

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ: BİLECİK İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ESRANUR BETÜL BAKIR

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. ŞEBNEM EKERYILMAZ

BİLECİK, 2025
10688997

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ: BİLECİK İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ESRANUR BETÜL BAKIR

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. ŞEBNEM EKERYILMAZ

BİLECİK, 2025

10688997

BEYAN

“Türk Vergi Hukukunda Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Bilecik İli Örneği” adlı yüksek lisans tezi hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel araştırma ve etik kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmının Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu (05.07.2024/ E-54674167-050.04-2642246), Bilecik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından (sayı:2024/036) ve Bilecik Defterdarlığından (sayı:3650597) yazılı izin alınmıştır.

Bu çalışmanın, Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP), TÜBİTAK veya benzeri kuruluşlarca desteklenmesi durumunda; projenin ve destekleyen kurumun adı proje numarası ile birlikte, ETİK KURUL onayı alınması durumunda ise ETİK KURUL tarih karar ve sayı bilgilerinin beyan edilmesi gerekmektedir.	
DESTEK ALINMIŞTIR	DESTEK ALINMAMIŞTIR
Destek alındı ise;	
Destekleyen kurum;	
Desteğin Türü	Proje Numarası
1- BAP (Bilimsel Araştırma Projesi)	
2- TÜBİTAK	
Diğer;.....	
ETİK KURUL onayı var ise;	
ETİK KURUL karar tarih/sayı:	05.07.2024/ E-54674167-050.04-2642246

Esranur Betül BAKIR

Tarih

.....

İmza

.....

ÖNSÖZ

Öncelikle tezimin hazırlanma sürecinde bilgi ve deneyimleriyle bana yol gösteren, desteklerini ve sabrını hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli danışman hocam Doç. Dr. Şebnem EKERYILMAZ'a teşekkür ederim. Yüksek Lisansımı başarı ile tamamlayabilmemde emeği geçen tüm hocalarıma, bana destek olan ailem ve arkadaşlarıma manevi desteklerinden ötürü teşekkür ederim.

Esranur Betül BAKIR

2025



ÖZET

VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ: BİLECİK İLİ ÖRNEĞİ

Vergi, devletlerin en önemli gelir kaynaklarından birisini oluşturmaktadır. En önemli gelir kaynağı olması gerekçesiyle verginin toplanabilmesinde, mükelleflerin vergiye uyum sağlamaları büyük önem arz etmektedir. Devletlerin tarihsel süreç içerisinde çıkarmış olduğu vergi afları da vergi uyumunu doğal olarak etkilemektedir. Çalışmanın konusunu geçmişten günümüze çıkarılan vergi aflarının vergi uyumuna ne yönde etki ettiğinin Bilecik ilinde tespit edilmesi oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında; Bilecik ilindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, vergi idaresi çalışanları ve vergi mükellefleriyle mülakat yapılmıştır. Literatür incelendiğinde, vergi aflarının vergi uyumuna etkisi kapsamında birçok çalışma bulunmakla beraber Bilecik ili kapsamında yapılan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmaya; Bilecik ilinde bulunan vergi idaresi çalışanları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve mükellefler dahil edilerek mükelleflerin vergi aflarına karşı uyumlarının ne yönde etkilendiği tespit edilmiştir. Vergi uyumunun artırılması vergi gelirlerinin de artması sonucunu doğuracağı için çalışmamız önem arz etmektedir. Bu çalışma, Bilecik ilindeki mükelleflerin vergi afları sonrasında vergiye karşı uyum davranışlarının ne yönde şekillendiğine ilişkin bir kaynak oluşturulacaktır. Çalışmamızın literatüre katkısı bu yönde olmakla birlikte; literatürde vergi aflarının vergi uyumuna etkisi hususunda vergi idaresi çalışanları, serbest muhasebeci mali müşavirler ve vergi mükellefleriyle yapılan mülakat neticesinde sonuçlarını karşılaştıran bir çalışmaya da rastlanmaması çalışmamızın özgün yanlarından birisini oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyumu, Vergi Affı, Bilecik İli

ABSTRACT

THE EFFECT OF TAX AMNESTIES ON TAX COMPLIANCE: BİLECİK PROVINCE EXAMPLE

Taxation constitutes one of the most significant sources of revenue for governments. Given its critical role as a primary income source, taxpayer compliance with tax obligations is of great importance. Tax amnesties, frequently employed by governments throughout history, naturally influence tax compliance. The subject of this study is to determine how tax amnesties from past to present have impacted tax compliance in the province of Bilecik. Within the scope of the study, interviews were conducted with Certified Public Accountants, tax administration employees, and taxpayers in Bilecik. A review of the literature reveals that while there are many studies on the effects of tax amnesties on tax compliance, no studies have been conducted specifically in the context of Bilecik. By including tax administration employees, Certified Public Accountants, and taxpayers in Bilecik, this study identifies how tax amnesties have influenced taxpayer compliance. Enhancing tax compliance is important because it leads to an increase in tax revenues, underscoring the significance of this research. This study will serve as a resource on how taxpayers in Bilecik adapt their compliance behavior toward taxes following tax amnesties. While contributing to the literature in this regard, the study is also unique in that it compares the results of interviews with tax administration employees, Certified Public Accountants, and taxpayers concerning the effects of tax amnesties on tax compliance a perspective not commonly found in existing research.

Key words: Tax, Tax Amnesty, Tax Compliance, Bilecik

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMININ VE VERGİ UYUMUNU ŞEKİLLENDİREN UNSURLARIN İNCELENMESİ

1.Vergi Kavramı ve Verginin Esasları	3
1.1 Vergi Mükellefi	5
1.2 Vergi Sorumlusu	5
1.3 Vergi İdaresi.....	6
1.4 Türk Vergi Sisteminde Vergilendirme Süreci.....	6
1.4.1 Tarh....	6
1.4.2 Tebliğ	6
1.4.3 Tahakkuk.....	7
1.4.4 Tahsil	7
1.5 Vergi Borcunu ve Vergi Cezalarını Hafifleten ve Ortadan Kaldıran Haller.....	7
1.5.1 Mali Af	7
1.5.2 Ödeme	8
1.5.3 Zamanaşımı	8
1.5.4 Uzlaşma.....	8

1.5.5 Terkin...	9
1.5.6 Hata Düzeltme.....	9
1.5.7 Ölüm.....	9
1.5.8 Takas....	9
2.Vergilemenin Sınırları ve Sınırlarının Analizi	9
2.1 Vergilendirme Yetkisinin Hukuku Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi	10
2.2 Siyasi Kapsamda Vergileme Yetkisinin Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi.....	10
2.3 İktisadi Kapsamda Vergilendirme Yetkisinin Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi	11
2.4 Psikolojik Kapsamda Vergileme Yetkisinin Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi .	11
2.5 Mali Kapsamda Vergileme Yetkisinin Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi	12
3. Mükelleflerin Vergi Algısı ve Tepkileri.....	13
3.1 Pasif Tepki.....	13
3.1.1 İkame (Aylaklık)Tercihi.....	13
3.1.2 Vergiden Kaçınma.....	14
3.1.3 Verginin yansıtılması	14
3.1.4 Aktif Tepki	14
3.2.1 Vergi Kaçakçılığı	14
3.2.2 Vergi Reddi ve Vergi İsyanları	15
4. Vergi Uyum Kavramının İncelenmesi	15
4.1 Vergi Uyumunda Rol Oynayan Unsurlar ve Etkileri	15
4.1.2 Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna etkisi	15
4.1.2.1 Yaşın Vergi Uyumuna Etkisi	16
4.1.2.2 Medeni Durumun Vergi uyumuna Etkisi	16
4.1.2.3 Cinsiyet Faktörünün Vergi Uyumuna etkisi.....	16
4.1.2.4 Eğitim Düzeyinin Vergi Uyumuna Etkisi	16
4.1.2.5 Mesleki Durumun Vergi Uyumuna Etkisi.....	17
4.1.2.6 Toplumun Vergi Uyumuna Etkisi	17

4.2 Ahlaki Düşünce ve İnanışların Vergi Uyumuna Etkisi	17
4.3 Psikolojik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi.....	18
4.4 Siyasi Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi	18
4.5 Ekonomik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi	18
4.6 Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörlerin Vergi uyumuna Etkisi.....	18
4.7 Vergi Uyumunun Sağlanamaması Sonucunda Oluşan Durumlar	19
4.7.1 İradi Uyumsuzluk.....	19
4.7.2 Gayri İradi Uyumsuzluk.....	19
4.8 Vergi Uyumunun Sağlanmasının Faydaları	20
5. Vergi Uyumunu Şekillendiren Etmenlerin İncelenmesi	20
5.1 Vergi Uyumunda Davranış Biçimlerinin Değerlendirilmesi	20
5.1.1 Kavramsal Açıdan Vergi İtaatının İncelenmesi	21
5.1.2 Kavramsal Açıdan Vergi ile Özdeşleşmenin İncelenmesi	21
5.1.3 Kavramsal Açıdan Verginin Benimsenmesinin İncelenmesi.....	21
5.2. Vergi Kültürü ve Kültür Kavramı	22
5.3 Vergi Ahlakı ve Esasları	23
5.4 Vergilendirmede Vergi Psikolojisinin Önemi.....	23
5.5 Vergi Perspektifinden Vergi Bilinci.....	24

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFI VE VERGİ AFFI TÜRLERİ

1. Türk Hukukunda Affın Tanımı ve Yeri	25
1.1 Vergi Hukukunda Affın İncelenmesi	25
1.2. Vergi Affının Tanımı ve Özelliklerinin İncelenmesi	25
2. Vergi Afların Tür Bakımından İncelenmesi.....	26
3. Vergi Affı Uygulamasının Akasındaki Temel Sebeplerin Değerlendirilmesi	27

3.1 Vergi Affının Ekonomik Gerekçeleri.....	27
3.2 Vergi Affının Mali Gerekçeleri.....	28
3.3 Vergi Affının Siyasi Gerekçeleri.....	28
3.4 Vergi Affının Sosyal Gerekçeler.....	29
3.5 Vergi Affının Psikolojik Gerekçeler	29
3.6 Vergi Affının İdari ve Teknik Gerekçeler.....	30
4.Vergi Affına İlişkin Farklı Görüşlerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	30
4.1 Vergi Affını Destekleyen Görüşler	30
4.1.1 Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalım Dönemlerinden Sonra Vergi Affına İhtiyaç Duyulması.....	30
4.1.2 Vergi Mevzuatının Karışıklığı Nedeniyle Vergi Affına İhtiyaç Duyulması.....	31
4.1.3 Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Risk Taşınması	31
4.1.4 Vergi Denetimi Eksikliklerinin Olumsuz Etkilerinin Giderilmesi ve Vergi Kaçağının Azaltılması İçin Vergi Affı İhtiyacı.....	32
4.1.5 Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünün Fazla Olması Neticesinde Vergi Affı İhtiyacı.....	32
4.1.6 Hızlı Bir Gelir Yaratması Nedeniyle Vergi Affı İhtiyacı.....	32
4.1.7 Vergi Mükelleflerinin Vergi Uyumunu Artırmak Amacıyla Vergi Affına İhtiyaç Duyulması.....	33
4.2 Vergi Affını Desteklemeyen Görüşler	33
4.2.1 Vergi Affının Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkelerine Zarar Vermesi	33
4.2.2 Vergi Affının Vergi Kanunlarına Uyum İstikrarını Azalttığı Görüşü.....	34
4.2.3 Vergi Afları Vergi İdaresi ve Yargısının İş Yükünü Arttırdığı Görüşü.....	34
4.2.4 Vergi Suçlarının Kasıtlı ve Planlanarak Olarak İşlenmesi Nedeniyle Vergi Affına Uygun Olmadığı Görüşü	35
4.3 Vergi Affına İlişkin Görüşlerin Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	35
5. Geçmişten Günümüze Kadar Çıkarılan Vergi Affı Kanunlarının İncelenmesi	36

5.1 Türkiye’ de 1960 Öncesi Vergi Afları	38
5.2 Türkiye’de 1960-1980 Arasında Çıkarılan Vergi Affı Kanunları.....	38
5.2.1 113 Sayılı Af Kanunu.....	39
5.2.2 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun.....	39
5.2.3 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	40
5.2.4 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun	40
5.2.5 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri’nin 1960 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun	40
5.2.6 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun.....	40
5.2.7 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	41
5.2.8 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu’yla Getirilen Af Kanunu	41
5.2.9 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	42
5.3 1980-2001 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Affı Kanunları	42
5.3.1 .2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun	42
5.3.2 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun.....	43
5.3.3 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	43
5.3.4 3505 Sayılı Kanun.....	44
5.3.5 3512 Sayılı Kanun.....	44
5.3.6 3571 Sayılı Kanun	44
5.3.7 3689 Sayılı Kanun	45
5.3.8 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun.....	45
5.3.9 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği.....	46

5.3.10 4369 Sayılı Kanun	46
5.4 Türkiye’de 2001-2023 Arasında Çıkarılan Vergi Afları	47
5.4.1 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğ	47
5.4.2 4746 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)	47
5.4.3 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	48
5.4.4 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı).....	48
5.4.5 6111 Sayılı Kanun’un Değerlendirilmesi.....	49
5.4.6 6486 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi	50
5.4.7 6552 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi	50
5.4.8 6736 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi	50
5.4.9 7020 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi	51
5.4.10 7143 Sayılı Kanun’un Değerlendirilmesi.....	51
5.4.11 7256 Sayılı Kanun’un Değerlendirilmesi.....	52
5.4.12 7326 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi	53
5.4.13 7440 Sayılı Kanun’un Değerlendirilmesi.....	53
6. Literatür Özeti	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİNİN İNCELENMESİ: BİLECİK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

1.Araştırmanın Amacı	57
2.Araştırmanın Konu ve Kapsamı	57
3.Araştırmanın Yöntemi.....	58
4.Mülakat Analiz Sonuçlarının Karşılaştırmalı Olarak Cevapları	60
5.Mülakat Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	73

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	77
KAYNAKÇA	80



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Türkiye’de Çıkarılan Vergi Af kanunları

Tablo 2.1. Mülakat Sonuçları



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Laffer Eğrisi



KISALTMALAR LİSTESİ

KDV: Katma Değer Vergisi

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

Yİ- ÜFE : Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi

TÜFE: Tüketici Fiyat Endeksi

MTV: Motorlu Taşıtlar Vergisi

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

VD: Vergi Dairesi Çalışanı

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

VM: Vergi Mükellefi

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

DVK: Damga Vergisi Kanunu

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

TEFE: Toptan Eşya Fiyat Endeksi

KİT: Kamu İktisadi Teşebbüsü

RTÜK: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu

KTk: Karayolları Trafik Kanunu

MBK: Milli Birlik Komitesi

GİRİŞ

Vergi; devletlerin egemenlik yetkisini kullanarak kamu harcamalarını karşılamak üzere, cebri olarak ekonomik birimlerden aldığı parasal değerleri ifade etmek için kullanılmaktadır (Kılıçoğlu, 2018: 10). Mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergi borçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde doğru, eksiksiz ve zamanında yerine getirmeleri ise vergiye karşı uyumlarını göstermektedir (Özpehriz, 2005: 90). Ayrıca vergilendirme, başta ekonomi olmak üzere birçok alana etki etmektedir. Aynı zamanda ülkenin ekonomisine doğrudan etki etmesi sebebiyle de en verimli vergilendirme sistemini oluşturmak son derece önemli hale gelmektedir.

Vergi gelirlerini artırmak isteyen devletler, mükelleflerinin vergi uyumunu artırmalıdır. Vergi uyumunun artırılması için öncelikle vergi uyumunun yalın ve net olarak tanımlanması ve uyumuna etki eden faktörlerin vergi uyumunu hangi açıdan ve ne oranda etkilediği belirlenmelidir. Ülkemiz için de vergi gelirlerin artırılması oldukça önemlidir. Vergi gelirlerinin artırılması ise mevcut vergi oranlarını artırmak veya yeni birtakım vergiler koymaktansa mükelleflerin vergi uyumlarını yükselterek gerçekleştirmelidir (Özpehriz, 2005:94). Öte yandan sosyal ve ekonomik olağanüstü dönemlerde toplumsal barışın sağlanabilmesi açısından vergi aflarına ihtiyaç duyulmaktadır. (Dönmez, 1990: 40). Türkiye’de, Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar çeşitli dönemlerde çıkarılan kanunlarla, cezalar için af uygulamasına başvurulmuştur. Vergi cezalarının affı ise kimi zaman çıkarılan bu kanunların içerisinde madde olarak, kimi zamanlarda da vergi afları için ayrı kanunlarla gösterilmiştir (Eker, 2006: 34). Bu bağlamda vergi afları, mükelleflerin vergilerini ödeme aşamasında kaçınma veya kaçakçılık gibi birtakım durumlarda mükelleflerin ödemediği vergi cezalarının ya da aslının belirli bir kısmının veya tümünün affedilmesi durumu ifade etmektedir (Çetin, 2005: 119).

Çalışmanın amacını, Bilecik ilinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali müşavirler (SMMM), vergi idaresi çalışanları ve vergi mükellefleri olmak üzere bu üç grup ile vergi afları hususunda mülakat yapılarak vergi uyumunun artırılması amacıyla çözüm önerileri sunulması oluşturmaktadır. Bu bağlamda vergi uyumunun sağlanmasında hangi faktörlerin etken olduğunun belirlenmesi; bunun yanında vergi idaresi çalışanlarının, mükelleflerin ve mali müşavirlerinin vergi uyumunun artırılması için görüşü alınarak nasıl bir yol izlemesi gerektiğinin tespit edilmesi çalışmanın hedeflerini oluşturmaktadır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde vergi kavramıyla birlikte vergi uyumunu şekillendiren unsurlar incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde vergi affı ve geçmişten günümüze çıkan vergi affı kanunları incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Bilecik ilinde vergi aflarının vergi uyumuna etkisinin incelenmesi amacıyla vergi idaresi çalışanları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve vergi mükellefleri ile mülakat çalışması yapılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMININ VE VERGİ UYUMUNU ŞEKİLLENDİREN UNSURLARIN İNCELENMESİ

1.Vergi Kavramı ve Verginin Esasları

Verginin tarihine bakıldığında devlet tarihi kadar eski olduğu görülmektedir. Devletlerin devamlılığını sağlayabilmesi ve gerekli fonksiyonlarını yerine getirilebilmesi adına vergi en önemli gelir kaynağıdır. Geçmiş dönemlere baktığımızda tarih boyunca vergiye başvurmamış devlet bulunmamaktadır. Değişen ve gelişen birtakım şartlar neticesinde vergide de önemli değişim ve gelişmeler meydana gelmiştir (Pehlivan, 2012: 92).

Tarihsel olarak verginin gelişimini göz önüne aldığımızda verginin temelinde şekilsel ve maddesel açıdan mecburiyet olduğu görülmektedir. İlerleyen zamanlarda ise bu mecburiyet, gönüllü niteliğini korumuş ancak giderek gelenekselleşen bir yükümlülük şeklini almıştır. Daha sonrasında ise vergi, tamamen bir zorunluluğa dönüşmüştür. Başlangıçta verginin, toplulukların başlarında bulunan liderlere ahlaki ve dini değerler gerekçesiyle verilen gönüllü bir armağan niteliğinde olduğu görülmektedir. Zamanla ilerleyen ve gelişen kamu hizmetleri ile birlikte merkezi bir devlet kurulması için halihazırda bulunan gelirler yeterli olmamıştır. Bu durum neticesinde vergi gereken gelirlerin sağlanması için cebren alınmaya başlanan bir olgu niteliğini kazanmıştır. Geçmiş dönemlerde vergi, benzer niteliklerle olağanüstü dönemlerde ve belirli amaçlar için başvuru bir yöntem olmuştur. Kamu giderlerinin karşılanması amacıyla alınan vergi, zamanla fiskal olmayan amaçlar içinde kullanılarak nakdi ödenen bir yükümlülük niteliğini kazanmıştır (Turhan, 1979: 1).

Vergi, hükümetler tarafından hiçbir karşılığı olmaksızın kamu giderlerini karşılamak üzere vatandaşlarından cebri olarak aldığı paralar olarak tanımlanabilmektedir. Devletler, kamu harcamaları için birtakım gelirlere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu gelirlerin önemli bir kısmını ise vergi ile karşılanmaktadır. Bu nedenle vergi, önemli gelir kaynaklarının başında gelmektedir. Vergileme, doğduğu andan itibaren mükellefin ödediği ana kadar olan uzun bir süreci içermektedir (Gencel ve Kuru, 2012: 29).

Devlet, vergilendirme sürecinde ve vergi reformunda egemenlik yetkisine dayanarak tek taraflı olarak yer almaktadır. Ancak toplumsal yaşamın önemli gerekliliklerinden biri olan verginin iki tarafı bulunmaktadır. Taraflardan birincisi, anayasa ve kanunlarda belirtilen ve egemenlik yetkisini kullanan devlet veya devletin yetkisini devrettiği kamu tüzel kişileri; diğeri

ise yine kanunlarca belirtilmiş olan ve mali güçlerine göre vergi ödemekle yükümlü olan vergi mükellefleridir (Muter vd., 1993:1).

Vergi kavramı, geçmişten günümüze kadar literatürde birbirinden farklı tanımlarla karşımıza çıkmaktadır. Verginin tanımı, birçok yazar tarafından çeşitli şekillerde yapılmaktadır ve bunlardan bazıları aşağıdaki şekildedir.

Vergi; temel ve basit haliyle gerçek ve tüzel kişilerin devlete karşı olan mali yükümlülüğü olarak açıklanabilmektedir. Vatandaşlara yüklenen bu mali yükümlülüğün başlıca önemli nedenlerinden birisi de kamu harcamalarını finanse edebilmektir (Tuay ve Güvenç, 2007: 15).

Vergiler; devlet veya devletin vergilendirme yetkisini devretmiş olduğu kamu tüzel kişiler tarafından gelir, gider veya tek taraflı olarak vergi yükümlüsünün sermaye varlıklarından cebren alınan harçlar şeklinde tanımlanmaktadır (Lymer ve Oats, 2009: 34).

Prof. Dr. Nadaroğlu'nun Gaston Jeze'den aktardığı verginin temel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Nadaroğlu, 1998: 215).

- Vergi, parasal bir yükümlülüktür.
- Vergi, karşılıksız olarak cebren alınmaktadır.
- Vergi, cebri ve hukuki otoriter bir güce dayanmaktadır.
- Vergi, daha önceden belirlenmiş olan birtakım kanunlara göre alınmaktadır.
- Vergi, gerekli olan kamu harcamalarını finanse etmek suretiyle alınmaktadır.
- Kişilerin vergi ödeme nedenleri, siyasal olarak toplumu bir araya getiren üyeler olmaları ya da bu toplumun sınırları içinde yaşamalarıdır.

Klasik ve modern maliyeciler, vergiyi farklı şekillerde tanımlamışlardır. Klasik maliyecilere göre vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla kişilerden cebren alınan parasal yükümlülüktür. Modern maliyeciler ise vergiyi şu şekilde tanımlamıştır: Kamu giderlerini karşılamak ve devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale sağlamak amacıyla cebri ve nihai olarak dolaysız bir şekilde alınan parasal yükümlülüktür. Klasik maliyeciler vergiyi tek bir amaç için alırken modern maliyeciler klasiklerden farklı olarak, vergiyi tek bir amaç için alınmadığını, devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmek içinde alınabileceğini savunmuştur (Uyanık, 2019: 356).

1982 Anayasasının vergi ödevi başlığı altındaki 73. maddesinde vergilendirmeye ilişkin ilkeleri belirtilmektedir. Bu maddeye göre: *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali 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.”*

Türkiye’de vergi mükelleflerinin davranışları üzerine yapılmış bir araştırmada mükelleflere yöneltilen: *“Türkiye şartlarında vergiye en yakın tanım hangisidir?”* sorusuna mükellefler tarafından verilen cevapta: *“Vergi yükümlülerinin %39’u vergiyi devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerinin karşılığıdır.”* olmuştur. Yine aynı çalışmada verilen diğer en yüksek oranlı cevap ise: *“Vergi yükümlülerinin %24’ü vergi kutsal bir ödevdir.”* şeklinde ortaya konmaktadır (Çoban ve Sezgin, 2004: 15).

1.1 Vergi Mükellefi

VUK’a göre üzerine vergi mükellefi, borcu oluşabilen gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Mükellefin vergilendirme sürecinde devlete karşı maddi ve şekli yerine getirmesi gereken yükümlülükler bulunan kişidir. Vergi mükellefi gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir. Diğer bir yandan mükellefin görevi yalnızca vergi ödeme yükümlüğü değildir; bunun yanı sıra kanunlarda belirtilen şekilde defter ve belgeler düzenlemek, bunları muhafaza etmek ve bunları beyan etmek gibi şekli yükümlülükleri de bulunmaktadır (Egeli ve Dağ, 2012: 131).

1.2 Vergi Sorumlusu

Vergi hukukunda vergi sorumlusu kavramı, vergilendirme sürecinde kendisi mükellef olmasa da mükellefle ilişkisi olmasından dolayı vergilendirmeye ilgili maddi ve/veya şekli görevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak amacıyla kullanılmaktadır. Diğer bir yandan VUK’un 8. maddesinin 2. fıkrasında vergi sorumlusunu *“Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”* şeklinde tanımlanmaktadır. İlgili madde genel itibariyle vergi sorumlusunu ifade etmektedir. Fakat bazı durumlarda vergi sorumlusu (Gerçek, 2005: 160):

- Mükellef adına kesilmiş olan vergiyi vergi dairesine yatırmakla sorumlu olan kişiyi,
- Asıl vergi borçlusuyla birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek durumunda olan kişiyi,

- Vergilemeyle ilgili görevlerin kanunda belirtilen şekilde yerine getirmesinden sorumlu olan kişiyi ifade etmektedir.

1.3 Vergi İdaresi

Türk vergi sistemi beyana genel itibariyle beyana dayalı bir sistem olarak ifade edilebilir. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ödemekle yükümlü olduğu vergisini gösteren belgeleri sunarak vergi dairesine beyan etmektedir. Vergi idaresi ise beyan edilen verginin tarhını gerçekleştirir. Ancak vergi mükellefi, sorumlu olduğu beyan görevini yerine getirmeyebileceği gibi eksikte yerine getirebilir ya da yükümlülüğüne etki eden durumu saklayabilir. Vergi idaresi; vergiyi doğuran olay ve vergi yükümlülüğüne etki eden durumların tespitini gerçekleştirmek, mükellefin beyanının doğruluğundan emin olmak amacıyla tanınan en önemli yetkisi vergi incelemesidir. Ayrıca vergi idaresi vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetlemektedir. Bu denetimi ise farklı yöntemlerle gerçekleştirir. Bu yöntemler yoklama, arama ve bilgi toplama gibi yöntemlerden oluşmakta; vergi incelemesi ise denetimin en önemli aracı olmaktadır (Nas, 2012: 1308-1309)

1.4 Türk Vergi Sisteminde Vergilendirme Süreci

Vergiyi doğuran olayla birlikte vergilendirme süreci başlar tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat aşaması olarak devam etmektedir. Söz konusu bu aşamalar ayrı ayrı açıklanacaktır.

1.4.1 Tarh

VUK'a göre verginin tarh işlemi kanunlarda belirtilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak vergi dairesi tarafından vergi alacağının tespit edilmesidir. Tarh işlemi ile birlikte verginin ödeme miktarı belirlenmektedir. Tarh aşaması kanunda idari bir işlem olarak belirtilmiştir. Türk vergi sistemi beyanı esas alan bir sisteme dayanmaktadır. Beyan esasında mükellef tarafından matrah unsuru vergi idaresine bildirilmektedir. Vergi dairesi bildirilen matrah ve kanunda belirtilen oranları esas alarak ödenecek olan vergi tutarını hesaplamaktadır. Ancak bazı vergilerin beyannamesinin verilmesi ve beyanname üzerinden hesaplanmamakta, bu vergiler farklı yöntemlerle hesaplanmaktadır (Tosuner ve Arıkan,2018: 79-80). VUK'a göre tarh işlemleri dört başlık altında incelenebilir. Bunlar beyana dayanan tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh, idarece tarhiyattır (Öncel vd, 1985:109).

1.4.2 Tebliğ

Tebliğ ile tarh aşaması tamamlanmış olan vergi borcunun sonucu mükellefe bildirilir. Tebliğin muhatabına ulaşmadığı durumlarda ise tarh işleminin hukuki bir neticesi olmayacaktır.

Vergilendirme sürecinin ikinci aşaması olan tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasına uygun şekilde ulaşılması açısından önemlidir. Tebliğ aşamasında oluşabilecek herhangi bir aksilik sonucunda vergi alacağının tahsili güçleşecektir. Bu sebeple tebliğ aşamasının sorunsuz bir şekilde tamamlanması vergi alacağının tahsili açısından son derece önem arz etmektedir (İnneci ve Karadağ, 2015: 56).

1.4.3 Tahakkuk

Tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi borcunun sonraki aşaması olan tahakkuk, verginin ödenme aşamasına gelmesidir. Tarh işlemi gerçekleşmiş olan vergi borcu daha sonrasında mükellefe tebliğ edilir. Tebliğin gerçekleştiği tarihten itibaren ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar için 30 günlük bekleme süreci bulunmaktadır. Bu süreç içerisinde itiraz gerçekleşmez ya da uzlaşma talebinde bulunulmazsa verginin tahakkuku gerçekleşmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 111).

1.4.4 Tahsil

Tahsil işlemi ödemenin gerçekleşmesi ve verginin zorla tahsil edilmesi olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleşmektedir. Ödeme, vergi borcunun kanunda belirtilen şekilde ve sürede yapılır ise vergi alacağı ortadan kalkmaktadır ancak belirtilen süre geçmiş ise geçen süre kadar gecikme zammı uygulanmaktadır. Vergi mükellef vergi borcunu kendi isteği ile zamanında ödemez ise 6183 sayılı AATUHK kapsamındaki hükümler doğrultusunda vergi borcu zorla tahsil edilmektedir (Kızılot ve Taş, 2010: 76-77).

1.5 Vergi Borcunu ve Vergi Cezalarını Hafifleten ve Ortadan Kaldıran Haller

Vergiye doğuran olayla birlikte başlayan vergilendirme süreci mükellefin ödemesi ile vergi borcu ortadan kalkmaktadır; fakat bazı hallerde mükellef vergi borcunu ödemesi de mali af, zamanaşımı, uzlaşma, terkin ya da vergi affı gibi nedenlerle borç ortadan kalkabilmektedir. Söz konusu olan vergi alacağını ortadan kaldıran bu haller bu kısımda açıklanmaya çalışılacaktır (Kafkas Durmuş, 2013: 24).

1.5.1 Mali Af

Vergi affı (mali af), devletin tek taraflı olarak vergi alacağından feragat etmesi, vergi cezalarının da sona ermesinde bir sebep olarak kabul edilmektedir. Tarh edilmiş vergilerin ilgili süreler içinde ödenmesi şartıyla bu vergilere ilişkin vergi cezalarının veya gecikme zamlarının da affedileceği ön görülmektedir. Af genel itibarıyla vergi cezalarını ortadan kaldıran bir hal olmasına rağmen bazı durumlarda vergi cezası ile vergi aslının bir kısmı da affedilebilmektedir

(Öncel vd, 1985: 180). Anayasanın 87. maddesinde belirtildiği üzere genel ve özel af kanunlarının çıkarılabilmesi için nitelikli çoğunluk şartı aranmaktadır. Ancak mali aflarda bu şartın dikkate alınmadığı görülmektedir (Oktar, 2005: 205)

1.5.2 Ödeme

Vergi borcunu ortadan kaldıran durumlardan en temeli ödemedir. Ödeme, vergi mükellefi tarafından kanunda belirttiği şekilde yerine getirilmesi durumu şeklinde ifade edilebilir (Öncel vd, 1985: 143). VUK'un 111. maddesi uyarınca vergi borcunun kanunda belirtilen süreler içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Vergi borcunun ödenmesi için son tarih verginin vade tarihidir. Öte yandan tüm vergilerin ödeme süreleri vergi kanunlarınca belirtilmiştir. Özel kanunlarda ilgili verginin ödeme süresi hakkında hüküm yok ise AATUHK'nin 37. maddesi göz önüne alınmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 112-113).

1.5.3 Zamanaşımı

Zamanaşımı VUK'un 113. maddesi uyarınca, belirli olan sürelerin geçmesiyle birlikte vergi borcunun düşmesi olarak tanımlamıştır. Bu konuda mükellefin başvuru yapıp yapmaması fark etmeksizin zamanaşımı uygulanır. Vergi hukukunda iki farklı zamanaşımı türü bulunmaktadır. Bunlardan ilki VUK'ta belirtilen tahakkuk zamanaşımıdır, bir diğeri ise Amme Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu'nda tanımlanan tahsil zamanaşımıdır. (Tosuner ve Arıkan, 2018: 119). Tahakkuk zaman aşımıyla ilgili VUK'un 114. maddesinde belirtildiği üzere, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar (VUK, m. 114/1). Tahsil zaman aşımı ise kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse tahsil zaman aşımına uğrar (AATUHK, m. 102).

1.5.4 Uzlaşma

Uzlaşma, neticesinde idarenin vazgeçtiği tutardaki vergi borcu ve borca bağlı cezaların ortadan kalkması şeklinde ifade edilir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 130).

Uzlaşma müessesesinin hedefleri genellikle idare açısından belirlenmiş olsa da bu müessesenin mükellefler için de zaman zaman önemli bir rol oynadığını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde sıkça başvurulanan bir yöntem olarak öne çıkmaktadır (Arslaner, 2016: 281). Dolayısıyla uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde hem mükellefi hem de idareyi koruyan, taraflar arasında hızlı ve etkili bir çözüm sağlayan dengeli bir sistem şeklinde ifade edilebilir.

1.5.5 Terkin

Vergi alacaklısının alacağıın silinmesi ya da alacağından vazgeçmesi şeklinde ifade edilebilir. Terkin sonucunda vergi alacağı ve bununla birlikte vergi borcu bütün hukuki sonuçlarıyla beraber ortadan kalkar. Bu nedenle zaman aşımına uğramış alacaklarla karşılaştırıldığı zaman terkin edilmiş alacaklar, borçlunun rızası olsa dahi ödenemez hale gelir (Oktar, 2005: 184).

1.5.6 Hata Düzeltme

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK. m. 116). Yükümlü aleyhine yapılan hesaplama ya da vergilendirme hatalarının düzeltilmesi durumunda, düzeltilen miktar kadar vergi borcu sona ermektedir (Öncel vd, 1985: 178-179).

1.5.7 Ölüm

Mükellefin ölümünden sonra mirasçılar mirası kabul ettikleri takdirde ölen mükellefin vergi borcu, mirasçılara geçmektedir. Ancak ölen mükellefin vergi cezalarının şahsiliği ilkesi sebebiyle sona erecektir. Ayrıca VUK'un 372. maddesinde, “ölüm halinde vergi cezası düşer” ifadesi ile hüküm altına alınmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 130-131).

1.5.8 Takas

Özel hukukta olduğu gibi takas, vergi hukukunda da borçluluğu sona erdiren bir haldir. Takas, aynı tür olan karşılıklı iki muaccel borçtan daha küçük olanı oranında vergi alacağını sona erdiren bir durumdur (Öncel vd, 1985: 171).

2.Vergilemenin Sınırları ve Sınırlarının Analizi

Vergi; devletlerin egemenlik yetkisini kullanarak kamu harcamalarını karşılamak üzere cebri olarak, ekonomik birimlerden aldığı parasal değerleri ifade etmek için kullanılmaktadır. Diğer bir yandan cebri olarak alınan bu vergiler keyfi olarak alınmamakta, başta anayasa olmak üzere kanunlar çerçevesinde belirtilen sınırlar dahilinde alınmaktadır. Her ne kadar vergilerin yasal sınırları belirlenmiş olsa da vergi ödemek mükellefler açısından başta ekonomik olmak üzere bir baskı oluşturmaktadır. Oluşan bu baskı sonucunda vergiler bir noktaya kadar artırılabilir (Kılıçoğlu, 2018: 10). Verginin artırılabilceği son nokta ise vergileme sınırı olarak ifade edilmektedir (Saruç, 2015: 27).

2.1 Vergilendirme Yetkisinin Hukuku Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi

Hukuk devletlerinde yürütülen bütün eylem ve işlemler hukuk kuralları sınırları dahilinde gerçekleşmekte ayrıca kişilerin hak ve özgürlükleri anayasa ile güvence altına alınmaktadır. Hukuk devleti olarak ifade edilen kavram; temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanması, idari eylem ve işlemlerin yargısal denetime tabi olması, kazanılmış haklara saygı ilkesi gibi birtakım ilkeleri içerisinde barındırmakta ve bu ilkelerin üzerinde durmaktadır. Hukuk devletleri vergilendirme yetkilerini, anayasa ve kanunlarda belirtilen hukuk kuralları çerçevesinde kullanmaktadır (Çağan, 1980: 137). Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesine göre vergilerin hukuki bir sınırlandırma yapılmıştır. 73. maddede açıkça belirtildiği üzere vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece kanununla konulabileceği belirtilerek sınırlandırılmıştır.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali 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 indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Fakat ilgili maddede ve anayasada mali güç kavramının nasıl ölçüleceği belirtilmemiştir. Bu sebeple mali güç kavramının belirlenmesi kanunlar veya içtihatlar yoluyla olacaktır (Nadaroğlu, 1998: 286).

2.2 Siyasi Kapsamda Vergileme Yetkisinin Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi

Siyasetçiler, seçilebilmek amacıyla veya hükümette kalabilmek için vergi ile ilgili kararlarda verginin siyasi sınırı dikkatte almaktadır. Bu nedenle siyasetçiler, seçmenlerin vergi ile ilgili konulardaki isteklerini seçilebilmek veya tekrar seçilebilmek için mümkün sınırlar çerçevesinde yerine getirmeye çalışırlar. Ayrıca vergi sayısının ve vergi oranlarındaki artışı, oy sayılarının düşmeye başlayacağını düşündükleri noktadan önce durdururlar. Diğer bir yandan verginin sınırını zorlamadan başka yollarla vergi gelirlerini artırabilirler bu yollar aşağıdaki gibidir (Saruç, 2015: 29).

- Mükelleflerin vergi yükünü daha az hissedebilmeleri amacıyla KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergileri tercih edebilirler.
- Politikacılar oylama gücü bulunmayan ekonomik birimlere daha yüksek oranda vergilemeyi tercih eder. Bu duruma en iyi örnek olarak gümrük vergileri gösterilebilir. Çünkü birçok

gümrük vergisinde, oy vermeyecek olan yabancı ülkelerdeki üreticilerin vatandaşları vergilendirilmektedir.

- Politikacılar kendi partilerini destekleyen ve kararsızların vergi yüklerini azaltırken kendi partisini desteklemeyen seçmenlerin vergi yüklerini arttırmayı isterler.
- Ayrıca politikacılar vergi yasalarının ve bütçe sürecinin karmaşık ve anlaşılması zor olması tercih ederler.

2.3 İktisadi Kapsamda Vergilendirme Yetkisinin Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi

Ülkeler açısından bakıldığında vergilerin büyüklüğü milli gelir seviyesiyle sınırlı iken mükellefler açısından bakıldığında vergiler bireysel gelirle sınırlıdır. Müsadere, bireyin gelirinin tamamının vergilendirilmesidir. Bireyin, müsadere durumunda ise gelirini doğru bir şekilde beyan edeceğini söylemek mümkün değildir. Birey, bu durumda gelirini gizlemeye çalışacaktır. Vergilemenin iktisadi sınırı her toplumda farklı olabilmekte, ayrıca aynı toplumda farklılıklarda gösterebilmektedir (Saruç, 2015: 27). Bu sebeple vergilemenin iktisadi sınırının olduğunu fakat bu sınırın önceden sayısal olarak tespit edilemeyeceği söylenebilir. Sınırın ülkenin ekonomik ve siyasal rejimine, toplumun vergiye karşı gösterdiği tepkiye gibi birden fazla faktöre göre yetkililer tarafından belirlenmektedir. Ancak belirtildiği gibi belirlenen sınırın önceden tahmin etmek olası değildir. Ülkenin zaman içerisindeki vergi gelirindeki gelişmeye, toplumun tepkilerine ve seçim sonuçlarına bakılarak değerlendirilebilmektedir (User, 1992a: 14-15).

2.4 Psikolojik Kapsamda Vergileme Yetkisinin Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi

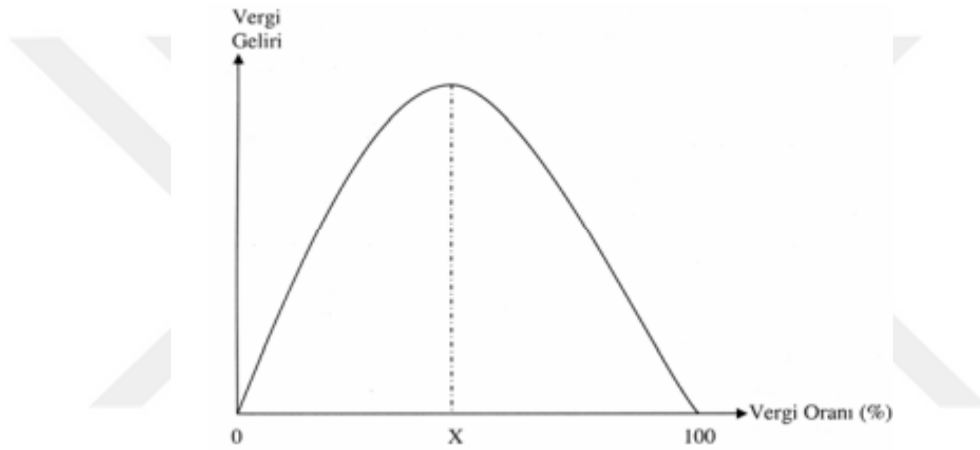
Vergilemenin psikolojik sınırı; ülkedeki vatandaşların vergilere karşı tutum ve davranışlarının, verginin etkinliğini azaltmaya başladığı noktada ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin, verginin hangi özelliklerinden kaynaklı olarak negatif tepkiler verdiğini anlamak ve bunun sonucunda sınırını belirlemek açısından gereklidir. Ayrıca mükellefleri psikolojik açıdan etkileyen tek faktör, vergi oranı değildir. Verginin toplum tarafından nasıl algılandığı, vergi idarelerinin mükelleflere davranışları gibi birçok faktör mükelleflerin tutumlarını etkilemektedir. Bunların yanında demografik faktörler de mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını etkilediği tespit edilmiştir (User, 1992b: 72-73).

Vergilemenin psikolojik sınırı, sayısal olarak ifade edilmesi zor olan ve mükelleflerin vergiye karşı tutumları ile alakalı bir kavram olarak ifade edilebilir. Bunun nedeni; psikolojik

sınırı etkileyen mükelleflerin ödeme konusundaki istekleri, devlete karşı güven, vergi ahlakı gibi birçok faktör bulunmaktadır. Bu sebeple net bir şekilde sayısal oranlar vermek mümkün değildir (Saruç, 2015: 29).

2.5 Mali Kapsamda Vergileme Yetkisinin Sınırı ve Kapsamının Değerlendirilmesi

Vergi oranının artırılmasına karşın vergi gelirlerinde bir artışın olmadığı yani zirve noktasına ulaşıldığında verginin mali sınırına ulaşılmıştır. Vergi oranı ve vergi hasılatı arasındaki bağlantı Laffer Eğrisi ile açıklanabilmektedir.



Şekil 1: Laffer Eğrisi

Kaynak: (Karabulut, 2006: 371)

Şekildeki Laffer eğrisinden anlaşıldığı gibi vergi oranı 0 (sıfır) olduğu durumda vergi geliri de 0 (sıfır) olacaktır. Aynı zamanda vergi oranı %100 olduğu durumda da vergi geliri 0 (sıfır) olmakta, bunun nedeni ise mükellefin gelirlerinin tamamını alan vergi idaresine mükelleflerin hiçbirisi gelir beyanında bulunmayacaktır. Vergi oranı arttığı durumda vergi geliri de belirli bir seviyeye kadar artar, ancak bu seviye ulaşıldıktan sonra vergi geliri de düşmeye başlamaktadır. Vergi oranları ve vergi geliri bir noktaya kadar birlikte artarken bir noktadan sonra aralarındaki ilişki ters yönlü olmaktadır. Ancak belirtilen zirve noktası her ülkede farklı olmakla birlikte farklı zamanlarda olabilmekte veya kültürler göre de farklılıklar oluşabilmektedir (Saruç, 2015: 29).

Laffer'e göre vergi oranlarının yüksek olması; bireylerin çalışma isteklerini, gelir ve üretim seviyelerini düşürmekte iken düşük vergi oranlarında gelir ve üretim düzeyi yükselmektedir. Vergilemenin mali sınırının esnek olduğu söylenebilir. Fakat belirtilen bu esneklik, vergi oranlarındaki artışla ya da yeni eklenen vergilerle ters orantılıdır. Bunun sebebi talebin esnek olması ve ikame etkisi ile birlikte vergilemenin neden olduğu toplum psikolojisi olarak ifade edilebilir. İfade edildiği üzere vergilemenin bir mali sınırı bulunmakta, bu sınır vergi oranı arttırıldığı durumda vergi gelirinde bir artış olmadığı veya yeni eklenen vergiye rağmen vergi gelirinde bir farkın yaşanmadığı noktadır (User, 1992a: 17).

Düşük vergi oranlarının, yüksek vergi oranlarına kıyasla vergi uyumu üzerinde daha fazla pozitif etkileri olduğu söylenebilmektedir. Bu nedenle, vergi oranlarının vergi uyumunda önemli bir rol oynadığı ayrıca belirgin bir etkisinin olduğunu söylemek mümkün olacaktır. Ancak, Laffer eğrisi vergi uyumu bağlamında sadece vergi oranlarına odaklanmaktadır. Buna karşın, vergi uyumunu yalnızca vergi oranlarıyla açıklamak yeterli olmayacaktır. Yapılan araştırmalar, vergi oranlarının yanı sıra, vergi uyumunu etkileyen pek çok ekonomik ve sosyal faktörün de bulunduğunu göstermektedir (Altun, 2023:10).

3. Mükelleflerin Vergi Algısı ve Tepkileri

Yürürlüğe eklenen her yeni vergi ve mevcut olan vergi oranlarının artırılması ile birlikte bu durum mükelleflere vergi ödevinden daha ziyade yeni bir vergi yükü oluşturmaktadır. Elde ettiği gelirin bir kısmını halihazırda devlete veren mükellef, yeni eklenen vergi veya artan vergi oranı sonucunda genellikle olumsuz tepki göstermektedir. Mükelleflerin, vergi karşında gösterdikleri tepkiler aktif ve pasif olarak ikiye ayrılmaktadır. (Keskin, 2018:68).

3.1 Pasif Tepki

Pasif tepki, kısaca mükelleflerin vergiye karşı dolaylı olarak gösterdikleri tepkiler olarak açıklanabilmektedir. Pasif tepkiler; ikame tercihi, vergiden kaçınma, vergi cennetlerine göç, tüketimin ve tasarrufun kısılması, üretimin azaltılması, yatırımlardan vazgeçme ve verginin yansıtılması gibi tepkilerden oluşmaktadır. Bu tepkiler herhangi bir suç unsuru oluşturmamaktadır (Keskin, 2018: 68).

3.1.1 İkame (Aylaklık)Tercihi

Yeni bir vergi yürürlüğe eklendiğinde ya da mevcut verginin oranının arttığı durumda mükellef, eksilen gelirini telafi etmek amacıyla daha çok çalışmayı tercih edebilmektedir. Ya da vergiden kaynaklı gelirindeki azalma sebebiyle üretme isteğini kaybedebilir, bunun sonucunda ise çalışmamayı seçerek aylaklığı tercih edebilmektedir. Hem bireysel hem de

toplum açısından refah kaybına neden olan bu durum, verginin amaçladığı fonksiyonları yerine getirememesine neden olmakla birlikte vergi bilincini de negatif yönde etkileyecektir (Akdoğan, 1997: 397).

3.1.2 Vergiden Kaçınma

Mükellefin, yasalar çerçevesinde vergi yükümlülüklerini azaltarak yerine getirmesi durumu vergiden kaçınma olarak nitelendirilmektedir. Yasalara uygun şekilde gerçekleştirilen vergiden kaçınma davranışı ile yasalar çiğnenmemiş olacaktır. Ayrıca vergi kanunlarında vergiden kaçınma davranışı ile ilgili ceza içeren hükümlere yer verilmemiştir (Keskin, 2018: 71).

3.1.3 Verginin yansıtılması

Verginin bir kısmının veya tamamının, diğer mükellefler üzerine aktarılması durumudur. Üzerindeki vergi yükünü başka bir yükümlüye yansıtan kişiye, yükleyen; üzerine vergi yükü yansıtılan yükümlüye ise yüklenen denilmektedir. Bir diğer yandan vergi yansıtılması durumu, ülkedeki vergi dağılımını negatif yönde etkileyeceği için ayrı bir önem teşkil etmektedir (Biberoğlu, 2006: 96).

3.1.4 Aktif Tepki

Vergi oranlarının artması veya yeni vergilerin yürürlüğe girmesi sebebiyle bir noktadan sonra mükelleflerin tepkisi, aktif tepki aşamasına geçmektedir. Bu aşamada mükelleflerin genel özelliği, vergiye karşıya isteksizlikten daha çok öfke duyduğunu söylemek mümkündür. Diğer bir yandan gösterilen bu tepkiler, kanun kapsamında suç teşkil etmektedir. Ayrıca başta bireysel olarak başlayan bu tepkiler, zamanla toplumsal tepkilere dönüşerek devletin otoritesini zedeleyecek durumların yaşanmasına sebep olabilmektedir (Aktan vd., 2003:10).

3.2.1 Vergi Kaçakçılığı

Mükellefler vergi yükümlülüklerini azaltmak veya yasadışı faaliyetleri gizlemek amacıyla kayıtlar üzerinde yaptıkları usulsüz işlemler, muhasebe ve hesap hileleri vergi kaçakçılığının temel örneklerindendir. Bu tür hileli uygulamalar, sürekli değişen ve gelişen teknoloji ve beraberindeki yenilikçi yöntemlerle birlikte yasalarda tam olarak tanımlanamamıştır. İnsan zekâsı ve teknolojinin sürekli gelişmesiyle birlikte bu tür hilelerin her geçen gün farklı yollarla uygulanmasına neden olmaktadır (Kocayılmaz ve İstemi, 2015: 49).

3.2.2 Vergi Reddi ve Vergi İsyamları

Verginin reddini diğer tepki türlerinden ayıran en önemli özelliği, bireysel tepkilerden daha çok topluca tepki gösterilmesidir. Vergi reddi, ortaya çıkma amacı ve süreç bakımından değerlendirildiğinde devletin hakimiyet gücüne karşı çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır. Mükelleflerin ihlal ettiği bu kurallar genel itibariyle itaatsizlik olarak nitelendirilmekte ayrıca tepkinin türüne göre de vergi isyanı niteliği taşımaktadır. Vergi reddini diğer tepki türlerinden ayıran en önemli kısım, bu tepki türünde çoğunlukla şiddetin kullanımının bulunması sebebiyle vergi isyanları şeklinde incelenmektedir. Geçmiş dönemlerdeki vergi isyanları incelendiğinde bu isyanlar sonucunda önemli değişikliklerin ortaya çıktığı söylenebilmektedir (Aktan vd., 2003:13).

4. Vergi Uyum Kavramının İncelenmesi

Vergi uyumu; mükelleflerin ödemekle yükümlü olduğu vergi borcunu vergi kanunları, yasalar ve ilgili mevzuat kapsamında doğru, eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesi olarak tanımlanabilir (Özpehriz, 2005: 90). Genellikle vergi uyumu, vergiye gönüllü uyum ile cebri uyum arasındaki kısmı temsil ettiği ifade edilebilir. Vergi mükelleflerinin vergiyi ödememelerini vatandaşlık görevi olarak görmeleri sebebiyle isteyerek öderler ya da zamanında ödenmemiş olan vergileri cezaları ile öderler (Kirchler ve Wahl, 2010: 1). Vergi uyumu, *“Bireylere herhangi bir baskı yapılmadan vergi yükümlülerinin vergi ödemeye karşın vergi yasasına karşı hem psikolojik istekli olmalarını hem de vergi yasalarının belirttiği şekilde vergi görevlerine karşı istekleri”* (James ve Alley, 2002: 32) şeklinde ifade edilebilir.

4.1 Vergi Uyumunda Rol Oynayan Unsurlar ve Etkileri

Vergi uyumu kavramı; toplumsal, iktisadi ve psikoloji gibi birden fazla unsuru içerisinde barındıran ve birbirinden tam olarak ayrılamayan karışık bir yapıdadır. Vergi uyumuna etki eden birçok farklı unsur bulunmakta, bu nedenle toplumlarda farklılıklar göstermektedir (Herschel, 1978: 232).

4.1.2 Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna etkisi

Vergi mükelleflerinin vergiye karşı düşünce ve davranışları konusunda demografi unsurları önemli bir yere sahiptir. Yapılan birçok araştırmada demografik faktörlerin vergiye uyum konusunda ne kadar önemli bir etkiye sahip olduğu ortaya konmaktadır. Literatüre bakıldığında demografik faktörleri nelerin oluşturduğu konusunda net bir kanı bulunmamaktadır. Bu nedenle yaş, medeni hal, cinsiyet, eğitim durumu, aile yapısı ve meslek şeklinde yer verilecektir (Sönmez, 2014: 23).

4.1.2.1 Yaşın Vergi Uyumuna Etkisi

Yapılan birçok çalışmada vergi uyumu ve yaş faktörü arasında pozitif bir ilişki olduğunu söylemek mümkündür. Mükelleflerin yaşları ilerledikçe vergi ödeme konusunda daha istekli davranmakta, diğer bir ifadeyle vergi uyum davranışlarının arttığı söylenebilmektedir. Diğer bir yandan genç mükellefler, yaşlı mükelleflere göre yasal veya yasal olmayan yollara başvurarak vergi yüklerini azaltmaya çalışmaktadırlar. Diğer bir yandan vatandaşların doğrudan vergi konusunda herhangi bir eğitim alma olanaklarının bulunmaması, genç mükelleflerin vergi algısının oluşumunu geciktirmektedir (Saygın, 2013: 81).

4.1.2.2 Medeni Durumun Vergi uyumuna Etkisi

Tuay ve Güvenç'in yapmış oldukları "*Türkiye'de mükelleflerin vergiye bakışı*" adlı çalışmalarında mükelleflerin cinsiyetlerine göre yapılan ikili karşılaştırma sonucunda erkek mükelleflerin kadın mükelleflere göre bu gruptaki maddelere daha yüksek oranda katılım sağladıkları fark edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, erkek mükelleflerin vergi ödeme konusunda kadınlardan daha fazla ahlaki duyarlılık gösterdikleri ortaya çıkmıştır (Tuay ve Güvenç, 2007: 96).

4.1.2.3 Cinsiyet Faktörünün Vergi Uyumuna etkisi

Yapılmış olan bir çalışmada, erkek mükelleflerin, kadın mükelleflere kıyasla, vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişkiyi daha net bir şekilde kavradıkları ve bu iki faktör arasında daha güçlü bir bağ kurdukları gözlemlenmektedir. Erkeklerin bu konudaki farkındalıkları, kayıt dışı ekonominin vergi yüklerini hafifletme ya da vergiden kaçınma gibi motivasyonlarla nasıl şekillendiğine dair daha fazla bilgi sahibi olmalarına yol açmaktadır. Bu durum, erkek mükelleflerin kayıt dışı ekonomi ile ilgili riskleri ve fırsatları daha iyi değerlendirip bu alanla ilgili stratejiler geliştirme eğiliminde olduklarını ortaya koymaktadır. Kadın mükelleflerde ise bu bağın, sosyal ve ekonomik faktörlerin etkisiyle daha zayıf olduğu söylenebilir (Tuay ve Güvenç, 2007: 99).

Ancak yapılan diğer çalışmalarda değerlendirildiğinde erkeklerin kadınlara göre uyum düzeyinin daha fazla olduğu tespit edilmiş, bu sebeple elde edilen bulguların kesin kanı oluşturmak için yetersiz kaldığı söylenebilmektedir (Çiçek, 2006: 67).

4.1.2.4 Eğitim Düzeyinin Vergi Uyumuna Etkisi

Literatürde bulunan çalışmalarda eğitimin vergiye uyumu konusunda çeşitli sonuçlar elde edilmiştir. Genel olarak eğitim durumu yüksek olan kişilerin vergileme konusunda bilgi

seviyesi yüksek olması sebebiyle eğitim durumu düşük olanlara göre daha fazla uyum gösterdikleri düşünülmektedir. Ancak eğitim seviyesi yüksek olan kişilerin vergi konusunda daha fazla bilgili olma durumu vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fırsatlarını eğitimi düşük olanlara göre daha iyi anlamaları, vergi uyumu üzerinde negatif etki etkilenmesini sağlayabilecektir (Torgler ve Schneider, 2004: 17-43).

4.1.2.5 Mesleki Durumun Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi mükelleflerinin mesleki durumları incelendiğinde meslek ve vergi uyumu arasındaki bağlantıyı açıklayabilmek adına yapılan araştırmaların birçoğunda, herhangi bir işverene bağlı olmayan, kendi adına çalışan mükelleflerin vergi kaçırmaya meylinin daha yüksek olduğu görülmektedir (Torgler, 2007: 123).

4.1.2.6 Toplumun Vergi Uyumuna Etkisi

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarına etki eden unsurlar arasında sadece kendi psikolojileri değil aynı zamanda içinde bulundukları toplumunda etkisi bulunmaktadır. Vergi uyumu düşük toplumda yaşayan mükellefler, başta vergiye karşı olumlu ya da olumsuz herhangi bir tutum sergilemeyeceklerdir. Ancak ilerleyen dönemlerde mükellef çevresindeki diğer mükelleflerin olumsuz tutum ve davranışlarından etkilenerek güvensizlik duygusuna kapılacaktır. Dolayısıyla bu durum mükellefin vergi uyumsuzluğu göstermesine neden olabilecektir. Mükellefler tarafından vergi ödemenin kötülendiği ve vergi kaçırmanın normalleştiği toplumlarda mükellefler, dışlanmışlık duygusu hissetmemek adına vergi ödememeyi tercih edebilecektir. Diğer taraftan toplumda vergi uyumunun düşük olması neticesinde bazı mükelleflerin vergi kaçırma yolunu tercih etmesi sonucunda uygulanacak olan cezai yaptırımların caydırıcı olmaması vergi ahlakı yüksek olan mükellefleri de olumsuz etkileyerek onların da vergi kaçırma yoluna başvurmalarına neden olabilecektir (Pak, 2024: 34).

4.2 Ahlaki Düşünce ve İnanışların Vergi Uyumuna Etkisi

Yeşilyurt'un (2015:55) maliye bölümü ve ilahiyat bölümü öğrencileriyle yapmış olduğu araştırma sonucuna göre, ilahiyat bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi ahlakına dair ifadelerine maliye bölümü öğrencilerine göre daha fazla yüksek düzeyde katılım sağladıkları belirlenmiştir. Vergi ödememenin ahlaki bir davranış olmadığını savunan ilahiyat öğrencileri, topluma karşı sorumluluğu olan bireylerin vergilerini tam ve eksiksiz olarak ödemeleri gerektiğini ifade etmişlerdir. Dolayısıyla ahlaki düşüncelerin ve inanışların mükelleflerin vergi uyumunu etkilediğini ifade etmek yanlış olmayacaktır.

4.3 Psikolojik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi

Devlet ile mükellef arasındaki ilişki, bir bakıma psikolojik bir sözleşme olarak kabul edilmektedir. Bu ilişki, yüksek bir sadakat ve güven duygusunu da beraberinde getirmektedir. Oluşan bu psikolojik sözleşmenin temelini karşılıklı güven ve iş birliği oluşturmaktadır. Mükellefin devlete yönelik olumlu veya olumsuz düşünceleri, mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyebilecek önemli bir faktörlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır (Doğan, 2021: 21).

4.4 Siyasi Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi

Akkoç'un (2021) yapmış olduğu "*Vergi uyumunda mükellef davranışlarının temelleri, vergi ahlakı kavramı ve vergi ahlakını belirleyen faktörlerin analizi (Ankara ili örneği)*" isimli araştırmasında mükelleflerin devlete güven düzeyleri ölçülmüş olup devlete güveniyorum ifadesine katılmayan mükelleflerin aynı zamanda devletin vergileri etkin şekilde kullanmadığını düşündüklerini belirtmişlerdir. Devletin vergi gelirlerini etkin şekilde kullanmadığına inanan mükelleflerin devlete güvenleri de azalmaktadır. Mükellefler ödedikleri vergilerin etkin ve verimli şekilde kullanıldığını görmediklerinde devlete olan güvenleri zedelenmekte ve bu durum mükelleflerin vergi uyumlarını azaltmaktadır (Akkoç, 2021: 97). Dolayısıyla, toplanan vergilerin etkin ve verimli şekilde kullanıldığına mükellefin inanması gerekmektedir. Bunun için devletin etkin ve şeffaf bir vergi yönetimi benimsemeli, toplumun güven duygusunu pekiştirilmesi mükelleflerin vergi uyumlarının artmasına yardımcı olabilecektir.

4.5 Ekonomik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi mükelleflerinin vergi uyumunu etkileyen birden fazla ekonomik faktör bulunmakta bunlar; GSYH, enflasyonist ortam, kişi başına düşen gelir, alım gücü şeklinde ifade edilebilmektedir. Yapılan araştırmalarda milli gelirin artması durumunda vergiye uyumu arttıracığı yönde araştırmalar bulunduğu gibi vergi uyumsuzluğunu arttıracığı yönünde sonuçlarda elde edilmiştir (Sofracı ve Güney, 2017: 157-182).

4.6 Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörlerin Vergi uyumuna Etkisi

Vergi kanunlarının sürekli olarak değişmesi mükelleflerin vergiye karşı uyum davranışlarını negatif yönde etkileyebilmektedir. Ülkemizdeki bazı vergi kanunlarının eski olması ve günümüz şartlarında yetersiz kalması, sıklıkla değişime gidilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi kanunlarının sıklıkla yasal ve idari olarak değişime gitmesi, vergi konusunun ve oranlarının değişmesi vb. durumlar zaten karışık olan vergi kanunlarının daha da karıştırarak mükelleflerin takip etmesini zorlaştırmakta; vergi dairesi çalışanlarının dahi anlama konusunda

zorlandığı durumda oluşacak olan yorum farklılıkları, mükelleflerin isteyerek ya da istemeyerek hata yapmasına yol açmakta olup bu durum beraberinde mükelleflerin vergi uyumuna olumsuz olarak etki etmektedir (Akkaş, 2023: 155)

Ayrıca bir ülkedeki mükelleflerin vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu düşünülmesi halinde vergilerini eksik şekilde beyan etmeleri söz konusu olmaktadır. Denetimlerin yüksek ve sıkı olduğu ülkelerde ise mükelleflerin daha dikkatli ve doğru şekilde beyanda bulunmaktadırlar. Mükelleflerin vergiye uyum konusundaki tutum ve davranışlarını büyük oranda ülkedeki vergi denetimleri ve denetim sonucundaki yaptırımlar etkilemektedir (Gökmen ve Güleç, 2001: 87-90).

4.7 Vergi Uyumsuzluğu

Vergi uyumsuzluğu mükelleflerin bilinçli olarak vergi görevlerinin bir kısmını ya da tamamını yerine getirmemesi şeklinde olabildiği gibi; kasıtsız gelişen bir yanlış hata, anlama, dalgınlık veya bilgi eksikliğinden ötürü ortaya çıkabilmektedir (Koç, 2018: 276). Diğer bir ifadeyle vergi mükelleflerin isteyerek ya da istemeyerek vergi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri vergi uyumsuzluğu olarak açıklanabilmektedir (Pak, 2024: 21).

4.7.1 İradi Uyumsuzluk

Vergi mükelleflerinin, sorumlu oldukları vergi ödevlerini bilinçli olarak zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemeleri şeklinde ifade edilmektedir. Mükellefiyetin eksik ya da hiç tesis edilmemesi ve diğer yandan vergiye tabi olan gelirin eksik veya hiç beyan edilmemesi şeklinde olabilmektedir (Biberoğlu, 2006: 29).

4.7.2 Gayri İradi Uyumsuzluk

Vergi mükelleflerinin dalgınlık, yanlış anlama ve eksik bilgi gibi kasti şekilde yapmadıkları, istem dışı oluşan birtakım hatalar sebebi ile ortaya çıkan uyumsuzluk türüdür. Diğer bir yandan yanlış hesaplanan vergi, vergi kanunlarının yeterince bilinmemesi, sık değişen vergi kanunlarının takibinin zorlaşması veya vergi kanunlarının yeterince anlaşılabilir olmaması sebebiyle yanlış anlaşılmaların oluşması sonucunda ortaya çıkan bu uyumsuzluk sebebi ile dürüst mükellefleri de vergiye karşı uyumsuz gözükebilmektedir. Ayrıca bu durum dürüst vergi mükellefini için şahsi ve ticari itibarını zedeleyici olumsuz bir durum oluşturmaktadır (Biberoğlu, 2006: 30).

4.8 Vergi Uyumunun Sağlanması Faydaları

Bazı bireyler ve firmalar ödeyecekleri vergi miktarını azaltmak amacıyla farklı yollara başvurmaktadır. Vergi kaçırma durumu vergi gelirlerinin düşmesine bu nedenle de kamu harcamalarının ve kamu hizmetlerinin etkin şekilde görülmemesine sebep olmaktadır. Ancak vergi kaçırmanın, ifade edildiği etkilerden daha önemli ve derin etkileri bulunmaktadır. Diğer bir yandan vergi kaçırmanın yüksek olduğu bir ülkede milli gelir başta olmak üzere istihdam ve diğer birçok makroekonomik göstergelerin yanlış hesaplanmasına yol açarak maliye politikalarının başarısızlığına neden olacaktır. Ayrıca vergi kaçırma devlet ve mükellef arasındaki güven duygusunun azalmasına neden olmaktadır (Saruç, 2015: 30-31).

Diğer bir yandan vergi uyum düzeyinin bir toplumda yüksek düzeyde sağlanması vergi gelirlerini artırmasının yanı sıra vergi uygulamasının adil bir şekilde sağlanması, vergi bilincinin oluşturulması ve artırılması ve istenen sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır (Özpehriz, 2005: 2).

5. Vergi Uyumunu Şekillendiren Etmenlerin İncelenmesi

İnsanlar farklı süreçler sonucunda farklı uyma davranışlarında bulunurlar (Kağıtçıbaşı ve Cemalcılar, 2014:93). Bu bağlamda vergi mükelleflerinin vergiye uyumunda etkili olan davranışlar bu bölümde açıklanmaya çalışacaktır.

5.1 Vergi Uyumunda Davranış Biçimlerinin Değerlendirilmesi

İtaat sonucu ortaya çıkan uyma davranışının temelinde uyulan kişinin, uyana yönelik sahip olduğu güç ya da kontrol bulunmaktadır (Kağıtçıbaşı ve Cemalcılar, 2014:93). Dolayısıyla bu davranışı mükelleflerin vergiye uyumu konusunda ele aldığımız zaman mükellefler, denetimlerin yeterli ve etkin olmadığına inandıklarında diğer bir değişle yakalanmayacaklarını düşündükleri zaman vergi kaçırmaktan çekinmeyeceklerdir.

Sosyal uyma davranışı, özdeşleşme süreci sonucunda da meydana gelebilir. Bu durumda birey, bir kişi ya da grubun fikrine, onlara benzemek amacıyla uyum sağlamaktadır. Özdeşleşme sonucu oluşan uyma davranışının temelinde, uyulan kişinin çekiciliği ve değeri yer almaktadır. Uyulan kişinin, uyum sağlayan bireyin gözündeki değeri sürdüğü sürece uyma davranışı da devam eder; ancak bu değer kaybolduğunda uyma davranışı da sona ermektedir (Kağıtçıbaşı ve Cemalcılar, 2014:94). Bu davranışı mükelleflerin vergiye uyumu konusunda düşündüğümüzde özellikle vergisini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyen mükelleflerin vergi oranlarının ve yasalarının adil olmadıklarına inandıklarında devlete karşı güven duyguları zedeleneyeceği için vergi uyumu göstermeyecekleri söylenebilir.

Benimseme davranışında ise kişi bir görüşe veya kurala doğru olduğuna inandığı için uyum sağlamaktadır. Bu durumda uyum sağlayan, uyulanan fikrini güvenilir ve inandırıcı bulmaktadır. Uyuma davranışının temelini, inanma ve doğru kabul etme durumu oluşturmaktadır (Kağıtçıbaşı ve Cemalcılar, 2014: 95). Dolayısıyla vergi oranlarının adil olduğuna inanan ve devlete güven duyan mükelleflerin vergiye gönüllü uyum gösterecekleri söylenebilir.

5.1.1 Kavramsal Açıdan Vergi İtaatinin İncelenmesi

Vergi yükümlüsünün vergi ödememesi sonucunda ceza, utanma duygusu ve yakalanma korkusu gibi durumlardan kaynaklı vergi ödeme sorumluluğunu hissetmeleri sonucunda vergi ödeme konusunda uyum göstermelerini ifade etmektedir (Torgler, 2007: 65). İtaat davranışının yaptırım unsurları ortadan kalktığı durumda itaat davranışı söz konusu olmamaktadır. Ayrıca itaat davranışının temelini idrak oluşturmaktadır. Mükellefin itaat davranışının etkileyen iki etkenden söz edilebilir. Birincisi, mükellef yapmış olduğu fayda maliyet tespiti sonunda aldığı bir karardır. Mükellefler kanunda belirtilen veya vergi idaresi tarafından verilmiş olan emirleri yerine getirmediği takdirde katlanmak zorunda kalacağı maliyeti her zaman düşünerek hareket etmektedirler. Katlanmak zorunda olacağı maliyet fazla ise bu durumda itaat etmektedir. İkinci durumda ise mükellef fayda maliyeti analizi yapmak yerine kabullenme, diğer mükelleflere ayak uydurma ve ödeme konusunda istekli olması şeklinde ifade edilebilmektedir. Ancak bu durum tam anlamıyla mükellefin vergi ödeme konusundaki itaati ile açıklanamaz bu durumda daha çok gönüllü bir uyumdan söz etmek daha doğru olacaktır (Saygın, 2013 :8-9).

5.1.2 Kavramsal Açıdan Vergi ile Özdeşleşmenin İncelenmesi

Özdeşleşme kavramının temelinde uyulana karşı duyulan değer ve etkilenme bulunmaktadır. Bu değer ve etkilenme durumu devam ettiği müddetçe uyuma davranışını devam ettirmektedir. Uyulana karşı duyulan değer ve etkilenme ortadan kalktığı anda özdeşleşme kavramı da yok olmaktadır (Kağıtçıbaşı ve Cemalcılar, 2014: 94).

5.1.3 Kavramsal Açıdan Verginin Benimsenmesinin İncelenmesi

Vergi yükümlüsünün dışarıdan herhangi bir zorlama veya baskı olmadan herhangi bir ceza, denetim ve yakalanma korkusu olmadan kendi içsel motivasyonu ile vergiye karşı gönüllü uyum sağlaması, vergi vermenin bir sorumluluk olduğunu ve vergiyi ödemesi gerektiğine inanır bu durum içerisinde olması verginin içselleştirilmesi olarak ifade edilebilir (Rothengatter, 2005: 9).

Vergi uyumu davranışı işlem maliyeti açısından değerlendirilebilmektedir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde mükelleflerin herhangi bir zorlama olmadan vergi görevlerini yerine getirdikleri durumda kamu ekonomisinde vergi uyumunun sağlanması için ayrılmış olan kaynakların daha etkin, verimli ve toplumsal açıdan daha faydalı olacak yani toplumun refahının artmasını sağlayacak mal ve hizmetlerin üretimi için harcanabilme olanağı yaratacaktır. Bu bağlamda bir ülkede yüksek bir vergi etiği ve bilincinin oluşması sonucunda vergi denetimi gibi yapılacak birtakım harcamalarda azalma söz konusu olacaktır (Kitapçı, 2015: 73-74).

5.2. Vergi Kültürü ve Kültür Kavramı

Vergi kültürü ve kültür kavramlarını birbirinden bağımsız düşünmek mümkün değildir. Vergi mükellefi olan bireyler, yaşadıkları toplumun kültürel özellikleriyle etkileşim içinde olmaktadır. Bu etkileşim mükelleflerin vergi görevleri karşısındaki tutum ve davranışlarını, toplumun vergisel bağlamdaki kültürünün oluşmasını pozitif yönde etkilemektedir (Taytak, 2016: 1936). Verginin her toplumda farklı şekilde ifade edildiğini söylemek yanlış bir ifade olmayacaktır. Toplumdaki insanların din, dil, ırk, iktisadi bakış açısı gibi birden çok faktörün etkisiyle kültür kavramı ortaya çıkmakta, ayrıca oluşan bu kültür verginin nasıl algılanacağı konusunda bir alt yapı oluşturmaktadır. İfade edilen özelliklerin tüm toplumlarda aynı olmayacağı gibi bununla birlikte gelişen vergi kültürünün de bütün toplumlarda aynı şekilde olacağını söylemek mümkün olmayacaktır (Tosuner ve Demir, 2009: 10). Ayrıca bir ülkedeki vergi kültürünü oluşturan önemli etmenlerden birisi de ülkedeki mükelleflerin vergiye karşısındaki gönüllü uyumdur. Bu sebeptendir ki mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumları arttıkça vergi kültürünün de oluşacağı düşünülmektedir (Karayılmazlar, 2004: 271).

“Belirli bir ülkeye özgü vergi kültürü, bu ülkedeki ulusal vergi sistemi ve vergi uygulamaları ile ilgili bütün resmi ve gayri resmî kurumların tamamını kapsayan ve ülkenin kültürel tarihi içine gömülmüş, diğer etkenlerle etkileşimleri ve bağları olan bir kavram” tanımından yola çıkılarak bakıldığında vergi kültürü, vergileme kültürü ve vergi ödeme kültüründen daha geniş bir olguyu oluşturmaktadır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde bir ülkenin kültürel özellikleri, gelenekleri gibi etmenlerle birlikte tarihi birikimleri de ülkenin vergi kültürü ve mükellef davranışları hakkında bilgi verecektir (Işık, 2009: 857). Ayrıca Türk kültüründe vergiye karşı davranışların çoğunlukla medeni kültür ve sadakat ölçülerine uygun olmasının sebebi ise Türk kültürel ve dini açıdan önemli olan zekât kavramıdır (Tosuner ve Demir, 2009: 11).

5.3 Vergi Ahlakı ve Esasları

Geçmişten günümüze kadar her dönemde mükelleflerin vergi ödeme konusundaki düşünce ve eylemlerini pozitif yönde etkilemek amacıyla birçok düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin, vergi afları ve vergi kaçırın mükelleflerin belirtilmesi gibi bazı yasal düzenlemelerle birlikte mükelleflerden negatif düşünce ve eylemlerde bulunanların vergi sistemi içine dahil edilmiş ya da negatif olan bu tutumlarını tersine çevirmeye çalışılmıştır (Tosuner ve Demir, 2007: 9). Diğer bir yandan vergiye karşı tutum ve davranışları etkileyen vergi ahlakı, genel ahlaktan ayrı şekilde değerlendirilen bir kavram olmaktadır. Örneğin, vergi ahlakı yüksek olan bir mükellefte vergi ahlakı oldukça düşük olabilmektedir. Kişi bu durumu bir eksiklik olarak nitelendirmemektedir. Ayrıca vergi ahlakının düşük olduğu ülkelerde vergi gelirlerinin dolaylı vergilere ağırlık verilerek alınmasının nedenlerinden birisi olduğu söylenebilmektedir. Öte yandan vergi ahlakının yüksek olduğu ülkelerde dolaysız vergilerin çok daha önemli olduğu ve başarıyla uygulandığı söylenebilmektedir (Çataloluk, 2008: 218).

Vergi kaçakçılığı, günümüzde gittikçe artmakta olan ve neredeyse birçok ülkenin başa çıkmaya çalıştığı büyük bir sorun olmaktadır. Her ne kadar bazı vergi mükellefleri vergi kaçırın için birtakım yollara başvuruyor olsa da bu yolları araştırmayan vergi mükellefleri de vardır. Söz konusu mükellefler vergi kaçakçılığı düşüncesini akıllarına dahi getirmemekte ve vergi görevlerini yerine getirmektedirler. Vergi ahlakı kavramı mükelleflerin neden vergi kaçakçılığı yaptıklarını değil de neden vergi kaçakçılığı yapmadıkları konusu ile ilgilenmektedir. Diğer bir yandan vergi mükelleflerinin vergi uyumunu belirleyen faktör sadece vergi kaçırın için yeterli fırsatlarının olup olmaması, vergi denetimlerinin sıkı yapılması veya vergi kaçakçılığı sonucunda uygulanan cezaların caydırıcı olup olmaması değildir. Sayılan bu faktörlerden hariç mükelleflerin vergiye karşı uyumunu belirleyen bir diğer faktör vergi mükelleflerinin vergi ahlakı düzeyleri oluşturmaktadır (Kaynar Bilgin, 2011: 260-261).

5.4 Vergilendirmede Vergi Psikolojisinin Önemi

Vergi psikolojisi kavramı vergilerin insan davranışları üzerindeki etkisini konu almaktadır. Vergiler tüm bireylerde aynı etkiyi oluşturmamakta her birey vergiye farklı tepkiler vermektedir. Bu nedenledir ki vergiye karşı tutum ve davranışları incelemek ve anlayabilmek açısından vergi psikolojisi önemli bir yere sahiptir. Vergi idaresi ve mükellefler arasındaki uyumun oluşması ve artırılması için psikolojik boyutuyla tutum ve davranışlarının anlaşılması gerekmektedir. Mükellefin düşüncelerinin dikkatte alınmadığı bir vergi sisteminin başarılı olması zor olacaktır (Demir, 2008: 15).

Birçok alanda olduğu gibi mali alanda da insan faktörünü bir kenara koymak doğru olmayacaktır. Bu nedenle, mali olaylarda gerekli başarının sağlanabilmesi için mükellef davranışlarının iyi bir şekilde anlaşılması ve bunların dikkate alınması gerekmektedir. Yasama organının tavrı ve vergi dairelerinin davranışları gibi durumlara karşı oluşan tepki bu duruma örnek oluşturmaktadır. Bu sebeple vergilendirmeye ortaya çıkan davranışların psikolojik boyutunun olduğunu unutmamak gerekir (Aktaşlıoğlu, 1981: 39).

5.5 Vergi Perspektifinden Vergi Bilinci

Vergi bilinci kavramının tanımı konusunda belirli bir uzlaşma sağlanamamıştır. Fakat buna rağmen genel olarak yapılan tanımlamaların birçoğunu oluşturan ana görüş, mükelleflerin vergiyi algılamaları ve bu algılama sonucunda bu durumu davranışlarına pozitif yönde yansıtma oluşturmaktadır. Bu bağlamda vergi bilincinden bahsedilirken vergi mükelleflerinin, vergi ödeme konusundaki farkındalıklarının ve verginin neden bir görev olduğunu bilmeleri vergi bilinci kavramının tanımlamasının doğru bir şekilde yapılması için gereklidir. Söz konusu olan vergi farkındalığı; vergi mükelleflerinin, vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları ve mevzuatta yapılan değişiklikleri takip etmeleri şeklinde ifade edilmektedir. Öte yandan vergi bilincinin yüksek olan toplumlarda bireylerin oto- kontrolü de yüksek olacaktır. Oto kontrolü yüksek olan bireyler önce kendini sonra da çevresindeki bireyleri denetleyecektir. Bu durum neticesinde de gelir idarelerin denetim yükü hafifleyecektir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 121-122).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFI VE VERGİ AFFI TÜRLERİ

1. Türk Hukukunda Affın Tanımı ve Yeri

Af yetkisinin kaynağını Anayasa oluşturmaktadır. Anayasamızın 73. maddesinde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır.” hükmüne yer verilmiştir. 87. maddede ise TBMM’nin görev ve yetkilerine yer verilmiştir. Bu madde hükmü gereğince TBMM üye tam sayısının beşte üçü çoğunluğu şartı ile genel af ve özel af çıkarmaya yetkili olduğu belirtilmektedir (Koç, 2010: 290).

Genel itibariyle oldukça geniş ve kapsamlı bir kavram olmakla birlikte af kavramı, dar anlam ve geniş anlam olarak iki şekilde ifade edilebilmektedir. Dar anlamıyla af kavramı; bir kusuru, suçu ya da bir hatayı bağışlamak şeklinde ifade edilebilmektedir. Geniş anlamıyla ise yapılmakta olan veya yapılacak olan suç kovuşturmasından hüküm altına alınmış cezanın bir kısmını veya tamamının yerine getirilmesiyle birlikte adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi şeklinde tanımlanmıştır (Doğan ve Besen, 2008a: 24).

1.1 Vergi Hukukunda Affın İncelenmesi

Affin yasal dayanağı anayasa olmakla beraber vergi hukukunda da çokça kullanılmaktadır. Ancak vergi affı kavramıyla vergi hukukunda yer almamaktadır. Vergi affı, kimi zaman çıkarılan genel bir af kanunu ile kimi zaman da ayrı bir kanunla gerçekleşmiştir. Vergi af tanımının, vergi ve ceza hukukunda yer verilmemiş olması hukuk içerisinde farklı şekillerde değerlendirilmesine sebep olmaktadır. Bu durum vergi aflarının kimi zaman dar uygulama alanı bulurken kimi zamanda geniş kapsamlı uygulanmasına neden olmaktadır. Vergi hukukunda aflar ile; kamu yararını artırmak, devletin gelir ihtiyacını gidermek, vergi toplanmasını kolaylaştırmak ve artırmak amaçlanmaktadır. Genellikle ekonomik kriz ve buhran dönemlerinden sonra vergi aflarına başvurulmaktadır. Vergi hukukunda aflar genellikle para cezaları için kullanılmaktadır (Eker, 2006: 3-8).

1.2. Vergi Affının Tanımı ve Özelliklerinin İncelenmesi

Vergi, Anayasamızın vergi ödevi başlığı altında yer alan 73. maddesinde düzenlenmiştir. 73. madde içerisinde vergilerin kanunla konulacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili madde vergilemeye ilişkin prensipleri hüküm altına almıştır.

Vergi affına ilişkin yasalara anayasamızda yer verilmemiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda da bununla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak vergi aflarının uygulamaları anayasa hukuku, ceza hukuku ve vergi hukuku olmak üzere tartışılan önemli bir konu olmaktadır.

Yapılacak olan bir değerlendirmede mali af kapsamında vergi affı kavramının tanımı farklı şekillerde yapılabilmektedir (Bülbül ve Karadeniz 2004: 205-209).

- Vergi, resim ve harçların af yetkisi kullanılarak gecikme zammı, gecikme faizlerinin birinin ya da her ikisinin, bir kısmından veya tamamından belirli kurallar çerçevesinde vazgeçilmesidir.
- Vergi yasalarına uygun olarak vergilendirilmiş vergilerin zamanında ödenmesi koşuluyla kapsadıkları cezaların belirli bir kısmından ya da tamamından vazgeçilmesidir.

Vergi afları kapsamı, süresi, katılım şartları ve özellikleri gibi nedenlerden dolayı farklılık göstermektedir. Bazı vergi afları af kapsamına tüm vergileri alırken bazıları ise sadece gecikme faizlerini, cezalarını veya sadece ana vergi borcunu almaktadır. Vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zammının yanı sıra matrah artırımı, stok affı ve ek servet beyanı da vergi affının kapsamı dahilindedir (Bulut, Çalışkan ve Bulut, 2008: 29).

Uygulama açısından vergi afları genel olarak kısa zamanlı ve bir defaya mahsus uygulanırken kimi zamanda daha uzun süreyi kapsayarak birden fazla kez uygulanması söz konusu olabilmektedir (Tunçer, 2001: 27).

2. Vergi Afların Tür Bakımından İncelenmesi

Vergi afları çıkarılma şekline göre üç farklı grupta ifade edilebilmektedir. Bunlar kapsamına göre, süresine göre ve mükellefin açısından olmak üzere ayrılabilir (Kargı, 2011: 102; Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017: 139).

- *Kapsamına göre vergi affı*, hangi vergilerin dahil olduğunu, asıl vergileri ve hangi cezaları kapsadığını ele almaktadır.
- *Süre bakımından vergi affı*, başlangıç tarihini ve hangi tarihte sona ereceğini belirten vergi aflarıdır. Belirli bir süre içerisinde mi yoksa belirli bir süre kısıtlaması olmadan daha önceki vergileri de kapsayıp kapsamadığını da ele almaktadır.
- *Mükellef açısından vergi affı*, kapsam olarak dar ve tam mükelleflerin vergi borçlarını kapsamaktadır. Bu bağlamda vatandaş ve vatandaş olmayan mükelleflerin af kapsamında olup olmadığını belirtmektedir.

- *Kovuřturma afları*, devlet tarafından tahsil edilemeyen vergilerin, uyuşmazlık sebebiyle yargıya başvurulmuş olan vergi alacağının, süreci bitirmek ve daha hızlı şekilde tahsil edebilmek amacı ile devletin vergi alacağının tamamı ya da bir kısmından vazgeçmesidir.
- *Düzeltilme afları bakımından vergi affı*, zamanında beyan edilmemiş olan ya da eksik şekilde beyan edilmiş vergi gelirlerini ceza almadan çıkarılan aflar kapsamında cezasız şekilde bildirmeleridir. Bu kapsamda mükelleflerin beyan ettikleri gelirleri kontrol etmelerine de fırsat tanınmaktadır.

3. Vergi Affı Uygulamasının Akasındaki Temel Sebeplerin Değerlendirilmesi

Vergilendirme, başta ekonomik ve sosyal açıdan birçok alana etki etmektedir. Aynı zamanda ülkenin ekonomisine doğrudan etki etmesi sebebiyle vergilendirme sürecinde en verimli sistemi oluşturmak son derece önemli olmaktadır. Bu bağlamda vergi afları, mükelleflerin vergilerini ödeme aşamasında kaçınma veya kaçakçılık gibi birtakım durumlarda mükelleflerin ödemediğı vergi cezalarının ya da aslının belirli bir kısmının veya tümünün affedilmesi durumu ifade etmektedir (Çetin, 2005: 119). Geçmiş dönemde yapılmış olan vergi afları uygulamaları incelendiğinde, vergi aflarına başvurulmasına sebep olan birden fazla etken olduğu görölmektedir (Doğın ve Besen, 2008b: 51).

Vergi af kanunlarının çıkarılmasının temel sebebi, hazineye ek kaynak yaratmak ve bütçe gelirlerini artırmak olarak ifade edilebilmektedir. Ancak bu sebepler dışında da birden fazla sebep bulunmaktadır. Bunlar; ekonomik, mali, siyasi, sosyal, psikolojik, idari ve teknik olarak ifade edilebilir.

3.1 Vergi Affının Ekonomik Gerekçeleri

Ekonomik olarak vergi aflarına başvurulmasının iki önemli sebebi bulunmaktadır. Bu ekonomik sebeplerden birincisi; tam olarak belgesel düzen yerleşmediğinde gizli kalmış olan ve beyan edilmemiş gelir ve servet unsurlarının, genel hukuk kurallarına aykırı şekilde yurt dışına transfer edildiğı durumda hukuka uygun bir biçimde ülke sınırları dahilinde ülkenin ekonomisine kazandırılmasıdır (Besen, 2007: 70). Diğer bir neden ise kayıt dışı kalmış olan, diğer bir ifadeyle kanunlarla yasaklanmış olan bir eylem sonucunda elde edilmiş olan varlık ya da paralar “kara para” şeklinde ifade edilmektedir. Ancak kara para kavramı, yalnızca kayıt dışı kalmış olan varlık ve paraları nitelendirmemekte olup silah kaçakçılığı, uyuşturucu, terör ve benzer yasa dışı olan eylemler sonucunda elde edilmiş maddi kazançları da kapsamı içerisine almaktadır (Gümüşkaya, 1998: 63).

Ekonomik olarak baktığımızda vergi aflarının çıkarılmasının faydalarından biri de vergi uyumu konusundaki etkisi sayılabilmektedir. Çıkarılan af sayesinde kişi ya da firma, adli veya maddi bir cezaya tabi olmadan gecikmiş vergilerini ödeme imkânına sahip olmaktadır (Alm vd. 2009:235).

Vergi mükelleflerinin içinde bulundukları ekonomik şartlar sebebiyle de vergi aflarına başvurulmaktadır. Bir ülkenin yüksek oranlı bir enflasyon durumunda olması da ülkede bulunan orta ve küçük ölçekteki işletmelerinde yüksek enflasyonist bir ortamda yürütmekte oldukları faaliyetlerini zorlaştırmaktadır. Bu durumun sonucunda vergi borcunu ödemekte zorlanan mükelleflerin karşısına gecikme faizi ve gecikme zammı uygulamaları çıkarken zaten halihazırda borcunu ödemekte zorlanan mükellef artan borçla karşı karşıya kalmaktadır. Bu durumda kalmış olan mükellefin sürdürmekte olduğu faaliyetlerine devam edebilmek için devletin desteğine ihtiyaç duymaktadır (Dallı, 2006: 22).

3.2 Vergi Affının Mali Gerekçeleri

Tahsil durumu zayıflamış olan vergi alacakları, devlet tarafından çıkarılacak olan af kanunu kapsamında kanunda belirtilen hükümlere uygun şekilde tahsil edilmesi neticesinde, halihazırdaki bütçe açıklarının kapatılması ve zamanında ödenmemiş olan vergilerin çıkarılan af kanunu ile toplanması amaçlanmaktadır. Bazı dönemlerde devletin ihtiyaç duyduğu kamu gelirleri daha fazla olmaktadır. Bu dönemlerde vergi oranlarını artırmak ya da bütçeyi azaltmak yerine vergi aflarına başvurmak daha olası bir seçenek olmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 259). Vergi kaçakçılığı, gizli gelir ya da kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu durumlarda vergi afları gerekli görülmektedir. Bu ve benzeri durumlarda vergi aflarına başvurulması devletin bazı kısımlarda yetersiz kaldığını göstermekten ziyade birtakım düzenlemeler yapılması gerektiğini göstermektedir. Vergi mükellefleri ile idare arasındaki iş birliğinin zayıflaması, yolsuzluğun toplum ve ülke için tehdit edici bir unsur halini alması durumunda vergi affına başvurulması durumunu mali neden olarak ifade etmek doğru olacaktır. Diğer bir yandan vergi afları mali açıdan değerlendirildiğinde devlet bütçesine ek bir gelir sunmakla birlikte bütçe açığını dengelemeye fırsat sağlamaktadır (Abdurrahmani, 2019: 95).

3.3 Vergi Affının Siyasi Gerekçeleri

Çıkarılmış olan mali ve adli afların temelini siyasi çıkarlar oluşturmaktadır. Af çıkarmak ve aynı zamanda affın kapsamını belirlemek tamamıyla siyasi bir karar olmakla beraber siyasal güçlerin elindedir (Dallı, 2006: 19). Siyasi gerekçeler, aflara sıklıkla başvurulma nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Seçilerek göreve gelmiş olan politikacıların aldıkları oyların karşılığını

ödemeleri aynı zamanda gelecek dönemde seçilebilmek amacıyla veya çıkar ve baskı gruplarının istekleriyle vergi kanunları çıkarılabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103). Vergi affı kanunları çıkarıldıkları dönemin izlerini taşımaktadır. Siyasi kararlar neticesinde başvuru vergi aflarının aynı zamanda siyasi gerekçeleri bulunmaktadır. Ülkemizde vergi aflarına olağanüstü dönemlerde başvurulmuştur. Özellikle siyasi istikrarın sağlanmadığı durumlarda gergin olan vatandaşın rahatlaması, iktidar ve seçmen arasındaki bağın sağlamlaşarak uzlaşma ortamı oluşturulması ve kısa vadede devletin ihtiyacı olan gelirin sağlanması gibi sebeplerle vergi aflarına başvurulmaktadır (Taşkın, 2010: 126).

3.4 Vergi Affının Sosyal Gerekçeler

Vergi aflarına başvurulmasındaki sosyal neden, vergi görevini ekonomik sebepler neticesinde yerine getirmekte zorlanan mükelleflerin vergi ödeme eğilimlerini ve vergiye gönüllü uyumunu artırmaktır. Ancak sıklıkla vergi aflarına başvurulması mükellefler için tam tersi bir etki meydana getirebilmektedir (Ekinci vd, 2019: 183-184). Devlet ve mükellef arasındaki vergi ilişkisini toplumsal bir ilişki olarak ifade etmek yanlış olmayacaktır. Aralarındaki bu ilişki aynı zamanda toplumsal düzenin bir parçasıdır. Bu ilişkinin bozulması devletin mali kayıp yaşamasına yol açmaktadır. Aynı zamanda kamu düzeninin bozulmasına da sebep olabilmektedir (Doğan ve Besen, 2008a: 27).

3.5 Vergi Affının Psikolojik Gerekçeler

Vergi affının uygulanması sonucunda beklenen diğer bir hedef ise mükellefler üzerinde psikolojik etki yaratarak siyasi, ekonomik ve sosyal gibi birtakım hedeflere ulaşma düşüncesi yatmaktadır. İstenen hedeflere ulaşabilmek için başvurulacak olan vergi aflarının psikolojik gerekçelerinin başında, mükelleflerin vergi görevlerini belirtilen yasal süre içerisinde yerine getirmeyen ya da eksiksiz olarak yerine getirememiş olan mükelleflerin, vergi affı uygulanması sonucunda sorumlu oldukları vergileri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri amaçlanmaktadır (Doğan ve Besen, 2008a: 31). Vergi affına başvurulmasının psikolojik gerekçelerinden bir diğeri ise ülkedeki vergi oranlarının ve vergi yükünün yüksek olmasıdır. Söz konusu durum vergi affını zorlayan sebepler arasında bulunmaktadır. Uygulanacak olan vergi cezalarının caydırıcı bir etken yaratması da vergi affı için önem taşımaktadır. Vergi kanunlarında belirtilen cezai yaptırımların, mükelleflerin vergi kaçırmaya itmeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 260). Vergi aflarından sonra mükelleflerin vergi bilinçlerinin artırılması ve “*tekrar af çıkar*” algısını oluşturmamak için gerekli denetimler artırılmalı ve vergi sisteminde adalet sağlanmalıdır. Mükelleflerde tekrar af

çıkar algısı oluşmadığı ve vergi bilinçleri yüksek olduğu takdir vergi ödeme hususunda gönüllü uyum gösterecekleri söylenebilir.

3.6 Vergi Affının İdari ve Teknik Gerekçeler

İdari ve teknik gerekçeler vergi affı kanunlarının çıkarılmasında önemli bir yere sahip olmaktadır. Vergi sisteminden kaynaklı oluşan karışıklığı daha anlaşılabilir kılmak ve eksik olan yönlerini tamamlamak için sistemde değişimler ve düzeltmeler yapabilmek amacıyla vergi affı sayesinde gerekli olan geçmiş dönemlerin tasfiyesi yapılabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103). Ayrıca vergi yargısının ve idaresinin iş yükünün fazla olması sebebiyle kamu alacaklarının takibi sağlanarak ödenmesi, aynı zamanda tahsili ihtilaflı duruma düşmüş olan alacaklarını da vergi yargısından geçirilerek tahsil edilmesi fazla zaman alması teknik nedenleri olarak kabul edilebilmektedir (Çetin, 2007: 173). Vergi afları, devletin geçmiş dönemde birikmiş vergi alacaklarının belirli bir kısmının ödenmesini sağlayarak kısa zamanda bir kamu geliri oluşturabilmektedir.

4.Vergi Affına İlişkin Farklı Görüşlerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Vergi affıyla ilgili görüşler, af yanlısı ve af karşıtı olmak üzere iki başlık şeklinde ele alınacaktır.

4.1 Vergi Affını Destekleyen Görüşler

Sosyal ve ekonomik olağanüstü dönemlerde toplumsal barışın sağlanabilmesi açısından vergi aflarına ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi hukuku alanında affı savunan görüşlerin; çoğunlukla ekonomik ve mali suçların özellikleri, af sonucunda vergi gelirlerinin artırılarak hızlı bir şekilde tahsilinin sağlanması aynı zamanda idari ve yargının iş yükünün hafifletilmesi konularının üzerinde durulmaktadır (Dönmez, 1990: 40). Vergi affıyla ilgili olumlu görüşleri aşağıdaki başlıklar altında inceleyebilmek mümkündür.

4.1.1 Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalım Dönemlerinden Sonra Vergi Affına İhtiyaç Duyulması

Bütün ülkeler, birtakım suçların yoğun olduğu dönemlerle karşı karşıya kalabilmektedir. Ülkenin o dönemde bulunduğu koşullar suçların işlenme sebeplerini açıklayabilmektedir (Keyman, 1965: 23). Bu dönemlerde devlet, kamu düzenini tekrar sağlamalı sonrasında vatandaşla arasındaki zayıflamış olan bağı onarmalı ve yeniden güçlü bir bağ kurmalıdır. Bu durum mükellefin vergi görevlerini daha uyumlu bir şekilde yerine getirmesini sağlayabilecektir.

Siyasi bunalımların dışında ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde de affa ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun sebebi ise olağan durumlar için hazırlanmış olan yasaların olağanüstü dönemlerde uygulanabilmesini zorlaştırmaktadır. Olağanüstü bu gibi dönemlerde dönemin şartlarına uygun olağanüstü yasalar çıkarılması gerekmektedir. Diğer bir yandan vergi gelirlerinin bazı yıllarda beklenen miktardan daha az olması sebebiyle birtakım düzenlemelere başvurulması ve vergi suçlularına uygulanan ceza yaptırımlarının arttırılmasına neden olabilmektedir (Dönmez, 1990: 42-43). Öte yandan kaçınılması güç olan birtakım hatalar ve adaletsizliklere yol açılmış durumları düzeltmek amacıyla vergi aflarına başvurulması toplumsal barışın sağlanmasında önemli bir etken oluşturabilmektedir. Ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde vergi aflarına başvurulması bir yandan devlet hazinesine gelir akışı oluştururken diğer yandan da mükelleflerin mali açıdan rahatlamasına olanak sağlayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104).

4.1.2 Vergi Mevzuatının Karışıklığı Nedeniyle Vergi Affına İhtiyaç Duyulması

Hukukumuzda afları kapsayan hükümler TCK'nin 97-100, 101, 122 maddelerinde yer almaktadır. VUK'ta ise afları içeren bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi cezaları affını kapsayan tek bir kanun olması sebebiyle çoğunlukla ayrıntılı düzenlemelere gidilmektedir. Bunun sebebi afla ilgili ceza hukuku ilkelerinin çoğunun, hürriyet bağlayıcı cezalar olmasıdır. Ancak vergi cezaları, hürriyet bağlayıcı cezalardan ziyade daha farklı bir yapıdadır. Vergi cezaları yapı olarak daha çok parasal niteliktedir. Bu sebeple vergi ceza ve para cezalarının affında benzer düzenlemelere başvurmak gerekmektedir (Çağan, 1972: 115). Öte yandan belirtildiği gibi vergi ile ilgili mevzuatın karmaşık olması ve hızlı değişebilen bir yapıda olması mükelleflerin güçlük yaşamasına sebep olacaktır.

4.1.3 Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Risk Taşınması

Vergi suçu kavramı mükellefin veya vergilendirme de görevli kişilerin vergi kanunlarında belirtilen hükümlerin aksi şeklinde davranışı, devletin vergi kaybına uğramasına sebep olan veya kamu düzenini bozan fiili eylemler şeklinde ifade edilebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 105). Toplumun düzeni için gerektiğinde vergi suç ve cezalarından daha çok tehlike arz eden suçlar için af uygulaması söz konusu olurken, vergi suç ve cezaları için af uygulamasına başvurulmaması toplum için adil bir durum olmayacaktır. Öte yandan rutin bir şekilde affa başvuru ülkelerde kötü olarak nitelendirilebilecek olan suçları işleyenlerin bu aflardan faydalandığı durumda vergi suçluları için af uygulamasına gidilmeme durumu doğru bir yaklaşım olmayacaktır (Ağca, 1981: 26).

4.1.4 Vergi Denetimi Eksikliklerinin Olumsuz Etkilerinin Giderilmesi ve Vergi Kaçağının Azaltılması İçin Vergi Affı İhtiyacı

Mükelleflerin vergilendirilecek olan gelirlerin matrahlarını hesaplayarak beyanda bulunmaları, vergi idaresinin etkin ve aynı zamanda güçlü olmamasını zorunlu kılmaktadır. Bunun sebebi gelir idaresinin vergileri toplarken mükellef olduğunu saklamaya çalışan kişileri belirlemek ve aynı zamanda beyanda bulunan mükelleflerin doğru beyanda bulunduklarından emin olması gerekmektedir. Vergi idaresi, beyan edilen bilgilerin ve matrahın doğruluğunu denetlemek ve mükelleflerin beyan edilenlerin dışında bir durumları varsa bu durumları ortaya çıkarmak amacıyla hesap ve işlemlerini belirli zamanlarda inceleme gereği duymaktadır. Öte yandan vergi denetimi olmadan yalnızca mükelleflerin beyanları göz önüne alınıp yapılan vergilemeyle adaletin ve eşitliğin sağlanması mümkün olmayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 105).

4.1.5 Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükünün Fazla Olması Neticesinde Vergi Affı İhtiyacı

Ülkemizde her geçen gün vergi mükelleflerinin sayısı artmakta bunun sonucunda da vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükü artmaktadır. Ancak mükelleflerin sayısının artmasına karşılık vergi dairelerinde bu artışla doğru orantılı olarak gelişme gösterememiştir. Diğer bir yandan vergi yargı sisteminin işleyişindeki yavaşlık ve gereken düzeyde çalışmayı gösterememeleri sebebiyle uyuşmazlık dosyaları giderek artmış bunun sonucunda ise vergi yargı sistemi olması gerektiği şekilde işleyemez hale gelmiştir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:106). İdari yargıdaki dosya sayılarının gün geçtikçe artış göstermesi ve yıl içerisinde dosyaların tamamının bir sonuca ulaşamaması, dosyaların daha da artmasına ve bir sonraki yıla kalmasına sebep olmaktadır. Biriken bu dosyalar sebebiyle idari yargı hakimleri başta olmak üzere birçok çalışanın iş yükünü artırmaktadır. Artan iş yükü sebebiyle yargılama sürecinin uzamasıyla birlikte yargının etkinliği istenilen düzeyde sağlanamamaktadır (Üyümez ve Gümüş, 2016: 178). Geçmiş dönemleri kapsayan bu gibi sorunların çözümüne yönelik en etkili yol, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerine olanak sağlayacak olan af yolunun tercih edilmesi olacaktır.

4.1.6 Hızlı Bir Gelir Yaratması Nedeniyle Vergi Affı İhtiyacı

Kamu harcamaları her geçen dönem artış gösterirken bu duruma paralel olarak kamu gelirlerinde yeteri düzeyde bir artış söz konusu olmamaktadır. Bununla birlikte kamu harcamaları ve kamu gelirleri arasındaki fark giderek artmaktadır. Öte yandan kamu

harcamalarının azaltılması ve vergilerin arttırılması gibi seçenekler arasında vergi aflarına başvurulması başka bir seçeneği oluşturmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:106). Ülkemizin ekonomik şartları, vergi idaresi ve yargısının iş yükünün fazla olması, kanunların günün şartlarına uygunluğunun yeterli olmaması gibi birtakım sebeplerin düzeltilmesi yerine değişen hükümetler ihtiyaç duyulan gelir için vergi aflarına başvurmayı tercih etmişlerdir. Bunun sonucunda ise vergi afları mali programın bir parçası haline gelmiştir (Eker, 2006: 20).

4.1.7 Vergi Mükelleflerinin Vergi Uyumunu Artırmak Amacıyla Vergi Affına İhtiyaç Duyulması

Vergi affı uygulamalarında hedeflenen amaçlardan bir tanesi de af uygulaması sonucunda vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu artırmaktır. Bununla birlikte vergi sisteminde makul ve hakkaniyete uygun şekillerde düzenleme ve iyileştirilme çalışmaları yapılması af uygulaması sonrasında gönüllü uyumu arttırabilmektedir (Alm & Vazquez, 2007: 47). Vergi mevzuatında sürekli yapılan değişiklikler vergi mükelleflerinin uyumsuzluğunu artıran etkenlerden birisi olarak sayılabilmektedir (Göde, 2021: 831).

4.2 Vergi Affını Desteklemeyen Görüşler

Vergi affına karşı çıkanların çoğunluğunun düşüncelerinin temelini ceza hukukçularının af karşıtı görüşleri oluşturmaktadır (Keyman, 1965: 16). Bu görüşün temelini oluşturan düşüncelerin nedeni, vergi aflarının uzun vadede vergiye karşı gönüllü uyumu olumsuz etkilediği düşüncesinden ileri gelmektedir (Alm & Beck, 1993: 58).

4.2.1 Vergi Affının Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkelerine Zarar Vermesi

Türk vergi hukukunda adil vergileme sağlanmasını engelleyen unsurlardan biri de vergi görevini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmiş olan mükellefler ile vergi görevini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin aflarla birlikte affedilmesi sonucunda vergi görevini zamanında yerine getirmiş olan mükelleflerin aleyhine bir haksızlık olduğu söylenebilmektedir. Öte yandan af uygulamasının oy kaybetme endişesiyle oluşan siyasi bakış ve siyasi yatırım aracı olarak kullanıldığı yadsınamaz bir gerçektir. Sıklıkla başvuru alan vergi afları, vergi asıllarının reel yükünü kısmen etkisiz kılan ve cezaların caydırıcılığını ortadan kaldıran bir durum haline gelmektedir. Oysa hukuka aykırı gerçekleşen her fiilin mutlaka bir yaptırımı olması gerekmektedir (Şenyüz, 2014: 92). Ayrıca vergi affı uygulaması vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine zarar vermekle birlikte rekabet eşitliğini de negatif yönde etkileyecektir. Aynı zamanda vergi cezalarının ve gecikme zamlarının vergi affı vasıtasıyla ortadan kaldırılması rekabet eşitliğini bozmaktadır (Çetin, 2007: 175).

4.2.2 Vergi Affının Vergi Kanunlarına Uyum İstikrarını Azalttığı Görüşü

Genellikle aflara çok ihtiyaç olduğu durumlarda son çare olarak nitelendirilebilecek durumlarda başvurulması beklenmektedir. Ancak gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere baktığımızda af uygulamasının normalleştiği görülmektedir. Bu tür uygulamaların arka planında sosyolojik ve hukuki boyut bulunmaktadır. Sık sık aflara başvurulduğunda mükelleflerin zihninde ‘*nasıl olsa af çıkar*’ algısı oluşmakta, bunun sonucunda da mevcut vergi kanunlarında verimsizliğe neden olmaktadır. Bunun sebebi de olağan şartlarda toplanması gereken verginin, af uygulamasına başvurularak toplanması durumunda mükellefin bir beklenti içine girmesi neden olmaktadır (Yıldırım, 2019: 24).

Bu görüşü savunanlar vergi affının uzun dönemde mükellefin vergi uyumunu olumsuz yönde etkilere neden olacağını düşünmektedirler. Aynı zamanda vergisini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren mükelleflerin, vergi affı uygulamasından faydalanan mükelleflere tepki gösterebilir bununla birlikte kendilerine haksızlık yapıldığını düşüncesi oluşabilecektir. Bunun sonucunda bu mükelleflerin vergi uyum düzeyleri azalabilecektir. Diğer yandan vergi aflarının bir kereye mahsus olduğuna inanmayabilirler. Bu durumda bu mükelleflerin gelecekteki vergi affı beklentisine girmelerine vergi uyum düzeylerinin bir kez daha azalmasına neden olacaktır. Vergi affı sonrasında mükelleflerin uyum düzeyleri ortalama bir seviyeye çıkabilir ancak gelecekte af olacak beklentisi ile bu uyum tekrar azalabilmektedir (Çetin, 2007: 176).

4.2.3 Vergi Afları Vergi İdaresi ve Yargısının İş Yükünü Arttırdığı Görüşü

Bu görüşü savunanlar; uygulanacak olan vergi affına başvurulması sonrasında iş yükünün hafiflemeyeceğini, aksine vergi affının uygulanması durumunda daha yoğun bir şekilde çalışmaların artacağını, bu nedenle de iş yükü azalmaktan çok artacağını savunmaktadırlar (Göde, 2021: 832). Vergi yasalarının karışıklığı ve yorum farklılığı sebebiyle vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasında birtakım anlaşmazlık oluşabilmektedir. Vergi affı uygulaması sonucunda haklı olduğuna inanan mükelleflerin, bu afftan faydalanabilmeleri için haksız olduklarını kabul etmeleri veya affın getirdiği birtakım şartları yerine getirmeleri gerekeceğinden afftan faydalanmamayı ve davalarını devam etmesini isteyebileceklerdir. Bu durum dava dosyaların kapanmamasına idarenin iş yükünde bir azalma meydana getirmeyerek aynı şekilde devam etmesine neden olacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109). Ayrıca vergi afları, vergi denetimlerini negatif yönde etkileyerek etkinliğini azaltmakta bununla birlikte vergi yönetiminin otoritesine de zarar vermektedir (Çetin, 2007: 176).

4.2.4 Vergi Suçlarının Kasıtlı ve Planlanarak Olarak İşlenmesi Nedeniyle Vergi Affına Uygun Olmadığı Görüşü

Vergi suçunu işleyenler daha öncesinde bunu planlayarak devleti zarara sokma niyetiyle hareket eden kişilerdir. Bu suçları işleyen kişiler genellikle devletin ve diğer kişilerin onlara olan güvenlerini kötüye kullanmaktan çekinmeyerek bu suçu işleyebilmektedirler. Ayrıca vergi suçları ekonominin temelinde bulunması gereken güven duygusunu azaltması ve yok etmesi sebebiyle diğer suçlardan çok daha fazla zararlı sonuçları olduğu söylenebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109). Diğer bir yandan bahsi geçen suçların hukuka aykırı olmasıyla birlikte vergi kaybına sebep olmaktadır. Ayrıca bu afların, suçu işleyenlerin işledikleri suçların suç özelliğini yitirmesine neden olmayacaktır (Kargı, 2011: 108).

Vergi suçlarını işleyen kişilerin, dışarıdan saygı değer veya çoğu kişi tarafından saygı duyulan kişiler olarak nitelendirildiği söylenebilmektedir. Bu kişilerin cehalet ve toplumun kurallarına karşı uyumsuzluk gibi negatif özelliklerinin tersi şeklinde gözükmekte ve bu sayede oluşan devletin ve diğer kişilerin kendilerine olan güvenlerini kötüye kullanarak vergi suçlarını işledikleri savunulmaktadır (Karabulut, 1996: 22).

4.3 Vergi Affına İlişkin Görüşlerin Genel Olarak Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda affı gerekli olduğunu savunanların öne sürdükleri düşüncelerin bir kısmı ile ceza hukukunda aflara başvurulmasının temelini oluşturan görüşler arasındaki benzerliklerinden söz etmek mümkündür. Ceza hukukunda siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra af uygulanmasına başvurulmasının temel gerekçesi, toplumsal barışı tekrar sağlamaktır. Diğer yandan vergi hukukçuları da aynı ceza hukukçuları gibi bunalım dönemlerinden sonra siyasi ve sosyal açıdan af uygulamasına başvurularak toplumsal barış ortamının, vergi alanında uygulanacak afların mali alanda gerçekleşmesinin gerekli olduğu öne sürülmüştür (Dönmez, 1990: 67).

Geçmişten günümüze vergi aflarına başvurulma nedenlerine bakıldığında genel itibarıyla vergi anlamında mükellef ve devlet arasındaki barışı sağlamak, ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde ödeme gücü düşen mükellefleri rahatlatmak ve vergi sisteminin içinde olduğu durum sebebiyle bozulan adaleti yeniden sağlamak gibi nedenlerden bahsetmek mümkündür. Ancak Türkiye’de sıklıkla vergi aflarına başvurulması bahsedilen amaçlarının gerçekleştirilemediğine ve afların reform hareketinden ziyade hızlı bir gelir sağlamak amacıyla başvurulduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Aynı zamanda söz edilen bu gibi nedenlerden

dolayı vergi aflarının olağanüstü dönemlerde başvurulması gereken bir araçtan daha çok mali programlamanın bir aracı gibi gördüklerini söylemekte mümkün olacaktır (Eker, 2006; 23).

5. Geçmişten Günümüze Kadar Çıkarılan Vergi Affı Kanunlarının İncelenmesi

Türkiye Cumhuriyeti'nde geçmişten günümüze kadar çeşitli dönemlerde çıkarılan kanunlarla, cezalar için af uygulamasına başvurulmuştur. Vergi cezalarının affı ise kimi zaman çıkarılan bu kanunların içerisinde madde olarak kimi zamanlarda da vergi afları için ayrı kanunlarla gösterilmiştir (Eker, 2006: 34).

Günümüzde Türkiye'de vergi ve benzer aflara oldukça sık aralıklarla başvurulmaktadır. Bu durum, vergi aflarının sürekli kullanılan bir maliye politikası aracı haline geldiğini söylemek mümkündür. Vergi aflarına bu kadar çok başvurulması, vergi tahsil kabiliyetinin yitirilmesinin yanı sıra vergi alacaklarının normal şartlarda toplanamaz hale gelmesi gibi olumsuz sonuçlara yol açmaktadır (Keskin ve Özcan, 2021: 143).

Türkiye'de cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar aflara sıklıkla başvurulmuştur. 1923-2023 yılına kadar çıkarılan aflar şu şekildedir (Çetin, 2005: 52; Göde, 2021: 828-829);

Tablo 1.1. Türkiye'de Çıkarılan Vergi Af kanunları

Tarih	Çıkarılan Vergi Affı Kanunları
17.05.1924	Umumi Af Yasası-İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
26.10.1960	113 Sayılı Af Kanunu
28.02.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun

Tablo 1.1. Devamı

16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af Kanunu
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
02.03.1982	2431 Sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Kanun
14.06.1989*	3571 Sayılı Kanun
15.12.1990	3689 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Kanun
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğ
07.03.2002	4746 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
29.05.2013*	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
10.09.2014	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 Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.05.2018	7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun
11.11.2020	7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
03.06.2021*	7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Tablo 1.1. Devamı

09.03.2023*	7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
Not: * işareti ile belirtilen aflar tarafımca eklenmiştir.	

Kaynak: (Çetin, 2005: 52 ; Göde, 2021: 828-829)

5.1 Türkiye’ de 1960 Öncesi Vergi Afları

Türkiye’de Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren birçok kez vergi affına başvurulduğu görülmektedir. Çıkarılan bu aflar kapsam bakımından, mükellef türü açısından, başvurulma gerekçeleri ve uygulama süreleri gibi birtakım farklılıkların yanı sıra sadece vergi aslının affı ya da vergi cezaları, zam ve faizlere uygulanması gibi birtakım farklılıklar bulunmaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010: 34).

Cumhuriyetin kuruluşundan 1960 yılına kadar çıkarılan vergi afları ile 1960 yılından sonra çıkarılan vergi affı uygulamalarında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. 1960 yılından önce vergi affına ilişkin yasalar genel itibariyle yürürlükten kaldırılan vergilerin artıklarının tasfiyesine yönelik olmuştur. Bu aflardan yararlanmak için çoğu kez belirli bir koşula bağlanmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Öte yandan çıkarılan bu afların ilgili yasalarda vergi aslı veya fer’i nitelikli zamlar ve cezalar bakımından bir ayrım söz konusu olmamış, genel olarak vergi borçlarının bir bütün olarak affedilmesi söz konusu olmuştur. Ancak 1934’te bir kısım vergi artıklarının tasfiyesi için çıkarılmış olan 2566 sayılı yasa ile 1960 sonrasında çıkarılmış olan yasalar arasında benzer nitelik olmakla beraber belirli vergilerle ilgili ceza ve zamların affı, verginin aslının ödenmesini koşulu ile sağlanmıştır (Dönmez, 1990: 215). Türkiye’de modern olarak nitelendirilebilecek beyana dayalı vergi sistemi; 1960 yılında kabul edilmiş olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1961 yılında kabul edilmiş olan Vergi Usul Kanunu ile getirilmiştir. Bu bağlamda 1960 yılı sonrasında çıkarılan vergi aflarının vergi uyumuna etkisini ölçmek yeterli sayılacaktır (Aygün, 2012: 90).

5.2 Türkiye’de 1960-1980 Arasında Çıkarılan Vergi Affı Kanunları

Türk vergi hukukunda 1960 yılından sonra sıklıkla vergi aflarına başvurulduğu söylenebilmektedir. 1960 sonrasında vergi ile ilgili çıkarılmış olan af hükümleri incelendiğinde çıkarılan bu afların, bir kısmı genel af kanunlarında yer alırken bir kısmı ise özel olarak çıkarılan vergi aflarını ilgilendiren yasalarla düzenlenmiştir. Aynı zamanda vergi kanunlarında çok fazla değişiklik yapılan bazı kanunlarda da zaman zaman geçici maddelerle af hükümlerine

yer verilmiştir. Diğer bir uygulama ise af hükmünün bütçe kanununa eklenmesidir. Bu uygulama 1989 yılı bütçe kanunuyla birlikte yapılmıştır (Dönmez, 1990: 221-222).

5.2.1 113 Sayılı Af Kanunu

113 sayılı af kanunu, MBK tarafından çıkarılmış olup genel af niteliğinde çıkarılmış bir af kanunudur. Kanunun ilk maddesi genel itibariyle adli bir af niteliğinde iken bu cezalardan oluşan para cezaları af kapsamında değildir. Kanunda 1960 öncesinde işlenmiş olan suçların bir kısmını tamamen affederken bir kısmında ise cezaları hafifletici hükümler yer almıştır. İlgili kanunun 7. maddesinin son kısmında ise tahsili sağlanmamış para cezalarını da af kapsamına alınmıştır. Aynı zamanda vergi cezalarını ve vergi aslına dahil olan misil zamlarda kapsam dışında tutulmuş ve bu kapsamda kaçakçılık, kabahat ve usulsüzlük suçlarına karşılık uygulanan mali kapsamdaki vergi cezaları da af kapsamında değerlendirilmemiştir (113 sayılı Kanun, 1960).

5.2.2 281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun

281 sayılı Kanunla birlikte genel bütçe ile il özel idare ve belediye bütçeleri de dahil olmak üzere ilgili bütün vergi, resim ve harçlara ait vergi cezaları ilgili kanunla af kapsamına alınmıştır. Yine ilgili kanunun 3. maddesinde bunların kapsamına giren vergi cezaları, zam cezaları ve gecikme zamlarının %30'nun 1961 yılı haziran ayının sonuna kadar ödenmesi durumunda bakiye %70'i veya %40'nın 1961 yılının Ekim ayının sonuna kadar ödenmesi durumunda ise bakiye %60'ı ve %50'sinin 1962 yılının Şubat ayı sonuna kadar ödenmesi durumunda %50'sinin affı ön görülmüştür (281 sayılı Kanunu, 1961). 281 sayılı Kanunda vergi cezalarının tümünü affetmemiş sadece cezanın belirli bir kısmını birtakım şartlar koşuluyla affedilmiş, ayrıca gecikme zamları ile ilgili af ve tecil birtakım hükümler getirmiştir. Bu bağlamda kanundaki af hükümleri “*şartlı af*” niteliğindedir (Çağan, 1972: 117).

281 sayılı Kanunla birlikte mükelleflere farklı kolaylıklar sağlanmıştır. Bunlardan birisi, birinci maddede ifade edilen belirli olan çerçevede vergi cezaları ile zam cezaları aynı zamanda uygulanan gecikme zamlarına 5 yıla yayılarak ve 5 eşit şekilde tahsil edilmesine diğer bir yandan mükellefin taksitle ödeme yapması durumunda cezanın kesinleşmiş veya kesinleşmiş olmaması gibi bir ayırım yapılmamıştır. Diğer bir yandan kanunun kapsamında birtakım çerçevesinde bir kısmının affedilmesi de öngörülmüştür (281 sayılı Kanun, 1961).

5.2.3 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

218 sayılı Kanunla hukuk sistemimizde ilk kez vergi cezalarının affı diğer cezaların affı ile birlikte düşünülmüştür. Aynı zamanda bu kanundan önce çıkarılmış olan af kanunlarında da vergi cezalarının affı yer almamıştır (Çağan, 1972: 117). 218 sayılı Kanunda diğer af kanunlarında vergiye ilişkin hükümlerin yer almanın öncülüğünü yapmış ve aynı zamanda ilgili kanununda aftan yararlanabilmek için belirli koşula bağlamaması bakımından dikkat çekmektedir (Dönmez, 1990: 225). 218 sayılı Kanunun 9. maddesinde yer alan hükme göre vergi ve usulsüzlük cezalarının tamamı, kusur ve kaçakçılık cezalarının ise yarısı affedilmiştir. Ayrıca ilgili maddenin son kısmında belirtildiği üzere hileli vergi suçlarına ilişkin cezalar da affedilmiştir. Öte yandan kanunda gecikme zamlarından bahsedilmemiş olması nedeniyle gecikme zamları affın dışında tutulmuştur (218 sayılı Kanun, 1963).

5.2.4 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun

Bu kanunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun m.29/3-4 istisnalar dışında spor kulüpleri tarafından 1962 takvim yılı sonuna kadar oyuncularla birlikte diğer kulüplere ödenen transfer ücretleri, teşvik primleri ve arızı kazanç kapsamında olan diğer ödemeler üzerine tahakkuk ettirilen ancak henüz tahsil edilmemiş olan Gelir Vergisi ve cezaları kapsamında vergi affı öngörülmüştür (252 sayılı Kanunu, 1963).

5.2.5 325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun

Kanun 5.9.1963 tarihinde kabul edilmiş olup kanunun gerekçesi ise 1958 yılından itibaren etkisi devam etmekte olan ekonomik durgunluktan kaynaklı KİT'lerin gelir, kurumlar, şeker, istihlak ve gider vergileri ile gümrüklerce alınan vergi ve resimler sebebiyle hazineye 425 milyon lira civarında borçlu durumdaydılar. İlgili kanun belirtilen kurumların vergi borçlarını ödemek yerine işletmenin ihtiyaçlarını karşılamayı tercih ettiklerini ve böyle bir durumda ise tahsili mümkün olmayan vergi borçlarının oluşması sebebiyle kabul edilmiştir (Dallı, 2006: 45).

5.2.6 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun

691 sayılı Kanun yerel yönetimler kapsamında bir af uygulaması olarak 16.7.1965 yılında kabul edilmiştir. İlgili kanunda belediye ve belediyelere bağlı kurum ve kuruluşların kanunda belirtilen dahil edilmemiş olan borçlar dışında kalan kamu borçlarının asılları ile

beraber her türlü cezaların, faizlerin ve gecikme faizlerinin af kapsamında terkin edilmesi öngörülmüştür (691 sayılı Kanun, 1965). 691 sayılı af kanunu ile vergi tahsilatının artması amaçlanmadığı görülmektedir. Aynı zamanda devlet bu kanunla vergi asılları ve vergi cezalarının tümünün terkin edilmesiyle birlikte devlet vergi alacağının tamamından vazgeçmektedir (Dallı, 2006: 46).

5.2.7 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

780 sayılı Kanun 9.8.1966 yılında bazı suç ve cezaların affı hakkında kanun şeklinde yürürlüğe girmiştir. Kanunda vergi cezalarıyla birlikte gecikme zamları da af kapsamında değerlendirilirken aftan yararlanma koşulu ise vergi aslının ödenmesi şartı olmuştur. İlgili kanun aynı 218 sayılı kanun gibi genel cezaları ifade eden bir af kanunu niteliğindedir (Çağan, 1972: 118). Kanunda net bir ifadeyle 1965 takvim yılı sonuna kadar kesilmiş ancak tahsili sağlanmamış vergi asılları ilgili kanunun yürürlüğe giriş tarihinden itibaren 6 ay içerisinde tamamının ödenmesi şartıyla vergi cezalarının affının sağlanacağı belirtilmiştir (Dallı, 2006: 47).

Diğer bir yandan kanun gerekçesi olarak ise birikmiş ihtilaflı dosyaların tasfiyesinin sağlanarak vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün azalması ile ilgili kurumların daha verimli çalışması ve söz konusu mükelleflerin rahatlığa kavuşturulması şeklinde belirtilmiştir (Sayar, 1987: 66). Kanunda belirtildiği üzere aftan yararlanmak için verginin aslının ödenmesi şartı bulunmasına rağmen uyuşmazlıktan vazgeçilme koşulunun aranmaması vergi affından kaynaklı uyuşmazlıkların tasfiye edilme amacının gerçekleşmemesine sebep olmuştur. Öte yandan mevcut olan uyuşmazlıklara yenileri eklenerek vergi idaresi ve vergi yargısının iş yükü daha da artmıştır (Dönmez, 1990: 247).

5.2.8 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla Getirilen Af Kanunu

1970 yılında yürürlüğe girmiş olan bu kanunla 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 sayılı Emlak Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak Emlak Vergisi kapsamında yeni bir uygulamaya geçme durumu söz konusu iken yürürlükten kalkmış olan vergilerle ilgili ceza ve gecikme zammı alacaklarını hızlı bir şekilde tasfiye etme gayreti içerisinde bir af çıkarma bir nevi zorunluluk olmuştur. Diğer bir yandan ilgili kanuna yürürlükten kaldırılan bina ve arazi vergilerine ilişkin olarak idari nitelikteki vergi cezaları ve gecikme zamları birtakım koşullarla kısmen affı öngörülmüştür (Dallı, 2006: 48).

5.2.9 1803 Sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

1803 sayılı genel af kanunu Cumhuriyetin 50. yılı sebebiyle çıkarılmıştır. Ülke tarihi için önemli sayılan yıldönümlerinde genel af ilanı geleneksel bir duruma dönüşmüştür. İlgili af kanunu ceza hukuku ve vergi hukukunu kapsayan hükümlerde siyasi sebepler baskın olmuştur. Diğer bir yandan kanundaki gerekçe kısmında vergi affıyla ilgili olan kısımda affa neden ihtiyaç duyulduğu konusunda açık bir ifade belirtilmemiş olup sadece madde hükmünün açıklanması yeterli görülmüştür. Aynı zamanda affın siyasi gerekçeleri dışındaki nedenleri hakkında yeterli bir bilgi verilmemiştir. (Dönmez, 1990: 249-251).

Vergi cezaları, gecikme zamları ve faizlerinin aftan yararlanılabilmesi vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlanmıştır. Kanunda vergi aslının ödenme süresini 8 ay ile sınırlandırılmıştır. Diğer yandan bu süre, kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki kesinleşmiş olan alacakların yürürlük tarihinden itibaren başlayacağı; kanun yürürlüğe girdiği tarihten sonra af dönemlerine ilişkin olarak tebliğ edilecek vergiler için tebliğ edilen tarihten itibaren işleneceği belirtilmiştir. Uyuşmazlık durumunda da uyuşmazlığın kesin hükme bağlandığı tarihten itibaren 8 ay şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca 1803 sayılı Kanunun genel af kapsamında olmasıyla birlikte vergi afları sadece birkaç madde ile düzenlenmiştir. Bu bağlamda vergi affına ilişkin bir kanun özelliği taşımamaktadır (Taşkın, 2006: 88).

5.3 1980-2001 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Affı Kanunları

1980 yılından sonra çıkarılmış olan vergi afları, vergi tahsilatın artmasının sağlayacak şekilde birtakım ekonomik ve aynı zamanda teknik nedenlere dayanılarak af uygulamasına gidildiği söylenebilmektedir. Ayrıca 1980 yılından sonra uygulanan vergi aflarına başvurulma nedenlerine bakıldığında afların sosyal bir amaçtan ziyade kamuya hızlı bir kaynak oluşturmak amacıyla çıkarıldığını söylemek mümkündür (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 104). 1980-2001 yılları arasında çıkarılan vergi af kanunları aşağıdaki gibidir.

5.3.1 .2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun

2431 sayılı Kanun Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarılmış bir af kanunu olmakla birlikte ilgili kanun 1960 yılından sonra çıkarılmış en kapsamlı af kanunlarından birisi niteliğindedir (Karabulut, 1996:117). Kanunun 1.1.1981 yılından önceki dönemleri kapsayan aynı zamanda bu dönemlere ait 100 milyar lira civarındaki takipli alacakları ile birikmiş olan birtakım ihtilaflı dosyalarının tasfiyesini sağlamayı amacıyla çıkarılmıştır (Çetin, 2005: 62). Kanunla birlikte af kapsamında olan kamu alacakları konusunda kesinleşmesi veya

kesinleşmemiş olması yönünde bir ayrım bulunmaktadır. Kesinleşmiş olan kamu alacakları için belirli zamanlarda kısmi ödeme koşulu, kesinleşmemiş olan kamu alacakları için ise uyuşmazlıktan vazgeçme koşulu aranmıştır. Ancak kanunda uyuşmazlıktan vazgeçme şartı sadece vergi mükellefinin vergi aslıyla ilişkili uyuşmazlık yaratması aftan yararlanma bağlamında bir sorun teşkil etmemiştir (Dönmez, 1990: 270-271). Aynı zamanda kanunla VUK içerisinde olan vergi, resim ve harçları kapsamına dahil etmiştir. Öte yandan VUK'un kapsamı dışında bulunan gümrük vergileri ile diğer kamu alacakları kapsam dışında bırakılmıştır (Taşkın, 2006: 90).

5.3.2 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun

İlgili kanun kapsam bakımından oldukça geniş tutulmuştur. Diğer yandan idarenin işleyişini ve vergi mükelleflerinin işlemlerini kolay bir şekilde halletmesi ile beraberinde oluşabilecek küçük sorunlarda dahi tebliğlerle açıklanarak zor durumdaki mükelleflere yardım edilmesi amaçlanmıştır (Karabulut, 1996: 120). 2431 sayılı Kanun çıkarıldıktan sonra geçen 2 yılda çok fazla ihtilaf dosyası birikmesiyle birlikte 1981 mali yıl sonu ile takipli alacakların sayısı 260 milyara ulaşmıştır (Dallı, 2006: 53). 2431 sayılı Kanun ile kara paranın ekonomiye katılması konusunda hedeflenen başarı sağlanamamıştır. Bu nedenle daha düşük oranlı vergi ile servet bildirimlerinin yenilenmesi hakkı verilmeye çalışılarak devam eden güncel sorun yeni bir af kanunu ile çözüme kavuşturulması hedeflenmiştir (Dönmez, 1990: 304).

Ayrıca kanunda gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin belirli yıllara ilişkin beyannamelerinde belirttikleri matrahları yine kanunda belirtilen süre ve miktarda attırmaları durumunda, artırımda bulundukları yıllara vergi incelememesi yapılmaması ve artırım yapılmayan yıllar için ise idarenin vergi incelemesi yapması hakkı sağlanmıştır (Yaşar Çil, 2012: 40).

5.3.3 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Bu kanunla temel vergi kanunlarında önemli olarak nitelendirilebilecek birtakım değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle birlikte vergi yönetiminin hukuki açıdan güçlendirilmesi hedeflenmiş bununla birlikte VUK'ta yapılan değişikliklerle de belge düzenin güçlendirilmesinin yanı sıra mükelleflerin vergi görevleriyle ilişkili belirtilen hükümler doğrultusunda hareket etmeleri amaçlanmıştır. Bununla birlikte vergi sorumluluğu kavramı genişletilmiş “*müteselsil sorumluluk*” esası getirilmiş ve aynı zamanda vergi cezaları artırılmıştır. Yapılan diğer önemli bir değişiklik ise gecikme faizi uygulamasının Vergi Usul

Kanunu'nun 112. maddesinde yapılan değişlikle getirilmesi olmuştur. Yapılan bu değişlik neticesinde beyanda bulunan vergi yükümlüsü ve beyanda bulunmamış olan vergi yükümlüsünün neden olduğu vergi kaybına karşı farklı yaptırımlar uygulanmasının istenmesidir. Ayrıca bu hükümle yargıyı kötü yönde kullanılmasının engellenmesi sağlanmıştır (Dönmez, 1990: 347-348).

5.3.4 3505 Sayılı Kanun

Kanun 3.12.1988 yılında çıkarılmış ve ilgili kanunla çeşitli kanunlarda değişiklikler yapılarak eklenen geçici madde ile de vergi affına yer verilmiştir (Narinoğlu, 1991: 37). Kanunla yapılan en önemli değişikliklerden birisi Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile ilgili olmuştur. İlgili kanunda yapılan değişiklik ile yıl sonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammı ve gecikme faizinin ilgili yılı takip eden yılın başından itibaren doğmalarına neden olan asıl kamu alacağının addolunması ve gecikme zammına tabii olması hükmü getirilmesidir (Dallı, 2006: 56). 3505 sayılı Kanunun çıkma gerekçesi ise vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yüklerini hafifletmek, ihtilaflı dosyaların tasfiyesini sağlamak ve diğer bir yandan ödenmemiş kamu alacaklarının tahsilini gerçekleştirmek şeklinde ifade edilmiştir (Yaşar Çil, 2012: 41).

5.3.5 3512 Sayılı Kanun

3512 sayılı Kanun, belediyelere ve belediyelere bağlı işletmeler kapsayan başka bir af uygulamasıdır. İlgili kanun 1989 yılı bütçe kanununun 63. maddesine hüküm konularak yapılmıştır (Çetin, 2005: 67). Bu kanuna göre belediye ve belediyeye bağlı olan işletmelerin 31.12.1983 tarihinden önceki dönemlere ait olan tamamen ödenmemiş ya da kısmen ödenmiş olan vergi borçlarının 30.6.1989 tarihine kadar ödenmesi durumunda söz konusu vergi borçlarına ilişkin vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin alınmayacağı belirtilerek vergi affı getirilmiştir. Ayrıca belirtilen tarihe kadar ödenmiş olan vergi borçlarından ve bir vergi aslına bağlı olmayan cezalarında af kapsamında affedildiği ifade edilmiştir (3512 sayılı Kanun, 1989).

5.3.6 3571 Sayılı Kanun

3571 sayılı Kanun ile vergi kanunlarında ve vergi kanunları dışında başka birtakım kanunlarda bazı değişiklikler yapılmıştır. Öte yandan kanunla kamu yararına çalışan dernekler ve kanunda belirtilen şartları sağlayan vakıfların iktisadi işletmelerini kapsayan birtakım hükümler içermiştir (Yaşar Çil, 2012: 42). Bu kanunun amacı ise sosyal bağlamda etkin olan kuruluşların bulunan vergi borçları sebebiyle gerçekleştirecekleri faaliyetlerin aksamaması ve

sorunsuz bir şekilde bu faaliyetleri gerçekleştirmeleri şeklinde ifade edilebilmektedir. Ayrıca kanunla birlikte dernek ve vakıflara ait olan vergi borçlarının hızlı bir şekilde tasfiyelerinin gerçekleşmesi ve bu borçlardan kaynaklı oluşan uyuşmazlıkların çözülmesi hedeflenmiştir (Çetin, 2005: 68). Ayrıca kanunla dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri daraltılmıştır. Söz konusu kanunun vergi gelirleri bağlamında değerlendirilmesi sonucunda 1988 yılına göre vergi gelirlerinde %79,5 düzeyinde bir artış olduğu gözükmemektedir (Dallı, 2006: 58).

5.3.7 3689 Sayılı Kanun

Kanun 15.12.1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunla, 213 sayılı VUK'ta, 193 sayılı GVK'de, 5422 sayılı KVK'de, 488 sayılı DVK'de ve 492 sayılı Haraçlar Kanunu'nda olmak üzere 5 kanunda değişiklik yapılmıştır (3689 sayılı Kanun, 1990). Ayrıca 3505 sayılı Kanun ve 6183 sayılı Kanunlarda yapılan değişikliklerle birlikte tahsili mümkün olmayan durumda olan vergi borçlarının, tahsilinin sağlanması ve kamu alacağının hızlı bir şekilde hazineye aktarılması hedeflenmiştir (Dallı, 2006: 59). Diğer yandan söz konusu kanun 10 günlük süre ile sınırlandırılması kanundan hedef edilen sonuca ulaşılmasını negatif etkilediği düşünülmüştür. Ayrıca 3689 sayılı Kanunun beyannameli mükelleflere yönelik çıkarıldığını söylemek yanlış olmayacaktır (Çetin, 2005: 70).

5.3.8 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun

3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun 03.04.1992 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlgili kanun adından da anlaşılacağı üzere tahsilinin zor olduğu kamu alacaklarının tahsilinin hızlandırılması ve aynı zamanda gelir ve kurumlar vergisinde olmak üzere bir matrah artırımı yapılması öngörülmüştür.

3787 sayılı Kanunun ilk maddesi kesinleşmiş kamu alacaklarına yönelik olmuştur. Söz konusu kanunun ilk maddesine göre kanunun yürürlüğe girdiği 03.04.1992 tarihten itibaren ödenmemiş ya da ödeme süresi dolmamış olan vergi, resim ve harçların tamamıyla birlikte alacakların asıllarına isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı değerlendirilip her birinin %30'unun eşit taksitlere bölünerek nisan, haziran, ağustos ve ekim aylarının sonuna kadar tamamının ödenmesi ihtilaf yaratılmaması ve aynı zamanda yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi durumunda gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilmesi öngörülmüştür (3787 sayılı Kanun, 1992). Diğer bir yandan ilgili kanunda gümrük vergi ve cezalarının da af kapsamında olduğu belirtilmiştir. 03.04.1992 tarihinden önce muaccel durumda olduğu halde bir kısmı ödenmemiş ya da

tamamen ödenmemiş gümrük vergilerinin, aslının tamamının ve bu asla bağlı bulunarak kesinleşmiş ve muaccel hale gelmiş olan para cezası ve gecikme zammının %70'inin affedilmesi öngörülmüştür (Dallı, 2006: 61).

5.3.9 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

Yaşanan birtakım ekonomik krizler neticesinde vergi mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmelerini zorlaştırmıştır. Borçlarını zamanında ödeyemeyen mükellefler için 6183 sayılı AATUHK'ta yer alan tecil ve taksitlendirme işlemlerinin etkin bir şekilde sürdürülememesi ve zamanla artan borçların tasfiyesini zorlaştırmıştır. Karşılaşılan bu durum neticesinde söz konusu bu tebliğ ile birlikte zor durumdaki mükelleflerin ödemelerini kolaylaştırmak ve kamu alacaklarının tahsilinin hızlanması amaçlanmıştır. Öte yandan artan borçların hızlı bir şekilde tasfiye edilmesi zor durumdaki mükellefin rahatlamasına yardımcı olacağı düşünülmüştür (Taşkın, 2006: 107). Ayrıca tebliğ hukuksal bağlamda değerlendirildiğinde tam olarak vergi affı olarak nitelendirilmemektedir fakat kamuoyu ve mükellefler tarafından vergi affı olarak algılanmıştır (Doğan ve Besen, 2008b: 95).

5.3.10 4369 Sayılı Kanun

4369 sayılı Kanun 02.07.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunla birlikte başka kanunlarda birtakım değişiklikler yapmıştır. Yapılan bu değişiklikler arasında ise mali milat olarak nitelendirilen düzenlemeler bulunmaktadır (Çelik, 2002: 67). Söz konusu kanunun 103. maddesinde yapılan değişikliklerle birlikte kayıt dışı ekonomi ile mücadele sağlanarak vergi tabanının genişletilmesi ve halihazırdaki vergi mükelleflerine ek yükümlülükler getirilmemesi diğer bir yandan vergi gelirlerini artırmak gibi birtakım hedefler belirlenmiştir. Ayrıca yapılan bu değişiklikle birlikte vergi oranları %25'ten %15'e, %55'ten %40'a indirilmiştir (Güngör, 2002: 154). 4369 sayılı Kanunla Türk vergi sisteminde birtakım köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişikliklerden ilki, gelir vergisinin konusunun yeniden tespit edilmesidir. Yapılan düzenlemeler sonucunda gelirin tespitinde kullanılan kaynak teorisi yerini net artış teorisine bırakmıştır. Bununla birlikte kaynağına bakılmaksızın bütün gelirler, 01.01.1999 tarihi itibarıyla gelir vergisi kapsamında değerlendirilmeye başlanmıştır. Öncesinde gelirin unsurunun vergilendirilme koşulu kanunda net bir şekilde vergiye tabi olduğunun belirtilmesi iken yapılan düzenleme ile gelir unsurunun kanunda net bir şekilde vergiden istisna edildiğine dair bir hüküm bulunmaması durumunda gelir unsuru vergilendirilebilecektir (Çetin, 2005: 73).

Diğer bir ifadeyle kanunda aksine hüküm bulunmadığı müddetçe her türlü gelir unsuru vergilendirilebilecektir.

1998 yılında çıkarılmış olan 4369 sayılı Kanun, 1999 yılında 4444 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihine kadar askıya alınmış daha sonrasında ise kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece kanundan önce mevcut olan düzenlemelere dönülmüştür (Yaşar Çil, 2012: 44).

5.4 Türkiye’de 2001-2023 Arasında Çıkarılan Vergi Afları

Türkiye’de 2000 yılı öncesinde ve sonrasında çıkarılan af kanunları arasında birtakım farklılıklar bulunmakta, bu farklılıkların bir kısmı amaç bakımından olduğu gibi kimisi de nitelik bakımından olmuştur. Bu farklılıkların temel sebebi ise 21.yy. başlarında artarak ilerleyen küreselleşme ile sermaye hareketliliğinin artması, ülkelerin ekonomilerini krizlere karşı daha kırılgan hale gelmesine neden olmuştur. Bu sebeple ülkeler daha güçlü ekonomilere sahip olmak amacıyla ülkeye sermaye girişini artırmayı hedeflemekle birlikte vergi rekabetinin içinde olmaları etken olmuştur (Martin, 2013: 63).

5.4.1 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğ

414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği 06.02.2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Genel gerekçesi ise mükelleflerin bir kısmının karşılaştıkları ekonomik ve mali zorluklar sebebiyle vergi borçlarını ödemekte zorlanmakta, mükelleflerin ödemekte zorlandıkları borçlar için kolaylık sağlanarak kamu alacağının hızlı bir şekilde hazineye aktarılması için söz konusu tebliğ öngörülmüştür. Bununla birlikte 6183 sayılı AATUKK’un 48. maddesi Maliye Bakanlığı’na verilen yetki ile 31.12.2000 tarihinden başlanarak 06.02.2001 tarihine kadar borcunu ödemiş mükelleflerin; 213 sayılı VUK kapsamında bulunun vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme faizinin tamamı ile birlikte borç asıllarına uygulanan gecikme zammının tamamının talep edilmesi durumunda belirtilen şartlarla birlikte taksitlendirme imkânı verildiği belirtilmiştir (414 sayılı Tebliğ, 2001).

5.4.2 4746 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)

Emlak vergisi affı söz konusu olan kanunun 4. maddesine eklenen geçici 21 madde ile getirilmiştir. İlgili geçici maddeye göre 2002 yılı öncesi dönemlerde mükellefiyetini tesis ettirmemiş olan bina ve arazi ve arsaya sahiplerinin mükellefiyetlerini tesis etmeleri ve 31 Mayıs’a kadar emlak vergilerini ödemeleri durumunda 1998 yılından önceki dönemlere ilişkin vergi affı öngörülmüştür. Ayrıca 1998-2001 yıllarına ilişkin yapılan tarhiyatlara vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi uygulanmayacağı ifade edilmiştir (4746 sayılı Kanun, 2002).

5.4.3 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

Ülkemizi etkileyen en büyük kriz olarak nitelendirilen 2001 krizi sonrasında daralan ekonomi, üretimin düşmesi ve işletmelerin mali yapılarının güçsüzleşmesi gibi nedenlerin sonucunda artan işsizlikle birlikte vergi mükelleflerini borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak ödemekte zorlanmıştır (Boy, 2003: 18). Bu ve bunun gibi nedenler 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun çıkmasında etkili olmuştur.

Kanun yürürlüğe girmeden önce uzun süren tartışmalara neden olmuştur. Söz konusu kanunun fazla gelir getirmeyeceği öne sürülerek karşı çıkılmıştır. Diğer yandan Vergi Barışı Kanunu mükelleflere birçok imkân sağlamıştır. Bu imkânlar kısaca şu şekildedir (Dallı, 2006: 70);

- Kesinleşmiş kamu alacaklarının tahsilinde ödeme kolaylığı,
- Yargı aşamasında bulunan ihtilafları kaldırmak amacıyla birtakım düzenlemeler,
- Matrah artırımı,
- Mükelleflerin stoklarını miktar ve değer açısından düzeltme şansı veren uygulamalar ve diğer düzenlemeler.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, kendinden önceki çıkarılmış olan af kanunlarına oranla daha kapsamlı bir içerikle çıkarılmıştır. Bu bağlamda söz konusu kanun kapsamında Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'daki inceleme sürecindeki ve tarhiyat safhasındaki vergilere ilişkin birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Öte yandan kanunla bazı kamu alacaklarından vazgeçilmiştir. Kanunla mükelleflerin vergi borçlarının aslı ile TEFİ'e göre hesaplanacak faizinin 9 eşit taksitle birlikte 18 ayda ödeme imkânı verilmiştir (Dönmez, 2006: 103). 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile 2003 yılı için hedeflenen vergi gelirin %98,1 oranında sağlanmıştır (Çetin, 2005, 119). Bu bağlamda değerlendirildiğinde 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun vergi gelirlerini artırdığından söz etmek yanlış olmayacaktır.

5.4.4 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)

5811 sayılı Kanun 22.11.2008 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunun gerekçesi ise şu şekildedir; Türkiye ekonomisinin krize dayanıklılığı artmasına rağmen gelişebilecek olan küresel sıkıntıların etkisini azaltmak ve riskleri daha iyi yönetebilmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi sağlanmak istenmiştir. Ayrıca bunun dışında yurtdışında bulunan taşınmazların kayda alınması, yatırıma

yönelik kaynak yaratılması gibi birtakım amaçlarla ülke ekonomisinin büyüme hedefinin gerçekleşmesi ve sürdürülebilirliğini hedeflediği öngörülmektedir (Orkunoğlu Şahin, 2017: 36). 5811 sayılı Varlık Barışı sonucunda 26 milyar 949 milyon 937 bin lirası yurt dışından olmak üzere 20 milyar 352 milyon 608 bin lirası ise ülke içerisinde tahsil edilmesi ile toplam 47 milyar 302 milyon 545 bin lira kaynak bu kapsamda beyan edilerek ülke ekonomisine katılmıştır. Ayrıca beyan edilen bu kaynakların 1 milyar 556 milyon 629 bin lira vergi tahsili sağlanmıştır (Gencel ve Kuru, 2012: 48).

5.4.5 6111 Sayılı Kanun'un Değerlendirilmesi

6111 sayılı Kanun 13.02.2011 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmasının ardından yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanun 1924-2011 tarihleri arasında tarihin en büyük mali yapılandırılması olarak nitelendirilmiştir. 6111 sayılı Kanun ile birlikte mükelleflerin birikmiş borçlarını ödemelerinde kolaylık sağlanması, mükellef ve vergi idaresinin tarafları olduğu davaların uzlaşma yoluyla çözülmesi, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki vergi borçlarında kanunda belirtilen ölçüde yararlanmak, matrah ve vergi artırımında bulunan vergi mükellefleri için incelenmeme avantajı, vergi mükelleflerinin işletmelerindeki emtia ile kayıtlarını uygun duruma getirmek isteyenlere kolaylık sağlanması, pişmanlıkla beyan uygulamasında yapılacak teşvik, mükelleflerin yapılandırdıkları borçlarının düşük oranlı katsayı ve taksitli bir şekilde ödeyebilme kolaylığı ve son olarak mükelleflerin yapılandırdıkları borçlarını kredi kartıyla da ödeyebilmelerine imkân sağlanması gibi birtakım olanaklar sağlanarak mükelleflerin vergiyi ödeme konusundaki uyumlarının amaçlandığını söylemek yanlış bir ifade olmayacaktır (6111 sayılı Kanun, 2011).

Söz konusu kanun neticesinde vergi mükelleflerinin ilk taksit ödemelerini gerçekleştirdikten sonra %81 gibi bir oranda tahsilatın sağlandığı görülmüştür. Kanun kapsamında yapılan ödemeler 5.377.000.000 liralık kısmı tek seferde 2.531.887.740 liralık kısmı ise taksitli ödemelerden oluşmaktadır. Ayrıca yeniden yapılandırma neticesinde 1.201.800.000 liralık gelir ise matrah artırım vasıtasıyla sağlanmıştır. Diğer bir yandan 1.202.900.000 lira stok beyanından elde edilmiş ihtilaflı alacaklar, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki alacakları, pişmanlık beyanları ve diğer alacaklar olmak üzere 5.504.200.000 lira ise bu kısımdan tahsil edilmiştir. Bu kapsamda kanunla 39,4 milyar TL kamu borcu yeniden yapılandırılmıştır (Yaraşır, 2013:185). Bu açıdan değerlendirildiğinde kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergi mükelleflerinin borçlarını ödeme hususunda önemli ölçüde gayretli oldukları söylenebilmektedir.

5.4.6 6486 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi

6486 sayılı Kanun 21 Mayıs 2013 tarihinde kabul edilmiştir. Söz konusu kanun ikinci varlık barışı olarak nitelendirilmektedir. 6486 sayılı Kanunun 13. maddesi ve GVK'ye eklenmiş olan geçici 85. madde ile yeni varlık barışı süreci başlamıştır (Şeren ve Dedebeek, 2013: 6). Söz konusu kanunla yurt dışında bulunan para, döviz, altın gibi birtakım varlıkların kanunda belirtilen süre içerisinde beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilir ve bu tarhın yapıldığı ayın sonuna kadar ödenir. Ayrıca tam mükellefiyette tabi gerçek kişi ve kurumların kanunda belirtilen tarihler içerisinde varlıklarını beyan ettikleri takdirde gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. 6486 Kanun ile temel amaç yurt dışındaki varlıkların yurt içine getirilerek kayıt alıntına alınması ve milli ekonomiye katılmasıdır (6486 sayılı Kanun, 2013).

5.4.7 6552 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi

Kanun 11.09.2014 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunla yayımlandığı tarih (11.09.2014 tarihi hariç) itibariyle kesinleşmiş durumdaki beyana dayalı olan vergilerin 30.04.2014 tarihi de dahil olmak üzere bu tarihten önceki dönemlere ait ilgili tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelerle ilgili vergi ve bunlara bağlı olan vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları gibi fer'i borçlar kanun kapsamında yapılandırılma imkânı verilmiştir (m.73/a/1). Ayrıca kanun kapsamında vergi daireleri tarafından takip ve tahsil edilmiş olan 30.09.2014 tarihinden önce düzenlenmiş askerlik para cezaları, seçim para cezaları, nüfus para cezaları, trafik cezaları, KTK'ye göre verilen para cezaları, karayolları kaçak geçiş ücret cezaları ve RTÜK tarafından verilmiş olan para cezalarına kanunla yapılandırılma imkânı sağlanmıştır. Ayrıca 31.12.2013 tarihinden önce kesilmiş olan 120 TL ve altındaki idari para cezaları ve 12 TL ve altındaki köprü ile otoyol geçiş cezaları başvuru yapılmaksızın silinmesi öngörülmüştür. Kesinleşmiş olan borçların anaparalarında vergi ziyai cezaları da dahil olmak üzere bir indirim yapılmamıştır. Vergi, vergi aslına bağlı cezalar ve diğer amme alacaklarının asıllarının tümünün ödenmesi, gecikme zam ve faizinin yerine Yİ-ÜFE ile hesaplanan tutarın ödenmesi durumunda ise fer'i borçların tamamının silineceği belirtilmiştir (GİB, 2014: 4).

5.4.8 6736 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi

6736 sayılı Kanun 19.08.2016 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunla, kesinleşmiş durumdaki vergi borçları ve diğer borçlar için ödenme hususunda birtakım kolaylıklar sağlanması amaçlandığı belirtilmiştir. İlgili kanunla birlikte; 30.06.2016 tarihi itibariyle gecikmiş durumdaki vergi borçlarının Yİ-ÜFE'ye göre

hesaplanarak güncellenmesi, MTV ve trafik cezalarında indirim, yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması, yapılandırılan borçların kredi kartı ile ödeme kolaylığı, vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılması durumunda %80'e kadar bir indirim ayrıca peşin ödemelerde Yİ-ÜFE ile hesaplanan tutardan %50 indirim gibi birtakım kolaylıklar sağlanmıştır (GİB, 2016: 4-5).

6736 sayılı Kanun'un 7. maddesinde belirtildiği üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, Türkiye' de bulun ancak defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlarını kanunda belirtilmiş olan 31.12.2016 tarihine kadar dönem kazancı dikkate alınmaksızın kanuni kaydedilebileceği belirtilmiştir. Diğer yandan yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasa araçlarının ilgili maddedeki hükümler çerçevesinde 31.12.2016 tarihine kadar Türkiye'ye getirmiş olan gerçek ve tüzel kişiler varlıklarını serbestçe tasarruf edebilecekleri belirtilmiştir (6736 sayılı Kanun, 2016). Ayrıca kanunun yayımlandığı tarih itibariyle tarihi gelmesine rağmen ödenmemiş veya ödeme süresi geçmemiş olan vergi daireleri tarafından takip edilen vergi dışındaki öğrenim ve katkı kredisi, ecrimisil gibi amme alacakları içinde başvuru yapılabileceği belirtilmiştir (GİB, 2016: 6).

5.4.9 7020 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi

Kanun 27.05.2017 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun ile birlikte kesinleşmiş ve gecikmiş durumdaki borçların Yİ-ÜFE oranına göre güncellenmesi, yapılandırılan borçların ikişer aylık dönemler halinde taksitli şekilde ödenmesi, peşin ödemelerin Yİ-ÜFE ile hesaplanarak buna ek %50 indirim yapılması, kredi kartıyla ödeme imkânı ve vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin affedilmesi gibi birtakım ödeme kolaylıkları sağlanmıştır. Diğer bir yandan 6111,6552 ve 6736 sayılı kanunlara göre yapılandırılmış olan ve aynı zamanda 27.05.2017 tarihinde halen taksit ödemeleri devam eden borçlar kanun kapsamında yapılandırılmasına imkân verilmemiştir (GİB, 2017). İlgili kanunla 01.01.2017 ve 31.12.2020 tarihleri arasında kanun kapsamında toplam 16 Milyar 748 Milyon TL gelir elde edilmiştir (Avcı ve Ürüt Saygın, 2022: 26).

5.4.10 7143 Sayılı Kanun'un Değerlendirilmesi

Kanun 18.05.2018 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunla birlikte 31.03.2018 tarihi itibariyle ödenmemiş olan vergi borçlarının gecikme faizi ve zamlarının Yİ-ÜFE'ye göre hesaplanarak güncellenmesi, peşin ödemelerde Yİ-ÜFE tutarı üzerinden %90 indirim ve trafik para cezaları ve diğer idari para cezalarının asıllarına %25

indirim yapılması, vadesi 31.12.2013 tarihinden önce ve 100 TL altında olan borçların silinmesi, kredi kartıyla ödeme imkânı, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki borçların yapılandırılması, beyan edilmemiş olan gelirler ve kazançlarının cezasız ve faizsiz beyan edilmesi, matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere vergi incelemesi muafiyeti, vergi ihtilaflarının sulh yoluyla çözülmesi durumunda %80'e kadar indirim yapılması ve 6552, 6736 ve 7020 sayılı Kanun kapsamında ödemeleri halen devam eden borçlar için peşin ödeme indirim imkânı gibi birçok kolaylık sağlanmıştır (GİB, 2018: 5).

Diğer bir yandan 7143 sayılı Kanunla, yurt dışında bulunan varlıkların milli ekonomiye kazandırılması, yurt içindeki kayıt dışı varlıkların ise kayıt altına alınması amaçlanmıştır. Ayrıca ilgili kanuna göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2'lik bir vergi tarhiyatı söz konusu olmuştur. Kanunla ilgili diğer önemli bir nokta ise tam mükellef gerçek kişiler ve kurumların kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan kurumların iştirak hisselerinin satış sonucu kazançları, yurt dışında olan iş yeri ve daimî temsilciler vasıtasıyla kazanmış oldukları ticari kazançlarla ve kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları söz konusu kanuna vergiden istisna edilmiştir (Yeniçeri ve Demir, 2020: 49).

5.4.11 7256 Sayılı Kanun'un Değerlendirilmesi

7256 sayılı Kanun "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ismi ile 17.11.2020 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunla birlikte ödenmemiş olan vergi ve diğer borçlara ilişkin gecikme zamları ve faizleri yerine Yİ-ÜFE oranında güncelleme yapılması, vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin silinmesi, yapılandırılmış olan borçların erken ödenmesi durumunda ayrıyeten indirim yapılması, söz konusu kanunla birlikte borçların yapılandırılarak taksitler halinde ödenmesi, 7143 sayılı Kanunla birlikte yapılandırılmış ve ödemeleri devam eden borçların tekrar yapılandırılması gibi birtakım kolaylıklar sağlanmıştır. (GİB, 2020: 5).

Ayrıca kanunda kesinleşmiş vergi ve ceza borçlarının borç asıllarının tümünün, vergi aslına bağlı olmayan cezaların ise %50'sinin, gecikme zammı ve faizinin yerine Yİ-ÜFE ile hesaplanarak güncellenmiş tutarının tamamının ödenmesi beklenmiştir. Bu durum gerçekleştiği takdirde vergi aslına bağlı olan cezaların tümünün, vergi aslına bağlı olmayan cezaların %50'sinin ve gecikme zammı ve faizi gibi fer'i alacakların tamamının affedileceği belirtilmiştir (GİB, 2020: 6). Öte yandan 7256 sayılı Kanun geçmiş dönemlerde çıkarılmış olan kanunlardan farklı olarak kanundan yararlanmanın iptalinden sonra yapılandırılmadan önceki aşamaya geri

dönmekte ve kamu alacağının takibi hangi aşamada kaldı ise aynı aşamadan devam etmektedir. İfade edilen bu durumun kanunun amaçları doğrultusunda hareket ederek kötü niyetli amaçların önüne geçmesi açısından söylemek doğru bir ifade olacaktır (Kayhan, 2021:136).

5.4.12 7326 Sayılı Kanun Değerlendirilmesi

7356 sayılı Kanun 09.06.2021 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun ile birlikte ödenmemiş vergi ve diğer borçlar ve bu borçlara bağlı gecikme faizleri ve zamları yerine Yİ-ÜFE ile güncellenmesi, peşin olarak ödeme yapılması durumunda Yİ-ÜFE tutarı üzerinden %90 indirim, trafik cezaları ve diğer idari para cezalarının asıllarına %25 indirim yapılması, taksitli ödeme yapılması durumunda ilk taksit süresinde ödenmesi koşuluyla ikinci taksitin ödenme süresi içerisinde geri kalan taksitlerin tamamının ödenmesi ile Yİ-ÜFE tutarından %50 indirim, trafik cezaları ve diğer idari cezaların asıllarına %12,5 indirim, matrah ve vergi artırımını sonrasında tahakkuk edilen vergilerin peşin ödenmesi durumunda %10 indirim, 7256 sayılı Kanun ile birlikte devam eden ödemelerin yeniden yapılandırılması, vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonuçlandırılması durumunda %90’a kadar indirim yapılması, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki borçların yapılandırılması gibi birçok kolaylık sağlanmıştır (GİB, 2021: 5-7). Ayrıca vadesi geldiği halde ödenmemiş veya ödeme süresi geçmemiş olan idari para cezalarının tümünün ve faiz, gecikme faizi gibi fer’i alacakların yerine Yİ-ÜFE ile güncellenen tutarın ödendiği takdirde gecikme zammı ve faizi gibi fer’i alacakların tümünün affedileceği belirtilmiştir (GİB, 2021: 10).

5.4.13 7440 Sayılı Kanun’un Değerlendirilmesi

Kanun 12.03.2023 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunla birlikte ödenmemiş durumdaki vergi ve diğer borçlara ilişkin gecikme zamları ve faizlerinin yerine Yİ-ÜFE ile hesaplanarak güncelleme, yapılandırılan borç tutarının peşin ya da en fazla 48 aya kadar olacak şekilde taksitlerle ödenmesi, peşin ödemelerde Yİ-ÜFE tutarı üzerinden %90 indirim yapılması, trafik ve diğer idari para cezalarının asıllarına %25 indirim, matrah ya da vergi artırımını sonrasında tahakkuk edilen vergilerin tümünün ilk taksitinin süresinde ödenmesi durumunda %10 indirim, motorlu taşıtlar vergisinin aslına ve buna bağlı olan gecikme zammı ve faizi gibi fer’i alacaklar yerine Yİ-ÜFE’ye göre güncellenen tutarın ödenmesi, 6183 sayılı Kanun kapsamında adli para cezaları da dahil olmak suretiyle maden devlet hakkı, ecrimisiller gibi borçların yapılandırılması, öğrenim ve katkı kredisinin asıllarına vade tarihleri ve 09.11.2022 tarihleri arasındaki gecikme zammı, Tİ-ÜFE tutarı, katsayı tutarı gibi alacakların hesaplanmadan ödenmesi, birtakım şartlarla 2000 TL’yi geçmeyen tutardaki

borçların silinmesi ve 06.02.2023 tarihinde meydana gelen deprem sebebiyle mücbir sebep hali olarak ilan edilmiş olan yerlere bazı kolaylıklar gibi birçok önemli imkân sağlanmıştır (GİB,2023: 5-8).

6. Literatür Özeti

Çetin tarafından 2007 yılında gerçek usulde gelir vergisine tabi olan 240 mükellefle yapmış olduğu “*Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi*” adlı çalışma sonucunda, sıklıkla vergi aflarına başvurulmasının uzun dönemde vergi uyumunu negatif olarak etkilemesi nedeniyle vergi gelirlerinde de azalmaya sebep olacağını ortaya konulmuştur. Bunun neticesinde ise çalışmada vergi aflarının mükelleflerin tutum ve davranışlarını olumsuz yönde etkileyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Yaşar Çil tarafından 2012 yılında Edirne ilinde yapılan “*Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*” isimli çalışmada, vergi affı uygulaması öncesinde ve sonrasında gerekli çalışmalar yapılarak önlem alınmaması ya da alınan önlemlerin yeterli olmaması neticesinde mükelleflerde oluşan ‘sık sık af çıkabilir’ düşüncesi sebebiyle devlete ve vergi adaletine karşı güvenlerinin azaldığı görülmüştür. Oluşan bu durum sonucunda ise vergi aflarının vergi uyumunu negatif yönde etkilemesi yanında Edirne ilinde yapılan çalışmada da mükelleflerin çoğunluğunun vergi affına karşı oldukları ortaya konulmuştur.

Aliçavuşoğlu’nun Tokat ilinde 2016 yılında yapmış olduğu “*Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Tokat İli Örneği*” isimli çalışmasının sonucunda vergi aflarının başarılı olabilmesi için denetimlerin arttırılması gerektiği ve sistemin her mükellefin anlayabileceği şekilde açık ve anlaşılır olması gerektiği ortaya konulmuştur. Ayrıca sıklıkla vergi aflara başvurulmaması ile vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefler için ek imkân ve ayrıcalıklar sağlanmasının olumlu etkiler ortaya çıkaracağı sonucuna ulaşılmıştır.

Orkunoğlu Şahin’in 2017 yılında “*Türkiye’deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri*” isimli yayımlanan çalışmasında vergi aflarının başarılı olabilmesi ve uyumun artırılabilmesi için mali af uygulaması öncesinde aftan yararlanacak kesimin başarılı bir şekilde tespit edilerek af uygulamasına bu kesimin katılımını destekleyecek şekilde özelleştirilmesi ve ayrıca affın uygulanacağı dönemin şartları tespit edilerek buna uygun şekilde kanunun hazırlanması ile başarılı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca sık sık mali aflara başvurulmasındansa zamanında ödeme yapan mükelleflerin ödüllendirildiği bir sistemin kurulması da mükelleflerin uyumlarını arttıracak çalışmada içerisinde belirtilmiştir.

Atçeken tarafından 2018 yılında Kocaeli’nde yapılan “*Vergi Aflarının Mükellefler Açısından Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği*” isimli 534 şirket yöneticisinin katılmış olduğu araştırma kapsamında vergi aflarına karşı negatif görüşler olsa da mükellefler bakımından incelendiğinde vergi affı uygulamasının gerekli olduğu ve faydalarının olduğu, ayrıca vergi aflarının mükelleflerin vergi uyum düzeylerini pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Tekin ve Sökmen Gürçam’ın “*Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum ile İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma*” adlı 2017 yılında yayımlanan çalışmalarında vergi aflarına sıklıkla başvurulmasının vergi mükellefleri üzerinde tekrar af çıkar düşüncesi oluşturması nedeniyle mükellefler vergi ödemekten kaçındıklarını ortaya koymuşlardır. Diğer bir yandan çalışmada sıkça vergi affı uygulamasına başvurulmasının mükelleflerin devlete karşı güvenlerini negatif olarak etkileyerek vergi uyumlarını olumsuz etki ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Keleş’in 2019 yılında İstanbul’da yapmış olduğu “*Vergi Aflarının Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği*” isimli çalışmasında %34,8’i kadın, %65,2’si erkeklerden oluşan 469 mükellefin katılmış olduğu araştırma sonucunda, vergi aflarına sık sık başvurulmasının mükelleflerin vergi uyum düzeylerini düşürdüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Akbulut’un 2019 yılında “*Vergi Aflarının Vergi Mükellefleri Açısından Vergi Uyumuna Etkisi: Batman İli Örneği*” ismi ile Batman ilinde yapmış olduğu çalışma sık sık vergi aflarına başvurulmasının; aflarla gerçekleştirilmek istenen amaçların mükellefler üzerinde olumsuzluklar oluşturacağı, bu sebeple vergi aflarına daha az başvurulması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Koç’un 2019 yılında yayımlanmış olan “*Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma*” isimli 450 vergi mükellefi ile yapılan araştırma ile vergi mükelleflerinin vergi affı uygulaması ile vergi adaletine karşı güvenlerinin olumsuz yönde etkilendiği fakat bununla birlikte mükelleflerin önceki dönemden kalan borçlarını ödeyebilmelerine olanak sağlanmasının vergi uyumlarını arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Özkan ve Karadeniz’in 2020 yılında “*Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergi Afları Karşısında Tutum ve Davranışlarını Belirlemeye Yönelik Bir Saha Araştırması: Tekirdağ İli Örneği*” isimli Tekirdağ’ında yapmış oldukları 378 kişinin katılımı ile gerçekleşen araştırmada mükelleflerin vergi ödemeleri ve vergi affı uygulaması arasında negatif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi yükümlülüğünü yerine getirmekte zorlanan mükelleflerin vergi

affının gerekli olmadığını düşündükleri, vergisini ödemekte zorlanmayan mükelleflerin ise vergi affının gerekli buldukları sonucuna ulaşmıştır.

Çınar'ın 2023 yılında Eskişehir'de 425 kişinin katılımı ile yapılan “*Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Vergi Uyumuna Etkisi: Ampirik Bir İnceleme Eskişehir İl Örneği*” isimli çalışması ile vergi aflarına bakış ve vergi uyumu arasında pozitif anlamda bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmakla beraber vergi aflarına karşı bakışın vergi uyumunu anlamlı düzeyde etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

Literatür incelendiğinde vergi aflarının vergi uyumuna etkisini inceleyen birçok çalışmaya rastlanmakta iken Bilecik ili özelinde yapılan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışma, Bilecik ilindeki mükelleflerin vergi afları sonrasında vergiye karşı uyum davranışlarının ne yönde şekillendiğine ilişkin bir kaynak oluşturacaktır. Çalışmamızın literatüre katkısı bu yönde olmakla birlikte literatürde vergi aflarının vergi uyumuna etkisi hususunda vergi idaresi çalışanları, serbest muhasebeci mali müşavirler ve vergi mükellefleriyle yapılan mülakat neticesinde sonuçlarını karşılaştıran bir çalışmaya da rastlanmaması çalışmamızın özgün yanlarından birisini oluşturmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİNİN İNCELENMESİ: BİLECİK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacını, Bilecik ilinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, vergi idaresi çalışanları ve vergi mükellefleri olmak üzere bu üç grup ile vergi afları hususunda mülakat yapılarak vergi uyumunun artırılması amacıyla çözüm önerileri sunulması oluşturmaktadır. Bu bağlamda vergi uyumunun sağlanmasında hangi faktörlerin etken olduğunun belirlenmesi bunun yanında vergi idaresi çalışanlarının, mükelleflerin ve mali müşavirlerinin vergi uyumunun artırılması için görüşü alınarak nasıl bir yol izlemesi gerektiğinin tespit edilmesi çalışmanın hedeflerini oluşturmaktadır.

2. Araştırmanın Konu ve Kapsamı

Vergi, devletlerin egemenlik yetkisini kullanarak kamu harcamalarını karşılamak üzere cebri olarak, ekonomik birimlerden aldığı parasal değerleri ifade etmek için kullanılmaktadır (Kılıçoğlu, 2018: 10). Mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergi borçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde doğru, eksiksiz ve zamanında yerine getirmeleri ise vergiye karşı uyumlarını göstermektedir (Özpehriz, 2005: 90). Ayrıca vergilendirme başta ekonomi olmak üzere birçok alana etki etmektedir. Aynı zamanda ülkenin ekonomisine doğrudan etki etmesi sebebiyle de en verimli vergilendirme sistemini oluşturmak son derece önemli hale gelmektedir. Vergi gelirlerini artırmak isteyen devletler mükelleflerin vergi uyumunu arttırmalıdır. Vergi uyumunun artırılması için öncelikle vergi uyumunun yalın ve net olarak tanımlanması ve uyumuna etki eden faktörlerin vergi uyumunu hangi açıdan ve ne oranda etkilediği belirlenmelidir. Ülkemiz için de vergi gelirlerin artırılması oldukça önemlidir. Vergi gelirlerinin artırılması ise mevcut vergi oranlarını artırmak veya yeni birtakım vergiler koymaktansa mükelleflerin vergi uyumlarını yükselterek gerçekleştirmelidir (Özpehriz, 2005:94).

Öte yandan sosyal ve ekonomik olağanüstü dönemlerde toplumsal barışın sağlanabilmesi açısından vergi aflarına ihtiyaç duyulmaktadır. (Dönmez, 1990: 40). Türkiye’de Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar çeşitli dönemlerde çıkarılan kanunlarla cezalar için af uygulamasına başvurulmuştur. Vergi cezalarının affı ise kimi zaman çıkarılan bu kanunların içerisinde madde olarak kimi zamanlarda da vergi afları için ayrı kanunlarla gösterilmiştir (Eker, 2006: 34). Bu bağlamda vergi afları, mükelleflerin vergilerini ödeme aşamasında

kaçınma veya kaçakçılık gibi birtakım durumlarda mükelleflerin ödemediği vergi cezalarının ya da aslının belirli bir kısmının veya tümünün affedilmesi durumu ifade etmektedir (Çetin, 2005: 119).

Çalışmanın konusunu geçmişten günümüze çıkarılan vergi aflarının vergi uyumuna ne yönde etki ettiğinin Bilecik ilinde tespit edilmesi oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında, Bilecik ilindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, vergi idaresi çalışanları ve vergi mükellefleriyle mülakat yapılacaktır. Literatür incelendiğinde vergi aflarının vergi uyumuna etkisi kapsamında birçok çalışma bulunmakla beraber Bilecik ili kapsamında yapılan bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmaya Bilecik ilinde bulunan vergi idaresi çalışanları, mali müşavirler ve mükellefler dahil edilerek mükelleflerin vergi aflarına karşı uyumlarının ne yönde etkilendiği tespit edilecektir. Vergi idaresi çalışanları, mükelleflerle ilgili gerekli olan bilgilere sahip olması gerekçesiyle mükelleflerin vergi aflarının vergiye karşı uyumlarını en iyi tespit edebilecek kişiler olması sebebiyle çalışmaya dahil edilmiştir. Mali müşavirler ise vergi idaresi ve mükellef arasında köprü görevinde olması sebebiyle çalışmaya dahil edilmiştir. Bu açıdan bakıldığında bu iki meslek grubunun da çalışmaya dahil edilerek vergi aflarının vergi uyumuna etkisinin tespit edilecektir.

3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın konusu, itibariyle bireylerin tecrübelerini daha rahat aktarabilmeleri açısından nitel araştırma yönteminin kullanılması tercih edilmiştir. Nitel araştırma; bir sorunun çözümüne yönelik olarak gözlem, görüşme ve belge analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerini kullanarak algı ve olayların gerçekçi bir biçimde ele alınmasını amaçlayan yorumlayıcı ve özel bir süreçtir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 41). Ayrıca nitel araştırma yönteminin güçlü yönlerinden birisi de hipotez oluşturulmayarak olayı içerik ve doğal bir araştırma yaklaşımıyla ele alınmasıdır (Akdemir ve Kılıç, 2021: 488). Araştırmada ele alınacak olan konu ile ilgili katılımcıların görüşlerini, deneyimlerini ve önerilerini ortaya çıkarmak için yorumlayıcı fenomenoloji deseninden yararlanılacaktır (Husserl, 2010: 19). Genel olarak fenomenolojinin odağı insan deneyimini anlamak oluşturmaktadır (Van Manen, 2007, s.12). Nitel çalışmalarda örneklemin büyüklüğü ya da küçüklüğünden ziyade araştırma için gerekli ve yeterli bilgi miktarını karşılayıp karşılamadığı önemlidir. Elde edilen bilgiler bir yerden sonra kendini tekrar etmeye başladığında örneklem sayısının tamamlandığı kabul edilir. Bu yaklaşım, araştırmacının ihtiyaç duyduğu bilgiye ulaştığında görüşmelere son vermesi gerektiğini ifade eder (Türnüklü, 2000: 548).

Nitel fenomenoloji çalışması yapılırken bir veya iki ana soruyla birlikte beraberinde en fazla beş ile yedi soru ile destekleyerek bu soruları katılımcılara yöneltmesi gerekir. Diğer bir yandan katılımcılara yöneltilen bu soruların açık uçlu olması gerekmektedir. Sorulan soruların temelinde katılımcıların olayı, durumu, kavramı nasıl anlamlandırdıkları da son derece önemlidir (Kıral, 2021:96). Çalışmamızda mükelleflerin vergi aflarının vergi uyumuna etkisinin tespiti, katılımcı grupları arasında mülakat sorularının cevaplarının karşılaştırma yapılarak yapıldığı için dengeli olması açısından her katılımcı grubundan 10 kişi olarak toplamda 30 kişi örneklem sayısı belirlenmiştir.

Araştırma ile Bilecik ilinde bulunan 18-85 yaş grubundaki mali müşavirler, vergi mükellefleri ve vergi idaresi çalışanlarının katılımıyla sınırlandırılmıştır. Sonuçlar karşılaştırmalı olarak değerlendirileceği için her gruba aynı sorular yöneltilmiştir. Çalışmada yöntem olarak yarı-yapılandırılmış görüşme yöntemi kullanılmıştır. Görüşmelerin kaydı için elle yazı yazarak kaydetme yöntemi seçilmiştir. Yapılacak görüşme ile katılımcıların vergi aflarının vergi uyumuna etkisinin tespitinin sağlanması hedeflenmektedir. Araştırmanın Bilecik ilinde yapılacak olması ve araştırma alanında yeterli teknik bilgi, birikim ve tecrübe gerektirmesi nedeniyle, konu hakkında yeterli bilgiye sahip her gruptan 10 (on) adet katılımcının görüşleri yeterli görülmüştür.

4.Mülakat Analiz Sonuçlarının Karşılaştırmalı Olarak Cevapları

Aşağıda tablo halinde mülakat sorularına verilen cevaplara karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

Tablo 2.1. Mülakat Sonuçları

SORU 1	Türkiye’de vergi oranlarının adil olduğunu düşünüyor musunuz? Ayrıca vergi oranlarının mükelleflerin vergi ödeme eğilimini etkilediğini düşünüyor musunuz?		
	VD	SMMM	VM
Katılımcı 1	Vergi oranlarının adil olduğunu düşünmüyorum. Özellikle dolaylı vergilerin oranının yüksek olması adil değil. Vergi dilimlerinde yeniden değerlendirme oranında artmaması adaletsizliği daha da artırıyor. Vergi cezalarının yeniden değerlendirme oranında arttığı halde vergi dilimlerinin aynı oranda artmaması özellikle ücret geliri elde edenlerden yüksek oranda vergi alınmasına neden oluyor.	Adil olduğunu düşünmüyorum. Kurumlar Vergisi tek bir oranına sahipken Katma Değer Vergisi değişken oranlara sahiptir. Ayrıca ülkemizde vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünüyorum. En başta katma değer vergisi oranı çok yüksek ve bu durum mükellefleri ödememeye itiyor.	Vergi oranlarının adaletli olduğunu düşünmüyorum. Vergi oranları yüksek ve bu durum ödeme eğilimimi etkiliyor.
Katılımcı 2	Vergi oranlarının adil olduğunu düşünüyorum. Tam olarak etkilemese de kısmen etkiliyor.	Hayır adil olduğunu düşünmüyorum. Vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünmüyorum. Ayrıca ödeme eğilimini etkilemiyor. Ödeyen mükellef zaten her şekilde ödüyor.	Vergi oranlarının adil olduğunu düşünmüyorum. Evet etkiliyor.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 3	Kısmen adil olduğunu düşünüyorum. Uygulamadaki KDV oran farklılıkları nedeniyle zorluklar yaşanıyor. Vergi oranlarının az kazanandan az çok kazanandan çok alınmasına yönelik vergi çalışmalarının yapılmasının daha iyi olacağını düşünüyorum. Ayrıca dolaylı vergilerin mükellefin üzerinde baskı oluşturmuyormuş gibi görünmesi ancak oranların yüksekliği mükelleflerin gelirlerinde azalmaya sebep oluyor. Dolaysız vergilerde artan oranlı vergi sistemi kullanılmakta bu sistemin alt gelir grubundan az vergi alacak şekilde kapsayıcı olmasının daha iyi olacağını düşünüyorum. Alt ve orta gelir grubu arasında çok yüksek oran farkı olmamalı.	Hayır vergi oranlarının adil olduğunu düşünmüyorum. Evet ödeme eğilimini etkiliyor.	Hayır vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünmüyorum. Diğer yandan vergi oranlarının adil olduğunu da düşünmüyorum.
Katılımcı 4	Bu sorunun cevabı her vergi türü için ayrı olarak düşünülebilir. Örneğin yabancı ülkelerde MTV daha yaşlı araçlar için daha yüksek miktarda alınırken yeni model araçlardan daha düşük miktarda alınmaktadır. Ancak bu durum ülkemizde tam tersi uygulanmaktadır. Çevre kirliliği açısından bakıldığında bu oranların adil olmadığını düşünüyorum. Ayrıca KDV ve gelir vergisinin üst kademe oranlarının yüksek olduğunu düşünüyorum. Diğer yandan vergi afları mükelleflerin ödeme eğilimlerini olumsuz etkilediğini söyleyebilirim. İlk taksitler genellikle ödendikten sonra diğer taksitler aksatılıyor ya da ödenmiyor. İnsanlarda yeniden vergi affı çıkabilir düşüncesi olduğu için ödeme eğilimlerini olumsuz etkiliyor.	Adil olduğunu düşünmüyorum. Mevcut vergi oranlarının yüksek olduğunu ve daha da yükseleceğini düşünüyorum. Vergi aflarının ödeme eğilimini negatif olarak etkilediğini düşünüyorum.	Hayır adil olduğunu düşünmüyorum. Bence vergi oranları olması gerektiğinden yüksek.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 5	Hayır adil olduğunu düşünmüyorum. Az kazananan az çok kazananan çok vergi alınmasının daha doğru ve uygun olacağını düşünüyorum. Mevcut vergi oranlarının olması gerektiğinden yüksek olduğunu düşünüyorum. Ayrıca vergi aflarının olumsuz etkilediğini düşünüyorum.	Hayır vergi oranlarını yüksek ve adil olmadığını düşünüyorum. Vergi aflarının olumlu etkilediğini düşünmüyorum.	Hayır adil olduğunu düşünmüyorum. Vergi oranları yüksek.
Katılımcı 6	Vergi oranlarının yüksek olduğunu ve adil olmadığını düşünüyorum. Vergi oranları yüksek olduğu için verginin tahsilatının sağlanmadığı borçları daha makul miktarlara getirilerek daha caydırıcı önlemler alınarak her gelir grubunun ödeyebileceği adil bir vergi sisteminin getirilmesinin verginin tahsilat aşamasına olumlu etki edeceğini düşünüyorum. Özellikle alt gelir gruplarının dolaylı vergiler nedeniyle üst gelir gruplarına nazaran daha çok vergi ödediği inkâr edilemez bir gerçektir. Diğer bir yandan vergi aflarının sık sık başvurulması mükelleflerin vergi ödemekten kaçındığı vergi ödeyenin cezalandırıldığı vergi ödemeyenlerin ise ödüllendirildiği bir sistem haline gelmiştir. Vergi aflarının uzun yıllar yapılmaması gerektiği sadece mücbir sebepler dahilinde yapılması aksi taktirde mükelleflerin sürekli vergi affı olacağı beklentisine girmesi ve vergi ödemekten kaçınacağını söyleyebilirim.	Vergi oranlarının adil olmadığını ve yüksek olduğunu düşünüyorum. Vergi aflarının ödeme eğilimine olumlu bir etkisi olduğunu düşünüyorum.	Hayır adil olduğuna inanmıyorum. Ödeme eğilimimi etkilemiyor. Çünkü vergimi her zaman vaktinde ödeyen bir mükellefim.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 7	Vergi oranlarının yüksek ve adil olmadığını düşünüyorum. Vergi aflarının vergi mükelleflerin ödeme eğilimlerini olumlu etkilediğini düşünmüyorum.	Adil olduğunu düşünmüyorum. Evet mevcut vergi oranları yüksek özellikle hizmet sektörü KDV oranının yüksek olduğunu düşünüyorum. Evet vergi afları ödeme eğilimini olumlu şekilde etkiliyor.	Türkiye’de vergi oranların yüksek ve adil olmadığını düşünüyorum. Evet vergi afları ödeme eğilimini tabii ki de etkiliyor.
Katılımcı 8	Vergi oranlarının yüksek olduğunu ayrıca adil olmadığını düşünüyorum. Ayrıca vergi aflarının mükelleflerin ödeme eğilimlerini olumlu etkilediğini düşünmüyorum.	Vergi oranlarının adil olduğunu düşünmüyorum. Mevcut vergi oranlarının oldukça yüksek olduğunu düşünüyorum. Vergi afları mükelleflerin ödeme eğilimleri kötü yönde etkiliyor.	Vergi oranları adil değil ayrıca vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünüyorum. Evet ödeme eğilimini etkiliyor.
Katılımcı 9	Vergi oranlarını yüksek ve adil olmadığını düşünüyorum.	Artan oranlı vergilerin toplumsal dağılıma etkisinin adil olduğunu düşünüyorum. Az kazanan az çok kazanan çok ödüyor. Evet mevcut vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünüyorum. Kesinlikle ödeme eğilimini etkiliyor. Mükellefler vergi affı sonrasında vergilerini düzenli ödemeye çalışıyorlar. Ödeme eğilimlerini arttırdığını söyleyebilirim.	Evet adil olduğunu düşünüyorum. Hayır vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünmüyorum. Evet ödeme eğilimimi etkiliyor.
Katılımcı 10	Türkiye’de vergi oranlarının adil olduğunu düşünüyorum. Özellikle son değişikliklerle birlikte vergi oranlarında yapılan düzenlemeler mükelleflerin daha dikkatli olmalarını sağladı. Bu durum mükelleflere farkındalık oluşturdu. Elbette vergi afları ödeme eğilimini etkiliyor. Mükellefler ödemedikleri vergi borçlarını bir an önce ödeme ihtiyacı hissediyorlar.	Hayır vergi oranlarının adil olduğunu düşünmüyorum. Ayrıca vergi oranları yüksek. Evet kesinlikle ödeme eğilimini etkiliyor.	Evet vergi oranları yüksek ve adil olduğunu düşünüyorum. Devletimiz vergi toplamalı ki vatandaşların ihtiyaç duyduğu hizmetleri verebilsin.

Tablo 2.1. Devamı

Soru 2	Vergi denetimlerinin yeterli ve etkin şekilde yapıldığını düşünüyor musunuz? Vergi denetimleri verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesine etki ediyor mu?		
	VD	SMMM	VM
Katılımcı 1	Vergi denetimlerinin yeterli ve etkin şekilde yapıldığını düşünmüyorum. Bu konuda en büyük eksiklik donanımlı personel eksikliği ve denetimin tüm mükelleflere yapılmıyor olmasıdır. Ayrıca vergi denetimlerinin verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesine etkisi olduğunu düşünmüyorum.	Vergi denetimleri yeterli ve etkin şekilde yapılıyor. Bu durum mükelleflerin ödemelerini son derece etkiliyor.	Hayır yeterli ve etkin olduğunu düşünmüyorum. Evet etki ediyor.
Katılımcı 2	Vergi denetimlerinin yeterli ve etkin yapıldığını düşünüyorum. Evet denetimler etki ediyor.	Hayır etkili ve yeterli şekilde yapıldığını düşünmüyorum. Vergi denetimlerinin mükelleflerin ödeme isteklerini etkilemiyor.	Vergi denetimleri yeterli ve etkin değil. Evet ödenmesi konusunda etkisinin olduğunu düşünüyorum.
Katılımcı 3	Yeterli personel olmadığı için denetimler gerektiği kadar yapılamıyor. Denetime çıkan arkadaşlar da yeterli eğitime tabi tutulmadan denetime çıkıyor. Daha donanımlı denetim ekipleri oluşturulduğu takdir de daha verimli sonuçlar elde edilir.	Evet yeterli ve etkin olduğunu düşünüyorum. Hayır mükelleflerin ödemelerine etkisi yok.	Evet yeterli ve etkin yapıldığını düşünüyorum. Ve bu durum mükelleflerin ödemelerine etki ediyor.
Katılımcı 4	Vergi denetimlerinin doğru ekiplerle yapılmadığını bu sebeple verimli ve etkin olmadığını düşünüyorum. Zamanında ödenmesine bir etkisi olduğunu düşünmüyorum.	Vergi denetimlerinin yeterli ve etkin şekilde yapıldığını düşünmüyorum. Vergi denetimlerinin verginin zamanında ödenmesine olumlu etkisi var ancak eksiksiz ödenmesine bir etkisi olduğunu düşünmüyorum.	Denetimlerin yeterli olduğunu ancak etkin olmadığını düşünüyorum. Mükelleflerin ödeme isteklerini etkiliyor.
Katılımcı 5	Hayır yeterli ve etkin yapıldığını düşünmüyorum. Denetimle görevli çalışanların bu konuda eğitim alarak sadece denetim alanında çalışmalarının denetimlerin etkinliğine olumlu katkı sunacağını düşünüyorum.	Vergi denetimleri yeterli ve etkin şekilde yapılıyor. Hayır mükelleflerin ödeme eğilimlerine etki etmiyor.	Denetimlerin yeterli ve etkin olduğunu düşünüyorum. Yapılan denetimler ödeme konusunda olumlu ve büyük etkiye sahip.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 6	Denetimlerde kesilen cezaların caydırıcı olmadığını denetimi yapan denetim ekiplerinin mükellefle problem yaşadığı, zaman zaman denetim ekibinin can ve mal güvencesi olmadığı için denetimlerinde yeterli yapılmadığı ayrıca denetimlerin düzenli aralıklarla yapılmadığı için mükelleflerin vergi yasalarına uyumunun sağlanmadığını düşünüyorum.	Vergi denetimlerinin kısmen yeterli ve etkin yapıldığını düşünüyorum.	Hayır düşünmüyorum. Denetimler ödememi etkilemiyor. Vergimi her zaman vaktinde ödüyorum. Ödemekte zorlandığım bazı dönemler oldu ancak o zamanlar da geciktirdim. Bu dönemler dışında hep zamanında ödedim.
Katılımcı 7	Çok yeterli ve etkin değil ayrıca bir etkisinin olduğunu düşünmüyorum.	Denetimlerin yeterli olduğunu hatta fazla yapıldığını düşünüyorum. Orta ve küçük ölçekli mükelleften daha çok vergi tahsilatının yapıldığını bu durumun mükelleflerin eğilimini olumsuz etkilediğini düşünüyorum.	Hayır vergi denetimlerinin etkin ve yeterli olduğunu düşünmüyorum. Hayır benim açımdan denetimler bir etkiye sahip değil vergiyi zamanında ödememe etkisi yok. Her zaman vaktinde ödeyen bir mükellefim.
Katılımcı 8	Denetimler yeterli değil aynı zamanda ödemeye bir etkisi olmuyor.	Vergi denetimlerinin yeterli düzeyde yapıldığını düşünüyorum. Evet etki ediyor.	Vergi denetimlerinin etkin ve yeterli olduğunu düşünüyorum. Vergi denetimlerinin ödeme konusunda olumlu bir etkiye sahip olduğunu düşünüyorum.
Katılımcı 9	Yeterli ancak etkin olduğunu düşünmüyorum. Denetimler verginin zamanında ödenmesine olumlu etki ediyor.	Mükelleflerin gelir ve giderini etkin şekilde kontrol edebilmek için ödeme yöntemleri oldukça etkin bu da vergi denetiminin etkin olduğunu gösteriyor. Evet vergi denetimleri düzenli ödemeleri konusunda etkili oluyor.	Evet ülkemizde vergi denetimleri yeterli ve etkin şekilde yapılıyor. Hayır denetimlerin verginin ödenmesi konusunda bir etkisinin olduğunu düşünmüyorum.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 10	Vergi denetimlerinin iş yerleri için yeterli ve etkin şekilde yapıldığını düşünüyorum.	Günümüzde gelir idaresi başkanlığı tarafından yapay zekâ destekli olarak yapılmaktadır. Ancak gelir idaresi başkanlığının yetersiz sayıda elemanının olması sebebiyle her mükellef yeterli şekilde denetlenememektedir. Evet mutlaka denetimlerin etkisi var.	Hayır denetimler yeterli değil. Denetimler daha da arttırılırsa daha çok mükellefin vergilerini ödeyeceğini düşünüyorum. Ancak mevcut durumda bir etkisi yok.
Soru 3	Vergi afları konusunda ne düşünüyorsunuz?		
	VD	SMMM	VM
Katılımcı 1	Vergi aflarının ödeme eğilimini olumsuz etkilediğini düşünüyorum. Neredeyse iki yılda bir af çıkması özellikle vergisini düzenli ödeyen mükellefleri olumsuz etkiliyor. Bu sebeple vergi affına başvurulmamalı bu durumun adaletsizlik olduğunu düşünüyorum. Diğer yandan vergi aflarıyla silinen vergi cezaları oluyorsa vergisini süresinde ödeyen mükelleflerde indirim talep etmektedir. Vergi aflarının çok sık olması vergisini süresinde ödeyen mükellefleri azaltmaktadır.	Vergi afları hem devlete hem vatandaşın işine yarıyor. İyi yönleri olduğu gibi kötü yönleri de var. Nasıl olsa af çıkar algısı kronikleşiyor. Ancak tahsili mümkün olmayan vergi borçlarının alınması için devlet vergi affına başvuruyor. Bu açıdan da yararlı olduğunu düşünüyorum.	Vergi aflarının adil olduğunu düşünmediğim için karşıyım vergi affı hiç olmamalı.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 2	Vergi afları sık aralıklarla yapılmaz ise yararlı ve etkili olur aynı zamanda mükelleflerde adaletsizlik duygusu oluşmaz. 5-10 yıl aralığında olursa düzenli ödeyen mükelleflerde güven kaybı daha az düzeyde olur.	Vergi affı uygulamasına karşıyım mükellefleri ödememeye ve muhasebecilerin yaptığı işi anlamamaya itiyor. Ayrıca düzenli ödeyen mükellefler içinde olumsuz etki yaratıyor.	Vergi aflarının sıklıkla çıkmasının adil olduğunu düşünmüyorum. Zamanında vergisini ödeyenler için güven kaybına sebep oluyor.
Katılımcı 3	Peşin ödemelerde mükelleflerin faydasına olan bir durum ancak taksitli ödemelerde mükelleflerden tekrar tecil faizi alındığından çok faydası olmuyor. Vergi tahsilatını artırmak adına vergi affı uygulamasına başvurulduğunda ilk bakışta tahsilatta artış oluyor ancak uzun vadede mükelleflerin düzenli ödemesini olumsuz etkiliyor. Ayrıca vergi aflarının yapılmasının gerekli olduğunu düşünmüyorum. Zamanında ödeyenler açısından adil değil.	Mükellefler vergi affından yararlanmak istiyorlar ancak çoğu olmasa da büyük bir kısmı birkaç taksiti ödeyip sonrasında ödemiyorlar. Ayrıca vergi affı hiç olmamalı adil bir uygulama değil. Olağanüstü durumlar haricinde vergi affı gündeme gelmemesi gerektiğini düşünüyorum.	Vergi affının olmaması gerektiğini düşünüyorum. Ben vergimi 32 yıldır zamanında ödüyorum. Hiçbir zaman geciktirmedim ve vergi affından hiç yararlanmadım. Bu yüzden ben ve benim gibi zamanında ödeyenler açısından adil olduğunu düşünmüyorum.
Katılımcı 4	Vergi aflarının doğru bir uygulama olmadığını aynı zamanda vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin hakkının yendiğini düşünüyorum.	Vergi affı vergisini zamanında ödeyenler için adil değil. Vergi oranları daha adil olsa az kazananlardan çok kazananlara çok olacak şekilde gelirleriyle orantılı olsa vergi affına gerek kalacağını düşünmüyorum. Vergi affı olmalı ancak mevcut durumda buna karşıyım.	Vergi affı olmalıdır. Ödemekte zorlananlar açısından iyi oluyor. Özellikle şu dönemde çok zorlanıyoruz. Hatta bence 3 yılda bir vergi affı olmasının mükellefler açısından daha iyi olacağını düşünüyorum.
Katılımcı 5	Zamanında ödeyenler için adaletli olduğunu düşünmüyorum. Ödemeyen mükelleflerin af ile mükafatlandırılması yerine süresinde ödeyen ve aksatmayan mükelleflere vergide indirim yapılması hem ödeyenleri küstürmez hem de vergi ödemeyen mükellefi de erken ödemeye teşvik edebilir.	Düzenli ödeyenler mükelleflerin ödeme davranışlarında olumsuz etki ortaya çıkarıyor. Bu durum düzenli ödeyen mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödememesine neden olabiliyor.	Evet vergi afları olmalı ödemekte zorlandığımız dönemler oluyor. Bu gibi dönemlerde ticaretimizi devam ettirebilmek için iyi oluyor. Vergisini zamanında ödeyenler içinde bazı düzenlemeler yapılabilir. Bu sayede onların da adalet duyguları zedelenmemiş olur.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 6	Vergi aflarına sadece tüm ülkeyi ilgilendiren afetler veya ekonomik buhran, savaş vb. hallerde başvurulmalıdır. Yapılan bu aflar devletin ayakta kalmasını sağlayan gelirlerine darbe vurmasına ve uzun vadede bütçe hesaplarının tutmamasına buna bağlı olarak ek vergiler getirilmesine, ekonomik göstergelerin bozulmasına ve sonuç olarak ülkemize yerli/yabancı yatırımcıların yatırım yapmamasına veya daha az yatırım yapılmasına neden olmaktadır.	İki kesim açısından düşündüğüm zaman vergi aflarına kısmen karşıyım.	Hayır adil olduğunu düşünmüyorum. Bence doğal afet gibi olağandışı durumlar haricinde vergi affı olmamalı. Olacaksa da ben ve benim gibi zamanında ödeyen mükellefler için indirim ve benzeri düzenlemeler yapılabilir. Ya da herkese aftan bir kez yararlanma hakkı verilebilir.
Katılımcı 7	Kısmen adil olduğunu düşünüyorum. Vergi aflarının olumlu ve olumsuz yanları var ödeme güclüğü çeken mükellef açısından bakıldığında iyi ancak alışkanlık haline getirmiş olan mükelleflerin bu durumu suiistimal ettiğini düşünüyorum.	Vergi affı uygulamasının, ödemekte zorlanan mükellefler açısından iyi olduğunu düşünüyorum. Ödemekte zorlanan kesim için gereklilik olduğunu düşünüyorum.	Aflar beni etkilemiyor çünkü ben zamanında vergimi ödüyorum. Adil olmadığını düşünmüyorum. Zamanında ödeyemeyenler zorlananlar için kolaylık sağlıyor.
Katılımcı 8	Vergi aflarına başvurulmalı karşı değilim.	Vergi borcu affedilmemeli şeklinde düşündüğüm için karşıyım. Özellikle son zamanda ülkemizdeki enflasyonun yüksek olması nedeniyle mükellefler vergi borçlarını ödemeyerek bu parayı farklı şekilde değerlendirmeyi tercih ediyorlar.	Vergi aflarının kesinlikle olmaması gerektiğini düşünüyorum. Adaletsizlik meydana getirmektedir.
Katılımcı 9	Vergi afları vergi borcu olan mükellefleri olumlu etkiliyor ancak zamanında ve eksiksiz olarak ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz bir etki yaratıyor.	Vergi affına karşıyım vergi affı olmamalı karşı olmamın sebebi vergi aflarının adil olmadığını düşünmemden kaynaklı değil. Zaten düzenli ödeyen mükellefler için %5'lik bir indirim yapılabilir.	Vergi affı olmalı ama erken ödeyen mükellefler için sigortadaki gibi indirim yapılabilir.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 10	Bence vergi afları mükellefleri tembelliğe ve duyarsızlığa itiyor. Çünkü nasıl olsa af çıkar öderiz düşüncesiyle hareket ediyorlar.	Sık sık vergi affının olmasını tasvip etmiyorum. Vergisini zamanında ödeyen mükellefler için adil olmadığını düşündüğüm için vergi aflarına karşıyım.	Vergi affı uygulamasına karşıyım. Vergi affı kişilerin ödemelerini ertelemelerine neden oluyor. Herkes vergisini zamanında ödemeli ki devlet ihtiyaç duyduğu geliri sağlayabilsin.
Soru 4	Vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumlarına etkisi hakkında ne düşünüyorsunuz?		
	VD	SMMM	VM
Katılımcı 1	Vergi afları olası riskleri kaldırıyor ancak vergi uyumunu arttırmadığı gibi mükellefin aynı hata ve eksiklikleri yapmaya devam ediyor.	Evet arttırdığını düşünüyorum.	Hayır arttırdığını düşünmüyorum.
Katılımcı 2	Mükelleflerde sürekli vergi affı ya da yapılandırması çıkacak algısı yerleştiğinden cari dönem borçlarını ödeme de uyum göstermiyorlar.	Evet rahatlatıyor ve mükellefler yeniden doğmuş gibi oluyor. Bu sebeple rehavete kapılıyorlar ödemelerini olumsuz etkiliyor.	Sürekli af çıktığı için vergi ödemelerinin zamanında ödenmemesine sebep oluyor. Arttırdığını düşünmüyorum daha çok olumsuz bir etkisi oluyor.
Katılımcı 3	Mükelleflerin cari dönem borçlarını ödememeye sevk ediyor. Vaktinde ödeyenler için adil olduğunu düşünmüyorum. Bu sebeple vergi uyumlarını arttırdığını düşünmüyorum.	Arttırdığını düşünmüyorum.	Evet insanlar nasıl olsa af çıkacak diye vergi borçlarını ödemek istemiyorlar. Özellikle yılbaşından sonra af çıkacak diye bekleyip ödemeyi erteleyen kişiler var. Vergi afları insanların vergi borçlarını ödemekten kaçınmasına neden oluyor.
Katılımcı 4	Ben vergi uyumlarını azalttığını düşünüyorum.	Olası riskleri kaldırdığını ve vergi uyumlarını arttırdığını düşünmüyorum.	Vergi aflarının gerekli olduğunu düşünüyorum. Özellikle iyi niyetli ödemek isteyen ama ödemekte zorlananlar için iyi oluyor.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 5	Vergi affı, vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerde bir rahatlama yaratarak vergi uyumlarını olumsuz etkilemesinin yanı sıra vergi uyumu gösteren mükelleflerin de uyumunu olumsuz etkiliyor.	Olumlu bir etkisinin olduğunu düşünmüyorum. Mükellefleri ödememeye teşvik ediyor. Ben ve meslektaşlarım içinde ekstra yük oluşturuyor.	Vergi affına alışan belli bir kesim olduğunu düşünüyorum. Bu kişiler af çıkacak diye ödemekten kaçınabiliyorlar. Ya da benim gibi bazı dönemler ödemekte zorlanan kişiler açısından iyi oluyor. Ticaretimizi devam ettirebiliyoruz. Suiistimal edenler oluyor bu doğru ama ödemek isteyip zorlanan esnaflar için çok iyi oluyor.
Katılımcı 6	Vergi aflarının vergi yasalarına uyumu bozduğunu ve vergi ödemelerinin ertelenmesine aynı zamanda mükelleflerin gelecekte vergilerini ödememeyi adet edindiği bir ortam oluşturmaya zemin hazırladığını düşünüyorum. Vergi ödeyenle ödemeyenin devlet nazarında bir kıymetinin bulunmadığı algısının oluşmasına neden oluyor.	Herhangi bir etkisinin olduğunu düşünmüyorum.	Benim ödememi etkilemiyor. Ben ilk önce gidip vergimi öder sonra evime ekmeğimi götürürüm ama bazı mükelleflerde nasıl olsa af çıkacak diye vergilerini ödemiyorlar. Bu düşüncedeki insanların ödemelerini ertelemelerine neden olduğu için afların olumlu etkisinin olduğunu düşünmüyorum. Ödemek isteyen kişiler zaten ödüyor. Ama zaten ödeme isteği içinde olmayanları da daha çok ödememeye itiyor.
Katılımcı 7	Kısmen artırıyor. Alışkanlık haline getirmiş mükellef için olumlu etkisinin olduğunu düşünmüyorum.	Evet mükelleflerin vergi affı sonrasındaki dönemlerde ödemelerini düzenli şekilde yapmaya daha çok gayret gösterdiğini düşünüyorum.	Hayır rahatlama yarattığını düşünmüyorum. Ödemekte zorlandıkları için ya da ödeyemedikleri için vergi affını bekliyorlar. Bir nevi ödemeyi istemeyerek erteliyorlar.
Katılımcı 8	Vergisini ödeyemeyen mükelleflere aflar cazip geldiği için vergi affıyla birlikte ödeme eğiliminde artış oluyor. Bu nedenle vergi uyumlarını arttırdığını düşünüyorum.	Vergi affı büyük şirketlerin işine daha çok yarıyor. Ancak günümüzde yaşanan ekonomik kriz sebebiyle küçük ölçekli vergi mükelleflerin ticaretlerini devam ettirebilmeleri açısından gereklilik doğuruyor. Bu sebeple ödemekte zorlanan mükelleflerin uyumlarını arttırdığını söyleyebilirim.	Hayır arttırdığını düşünmüyorum.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 9	Vergi aflarına sıklıkla başvurulmasının doğru olduğunu düşünmüyorum. 10-15 yılda bir vergi affına başvurulmasının vergi mükelleflerinin vergi uyumunu arttıracığına inanıyorum.	Düzenli ödeyen vergi uyumu yüksek olan mükellefler karşılığında belli bir oranda vergi indirimi alıyor. Vergi affından yararlanan mükellefler ise vergi borçlarını ödeme konusunda gelecek dönemlerde daha duyarlı davranıyorlar.	Değişim olacağını düşünmüyorum. İnsanlarda vergi affı çıkacak düşüncesi olduğu için herhangi bir olumlu etkisinin olduğunu düşünmüyorum.
Katılımcı 10	Evet vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyenler için adaletsiz bir durum ortaya çıkıyor. Ve bu durum ödeme isteklerini olumsuz yönde etkiliyor. Vergi aflarından yararlananlar için de vergi uyumunu arttırdığını düşünüyorum.	Evet mükellefi rahatlatmakta ancak sorunları çözmemektedir. Yapılan eksik ve yanlışlar devam etmektedir.	Vergi borcunu ödememiş kişilerin ödemelerine olanak sağlıyor. Olumsuz etkileri çok ancak ödemek istediği halde ödemekte güçlük çeken kişiler için iyi oluyor. Vergi oranlarının yüksek olmasından kaynaklanıyor. Nadiren af çıkarsa bu açıdan iyi olabilir. Uyumlarını arttırıyor.
Soru 5	Vergi aflarına sıklıkla başvurulması yakın zamanda yeniden af çıkar algısı oluşturarak mükelleflerin ödeme eğilimine etki etmekte midir?		
	VD	SMMM	VM
Katılımcı 1	Vergi affına sıklıkla başvurulması mükelleflerin ödeme isteğini olumsuz etkiliyor. Nasıl olsa af çıkar algısı ödeme eğiliminde olan mükellefleri bile etkilediğini söyleyebilirim.	Evet etki ediyor ancak mükelleflerde vergi affı beklentisi 2-3 yıldır yok.	Evet olumsuz şekilde etkiliyor.
Katılımcı 2	Evet mükelleflerin ödeme isteğini olumsuz etkiliyor.	Evet etkiliyor nasıl olsa tekrar af çıkacak diyor ve borcunu ödemiyor ve affı bekliyor.	Evet olumsuz etki ediyor. Vergi affı hiç olmamalı.
Katılımcı 3	Evet mükelleflerin af çıkacak düşüncesiyle borçlarını ödememeye sevk ediyor. Bu yüzden olumsuz etkiliyor.	Evet mükellefleri vergi affı çıkana kadar vergi borcunu ertelemeye itiyor.	Evet vergi borçlarını ödememeye ertelemeye itiyor. Ödeme isteklerini olumsuz şekilde etkiliyor.
Katılımcı 4	Mükelleflerde yeniden af çıkar algısının olduğu ve bu durumun ödeme eğilimini olumsuz etkilediğini düşünüyorum. Vergi affı çıkarılırken daha önce vergi affından yararlanan mükelleflerin tekrar yararlanmaması yönünde çalışmaların yapılmasının bu olumsuz sonucu değiştireceğini düşünüyorum.	Mükelleflerde tekrar vergi affı çıkacak algısının yerleşmiş olmasından kaynaklı olarak vergi ödeme isteklerini arttırmıyor.	Tabii ki her şey de olduğu gibi aflarında olumlu ve olumsuz etkileri var. Kötü niyetli olan insanlar zaten bir şekilde erteliyor ya da eksik ödüyor. Ama zamanında ödemek isteyen ve ödemekte zorlananlar açısından olumlu etkisinin olduğunu düşünüyorum.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 5	Evet mükellefleri ödememeye itiyor.	Evet etki ediyor mükellefleri vergi borçlarını ödememeye teşvik ediyor.	Evet bu algıda olan mükellefleri olumsuz etkiliyor.
Katılımcı 6	Etki ettiğini düşünüyorum. Mükellefler vergi afları çıktığı halde yararlanmak yerine affı bekliyorlar. Afların gerekli olmadığı halde sıklıkla vergi aflarına başvurulması ekonomik açıdan düzenlenmediği bu durumun da caydırıcılığının olmaması sebebiyle vergi uyumunu olumsuz etkilediğini düşünüyorum.	Evet mükelleflerin ödeme eğilimlerini olumsuz şekilde etkiliyor.	Hayır arttırdığını düşünmüyorum.
Katılımcı 7	Sürekli af çıkacağı beklentileri nedeniyle olumsuz etki ediyor.	Evet bazı mükelleflerde bu şekilde bir algı oluştuğu doğru ancak oluşan bu algı gelirlerine uygun oranlı ve adaletli bir vergi sistemi sağlanarak kırılacağını düşünüyorum. Mükelleflerin bir kısmının ödeme isteğine etki ediyor.	İsteyerek kimsenin vergi affını beklediğini düşünmüyorum. Mevcut durumda insanlar zaten zor durumda aflarla beraber ödeme açısından bir rahatlama yaşıyorlar. Olumlu etkiliyor.
Katılımcı 8	Ödemeye etki ettiğine katılıyorum. Ancak vergi aflarının olumsuz etkileri olduğu kadar göz ardı edilemeyecek olumlu etkilerinin olduğunu da düşünüyorum	Vergi affına başvurmak yerine mükelleflerin geliriyle orantılı olacak şekilde bir vergi sistemi düzenlemesi yapılmasının daha doğru olacağını düşünüyorum.	Vergi affını bekleyen çok fazla kişi var. Özellikle yakın zamanda çıkacak algısı birçok insanda var bu yüzden ödemeyip bekletiyorlar. Evet olumsuz etki ediyor. Af beklentisi olmasa zamanında öderlerdi.
Katılımcı 9	Evet mükellefler de nasıl olsa af çıkacak algısı olması vergi uyumlarını olumsuz yönde etkiliyor.	Evet mutlaka etkiliyor. Yakın zamanda tekrar af çıkacak ve bu afla birlikte borçlarımı taksitlendiririm düşüncesinde olan mükellefler ödeme konusunda direnç gösteriyor.	Evet insanlar nasıl olsa tekrar af çıkacak diye vergi borçlarını geciktirmeyi tercih ediyorlar bu sebeple olumsuz etkisinin olduğunu düşünüyorum.

Tablo 2.1. Devamı

Katılımcı 10	Vergi aflarına sıklıkla başvurulmasıyla mükelleflerde yakın zamanda yeniden af çıkar nasıl olsa düşüncesiyle hareket ederek vergilerini ödememeye itiyor. Mükelleflerin daha çok faiz ve gecikme zammına maruz kalmasına sebep oluyor.	Kesinlikle etki etmektedir. Mükellefleri vergi affı olacak yönünde bir beklentiye girmesi neticesinde vergi tahsilatının azalmasına neden olmaktadır. Ülkemizde sıklıkla vergi affına başvurulması kabul edilemez bir durumdur. Dünyada vergi affının örneği sanırım sadece ülkemizde mevcuttur. Ayrıca vergi afları, mali müşavirlik mesleğinin itibarını sarsmaktadır. Diğer yandan işini iyi yapan mali müşavir ile işini iyi yapmayan mali müşavir arasındaki farkı ortadan kaldırmaktadır.	Evet bu düşüncede olan belli bir kesim var. Affı bekliyorlar bu durum ödeme isteklerini olumsuz etkiliyor.
---------------------	--	---	--

5.Mülakat Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Vergi oranlarının adaletli veya yüksek olup olmadığı vergi uyumunu etkileyen unsurlardan birisidir. Bu gerekçeyle mülakat çalışmamızın birinci sorusunu; vergi oranlarının vergi ödeme eğilimlerini etkileyip etkilemediği oluşturmaktadır.

Vergi dairesi çalışanlarının cevapları incelendiğinde, vergi oranlarının adil olmadığı, dolaylı vergilerin yüksek olduğu, ücret geliri elde edenlerin daha yüksek vergi ödediğini belirtmişlerdir. Bir katılımcı kısmen adil olduğunu, bir katılımcı ise son yapılan vergi oranlarındaki değişikliklerin vergi oranlarını daha adil hale getirdiği yönünde görüş bildirmiştir. Genel olarak vergi aflarının da vergi ödeme eğilimini olumsuz etkilediğini ve mükellefleri vergiden kaçınmaya yönlendirdiğini düşünmektedirler. Sadece bir kişi vergi aflarının vergi ödeme eğilimini etkilemediği yönünde görüş bildirmiştir.

SMMM'lerin cevapları incelendiğinde ise, vergi oranlarının yüksek olduğu ve adil olmadığı yönündedir. Sadece bir kişi artan oranlı vergileme sistemi olmasının olumlu etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Bir kişi, vergi aflarının vergi ödeme eğilimini etkilemediğini ödeyen mükellefin zaten her şekilde ödeyeceği, üç kişi ise vergi aflarının olumlu etkilediğini, geriye kalan ve çoğunluk görüşü ise ödeme eğilimini olumsuz etkilediği yönündedir.

Mükelleflerin cevapları incelendiğinde ise, vergi oranlarının adaletli olmadığı ve yüksek olduğunu, bir mükellef ise kamu hizmetlerinin yerine getirebilmesi için vergi toplanması gerektiğini belirtmiştir. Mükelleflerin çoğunluğu ödeme eğilimini olumsuz etkilediği sadece bir

mükellef ödeme eğilimini etkilemediğini vergisini etkilenmeksizin zamanında ödediği yönünde görüş bildirmiştir.

Her üç grubun da ortak görüşü, vergi oranlarının yüksek ve dolaylı vergilerin yükünün ağır olduğu yönündedir. Vergi aflarının ise genelde olumsuz etkilere yol açtığı ve mükellefleri düzenli ödeme alışkanlıklarından uzaklaştırdığı düşünülmektedir. Ancak az sayıda katılımcı olumlu etkilerinden bahsetmiştir.

Mülakat çalışmamızın ikinci sorusunu, vergi uyumunu etkileyen hususlardan birisi olan vergi denetimlerinin yeterli ve etkin yapılıp yapılmadığı, vergi ödeme eğilimini etkileyip etkilemediğine ilişkindir.

Vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğu, vergi denetimlerinin yeterli ve etkin yapılmadığı bunda donanımlı personel eksikliğinden ve cezaların caydırıcı olmamasından bunun yanında denetim elemanlarının can ve mal güvencesi olmamasından kaynaklandığı, iki çalışan ise yeterli ve etkin yapıldığı yönünde görüş bildirmiştir. Vergi dairesi çalışanlarından dört kişi vergi denetimlerinin ödeme eğilimini etkilemediğini, diğer kişiler ise etkin yapılması halinde vergi denetimlerinin ödeme eğilimini olumlu etkileyeceği yönünde görüş bildirmiştir. SMMM'lerin çoğunluğu vergi denetimlerinin yeterli ve etkin olduğu, yalnızca üç kişi yetersiz olduğu, bir kişi ise gerektiğinden fazla yapıldığı yönünde görüş bildirmiştir. SMMM'lerin çoğunluğu vergi denetimlerinin ödeme eğilimini etkilediği, üç SMMM etkilemediği, bir SMMM ise zamanında ödenmesine etki ettiği ancak eksiksiz ödenmesine etki etmediği, bir SMMM ise olumsuz etkilediğini bunun gerekçesinin ise orta ve küçük mükelleften fazla tahsilat yapılması olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Vergi mükelleflerinden beş kişi vergi denetimlerinin yeterli olmadığı, dört kişi ise yeterli olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Yalnızca bir kişi yeterli fakat etkin olmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Mükelleflerin çoğunluğu, vergi denetimlerinin ödeme eğilimini etkilediği, üç kişi vergisini zamanında ödediği için etkilemediği, bir kişi ise denetimlerin artırılması halinde daha çok mükellefin vergisini ödeyeceği yönünde görüş bildirmiştir.

Mülakat çalışmamızın üçüncü sorusunu vergi aflarına ihtiyaç olup olmadığı ve adalet ilkesine hizmet edip etmediği yönündedir. Vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğu vergi aflarının adaletsiz olduğu çok sık başvurulmasının ödeme eğilimini olumsuz etkilediği, ilk bakışta tahsilatta artış gösterse de uzun vadede olumsuz etkilediği, sadece olağanüstü hallerde başvurulması gerektiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Sadece bir kişi başvurulması gerektiği, bir kişi ise vergi borcu olan mükellefleri olumlu etkilerken, vergi borcunu zamanında ödeyen

mükellefleri olumsuz etkilediği yani adaletsiz olduğu yönünde görüş bildirmiştir. İki vergi dairesi çalışanı ise vergi afları yerine süresinde ödeyen mükelleflere vergi indirimi uygulanmasının daha yerinde olacağı yönünde görüş bildirmiştir. SMMM'lerin çoğunluğunun görüşü vergi aflarının ödeme eğilimini olumsuz etkilediği, bir SMMM ise vergi aflarının hem olumlu hem olumsuz etkilerinin olduğu, bir SMMM ise ödemekte zorlanan kesim için olumlu etkileri olduğu, bir SMMM ise vergi oranlarının adil hale getirilmesinin vergi affına ihtiyacı azaltacağı yönünde görüş bildirmiştir. Vergi mükelleflerinin çoğunluğu, adil olmadığı ve ödeme eğilimini olumsuz etkilediği, üç kişi ödemekte zorlananlar için olması gerektiği ve zamanında ödeyenler içinde aynı zamanda ödüllendirici düzenlemeler getirilmesi gerektiği, adil olmadığını düşünenlerden iki kişi ise herkese aftan yalnızca bir kez yararlanma hakkı verilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

Cevaplar incelendiğinde; vergi aflarının, zamanında ödeme yapanlarla ödemeyenler arasında adaletsizlik oluşturduğu hususunda genel bir fikir birliği bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi aflarının sık uygulanmasının özellikle ödeme eğilimlerini olumsuz etkilediği mülakat yaptığımız kişilerin çoğunluğu tarafından ifade edilmektedir. Bu durum da tahsilat oranlarında kısa vadeli bir artış sağlasa da uzun vadede gelir kaybına neden olabileceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Dördüncü sorumuz; vergi aflarının vergi uyumunu artırması hususundaki düşüncelerine ilişkindir. Vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğu vergi uyumunu artırmadığı gibi aynı hatanın yapılmasına devam edildiği yönünde görüş bildirmiştir. Yalnızca iki kişi, vergisini ödemeyen mükelleflere cazip gelmesi gerekçesiyle vergi uyumunu artırdığı yönünde görüş bildirmiştir. SMMM'ler ise, 4 kişi vergi uyumunu artırdığını bunun gerekçesinin ise vergi affından yararlanan mükelleflerin vergi borçlarını ödeme konusunda gelecekte daha duyarlı davrandıklarının oluşturduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. 1 kişi herhangi bir etkisinin olmadığı yönünde diğer SMMM'ler ise vergi uyumunu olumsuz etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Vergi mükellefleri ise, 5 kişi olumsuz etkilediği, 4 mükellef ise, ödemede güçlük çekenler yani ödemek isteyip de ödeyemeyenler için yararlı olduğunu ve vergi uyumunu artırdığını, 1 mükellef ise vergi uyumunu etkilemediği yönünde görüş bildirmiştir.

İlgili sorunun cevapları incelendiğinde katılımcıların, vergi aflarının vergi uyumuna etkisinin hem olumlu hem de olumsuz sonuçlar doğurabileceği yönünde görüş bildirdikleri görülmektedir. Vergi affının, borçlu mükelleflerin ödeme yapabilmelerine fırsat tanıyarak vergi tahsilatını artırabileceği ve belirli bir kesim üzerinde vergi bilincini güçlendirebileceği gibi, düzenli ödeme yapanlar arasında adaletsizlik hissi oluşturabileceği ve mükelleflerin gelecekte

de vergi affı bekleyerek ödemelerini erteleyebileceklerine sebebiyet vereceğine ilişkin görüşler mevcuttur.

Mülakatımızın beşinci son sorusu ise, vergi aflarına sık başvurulmasının yeniden af çıkar beklentisine girilip ödeme eğilimlerine etki edip etmeyeceği hususundadır. Vergi dairesi çalışanlarının tümü ödeme eğilimlerini olumsuz etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Bunların içerisinde bir kişi, olumsuz etkileri olduğu kadar olumlu etkilerinin de olduğu, birisi ise, mükelleflerin daha çok faiz ve gecikme zammına maruz kalmalarına sebep olduğunu belirtmiştir. Bir vergi dairesi çalışanı ise bu olumsuz durumun vergi affından daha önce yararlanan mükellefin tekrar yararlanmasının engellenmesiyle çözüme kavuşturulacağı yönünde görüş bildirmiştir.

SMMM'lerin tümü de olumsuz etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Bir SMMM, bu algının adaletli vergilendirme sistemi ile kırılacağını belirtmiştir. Bir SMMM ise, vergi afları SMMM mesleğinin itibarını sarstığı, işini iyi yapan ve yapmayan müşavir arasındaki farkı ortadan kaldırdığını belirtmiştir. Vergi mükellefleri ise, 8 kişi olumsuz etkilediğini, 2 kişi ödemek isteyip de ödeyemeyenler için olumsuz etki olmadığı yönünde görüş bildirmiştir. İlgili soruya ilişkin genel değerlendirme, vergi aflarının vergi ödeme alışkanlıkları üzerinde olumsuz etkileri olduğu yönündedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi, devletlerin kamu hizmetleri yerine getirebilmesi için en önemli gelir kaynaklarından birisini oluşturmaktadır. Verginin topluma hizmet etmek amacıyla toplanması gerekçesiyle, vergiye ilişkin yapılan her değişiklik önem arz etmektedir. Vergi afları, vergi mükelleflerinin vergi borçlarını ödeyebilmeleri, devletin de vergi gelirlerini artırabilmesi açısından tarihsel süreç içerisinde incelendiğinde geçmişten günümüze uygulanmaktadır. Vergi aflarına sık başvurulması, genellikle olumsuz yönde görüşlerin ortaya çıkmasına sebep olsa da zorda kalan mükelleflerin vergisini ödeyebilmek ticari hayatına devam etmesi gibi gerekçelerle olumlu yönde görüşlerin de mevcut olduğu görülmektedir.

Çalışmamızın konusunu, tartışmalı bir husus olan, vergi aflarının vergi uyumuna etkisini, Bilecik ilinde vergi dairesi çalışanları, SMMM ve vergi mükellefleriyle mülakat yaparak incelemek oluşturmaktadır. Her üç grupta mülakat yapılarak ve dolayısıyla her üç grubunda görüşü alınarak tartışmalı olan bir hususa değinilmiştir.

Mülakat çalışmamızın birinci sorusunu, vergi oranlarının adaletli olup olmadığı ve vergi ödeme eğilimine dolayısıyla vergi uyumuna etki edip etmediği hususu oluşturmaktadır. Vergi dairesi çalışanları genel olarak vergi oranlarının adil olmadığı, dolaylı vergilerin yüksek olduğu ve ücret geliri elde edenlerin daha fazla vergi ödediği yönünde görüş bildirmiştir. Birkaç kişi ise son yapılan vergiye ilişkin değişikliklerin vergi oranlarını daha adil hale getirdiğini belirtmiştir. SMMM'lerin görüşlerinin çoğunluğu ise, vergi oranlarının yüksek olduğu yönündedir. Azınlık görüş ise, vergi aflarının ödeme eğilimini etkilemediği, düzenli ödeyenlerin zaten ödeme yapmaya devam ettiği yönündedir. Mükelleflerin çoğunluğunun görüşleri ise, vergi oranlarının yüksek olduğu yönündedir. Azınlık görüş ise, vergi oranlarından etkilenmeden vergisini düzenli ödediği ve kamu hizmetleri için vergi toplamının gerekli olduğu yönündedir.

Cevaplar incelendiğinde, vergi sisteminde adalet algısının ve vergi aflarının uzun vadeli etkilerinin daha kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir. Ayrıca, düzenli ödeyen mükelleflerin teşvik edilmesi ve dolaylı vergiler yerine daha adil bir vergi sisteminin kurulması gerekmektedir. Vergi sisteminin daha adaletli hale getirilebilmesi için geçmişten günümüze sürekli iyileştirmeler yapılmaktadır. Son dönemde vergiye ilişkin yapılan değişiklikler ise bu durumu destekler niteliktedir. Bu durum zamanla etkisini daha da hissettirecek ve dolayısıyla vergi sisteminin adalet ilkesine daha uygun hale gelmesiyle birlikte vergi aflarına olan ihtiyaçta azalacaktır.

Vergi denetimlerinin vergi uyumuna etkisi hususunda vergi dairesi çalışanlarının görüşleri büyük önem arz etmektedir. Görüşler incelendiğinde ise çoğunluğun görüşü, donanımlı personel eksikliği, caydırıcı cezaların olmayışı ve denetim elemanlarının can ve mal güvencesinin eksikliği hususundadır. Vergi mükelleflerinin cevapları incelendiğinde ise, çoğunluğun görüşü, vergi denetimlerinin ödeme eğilimlerini olumlu etkilediği yönündedir. Çalışma neticesinde ulaştığımız sonuç ise, vergi denetimlerine ilişkin vergi dairesi çalışanlarının belirttiği eksikliklerin giderilmesiyle vergi denetimlerinin ödeme eğilimlerini dolayısıyla vergi uyumunu da olumlu etkileyeceği yönündedir.

Mülakat çalışmamızın üçüncü sorusunu vergi aflarının vergi adaletini etkileyip etkilemediği oluşturmaktadır. Çoğunluğun görüşü, vergi aflarının adaletsiz olduğunu, sık uygulanmasının ödeme eğilimini olumsuz etkilediğini ve yalnızca olağanüstü hallerde başvurulması gerektiği yönündedir. Öneri olarak ise vergi dairesi çalışanları, vergi afları yerine vergisini zamanında ödeyen mükelleflere vergi indirimini uygulanmasının daha etkili olacağını bildirmişlerdir. SMMM grubunda azınlığın görüşü ise, ödemekte zorlanan kesim için olumlu etkileri olduğu yönündedir. Vergi mükellefleri çözüm önerisi olarak, yalnızca her mükellefin bir kez yararlanabileceği bir düzenleme önermişler ve bunun yanın da ödeme yapanların ödüllendirilmesi gerekliliğine de vurgu yapmışlardır.

Mülakat çalışmamızın dördüncü sorusunu vergi aflarının vergi uyumuna etkisinin ne olduğu oluşturmaktadır. Çoğunluğun görüşleri, vergi aflarının vergi uyumunu artırmadığı ve aynı hataların tekrarlanmasına yol açtığı görüşündedir. Azınlığın görüşü ise, vergi uyumunu artırdığı ve bunun nedeninin de mükelleflerin borç ödeme konusunda daha duyarlı hale geldiği yönündedir.

Mülakat çalışmamızın beşinci sorusunu, vergi aflarına sık başvurulmasının vergi ödeme eğilimini etkileyip etkilemediği oluşturmaktadır. İlgili soruya verilen cevaplarda genel görüşün, ödeme eğilimini olumsuz etkileyerek, mükelleflerde düzenli ödeme yapma motivasyonunu zayıflattığı yönündedir. SMMM'ler bu durumun daha adaletli bir vergilendirme sistemi ile kırılabileceği yönünde görüş bildirmişlerdir. Vergi dairesi çalışanları ise, daha önce aflardan yararlanan mükelleflerin tekrar yararlanmasının engellenmesinin olumsuz etkileri azaltabilecek bir çözüm olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Çalışmada vergi aflarının vergi uyumuna etkisi hususunda yapılan teorik inceleme ve bunun yanında Bilecik ilinde, vergi dairesi çalışanları, SMMM ve vergi mükellefleriyle yaptığımız mülakat çalışması neticesinde ulaşılan çözüm önerileri aşağıdaki gibidir.

Vergi afları yerine, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere vergi indirimi uygulayan ve eksiksiz görevlerini yerine getiren mükelleflere ödüllendirici ve teşvik edici bir sistemin kurulması yerinde olacaktır.

Vergi denetimleri, vergi ödeme eğilimine ve vergi uyumuna doğrudan etki etmektedir. Vergi denetimlerinde görevli olanların, can ve mal güvenliğinin sağlanmasına yönelik önlemler alınmalıdır. Bu noktada çözüm önerisi olarak, vergi denetimlerine kolluk görevlisi veya mali suçlar alanında uzmanlaşmış olan mali polis görevi görenler eşliğinde gitme önerilebilir.

Vergi afları sürekli yararlanılabilecek bir müessese olmak yerine, yalnızca her mükellefin bir kez yararlanabileceği bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu hususta iki şekilde çözüm önerisi sunulabilir. Birinci çözüm önerisi vergi af kanunlarının daha az aralıklarla yalnızca olağanüstü durumlarda çıkarılması ya da her mükellefin yalnızca vergi aflarından bir kez yararlanabileceği bir sistemin kurulmasıdır. Vergi aflarının yalnızca zorda kalan mükellefler için belirli şartlarda uygulanmasını gerektirmektedir. Bu durum hem sosyal hem ekonomik denge açısından faydalı olabilecektir.

Yapılan çalışma neticesinde, vergi aflarının vergi uyumuna olumlu ve olumsuz etkilerinin olduğu görülmektedir. Bu veriler, vergi aflarının daha dikkatli ve sınırlı bir şekilde uygulanması gerektiğini göstermektedir.

Daha adaletli bir vergilendirme sistemi ve afların kapsamının dikkatli şekilde belirlenmesi, vergi ödeme alışkanlıklarını iyileştirme konusunda etkili olabilecektir. Vergi sisteminin daha adaletli hale getirilebilmesi için geçmişten günümüze sürekli iyileştirmeler yapılmaktadır. Son dönemde vergiye ilişkin yapılan değişiklikler ise bu durumu destekler niteliktedir. Bu durum zamanla etkisini daha da hissettirecek ve dolayısıyla vergi sisteminin adalet ilkesine daha uygun hale gelmesiyle birlikte vergi aflarına olan ihtiyaçta azalarak vergi uyumu artma eğilimi gösterecektir.

KAYNAKÇA

- Abdurrahmani, E.** (2019). *Vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkileri: Kosova örneği*. (Doktora Tezi). Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Ağca, İ.** (1981). Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi, *Mali Hukuk Dergisi*, 64, 13- 44.
- Akbulut, İ.** (2019). *Vergi aflarının vergi mükellefleri açısından vergi uyumuna etkisi: Batman ili örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Batman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Batman.
- Akdemir, A. ve Kılıç A.** (2021). Nitel Makalelerin Yöntem Analizi. *MSKU Eğitim Fakültesi Dergisi*, C.8, S. 2, ss. 489-497.
- Akdoğan, A.** (1997). *Kamu Maliyesi*. Gazi Üniversitesi.
- Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö.** (2003). Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi. C. C. Aktan, D. Dileyici ve Ö. Saraç (Ed.), *Vergi, Zulüm ve İsyan*, Phoenix Yayınevi, Birinci Baskı, Ankara.
- [Erişim: 27.01.2024, <https://www.slideshare.net/metincnnk/vergilere-karitepkilerinananatomisi>]
- Aktaşhoğlu, H.** (1981). *Vergi psikolojisi* (Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi, Eskişehir.
- Akkaş, F.** (2023). *Türkiye’de Vergi Mükelleflerine Yönelik Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkileri: Balıkesir İli Örneği* (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Akkoç, B.** (2021). *Vergi Uyumunda Mükellef Davranışlarının Temelleri, Vergi Ahlakı Kavramı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi (Ankara İli Örneği)* (Yüksek Lisans Tezi). Ufuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aliçavuşoğlu, Ç.** (2016). Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği. *ICHACS*, 62, 67.
- Alm, J., & Beck, W.** (1993). Tax Amnesties And Compliance İn The Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.
- Alm, J., & Martinez-Vazquez, J.** (2007). Tax Morale And Tax Evasion İn Latin America. *International Studies Program Working Paper*, 07-04.
- Alm, J., Vazquez, M. J. & Wallace, S.** (2009). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects Of Tax Amnesties During The Transition İn The Russian Federation. *Economic Analysis & Policy*, 39(2), 235-255.
- Altun, C.** (2023). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Barışçıl Yollarla Çözümünün Vergi Uyumuna Etkisi* (Doktora Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

- Arslaner, H.** (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (17), 273-300.
- Atçeken, F. D.** (2018). *Vergi Aflarının Mükellefler Açısından Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Avcı, O, & Ürüt Saygın, S.** (2022). *Maliye Alanında Güncel Araştırmalar*. Ekin Yayınevi. Bursa
- Aygün, R.** (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi. *Vergi Dünyası*, 369, 88-92.
- Ayrançöl, Z., & Tekdere, M.** (2013). Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 249-270.
- Besen, R.** (2007). *Devletin Vergi Alacağına Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Biberoğlu, E.** (2006). *Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyum*. (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Boy, K.** (2003). Vergi Barışının Ardından, *Vergi Dünyası*, 262, 18-31.
- Bulut, M., S. Çalışkan & A. Bulut.** (2008). Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum. *Vergi Dünyası*, 327, 29-35.
- Buyrukoğlu, S., & Erasa, İ.** (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, *Vergi Dünyası*, 375(2012), 127.
- Bülbül, D., & Karadeniz, H.** (2004). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri 1, *Yaklaşım Dergisi*, (31), 205-209.
- Çağan, N.** (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1), 111-122.
- Çağan, N.** (1980). Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çataloluk, C.** (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 213-228.
- Çelik, C.** (2002). Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir. *Vergi Dünyası Dergisi*, 256, 69.

- Çetin, G.** (2005a). *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Çetin, G.** (2007b). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- Çınar, C.** (2023). *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Vergi Uyumuna Etkisi: Ampirik Bir İnceleme Eskişehir İl Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir
- Çiçek, H.** (2006), *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*. İSMMMO Yayınları.
- Çoban, H., & Sezgin, S.** (2004). *Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları. A. Gerçek (Ed.).19. Maliye Sempozyumu, s. 776-792.
- Dallı, A.** (2006). *4811 Sayılı Vergi Barişi Yasası’nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Demir, İ. C.** (2008). *Vergi ahlakı ve belirleyenleri, Ege Bölgesi örneği*. (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Doğan, G.** (2021). *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler*. (Yüksek Lisans Tezi). Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Doğan, Z., & Besen, R.** (2008a). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. *Journal Of Accounting And Taxation Studies*, 1(1), 23-39.
- Doğan, Z., & Besen, R.** (2008b), *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Dönmez, Ö.** (2006). *Vergi Afları Ne Getirdi?* [Erişim: 12.06.2023, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2006-084-Vergi_Aflari_Ne_Getirdi-Omer_Donmez%20.pdf]
- Dönmez, R.** (1990). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. (Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E.** (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.

- Eker, C.** (2006). *Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri*. (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Ekinci, F., Acar, Y., & Ekeryılmaz, Ş.** (2019). Türkiye’de Vergi Aflarının Çıkarılmasının Altında Yatan Gerekçelerin Tespiti: Probit Model ile Analiz. *Sakarya İktisat Dergisi*, 8(2), 177-188.
- Egeli, H. & Dağ M.** (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, 13-146
- Gencel, U., & Kuru, E.** (2012). Vergi kültürü ve vergi politikaları etkileşimi: Türkiye değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
- Gerçek, A.** (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 157-193.
- Göde, B.** (2021). Türkiye Tarihinde Vergi Afları ve Vergi Aflarının Vergi Gayreti Üzerine Etkileri. *Fiscaeconomia*, 5(3), 824-844.
- Gökmen, N., & Güleç, A.** (2001). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır? *Vergi Dünyası Dergisi*, (238), 87-90.
- Gümüşkaya, H.** (1998) Kara Para Kavramı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 115, 63-69.
- Güngör, K.** (2002). 4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması Ve İrdelenmesi. *Mevzuat Dergisi*, 56.
- Herschel, F.J.** (1978). Tax Evasion and Measurement İn Developing Countries, *Public Finance*, 33(3), 232–268.
- Husserl, E.** (2010). Fenomenoloji, (çev. A. Gelmez). *Baykuş Felsefe Yazıları Dergisi*, sayı 6, s. 29-47.
- Işık, A.** (2009). Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği. *Ege Academic Review*, 9(2).
- İnneci, A., & Karadağ, N. C.** (2015). Vergi Usul Kanunu’na Göre “Tebliğ” de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı. *Maliye Dergisi*, 169, 55-69.
- James, S., & Alley, C.** (2002). Tax Compliance, Self-Assessment And Tax Administration. *Journal Of Finance And Managament İn Public Services*, Vol 2.

- Kafkas Durmuş, G.** (2013). *Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Borcu ile Cezalarını Ortadan Kaldıran veya Hafifleten Nedenler: Vergi Affı Uygulaması*. (Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kağıtçıbaşı, Ç., & Cemalcılar, Z.** (2014). *Dünden bugüne insan ve insanlar: Sosyal psikolojiye giriş*. Evrim.
- Karabulut, M.** (1996). *Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri-Türkiye Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Karabulut, T.** (2006). Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması 1980-2003. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (16), 367-377.
- Karayılmazlar, E.** (2004). Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Vergi Kültürü: Türkiye Örneği. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 267-284.
- Kargı, V.** (2011). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 17(13), 101-115
- Kargı, V., & Yüksel, C.** (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 23-44.
- Kayhan, M.** (2021). Sermaye Şirketlerindeki Yönetici ve Ortakların Kamu Borçları Karşısındaki Sorumluluğunun 7256 Sayılı Yapılandırma Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(475), 130-136.
- Kaynar Bilgin, H.** (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259-278.
- Keleş, S. S.** (2019). *Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Keskin, E & Özcan, P.M.** (2021). Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 6(1), 137-158.
- Keskin, N.** (2018). Vergiye yönelik mükellef tutum ve tepkileri. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 60-75.
- Keyman, S.** (1965). *Türk hukukunda af (genel af-özel af)*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara.
- Kılıçoğlu, M.** (2018). Vergilemenin Sınırları. *Vergi Raporu*, (220), 7-22.
- Kıral, B.** (2021). Nitel araştırmada fenomenoloji deseni: Türleri ve araştırma süreci. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 10(4), 92-103.

- Kızılot, Ş., & Taş, M.** (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kirchler, E., & Wahl, I.** (2010). Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing An Inventory For Surveys Of Tax Compliance. *Journal Of Economic Psychology*, 31(3), 331-346.
- Kitapçı, İ.** (2015). *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi: " Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi"*. Seçkin Kitapevi, Ankara.
- Kocayılmaz, Ş., & İstemi, T. E.** (2015). *Türkiyede vergi kaçakçılığı. Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, (37), 47-54.
- Koç, M.** (2010). *Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar*. (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koç, Ö. E.** (2018). Vergi Denetiminin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi. *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular*, 267-290.
- Koç, Ö. E.** (2019). Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 159-174.
- Lymer A. and Oats L.** (2009). *Taxation: Policy and Practice*, (16th Edition). Birmingham: Fiscal Publications.
- Martin, A.** (2013). *Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri*. (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Muter, N. vd.** (1993), *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Algı Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Manisa.
- Nadaroğlu, H.** (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Narinoğlu, R.** (1991). '1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi'. *Vergi Sorunları Dergisi* (56).
- Nas, A.** (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4).
- Oktar, S. A.** (2005). *Vergi Hukuku*. Filiz Kitapevi, İstanbul.

- Orkunoğlu Şahin, I. F.** (2017). Türkiye'deki Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, (140).
- Öncel, M., Çağan, N. & Kumrulu, A.** (1985). *Vergi Hukuku*, 1. Cilt, (1), Ankara Üniversitesi Siyasi Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Özkan, E., & Karadeniz, F.** (2020). Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergi Afları Karşısında Tutum ve Davranışlarını Belirlemeye Yönelik Bir Saha Araştırması: Tekirdağ İli Örneği. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(17), 15-23.
- Özpehriz, N.** (2005). Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler. *Vergi Dünyası*, 283, 90-94.
- Pak, K.** (2024). *Varlık Barışı Uygulamasının Vergi Uyumuna Üzerine Etkileri* (Yüksek Lisans Tezi) Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Pehlivan, O.** (2012). *Kamu maliyesi*. Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Rothengatter, M. R.** (2005). Sticks, Carrots Or Sermons?: Improving Voluntary Tax-compliance Among Migrant Small-business Entrepreneurs of a Multi-cultural Nation. *Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University, Canberra, ACT, Working Paper*, 82.
- Saruç, N. T.** (2015). *Vergi uyumu: Teori ve uygulama*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Sayar, F.** (1987). '1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları'. *Vergi Dünyası Dergisi* (73).
- Saygın, Ö.** (2013). *Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi* (Doktora Tezi) Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Sofracı, İ. E. & Güney, G.** (2017). Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği, *Serbest Yazılar, Toplum ve Demokrasi*, 11 (23), Ocak-Haziran, 2017, 157-182.
- Sönmez, S.** (2014). *4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Sonrasında Vergi Uyumuna*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Şenyüz, D.** (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şeren, G. Y., & Dedebeğ, E.** (2013). Yeni Varlık Barışı. *International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal*, 1(1), 3-23.

- Taşkın, Y.** (2006). *Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması*. (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Taşkın, Y.** (2010). Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (2), 122-128.
- Taytak, M.** (2016). Vergi kültürünü belirleyen faktörler ve mükelleflerin demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1933-1957.
- Tekin, A., & Gürçam, Ö. S.** (2017). Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 116-126.
- Torgler, B.** (2007). Tax Compliance and Tax Morale. A Theoretical and Empirical Analysis Edward Elgar. UK.
- Torgler, B.** (2004). Cross-Culture Comparison of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Costa Rica and Switzerland. *International Journal of Comparative Sociology*, Vol: 45, February.17-43
- Tosuner, M. & Arıkan, Z.** (2018). *Vergi Usul Hukuku*. Kaanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Tosuner, M., & Demir, İ. C.** (2009). Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri. *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 14(1).
- Tosuner, M., & Demir, İ. C.** (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ.** (2007). Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. *Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*, Yayın no: 51. 2-151.
- Tunçer M.** (2001). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 19, 25-35.
- Turhan, S.** (1979). *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Türnüklü, A.** (2000). ‘Eğitim-bilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme’, *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 6(24):543-559.
- User, İ.** (1992a). *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı* (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- User, İ.** (1992b). Vergi Psikolojisi ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1, 63-78.
- Uyanık, A.** (2019). Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 177, 354-386.
- Üyümez, M. E., & Gümüş, M.** (2016). Vergi Yargısı İş Yükünün Etkinlik Bağlamında İncelenmesi. *ICHACS*, 172.
- Van Manen, M.** (2007). Phenomenology of practice. *Phenomenology & Practice*. 1(1), 11-30. <https://doi.org/10.29173/pandpr19803>.
- Yaraşır, S.** (2013). Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*. 379, 175-187.
- Yeniçeri, H., & Demir, E.** (2020). 7143, 7186 Sayılı Yasalar ve 1948 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Kapsamında Varlık Barışında Son Durum. *Mali Çözüm*.
- Yaşar Çil, G.** (2012). *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*. (Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Yeşilyurt, Ş.** (2015). Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32), 36-56.
- Yıldırım, E.** (2019) *Vergi Afları ve Mersin Halkının Vergi Aflarına Bakış Açısı*. Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Yıldırım, A. & Şimşek, H.** (2016). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yurdadoğ, V. & Coşkun Karadağ, N.** (2017). Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, S.S. 134- 164.