cezaların ve zamların affını, verginin aslının ödenmesine bağlamıştır. 1980'li yıllar sonrasında vergi afları, gecikme zam ve faizlerinin yanında SGK kapsamındaki alacak, fer'ilerine ve stok affı uygulamalarına yer verilmiştir (Şanver, 2018: 47).

2.1. 1923-1960 Yılları Arasındaki Vergi Affı Uygulamaları

Günümüzde Türkiye'de vergi aflarına sıklıkla başvurulmasının temel nedenleri bütçe gelirini artırmak, seçim dönemlerinde yaşanan oy kaygısı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmektir. 1923-1960 yılları arasında Cumhuriyetin ilanıyla siyasi, ekonomik, eğitim, tarım ve sanayi gibi pek çok alanda yapılan reform hareketlerinin desteklenmesi amacıyla vergi aflarına başvurulduğu gözlenmektedir. 1923-1960 yılları arasındaki vergi affı uygulamalarına aşağıda yer verilmiştir.

2.1.1. 145 Sayılı Elviye-i Selsade Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun

5.8.1928 tarihinde çıkarılan bu kanun ile işgalci Rus yönetiminin Ardahan, Kars ve Artvin ile Iğdır ve Sürmeli bölgelerinde uygulanan maktu verginin tahsil edilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca bu kanun yayımlanmadan önceki döneme ait olan arazi, aşar ve emlak vergilerine ilişkin işlemler hükümsüz sayılarak, vergiler affedilmiştir. Bu vergilerin baştan itibaren hükümsüz sayılması, böyle bir vergi affı uygulamasının koşulsuz ve tam bir af olduğu göstermektedir (Kargı, 2011: 109).

2.1.2. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

22.3.1934 tarihinde yayımlanan Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe girmeden önce yürürlükte olan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununu yürürlükten kaldırmıştır. Bu kanuna göre tarh edilmiş ancak henüz tahsil edilmemiş vergi cezaları affedilmiştir. 1924 yılında temettü vergilerinin üç mislini ödeyen mükellefler 1926, 1927 ve 1928 yıllarında aftan yararlanmıştır (Taşkın, 2006: 78).

2.1.3. 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine İlişkin Kanun

12.07.1934 tarihinde 2750 sayılı RG’de yayımlanan 2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine İlişkin Kanun, 1960 yılı çıkarılan en kapsamlı vergi affıdır. Kanunun 1. maddesine göre, Cumhuriyetin ilan edildiği 1923 yılı sonuna kadar devlet, belediye ve il özel idarelerine ait tahakkuk etmiş vergi, resim ve harçlar ve bunların munzam kesirleri, misil ve gecikme zamları terkin edilmiştir. Bazı vergiler içinde vergi aslının belirli bir kısmının ödenmesi koşuluyla, ödenmeyen kısım, zam cezaları ve faizlerinin terkin edilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

2566 sayılı kanunun 3. maddesinde, bazı vergiler için kısmi ödeme koşulu getirilmiştir. Örneğin, 1929 mali senesi sonuna kadar harp kazançları vergisinin %40 ila %60 oranında bir kısmi ödeme koşulu getirilmiştir. Kısmi ödemeler 1934 mali yılı sonuna kadar yerine getirilmezse, 1935 mali yılın sonuna kadar vergi aslının tamamının ödenmesi suretiyle aftan yararlanılabileceği belirtilmiştir.

2.1.4. 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılın Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun

29.6.1938 yılında kabul edilen ve 4126 sayılı RG’de yayımlanan kanun, 3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılın Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun ismiyle çıkarılmıştır. Bu kanun koşulsuz bir vergi affı örneğidir (Taşkın, 2006: 78).

Kanun kapsamında, 1935 mali yılı sonuna kadar olan dönemlere ait olan arazi vergisinin tahakkuk ettirilmiş, fakat bu kanun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tahsil edilmemiş olan alacakların asılları ve cezalarıyla birlikte hiçbir koşula bağlanmadan terkin edilmiştir.

2.1.5. 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun

1940’lı yıllarda yaşanan İkinci Dünya Savaşı’na Türkiye katılmadığı halde, jeopolitik konumu nedeniyle büyük bir savunmayla karşı karşıya kalmıştır. Devletçi

politikaların uygulanması ve savaş savunma harcamalarının artması sonucu mevcut kaynaklarla giderler karşılanamaz hale gelmiştir. Bu kaynak sıkıntısının giderilmesi amacıyla 1942 yılında gayrimüslimlerden alınmak üzere Varlık Vergisi uygulanmaya başlanmıştır (Susam, 2009: 115).

İkinci Dünya Savaşı'nın yaşandığı olağanüstü dönemde uygulanan Varlık Vergisi, 15.3.1944 yılında 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte kaldırılmıştır. Kanun 17.3.1944 yılında 5657 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun kapsamında, 1944 yılına kadar ödenmeyen vergi borçlarının tamamı terkin edilmiştir.

2.1.6. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

21.5.1947 yılında kabul edilen 6616 sayılı RG'de 27.5.1947 tarihinde yayımlanan kanun gereğince toprak mahsullerinden tahsil edilmemiş bulunan her türlü vergi alacağı cezaları da dahil silinmiştir.

2. 2. 1960-1980 Yılları Arasındaki Vergi Affı Uygulamaları

Türk Vergi Sisteminde 1960 yılı sonrası, vergi aflarının en yoğun uygulama alanı bulunduğu dönemdir. 1960 sonrası dönemdeki vergi aflarının biçimsel açıdan bir kısmı genel af uygulaması içerisinde yer alırken, diğer kısım özel af olarak çıkarılan vergi affı konusunu ilgilendiren kanunlarla düzenlenmiştir. Zaman zaman, bazı kanun maddelerine geçici maddelerle af uygulamalarına ilişkin hükümler getirilmiştir (Dönmez, 1992: 145).

2.2.1. 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

Milli Birlik Komitesi döneminde 28.2.1961 tarihinde çıkarılan kanun, bir kısım cezalar ve gecikme zamlarına ilişkin tecil ve tasfiyeleri içermektedir. Kanun, genel bütçe, özel idare bütçeleri ve belediye bütçeleri ile ilgili bütün vergi, resim ve

harçlara ait vergi cezalarını affın kapsamı içine almıştır. Kanunun 3. maddesinde, vergi cezaları ile zam cezalarının ve gecikme zamlarından bu kanun yürürlüğe girdiği tarihte kesinleşmiş bulunanların % 30'unun Haziran 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde % kalan 70'i, % 40'nın Ekim 1961 sonuna kadar ödenmesi halinde kalan % 60'ı ve % 50 sinin Şubat 1962 sonuna kadar ödenmesi halinde kalan % 50'si terkin olacağı belirtilmiştir.

Yürürlüğe giren kanun, vergi cezalarının tamamına yönelik olarak çıkartılmamıştır. Vergi cezasının belirli bir kısmını belirli şartlar altında affetmiştir. Bu hükümden dolayı 281 sayılı af kanunu “şartlı af” niteliğindedir (Çağan, 1972: 117).

2.2.2. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

1960 yılı sonrasında yürürlüğe giren vergi affı kanunlarından biri 218 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında kanundur. 23.2.1963 tarihinde yürürlüğe giren 218 sayılı kanun, vergi cezaları ve gecikme zamlarının tecil ve tasfiyesine yönelik olarak çıkarılmıştır.

218 sayılı vergi affı kanunu 1960'lı yıllara kadar çıkarılan vergi aflarının gerekçelerinden farklı olarak yürürlüğe girmiştir. 218 sayılı vergi affı kanununda ekonomik ve mali gerekçelerin yanı sıra, siyasi faktörlerde ağır basmıştır. Bu kanunda vergi aflarının yanında diğer cezaların affına dair hükümlere de yer verilmiştir (Çağan, 1972: 117).

218 sayılı kanun vergi cezalarının affını 9. maddesinde düzenlenmiştir. Kanuna göre 1961 yılı sonuna kadar olan vergi cezalarının affedildiği belirtilmiştir. Ayrıca yine 1961 yılı sonuna kadar tahsil edilmemiş usulsüzlük cezalarının tamamını, kaçakçılık ve kusur cezalarının ise yarısı affedilmiştir (Dönmez, 1992: 148-149). Bu kanunun uygulamasında ÂATHUHK 6183 sayılı kanunun 48. maddesine göre taksitlendirilmiş olup, henüz tahsil edilmemiş bulunan vergi cezalarına ilişkin maddelere yer verilmemiştir. Ancak 304 sayılı Genel Tebliğ bu konuda bir açıklık getirerek ödenmemiş bulunan her taksitin %50 oranındaki aftan yararlanacağını belirtmiştir (Çağan, 1972: 118).

2.2.3. 252 Sayılı Vergi Affı Kanunu

13.6.1963'te yayımlanan 252 sayılı kanun spor kulüpleri oyuncularına ve karşı kulüplere şimdiye kadar ödenmiş bulunan transfer ücretleri ile teşvik primlerinden oluşan vergi borçları bir defaya mahsus olarak affedilmiştir (Narinoğlu, 1991: 30).

Bu dönemde sporculara ödenen transfer ücretlerinin gelir vergisine tabi olması ve stopaj yapılmasının gerekliliği üzerinde durulmuştur. Ancak bu uygulama neticesinde kulüplere vergi cezaları tarh edilmiştir. Kulüplere kesilen vergi cezaları, kulüplerin zor duruma düşmesine neden olmuştur. Bu zor durumun ortadan kaldırılabilmesi için ise vergi asılları ve cezaları affedilmiştir (Karabulut, 1996: 107).

2.2.4. 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerine Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun

5.9.1963 tarihinde yayımlanan kanun, 1960 ve öncesi dönemde Kamu İktisadi Teşebbüslerin ait borç ve cezalara ilişkin çıkarılmıştır. Kanunun ilk maddesinde KİT'lerin 1960 ve önceki dönemlere ait olan vergi borç ve cezaları ile zam cezalarının tahakkuk kayıtlarından tasfiye edileceği belirtilmiştir (Narinoğlu, 1991: 30).

1958'li yıllardan itibaren süren ekonomik durgunluğun sonucunda kurumlara yeterli mali yardımın yapılmayışı ve özellikle belirlenen fiyat ve tarifelerin bu kurumların zarar etmesine neden olmuştur. Vergilerin ödenemeyecek safhayla gelmesiyle birlikte devlet, kurumları borçlu durumdan kurtarmak amacıyla vergi affı kanununa başvurmuştur (Dönmez, 1992: 241). Kanunun gerekçesinde, KİT 'lerin 1960 yılı ve öncesi dönemde hazineye 425 milyon civarında borçlu olduğu ifade edilmiştir.

2.2.5. 691 Sayılı Vergi Affı Kanunu

691 sayılı kanun 26.7.1965 tarihinde, “Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun” RG’de yayımlanmıştır. Kanunun ilk maddesinde, belediye ve bağlı müessese ve işletmelerin mükellef sıfatıyla borçlu oldukları vergi asılları, cezaları ve gecikme faizleri terkin edileceği ifade edilmiştir (Narinoğlu, 1991: 30).

691 sayılı kanunun temel gerekçesi, belediye ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin mali imkansızlıklardan kaynaklı yatırım planlarının aksamasını engellemektir. Belediye ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin mali durumlarının düzeltilebilmesi için iki temel yol belirtilmiştir. Bunlardan biri belediyenin gelirinin artırılarak kamu hizmetleri sunumunu gerçekleştirmeye yetecek seviyeye getirmektir. Bir diğer yaklaşım ise belediye borçlarında hafifletici bir yola gitmektir. İlk yaklaşımda gerekli olan finansmanın sağlanmasının güç olması, ikinci yolun hem kısa vadeli hem de hızlı sonuç alma konusunda yardımcı olması nedeniyle 28.6.1963 tarihinde belediye müessese ve işletmelerine yönelik bir af kanunu tasarısı hazırlanmıştır. 26.7.1963 tarihinde yürürlüğe giren kanun ile belediye ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerinin devlete olan borçları silinmiştir. Kamu iktisadi teşebbüslerine ilişkin borçlarda özel esaslara bağlanarak uzun vadede ödenmesi hedeflenmiştir. Kamu iktisadi teşebbüslere ait borçlar Hazine tarafından tahkim edilmektedir.

2.2.6. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun, 9.8.1966 tarihinde, 12370 sayılı RG’de yürürlüğe girmiştir. 9.8.1966 tarihinde yürürlüğe giren kanun, Cumhuriyet döneminde en çok tepkileri ve protestoları beraberinde getiren yönleriyle dikkat çekmektedir. Ancak, yaşanan bu gergin ortamın asıl nedeni kanunun içerdiği siyasi nedenlerden dolayıdır (Dönmez, 1992: 151).

780 sayılı kanun kapsamında, vergi cezaları ile birlikte gecikme zamları da affın kapsamına dahil edilmiş ve aftan yararlanma koşulu ise verginin aslının

ödenmesine bağlanmıştır (Çağan, 1972: 118). 780 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi konusunda etkili olan nedenler olarak 1965 yılında yapılan seçim sonrası af gerekliliği, vergi idaresi ve mükellefler arasında yaşanan uyuşmazlıklardan dolayı yargıda biriken dosyaların tasfiyesi ve bilgisizlik, eğitimsizlik gibi nedenlerle vergi mükelleflerin cezaya maruz kalması olarak sayılabilir.

780 sayılı kanunda, 218 sayılı kanun gibi genel cezalarla ilgili bir af niteliği taşımaktadır. Bu durum ceza hukukundaki afla, vergi hukukundaki af arasında bir ayırım yapmayı engellemektedir (Dönmez, 1992: 161). Bu kanuna göre, 31.12.1965 tarihine kadar olan döneme ait vergi asılları 6 ay içerisinde ödendiği takdirde, bu döneme ait kesinleşmiş ancak tahsil edilmemiş vergi cezaları ve gecikme zamları affedilmiştir (Çağan, 1972: 118). Kanunun 2. ve 3. maddesinde ihtilafli vergiler içinde hükümler yer almaktadır. Bu maddelere göre, yargıya başvuran mükelleflerin müracaatları veya ihtilafı devam ettirmeleri halinde ihtilaf sonunda vergi aslının ödenmesi koşuluyla aftan istifade edileceği belirtilmiştir. Ancak, ihtilaf sonucu haksız çıkan mükellefler vergi aslına ilişkin %10 zam ödemekle yükümlü tutulmuştur.

2.2.7. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Affı Hakkında

Kanun

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 17.5.1970 tarihinde kararlaştırılan tasarısı, 29 Temmuz 1970 tarihinde kabul edilerek 13576 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Hukukumuzda vergi cezaları için uygulanan af kanunlarının yanında vergi mükellefiyeti getiren kanunlar da yer almaktadır. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu da bu örneklerden biridir (Çağan, 1972:119). Bu kanunla 27.6.1931 tarihli, 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 4.7.1931 tarihli, 1837 sayılı Bina Vergileri Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Bu af kanununun genel amacı, emlak vergisi alanında yapılan yeniliğin uygulanabilmesi için yürürlükten kaldırılmış olan vergilere ilişkin ceza ve gecikme zammı alacaklarının tasfiye edilmesidir (Çetin, 2005: 29).

Kanunun temel gerekçesinde, Bina ve Arazi Vergilerini birleştirerek Emlak Vergisi kavramının kullanılması ile değerleme ölçülerinin aynı esasa göre değerlendirilmesi sağlanarak çağın gereklerine uygun hareket edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu öncesinde il özel idarelerince tarh ve tahakkuk ettirilip tahsil edilmeyen vergi ve resimler ile ceza ve gecikme zamlarının tahsil edilmeyip terkin edileceği ifade edilmiştir.

2.2.8. 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

1803 Sayılı kanun 15.05.1974 tarihinde “Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affına Yönelik Kanun” ismiyle RG’de yayımlanmıştır. Kanun nitelik olarak genel aflara yönelik çıkarılsa da vergi aflarına ilişkin birkaç madde yer almaktadır.

Af kanununun 9. maddesinin (A) bendine göre, 1973 yılına kadar olan vergi ve sosyal sigorta primine ilişkin vergi asıllarının bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce veya yürürlüğe girdikten sonra 8 ay içerisinde kısmen veya tamamen ödenmesi halinde vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri terkin edileceği öngörölmüştür. Söz konusu maddenin (B) bendinde ise, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra kesilecek olan vergi ve sigorta primi gecikme zamları, faizleri ve asıllarının mükelleflere tebliğinden itibaren 8 ay içerisinde ödenmesi halinde yine (A) bendinin uygulanacağı belirtilmiştir. 9. maddenin (C) bendinde, ihtilafı bulunan vergi, resim, harç ve sigorta primi gibi alacaklarının asıllarını ihtilafın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren 8 ay içerisinde ödenmesi halinde (A) bendi uygulanarak, gecikme zam ve faizlerinin terkin edileceği ifade edilmiştir. Eğer, ihtilaf mükellef tarafından sürdürölmeye devam ederse hüküm sonucu vergi aslından %20, kaçakçılık cezasının uygulandığı vergi, resim ve harç asıllarının %50 fazlasıyla tahsil edileceği belirtilmiştir.

1803 sayılı kanunun affın uygulanması koşulu vergi aslının ödenmesine bağlı kılınmıştır. Ayrıca affın kapsamı geniş tutularak 6183 sayılı kanun, 1803 sayılı af kanunu kapsamına alınmıştır. (Taşkın, 2006: 86).

2. 3. 1980-2000 Yılları Arasında Vergi Affı Uygulamaları

1980 yılı sonrası dönemde vergi aflarına başvurma sıklığı kamu harcamalarında yaşanan artışa paralel artmıştır. Kamu harcamalarında ki bu artış, vergi gelirleriyle karşılanamaz hale gelmiştir. Yüksek enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini aşındırması ve politik temelli nedenler vergilerin artırılmaması bütçede dengesizliklere neden olmuştur. Bu dengesizlikleri giderebilmek için 1980'li yıllar sonrasında vergi aflarına sık sık başvurulmuştur (Kaya, 2014: 185-186).

2.3.1. 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun

22.3.1981 yılında, 17287 sayılı RG'de yayımlanan kanun, 1980 askeri darbe sonrası çıkarılan ilk kanundur. Darbeden sonra kurulan Milli Güvenlik Konseyinin ilk faaliyeti vergi alanında olmuştur. Böylelikle yaşanan kriz dönemi sonrası ek bir gelir kaynağı yaratmak, toplum düzeninin sağlanması için vergi aflarına başvurulmuştur.

Kanunun temel amacı, yaşanan olağanüstü dönem sonrası mali ve ekonomik anlamda bir rahatlama sağlayarak bütçe gelirlerinde bir artış sağlamaktır. Ayrıca affın bir diğer amacı yargının iş yükünün hafifletilmesi ve sisteme dahil edilemeyen mükelleflerin kayıt altına alınmasıdır (Yaraşır, 2013: 182).

1970 ve 1980 yılları arası Türkiye açısından siyasi, ekonomik ve mali anlamda olağanüstü bir dönem olmuştur. 1970'ten sonra artan petrol fiyatları, Kıbrıs Barış Harekatı ve sonucunda Türkiye'ye uygulanan ambargolar ekonomik anlamda ağır bir yük olarak geri dönmüştür. Ayrıca yaşanan siyasal istikrarsızlıklar, terörün tırmanışı, iç karışıklık ve grevler ülke ekonomisinin çöküntü yaşamasına neden olmuştur (Eker, 2006:41).

2431 sayılı kanuna göre, VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçların kanunun yürürlüğe girdiği 22.3.1981 tarihinden önce ödenmiş olması veya 31.8.1981

günü mesai saati sonuna kadar ödenmesi halinde bu alacak asıllarına bağlı vergi cezalarının %90'ı tahsil edilmeyecektir. Ancak bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş bulunan vergi cezasının %10'unu aşan miktarı mükelleflere iade edilmeyecek, tahsil edilmiş bulunan vergi cezasının %10 un altında kalması halinde ise ceza 31.8.1981 tarihine kadar %10'a tamamlanacaktır. Diğer yandan ceza indiriminden yararlanılabilmesi için alacak aslı ile indiriminden arta kalan cezanın 31.8.1981 günü mesai saati sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca mükelleflerin beyanları üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerle, cezasız olarak kesinleşmiş vergilerden henüz tahsil edilmemiş olanlarına uygulanacak işlemleri hükme bağlanmaktadır. Buna göre, 31.12.1980 (dahil) tarihine kadar verilmiş olan beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilmiş yahut ikmalen veya re'sen tarh edilerek cezasız olarak kesinleşmiş olup da kanunun yürürlüğe girdiği 2.3.1981 tarihinden önce vadesi geldiği halde henüz ödenmemiş vergilerin 31.8.1981 günü mesai saati sonuna kadar ödenmesi halinde söz konusu alacak asıllarına bağlı gecikme zamları da affedilmiştir.

Vergi affı uygulamasının sonuçlarına göz attığımızda, af ile 46.068.069.174 TL'lik tahsilat işlemi gerçekleştirilmiştir (Yaraşır, 2013: 182). Yargı mercilerinde bulunan dosya miktarı 51.404 adet iken, takdir komisyonlarından çekilen dosya miktarı 261.545 adettir. Affın vergi gelirlerinde meydana getirdiği artış ve iş yükünü hafifletme amacı gerçekleştirilmiştir (Yaraşır, 2013: 182).

2.3.2. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun

24.2.1983 tarihinde ve 17969 sayılı RG'de yürürlüğe giren kanun, olağanüstü dönemi yansıtan bir kanundur. 2431 sayılı kanunun üzerinden iki yıl geçmesine rağmen vergi tahsilat sorunu, ekonomik ve mali alanda yaşanan sorunlar ve vergi yargısının iş yükündeki artış daha kapsamlı bir vergi affının yürürlüğe girmesine zemin hazırlamıştır (Eker, 2006: 61).

2801 sayılı kanunla, 1982 Anayasasının kabulünden sonra demokratik yaşama geçiş ile birlikte, genel seçimlerden sonra kurulacak olan yeni devlete

arındırılmış vergi yönetimi teslim etmek, 1982 tarihinde gerçekleşen askeri darbe sonucunda toplum içerisinde yaşanan gergin ortamının yumuşatılması ve kara para sorununun çözümü amaçlanmıştır (Dallı, 2006: 53).

2801 sayılı kanunun 1. maddesinde kanunun kapsamı belirtilmiştir. Buna göre bu kanun hükümleri “VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanı” hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca, bu kanunun vergi ile ilgili hükümleri 1.1.1983 tarihinden önceki dönemlere ait verilmesi gereken beyannameleri kapsamaktadır.

2801 sayılı kanunun 2. maddesine göre, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce vadesi geldiği halde tamamen veya kısmen ödenmeyen vergilerin, ilk taksiti en geç 30.06.1983 gününde ödenmek üzere ikişer aylık devrelerde ve eşit taksitlerle 31.12.1984 tarihine kadar tamamen ödenmesi halinde bu vergilere bağlı ceza ve gecikme zamlarının yarısının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

2801 sayılı kanunun 3. ve 4. maddesinde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar yargıda yer alan vergilerin ihtilaflı kısmını 3/4’ünün kanunun 2. maddesinde öngörülen süre ve şekilde ödenmesi halinde, ihtilaflı kısmın geri kalan 1/4’ü ile bunlara bağlı vergi ceza ve gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine defter ve belgeler üzerinden yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmasına neden olacak vergi incelemesinin yapılmasını önlemek için, özel ihtiyari pişmanlık hakkı tanınmıştır.

2801 sayılı kanunla yapılan af uygulaması sonucunda konsolide bütçe gelirleri bir önceki yıla göre %5,4 artarken, genel bütçe geliri %18.9 ve vergi gelirleri ise %19,1 azalmıştır (Eker, 2006: 44).

2.3.3. 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

04.12.1985 tarihinde ve 21191 sayılı RG’de yayımlanan kanun temelde af kanunu olarak yürürlüğe girmemiştir. Vergi kanunlarında önemli değişiklik yapılan 3239 sayılı kanunun temel gerekçesi, şeffaf ve demokratik olmayan bazı uygulamaların etkileri ortadan kaldırmak ve 20 milyar TL’yi aşan bir kamu alacağının tahsilatını sağlamaktır (Karabulut, 1996: 122). Yapılan değişiklikler ile vergi yönetiminin güçlendirilmesi amaçlanmaktadır (Yaraşır, 2013: 183).

Kanunun 4. maddesinde yer alan hükme göre, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren tarh edilen 300.000 TL’yi geçmeyenler vergi borcu aslını, 31.12.1985 yılı sonuna kadar ödedikleri takdirde, haklarında kesilen gecikme zam ve faizlerinin terkin edileceği ifade edilmiştir (Narinoğlu, 1991: 34). Vergi borcu 300.000 TL’yi aşmayanlar ve vergi borcunu ihtilaf konusu yapanlar, ihtilaftan vazgeçerek vergi borçlarını 31.12.1989 tarihine kadar vergi aslının %25 fazlasını ödemeleri halinde, borca ilişkin kesin gecikme zam ve faizlerinin silineceği belirtilmiştir. Af döneminin 11.12.1985 ile 31.12.1985 tarihleri arasında belirlenmesiyle 20 günlük bir süre kısıtı konulmuştur (Dallı, 2006: 55).

Getirilen hükümlerden anlaşıldığı üzere, kanunun genel amacı vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi, yargıda bulunan ihtilaflı dosyaların tasfiyesi ve tahsil edilmeyen gelirin hazineye aktarılmasıdır. Uygulama sonucu itibarıyla 1985 yılında gerçekleşen vergi tahsilatı 3.829 milyar TL iken hedeflenen vergi tahsilatı 3.584 TL olmuştur. Ayrıca, bir önceki yıla göre toplam vergi gelirlerinde %61,4 oranında bir artış sağlanmıştır (Dallı, 2006: 55).

2.3.4. 3505 Sayılı Kanun

10.12.1988 tarihinde yürürlüğe giren kanun, 20015 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Kanunun 1. maddesinde yer alan hükümlere göre, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibarıyla 500.000 TL’yi aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan

vergiler, ihtilaflı hale getirilmiş ve 500.000 lirayı aşmayan vergilerin %30 fazlasıyla veya yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarih sonuna kadar ödenmesi halinde gecikme zam, faiz ve cezalarının terkin edileceği belirtilmiştir.

Kanunun çıkarılış amacı 3239 sayılı kanunla benzerlik göstermektedir. Kanunla birlikte vergi idaresinde ve yargıda biriken dosyaların tasfiyesi amaçlanmaktadır (Narinoğlu, 1991: 38). Ayrıca 3505 sayılı af kanunun 10.12.1988 ile 31.12.1988 tarihleri arasını kapsamıyla, 21 günlük bir sınır getirilmiştir (Dallı, 2006: 56).

Kanunun uygulandığı 1988 yılının Aralık ayında toplam tahsilat rakamı 1.544 TL olmasına rağmen, bir önceki ayda 1.549 TL tahsilat yapılmıştır. Af sonrası dönemde vergi hasılatının artması beklenirken, tahsilatta azalma olduğu gözlemlenmiştir (Yaraşır, 2013: 183). Bu azalmanın nedeni af uygulamasının süresinin kısıtlı olması olarak açıklanabilir.

2.3.5. 3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile Getirilen Af

25.12.1988 tarihinde yayımlanan Bütçe Kanunu'nda, ilk kez vergi affına dair hükümlere yer verilmiştir. 3512 sayılı Bütçe kanununda belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere yönelik vergi affı getirilmiştir (Dallı, 2006: 57). Söz konusu kanunla 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ait vergi asıllarının, 30.6.1989 tarihine kadar ödenmesi halinde vergi ceza, gecikme zam ve faizlerinin affedileceği belirtilmiştir (Kafkas Durmuş, 2013: 154).

Kanunun genel amacı, belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelere ait geçmiş dönem borçlarının tasfiye edilmesidir. 3512 sayılı af kanunu ile konsolide bütçe gelirleri bir önceki yıla oranla %7,28 azalmıştır. Genel bütçe gelirlerinin toplamında %7,96'lık bir düşüş yaşanırken, vergi gelirleri toplamında %7,71'lik bir düşüş yaşanmıştır (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 8).

2.3.6. 3571 Sayılı Kanun

20.6.1989 tarihinde, 20201 sayılı RG’de yayımlanan kanun, kamu yararına çalışan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine yönelik çıkarılmıştır. Kanunu genel gerekçesinin, sosyal yönü ağır basan kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin aksamaması olduğu belirtilmiştir.

Kanuna göre, aften yararlanabilmek için, 20.6.1989 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilen vergi asıllarının %10’dan fazlasının ödenmesi koşuluyla, vergi aslının ödenen kısmına denk gelen gecikme zam ve faizlerinin de terkin edileceği belirtilmiştir.

Bu kanunun, vergi gelirleri üzerinde meydana getirdiği etki açısından incelediğimizde, 1989 yılında bir önceki yıla göre vergi gelirlerinde %79,5 oranında artış sağlanmıştır. Ancak, enflasyon oranı dikkate alındığında, vergi gelirindeki reel artış %16,2’dir (Dallı, 2006: 58).

2.3.7. 3689 Sayılı Kanun

20.12.1990 tarihinde, 20731 sayılı RG’de yayımlanan kanun kısmi vergi affını öngören bir düzenlemedir. Kanunun 1. maddesine göre, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla “Her bir vergi türü için miktarı 3.000.000 TL’yi aşmamış olanlar, yıllık beyanname üzerinden tarh olunan vergide 25.000.000 TL’yi aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan bu vergi borçlarının tamamı ile bu vergilerin gecikme zam, faiz ve cezalarının ayrı ayrı %30’unun yarısının 31.12.1990, diğer yarısının da 31.1.1991 tarihine kadar iki eşit taksitte ödenmesi durumunda verginin bütün gecikme zam, faiz ve cezalarının %70’inin terkin edileceği” belirtilmiştir.

Kanunun genel gerekçesi, vergi idaresinin iş yükünü hafifletmek ve vergi yargısında birikmiş dosyaların tasfiyesine yönelik olmuştur. Ayrıca, mükellefler için ekonomik ve mali anlamda kolaylıklar sağlanması, çalışma istek ve arzularının artmasını destekleyici hükümlere yer verilmiştir (Narinoğlu, 1991: 13).

Kanunun kapsamının 20 gün ile sınırlı olması af uygulamasından beklenen başarının gerçekleşmemesine neden olmuştur. Bir önceki yıla göre vergi gelirlerindeki artış oranı %77,7 olmasına rağmen 1990 yılında yaşanan enflasyon ile reel bir artış olmadığı gözlenmiştir (Dallı, 2006: 59-60).

2.3.8. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun

3.4.1992 tarihinde, 21194 sayılı RG’de yayımlanan kanunu gerekçesi, tahsil edilemeyen kamu alacaklarının tahsilatını kolaylaştırmak ve demokratik sayılmayan bazı uygulamaların etkilerini gidermek olarak belirtilmiştir.

Kanunun kapsamı sınırlandırılarak; Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu Üyeleri ve birinci derece yakınlarının bu kanundan yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır. Kanuna göre, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vadesi geldiği halde tahsil edilemeyen ya da ödeme süresi gelmemiş vergi, resim ve harçlarının tamamı ve bu borçlara ilişkin gecikme zam, faiz ve cezalarının ayrı ayrı %30’unun 4 taksitte ödenmesi halinde gecikme zam, faiz ve cezalarının kalanının terkin edileceği ifade edilmiştir.

Kanunun ikinci bölümünün 4. maddesinde, “1.1.1992 tarihinden önceki dönemlere ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin olarak kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edilir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilecek vergilerin tamamı ile kesilecek cezaların ve hesaplanacak gecikme faizinin %10’unun, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde, gecikme faizi ve vergi cezalarının %90’ının tahsilinden vazgeçileceği” belirtilmiştir.

Af uygulamasından önce 27.000.000 TL’lik alacağın olduğu ancak vergi affı uygulamasının 12-15.000.000 TL’sini kapsadığı belirtilmiştir. Uygulama sonucunda ise yaklaşık 9.000.000 TL gelir elde edilmiştir. Aynı dönemde tahakkuk eden ve

tahsil edilen vergi gelirini oranladığımız, 1991’de bu oran %82,50 iken, bu oran 1992’de %81,68’e inmiş, 1993’te ise %81,30 olarak gerçekleşmiştir (Eker, 2006: 44).

2.3.9. 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

5.9.1997 tarihinde RG’de yayımlanan bu tebliğ af sürecine ilişkin bilgi niteliğindedir.

Tebliğin genel gerekçesi, ekonomik ve mali zorluklar nedeniyle borçlarını zamanında ödeyemeyen mükelleflerin borçlarını ödeyebilme kolaylığı sağlamak ve toplanacak gelirin Hazineye aktarılması olarak ifade edilmiştir. Bu amaç doğrultusunda, 213 sayılı kanun kapsamındaki vergi, resim ve harçların cezaları ve gecikme ve faizi ile 6183 sayılı kanun kapsamındaki gecikme zammından, 31.8.1997 tarihinde vadesi geldiği halde ödenmeyen amme alacakları, tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu taksitlendirmeden yararlanabilmek için 25.09.1997 tarihine kadar mükelleflerin tecil ve taksitlendirme talebinde bulunması gerektiği koşulu getirilmiştir. Mükelleflerin borçları geri ödemede ilk taksit Eylül 1997’den başlamak üzere; 31.12.1996 tarihli ödemeler için 12 aylık, vadesi 1.1.1997 ile 31.8.1997 tarihleri arasında olan alacaklar için 4 aylık süre belirlenmiştir. Bu borçlara yönelik tecil faiz oranı ise %6 olarak hükme bağlanmıştır.

2.3.10. 4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu ile Getirilen Vergi Affı Uygulaması

29.7.1998 tarihinde ve 23417 sayılı RG’de yayımlanan kanun, vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle vergi reformu olarak takdim edilmiştir. Vergi reformu kanunun genel gerekçeleri, vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi sisteminin açık ve anlaşılır olması, cezaların caydırıcılığını sağlamak ve sistemin ekonomi ile uyumlu hale getirilmesi olarak belirtilmiştir.

4369 sayılı kanunla, gelirin tanımında yapılan değişiklikle kaynak teorisi yerine net artış teorisi kabul edilmiştir. Ayrıca, ana gelir unsurlarının dışında harcama ve tasarruflar da gelir olarak tanımlanmıştır. Tanıma göre gelir; “Bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Ayrıca GVK’ya eklenen geçici maddeyle birlikte, işletmelerde mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, teçhizat ve demirbaşlarının rayiç bedellerinin üzerinden indirimli oranda Katma Değer Vergisi ödenerek kayıtlara alınabilmesi imkanı sağlanmıştır (Dallı, 2006: 65). Ancak harcamanın ve tasarrufların kaynağını sorgulayabilmek için getirilen hükmün ekonomik açıdan bazı sakıncaları görülerek, 1.1.2013 tarihine ertelenmiş ve bugüne kadar hiç uygulamada yer verilmemiştir (Taşkın, 2006: 108).

4369 sayılı kanun reform niteliğinde değişiklikler içermesine rağmen, zamanlama hatasının yapılması ve uygulamada yapılan hatalar kanunun uzun süre eleştirilmesine neden olmuştur. Üstelik, ekonominin istenen düzeye getirilememesi ve tahsilat oranındaki düşüklük ile kanunda geri adım atılmış ve eski hükümleri içeren 4369 sayılı kanun yürürlüğe girmiştir (Doğan ve Besen, 2008: 99).

2.4. 2000 Yılı ve Sonrası Vergi Affı Uygulamaları

2000 ve 2001 yılında yaşanan ekonomik krizler hem ekonomik hem de sosyal açıdan ülkemizi olumsuz etkilemiştir. Ayrıca teknolojik gelişmeler ve küreselleşme gibi nedenler ekonominin kırılgan hale gelmesine neden olmuştur. Kapanan işletme sayısı, mükelleflerin alım gücünün zayıflaması ve işsizlik artışı 2000’li yılı ve sonrası vergi aflarını sıklığını artırmıştır.

2.4.1. 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

414 Sayılı Genel Tahsilat Tebliği 6.2.2001 tarihli ve 24310 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile mükelleflerin karşılaştıkları ekonomik ve mali zorlukların ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Kapsam olarak mali bir af niteliği gösteren tebliğ, mükelleflere ödeme kolaylığı sağlama ve kamu alacaklarının Hazineye aktarılması konusunda önem arz etmektedir. Bu amaçla, 31.12.2000 tarihi

itibariyle vadesi geldiği halde tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş olan, 213 sayılı VUK kapsamındaki her türlü vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizi ile borç asıllarına uygulanan gecikme zammından olan alacaklar tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulacağı açıklanmıştır.

414 Sayılı Tebliğin öngördüğü tecil ve taksitlendirme işlemine göre, mükelleflerin 16.3.2001 günü mesai bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine taleplerini iletmeleri gerekmektedir. Ayrıca 1999 depreminden etkilenen mükelleflerden varlıklarının en az %10'unu deprem nedeniyle kaybedenler 31.06.2001 günü mesai bitimine kadar müracaat etmeleri gerekmektedir.

Bu düzenlemeden yararlanmak için başvuran mükellef sayısı 248.425'dir. Toplam tahsil edilen tutar ise 258.467.072.878 TL'dir (Keleş, 2002: 82).

2.4.2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu 27.2.2003 tarihinde onaylanarak 25033 sayılı RG'de yürürlüğe girmiştir. “Ülkemizde 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler, ekonomik ve sosyal hayatı derinden etkilemiştir. Bu krizlerin ekonomiye doğrudan yansımaları; üretimin daralması, işletmelerin kapanması veya mali bünyelerinin zayıflaması ve işsizliğin artması şeklinde olmuştur. Yaşanan bu olumsuz gelişmelerin en önemli sonuçlarından biri de yükümlülerin, vergiler başta olmak üzere borçlarını ödeyememeleri veya ödemede zorluk içine girmeleri olmuştur.” Yaşanan olağanüstü dönemin etkilerinin ortadan kaldırılması ve gerekli düzenin sağlanması konusunda vergi barışı kanunu kabul edilmiştir.

Bu kanun kapsamında mükelleflere pek çok imkân tanınmıştır. Bu imkanlar (İSMMMO, 1.03.2019);

- Kamu alacaklarına ödeme kolaylığı sağlanması,
- Yargı aşamasındaki dosyaların tasfiyesini sağlamak,
- Matrah artırımını uygulaması,
- Mükelleflere miktar ve değer bazında stokların düzeltilmesine imkân sağlamaktadır.

4811 sayılı ; 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezaları ve gecikme faizleri, 4306 sayılı kanuna göre alınan eğitime katkı payı, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamlarını, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine tahsil edilen ve 6183 sayılı kanun kapsamına giren bazı alacaklar, devlete ait olup Gümrük Müsteşarlığınca tahsil edilen ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamlarını kapsamaktadır.

Bu kanuna göre, vadesi geldiği halde ödenmemiş, ödeme süresi henüz geçmemiş, asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş olan vergilere bulunan vergilerin tamamı ile bu vergilere ilişkin gecikme zammı, gecikme faizinin yerine, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla vergilere uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının, bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş olan vergi cezalarının % 20'sinin; üç eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran 2003 ayları sonuna kadar ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla kalan % 80'inin, Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş borcun sadece vergi aslına bağlı kesilen cezalardan ve bunlara ilişkin gecikme zamlarından ibaret olması halinde bu cezaların ve bunlara ilişkin gecikme zamlarının tamamının, iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 20'sini, öngörülen süre ve şekilde ödemeleri, dava açmamaları veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, cezanın kalan % 80'inin ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları için kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme zammı ve faizi yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar DİE her ay için belirlediği TEFE aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitte ödenmesi,

dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi halinde %50'sinin gecikme zam, faiz ve cezalarının da tamamından vazgeçileceği açıklanmıştır.

İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler için bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar DİE'nin her ay için belirlediği TEFE aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ihbarnamenin tebliğini izleyen ayda ve altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla vergi aslının %50'sinin, bu vergilere uygulanan gecikme faizinin ve cezalarının tamamından vazgeçileceği bildirilmiştir.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ile yapılan tahsilat tutarları aşağıdaki tablo 2.1'de yer almaktadır. Maliye Bakanlığı vergi barışına başvuru dosyasının sayısını 3.475.144 olarak açıklamıştır. Bu kanuna toplam başvuru 7,9 milyar TL olmuştur. Tahsil edilen tutar ise 4,7 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bu verilere göre başvurulmuş borç tutarının %60'ı tahsil edilmiştir.

Tablo 2.1: 4811 Sayılı Kanun'un Tahsilat Tutarları (TL)

4811 Sayılı Kanunun İlgili Maddesi		
	31.12.2003	30.09.2004
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.140.273.803.306	2.063.200.670.160
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	6.929.079.966	8.663.368.379
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365.181.525.872	524.112.691.711
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75.911.720.093	156.747.139.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115.830.646.700	126.172.524.503
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150.736.133.979	225.173.427.091
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508.739.206.996	780.053.809.231
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56.120.302.811	88.316.495.319
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.313.051.710	472.110.013.213
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13.699.398.871	22.176.479.241
Kıymetli Maden Ziynet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13.069.600.983	15.041.004.160
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16.489.901.503	18.148.276.411
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.499.915.899.107
KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI	93.461.444.811	214.844.712.807
GENEL TOPLAM	2.853.755.817.601	4.714.760.611.914

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr>

2.4.3. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Kanunun genel gerekçesi, yurtdışında sahip olunan para, döviz, altın ve menkul sermaye gibi kaynakların Türkiye'ye getirilmesi, yurt içerisinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içerisinde yer almayan varlıkların sermaye olarak ülkeye getirilerek sermaye yapısının güçlendirilmesi olarak belirtilmiştir. Ayrıca, 2007 yılında ABD konut piyasasında yaşanan küresel kriz nedeniyle Türk ekonomisinin likidite

sorununun azaltılması da kanunun bir diğer gerekçesi olarak ifade edilebilir (Kafkas Durmuş, 2013: 160).

Kanunun sonuçları itibariyle yurtiçinden 20,3 milyar TL ve yurtdışından 27,9 milyar TL varlık beyan edildiği açıklanmıştır. Bu beyan ile yurtiçinden 1.018 milyon TL ve yurtdışından 577 milyon TL verginin tahakkuk ettiği anlaşılmıştır. Ancak tahakkuk eden verginin %65'i tahsil edilmiştir (Yaraşır, 2013: 185).

2.4.4. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun

25.2.2011 tarihinde, 27857 sayılı RG'de yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun beş kısımdan oluşmaktadır. Yapılan düzenlemeyle Cumhuriyet tarihinin en büyük, en kapsamlı kanunu olarak tanımlanmıştır (Yılmaz, 2018: 103).

6111 sayılı kanunun genel gerekçesinde, uluslararası boyutta yaşanan finansal krizin etkileri nedeniyle dış talebin düşmesine bağlı olarak yaşanan ekonomik daralmanın ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Kriz döneminde mükelleflerin kamuya olan alacaklarını ödeyememeleri idarenin ek olarak uyguladığı gecikme zam, faiz ve cezaları mükelleflerin borç yüklerinin artmasına neden olmuştur. Mükellefler üzerindeki bu yükün azaltılması, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilmesi, yatırım ortamını iyileştirmek ve politikaların en etkin şekilde kullanılmasını sağlamak amaçlarıyla bu kanun tasarısı hazırlanmıştır.

6111 Sayılı Kanun kapsamına giren alacaklar şunlardır (GİB 6111 Sayılı Kanun Rehberi, 2011,4) ;

- Vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin gecikme zam, faiz ve cezaları,
- Bazı idari para cezaları (Trafik, karayolu taşıma ve otoyol ve köprülerden geçiş ihlalleri),
- Ecrimisiller,
- Kaynak kullanımı destekleme fonu alacakları,

- Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu tarafından verilen öğrenim ve katkı kredisi alacakları,
- Doğrudan gelir desteği ödemelerinden geri alınması gerekenler alacaklar yapılandırılmıştır.

Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen mükelleflerin, 30.04.2011 ve 31.05.2011 tarihine kadar ilgili idarelere başvurmaları gerekli olduğu belirtilmiştir. İhtilaflarından vazgeçen mükelleflerin ise ihtilaftan vazgeçtiklerini ilgi idareye yazıyla beyan etmeleri gereklidir. Borçlu olan için ise gecikme zammı veya faizi yerine TEFE/ÜFE aylık değişim oranı esas alınarak 18 taksitte 36 aya kadar tutarın hesaplanarak ödenmesine bağlanmıştır (Öz ve Özkök Çubukçu, 2011: 251).

Af uygulamasının ilk taksit ödemesi itibariyle 39,4 milyar TL'yi aşan ödeme yapılmıştır. Affın toplam tahsilat tutarı 7.908.887.740 TL olarak belirlenmiştir. Tahsilat rakamları ve vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelendiğinde vergi affı uygulamasının başarılı olduğu söylenebilir (Yaraşır, 2013: 185).

2.4.5. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6486 Sayılı Kanun 29.5.2013 tarihli, 28661 sayılı RG'de yürürlüğe girmiştir. Gelir Vergisine eklenen hükümle birlikte Yeni Varlık Barışı 2008'de yürürlüğe giren 5811 Sayılı Kanun gibi gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu varlıkların herhangi bir inceleme ve soruşturma yapılmadan düşük bir vergi oranı ile milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır (Yıldız Şeren ve Dedebeek, 2013: 16).

Kanunun genel gerekçesinde belirtildiği üzere, yurtdışında bulunan para, döviz, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin yurtiçine getirilmesi ile taşınmazların kayıt altına alınarak milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır (Kafkas Durmuş, 2013: 162). 6486 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce açıklama yapan dönemin Başbakan Yardımcısı Ali Babacan, yurtdışında Türklerin kayıt altında bulunan 130 milyar doları bulunduğunu ve yürürlüğe girecek olan uygulamayla yurtdışındaki

kaynakların milli ekonomiye kazandırılacağı açıklanmıştır. Yurtdışında bulunan bu kıymetin ülke ekonomisine kazandırılması gerekçesiyle 6486 sayılı kanun yürürlüğe koyulmuştur.

6486 Sayılı Kanun'da gerçek veya tüzel kişilerce, 15.4.2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, 31.7.2013 tarihine kadar TL cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilmesi gerektiği bildirilmiştir. Beyan edilen varlıklar üzerinden %2 oranında vergi tarh edileceğini ve bu tarh edilen verginin tarhiyatın yapıldığı ay sonuna kadar ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulacağı belirtilmiştir.

2.4.6. 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

Bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin hükümleri içeren 6552 Sayılı Kanun, 11 Eylül 2014 tarihli, 29806 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Söz konusu kanun, birikmiş kamu alacaklarının Hazineye intikal etmesi sağlanmıştır.

6552 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun kapsamında; Vergi, vergi aslına bağlı cezalar ve diğer amme alacaklarının asıllarının tamamı ile gecikme faizi ve zamlarının yurt içi üretici fiyat endeksi uygulanarak hesaplanan borç tutarının ödenmesiyle fer'i alacakların tamamının silineceği, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin ödenmesi halinde bu cezaların kalan %50'sinden vazgeçileceği, 31.12.2013 öncesi kesilen ve 120 TL altındaki idari para cezalarının (trafik, karayolu taşımacılığı, köprü geçiş ihlal cezaları vb.) yurt içi üretici fiyat endeksi esas alınarak hesaplanan tutarın ödenmesi halinde faizlerinin terkin edileceği belirtilmiştir (GİB 6552 Sayılı Kanun Rehberi 2014: 5).

Dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal tarafından yapılan açıklamada 4,5 milyon kişinin başvuruda bulunduğu ve yapılandırma kapsamında 43,7 milyar TL'nin yapılandırıldığını ifade etmiştir. Yapılandırılan borçların ise açıklama yaptığı tarih itibarıyla 10,2 milyar TL olduğunu belirtmiştir (Ağbal, 2016).

2.4.7. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun, 19.8.2016 tarihinde, 29806 sayılı RG'de yürürlüğe girmiştir. 6736 sayılı kanunla, kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylığı, matrah artırımında bulunan mükelleflere kolaylık sağlama, yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması, beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş varlıkların zam ve faizsiz pişmanlıkla beyan edilmesine imkân sağlanmıştır (GİB 6736 Sayılı Kanun Rehberi, 2016: 4). Ayrıca 15 Temmuz'un ülkemize verdiği sosyal ve ekonomik hasarları gidermek amacıyla bu tarihten sonra mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirememeleri sonucunda borçların yapılandırılarak mükelleflere kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Söz konusu kanun ile, vergi borçlarının tamamı, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak yeniden hesaplanması ve vergi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'si ödenmesi koşuluyla vergi aslına bağlı cezalarının tamamının terkin edileceği, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'si'nin vazgeçileceği belirtilmiştir. Ayrıca idari para cezalarının ve fer'i alacaklarının tamamının terkin edileceği ifade edilmiştir.

İhtilafa konu olan vergi aslının %20'sinin ödenmesi ve gecikme zam ve faizinin Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenerek ödenmesi halinde, kalan %80'inin terkin edileceği belirtilmiştir. 30.06.2016 tarihinden önceki dönemlere ait beyan edilmemiş gelir ve kazançların pişmanlıkla ve kendiliğinden beyanname verilmesi halinde verginin tamamı, pişmanlık zammı ve faiz yerine Yİ-ÜFE esas alınarak güncellenen tutarın tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Yapılandırma dönemi sonucunda, dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal, vergi dairelerince 16 milyar TL, SGK tarafından 3,4 milyar TL olmak üzere toplam hasılatın 21 milyar TL'ye ulaştığını belirtmiştir (Ağbal, 2017).

2.4.8. 7020 Sayılı Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

27.5.2017 tarihli, 30078 sayılı RG'de yayımlanmış olan 7020 Sayılı Sayılı Kanun "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ismiyle çıkarılmıştır.

Söz konusu kanunun genel gerekçesinde, 19.8.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunla yatırımların artırılarak kalkınmanın teşvik edilmesini desteklemek, özel sektörün kamuya olan borç yükünün hafifletilmesi, yargı merciinde yer alan dosyaların tasfiyesini sağlamak gibi konulara çözüm önerileri sunulmuştur. Ayrıca 6770 sayılı kanun ve 6736 sayılı kanundan yararlanmak üzere başvuruda bulunduğu halde şartları ihlal edenler için sunulmuş bir fırsattır.

Kanun kapsamında, vergi, idari para cezası ve kapsamına giren diğer borçların asılları ile Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenen tutarın ödenmesi halinde, fer'i alacakları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin ödenmesi durumunda %50'sinden vazgeçileceği belirtilmiştir (GİB 7020 Sayılı Kanun Rehberi, 2017: 4).

Dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal tarafından yapılandırmaya ilişkin açıklamada, 6736 ve 7020 sayılı yeniden yapılandırmadan 26.2 milyar TL'lik tahsilat yapıldığını belirtmiştir (Ağbal, 2017). Ayrıca, 2018 bütçe açılış konuşmasında dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal tarafından toplam 29,5 milyar TL yapılandırma işlemi sonucu tahsilat işleminin gerçekleştirildiğini belirtmiştir. Daha önce 6736 ve

7020 sayılı kanunları ile ilgili yapılan açıklamada verilen tahsilat tutarını düştüğümüzde 9,5 milyar TL'lik tahsilat tutarı ortaya çıkmaktadır. Bu tutar 7020 sayılı kanundan tahsil edilen miktarı ifade etmektedir (Şanver, 2018: 50).

2.4.9. 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

18.5.2018 tarihli, 30425 sayılı RG'de yürürlüğe giren kanun Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ismiyle çıkarılmıştır.

Söz konusu kanunla, vergi ve diğer borçlara ilişkin ödeme kolaylığı sağlanması, geçmiş dönemlere ilişkin matrah ve vergi artırımına ilişkin mükelleflere ayrıcalık tanınması, işletmelerde emtia, makine, teçhizat ve demirbaş kayıtların düzeltilmesi, yargı merciindeki ihtilaflı dosyaların tasfiyesi, yurt içi ve yurtdışındaki varlıkların milli ekonomiye kazandırılması ve 6552,6736 ve 7020 sayılı kanun kapsamında devam eden ödemelerin peşin ödeme indirimi imkanın sağlanması amacıyla yürürlüğe girmiştir (GİB 7143 Sayılı Kanun Rehberi, 2018: 4).

Kanun kapsamında, 31.03.2018 tarihinden önceki dönemlere ait vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin asıllarını tamamı, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak hesaplanan tutar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlüğe ilişkin cezaların %50'sinin ödenmesi halinde, vergi aslına bağlı cezaların tamamı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının geri kalanı, fer'i alacaklarını tamamının tahsil edilmeyeceği belirtilmiştir. İdari para cezalarının tamamı ödendiği takdirde, vadesi geldiği halde ödenmiş veya ödeme süresi henüz geçmemiş olan idari para cezalarının tamamı ile fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE alınarak güncellenen tutar tahsil edildiğinde, fer'i alacakların tamamının tahsil edilmeyeceği ifade edilmiştir. Ayrıca 6552, 6736 ve 7020 sayılı kanunlar kapsamında yapılandırılan ve ödemeleri devam eden taksitlerin ilk taksit ödeme süresi içinde 1.10.2018 tarihine kadar ödenmesi koşuluyla, taksitler içerisinde yer alan Yİ-ÜFE tutarının %90'ını ile ikinci taksit

tutarı olan 30.11.2018 tarihine kadar ödenirse bu taksitler içerisinde yer alan Yİ-ÜFE tutarının %50'sinin tahsilatından vazgeçileceği belirtilmiştir.

2.5. Vergi Aflarının Etkileri

2.5.1. Vergi Aflarının Ekonomik Etkileri

Devletler bazı dönemlerde kamu harcamalarında yaşanan artış veya kamu gelirlerinde yaşanan bir aşınma nedeniyle bütçe açıklarıyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu açığı finanse edebilmek için politika gereği vergi oranlarını artırmaları hem mükelleflerin vergi yükünün artmasına neden olacak hem de politikacıların yeniden seçilebilme şansını azaltacaktır (Bose ve Jetter, 2012: 761). Günümüzde ise devletler yaşanan bu olumsuz etkinin ortaya çıkmaması için mali programlarının bir parçası olarak sık sık vergi aflarına başvurmaktadır. Örneğin, son yirmi yılda ABD'nin kırk eyaletinde vergi affı uygulamasına başvurulmuştur. 1980-1999 yılları arasında 51 adet vergi affı, 2000 yılı sonrası ise 66 adet vergi affı olmak üzere toplamda 117 vergi affı uygulaması yürürlüğe girmiştir (Ross, 2012: 147). Ülkemizde ise 1924 yılından, 2018 yılına kadar 34 kez yürürlüğe giren vergi affı (Şanver, 2018: 48) 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunu da dahil olmak üzere 1924-2019 yılları arasında toplam 35 adet vergi affı kanunu yürürlüğe girmiştir.

2.5.1.1. Vergi Aflarının Bütçe Gelirlerine Etkisi

Vergi afları bireylerin ya da kurumların idari veya hukuki yaptırıma maruz kalmadan vergi borçlarını ödemelerine izin vermektedir. Devletler vergi aflarıyla kesinleşmiş vergi alacaklarını yeniden yapılandırmakta; vergi asıllarının tamamının, zam, faizlerinin ve borçlarının bir kısmının tahsili ve taksitlendirilmesini sağlamaktadır (Savaşan, 2006: 57). Böylece, devlet hem tahsilatı imkansızlaşmış hem de yargı merciinde olan alacakların hazineye aktarılmasını sağlamaktadır.

Örneğin, ABD 2009 yılında yürürlüğe giren vergi affı kanunuyla pişmanlık veya gönüllü beyanla 5 milyar dolar gelir elde etmiştir. İtalya'da 2009 yılında yürürlüğe giren vergi affı kanunuyla beyan edilen tutar üzerinden %5 vergi tahsilatı

yaparak 80 milyar dolar varlığın beyan edilmesine ve 4 milyar dolar vergi hasılatının hazineye aktarılması sağlanmıştır (KPMG, 2016). Ülkemizde vergi aflarına ilişkin tahsilat rakamları açıklanmamaktadır. Sadece 2003 yılında çıkarılan 4811 sayılı vergi affı kanunu için GİB’in internet sayfasından tahsilat rakamları paylaşılmıştır. Sonraki dönemlere ait vergi aflarına ilişkin bilgiler bakanların yapmış olduğu basın açıklamalarından elde edilmektedir.

Tablo 2.2: 1980 Yılı Sonrası Af Kapsamında Elde Edilen Gelir (1980-2017)

Sıra	Tarih	Kanun No	Af Kapsamında Elde Edilen Gelir (TL)
1	20.03.1981	2431	48.349 TL
2	22.02.1983	2801	47.101 TL
3	04.02.1985	3239	3.829.000 TL
4	03.12.1988	3505	1.544.000 TL
5	28.12.1988	3512	
6	15.12.1990	3689	
7	21.02.1992	3787	9.440.000 TL
8	05.09.1997	400 S.T. Teb.	300.000.000 TL
9	22.07.1998	4369	
10	06.02.2001	414 S.T. Teb.	2.000.000.000 TL
11	07.03.2002	4746	
12	27.02.2003	4811	4.714.760.611 TL
13	22.11.2008	5811	1.000.000.000 TL
14	13.02.2011	6111	7.908.887.740 TL
15	10.09.2014	6552	70.200.000.000 TL
16	19.08.2016	6736	16.700.000.000 TL
17	27.05.2017	7020	9.500.000.000 TL

Kaynak: Şanver, 2018: 50-51

Tablo 2.2’de 1980 yılı sonrası yürürlüğe giren vergi aflarından elde edilen hasılat rakamları yer almaktadır. Elde edilen hasılat tutarları incelendiğinde, vergi aflarının ek bir gelir kaynağı yarattığını doğrular niteliktedir.

Vergi affı savunucularına göre, vergi afları kısa dönemde vergi gelirlerinde artış meydana getirmektedir. Vergi affı karşıtı görüşe göre, vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkiden dolayı vergi gelirlerinde azalma meydana gelmektedir (Alm, Martinez Vazquez ve Wallace, 2009: 235-236). Bu yüzden, literatürde yapılan çoğu çalışma genellikle afların vergi gelirleri üzerindeki etkisini ölçmeye çalışmaktadır. Örneğin, Alm ve Beck (1993) tarafından yapılan çalışmada, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde hiçbir etkisinin olmadığı saptanmıştır. Kaya (2014) tarafından yapılan çalışmada ise, afların kısa dönemde vergi gelirlerini arttırdığı ancak uzun dönemde azalttığı sonucuna varmıştır.

Vergi aflarının kısa ve uzun dönemde ekonomi üzerinde meydana getirdiği etkiyi ele aldığımızda, kısa dönemde vergi afları vergi gelirlerini artırırken, uzun dönemde vergi uyumunu azaltarak vergi gelirlerinde azalma meydana getirdiği savunulmaktadır (Savaşan, 2006: 41). Ancak, günümüzde artan kamusal finansman ihtiyacı bütçe açıklarını sürekli hale getirmiştir. Artan bütçe açıklarının kapatılmasında da vergi afları yeterli düzeyde olmayacaktır.

Kısa dönemde vergi afları politika aracı olarak kullanılarak kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve ekonomik krizin yaşandığı dönemlerde ekonomik yapıdaki olumsuzlukların giderilmesi için kullanılmaktadır. Bu gerekçelerin etkisinin ortadan kaldırılabilmesi için kısmen de olsa vergi afları ek bir gelir kaynağı yaratmaktadır (Eker, 2006: 57).

Uzun dönemde vergi aflarının etkisini incelediğimizde, mükellefler için yeni bir vergi affı beklentisi vergiye ilişkin uyumunun azalmasına neden olacaktır. Örneğin, Luibel ve Sobel (2007) tarafından ABD için yapılan vergi aflarının etkilerine ilişkin çalışmada, vergi afları kısa dönemde ek bir gelir kaynağı yaratırken, sıklıkla tekrarlayan vergi afları, uzun dönemde vergi uyumunda meydana getirdiği azalmayla vergi gelirlerinde de azalma meydana getireceği sonucuna ulaşmışlardır.

2.5.1.2. Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi

Vergi afları uzun dönemde kayıp ve kaçakların azaltılmasında uzun dönemde bir araç olabileceği gibi kısa dönemde sık sık vergi affı uygulaması af beklentisiyle

vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır. Ülkemizde son on yılda her iki yılda bir vergi affına başvurulduğu gözlenmiştir. Sık sık başvurulanan vergi afları vergi kaçırmayı makul bir hale getirmektedir. Af beklentisi mükellefleri vergi kaçırmayı tercih eder hale getirmektedir. Vergi kaçırmada yaşanacak bu artış kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olacaktır.

Tablo 2.3: Türkiye’de Vergi İnceleme Sayıları ve Bulunan Matrah Farkları

YIL	İnceleme Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)
2014	9.779	2.959.296.235	712.101.457
2015	9.902	1.535.689.146	892.151.922
2016	6.861	2.118.233.018	106.399.344
2017	6.216	5.285.694.008	501.752.858
2018	4.085	3.967.057.728	1.139.396.507

Kaynak: GİB 2018 Faaliyet Raporu

Tablo 2.3’de görüldüğü üzere kayıtdışı ekonomi ülkemiz için yapısal bir sorun haline gelmiştir. Tabloyu incelediğimizde, 2014, 2016, 2017 ve 2018 yılları vergi aflarına başvurulduğu yılları kapsamaktadır. Ancak çıkarılan vergi aflarının kayıtdışı ekonomi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

2.5.2. Vergi Aflarının Sosyal Etkileri

Vergi aflarının sosyal etkilerini incelediğimizde, vergi ahlakı, vergilemede adalet ve eşitlik ilkesi, vergi yükü ve vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etkiler sıralanabilir.

2.5.2.1. Vergi Aflarının Vergi Ahlakına Etkisi

Ahlak, belli bir dönemde, belirli yerde ve toplumda benimsenmiş olan, bireyler arasında ilişkileri düzenleyen değer yargılarının, örf, adet, norm ve kuralların oluşturduğu bir sistem bütünüdür (Aktan, 2011: 4). Vergi ahlakı ise, mükelleflerin vergisel boyutta devlet ile arasında olan bağı belirleyen davranış normları olarak tanımlanmıştır (Saruç, 2015: 16). Bir diğer tanımda vergi ahlakı, “vergileri ödemek

için içsel bir motivasyon” olarak tanımlanmıştır (Torgler, 2003: 9). Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmelerinde vergi ahlakının yeri ve önemi büyüktür.

OECD ülkeleri ve Türkiye’nin vergi ahlak skorunu incelediğimizde, Türkiye’de vergi ahlak seviyesinin giderek arttığı ancak OECD ülkeleri itibarıyla vergi ahlak skorlarına baktığımızda ülkemiz vergi ahlak skorunun düşük olduğu ülkeler arasında yer almaktadır (Sandalcı ve Sandalcı, 2017: 78-79). OECD ülkelerine kıyasla Türkiye’de vergi ahlak düzeyinin yetersiz olması vergileme sürecinde yaşanan en önemli sorunlardan biridir. Bu sorunlara uygun çözüm önerilerinin sunulabilmesi için toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının yerleşimi önemlidir. Bu yüzden, vergi reformlarıyla geçerlilik arz edebilen ahlaki normların geliştirilmesi gereklidir (İzgi, 2011 :14). Ancak vergi reformlarında verimden ve etkinlikten uzak uygulamaların tercih edilmesi Türkiye’de varolan vergi ahlak düzeyinin yetersizliği sorununun büyümesine neden olabilir. Örneğin, uygulamada sıklıkla vergi aflarına yer verilmesi, ülkede afla aklanmayı alışkanlık haline getiren ve vergisel yükümlülüklerini af beklentisi içerisinde yerine getirmeyen bir mükellef tipinin ülkede yaygın olmasına neden olmaktadır (Savaşan, 2006: 62).

Sonuç olarak, vergi afları vergi ahlakını bozarak, vergi kaçırmayı teşvik edebilir. Vergi kaçakçılığı da vergi gelirlerinde bir azalma meydana getirerek yeni afları beraberinde getirmektedir. Yaşanan bu sürecin bir kısır döngü haline gelmesi olasıdır.

2.5.2.2. Vergi Aflarının Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkesine Etkisi

Vergi aflarının etki ettiği bir diğer unsur vergilemede adalet ve eşitlik ilkesidir. Anayasamızın kanun önünde eşitlik başlıklı 10. maddesinde “Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz” ifadelerine yer verilmiştir. Ayrıca vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesiyle eşitlik ve adalet ilkesine yer verilmiştir.

Sık sık yürürlüğe giren vergi afları, vergi adalet ve eşitlik algısının bozulmasına neden olabilir. Vergi affı ile aftan yararlanan ve yararlanmayan mükellefler arasında ya da vergisel yükümlülüklerini yerine getiren ve getirmeyen mükellefler arasında eşitsizlik meydana getirebilir. Çünkü vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflerin vergi afları ile ödüllendirildiği algısı mükelleflerin eşitlik algısını zedeleyebilir. Bu durum vergisini ödemeyen mükelleflere ödül niteliğinde olurken dürüst mükellef için vergi adaletinin bozulduğunun göstergelerindendir (Alm, Mckee ve Beck, 1990: 23-25).

2.5.2.3. Vergi Aflarının Vergi Yüğü Üzerindeki Etkisi

Vergi aflarının etki ettiğı bir diğér unsur vergi yüküdür. Vergi yükü, bir kişinin ya da toplumun elde ettiğı gelirin ne kadarının devlete aktarıldığını göstermektedir (İnce ve Keleş, 2018: 39). Bir diğér tanımda vergi yükü, “vergi gelirlerinin milli gelire oranı” olarak ifade edilmiştir (Susam, 2016: 284). Ayrıca Anayasamızın 73. Maddesinde vergi yükü kavramına ilişkin, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır..” ifadelerine yer verilmiştir.

Türkiye ve OECD ülkelerinde vergi yükünün GSYH’ye oranını karşılaştırdığımızda, en yüksek vergi oranına sahip ülke %48,6 ile Danimarka’dır. Fransa %44,6, Finlandiya %44, İtalya %42,6 ve Norveç %40,8 vergi yükü oranı ile Danimarka’yı takip etmektedir. Türkiye için bu oran %29,3 iken, OECD ortalaması %34,1’dir. Bu oran Türkiye’nin vergi yükünün diğér ülkelere nazaran yüksek olmadığını göstermektedir (İnce ve Keleş, 2018: 42). Türkiye’de kişi başına düşen gelir miktarının düşük olması ve vergi yükünün dengesiz dağılımı mükellefler tarafından vergi yükünün ağır algılanmasına neden olmaktadır (Çetin, 2005: 92-93).

Vergi afları, çıkar ve baskı gruplarının rant elde etme çabasından dolayı vergi yükünün belirli kesime yüklenmesiyle sonuçlanabilir (Tosuner, 1995: 71). Bu yüzden ülkemizde vergi afları dengesiz dağılım gösteren vergi yükünün daha da bozulmasına zemin hazırlamaktadır. Ayrıca günümüzde çeşitli gerekçelerle yürürlüğe giren vergi affı kanunları dürüst mükelleflerin de vergi kaçırmasına neden olabilir. Bu durumda

yaşanacak olan kaynak sıkıntısı vergi oranlarının artırılmasıyla vergi yükündeki artışı beraberinde getirebilmektedir (Eker, 2006: 52).

2.5.2.4. Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi

Vergi aflarının sosyal etkilerinden bir diğeri vergi uyumudur. Çalışmamızın konusunu da oluşturan vergi uyumu bir önceki bölümde ayrıntılı bir şekilde açıkladığımız üzere, beyannamenin tam ve zamanında vergi kanun, yönetmelik ve yargı kararlarına uygun bir şekilde teslim edilmesidir (Roth, Scholz ve Witte, 1989: 2).

Vergi uyumu sorunu verginin tarihi kadar eskidir. Ülkeler tarafından ortaya atılan vergi uyumunu etkileyen faktörler ve çözüm yöntemleri vergi uyumunun önemini ortaya koymaktadır (Andreoni, Erarda ve Feinstein, 1998: 818). Ülkemizin de yıllardır bu sorunla karşı karşıya kalması hem vergi uyumunun sağlanması hem de kayıtdışı ekonomiyle mücadele aşamasında çeşitli politikaların uygulanmasına neden olmuştur (Beşel ve Şahpaz, 2017: 47).

Ülkemizde vergi uyumu sorununun çözülmesinin ne kadar önemli olduğu hususundaki göstergelerinden biri, Hazine ve Maliye Bakanlığının bünyesinde bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın en önemli görevlerinden biri olan “mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak” ifadesi 5345 sayılı Kanun'un 4. Maddesinde yer almaktadır. Bu kanun ve hedef doğrultusunda, GİB tarafından yayınlanan 2018 performans raporunda vergi uyumunu geliştirmek amacıyla yapılan faaliyetlere de yer verilmiştir.

Tablo 2.4: Vergi Uyumunu Artırmak için Düzenlenen Faaliyetler

Performans Göstergeleri	Ölçü Birimi	2015	2016	2017	2018
Medya araçları kullanım sayısı (Radyo, TV, internet vb.)	Adet	214.712	4.095.922	691.832	200.000
Vergi bilincini geliştirme eğitimi verilen öğrenci sayısı	Adet	5.643.292	8.357.526	5.329.011	5.000.000
Kamuoyunu bilgilendirme amaçlı hazırlanan yazılı ve görsel doküman sayısı	Adet	2.591.915	20.151.678	10.326.792	1,300.000
Kamuoyunu bilgilendirmeye yönelik elektronik ileti sayısı (GİB mobil bildirimleri, SMS, e-posta sayısı)	Adet	272	886	141	150
Cari Dönem Toplam Tahsilatın Toplam Tahakkuka Oranı	Oran	89,48	86,19	79,93	90,50
Kanuni süresinde verilen beyanname sayısı	Adet	-	85.316.000	85.500.000	86.000.000

Kaynak: GİB 2018 Performans Programı

Tablo 2.4’de görüldüğü üzere, GİB’in “toplumsal farkındalığı” arttırmak ve mükelleflerin vergilemeye ilişkin tutum ve algılarının olumlu yönde etkilenmesi için vergi uyumuna yönelik faaliyetler düzenlenmiştir. Mükelleflerin vergi bilincini ve vergiye olan gönüllü uyumunu arttırmak için sosyal medya dâhil çeşitli medya iletişim araçları kullanarak mükelleflere ulaşılmaktadır. Ayrıca geleceğe yatırım yapmak amacıyla, GİB ilkökul ve ortaöğretim öğrencilerine yönelik eğitim seminerleri düzenleyerek geleceğin mükelleflerinin vergiye ilişkin bilgilendirmesini sağlamaktadır. Mükelleflere ise vergi ve vergilendirme sürecine yönelik rehber ve broşürler hazırlanmaktadır (GİB, 2018: 41).

Ayrıca GİB tarafından mükellef haklarının korunması ve geliştirilmesi için mükelleflerin memnuniyeti arttırmaya yönelik faaliyetler düzenlenmektedir. Bu faaliyetlere göre, mükelleflerin vergiyi sadece bir yükümlülük olarak değil,

vatandaşı tanınan bir hak olarak görmeleri sağlanarak herkese eşit ve kaliteli bir hizmet sunarak gönüllü uyumu arttırmayı amaçlamaktadır (GİB, 2018: 44).

Tablo 2.5: Mükellef Memnuniyetini Artırmaya Yönelik Düzenlenen Faaliyetler

Performans Göstergeleri	Ölçü Birimi	2016	2017	2018
Mükellef geri bildirim sistemine iletilen talep ve öneri sayısı	Adet	7.854	18.782	20.000
Mükellef memnuniyet oranı	Oran	74,90	80	70
VİMER tarafından cevaplandırılan çağrı sayısı	Adet	952.411	823.490	825.000
VİMER'e gelen çağrılar ilk görüşmede sonuçlandırılma oranı	Oran	98,40	98	97

Kaynak : GİB 2018 Performans Programı

Yukarıdaki tabloda bahsedildiği üzere, mükelleflerin vergi uyumunu artırmak, vergilendirmeye ilişkin herhangi bir sorun, öneri ve bilgilendirme işleminin sağlanması için GİB tarafından Vergi İletişim Merkezi danışmanlık hizmeti sunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin memnuniyetlerine ilişkin geri bildirim almak için mükelleflere anketler iletilmektedir (GİB, 2018: 45).

Hem ülkemizin hem de çeşitli ülkelerin sorunu haline gelen vergi uyumunun çözüme kavuşturulması aşamasında devletler vergi aflarına başvurmaktadır. Vergiye olan uyumu artırmak amacıyla vergi afları, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaktadır. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkelerinden Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz ve İsviçre’de ve Amerika Birleşik Devletlerinde eyalet düzeyinde farklı dönemlerde ve farklı şekillerde vergi affı uygulamalarına

başvurulmuştur. Şili, Arjantin, Bolivya, Brezilya, Hindistan, Meksika ve Türkiye gibi ülkelerde ise afların bir rutin haline geldiği gözlenmektedir (Savaşan, 2006: 42).

Vergi aflarının bireylerin vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etki pek çok çalışma tarafından farklı sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Örneğin, vergi afları bir yönüyle vergi uyumunu artırırken bir yönüyle azaltmaktadır. Vergi afları gerekli reformlarla desteklenerek uygulamada yer verilirse vergi uyumu beklenenin aksine pozitif sonuçlanacaktır. Ancak süreklilik arz eden vergi affı, yeni bir vergi affı beklentisi içerine giren mükellefin hem adalet duygusunun zedelenmesine hem de vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır (Alm ve Beck, 1990: 433-448, Alm, Mckee ve Beck, 1990: 23-26).

Vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etki, vergi aflarının niteliği, kapsamı ve sonrasında denetim, ceza caydırıcılığının işlerliğine bağlıdır (Tunçer, 2001: 26). Aftan sonra güçlendirilmiş reformlarla vergi uyumundaki etkinin azalabileceği yönünde bulgular mevcuttur (Savaşan, 2006: 41).

2.6. Seçili Ülkelerde Vergi Affı Uygulama Örnekleri

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi fark etmeksizin ülkeler sık sık vergi aflarına başvurmaktadır. Ülkelerin sık sık vergi aflarına başvurmasının çeşitli nedenleri vardır. Bunlardan en yaygın olarak bilinenleri ilave finansman ihtiyacı, vergi uyumunu iyileştirme, vergi reformlarını desteklemek ve yurtdışında bulunan kaynakların milli ekonomiye kazandırılmasıdır (Baer ve Borgne, 2008: 60).

2.6.1. İtalya’da Vergi Affı Uygulamaları

İtalya geçmişten günümüze sık sık vergi aflarına başvurmaktadır. Ülkede sürekli hale gelen vergi afları toplumda vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır (Luitel, 2014: 19).

İtalya’da 1973 yılından beri dört büyük vergi affı olmak üzere çok sayıda vergi affı yürürlüğe girmiştir. Dört büyük vergi affı 1973, 1982, 1991 ve 2002 yıllarında yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren bu aflar, kayıt altına alınamayan

mükelleflerin sisteme kazandırılmasını sağlamıştır. 1981 yılında vergisini ödemeyenlerin %5,15'i 1982 yılında yürürlüğe giren vergi affıyla sisteme dahil edilmiştir. Ancak 1982 yılında yürürlüğe giren vergi affından 4.6 milyar \$ hasılat elde edilmesi beklenirken yaklaşık 700.000 \$ elde edilmiştir (Luitel, 2014: 19).

1991 yılından 2004 yılına kadar İtalya'da çok sayıda vergi affı kanunu yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren her bir vergi affının mükellefler için son bir şans olduğu ifadelerine yer verilmiştir (Huda ve Hernoko, 2017: 60). Bu kanunlardan biri 2001 yılında yürürlüğe giren “Vergi Kalkanı” (Scudo Fiscale)’dır. (Martin ve Camarda, 2017: 6). Vergi affı programının katılımcılara sağladığı teşvikler çok geniş ölçekli ve tüm kitleyi kapsayacak şekilde hazırlanmıştı (Baer ve Borgne, 2008 :39). Yürürlüğe giren bu af kanunu Şubat 2002’nin sonunu kapsamaktaydı. Fakat bu süre 15 Mayıs 2002 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu kanun ile yurtdışında yapılan yatırımların ekonomiye kazandırılması amaçlanmıştır. Bu amaç dahilinde vergi affı kanunu ile verginin tabana yayılması, yurtdışındaki kaynakların milli ekonomiye kazandırılması ve ekonomik büyümenin artırılması hedeflenmiştir (Baer ve Borgne, 2008: 39).

2001 yılında yürürlüğe giren vergi affı kanunuyla 1.74 milyar Euro ek gelir elde edilmiştir. Bu gelir İtalya’nın Gayri Safi Yurtiçi Hasıla’sının %0.1’ine eşdeğerdir. Ancak tespit edilen miktar 560 milyar Euro ya da yurtdışında kaydedilen beyan edilmemiş varlıkların %11’ini kapsamaktadır (Torgler ve Schaltegger, 2003: 2). Bu yüzden vergi affı hedeflenen başarıyı elde edememiştir.

Sonuç olarak, 2001 yılında “Vergi Kalkanı” olarak yürürlüğe giren kanun, verginin tabana yayılması hususunda beklentileri karşılama da, devletin elde ettiği gelir sınırlıydı. Geniş ölçüde vergi indirimlerine yer verilmesi elde edilen gelirin az olmasının nedenlerinden biridir. Ayrıca af programının hedefleri içerisinde yer alan yatırımlar veya büyüme üzerinde herhangi bir etki meydana getirmemiştir. Program çok yüksek maliyetle sınırlı yarar sağlamıştır. Sadece kayıt altına alınamayan bazı mükelleflerin sisteme dahil edilmesi sağlanmıştır (Baer ve Borgne, 2008: 40-41).

İtalya’da uygulanan bir diğer vergi affı programı 15 Eylül ve 15 Aralık 2009 tarihleri arasını kapsamaktadır (Huda ve Hernoko, 2017: 60). Bu vergi affı kanunu yurtdışındaki sermayenin ülkeye kazandırılması ve vergi kaçırma ile mücadele etmeyi amaçlayan en kapsamlı af programı olarak kabul edilmektedir. Böylece yurtdışındaki gelirini beyan etmeyen ve vergi kaçırarak mükelleflerin yaptırımla karşılaşmadan ödeyecekleri vergilerin af (Martin ve Camarda, 2017:6). Kanun vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri ödüllendirildiği gerekçesiyle toplum tarafından eleştirilmiştir.

2014 yılı sonu itibariyle ülkeye geri dönen varlıklar ve beyan edilen gelir 4 milyar Euro’ya ulaşmıştır (Huda ve Hernoko, 2017: 60).

İtalya’da en son vergi affı kanunu 23 Ekim 2018’de yürürlüğe girmiştir. Bu kanun devlet ve vatandaş arasındaki bağın artırılması amacıyla “Vergi Barışı” olarak çıkarılmıştır (Bagnoli,2018).

2.6.2. Hindistan’da Vergi Affı Uygulamaları

Dünya’da vergi affı uygulamalarının sürekli hale geldiği ülkelerden biri Hindistan’dır. Hindistan II. Dünya Savaşından bu yana vergi kaçakçılığı, gümrük kaçakçılığı ve kara para aklama gibi üç önemli sorunla başa çıkmaya çalışmaktadır. Bu sorunların çözülmesinde alınan önlemlerle birlikte vergi aflarından yararlanılmıştır (Çetin, 2005: 47).

Hindistan’da ortalama 5 yılda bir vergi affı çıkarılmaktadır (Martin, 43). Hindistan’da bilinen en kapsamlı vergi affı 1951, 1965,1975 (2 kez), 1980, 1986, 1991, 1997, 2013, ve en son olarak 2016 yılında çıkarılmıştır (İbrahim vd, 2017: 221).

1981 yılında yürürlüğe giren vergi affı kanunu, muhasebe kayıtlarına geçirilmeyen paraların, özel olarak çıkarılan tahvillere yatırma imkânı tanınmıştır. Çıkarılan bu tahviller aracılığıyla 1 milyar dolar gelir elde edilmiştir. Ancak vergilerini düzenli ödeyen mükellefler için ceza niteliğinde olmuş bir vergi affı programıdır (Çetin, 2005: 47).

Hindistan’da 1997 yılında çıkarılan vergi affı kanunu hem vergiye uyumu artırmak hem de kayıtdışı ekonomiyle mücadele etmek amacıyla çıkartılmıştır. Bu kanun Hindistan’da geçmişten günümüze çıkarılan vergi afları arasında en başarılısıdır (Bamzai, 2016). Bu özel vergi affı “%30 vergi, %100 barış” sloganıyla başlatılmıştır (Torgler, 2003:620).

Vergi affı kapsamında 350.000’den daha fazla mükellef beyan etmedikleri gelirlerini idari veya hukuki yaptırıma maruz kalmadan beyan etmişlerdir (İbrahim vd, 2017: 222). Bu beyanlar sonucunda Hindistan 2.5 milyar dolar gelir elde etmiştir (Baer ve Borgne, 2008: 30).

Hindistan’da yürürlüğe giren bir diğer başarılı vergi affı kanunu 2016 yılında çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi affı kanunu 1 Haziran 2016 ile 30 Eylül 2016 arasını kapsamaktadır (Purnomolastu, 2017: 83). Kanunun çıkarılma gerekçesi mükellefler tarafından beyan edilmeyen gelirin kayıt altına alınması ve geçmişte vergisini ödemeyen mükelleflere fırsat tanımaktır (Bamzai, 2016). Bu vergi affı kapsamında Hindistan 9.8 milyar dolar elde etmiştir (İbrahim vd, 2017: 222).

2.6.3. Brezilya’da Vergi Affı Uygulamaları

Brezilya’da her geçen yıl vergi yükü artmaktadır. Bu artışın çeşitli nedenleri olarak şunlar görülmektedir: a) yeni vergi kanunlarının çıkarılması, b) vergi oranlarındaki artış, c) vergi denetimlerinin yetersizliğidir. Ayrıca vergi kanunlarının ve vergi sisteminin karmaşık olması vergi idaresi ve mükellef arasında anlaşmazlıkların yaşanmasına neden olmaktadır. Yaşanan bu anlaşmazlıklar da vergi idaresi ve yargının iş yükü artmıştır (Malherbe, 2011: 55). Mükellef ve vergi idaresi arasındaki bağın kurulamamış olması mükelleflerin vergiye olan uyumlarını zedelemektedir.

Brezilya’da 1966 yılında yürürlüğe giren vergi affıyla geçmiş yıllara ait beyan edilmeyen varlıkların beyan edilmesi halinde vergi ve cezaların affedileceği belirtilmiştir. Ayrıca 1964 tarihinde 20.000 dolar altında kalan tüm vergi borçları terkin edilmiştir. Ayrıca bu tarihten sonra diğer vergi borçları 31 Ocak 1966 tarihine kadar ödendiği takdirde kesilen cezaların %50’si terkin edilmiştir (Çetin, 2005: 49).

Brezilya’da bir diğ er vergi affı kanunu 15 Mart 2016’da y r rl ğ e girmiş, 4 Nisan-31 Ekim 2016 tarihleri arasını kapsamaktadır. Af kanununun gerekçesi yurtdışında bulunan beyan edilmeyen varlıkların kayıt altına alınabilmesi olarak açıklanmıştır. Af programından yararlanmak isteyen mükellefler gelir vergisi borcunun %15’ini ve vergi cezasının %15’ini ödemesi gerektiğ i belirtilmiştir. Vergi affı programına 25,114 mükellef katılmış ve 15.8 milyar dolar vergi ve vergi cezalarından gelir elde edilmiştir (Trevisani, 2016).

Brezilya’daki 31 Ekim 2016’daki ilk vergi uyum programından sonra 9 Kasım 2016 tarihinde ikinci vergi uyum programı hazırlanmıştır. Af programı 1 şubat-29 Haziran 2017 tarihleri arasını kapsamaktadır. Bu program kapsamında yeni bir vergi affı y r rl ğ e girmiştir. Vergi affı kapsamında, Brezilya’da bulunan mükelleflere vergi borçlarını düzenlemek ve beyan edilmeyen yurtdışındaki varlıkların vergi idaresine bildirilmesi hususunda sunulan bir fırsattır. Brezilya vergi affı programı kapsamında, 517 milyon dolar gelirini yükseltmiştir (<https://baumgartnerpartner.com/en/vdp-brazil-ii/>, 2019).

.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE İLİŞKİN ANKET ÇALIŞMASI

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, çeşitli nedenlerle sık sık yürürlüğe vergi aflarının mükellefler üzerinde meydana getirdiği olumlu ve olumsuz etkiler irdelenerek, ankete katılan mükelleflerin demografik özellikleri, vergi afları ve vergilendirmeye ilişkin bakış açıları ve daha önce vergi affından faydalanan ve faydalanmayan mükelleflerin vergi aflarına ilişkin bakış açılarında bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi ve vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etkinin ölçülmesidir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Anket Çalışmasına İlişkin Bilgiler

Araştırma modeli olarak tarama deseni kullanılan bu kesitsel çalışmada birincil veri kaynaklarından anket yoluyla veri toplanmıştır. Bu aşamada yüz yüze ve online anket tekniği uygulanmıştır. Çalışmanın ana kütlesini İstanbul ili sınırlarında bulunan tesadüfi olarak seçilen tüm vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Çalışmada kolay örnekleme yöntemi kullanılarak ankete katılmak isteyen tüm mükellefler dahil edilmiştir.

Araştırmada ölçüm yöntemi olarak kullanılan anket çalışması yüz yüze ve online olarak gerçekleştirilmiştir. Yüz yüze gerçekleştirilen ankete 382 mükellef katılmıştır. Online olarak 87 mükellef katılım sağlamıştır. Anket çalışmasına gönüllülük esasına göre toplam 469 mükellef katılmıştır.

Anket sonucunda elde edilen veriler SPSS 21.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırma için seçilen örneklem büyüklüğünün yeterli ölçüte sahip olup olmadığını test edebilmek için Kaiser- Meyer- Olkin (KMO) testi kullanılmıştır.

KMO, 0 ile 1 arasında değer almakta olup; 0,70 ve üzeri alması örneklem yeterliliğini göstermektedir (Büyüköztürk, 2002: 470)

Anket çalışması iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde mükelleflerin vergi aflarına ve vergi uyumuna ilişkin görüşlerine; ikinci bölümde, ankete katılan mükelleflerin yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi gibi demografik özellikleri araştırılmış ayrıca meslekleri, gelir düzeyleri ve daha önce vergi affından faydalanıp faydalanmadıklarına ilişkin sorular sorulmuştur. Vergi affına ve uyumuna yönelik maddeler; literatür taraması ve uzman görüşü aşamalarından sonra gerçekleştirilen pilot uygulama ile oluşturulmuştur. Anketin birinci bölümde yer alan sorular mükelleflerin vergi aflarına ilişkin bakış açısı ve tutumlarına yönelik hazırlandığı için “Kesinlikle katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde 5’li Likert ölçeği tercih edilmiştir.

3.3. Araştırma Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde, geçerlilik ve güvenirlik analizlerine, faktör analizine, demografik değişkenlere ilişkin frekans tablolarına, ankete katılım sağlayan mükelleflerin yöneltilen sorulara verilen yanıtların dağılımları, demografik değişkenler ile faktörler arasında ilişkinin boyutunu belirlemek amacıyla Mann-Whitney U testine ve faktörler arasındaki ilişkinin boyutunun belirlenebilmesi için korelasyon analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

3.3.1. Geçerlilik ve Güvenirlik Analizleri

Çalışma kapsamında hazırlanan soru formu literatür taraması yapılarak daha önce yapılmış çalışmalardan faydalanılarak, hazırlanan teorik çerçeve içerisinden türetilerek hazırlanmıştır. Bilimsel araştırmaların temel amacı, cevap aranan soru ve probleme ilişkin doğru yanıtlar elde etmektir. Bilimsel yöntemlerin temel amacı ise araştırılan soru ve probleme ilişkin yanlış cevaplar alma ihtimalini ortadan kaldırmaktır. Bunun için araştırmalarda geçerlilik ve güvenirlik analizi oldukça önemlidir (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017: 130).

Çalışmada vergi affı ve vergi uyumuna yönelik bakış açısı ve tutumları ölçmek amacıyla geliştirilmiş olan anket çalışmasının geçerliliğini ölçmek amacıyla Croanbach Alfa ve güvenirlik özelliklerini inceleme amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) uygulanmıştır. Çünkü anket yönteminde toplanan verinin geçerli ve güvenilir olması durumunda araştırma hipotezlerinin sınanması mümkün olmaktadır. Ölçek geliştirme aşamasında 36 madde oluşturulmuş, bu maddelerin madde-toplam korelasyon değerleri 0,30 altında olan değerler ölçekten çıkarılmıştır. Bir maddenin ölçek ile ilgili olup olmadığını anlamak için faktör yüküne başvurulmaktadır. Maddenin 0,30'luk bir faktör yüküne sahip olması ölçeğe dahil edilebileceğini göstermektedir (Şencan, 2005: 391). Çalışmamızda 14. madde ile 27. maddenin faktör yükünün 0,30'dan düşük çıkması nedeniyle ölçekten çıkarılmıştır.

AFA, aralarında çok sayıda ilişki bulunan değişkenlerin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla daha temel faktörler ortaya çıkarılarak veri setindeki kavramlar arasındaki ilişkinin ortaya çıkmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca faktör analiziyle veri kümesinin ardında gözlenemeyen yapının keşfedilmesi sağlanmaktadır. Bilindiği üzere; sosyal ve davranış bilimlerinde genellikle gözlenemeyen davranışlar üzerinde çalışılmaktadır. (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017: 269-272).

Faktör analizi, sosyal bilimlerde ölçümün kalitesini ve geçerliliğini ortaya koyan en önemli analiz yöntemidir (Yaşlıoğlu, 2017: 75). Bu çalışma kapsamında ele alınan vergi affı ve vergi uyumu da gözlenemeyen yapılar olduğundan; hazırlanan maddeler ile dolaylı olarak ölçümlenmeye çalışılmıştır. Dolayısıyla hazırlanan maddeler ile toplanan veri kümesinin ardındaki gözlenemeyen yapıların keşfedilmesi önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere; bu çalışma kapsamında dört ölçme aracı tasarlanmıştır. Dolayısıyla her bir araç için ayrı ayrı AFA uygulanmıştır. Bu aşamada öncelikle veri kümesinin AFA için uygunluğu araştırılmış olup; KMO örneklem yeterlilik ölçütü ve Bartlett küresellik testi sonuçları raporlanmıştır. KMO, 0,5 ile 1 arasında değer almakta olup; 0,7 ve üzeri alması örneklem yeterliliğini göstermektedir (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017: 274).

Ölçeğe ilişkin geçerlilik ve güvenirlilik analizi yapılmadan önce 5’li likert ölçeğine göre yanıtlanan sorular 5’ten 1’e (5 Kesinlikle Katılmıyorum → 1 Kesinlikle Katılıyorum) olacak şekilde ters kodlanmıştır¹.

Tablo 3.1: KMO ve Bartlett Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterlilik Ölçütü		0,919
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare Test İstatistiği	3157,162
	Serbestlik Derecesi	66
	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri	0,00

Yapılan faktör analizine göre, KMO istatistiği 0,919 ve Barlett Testi sonucu değer 0,00 olduğu için testin yapılabilirliği kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, çalışma kapsamında oluşturulan ölçeğin faktör analizi için örneklem büyüklüğü yeterlidir.

¹ Bkz. Ekler- Ters Kodlanmış Sorular, s. 147

Tablo 3.2: Vergi Aflarına İlişkin Tutum Faktörü Analiz Sonuçları

Faktör 1: Vergi Aflarına İlişkin Tutum		Cronbach Alfa
Değişkenler	Faktör Yükleri	
Vergi aflarına tamamen karşıyım.	0,540	0,913
Vergi afları pratik bir araçtır.	0,421	
Vergi afları düzenli aralıklarla uygulanmalıdır.	0,643	
Vergi afları vergi kaçırmayı teşvik eder.	0,753	
Vergi affı beklentisi vergi ödeme isteğini azaltır.	0,775	
Vergi afları bazı mükellefleri kayırmak amaçlı çıkarılır.	0,698	
Vergi afları mükelleflerin devlete olan güvenini zedeler.	0,805	
Vergi afları dürüst mükellefleri cezalandırır.	0,850	
Vergi afları mükellefler arasında adaletsizliğe neden olur.	0,875	
Vergi afları vergi kanunlarına olan güveni zedeler.	0,869	
Yeni bir vergi affı bir sonraki vergi affı beklentisini beraberinde getirir.	0,730	
Vergi aflarından yararlanan mükelleflerin vergi bilinci artar.	0,596	

Tablo 3.2 incelendiğinde; on iki maddeden oluşan tek boyutlu bir faktör türetilmiştir. Bu faktör, “Vergi Aflarına İlişkin Tutum” olarak adlandırılmıştır. Dolayısıyla ölçme aracı tasarlanırken ölçülmek istenilen kavram isabetli olarak ölçüldüğü anlaşılmaktadır. Takip eden aşamada ise, güvenilirlik analizi için Cronbach alfa katsayısı hesaplanmıştır. Sosyal bilimler alanında ölçme aracının güvenilirlik ölçütü olarak genelde alfa katsayısı kullanılmaktadır. α katsayısı, içsel tutarlılık güvenilirliğini (internal consistency reliability) ölçmekte olup 0,70 ve civarı değer alması “yeterli”, 0,80 ve civarı değer alması “çok iyi”, 0,90 ve üzeri değer alması ise “mükemmel” olarak kategorilendirilmektedir (Kline, 2005: 59). Bu faktör için Croanbach alfa katsayısının 0,913 değeri alması içsel tutarlılık güvenilirliğinin sağlandığını göstermektedir.

Tablo 3.3: Vergi Aflarının Nedenlerin Algılanma Düzeyi Faktör Analiz Sonuçları

Faktör 2: Vergi Aflarının Nedenlerin Algılanma Düzeyi		Cronbach Alfa
Değişkenler	Faktör Yükleri	
Vergi afları mükellef ve vergi idaresi arasındaki bağı kuvvetlendirmek için çıkarılmaktadır.	0,590	0,803
Vergi afları mükelleflerin temiz bir sayfa açmasına imkân sağlar.	0,665	
Vergi aflarından elde edilen gelir devlet hazinesine önemli katkı sağlar.	0,659	
Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmektedir.	0,641	
Vergi afları kayıt altına alınamayan mükelleflerin sisteme dahil edilmesini sağlamaktadır.	0,716	
Ekonomik kriz dönemlerinde vergi aflarına başvurulması gereklidir.	0,697	
Vergi afları, vergi sistemine ilişkin köklü reformların yapılabilmesi için zorunluluk teşkil eder.	0,584	
Vergi afları tahsili imkânsız hale gelmiş alacakların tahsil edilmesine imkân sağlar.	0,636	
KMO ölçütü değeri: 0,854		
Bartlett küresellik testinin test istatistiğinin olasılık değeri: 0,000		

Tablo 3.3 incelendiğinde; KMO ölçütü değeri ve Bartlett küresellik testi sonucu dikkate alındığında korelasyon matrisinin faktörlenebilirliğine karar verilmiştir. Söz konusu modelin açıklanan varyans oranı ise %42,249 olup; sekiz maddeden oluşan tek boyutlu bir faktör türetilmiştir. Bu faktör, vergi aflarının nedenlerin algılanma düzeyi olarak adlandırılmıştır. Dolayısıyla ölçme aracı tasarlanırken ölçülmek istenilen kavram isabetli olarak ölçüldüğü anlaşılmaktadır. Yani geçerlilik özelliği sağlanmıştır. Güvenilirlik analizi için Cronbach alfa katsayısı hesaplanmış ve bu değer 0,70 üzeri bulunmuştur. Böylece bu faktör için güvenilirlik sağlanmaktadır. Bu ölçme aracından “Partiler vergi aflarını propaganda aracı olarak kullanmaktadır” ifadesi faktör yükünün 0,30’dan düşük olması nedeniyle analiz dışında bırakılmıştır.

Tablo 3.4: Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar Faktörü Analiz Sonuçları

	Faktör 3: Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar		Cronbach Alpha
	Değişkenler	Faktör Yükleri	
Vergi Affı Öncesi	Vergi affından yararlanabilmek için yeterli süre tanınmalıdır.	0,857	0,811
	Vergi aflarına ilişkin kamuoyu bilgilendirilmelidir.	0,803	
	Vergi affına ilişkin koşullar affa katılımı teşvik etmelidir.	0,774	
Vergi Affı Sonrası	Vergi affından sonra cezalar ağırlaştırılmalıdır.	0,859	0,747
	Vergi affından sonra denetimler artırılmalıdır.	0,840	
	Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir.	0,839	
KMO ölçütü değeri: 0,701			
Bartlett küresellik testinin test istatistiğinin olasılık değeri: 0,000			

Tablo 3.4 incelendiğinde; KMO ölçütü değeri 0,701 ve Bartlett küresellik testi sonucu 0,000 dikkate alındığında testin yapılabirliğine karar verilmiştir. “Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar” faktöründen “Vergi affı öncesi başarıyı etkileyen koşullar” ve “Vergi affı sonrası başarıyı etkileyen koşullar” olmak üzere iki ayrı faktör türetilmiştir.

Ölçülmek istenen “Vergi affı öncesi başarıyı etkileyen koşullar” faktörünün güvenirlik katsayısı 0,811 olarak bulunmuştur. “Vergi affı sonrası başarıyı etkileyen koşullar” faktörünün ise güvenirlik katsayısı 0,747 olarak bulunmuştur. Böylece, bu iki ölçeğin güvenirliliği sağlanmıştır. “Vergi afları vergi reformlarıyla birlikte uygulanmalıdır” ifadesi faktör yükünün düşük olması nedeniyle analiz dışı bırakılmıştır.

Tablo 3.5: Vergi Uyumu Faktörü Analiz Sonuçları

Faktör 4: Vergi Uyumu		Cronbach Alfa
Değişkenler	Faktör Yükleri	
Türkiye’de vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	0,676	0,763
Türkiye’de vergi yükü çok yüksektir.	0,757	
Türkiye’de vergi denetimleri yetersizdir.	0,672	
Türkiye’de vergi cezalarının caydırıcılığı yüksektir.	0,447	
Türkiye’de vergi gelirlerinin doğru yere harcandığını düşünüyorum.	0,615	
Türkiye’de vergi kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olmadığını düşünüyorum.	0,525	
Türkiye’de vergi sistemi yeterince anlaşılır değildir.	0,663	
Vergi ödemek ahlaki bir görevdir.	0,727	
KMO ölçütü değeri: 0,828		
Bartlett küresellik testinin test istatistiğinin olasılık değeri: 0,000		

Tablo 3.5 incelendiğinde; KMO ölçütü değeri 0,828 ve Bartlett küresellik testi 0,000 sonucu dikkate alındığında testin yapılabirliği kabul edilmiştir. Yani geçerlilik özelliği sağlanmıştır. Güvenilirlik analizi için Cronbach alfa katsayısı 0,763 olarak hesaplanmış ve bu değer 0,70 üzeri bulunmuştur. Böylece vergi uyumu faktörü için güvenilirlik sağlanmaktadır.

3.3.2. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Ankete katılan katılımcıların, demografik ve sosyo-ekonomik özellikleri aşağıdaki tablolarda frekans ve yüzde dağılımları ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

Tablo 3.6: Araştırmaya Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kadın	163	34,8%
Erkek	306	65,2%
Toplam	469	100%

Ankete katılan katılımcıların, cinsiyet itibariyle dağılımları tabloda yer almaktadır. Buna göre, ankete katılanların %34,8'i kadın, %65,2'si erkeklerden oluşmaktadır.

Tablo 3.7: Araştırmaya Katılanların Yaş Ortalaması

	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma
Yaş	18	70	38	10,16

Ankete katılan katılımcıların, yaşları 18 ila 70 arasında değişmektedir. Minimum ve maksimum yaş arasındaki fark ankete katılan mükelleflerin her yaş grubunu temsil gücünün olduğunu göstermektedir. 469 yanıtlayıcının yaş ortalaması 38'dir. Bu verilere göre, ankete katılan mükelleflerin çoğunluğu orta yaşlı kişiler olduğu saptanmıştır.

Tablo 3.8: Araştırmaya Katılanların Medeni Duruma Göre Dağılımı

Medeni Durum	Frekans (n)	Yüzde (%)
Bekar	168	35,8%
Evli	301	64,2%
Toplam	469	100%

Ankete katılan katılımcıların medeni durumu itibariyle dağılımları tablo 3.8'de yer almaktadır. Tabloyu incelediğimizde, çalışmaya katılım sağlayan mükelleflerin %35,8'inin bekar, %64,2'nin evli olduğu görülmektedir.

Tablo 3.9: Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

EĞİTİM	Frekans (n)	Yüzde (%)
İlköğretim	52	11%
Ortaöğretim	62	13%
Lise	158	34%
Ön Lisans	32	7%
Lisans	127	27%
Lisansüstü	38	8%
Toplam	469	100%

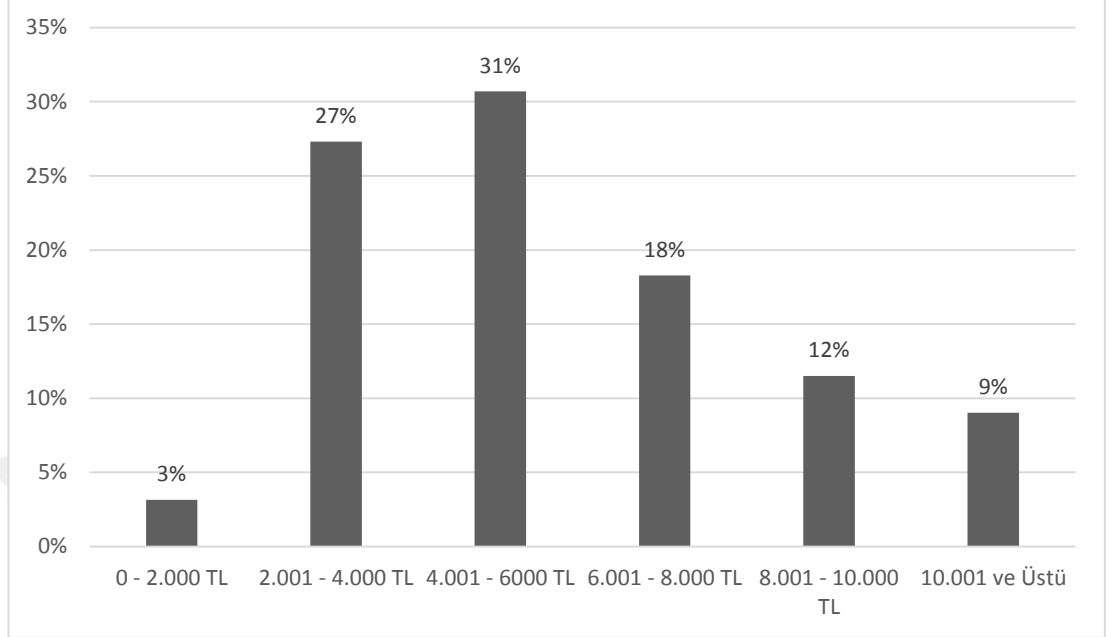
Yukarıdaki tablo incelendiğinde ankete katılan katılımcıların eğitim durumu itibariyle dağılımları incelendiğinde, ilköğretim mezunu olanlar %11, ortaöğretim mezunu olanlar %13, lise %34, ön lisans %7, lisans %27 ve %8'i lisansüstü eğitim almış mükelleflerden oluşmaktadır.

Tablo 3.10: Araştırmaya Katılanların Mesleklerine Göre Dağılımı

Meslek	Frekans (n)	Yüzde (%)
Sanayici	1	0%
Esnaf	270	58%
Memur	37	8%
İşçi	45	10%
Serbest Meslek Erbabı	60	13%
Diğer	56	11%
Toplam	469	100%

Araştırmaya katılan katılımcıların, mesleklerine göre tablo 3.10'da sıralanmıştır. Katılımcıların %58'i esnaflardan, %8'i memur, %10'u işçi ve %13'i esnaflardan oluşmaktadır.

Şekil 3.1: Araştırmaya Katılanların Aylık Hane Halkı Gelir Düzeyine Göre Dağılımı



Araştırmaya katılan mükelleflerin hane halkı gelir düzeyine göre sınıflandırılması Şekil 3. 1’de yer almaktadır. Katılımcıların %3’nün aylık hane halkı geliri 0-2000 TL arasındadır. Katılımcıların %27’sinin 2001-4000 TL, %31’inin 4001-6000 TL, %18’inin 6001-8000 TL, %12’si 8001-10000 TL ve %9’unun 10001 TL ve üzeri gelire sahip olduğu belirtilmiştir.

3.3.3. Araştırmaya Katılanların Vergi Afları ve Vergi Uyumu Düzeylerine İlişkin Veri Analizi ve Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde mükelleflere yöneltilen sorulara, verilen yanıtlara ilişkin yüzdesel dağılımlar yer almaktadır.

Tablo 3.11: Vergi Aflarına İlişkin Tutum Sorularına Verilen Yanıtların Dağılımı

Vergi Aflarına İlişkin Tutum						
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Vergi aflarına tamamen karşıyım.	90 19%	117 25%	61 13%	119 25%	81 17%
2	Vergi afları pratik bir araçtır.	63 13%	121 26%	74 16%	160 34%	51 11%
3	Vergi afları düzenli aralıklarla uygulanmalıdır.	97 21%	121 26%	42 9%	133 29%	73 16%
4	Vergi afları vergi kaçırmaı teşvik eder.	72 15%	87 19%	58 12%	139 30%	111 24%
5	Vergi affı beklentisi vergi ödeme isteğini azaltır.	71 15%	74 16%	49 10%	157 34%	117 25%
6	Vergi afları bazı mükellefleri kayırmak amaçlı çıkarılır.	52 11%	105 23%	89 19%	142 31%	76 16%
7	Vergi afları mükelleflerin devlete olan güvenini zedeler.	50 11%	124 27%	59 13%	142 30%	92 20%
8	Vergi afları dürüst mükellefleri cezalandırır.	65 14%	94 20%	58 12%	129 28%	119 26%
9	Vergi afları mükellefler arasında adaletsizliğe neden olur.	57 12%	86 18%	59 13%	156 33%	110 24%
10	Vergi afları vergi kanunlarına olan güveni zedeler.	58 12%	97 21%	59 13%	162 35%	90 19%
11	Yeni bir vergi affı bir sonraki vergi affı beklentisini beraberinde getirir.	56 12%	75 16%	43 9%	187 40%	105 23%
12	Vergi aflarından yararlanan mükelleflerin vergi bilinci artar.	97 21%	120 26%	67 14%	117 25%	63 14%

Araştırmaya katılan mükelleflerin “Vergi Aflarına İlişkin Tutum” faktörüne verdikleri ifadelerini incelediğimizde;

“Vergi afları vergi kaçırmayı teşvik eder” ifadesine katılımcıların %30’u katılıyorum ve %24 kesinlikle katılıyorum, “vergi affı beklentisi vergi ödeme isteğini azaltır” ifadesine katılımcıların %34’ü katılıyorum ve %25’i kesinlikle katılıyorum, Vergi afları bazı mükellefleri kayırmak amaçlı çıkarılır ifadesine katılımcıların %31’i katılıyorum ve %16’sı kesinlikle katılıyorum, “vergi afları mükelleflerin devlete olan güvenini zedeler” ifadesine katılımcıların %30’u katılıyorum ve %20’i kesinlikle katılıyorum, “Vergi afları dürüst mükellefleri cezalandırır” ifadesine katılımcıların %28’i katılıyorum ve %26’sı kesinlikle katılıyorum, “Vergi afları mükellefler arasında adaletsizliğe neden olur” ifadesine katılımcıların %33’ü katılıyorum ve %24’ü kesinlikle katılıyorum, “Vergi afları vergi kanunlarına olan güveni zedeler” ifadesine katılımcıların %35’i katılıyorum ve %19’u kesinlikle katılıyorum ve “Yeni bir vergi affı bir sonraki vergi affı beklentisini beraberinde getirir” ifadelerine katılımcıların %40’ı Katılıyorum ve %23’ü kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Verilen yanıtlar incelendiğinde mükelleflerin çoğunluğunun katılıyorum yanıtını verdiği saptanmıştır.

Vergi aflarının uygulamada yer alıp almaması hususunda mükellefin bakış açısını ölçmek amacıyla yönelttiğimiz “Vergi aflarına tamamen karşıyım” katılımcıların %25’i katılıyorum, %17’si kesinlikle katılıyorum, %13’ü kararsızım, %19’u kesinlikle katılmıyorum, %25’i katılmıyorum, “Vergi afları pratik bir araçtır” katılımcıların %34’ü katılıyorum, %11’i tamamen katılıyorum, %16’sı kararsızım, %13’ü kesinlikle katılmıyorum, %26’sı tamamen katılmıyorum ve “Vergi afları düzenli aralıklarla uygulanmalıdır” katılımcıların %29’u katılıyorum, %16’sı kesinlikle katılıyorum, %9’u kararsızım, %21’i kesinlikle katılmıyorum, %26’sı katılmıyorum yanıtlarıyla, ankete katılan mükelleflerin ortak bir kanaatinin olmadığı tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre, vergi aflarına destek veren ve karşıt olan iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

Bu yanıtlar incelendiğinde, sık sık tekrarlanan vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Vergi aflarına ilişkin yapılan

diğer çalışmalarda bu sonucu destekler niteliktedir. İpek ve Kaynar (2009), Çetin (2005), Tekin, Tuncer ve Sağdıç (2013), Tekin ve Gürçam (2017) tarafından yapılan çalışmalarda, yeni bir vergi affı beklentisinin mükelleflerin vergi kaçırma eğilimini artırdığı, mükelleflerin vergi ödeme isteğini azalttığı, vergi afları ile dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı, vergi kaçırın mükelleflerin ödüllendirildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3.12: Vergi Aflarının Nedenlerinin Algılanma Düzeyi İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı

Vergi Aflarının Nedenlerinin Algılanma Düzeyi						
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
13	Vergi afları mükellef ve vergi idaresi arasındaki bağı kuvvetlendirmek için çıkarılmaktadır.	75 16%	128 27%	97 21%	106 23%	61 13%
14	Partiler vergi aflarını propaganda aracı olarak kullanmaktadır.	48 10%	61 13%	73 16%	152 33%	126 27%
15	Vergi afları mükelleflerin temiz bir sayfa açmasına imkân sağlar.	59 13%	108 23%	86 18%	156 33%	59 13%
16	Vergi aflarından elde edilen gelir devlet hazinesine önemli katkı sağlar.	55 12%	89 19%	86 18%	161 34%	76 16%
17	Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmektedir.	58 12%	123 26%	100 21%	140 30%	46 10%
18	Vergi afları kayıt altına alınamayan mükelleflerin sisteme dahil edilmesini sağlamaktadır.	50 11%	105 22%	123 26%	147 31%	42 9%
19	Ekonomik kriz dönemlerinde vergi aflarına başvurulması gereklidir.	67 15%	85 18%	94 20%	154 33%	62 13%
20	Vergi afları, vergi sistemine ilişkin köklü reformların yapılabilmesi için zorunluluk teşkil eder.	44 9%	113 24%	135 29%	126 27%	47 10%
21	Vergi afları tahsili imkânsız hale gelmiş alacakların tahsil edilmesine imkân sağlar.	55 12%	80 17%	97 21%	190 41%	47 10%

Vergi aflarının nedenlerine ilişkin mükelleflere yöneltilen sorularda, “Partiler vergi aflarını propaganda aracı olarak kullanmaktadır” ifadesine katılımcıların %33’ü katılıyorum, %27’si kesinlikle katılıyorum, %16’sı kararsızım, %10’u kesinlikle katılmıyorum, %13’ü katılmıyorum , “Vergi afları mükelleflerin temiz bir sayfa

açmasına imkân sağlar” ifadesine katılımcıların %33’ü katılıyorum, %13’ü kesinlikle katılıyorum, %18’i kararsızım, %13’ü kesinlikle katılmıyorum, %23’ü katılmıyorum, “Vergi aflarından elde edilen gelir devlet hazinesine önemli katkı sağlar” ifadesine katılımcıların %34’ü katılıyorum, %16’sı kesinlikle katılıyorum, %18’i kararsızım, %12’si kesinlikle katılmıyorum, %19’u katılmıyorum, “Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmektedir” ifadesine katılımcıların %30’u katılıyorum, %10’u kesinlikle katılıyorum, %21’i kararsızım, %12’si kesinlikle katılmıyorum, %26’sı katılmıyorum, “Vergi afları kayıt altına alınamayan mükelleflerin sisteme dahil edilmesini sağlamaktadır” ifadesine katılımcıların %31’i katılıyorum, %9’u kesinlikle katılıyorum, %26’sı kararsızım, %11’i kesinlikle katılmıyorum, %22’si katılmıyorum, “Ekonomik kriz dönemlerinde vergi aflarına başvurulması gereklidir” ifadelerine katılımcıların %33’ü katılıyorum, %13’ü kesinlikle katılıyorum, %20’si kararsızım, %15’i kesinlikle katılmıyorum, %18’i katılmıyorum, “Vergi afları, vergi sistemine ilişkin köklü reformların yapılabilmesi için zorunluluk teşkil eder” ifadelerine katılımcıların %27’si katılıyorum, %10’u kesinlikle katılıyorum, %29’u kararsızım, %9’u kesinlikle katılmıyorum, %24’ü katılmıyorum ve “Vergi afları tahsili imkânsız hale gelmiş alacakların tahsil edilmesine imkân sağlar” ifadelerine %41’i katılıyorum, %10’u kesinlikle katılıyorum, %21’i kararsızım, %12’si kesinlikle katılmıyorum, %17’si katılmıyorum yanıtı verilmiştir.

Tablo 3.13: Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullara İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı

Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar						
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
22	Vergi affından yararlanabilmek için yeterli süre tanınmalıdır.	43 9%	71 15%	101 22%	193 41%	60 13%
23	Vergi aflarına ilişkin kamuoyu bilgilendirilmelidir.	47 10%	58 12%	66 14%	187 40%	110 24%
24	Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir.	57 12%	89 19%	63 13%	138 29%	121 26%
25	Vergi affından sonra cezalar ağırlştırılmalıdır.	51 11%	117 25%	51 11%	146 31%	101 22%
26	Vergi affından sonra denetimler artırılmalıdır.	58 13%	70 15%	45 10%	180 39%	110 24%
27	Vergi afları vergi reformlarıyla birlikte uygulanmalıdır.	48 11%	77 17%	94 21%	181 40%	57 12%
28	Vergi affına ilişkin koşullar affa katılımı teşvik etmelidir.	57 12%	82 18%	94 20%	168 36%	60 13%

Vergi aflarının başarısını etkileyen koşulları incelediğimizde; “Vergi affından yararlanabilmek için yeterli süre tanınmalıdır” ifadesine katılımcıların %41’i katılıyorum, %13’ü kesinlikle katılıyorum, %22’si kararsızım, %9’u kesinlikle katılmıyorum, %15’i katılmıyorum, “Vergi aflarına ilişkin kamuoyu bilgilendirilmelidir” ifadesine katılımcıların %40’ı katılıyorum, %24’ü kesinlikle katılıyorum, %14’i kararsızım, %10’u kesinlikle katılmıyorum, %12’si katılmıyorum, “Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir” ifadesine katılımcıların %29’u katılıyorum, %26’sı kesinlikle katılıyorum, %13’ü kararsızım, %12’si kesinlikle katılmıyorum, %19’u katılmıyorum,

“Vergi affından sonra cezalar ağırlaştırılmalıdır” %31’i katılıyorum, %22’si kesinlikle katılıyorum, %11’i kararsızım, %11’i kesinlikle katılmıyorum, %25’i katılmıyorum, “Vergi affından sonra denetimler artırılmalıdır” ifadelerine katılımcıların %39’u katılıyorum, %24’ü kesinlikle katılıyorum, %10’u kararsızım, %13’ü kesinlikle katılmıyorum, %15’i katılmıyorum, “Vergi afları vergi reformlarıyla birlikte uygulanmalıdır” ifadelerine katılımcıların %40’ı katılıyorum, %12’si kesinlikle katılıyorum, %21’i kararsızım, %11’i kesinlikle katılmıyorum, %17’si katılmıyorum ve “Vergi affına ilişkin koşullar affa katılımı teşvik etmelidir” %36’sı katılıyorum, %13’ü kesinlikle katılıyorum, %20’si kararsızım, %12’si kesinlikle katılmıyorum, %18’i katılmıyorum ifadelerine ankete katılan mükelleflerin çoğunluğu katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Tablo 3.14: Vergi Uyumuna İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı

Vergi Uyumuna İlişkin Görüşler						
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
29	Türkiye’de vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	151 32%	88 19%	56 12%	91 20%	80 17%
30	Türkiye’de vergi yükü çok yüksektir.	68 15%	56 12%	41 9%	154 33%	148 32%
31	Türkiye’de vergi denetimleri yetersizdir.	55 12%	70 15%	70 15%	153 33%	115 25%
32	Türkiye’de vergi cezalarının caydırıcılığı yüksektir.	83 18%	121 26%	101 22%	105 23%	55 12%
33	Türkiye’de vergi gelirlerinin doğru yerlere harcandığını düşünüyorum.	119 25%	104 22%	114 24%	74 16%	56 12%
34	Türkiye’de vergi kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olmadığını düşünüyorum.	70 15%	97 21%	88 19%	157 34%	54 12%
35	Türkiye’de vergi sistemi yeterince anlaşılır değildir.	52 11%	78 17%	76 16%	174 37%	88 19%
36	Vergi ödemek ahlaki bir görevdir.	79 17%	54 12%	61 13%	114 24%	159 34%

Ankete katılan mükelleflerin vergiye olan uyumlarını ölçmek amacıyla yönelttiğimiz sorulara verilen yanıtları incelediğimizde; “Türkiye’de vergi yükü çok yüksektir” ifadelerine katılımcıların %15’i kesinlikle katılmıyorum, %12’si katılmıyorum, %9’u kararsızım, %33’ü katılıyorum ve %32’si kesinlikle katılıyorum, “Türkiye’de vergi denetimleri yetersizdir” ifadelerine katılımcıların %12’si kesinlikle katılmıyorum, %15’i katılmıyorum, %15’i kararsızım, %33’ü katılıyorum ve %25’i kesinlikle katılıyorum, “Türkiye’de vergi sistemi yeterince anlaşılır değildir” ifadelerine katılımcıların %11’i kesinlikle katılmıyorum, %17’si katılmıyorum, %16’sı kararsızım, %37’si katılıyorum ve %19’u kesinlikle katılıyorum,

“Türkiye’de vergi kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olmadığını düşünüyorum” ifadelerine katılımcıların %15’i kesinlikle katılmıyorum, %21’i katılmıyorum, %19’u kararsızım, %34’ü katılıyorum ve %12’si kesinlikle katılıyorum ve “Vergi ödemek ahlaki bir görevdir” %17’si kesinlikle katılmıyorum, %12’si katılmıyorum, %13’ü kararsızım, %24’ü katılıyorum ve %34’ü kesinlikle katılıyorum ifadelerine ankete katılan mükelleflerin çoğunluğunun katılıyorum ve tamamen katılıyorum yanıtı verdiği saptanmıştır.

“Türkiye’de vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum” ifadelerine katılımcıların %32’si kesinlikle katılmıyorum, %19’u katılmıyorum, %12’si kararsızım, %20’si katılıyorum ve %17’si kesinlikle katılıyorum, “Türkiye’de vergi gelirlerinin doğru yerlere harcandığını düşünüyorum” ifadesine katılımcıların %25’i kesinlikle katılmıyorum, %22’si katılmıyorum, %24’ü kararsızım, %16’sı katılıyorum ve %12’si kesinlikle katılıyorum, “Türkiye’de vergi cezalarının caydırıcılığı yüksektir” ifadelerine katılımcıların %18’i kesinlikle katılmıyorum, %26’sı katılmıyorum, %22’si kararsızım, %23’ü katılıyorum ve %12’si kesinlikle katılıyorum ifadelerine mükelleflerin çoğunluğu tamamen katılmıyorum ve katılmıyorum yanıtı verdiği tespit edilmiştir.

Tablo 3.15: Araştırmaya Katılanların Daha Önce Vergi Affından Faydalanma Durumuna Göre Dağılımı

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Evet	151	%32,5
Hayır	318	%67,5
Toplam	469	%100

Araştırmaya katılan katılımcıların, daha önce vergi faydalanma durumuna göre dağılımı yer almaktadır. Katılımcıların, %32,5’u daha önce vergi affından faydalandığını belirtmiştir.

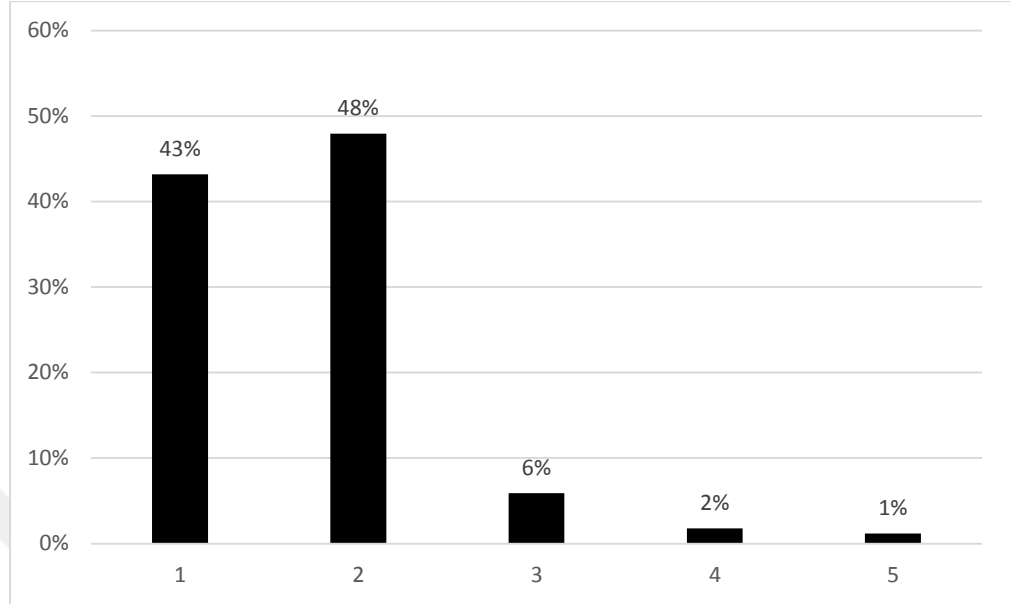
Tablo 3.16: Araştırmaya Katılanların Vergi Affı Beklentisi

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Evet	375	%80
Hayır	94	%20
Toplam	469	%100

Türkiye’de vergi aflarına ortalama 2-3 yılda bir başvurulmaktadır. Çıkarılan her vergi affının mükellefler için son fırsat olduğu bilinci yerleştirilmeye çalışılmaktadır. Ancak vergi afları hiçbir zaman son olmamaktadır. Bu durum mükelleflerin yeni bir vergi affı beklentisine girerek, vergi kaçırma eğilimine itmektedir.

Çalışma kapsamında, ankete katılan mükelleflere “Önümüzdeki 2-3 yıl içerisinde yeni bir vergi affı çıkacağını düşünüyor musunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Ankete katılan mükelleflerin %80’i 2-3 yıl içerisinde yeni bir vergi affının yürürlüğe gireceğini düşünmektedir.

Şekil 3.2: Araştırmaya Katılanların Daha Önce Vergi Affından Faydalanma Sayısına Göre Dağılımı



Araştırmaya katılan 151 mükellef, tablo 3.2’de görüldüğü üzere daha önce vergi affından faydalanmıştır. Bu mükelleflerin vergi affından daha önce faydalanma sayılarına göre şekil 2’de dağılımlar gösterilmiştir. Vergi affından faydalanan 151 katılımcının %43’ü 1 kere, %48’i 2 kere, %6’sı 3 kere, %2’si 4 kere ve %1i 5 kere faydalanmıştır.

3.3.4. Araştırmanın Diğer Bulguları

Araştırmaya katılan mükelleflerin demografik özellikleri ile faktörler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını sınamak amacıyla hipotez testleri uygulanmıştır. Bu çalışmada türetilen faktörlere ilişkin skorlar hesaplandıktan sonra her bir faktör açısından sırasıyla cinsiyet, medeni hal, eğitim durumu, meslek ve daha önce vergi affından faydalanma sorularının yanıt kategorileri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığı hipotez testleri ile sınanmıştır.

Hipotez testleri; parametrik ve parametrik olmayan hipotez testleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Parametrik testlerde, örneklemin normal dağılan bir kitleden oluşması gerekmektedir. Ayrıca verilerin normal dağılım göstermesi ve gözlem sayısının yeterince büyük olması gerekmektedir (Bektaş, 2015: 162).

Çalışmanın veri kümesi incelendiğinde tek değişkenli normal dağılıma uygunluk göstermediği saptanmış ve dolayısıyla parametrik olmayan hipotez testleri kullanılmıştır.

3.3.4.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine Göre Vergi Afları ve Vergi Uyum Düzeylerine İlişkin Bulgular

Kadın ve erkek grupları arasından türetilen faktörler açısından istatistiksel olarak fark olup olmadığını sınamak amacıyla Mann-Whitney U testi kullanılmıştır. Bu testin temel hipotezi, iki kitlenin aynı dağılıma sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.17: Cinsiyete Göre Vergi Aflarına İlişkin Tutum Faktörü

Faktör	Grup	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergi Aflarına İlişkin Tutum	Kadın	153	241,34	0,017
	Erkek	289	210,99	

Tablo 3.17 incelendiğinde kadın ve erkek grupları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak fark bulunmuştur. Kadınların bu maddelere katılım derecelerinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3.18: Cinsiyete Göre Vergi Uyum Faktörü

Faktör	Grup	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergi Uyum	Kadın	153	253,83	0,001
	Erkek	289	212,10	

Tablo 3.18 incelendiğinde kadın ve erkek grupları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak fark bulunmuştur. Kadınların bu maddelere katılım derecelerinin

daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Diğer iki faktör açısından cinsiyet değişkenine ilişkin istatistiksel olarak fark saptanmamıştır.

Bekar ve evli gruplar arasından türetilen faktörler açısından istatistiksel olarak fark olup olmadığını sınamak amacıyla Mann-Whitney U testi kullanılmıştır.

Tablo 3.19: Medeni Durum ve Vergi Aflarının Nedenlerinin Algılanma Düzeyi

Faktör	Grup	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergi Aflarının Nedenlerinin Algılanma Düzeyi	Bekar	159	209,00	0,06
	Evli	289	233,03	

Tablo 3.19 incelendiğinde bekar ve evli grupları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak farklılık bulunmamaktadır. Ancak 0,10 düzeyinde incelediğimizde, medeni durum açısından farklılık olduğu tespit edilmiştir. Evlilerin bu maddelere katılım derecelerinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3.20: Medeni Durum ve Vergi Uyumu Faktörü

Faktör	Grup	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergi Uyumu	Bekar	160	239,21	0,096
	Evli	290	217,94	

Tablo 3.20 incelendiğinde bekar ve evli grupları arasında 0,10 düzeyinde istatistiksel olarak fark bulunmuştur. Bekarların bu maddelere katılım derecelerinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3.21: Eğitim Düzeyi ve Vergi Aflarına İlişkin Tutum Faktörü

Faktör	Grup	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergi Aflarına İlişkin Tutum	İlköğretim	49	188,69	0,000
	Ortaöğretim	59	197,26	
	Lise	149	199,71	
	Ön lisans	31	253,84	
	Lisans	117	259,64	
	Lisansüstü	38	248,88	

Tablo 3.21 incelendiğinde eğitim düzeyleri arasında “Vergi Aflarına İlişkin Tutum” faktörü açısından 0,05 düzeyinde fark saptanmıştır. Sıra ortalamalarını incelediğimizde, lise ve altı derece ile üniversite mezunları arasında fark olduğu görülmektedir. Üniversite mezunlarının katılım derecesi lise ve altı derecelere göre daha yüksektir. Eğitim düzeyi açısından türetilen faktörler arasında fark olup olmadığını sınamak amacıyla Mann- Whitney U testi kullanılmıştır.

Tablo 3.22: Eğitim Düzeyi ve Vergi Affı Öncesi Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar

Grup	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri
İlköğretim	50	277,94	0,00
Ortaöğretim	62	258,71	
Lise	154	251,56	
Ön lisans	32	205,17	
Lisans	125	190,02	
Lisansüstü	38	197,26	

Tablo 3.22’de ankete katılım sağlayan mükelleflerin, eğitim düzeyi ve vergi affı öncesi “vergi aflarının başarıyı etkileyen koşullar” faktörü arasında 0,05 düzeyinde fark olduğu görülmüştür. Eğitim düzeyi yükseldikçe ölçekte yer alan sorulara katılım düzeyinin düştüğü gözlenmiştir.

Tablo 3.23: Eğitim Düzeyi ve Vergi Affı Sonrasında Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar

Grup	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri
İlköğretim	50	206,42	0,005
Ortaöğretim	6	277,41	
Lise	153	241,53	
Ön lisans	32	190,94	
Lisans	125	233,25	
Lisansüstü	38	193,59	

Tablo 3.23’de ankete katılım sağlayan mükelleflerin, eğitim düzeyi ve vergi affı sonrası “vergi aflarının başarısını etkileyen koşullar” faktörü arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel fark olduğu görülmüştür.

Tablo 3.24: Eğitim Düzeyi ve Vergi Uyumu Faktörü

Faktör	Grup	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergi Uyumu	İlköğretim	49	189,31	0,000
	Ortaöğretim	61	204,73	
	Lise	152	192,14	
	Ön lisans	29	257,03	
	Lisans	125	271,28	
	Lisansüstü	38	288,18	

Tablo 3.24 incelendiğinde, eğitim düzeyleri arasında vergi uyumu açısından 0,05 düzeyinde fark saptanmıştır. Diğer faktörlerde de görüldüğü üzere, çalışmaya katılan üniversite mezunlarının lise ve altı derecelerden mezun olanlar arasında fark saptanmıştır.

Tablo 3.25: Meslek Düzeyine Göre Faktörler

Faktörler	Kruskal-Wallis Test Olasılık Değerleri
Vergi Aflarına İlişkin Tutum	0,21
Vergi Aflarının Nedenlerin Algılanma Düzeyi	0,05
Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar (Vergi Affi Öncesi)	0,65
Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar (Vergi Affi Sonrası)	0,13
Vergi Uyumu	0,00

Çalışmada elde edilen faktörler açısından meslek grupları arasında istatistiksel olarak fark olup olmadığını sınamak amacıyla Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır. Parametrik test varsayımlarının sağlanmadığı durumlarda Kruskal-Wallis testi kullanılmaktadır. Test Man Whitney U testine benzemektedir. Ancak Kruskal-Wallis testi iki veya daha fazla grubun karşılaştırılmasında kullanılmaktadır (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017: 219).

Elde edilen bulgulara göre, vergi aflarına ilişkin tutum, vergi aflarının nedenleri, vergi affi sonrası vergi aflarının başarısını etkileyen koşullar ve vergi uyumu faktörleri için meslek gruplarında 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu farkın anlaşılabilmesi için aşağıda sıra ortalamaları yer almaktadır.

Tablo 3.26: Meslek Düzeyine Göre Vergi Aflarına İlişkin Tutum Faktörünün Sıra Ortalaması

Faktör	Meslek	Sıra Ortalaması
Vergi Aflarına İlişkin Tutum	Sanayici	238,50
	Esnaf	180,09
	Memur	235,31
	İşçi	204,69
	Serbest meslek erbabı	215,38

Vergi aflarına ilişkin tutum faktörü açısından meslek düzeyinde sıra değeri ortalamasının en yüksek memurlarda olduğu görülmektedir.

Tablo 3.27: Meslek Düzeyine Göre Vergi Aflarının Nedenlerin Algılanma Düzeyi Faktörünün Sıra Ortalaması

Faktör	Meslek	Sıra Ortalaması
Vergi Aflarının Nedenlerinin Algılanma Düzeyi	Sanayici	377,00
	Esnaf	186,21
	Memur	193,65
	İşçi	201,50
	Serbest meslek erbabı	245,14

Vergi affı faktörü açısından en yüksek sıra ortalaması serbest meslek erbaplarının yer aldığı görülmektedir.

Tablo 3.28: Meslek Düzeyine Göre Vergi Uyumu Faktörü Sıra Ortalaması

Faktör	Meslek	Sıra Ortalaması
Vergi Uyumu	Sanayici	358,50
	Esnaf	169,85
	Memur	288,87
	İşçi	249,40
	Serbest meslek erbabı	229,23

Vergi uyumu faktörü açısından meslek düzeyleri arasında sıra ortalaması en yüksek grup memurlarda olduğu gözlenmektedir.

Tablo 3.29: Faktörler ve Daha Önce Vergi Affından Faydalanma Durumuna Göre Farklılaşması

Faktörler	Daha önce vergi affından faydalandınız mı?	Sıra Ortalaması	Mann-Whitney U Testi Olasılık Değeri
Vergi Aflarına İlişkin Tutum	Evet	232,25	0,181
	Hayır	214,90	
Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar (Vergi Affı Öncesi)	Evet	223,48	0,532
	Hayır	231,67	
Vergi Aflarının Başarısını Etkileyen Koşullar (Vergi Affı Sonrası)	Evet	270,78	0,00
	Hayır	206,75	
Vergi Aflarının Nedenlerin Algılanma Düzeyi	Evet	256,35	0,00
	Hayır	210,20	
Vergi Uyumu	Evet	203,90	0,16
	Hayır	235,56	

Araştırmaya katılan mükelleflerin vergi affından faydalanma ve faydalanmama durumuna göre faktörler itibariyle farklılıkların tespit edilebilmesi için Mann-Whitney U Testi kullanılmıştır. Tablo 3.29 incelendiğinde, vergi affından faydalanan ve faydalanmayan mükellefler açısından vergi aflarına ilişkin tutum faktörü ve vergi affı öncesi vergi aflarının başarısını etkileyen koşullar açısından farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Ancak vergi af nedenleri, vergi uyumu ve vergi affı sonrası vergi aflarının başarısını etkileyen koşullar açısından daha önce vergi affından faydalanan ve faydalanmayan mükellefler arasında farkın mevcut olduğu tespit edilmiştir.

3.3.4.2. Araştırmaya Katılanların Vergi Afları ve Vergi Uyum Düzeyleri Arasındaki İlişki

Tablo 3.30: Vergi Aflarına İlişkin Tutumun Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi

Faktörler		Vergi Aflarına İlişkin Tutum
Vergi Uyum	r	0,615
	p	0,000

Araştırmanın bu aşamasında, vergi aflarına ilişkin tutum ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin tespiti için korelasyon analizi yapılmıştır. Değişkenler arasındaki ilişkinin incelenebilmesi için çeşitli istatistiksel testler yapılmaktadır. Korelasyon analizi, iki değişken arasındaki ilişkinin ölçülebilmesi aşamasında önemli yöntemlerden biridir (Koop, 2003: 23). Korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini, miktarını ve yönünü açıklayan bir değerdir (Büyüköztürk, 2018:36). Korelasyon katsayısı (r), -1 ile 1 arasında değerler almaktadır. Korelasyon katsayısının aldığı pozitif değer, değişkenler arasındaki pozitif ilişkiyi, $r=1$ değeri mutlak pozitif ilişkiyi ve $r=-1$ değeri mutlak negatif ilişkiyi göstermektedir. Korelasyon katsayısının aldığı negatif değer, değişkenler arasında negatif yönde ilişkinin bulunduğunu göstermektedir (Koop, 2003: 24).

Tablo 39’a göre,

- Vergi uyumu ile vergi aflarına ilişkin tutum arasında **orta** düzeyde ve **pozitif** yönde anlamlı ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.



SONUÇ

Günümüzde yaşanan nüfus artışı, teknolojik gelişmeler ve ülkemizin içerisinde bulunduğu ekonomik koşullar kamu finansman ihtiyacını artırmaktadır. Devletin artan finansman ihtiyacı geçmişten günümüze çoğunlukla vergiler aracılığıyla karşılanmaktadır. Devletin görevlerinin aksamaması için vergilerin başarılı bir şekilde toplanabilmesi gereklidir. Vergi gelirlerinin en etkin şekilde toplanabilmesi mükelleflerin vergi uyumlarıyla yakından ilişkilidir.

Vergi alacağı, mükellef tarafından kanunlarda belirtilmiş olan yer ve zamanda ödenmesiyle sona ermektedir. Ancak vergi alacağı yalnızca verginin ödenmesiyle sona ermemektedir. Zamanaşımı, terkin, uzlaşma, yargı kararları ve vergi afları gibi uygulamalar da vergi alacağını sona erdirmektedir. Devletin vergi alacağından vazgeçmesi aşamasında, vergi afları neden ve sonuçlarıyla diğer vergi alacağını sona erdiren durumlardan farklılık arz etmektedir.

Vergi afları, mükelleflerin idari veya hukuki yaptırıma maruz kalmadan vergi borçlarını ödemelerine fırsat tanımaktadır. Devletler vergi afları aracılığıyla vergi alacaklarını yeniden yapılandırmakta; vergi asıllarının, gecikme, zam ve faizlerinin ödenmesine imkân tanımaktadır. Böylece devletler vergi afları aracılığıyla hem tahsili imkânsız hale gelmiş alacaklarının hazineye aktarılmasını sağlamakta hem de artan finansman ihtiyacını karşılamaktadır.

Ülkeler gelişmişlik düzeyi fark etmeksizin sık sık vergi aflarına başvurmaktadır. Türkiye sıklıkla vergi aflarına başvuran ülkeler arasında yer almaktadır. Ülkemizde Cumhuriyet döneminden günümüze 34 kez vergi affı uygulaması yürürlüğe girmiştir. Çıkarılan vergi afları hem kapsam hem de nedenleri açısından her dönem içerisinde farklılıklar içermektedir. 1960 yılı öncesi çıkarılan vergi afları, vergi asıllarının terkinine ilişkin çıkarılmıştır. 1960'lı yıllar sonrası yürürlüğe giren vergi afları ise vergi asıllarının yanında vergi gecikme, zam ve faizlerini de kapsamaktadır.

Ülkemizde mükelleflerin vergi aflarına ilişkin tepkilerini azaltmak amacıyla vergi afları çeşitli isimlerle yürürlüğe girmektedir. Türk Vergi Sisteminde kullanılan

“Af” kelimesi yerine, “Tahsilatın Hızlandırılması”, “Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili”, “Vergi Barışı”, “Varlık Barışı” ve “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması” gibi isimler kullanılmaktadır.

Vergi aflarına karar verilmesi ve kapsamının belirlenmesi noktasında siyasi bir takdir işlemi gerekmektedir. Afların politik temelli bir tasarruf olması nedeniyle devletlerin yalnızca siyasi gerekçelerle vergi aflarına başvurulduğu sonucu çıkartılmamalıdır. Siyasi gerekçelerinin yanında ekonomik ve mali, idari ve teknik, psikolojik ve sosyal gerekçelerle devletler vergi aflarına başvurmaktadır. Devletlerin oy kaygısı, seçmenleriyle aralarında olan bağın kuvvetlenmesi, tahsili imkansız hale gelmiş alacakların tahsil edilmesi, kayıt altına alın(a)mayan mükelleflerin sisteme kazandırılması, mükellefler arasında yaşanan eşitsizliklerin giderilebilmesi, idari yargı ve vergi idaresinin iş yükü hacminin azaltılması, ek bir gelir kaynağı yaratmak ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak amacıyla vergi aflarına başvurulduğu gözlenmektedir.

Vergi aflarına başvurulmasının temel amacı devletin gelir kaynağını artırmaktır. Ancak devletin gelir kaynağının artırılabilmesi için mükelleflerin vergi uyumları da oldukça önemlidir. Mükelleflerin vergi uyumlarını etkileyen faktörlerin başında vergi afları gelmektedir. Kısa dönemde vergi afları vergi gelirlerinde artış sağlamaktadır. Ancak uzun dönemde mükelleflerin vergi uyum düzeylerini olumsuz yönde etkilemektedir.

Uygulamada sık sık vergi aflarına yer verilmesi yeni bir vergi affı beklentisini de beraberinde getirmektedir. Vergi affı beklentisi mükelleflerin ödeme isteğini azaltmaktadır. Mükelleflerin ödeme isteğinde meydana gelen azalma ise vergilerin tahsilini imkânsız hale getirmektedir. Kamu gelirlerinde yaşanan bu aşınma, yeni bir vergi affı uygulamasını gündeme getirmektedir. Böylece vergi afları ile vergi uyumu arasında yaşanan bu süreç tekrarlar hale gelmektedir.

Çalışma kapsamında, vergi afları ile vergi uyumu arasında ilişkinin boyutunu ölçmek amacıyla nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada ölçüm yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Bu kapsamda İstanbul ilinde vergi mükellefleriyle anket çalışması yapılmıştır. Yapılan söz konusu çalışma ile mükelleflerin vergi

aflarına ilişkin bakış açılarının, algılarının ve tutumlarının ortaya koyulabilmesi, vergi afları ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin boyutunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, anket çalışmasında dört ölçme aracı tasarlanmıştır.

Vergi afları ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin ve mükelleflerin vergi aflarına ilişkin bakış açısının ve tutumlarının belirlenebilmesi için İstanbul ilindeki mükellefler ile anket çalışması gerçekleştirilmiş; ankete 469 mükellef katılım sağlamıştır. Söz konusu ankete katılan mükelleflerin %34,8'i kadın, %65,2'si erkeklerden oluşmaktadır. Katılımcıların yaş ortalaması minimum 18, maksimum 70'dir. Yanıtlayıcıların yaş ortalaması ise 38'dir. Medeni durum itibarıyla katılımcıların %35,8'i bekarlardan, %64,2'si evlilerden oluşmaktadır. Katılımcıların %11'i ilköğretim, %13'ü ortaöğretim, %34'ü lise, %7'si ön lisans, %27'si lisans ve %8' lisansüstü eğitim düzeyinden oluşmaktadır. Katılımcıların, %58'i esnaf, %8'i memur, %10'u işçi, %13'ü serbest meslek erbabı, %11'i ise diğer meslek gruplarında yer almaktadır.

Katılımcıların vergi aflarına ilişkin tutumlarını belirlemek amacıyla katılımcılara 12 maddelik sorular yöneltilmiştir. Bu faktör "Vergi aflarına ilişkin tutum" ölçeği olarak tasarlanmıştır. Mükelleflerin vergi aflarına bakış açısını tespit etmek amacıyla yönelttiğimiz "Vergi aflarına tamamen karşıyım" sorusuna katılımcıların %44'ü Kesinlikle Katılmıyorum ve Katılmıyorum, %42'si Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum yanıtı verilmiştir. "Vergi afları pratik bir araçtır" sorusuna katılımcıların %45'i Kesinlikle Katılıyorum ve Katılıyorum, %39'u Kesinlikle Katılmıyorum ve Katılmıyorum yanıtı verilmiştir. "Vergi afları düzenli aralıklarla uygulanmalıdır" sorusuna katılımcıların %47'si Katılmıyorum, %45'i tarafından Katılıyorum yanıtı verilmiştir. Nitekim elde edilen sonuçlara göre, vergi affı yanlısı ve karşıtı iki farklı grubun ortaya çıktığı gözlenmektedir.

Araştırma sonuçlarına göre, Türkiye'de ortalama 2-3 yılda bir yürürlüğe giren vergi afları mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Bu kapsamda, ankete katılan katılımcılara yöneltilen "Vergi aflarına ilişkin tutum" ölçeği sorularına verilen yanıtları incelediğimizde;

- Hem vergi aflarının hem de vergi affı beklentisinin mükelleflerin vergi ödeme isteğini azalttığı,
- Vergi aflarının devlete olan güveni zedelediği,
- Vergi aflarının vergi kanunlarına olan güveni zedelediği,
- Yeni bir vergi affının bir sonraki vergi affı beklentisini beraberinde getirdiği,
- Vergi aflarının mükellefler arasında adaletsizliğe neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca mükellefler vergi aflarının bazı mükellefleri kayırmak amaçlı çıkarıldığını düşünmektedir. Elde edilen bulgulara göre, yeni af beklentisi ve sık sık uygulamada yer verilen vergi afları, mükelleflerin devlete olan güvenini zedelemekte ve vergi ödeme isteklerini azaltarak vergi uyumlarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergi aflarının gerekçelerinin mükellefler tarafından algılanma düzeyinin belirlenebilmesi için katılımcılara yönelttiğimiz sorulara ilişkin yanıtları incelediğimizde;

- Vergi aflarının partiler tarafından siyasi propaganda aracı olarak kullanıldığını,
- Vergi aflarının mükelleflerin temiz bir sayfa açmasına imkân sağladığı,
- Vergi aflarından elde edilen gelirin devlet hazinesine ek bir gelir kaynağı yarattığı,
- Vergi aflarının vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafiflettiği,
- Vergi aflarının kayıt altına alınamayan mükelleflerin sisteme dahil edilmesini sağladığı,
- Ekonomik kriz dönemlerinde vergi aflarına başvurulmasının gerekli olduğu,
- Vergi aflarının, vergi sistemine ilişkin köklü reformların yapılabilmesi için zorunluluk teşkil ettiği,
- Vergi aflarının tahsili imkânsız hale gelmiş alacakların tahsil edilmesine imkân sağladığına yönelik yanıtlar verilmiştir.

Elde edilen bulgulara göre, ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının gerekçelerinin algılama düzeyinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların

vergi aflarını partilerin propaganda aracı olarak kullandığı yönündeki ifadeleri hem vergi aflarına hem de vergi uyumuna ilişkin bakış açılarını olumsuz etkilemektedir.

Çalışma kapsamında, vergi aflarının başarısını etkileyen koşullara ilişkin mükelleflerin bakış açıları ve algılarını ölçmek amacıyla 7 maddelik ölçek tasarlanmıştır. Vergi affi öncesi ve vergi affi sonrası vergi aflarının başarısını etkileyen koşullar olmak üzere iki ayrı faktör türetilmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun sorulara ilişkin verdiği yanıtlar incelendiğinde;

- Vergi affından yararlanabilmek için yeterli süre tanınmalı,
- Vergi aflarına ilişkin kamuoyu bilgilendirilmeli,
- Bir daha vergi affi yapılmayacağı bilinci yerleştirilmeli,
- Vergi affından sonra cezalar ağırlaştırılmalı,
- Vergi affından sonra denetimler artırılmalı,
- Vergi afları vergi reformlarıyla birlikte uygulanmalı,
- Vergi affına ilişkin koşulların affa katılımı teşvik etmesi gerektiği belirtilmiştir.

Elde edilen bulgulara göre, vergi affi uygulaması yürürlüğe girmeden önce kamuoyunun bilgilendirilmesi, vergi reformlarıyla birlikte affın uygulanması, vergi affi uygulamasının koşullarının iyi belirlenmesi ve vergi affından yararlanabilmek için mükelleflere yeterli süre tanınması, devletin vergi affından beklediği başarının gerçekleşmesine fırsat tanımaktadır. Ayrıca vergi affi uygulaması sonrası mükelleflerin vergi uyumlarının azalmaması için vergi affi sonrası cezaların, denetimlerin artırılması gereklidir. Vergi aflarının mükelleflerin üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkinin giderilebilmesi içinde bir daha vergi affi yapılmayacağı algısı mükelleflere yerleştirilmelidir.

Demografik özelliklerin vergi aflarına ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlar üzerinde meydana getirdiği etkileri ölçmek amacıyla yapılan hipotez testlerinin sonuçları ise aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- Vergi aflarına ilişkin tutum faktörüne göre kadın ve erkek katılımcılar arasında fark bulunmaktadır. Kadınların bu sorulara katılım dereceleri erkeklere göre daha yüksektir.
- Vergi uyumu faktörü ile kadın ve erkek katılımcılar arasında fark tespit edilmiştir. Kadınların erkeklere göre vergi uyum düzeyinin daha yüksek olduğu saptanmıştır. Cinsiyet değişkenine göre diğer iki faktör açısından fark bulunmamıştır.
- Ankete katılım sağlayan mükelleflerin, vergi aflarının gerekçelerinin algılanma düzeyine göre evlilerin bu maddelere katılım düzeyinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır.
- Vergi uyumu faktörü açısından, bekar mükelleflerin evli olan mükelleflere göre katılım düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Vergi aflarına ilişkin tutum faktörü ile eğitim düzeyi arasındaki ilişki incelendiğinde, üniversite mezunlarının katılım derecesi lise ve altı derecelere sahip mükelleflere göre daha yüksektir.
- Vergi aflarının başarısını etkileyen koşullar ile eğitim düzeyi arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Eğitim düzeyi yükseldikçe ölçekte yer alan sorulara katılım düzeyinin düştüğü gözlenmiştir.
- Eğitim düzeyleri arasında vergi uyumu açısından fark olduğu saptanmıştır.
- Meslek grupları itibarıyla vergi aflarına ilişkin tutum, vergi aflarının gerekçelerinin algılanma düzeyi, vergi affı sonrası vergi aflarının başarısını etkileyen koşullar ve vergi uyumu faktörü açısından fark tespit edilmiştir. Vergi aflarına ilişkin tutum faktörüne memurların katılım dereceleri diğer meslek gruplarına göre daha yüksektir.

Çalışmada, vergi affından faydalanan ve faydalanmayan mükellefler arasında vergi aflarına bakış açısı hususunda farklılık olup olmadığı tespit edilmiştir. Elde edilen sonuca göre, daha önce vergi aflarından faydalanan mükellefler ile vergi aflarından faydalanmayan mükellefler arasında vergi aflarına ilişkin fark tespit edilememiştir. Ancak daha önce vergi affından faydalanan mükelleflerin, vergi

affından faydalanmayan mükelleflere göre vergi uyum düzeyleri daha düşük olması dikkat çekmektedir.

Çalışma kapsamında elde edilen bir diğer bulgu ise ankete katılan mükelleflerin vergi affı beklentilerinin tespitine yöneliktir. Ankete katılan mükelleflerin %81,6'sı yeni vergi affının yürürlüğe gireceğini düşünmektedir. Mükelleflerin vergi affı beklentisinin bu kadar yüksek bir oranda olması mükelleflerin vergi uyum düzeylerini de etkilemektedir.

Çalışmamızın temel amacı, vergi aflarının vergi uyumu üzerinde meydana getirdiği etkiyi ölçmektir. Yapılan korelasyon analizi sonucuna göre, vergi afları ile vergi uyumu arasında *orta* düzeyde ve *pozitif* yönde anlamlı ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.

Ülkemizde ortalama 5 yılda bir yürürlüğe giren vergi afları 2000'li yıllardan itibaren ortalama 2 yılda bir yürürlüğe girer hale gelmiştir. 2000-2019 yılları arasında toplam 9 kez vergi affı kanunu yürürlüğe girmiştir. Günümüzde vergi aflarına sıkça yer verilmesinin en önemli nedeni acil gelire duyulan ihtiyaçtır. Ancak sıklıkla uygulanan vergi afları, mükelleflerin af beklentisi içerisine girmesine neden olmaktadır. Af beklentisi algısı ise mükelleflerin hem vergi ödeme isteklerinin hem de devlete duyulan güvenin azalmasıyla sonuçlanmaktadır. Vergiye uyumları azalan mükellefler vergiden kaçınarak kamu gelirinin de azalmasına neden olmaktadır.

Vergi aflarının meydana getirdiği bu olumsuz etkinin ortadan kaldırılabilmesi için çeşitli öneriler sıralanabilir. Bunlardan en önemlisi, vergi aflarının mükellefler için son fırsat olduğu algısı yaratılmalıdır. Mükellefler her çıkan vergi aflarıyla yeni bir af beklentisi içerisine girmesi engellenmelidir. Ayrıca vergi afları ilave finansman ihtiyacını karşılayan bir uygulama olmaktan çıkarılmalıdır. Vergi afları bir defaya mahsus çıkarılmalı, kamu finansman ihtiyacı normal yollardan karşılanmaya çalışılmalıdır. Vergi afları uygulamasına başvurulması bir zorunluluk ise vergi aflarının kapsamı iyi belirlenmeli, kamuoyu bilgilendirilmeli ve vergi afları reformlarla desteklenmelidir. Düzenlenecek olan reformlar vergi aflarının mükelleflerin adalet ve eşitlik algısını artıracak şekilde olmalıdır. Çünkü eşitlikten

uzak bir vergilendirme yapısı mükelleflerin vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır.



KAYNAKÇA

- Ağbal, Naci: “Bakan Ağbal’ın Açıklamaları”, Milliyet Gazetesi, (<http://www.milliyet.com.tr/bakan-agbal-in-aciklamalari-ankara-yerel-haber-1501648/>, 13.03.2019)
- Ağbal, Naci: “Bakan Ağbal'dan Flaş Açıklamalar! Yeni Bir Sistem”, Milliyet Gazetesi, (<http://www.milliyet.com.tr/son-dakika-bakan-agbal-dan-ekonomi-2458798/>, 13.03.2019).
- Akdoğan, Abdurrahman: **“Kamu Maliyesi”**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.
- Akdoğan, Abdurrahman: **“Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”**, Gazi Kitabevi, 13.Baskı 2017.
- Aktan, C. Can: “Toplam Ahlak Felsefesi ve Toplam Ahlak Yönetimi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, S.S.65-82, 2011.
- Aktan, C.Can, Dileyici,
- Dilek, Vural, Y.: **“Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi”**, Seçkin Yayıncılık, 1.Baskı, 2006.
- Aktan,C. Can, Özkal Sanver,
- İpek, Sanver, Remzi: **“Oyunlar, Kurallar ve Düzen”**, (<http://www.canaktan.org/ekonomi/oyunteorisi/makaleler/aktan-sanver.pdf>), 2006.

Alm James, Michael Mckee,

William Beck: “Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance”, **National Tax Journal**, Volume:43, Mart 1990.

Alm, James,

Beck, William: “Wiping The Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties”, 1991.

Alm, James: “Tax Policy Analysis: The Introduction of A Russian Tax Amnesty”, **International Studies Program Working Paper**, 1998.

Alm, James,

Beck, William: “Tax Amnesties and Tax Revenues”, **Public Finance Review**, 1990.

Alm, James,

Martinez Vazquez,

Jorge Ve Wallace Sally: “Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During The Transition in The Russian”, **Economic Analysis and Policy**, S.S. 235-253, 2009.

Andreoni, James:

“The Desirability of A Permanent Tax Amnesty”, **Journal of Public Economics**, 143–159, 1991.

Andreoni, James, Erard,

Brian, Feinstein, Jonathan:

“Tax Compliance”, **Journal of Economic Literature**, Vol: 36, P.P. 818-860, 1998.

Aygün, Recep:

“Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 369, Mayıs- 2012.

Baer, Katherina,

Le Borgne, Eric:

“Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives”, **International Monetary Fund**, 2008.

Bagnoli, Bianca:

<https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2018/11/launch-of-tax-amnesty-program> (15.05.2019)

Bamzai, Sandeep:

“Will Govt’s Tax Amnesty Schemes Work?”, **India Matters**, 2016.

Barbuta Mişu, Nicoleta:

“A Review Of Factors For Tax Compliance”, **Economics and Applied Informatics**, 1, P.P. 69-76, 2011.

Bayraklı, H. Hüseyin,

Saruç, N. Tolga, Sağbaş, İsa:

“Vergi Kaçırmaı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmalarının Bulguları”, **19.Maliye Sempozyumu**, 2004.

- Bektaş, Hakan: “İkili Değişkenler için Faktör Analizi: Çalışma Yaşamı Kalitesi Üzerine Bir Uygulama”, Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2015.
- Besen, Ramazan: “Devletin Vergi Alacağıının Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2007.
- Beşel, Furkan, Şahpaz İzgi, Kadriye: “Vergi Uyumunun Arttırılmasına Yönelik Bir Öneri: Kısmi Tahsis Uygulaması”, **Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi**, Ss 47-60, 2017.
- Bose Pinaki, Jetter, Michael: “Liberalization and Tax Amnesty in A Developing Economy”, *Economic Modelling*, 2012.
- Buyrukoğlu Selçuk,
- Erasa, İrem: “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, Say: 375, Kasım- 2012.
- Bülbül, Duran: “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, **Yaklaşım**, 2003.

Bülbül, Duran, Karadeniz,

Hülya:

“Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi”, **E-Yaklaşım**, 11 Haziran 2004.

Büyüköztürk, Şener:

“Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı: İstatistik, Araştırma Deseni SPSS Uygulamaları ve Yorum”, **Pegem Akademi**, 24.Baskı, 2018.

Büyüköztürk, Şener:

“**Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı**”, 2002.

Çağan, Nami:

“Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1972.

Çetin, Güneş:

“Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa-2005.

Çetinkaya, Oğuz:

“Vergi Hukukunda Kişiye Özgü İdari Çözüm Yolu Oluşturmak ya da Oluşturmamak”, **Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği**, Haziran-2012,

Dallı, Atilla:

“4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açından Değerlendirilmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2006.

- Demirci, Zeynep: “Türkiye’de Vergi Afları ile Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Bursa-2015.
- Diego Lubian, Luca Zarri: “Happiness and Tax Morale: An Empirical Analysis”, **Working Paper Series Department Of Economics University Of Verona**, Sayı 4, 2011.
- Doğan, Zeki, Besen, Ramazan: “Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, Ağustos-2008.
- Dönmez, Recai: “**Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**” Anadolu Üniversitesi Yayınları, No 557, Eskişehir-1992.
- Dubin, Jeffrey, Graetz,
- Michael, Wilde, Louis: “State Income Tax Amnesties: Causes” , **The Quarterly Journal of Economics**, Ss 1057-1070, 1992.
- Durmuş Kafkas, Gökçe: “*Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Borcu İle Cezalarını Ortadan Kaldıran Veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2013.

Edizdoğan Nihat,

Erhan Gümüş:

“Vergi Afları ve Türkiye’ De Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:164, 2013.

Eker, Cemali:

“Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri”, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa-2006.

Franzoni, Luigi Alberto:

“Tax Evasion and Tax Compliance”, **Encyclopedia of Law and Economics**,1998.

Gelir İdaresi Başkanlığı:

7143 Sayılı Kanun Rehberi, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/7143/7143rehber.pdf>, 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı:

6552 Sayılı Kanun Rehberi, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6552/6552genel.pdf>, 2014.

Gelir İdaresi Başkanlığı:

7020 Sayılı Kanun Rehberi, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/7020genel.pdf>, 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı:

6111 Sayılı Kanun Rehberi, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf> , 2011.

Gelir İdaresi Başkanlığı:

6736 Sayılı Kanun Rehberi, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/6736rehberi.pdf>, 2016.

Gözler, Kemal:

“Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 18, 2001.

Guiso, Luigi, Sapienza,

Paola, Zingales, Luigi:

“People’s Opium? Religion and Economic Attitudes”, **Journal Of Monetary Economics**, Sayı 50, S.S. 225-282, 2003.

Güler, Yusuf:

“Vergi Aflarının Bütçe ve Genel Ekonomi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, 2015.

Hançerlioğlu, Orhan:

“**Ekonomi Sözlüğü**”, Remzi Kitabevi, 5. Basım, 1993.

Herman, Leonard,

Zeckhauser, Richard:

“Amnesty, Enforcement, and Tax Policy Chapter”, S.S. 55 – 86, 1987.

Huda, Mokhamad Khoirul,

Hernoko, Agus Yudha:

“Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges”, **Asian Social Science**, 2017.

Ibrahim, Muhammad Alishahdani,

Myrna, Rita,

Irawati, Ira,

Kristiadi J. B. :

“A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries”, **International Journal of Economics and Financial Issues**, 2017.

- İnce, Tunç, Keleş, Musa: “Türkiye’de ve Oecd Ülkelerinde Gelirin Marjinal Faydası Açısından Vergi Yüğü ve Baskısı”, **Vergi Dünyası**, 2018.
- İpek, Selçuk, Kaynar, İlknur: “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale iline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2009, s.183.
- İstanbul Serbest Muhasebeci
Mali Müşavirler Odası: 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/4811/4811.pdf>.
- İzgi, Kadriye: “*Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği*”, Yüksek Lisans Tezi, **Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2011.
- James, Simon, Clinton, Alley: “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”, **Journal Of Finance and Managament in Public Services**, Vol 2, 2002.
- Junpath, S. V, Kharwa, M. S. E.,
Stainbank, L. J. : “Taxpayers’ Attitudes Towards Tax Am-
Nesties And Compliance in South Africa: An
Exploratory Study”, **South African Journal
of Accounting Research**, 2016.
- Kahneman, Daniel, “**Thinking, Fast and Slow**”, Macmillan, 2011.

Kahneman, Daniel,

Tversky Amos:

“Prospect Theory: An Analysis Of Decision Under Risk”, **Econometrica**, Sayı 47, S.S. 263-291, 1979.

Karabulut, Mehmet:

“Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 1996.

Kargı, Veli:

“Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.S. 101-115, 2011.

Kargı, Veli,

Yüksel, Cihan:

“Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri**, 2010.

Keleş, Yusuf:

“Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.S.76-83, Mayıs-2002.

Kaya, Ayşe:

“Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”, **Maliye Dergisi**, Sayı 167, 2014.

Kirchler, Erich, Hoelzl,

Erik, Wahl, Ingrid:

“Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope Framework”, **Journal Of Economic Psycholog**, S.S. 210-225, 2008.

- Kitapçı, İsmail: “**Vergi Etiği-Vergi Psikolojisi**”, Seçkin Yayıncılık, 1.Baskı, 2013.
- Kline, Rex B.: Principles and Practice of Structural Equation Modeling, **Guilford Press**, 2005.
- Koop, Gary: “Analysis of Economic Data”, 2003.
- KPMG: “Vergi Afları Nasıl Bir Algı Yaratıyor?”, (Çevrimiçi),(<https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2016/11/vergi-aflari-nasil-bir-algi-yaratiyor.html>).
- Kuzu, Burhan: “Af Müessesesi ve Düşünceleri Açıklama Özgürlüğü” , **Anayasa Yargısı Dergisi**, 18, 254-259, 2001.
- Lerman, H. Allen: “Tax Amnesty: The Federal Perspective Reform or Revenue”, **National Tax Journal**, S.S. 225-332, 1986.
- Lopez Laborda, Julio, Rodrigo, Fernando: “Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case Of Spain”, **Fiscal Studies**, Ss 73-96, 2003.
- Lubian, Diego, Zarri, Luca: “Happiness and Tax Morale: An Empirical Analysis”, **Journal Of Economic Behavior & Organization**, Vol: 80, P.P. 223-243, 2011.
- Luitel, Hari Sharan: “Is Tax Amnesty A Good Tax Policy? Evidence From State Tax Amnesty Programs in The United States”, **Lexington Books**, 2014.

Luitel, Harı Sharan,

Sobel, Russell S.:

“The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, **Public Budgeting & Finance**, 2007.

Malherbe, Jacques:

“Tax Amnesties”, **Kluwer Law International**, 2011.

Martin, Laila,

Camarda, Agatino:

“Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programmes”, 2017.

Mikesell, John, Ross,

Justin:

“Fast Money? The Contribution Of State Tax Amnesties To Public Revenue System”, **National Tax Journal**, Vol: 63, 2012.

Muter, Naci, Sakınç, Süreyya,

Çelebi, Kemal:

“Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, 1993.

Narinoğlu, Recep:

“1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, 1991.

Oktar, S. Ateş:

“**Vergi Hukuku**”, Türkmen Kitabevi, 14.Baskı, İstanbul-2019.

Öncel, Muallâ, Kumrulu, Ahmet,

Çağan, Nami:

“**Vergi Hukuku**”, Turhan Kitabevi, 27.Baskı, Ankara-2018.

Öz, Ersan, Buyrukoğlu,

Selçuk:

“Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 272, S.S.89-104, 2011.

Öz, Semih, Özkök Çubukçu,

Dilek:

“Kronik: Af Ya Da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 66 Sayı:2, 2011.

Özbek, Fatih Rüştü:

“Vergi Afları ve Yansımaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 310, 2014.

Özden, Murat:

“*Mali Af*”, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 1992.

Palamut, M. Emin:

“Vergisel Af ve 3887 Sayılı Yasa” **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Nisan-Mayıs, S.S 7-11, 1992.

Parle, William, Hirlinger,

Mike:

“Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments”, **Public Administration Review**, 1986.

Purnomolastu, N:

“Comparison of Tax Amnesty Implementation in Developing Countries”, **Jurnal Bisnis Terapan**, 2017.

Parlaungan, Gorga:

“The Tax Morale Of Individual Taxpayers İn Indonesia”, Curtin University, 2017.

Polat, Orhan:

“Vergi Afları Karşısında Mükelleflerin Adalet Algısı ve Vergiye Gönüllü Uyumu: Bursa İli Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2018.

Ross, Justin:

“Local Government Property Tax Amnesty Programs: Structures and Themes”, **Public Finance and Management.**”, 12(2), P.P. 147-150, 2012.

Roth, Jeffrey, Scholz, John,

Witte, Ann Dryden:

“Taxpayer Compliance, Volume 1 An Agenda For Research”, University Of Pennsylvania, 1989.

Saraçoğlu, Fatih, Ejder,

Haydar:

“Kamu Malı Yönetiminin Açıklık ve Samimilik İlkeleri Açısından Analizi”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No.27, 2002.

Saruç, N. Tolga:

“**Vergi Uyumu**”, Seçkin Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara, 2015.

Savaşan, Fatih:

“Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.S.149-171, 2006.

- Fikret, Sayar: “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 73, 1987.
- Sandalcı, Ulvi,
- Sandalcı, İnci: “Vergi Ahlakı ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi: OECD ülkeleri Özelinde Bir İnceleme”, **Sakarya İktisat Dergisi**, Cilt 6, Sayı 1, 2017.
- Susam, Nazan: “**Kamu Maliyesi**”, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016.
- Susam, Nazan: “**Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikaları 1923-2008**”, Derin Yayınları, 2009.
- Şahin, Serkan: “*Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Erzincan İli Örneği*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2014.
- Şanver, Cahit: “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 18, Sayı 2, 2018.
- Şencan, Hüner: “**Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenirlilik ve Geçerlilik**”, Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Şenlik, Kenan: “*Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2008.

- Taşkın, Yasemin: “*Vergi Aflarının Etkinliği Teori ve Türkiye Uygulaması*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2006.
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, S.s. 122-128, 2010.
- TDK: (çevrimiçi), <http://tdk.gov.tr>, 2018.
- Tekin, Ahmet, Tuncer, Güner, Sağdıç, E. Nail: “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, **Sakarya İktisat Dergisi**, S.S 1-26, 2013.
- Tekin, Ahmet, Gürçam Sökmen, Özlem: “Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum ile İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt 6, Sayı 6, 2017.
- Torgler, Benno: “Tax Morale: Theory and Empirical Analysis Of Tax Compliance”, 2003.
- Torgler, Benno, Schaltegger, Cristhtop: “Tax Amnesty And Political Participation”, **Public Finance Review**, 2005.
- Tosuner, Mehmet: “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1995.

- Trevisani, Paulo: “Brazil’s Amnesty Program Collects \$15.8 Billion in Taxes And Fines”, (Çevrimiçi), <https://www.wsj.com/articles/brazils-amnesty-program-collects-15-8-billion-in-taxes-and-fines-1478011964>, 2016.
- Tunçer, Mehmet: “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:19, S.25-35, 2001.
- Tunçer, Mehmet: “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Ss 217-228, 2005.
- Tunçer, Mehmet: “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 2002.
- Ünal, Selcan: “*Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi*”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2018.
- Yalçın, Hasan, Başer, Arif: “Türkiye’deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı 173, 1996.
- Yaraşır, Sevinç: “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S.S.175-187, 2013.

Yaşlıoğlu, Murat:

“Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici ve Doğrulayıcı Faktör Analizlerinin Kullanılması”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, S.S. 74-85, 2017.

Yıldız Şeren,

Gamze ,Dedebek,Emin:

“Yeni Varlık Barışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)”, **International Anatolia Academic Online Journal/ Social Science Journal / Sosyal Bilimler Dergisi**, 2013.

Yurdadoğ, Volkan,

Coşkun Karadağ, Neslihan:

“Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal**, S.S. 134-164, 2017.

<http://www.vmhk.org.tr/?p=4122>, 30.10.2018.

<https://baumgartnerpartner.com/en/vdp-brazil-ii/>, 16.05.2019.

<http://gib.gov.tr/vergi-borclarinda-yapilandirma-firsati-basladi>, 30.10.2018.

https://www.aksam.com.tr/ekonomi/yeniden-yapilandirmada-rekor-c2tahsilat-37-milyar-liraya-ulasti/haber-719004_(30.10.2018).

Vergi Usul Kanunu

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine İlişkin Kanun

3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılıın Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun

4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun

5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Affı Hakkında Kanun

1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun

2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun

3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

3571 Sayılı 79 Sayılı Sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilatı, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

3689 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun

4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu

414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun

6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

7020 Sayılı Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
281 Sayılı Vergi Usul Kanunu
6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine İlişkin Kanun
3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılın Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun
4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Affı Hakkında Kanun
1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
3571 Sayılı 79 Sayılı Sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilatı, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
3689 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu
414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun

6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

7020 Sayılı Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun



EKLER

Ek 1- Anket Formu

Değerli Katılımcı, bir akademik araştırma için hazırlanan bu anket, vergi afları alanında yapılacak çalışma ve uygulamalara katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Ankete katılanların kimlikleri ve değerlendirmeleri kesinlikle gizli tutulacak ve elde edilen veriler bilimsel amaçlar dışında kullanılmayacaktır. Soruların doğru veya yanlış cevabı bulunmadığından size göre en uygun cevabı işaretlemeniz önemlidir.

Yaklaşık 10 dakikanızı alabilecek olan bu ankete katılımınızdan dolayı teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Maliye Bölümü

Seda Selin KELEŞ

selin.kuzu@istanbul.edu.tr

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Vergi aflarına tamamen karşıyım.	1	2	3	4	5
2	Vergi afları pratik bir araçtır.	1	2	3	4	5
3	Vergi afları düzenli aralıklarla uygulanmalıdır.	1	2	3	4	5
4	Vergi afları vergi kaçırmaı teşvik eder.	1	2	3	4	5
5	Vergi affı beklentisi vergi ödeme isteğini azaltır.	1	2	3	4	5
6	Vergi afları bazı mükellefleri kayırmak amaçlı çıkarılır.	1	2	3	4	5
7	Vergi afları mükelleflerin devlete olan güvenini zedeler.	1	2	3	4	5
8	Vergi afları dürüst mükellefleri cezalandırır.	1	2	3	4	5
9	Vergi afları mükellefler arasında adaletsizliğe neden olur.	1	2	3	4	5
10	Vergi afları vergi kanunlarına olan güveni zedeler.	1	2	3	4	5
11	Yeni bir vergi affı bir sonraki vergi affı beklentisini beraberinde getirir.	1	2	3	4	5
12	Vergi aflarından yararlanan mükelleflerin vergi bilinci artar.	1	2	3	4	5
13	Vergi afları mükellef ve vergi idaresi arasındaki bağı kuvvetlendirmek için çıkarılmaktadır.	1	2	3	4	5
14	Partiler vergi aflarını propaganda aracı olarak kullanmaktadır.	1	2	3	4	5
15	Vergi afları mükelleflerin temiz bir sayfa açmasına imkân sağlar.	1	2	3	4	5

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
16	Vergi aflarından elde edilen gelir devlet hazinesine önemli katkı sağlar.	1	2	3	4	5
17	Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmektedir.	1	2	3	4	5
18	Vergi afları kayıt altına alınamayan mükelleflerin sisteme dahil edilmesini sağlamaktadır.	1	2	3	4	5
19	Ekonomik kriz dönemlerinde vergi aflarına başvurulması gereklidir.	1	2	3	4	5
20	Vergi afları, vergi sistemine ilişkin köklü reformların yapılabilmesi için zorunluluk teşkil eder.	1	2	3	4	5
21	Vergi afları tahsili imkânsız hale gelmiş alacakların tahsil edilmesine imkân sağlar.	1	2	3	4	5
22	Vergi affından yararlanabilmek için yeterli süre tanınmalıdır.	1	2	3	4	5
23	Vergi aflarına ilişkin kamuoyu bilgilendirilmelidir.	1	2	3	4	5
24	Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir.	1	2	3	4	5
25	Vergi affından sonra cezalar ağırlaştırılmalıdır.	1	2	3	4	5
26	Vergi affından sonra denetimler artırılmalıdır.	1	2	3	4	5
27	Vergi afları vergi reformlarıyla birlikte uygulanmalıdır.	1	2	3	4	5
28	Vergi affına ilişkin koşullar affa katılımı teşvik etmelidir.	1	2	3	4	5
29	Türkiye’de vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
30	Türkiye’de vergi yükü çok yüksektir.	1	2	3	4	5
31	Türkiye’de vergi denetimleri yetersizdir.	1	2	3	4	5
32	Türkiye’de vergi cezalarının caydırıcılığı yüksektir.	1	2	3	4	5
33	Türkiye’de vergi gelirlerinin doğru yerlere harcandığını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
34	Türkiye’de vergi kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olmadığını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
35	Türkiye’de vergi sistemi yeterince anlaşılır değildir.	1	2	3	4	5
36	Vergi ödemek ahlaki bir görevdir.	1	2	3	4	5

Kişisel Bilgiler

1- Cinsiyetiniz?

() Kadın () Erkek

2- Medeni Durumunuz?

() Bekar () Evli

3- Yaşınız?

4- Eğitim Durumunuz?

- ☐ İlköğretim
- ☐ Ortaöğretim
- ☐ Lise
- ☐ Ön Lisans
- ☐ Lisans
- ☐ Lisansüstü

5- Mesleğiniz?

- ☐ Sanayici
- ☐ Esnaf
- ☐ Memur
- ☐ İşçi
- ☐ Serbest Meslek Erbabı
- ☐ Diğer.....

6- Ailenizin Aylık Ortalama Geliri?

7- Ailenizdeki Kişi Sayısı?

8- Vergi mevzuatına ilişkin bilgilere hangi kaynaktan ulaşıyorsunuz?

(Birden fazla işaretleme yapabilirsiniz)

- ☐ Resmî Gazete 'den
- ☐ Vergi Dairesinden
- ☐ Muhasebecimden
- ☐ Medyadan
- ☐ Diğer.....

9- Daha önce vergi affından faydalandınız mı?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

Eğer cevabınız evet ise;

10- Daha önce kaç vergi affından faydalandınız?

11- En son çıkarılan vergi affından faydalandınız mı?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

12- Önümüzdeki 2-3 yıl içerisinde yeni bir vergi affı çıkacağını düşünüyor musunuz?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

Konuya ilişkin eklemek istedikleriniz:

Ek 2- Ters Kodlanmış Sorular

1. Vergi aflarına tamamen karşıyım.	5→1
2. Vergi afları pratik bir araçtır.	1→5
3. Vergi afları düzenli aralıklarla uygulanmalıdır.	1→5
4. Vergi afları vergi kaçırmaı teşvik eder.	5→1
5. Vergi affı beklentisi vergi ödeme isteğini azaltır.	5→1
6. Vergi afları bazı mükellefleri kayırmak amaçlı çıkarılır.	5→1
7. Vergi afları mükelleflerin devlete olan güvenini zedeler.	5→1
8. Vergi afları dürüst mükellefleri cezalandırır.	5→1
9. Vergi afları mükellefler arasında adaletsizliğe neden olur.	5→1
10. Vergi afları vergi kanunlarına olan güveni zedeler.	5→1
11. Yeni bir vergi affı bir sonraki vergi affı beklentisini beraberinde getirir.	5→1
12. Vergi aflarından yararlanan mükelleflerin vergi bilinci artar.	1→5
13. Vergi afları mükellef ve vergi idaresi arasındaki bağı kuvvetlendirmek için çıkarılmaktadır.	1→5
14. Partiler vergi aflarını propaganda aracı olarak kullanmaktadır.	5→1
15. Vergi afları mükelleflerin temiz bir sayfa açmasına imkân sağlar.	1→5
16. Vergi aflarından elde edilen gelir devlet hazinesine önemli katkı sağlar.	1→5
17. Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmektedir.	1→5
18. Vergi afları kayıt altına alınamayan mükelleflerin sisteme dahil edilmesini sağlamaktadır.	1→5
19. Ekonomik kriz dönemlerinde vergi aflarına başvurulması gereklidir.	1→5
20. Vergi afları, vergi sistemine ilişkin köklü reformların yapılabilmesi için zorunluluk teşkil eder.	1→5
21. Vergi afları tahsili imkânsız hale gelmiş alacakların tahsil edilmesine imkân sağlar.	1→5

22. Vergi affından yararlanabilmek için yeterli süre tanınmalıdır.	1→5
23. Vergi aflarına ilişkin kamuoyu bilgilendirilmelidir.	1→5
24. Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir.	1→5
25. Vergi affından sonra cezalar ağırlaştırılmalıdır.	1→5
26. Vergi affından sonra denetimler artırılmalıdır.	1→5
27. Vergi afları vergi reformlarıyla birlikte uygulanmalıdır.	1→5
28. Vergi affına ilişkin koşullar affa katılımı teşvik etmelidir.	1→5
29. Türkiye’de vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	1→5
30. Türkiye’de vergi yükü çok yüksektir.	5→1
31. Türkiye’de vergi denetimleri yetersizdir.	5→1
32. Türkiye’de vergi cezalarının caydırıcılığı yüksektir.	1→5
33. Türkiye’de vergi gelirlerinin doğru yerlere harcandığını düşünüyorum.	1→5
34. Türkiye’de vergi kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olmadığını düşünüyorum.	5→1
35. Türkiye’de vergi sistemi yeterince anlaşılır değildir.	5→1
36. Vergi ödemek ahlaki bir görevdir.	1→5

Ek-3 Türkiye’de Yürürlüğe Giren Vergi Affı Kanunları

Tarihi	Kanun Numarası ve Adı
5.08.1928	145 Sayılı Elviye-i Selsade Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun
22.03.1934	2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu
4.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine İlişkin Kanun
29.06.1938	3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılıın Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkinine Dair Kanun
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
28.12.1961	281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 Sayılı Vergi Affı Kanunu
5.09.1963	325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerine Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 Sayılı Vergi Affı Kanunu
3.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Affı Hakkında Kanun
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
4.12.1985	3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
3.12.1988	3505 Sayılı Kanun
28.12.1988	3512 Sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile Getirilen Af
20.06.1989	3571 Sayılı Kanun
15.12.1990	3689 Sayılı Kanun
21.02.1992	3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
5.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu ile Getirilen Vergi Affı Uygulaması
6.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun
29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
27.05.2017	7020 Sayılı Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun