

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**2003 YILI VE SONRASI ÇIKARILAN VERGİ AFFI
KANUNLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ**

**Hazırlayan
Peruze Cansu ÖNDER**

**Danışman
Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Nisan-2019
KAYSERİ**

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**2003 YILI VE SONRASI ÇIKARILAN VERGİ AFFI
KANUNLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan
Peruze Cansu ÖNDER**

**Danışman
Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ**

**Nisan-2019
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

İmza :

YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI

2003 Yılı Ve Sonrası Çıkarılan Vergi Affı Kanunlarının Vergi Uyumuna Etkisi adlı Yüksek Lisans tezi, Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Peruze Cansu ÖNDER

Danışman

Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ

Maliye ABD Başkanı

Prof. Dr. Fatih İLGÜN

KABUL ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ danışmanlığında **Peruze Cansu ÖNDER** tarafından hazırlanan “**2003 Yılı ve Sonrası Çıkarılan Vergi Affı Kanunlarının Vergi Uyumuna Etkisi**” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü **MALİYE** Anabilim Dalında **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

29/04/2019

JÜRİ:

Danışman : Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Ahmet SOMUNCU

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Yılmaz DELİCE

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 13/05/2019 tarih ve 21 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

13/05/2019

Prof. Dr. Celaleddin ÇELİK
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın temel amacı, 2003 yılı ve sonrası çıkarılan vergi affı kanunlarının vergi uyumuna etkisini araştırmaktır. Bu doğrultuda ilgili kavramlara yönelik teorik çerçeve hazırlanmış, literatür taraması yapılmış ve yine ilgili kanunların tahsilat oranları incelenmiştir.

Tezimin her aşamasında bilgileriyle bana ışık tutan, emeğini benden esirgemeyen, değerli hocam ve danışmanım Sayın Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ'ye,

Çalışmalarında maddi ve manevi desteğinden dolayı hayatımın her aşamasında sonsuz sabır ve yardımlarını esirgemeyen biricik anneme, çalışmamın ve yaşamımın her aşamasında yardımına koşan canım kardeşim Nafizcan ÖNDER'e, aldığım kararlarda arkamda duran ve daima yanımda olan sevgili eşim Baki Serkan AKDENİZ'e, sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

2003 YILI VE SONRASI ÇIKARILAN VERGİ AFFI KANUNLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Peruze Cansu ÖNDER

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019

Danışman: Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ

ÖZET

Devletin en büyük gelir kaynağı tartışmasız vergi gelirleridir. Mükellefin vergiye uyumu vergi gelirlerinin seviyesini belirlemektedir. Vergi uyumunu etkileyen demografik, siyasal, ekonomik ya da sosyal faktörler adı altında birçok faktör bulunmaktadır. Bunlardan biri de çalışmamız kapsamında ele alınan vergi aflarıdır. Devlet gelirlerinin tahsilatı ile ilgili geleneksel bir araç olarak vergi afları mali literatürde en güncel konulardan biridir. Vergi afları vergi uyumunu olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Fakat genel kanı vergi aflarının sık tekrar etmesi sonucu mükellefte af beklentisi yaratarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğine yöneliktir.

Bu çalışmada, 2003 ve 2018 yılları arası dönemi vergi aflarının teorik temelleri ele alınmış, Türkiye’de 2003 yılından günümüze kadar geçen sürede uygulanan vergi afları kronolojik bir sıralama içinde anlatılmıştır. Vergi aflarının vergi uyumunu azalttığı yargısından hareketle vergi affı öncesi ve sonrası dönemlerin tahsilat tutarları incelenmiş ve sonuçlar literatür taraması ile desteklenmiştir.

Çalışma kapsamının 2003 yılı ve sonrası olarak sınırlandırılmasının temel sebebi ise tek başına iktidarda olan Adalet ve Kalkınma Partisinin yapılandırma kanunları adı altında çıkarmış olduğu vergi affı kanunlarının kapsamını ve mükellefte vergi uyumu davranışına etkisini araştırmaktır.

Anahtar kelimeler: Vergi, Vergi Affı, Vergi Tahsilatı, Vergi Uyumu

THE EFFECT OF TAX AMNESTY LAWS ISSUED IN 2013 AND AFTER

Peruze Cansu ÖNDER

Erciyes University, Graduate School of Social Sciences

Master Thesis, April, 2019

Supervisor: Associate Professor Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ

ABSTRACT

The state's largest source of income is undisputed tax revenues. Taxpayers' tax compliance determines the level of tax revenues. There are many factors called demographic, political, economic or social factors affecting tax compliance. One of them is the tax amnesties that are dealt with within the scope of our study. Tax amnesty as a conventional mean for collection of state revenues, is one of the most topical issues in fiscal literature. Tax amnesties can affect tax compliance positively or negatively. However, the general opinion is that the tax amnesty has affected the tax compliance negatively by creating the expectation of affidavit to the taxpayer as a result of frequent repetition of tax amnesties.

In this study, 2003, and dealt with the theoretical basis of the period between 2018 tax amnesties, tax amnesties implemented in the period from 2003 until today in Turkey have been described in chronological order. The tax amnesty has reduced the tax compliance and the collection amounts of the periods before and after the tax amnesty have been examined and the results have been supported by the literature review.

The main reason for limiting the scope of the study as 2003 or later is to investigate the scope of tax amnesty laws issued by the Justice and Development Party, which is in power under the name of structuring laws, and its effect on tax compliance behavior.

Keywords: Tax, Tax Amnesties, Tax Collection, Tax Compliance

İÇİNDEKİLER

2003 YILI VE SONRASI ÇIKARILAN VERGİ AFFI KANUNLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

	<u>Sayfa</u>
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK.....	iv
YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI.....	v
KABUL VE ONAY SAYFASI.....	vi
ÖNSÖZ	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix
İÇİNDEKİLER.....	x
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFI KAVRAMI, NEDENLERİ VE AFLAR HAKKINDA İLERİ SÜRÜLEN DÜŞÜNCELER

1.1. Af Kavramı	4
1.2. Affın Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri Ve Önemi	5
1.2.1. Anayasa Hukuku İçerisinde Affın Yeri Ve Hukuki Niteliği	5
1.2.2. Ceza Hukuku İçerisinde Affın Yeri Ve Hukuki Niteliği.....	6
1.3. Genel Af Ve Özel Af Kavramı.....	6
1.3.1. Genel Af Kavramı	8
1.3.2. Özel Af Kavramı.....	8
1.4. Vergi Hukukunda Affın Yeri Ve Vergi Affı Kavramı	8
1.5. Vergi Affının Nedenleri.....	11
1.5.1. Siyasi Nedenler	11
1.5.2. Ekonomik Ve Mali Nedenler.....	12

1.5.3. İdari Ve Teknik Nedenler	13
1.5.4. Sosyal Ve Psikolojik Nedenler	14
1.6. Vergi Affına Dair Görüşler	15
1.6.1. Vergi Affı Yanlısı Görüşler	15
1.6.2. Vergi Affına Karşı Çıkan Görüşler	17

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİYE UYUM KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ

2.1. Vergi Uyumu Kavramı	19
2.2. Vergi Uyumu İle Disiplinler Arası İlişki	21
2.3. Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler	24
2.3.1. Demografik Faktörler	25
2.3.1.1. Mükellefin Yaşı	25
2.3.1.2. Mükellefin Cinsiyeti	27
2.3.1.3. Mükellefin Eğitim Düzeyi.....	28
2.3.1.4. Mükellefin Mesleği.....	29
2.3.1.5. Medeni Durum Ve Aile Ölçeği	30
2.3.2. Ekonomik Ve Siyasi Faktörler.....	31
2.3.2.1. Gelir Düzeyi Ve Vergi Ödeme Gücü.....	32
2.3.2.2. Siyasal İktidarın Kabulü.....	33
2.3.2.3. Ekonomik İstikrar, Enflasyon Ve İşsizlik	34
2.3.2.4. Kayıt Dışı Ekonomi	36
2.3.3. Vergi Sistemi ile İlgili Faktörler	37
2.3.3.1. Vergi Oranları.....	38
2.3.3.2. Vergi Denetimi Olasılığı Ve Cezalar	38
2.3.3.3. İstisna Ve Muafiyetler.....	40
2.3.4. Sosyal, Psikolojik Ve Kültürel Faktörler	42
2.3.4.1. Yönetime Duyulan Güven Ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı	42
2.3.4.2 Vergi Ahlâkı Ve Vergi Bilinci	43
2.3.4.3. Mükellefin Diğer Mükellefler Hakkındaki Düşüncesi	46
2.3.4.4. Din	46

2.4. Vergi Uyumunu Ölçmek İçin Kullanılan Yöntemler	47
2.4.1. Anket Uygulaması.....	48
2.4.2. Mali Aflar Sonucu Elde Edilen Veriler	49
2.4.3. GSYİH-GSMH Karşılaştırması	49
2.4.4. Tahakkuk Eden Vergi Gelirlerinin Vergi Tahsilatına Oranı	50
2.4.5. Vergi Denetimleri	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2003 YILINDAN İTİBAREN ÇIKARILAN VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

3.1. 2003 Yılı Ve Sonrası Çıkarılan Vergi Affı Kanunları.....	52
3.1.1. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu	53
3.1.1.1. 4811 Sayılı Kanunun Amacı	54
3.1.1.2. 4811 Sayılı Kanununun Kapsamı Ve Uygulama Esasları	55
3.1.1.3. 4811 Sayılı Kanununun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu	57
3.1.2. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun.....	61
3.1.2.1. 5811 Sayılı Kanunun Amacı	61
3.1.2.2. 5811 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları	62
3.1.2.3. 5811 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu	63
3.1.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.....	66
3.1.3.1. 6111 Sayılı Kanunun Amacı	67
3.1.3.2. 6111 Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları	68
3.1.3.3. 6111 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu	69
3.1.4. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	73
3.1.4.1. 6486 Sayılı Kanunun Amacı	73
3.1.4.2. 6486 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları	74
3.1.4.3. 6486 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu	74

3.1.5. 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun.....	76
3.1.5.1. 6552 Sayılı Kanunun Amacı	76
3.1.5.2. 6552 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları	77
3.1.5.3. 6552 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu	77
3.1.6. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun....	79
3.1.6.1. 6736 Sayılı Kanunun Amacı	79
3.1.6.2. 6736 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları	79
3.1.6.3. 6736 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu	81
3.1.7. 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	84
3.1.7.1. 7020 Sayılı Kanunun Amacı	85
3.1.7.2. 7020 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları	85
3.1.7.3. 7020 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu	86
3.1.8. 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.....	88
3.1.8.1. 7143 Sayılı Kanunun Amacı, Kapsamı Ve Vergi Tahsilatı Açısından Durumu.....	88
3.2. Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerine Etkisini Ölçmeye Yönelik Literatür Taraması	90
3.3. Vergi Aflarının Tahsilat Ve Vergi Uyumu Açısından Karşılaştırılması	96
SONUÇ.....	104
KAYNAKÇA.....	109
EKLER	127
ÖZGEÇMİŞ	128

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler.....	25
Tablo 3.1. 2003 Yılından İtibaren Çıkarılan Vergi Affı Kanunları	53
Tablo 3. 2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununa İlişkin İstatistikler.....	58
Tablo 3. 3. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL).....	60
Tablo 3. 4. 5811 Sayılı Kanun İstatistikleri Yurt Dışı Verileri.....	64
Tablo 3. 5. 5811 Sayılı Kanun İstatistikleri Yurt İçi Verileri.....	64
Tablo 3. 6. 5811 Sayılı Kanun İstatistikleri.....	65
Tablo 3. 7. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL).....	66
Tablo 3. 8. 2011 Dönemi Gelir Vergisi Bilgileri.....	70
Tablo 3. 9. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL).....	71
Tablo 3. 10. 6111 Sayılı Kanun ile Gerçekleşen	72
Tablo 3. 11. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri(TL).....	75
Tablo 3. 12. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL).....	78
Tablo 3. 13. 6736 Sayılı Kanun ile Gerçekleşen Tahsilat Tutarları.....	82
Tablo 3. 14. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL).....	83
Tablo 3. 15. 7020 Sayılı Kanun ile Gerçekleşen	87
Tablo 3. 16. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL).....	87
Tablo 3. 17. 2003 Yılı Ve Sonrası Dönemde Türkiye’de Vergi Afları Tahsilat Tutarları (2003-2018).....	97
Tablo 3. 18. Vergi Aflarının Tahsilat Rakamlarına Göre Sıralaması	99
Tablo 3. 19. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları	101

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2. 1. Vergi Uyumu İle İlişkili Disiplinler.....	22
Şekil 2. 2. Laffer-Haldun Eğrisi	41
Şekil 3. 1. Gelir Çeşitlerine Göre 2002-2003 Tahakkuk Karşılaştırması.....	59
Şekil 3. 2. Gelir Çeşitlerine Göre 2002-2003 Tahsilat Karşılaştırması	60
Şekil 3. 3. Yeniden Yapılandırma Sonuçları.....	84
Şekil 3. 4. 2003 Yılı Ve Sonrası Dönemde Türkiye’de Vergi Afları Ve TL Bazında ...	98
Şekil 3. 5. 2003 Yılı Ve Sonrası Dönemde Türkiye’de Vergi Afları Ve Dolar	98
Şekil 3. 6. Af Kapsamında Elde Edilen Vergi Gelirlerinin GSYH’ya Oranı.....	100
Şekil 3. 7. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat-Tahakkuk Oranları.....	102

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
DSİ	:Devlet Su İşleri
E-Yoklama	:Elektronik Yoklama Sistemi
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	:Gayri Safi Milli Hâsıla
GV	:Gelir Vergisi
KDV	:Katma Değer Vergisi
KV	:Kurumlar Vergisi
MTV	:Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
RG	:Resmi Gazete
RTÜK	:Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
SGK	:Sosyal Güvenlik Kurumu
TBB	:Türkiye Barolar Birliği
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TEDAŞ	:Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.
TEFE	:Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TESK	:Türkiye Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonu
TL	:Türk Lirası
TMO	:Toprak Mahsulleri Ofisi
TOBB	:Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TRT	:Türkiye Radyo ve Televizyonu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

ÜFE	:Üretici Fiyat Endeksi
VEDOP	:Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VUK	:Vergi Usul Kanunu
Yİ-ÜFE	:Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi
YURT-KUR	:Yüksek Öğrenim Kredi Ve Yurtlar Kurumu
4811 Sayılı Kanun	:Vergi Barışı Kanunu
5811 Sayılı Kanun	:Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
6111 Sayılı Kanun	:Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
6486 Sayılı Kanun	:Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
6552 Sayılı Kanun	:İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
6736 Sayılı Kanun	:Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
7020 Sayılı Kanun	:Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
7143 Sayılı Kanun	:Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

GİRİŞ

Vergi gelirleri hükümetlerin gelir kaynağı açısından en önemli gelir kalemidir. Bu sebeple de mükellefin vergi uyumu göstermesi son derece önemlidir. Vergi uyumu ülkelerin istikrarlı maliye politikalarını gerçekleştirmeleri açısından da önem taşımaktadır. Vergi uyumunun amacı mükellefin vergi ödevini tam ve zamanında yerine getirmesinin sağlanmasıdır. Bu doğrultuda mükelleflerin vergi sistemine karşı tepkisi, vergi uyumunu etkileyen temel noktadır. Vergi gelirlerinin ülkeler açısından değeri bu konu üzerinde yapılan çalışmaların önemini artırmaktadır.

Vergi uyumu konusu mükellefin vergi ödevini yerine getirmesinden alı koyan her faktörün ortadan kaldırılmasıyla başarıya ulaşmaktadır. Fakat zamanla vergi ödevini yerine getirmeyen ve katlanarak artan borcunu ödemekte zorlanan mükellefler için hükümetler af politikasına başvurmaktadır. Mükellefle barışı ve toplanamayan gelirlerin ekonomiye aktarılmasını sağlamak adına başvuru af uygulamaları beraberinde düzenli vergi uyumu gösteren mükellefler için de olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Burada önemli olan af uygulamalarına başvurma sıklığı ve kapsamıdır. Sık tekrar eden af uygulamaları vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemekte ve düzenli vergi uyumu gösteren mükellefin af sistemine karşı algısını değiştirmektedir.

Bu çalışma hükümetlerin başvurduğu vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerine etkilerini incelemek üzere hazırlanmıştır. Bu doğrultuda vergi aflarının vergiye uyumu üzerine etkisini incelemeye yönelik yapılan çalışmalar incelenmiş, konu kapsamında elde edilen verilerle desteklenerek vergi aflarının vergi uyumuna etkisi tartışılmıştır.

Vergi uyumunu ölçmek adına araştırmalarda çeşitli yöntemler kullanılmıştır. Bu yöntemler genel olarak anket uygulamalarına yer veren ampirik çalışmalar ve literatür taramasından oluşan teorik çalışmalar olarak sınıflanmaktadır. Vergi uyumunu ölçmek adına bazı çalışmalarda da vergi gelirlerinin tahsilat tahakkuk oranlarından, vergi afları tahsilat oranlarından ya da GSMH ve GSYİH karşılaştırma yöntemlerinden faydalanılmıştır. Bu alanda yapılan anket çalışmalarının daha çok mükelleflerin

şikâyetlerini iletmelerine yönelik olması ve vergi uyumunun hassas bir konu olması sebebiyle mükelleflerin doğru bilgi vermekten kaçınacakları düşüncesiyle bu çalışmada anket uygulaması tercih edilmemiştir.

Bu çalışmada temel yöntem olarak vergi aflarının vergi uyumuna etkisini ölçmek için öncelikle vergi aflarından elde edilen tahsilat tutarları irdelenmiş, bu tutarların dönemsel olarak ne yönde değiştiği açıklanmaya çalışılmış ve affın başarısı vergi gelirlerinin tahsilat tahakkuk oranları ile ölçülmeye çalışılmıştır. Daha sonra bu alanda yapılmış çalışmaların sonuçlarına ayrıntılı bir şekilde yer verilerek literatür taramasına yer verilmiştir.

Vergi affı uygulamalarının; vergi uyumu üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik, vergi tahsilatına ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanmış istatistiki bilgilerden ve Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayınlamış olduğu her yıla ilişkin "Genel Yönetim Bütçe Gelirleri" tablosunda yer alan verilerden ayrıca Maliye Bakanı'nın basına yaptığı açıklamalarından yararlanılmıştır. Vergi uyumu üzerindeki etkilere yönelik açıklamalarımızda ise, vergi affı kapsamında elde edilen tahsilat tutarlarından, toplam tahakkuk-tahsilat oranından ve Türkiye'de vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkileri konusunda yapılan ankete dayalı ampirik çalışmaların bulgularından faydalanılmıştır.

Bu çalışma toplamda üç bölümden oluşmaktadır. Vergi aflarının vergi uyumuna etkisini ölçmek adına ilk bölümde; vergi affı kavramına yönelik genel bilgilerin içerisinde af ve vergi affı kavramına ayrı ayrı yer verilmiştir. Devamında vergi affının nedenleri ve vergi affına dair görüşler incelenmiştir. İkinci bölümde vergi uyumunu incelemek üzere; vergi uyumunun tanımına, vergi uyumuna dair görüşlere, vergi uyumunu etkileyen faktörlere ve vergi uyumunu ölçmek adına kullanılan yöntemlere yer verilmiştir. Son olarak üçüncü bölümde ise; Türkiye'de 2003 yılı ve sonrası uygulanan vergi afları, bu aflardan elde edilen vergi gelirleri ve vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkisini anlamaya yönelik tahsilat tutarları karşılaştırması ve literatür taraması destekli tartışma bölümüne yer verilmiştir.

Bu çalışmanın sınırı 2003 ve 2018 arasını oluşturmaktadır. Asıl amaç 2002'den bugüne kadar iktidarda olan Adalet ve Kalkınma Partisinin vergi uyumu karnesini ortaya koymaya yönelik bir araştırma yapmaktır. Bu doğrultuda Adalet ve Kalkınma

Partisi hükümeti döneminde çıkarılan vergi afları kapsam ve rakamsal olarak incelenmiş ve ardından vergi uyumuna etkisi araştırılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFFI KAVRAMI, NEDENLERİ VE AFLAR HAKKINDA İLERİ SÜRÜLEN DÜŞÜNCELER

Çalışmanın ilk bölümünde vergi affı kavramına yönelik genel bilgileri sunmak adına öncelikle af kavramı ve affın hukuk sistemi içerisinde ki yeri incelenmiştir. Ardından vergi affı kavramının tanımı, nedenleri ve vergi affına dair görüşler incelenmiştir.

1.1. Af Kavramı

Sahip olunan bir haktan caymak olarak tanımlanan af kavramı, bir suçun işlenmemiş sayılması ve sonuçlarının bu yönde değişmesi, kısaca suçlunun işlediği suçun cezasından muaf olması anlamına gelmektedir (Demirbaş, 2002: 618).

Türk Dil Kurumu af kavramını “bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama” olarak tanımlarken; Türk Hukuk Lügati “bir suç işleyen kimsenin takibi ve cezalandırılması amacıyla toplumsal kuvvete taalluk eden hakkın kullanılmasından adalet ve genel menfaat düşüncesiyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesi” olarak tanımlamıştır.

Cezalandırma yetkisine sahip olan bir makamın, af yetkisine de sahip olması af kurumunun cezalandırma kurumu kadar eski bir geçmişe sahip olmasına neden olmuştur. Genel olarak af; suç, mahkûmiyet ya da cezanın belirli bir süre için ortadan kaldırılarak veya niteliği değiştirilerek suçlunun bağışlanması anlamına gelmektedir (Soyaslan, 2001: 412- 414).

1.2. Affin Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri Ve Önemi

Türk Hukuk Sistemi'nde birçok tartışmaya neden olan af kavramı hakkında akla ilk gelen ceza hukuku kapsamındaki aftır. Ancak, affin ceza hukuku dışında diğer hukuk dallarıyla da ilişkisi vardır. Af, disiplin cezaları ve idari yaptırımların affı nedeniyle idare hukuku, idari yaptırımların bir türü olan vergi afları nedeniyle de vergi hukuku ile yakından ilişkili bir kavramdır (Araç ve Erikli, 2006: 25).

Kaynağı anayasalara dayanan fakat teknik yönlerinin düzenlenmesi açısından ceza hukuku kapsamına giren aflar, kesinleşmiş bir cezayı bazen tüm sonuçları ile bazen de kısmen ortadan kaldıran yasama ya da yürütme organının kamu hukuku tasarrufu olarak karşımıza çıkmaktadır (Özek, 1959: 119).

1.2.1. Anayasa Hukuku İçerisinde Affın Yeri Ve Hukuki Niteliği

Anayasal normlar demokratik ülkelerin en üst hukuk normu olarak kabul görmektedir. Af kurumu gibi önem derecesi yüksek konularsa genellikle anayasal kurumlar şeklinde düzenlenmektedir. Af çıkarma yetkisinin hangi organa ait olduğu ya da affin kapsamı gibi önemli konular birçok ülkede anayasalarla hüküm altında alınmıştır. Türkiye bu ülkelerden biridir ve af çıkarma yetkisinin hangi organa ait olduğu Anayasa'nın 87'nci ve 104'üncü maddesi ile düzenlenmektedir (Gözler, 2001: 298).

Anayasa'nın 87'nci maddesinde, TBMM'nin görev ve yetkileri tanımlanırken, af çıkarma yetkisine de yer verilmiştir. Bu maddenin; "*Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilanına karar verme*" ibaresine göre, af çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir. Af çıkarmak için istenen karar yeter sayısının yer aldığı Anayasa'nın 87'nci maddesinde, genel af ya da özel af çıkarmak için karar yeter sayısında bir ayırım yapmamış, ikisi için de beşte üç çoğunluk öngörmüştür.

TBMM hangi suçların affedileceğine, cezaların tümünün ya da belli bir kısmının ne kadar indirileceğine, af kanunun hangi tarihte çıkarılacağına ve hangi süreçte işlenmiş suçları kapsayacağına karar veren mercidir. Af işlemleri TBMM tarafından çıkarılan kanunla uygulama alanı bulmaktadır. Kanun çıkarırken uygulanan prosedürler af kanunları için de geçerlidir (Armağan, 2000: 352).

TBMM yetkisinde olan af kurumu, yalnızca Anayasa'nın 104'üncü maddesinde belirtilen haller için Cumhurbaşkanı'nın da yetkisi altına girmiştir. Anayasa'nın 104'üncü maddesine göre Cumhurbaşkanı'nın görev ve yetkileri arasında yer alan "*Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak*" ibaresi ile Cumhurbaşkanı'na belirtilen özel durumları kapsayacak şekilde af çıkarma yetkisi verilmiştir.

Son olarak Anayasa'nın 169'uncu maddesine göre af yetkisi "*Ormanları yakmak, ormanı yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar genel ve özel af kapsamına alınamaz*" hükmü ile sınırlandırılmıştır. Anayasa'nın 169'uncu maddesinde orman suçları için genel ve özel af çıkarılamayacağı belirtilmiştir.

1.2.2. Ceza Hukuku İçerisinde Affın Yeri Ve Hukuki Niteliği

Af kurumunun temel dayanağı anayasalardır fakat bununla birlikte uygulanma şekli, affın yorumu gibi konularsa daha çok ceza ve ceza usul hukuku alanını ilgilendirmektedir (Şenlik, 2008: 6).

Aflar, Türk Ceza Kanunu dördüncü bölümünde "Dava ve Cezanın Düşürülmesi" başlığı altında 65'inci maddede düzenlenmiştir. Buna göre, Türk Ceza Kanunu'nun 65'inci maddesinde aflar; "Af" başlığı altında; "*Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adlî para cezasına çevrilebilir. Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir.*" hükümleri ile ele alınmıştır. Ceza hukukunda aflar; genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

1.3. Genel Af Ve Özel Af Kavramı

Ceza hukukuna göre genel af ve özel af arasındaki en büyük ayrım suçun ortadan kalkıp, kalkmamasıdır. Genel af halinde ceza hukukuna göre; kamu davası ve hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkarken, özel af halinde ise, ceza sonlandırılabilir, kısaltılabilir ya da adli para cezasına dönüştürülebilmektedir (Erdem, 2012: 97).

Genel aflar mahkûmiyeti ve kamu davasını, özel aflarsa cezayı ortadan kaldırmaktadır. Genel af durumunda sonraki suçlar için tekerrür hükümleri de

uygulanmamaktadır. Özel af durumunda ise sadece ceza ortadan kalktığı için daha sonra işlenecek bir suç için tekrür hükümleri uygulanmaktadır (Çağan, 1972: 111).

Durum vergi suçlarına uygulanan cezalar bakımından incelendiğinde ise vergi afları özel aflar şeklinde düzenlenebildiği gibi genel af şeklinde de düzenlenebilmektedir. Fakat Anayasa'nın 104. maddesi aracılığıyla Cumhurbaşkanı'nın sahip olduğu af yetkisinin vergi cezalarına uygulanmaması gerekmektedir. Zira Cumhurbaşkanı'na tanınan af yetkisinin sebebi sürekli hastalık, sakatlık ve kocama hallerinde, suçlunun hapis cezasına katlanamayacağı yargısıdır. Bu sebeple Cumhurbaşkanı'nın sahip olduğu bu yetkiyi vergi cezalarında kullanmaması gerektiği ileri sürülmüştür (Çağan, 1972:116).

Öte yandan vergi suç ve cezalarının affı genel ve özel af kapsamına girerken vergi kabahatlerinin affı adına çıkarılan kanunlarsa genel ya da özel af kapsamına girmemektedir (Sarıcaoğlu, 2018: 225). Buradaki temel ayırım affın vergi suç ve cezasının üzerine mi yoksa vergi kabahatine yönelik mi çıkarıldığıdır. Burada ayırım yapmanın gerekliliği ise kanun çıkarılırken uyulması gereken nitelikli çoğunluk kuralıdır. Eğer vergi affı vergi suç ve cezalarının kapsamındaysa o zaman kanunun kabul edilmesi Anayasa'nın 87. Maddesine dayanarak nitelikli çoğunlukla sağlanmak zorundadır.

“Genel veya özel af ilanını içeren tasarı veya tekliflerin Genel Kurulda kabulü Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile mümkündür. Gerekli çoğunluk, söz konusu tasarı veya tekliflerin afla ilgili maddelerinde ve tümünün oylamasında ayrı ayrı aranır. Tasarı veya teklif hakkında verilen genel veya özel af ilanını içeren değişiklik önergesinin kabulü halinde, kabul için gerekli beşte üç çoğunluğun tespiti için bu önerenin oylanması açık oylama suretiyle tekrarlanır” ibaresi ile genel ve özel affın karar yeter sayısı belirtilmiştir.

Vergi hukuku kapsamında ele alınan vergi afları Anayasa'da sözü geçen genel ya da özel af kapsamına girmemektedir. Vergi hukukunda affın konusunu teşkil edebilen vergi aslı, idari para cezası olan vergi cezası, gecikme zammı, gecikme faizi veya diğer kamu alacakları “yasama yetkisinin genelliği” ilkesinin bir gereği olarak affedilebilmektedir (Döner, 2008: 54). Bu yetkinin kullanılmasında, nitelikli çoğunluk aranmadığı gibi İçtüzükte yer alan özel usul ve esaslara tabi olunmasına da gerek

yoktur. Böyle bir vergi affı kanunu, TBMM’de çıkarılan diğer kanunlarla aynı hükümlere tabi olmaktadır (Sarıcaoğlu, 2018: 226).

1.3.1. Genel Af Kavramı

Türk Ceza Kanunu 65’inci maddesine göre: “*Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar*” ibaresi ile genel affın kapsamı açıklanmıştır. Genel af halinde affa konu olan suç ve cezanın ortadan kalkmasıyla genel affın kapsamının genişliği kanıtlanmaktadır. Bu durumda genel af halinde affın konusu yalnızca ceza değil aynı zamanda suça da neden olan konudur ve genel af halinde hem suç hem de ceza affedilmektedir.

Vergi cezalarını af kapsamına alan ilk genel af kanunu ise 23.02.1963 tarihli ve 218 sayılı “Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında” Kanun olmuştur. Bundan önce çıkarılan af yasaları vergileri kapsamına almazken ilk kez bu kanunla vergiler de affa konu olmuş ve bu af kanunu sayesinde cezalar ile gecikme zamları affedilmiştir (Demirkıran, 2012: 27).

1.3.2. Özel Af Kavramı

Türk Ceza Kanunu 65’inci maddesinin devamında özel af: “*Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adlî para cezasına çevrilebilir*” ve “*Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir.*” hükümleri ile yer almaktadır.

Bu durumda kanun maddelerinde de açıkça belirtildiği üzere; özel aflar cezayı ortadan kaldırırken, suçu ortadan kaldırmak gibi bir görevi bulunmamaktadır. Affa konu olan asıl suç gelecekte de sorumluluğunu devam ettirmektedir.

Spor kulüplerinin vergi cezalarını affeden 13.06.1963 tarih ve 252 sayılı Kanun ile Kamu İktisadi Teşebbüslerinin vergi cezalarını affeden 05.09.1963 tarih ve 325 sayılı Kanun özel af kanunlarına örnek olarak gösterilebilmektedir (Demirkıran, 2012: 28).

1.4. Vergi Hukukunda Affın Yeri Ve Vergi Affı Kavramı

Her ne kadar vergi afları affın konusu ve kapsamı açısından farklılık gösterse de; vergi afları vergi hukuku kapsamına giren aflar olarak düşünülmelidir (Dönmez,

1992: 11). Vergi affı adı altında kullanılan bir diğerk terim olan mali aflarsa idarenin özel hukuk ilişkilerini de ele alarak kapsamı oldukça genişdir (Taşkın, 2010: 124). Mali affın bir bileşeni olan vergi afları ise vergi aslı ve ferilerinden şartlı veya şartsız olarak vazgeçilmesidir. Bu durumda vergi afları vergi hukukunda af kavramını akla getirmektedir (Sarıcaoğlu, 2018: 223).

Vergi ödevini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeyen mükellefler adına çıkarılan kanunların vergi affı şeklinde nitelendirilmesi gerekmektedir. Zira burada ödevini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflere göre daha avantajlı bir durum söz konusudur. Bu sebeple yapılandırma kanunları vergi ya da varlık barışı gibi isimlerle çıkarılan kanunlar da vergi affı görevi taşımaktadır (Şenyüz, 2016: 305).

Vergi Hukuku'nda af “Vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların, gecikme zamlarının tamamının ya da bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır (Bülbül, 2003: 207).

Aflar kanunlarla düzenlenen bir kurum olduğu gibi yürütme ya da yasama tasarrufu olarak da karşımıza çıkabilmektedir. Bu sebeple afların; anayasa, vergi ve ceza hukuku ile olan ilişkisi bu kurumu kavrayabilmek adına oldukça önemlidir. Affın anayasa hukukundaki konumunu belirleyebilmek ilk olarak kuvvetler ayrılığı prensibinden geçmektedir. Temel olarak kuvvetler ayrılığı; yasama, yürütme ve yargı organlarının birbirlerinden ayrılmış ve bağımsız işleyişe sahip olduğu devlet yönetim biçimidir. Bu bağlamda aflar yasama yahut yürütme tasarrufu biçiminde karşımıza çıkmasıyla birlikte yargı organı olan bağımsız mahkemelerin de kararlarını etkilemektedir. Anayasanın normlar hiyerarşisinde en üstte yer alması sebebiyle afların asıl kaynağının anayasaya dayanması gerekmektedir. Aksi değerlendirmelerde kuvvetler ayrılığı prensibi olumsuz bir ikileme düşmüş olacaktır. Af kurumunun kaynağının anayasaya dayanması mahkeme kararlarına karşı meşru bir yapıya sahip olmasına sebep olup kuvvetler ayrılığı ilkesini zedelememektedir (Dönmez, 1992: 78).

Vergi aflarının şu özellikleri taşıdığı görülmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102):

- Vergi affı kanunla düzenlenir.

- Vergi affına ilişkin kanunlar için nitelikli çoğunluk aranmaz
- Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir.
- Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.
- Vergi aflarında gönüllük esas alınmaktadır.
- Vergi afları kısa süre yürürlükte kalmaktadır.

Ceza hukuku kapsamında uygulanan af ile vergi hukuku kapsamında uygulanan aflar arasında ayırım bulunmaktadır. Ceza hukukunda yer alan affın amacı sosyal ve siyasi hayatı rahatlatmakken, vergi hukukundaki afla hedeflenen birincil mesele gelir elde etme isteğidir. Vergi aflarına özellikle ekonomik buhran dönemlerinin ardından başvurulurken, ceza hukuku kapsamında uygulanan aflara da siyasal ve sosyal buhranların ardından başvurulmaktadır (Eker, 2006: 10).

Vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin maruz kaldığı yaptırımların affedilmesi mali af olarak tanımlanmaktadır (Keleş, 2002: 75). Mali af içerisinde yer alan vergisel aflar, idarenin alacağından vazgeçmesiyle oluşan, vergi cezalarının tamamen veya kısmen sona ermesi durumudur (Karakoç, 2007: 438). Bir başka tanıma göre de vergi affı, tahsil edilemeyen vergileri tahsil etmek ve kayda girmeyen mükellefleri sisteme dâhil etmek için kullanılmaktadır (Kargı, 2011: 103).

Vergi affının kapsamı, çıkarılan vergi affı yasalarında veya bu af yasalarıyla ilgili tebliğlerde belirlenmektedir (Narinoğlu, 1991: 27). Vergi aflarının göze çarpan özelliklerinden ilki, kanunla düzenlenmeleridir. Kabul edilen kanunun yürürlüğe girmesi ile mükellefler bu aftan yararlanabilmektedir. Vergi affı sonucunda devlet alacağının bir kısmından vazgeçmektedir. Bu aflar sadece cezalara getirilmekle kalmayıp bazen anapara üzerinden de uygulanmaktadır. Vergi affı kanunları geçmişe yürüyen kanunlardır ve etkilerini geçmiş cezalar üzerinde göstermektedir. Vergi afları gönüllük esasına dayanmaktadır ve isteyen mükellef bu aftan yararlanmaktadır (Şenyurt, 2008: 89).

Vergi affı ile hedef vergi gelirini arttırmak, tahsilatı sağlanamayan vergilerin yeniden ödenmesini sağlayabilmektir. Devlet zaman zaman karşı karşıya kaldığı sosyal ve ekonomik problemlerin çözüme ulaşabilmesi adına ihtiyacı olan gelir kaynağına bu

şekilde ulaşmayı hedefleyebilmektedir. Vergi affının çıkarılması, vergi gelirlerinde bir artış sağlamakta, böylelikle üzeri kapanmış gelir kaynağı tekrardan dolaşıma dâhil olmaktadır.

İlk vergi affı, Osmanlı zamanında 1906 yılında çıkarılmış İrade-i Seniye ile Yol Vergisi yükümlülüğünden ötürü uygulanmış olan aftır. Cumhuriyet döneminde çıkarılan ilk vergi affı ise 1924 yılında çıkarılan vergi affıdır. İlk yasanın ardından bugüne dek çıkarılmış dar ya da geniş kapsamlı otuzun üzerinde vergi affı mevcuttur (Sekdur 2012, Aktaran; Yelman, 2013: 13).

1.5. Vergi Affının Nedenleri

Geçmişten günümüze kadar vergi aflarına değişik nedenlerle başvurulmuştur. Literatürde en çok karşılaşılan nedenler arasında ise siyasi, ekonomik, mali, sosyal, idari ve psikolojik nedenler yer almaktadır.

Vergi aflarına genellikle, devletin gelir ihtiyacına hızlı bir çözüm bulmak, mali ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra gelir ihtiyacını gidermek, krizlerle başa çıkmak, siyasi ve sosyal ortamda meydana gelen gergin ortamı rahatlatmak adına başvurulmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 102).

1.5.1. Siyasi Nedenler

Vergisel aflar siyasi nedenler sürecinde; yönetim ya da rejim değişikliği sonrası toplum ve yeni yönetim arasında olumlu ilişkiler için bir köprü görevini üstlenerek toplumsal uzlaşmayı sağlamaktadır. Ayrıca vergi afları; yaşanan krizleri sakinleştirmek, mükellef ile barışı sağlamak, özellikle seçim dönemlerinde oy kaygısı ile mükellefe el uzatmak, baskı ve çıkar gruplarının isteklerini gerçekleştirmek amacıyla da fazlaca uygulanmaktadır (Dönmez, 1992: 48-49).

Ülkemizde de özellikle 1960 ve 1980 yılları arası çıkarılan vergi aflarına, bu dönemde yaşanan yasaların çözüm bulamadığı sorunlar için ve yaşanan darbe sonrası meydana gelen krizlerin etkisini ve toplumsal gerginliği azaltmak için fazlaca başvurulmuştur. Bu dönemde darbelerin ve olağanüstü dönemlerin yaşanması, sosyal düzeni zedelemiş ve yönetim tarafından bu düzeni yeniden sağlayabilmek adına vergi afları çıkarılmıştır. Vergi aflarının dört tanesi olağanüstü yönetimler döneminde çıkarılmıştır. Bu aflar 2431, 2801,281 ve 218 sayılı af kanunlarıdır. Bunlardan, 2431 ve 2801 sayılı af yasaları 12 Eylül döneminde, 281 sayılı af yasası 27 Mayıs döneminde,

218 sayılı af yasası da 27 Mayıs harekâtından sonra kurulan ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmıştır (Doğan ve Besen , 2008: 26).

Siyasal kararlardan oluşan af süreci siyasi amaçların da gerçekleştirilmesi adına önemli bir unsurdur. Aflar geçmişte yaşanan olumsuzlukları unutturmak için sıklıkla başvuru bir yöntemdir. Seçim öncesi ya da kriz sonrası af çıkarılmasına Cumhuriyet tarihinde de fazlaca rastlanmaktadır. Af çıkarma ya da tasarlanan affin kapsamını belirleme kararı siyasi bir süreçtir ve bu kararları vermek yönetimin elindedir (Sayar, 1987: 65).

Siyasi çıkar düşüncesi ile af kurumuna başvurulması tartışmalara konu olan nedenlerden biridir. İktidara gelen hükümetin mükellefe bir nevi ödül olarak af çıkarması ve kendisine oy veren seçmen sayısını artırmaya çalışması politikacıların başvurduğu yollardandır. Seçim öncesi ya da sonrası, politikacıların seçim dönemi için oy toplama isteği veya baskı ve çıkar gruplarının uğraşları ile vergisel aflara başvurulabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103). Siyasi nedenler vergisel affa başvurmak adına önemli nedenlerden biridir ve vergi aflarının isminin bile af adı altında çıkarılmaması aslında siyasi kaygının bir göstergesidir.

1.5.2. Ekonomik Ve Mali Nedenler

Devletin kısa vadeli fon ihtiyacını karşılamak için çıkarılan vergi afları ekonomik ve mali nedenlerle çıkarılan vergi aflarıdır. Bazı ekonomi politikalarını uygulamada da fon gerekliliği durumunda yine vergi aflarına başvurulmaktadır.

Hükümetler dönemsel olarak ülkenin bütçesinde yaşanan açıkları kapatmak için ani gelir ihtiyacı duyarlar ve buna karşılık vergi afları büyük bir kurtarıcı görevini üstlenmektedir. Harcamalarda kısıntıya gidip, vergileri artırarak bütçe açığını kapatmaya çalışmak toplum üzerinde olumsuz etki yaratmakta ve yönetim ile halk arasındaki ilişkide gerginlik meydana getirmektedir. Bu sebeple ki vergi aflarına başvurmak yönetim için daha doğru bir karar olmaktadır. Bunun sonucunda vergi aflarına sıklıkla başvurulmakta, bazen bu af çıkarma sıklığı yılda ikiye bile ulaşabilmektedir. Böylelikle hükümetler vergi uyumu göstermeyen mükelleflerden vergi geliri elde ederek, toplam vergi gelirini artırmaktadır (Luitel ve Sobel, 2007: 20).

Vergi aflarının ekonomik nedenle çıkarılmasının önemli nedenlerinden biri dolaşıma katılmayan vergi gelirlerini toplamak ve dolaşıma katılmasını sağlamak iken

diğeri ise iktisadi politikaların yarattığı toplum üzerindeki olumsuz etkileri azaltmak olarak gösterilebilmektedir. Beyan edilmeyen ya da vergi uyumu göstermeme ve vergi kaçırma sebebiyle elde edilemeyen vergi gelirlerini elde etmek adına hükümetler af yasaları ile mükellefle barışı sağlamayı amaçlarken, ekonomiye de elde edilecek vergi gelirleri ile olumlu yönde katkı sağlamayı amaçlarlar. Bununla birlikte yüksek enflasyon, istikrarsızlık gibi iktisadi politikalar yüzünden mükellefler olumsuz etkilenmekte ve vergi afları ile bu olumsuz etki giderilmeye çalışılmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2011: 429).

Devletlerin kamusal yatırımlarını gerçekleştirmek için başvurduğu en önemli gelir kaynağı toplanan vergi gelirleridir. Bu doğrultuda mükellefin vergi ödevini zamanında ve tam olarak yerine getirmesi vergi gelirinin hacmi için önemlidir. Fakat elde edilemeyen vergi gelirleri zamanla yığılır ve imkânsız hale gelir bu sebeple vergi aflarının mali amacı olarak uygulanması imkânsız hale gelen bu alacakların ekonomide tekrar dolaşıma katılmasını sağlamaktır (Eker, 2006: 29).

Vergi aflarının belki de en önemli nedeni, ekonomik nedenlerdir ki buradaki amaç oldukça kapsamlıdır. İlk olarak hızlı gelir sağlamayı hedefleyen devlet, gizli kalmış gelirleri de açığa çıkarmaya çalışarak bir nevi kaçakçılık ile de savaşarak caydırıcı olup mükellefe yeni bir sayfa açma imkânı tanımaktadır. Böylelikle gözden çıkarılan gelirler de af sayesinde ekonomiye katkı sağlamaktadır.

1.5.3. İdari Ve Teknik Nedenler

Vergi aflarına teknik nedenlerle başvurmanın en temel sebebi vergi idaresi ve yargısının üzerinde oluşan yüksek oranlı iş hacimleridir. Bu yüksek oranlı iş hacimleri, idarenin vergi alacaklarının takip ve tahsili konusunda yetersiz kalmasına ve böylelikle işlem sürelerinin de uzamasına neden olmaktadır. Bunun gibi vergi sisteminde meydana gelen karışıklık ve sorunlara çözüm getirmek adına vergi affının sağladığı geçmiş dönemlerin tasfiyesine ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu durumda da vergi affının teknik ve idari zeminini oluşturulmaktadır (Çetin, 2007: 173).

Değişen ekonomik koşullar ve benzeri nedenlerle vergi sisteminde değişiklikler yapılması ve bu değişikliklerin sıklaşması vergi yükümlülerinin ve idarenin bu değişikliklere uyumunu zorlaştırmaktadır. Uyumun zorlaşması sonucunda yükümlülerin vergi ödevini yerine getirmeme durumu da artmaktadır. Aynı zamanda vergi sisteminin

karmaşık bir yapıya sahip olması da idarenin iş yükünü artırdığı gibi mükelleflerin de vergi ödevlerini yerine getirmeleri konusunda sorun yaratmaktadır (Gerçek, 2004: 14-16).

Vergi afları idari ve teknik nedenler başlığı altında literatürde; idare üzerinde biriken ağır iş yükünü kaldırmaya yönelik çıkarıldığı anlatılsa da burada bir ayırım yapmak gerekmektedir. Çıkarılan bir vergi affının kısa vadede idareye daha da fazla iş yüküne neden olacak olması kaçınılmaz bir durumdur. Ek mesai yapmak zorunda olan memurlar, oluşan uzun kuyruklar ve artan iş yükü kısa vadede idarenin yükünü artırmaktadır. Burada önemli olansa affın uzun vadede yaratacağı sonuçtur. Şöyle ki literatürde yer alan idarenin iş yükünü azaltmak amacıyla çıkarılan vergi aflarının faydası aslında uzun vadede iş yükünü azaltmasıyla ilgilidir. Biriken dosyalar uzun vadede azalacak, tahsili gerçekleştirilemeyen vergilerin tahsili ile dosyalar kapanacak ve denetimi kolaylaşacaktır. Böylelikle uzun vadede idarenin iş yükü azalacaktır.

1.5.4. Sosyal Ve Psikolojik Nedenler

Vergi affı uygulamasının bir diğer amacı da vergi yükümlülerinde psikolojik etkiler yaratarak vergiye uyumunu sağlamaktır. Burada asıl hedef vergi ödevini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefin af uygulaması ile vergi uyumuna katılmasını sağlamaktır. Böylelikle af uygulamasından yararlanan mükelleflerin denetimlerin daha sık olacağı beklentisiyle vergi ödevlerini düzenli yerine getirmeye başlayacaklarına inanılmaktadır. Ayrıca vergi cezaları biriken ve bunun sonucunda sisteme karşı olumsuz yargıya sahip olan mükellefler için de çıkarılacak bir vergi affının mükellef ile barışı sağlayacağına inanılmaktadır (Doğan ve Besen, 2008: 31).

Mükelleflerin ekonomik nedenlerle vergiye katılamamasının sonucu süre gelen vergiden kaçmanın sürekli hale gelmesini engellemek adına vergi afları güzel bir çıkış noktasıdır. Mükellefin böylelikle kendini affettirmek adına vergisini ödemeye başlaması ile ilk düşünülen psikolojik sonuçtur. Psikolojik olarak suçluluk duygusundan kurtulmak isteyen ya da geçmiş vergilerini ödemek için yeni bir karar veren mükellef için vergi affı doğru bir karar olacaktır. Ülkenin içinde bulunduğu sosyal nedenlerden dolayı vergiden kaçmış olan mükellef için ise yine vergi afları doğru bir yol olmaktadır (Eker, 2006: 32-33).

Vergi affı çıkarmanın sosyal nedenlerinden biri de mükellefler arası eşitsizliğin giderilmesi amacıdır. Bu doğrultuda vergi idaresinin denetim eksikliğinden kaynaklanan ve bu sebeple vergi ödevini yerine getiremeyen mükelleflerin ve beyana dayanan vergi sistemi ile yükümlü mükelleflerin yine idare tarafından kaynaklanan problemler yüzünden vergi görevini yerine getirememesi sonucu yaşadıkları sorunların giderilmesi amacıyla vergi afları çıkarılmaktadır. Burada amaç yaşanan adaletsizlikleri ortadan kaldırmaktır (Doğan ve Besen , 2008: 26-27).

Vergi aflarının sosyal ve psikolojik nedenlerini ayrı ayrı inceleyecek olursak ortak bir kaniya, vergi uyumunu sağlamaya çalışmak noktasında varılacaktır. Her ikisi de mükellefin maddi ve manevi vergiye uyumunu sağlamayı amaçlayan nedenlerdir. Mükellefin kendine temiz bir sayfa açmasının sağlanması ile vergiye gönüllü uyumun da böylelikle devam edeceği beklenmektedir. Ancak ne yazık ki durum her zaman aynı seyirde izlememekte ve uyum dürüst mükellef açısından bozulabilmektedir. Örneğin sosyal ve psikolojik amacı göz önünde tutarak af kanunu çıkaran bir hükümet vergiden kaçınan mükellefi kazanmaya çalışırken, vergiye uyumlu mükellefin güvenini kaybederek mükellefin vergi uyumu göstermeme davranışına yönelmesine neden olabilir. Bu sebeple hükümet vergi aflarının bir daha çıkmayacağını duyurulmasını sağlamak ve sık sık af çıkarmamak zorundadır, böylelikle mükellef yeniden af çıkar kanısına kapılmayacak, sosyal ve psikolojik amaçlara da ulaşılmış olunacaktır.

1.6. Vergi Affına Dair Görüşler

Literatürde vergi affının lehine ve aleyhine görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler vergi affı yanlısı olan görüşler ve vergi affı yanlısı olmayan görüşler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.6.1. Vergi Affı Yanlısı Görüşler

Vergi affı yanlısı görüşler; vergi afları ile vergi gelirlerinin artırılabileceği, idarenin iş yükünün azaltılabileceği, denetimde yaşanan zorlukların ortadan kalkabileceği, siyasi ve ekonomik krizlerin daha kolay atlatılabileceği ile ilgili nedenlerle literatürde yer almaktadır.

Vergi affını savunan ve vergi aflarının çıkarılması yönünde pek çok olumlu görüş sahibi yazar bulunmaktadır. Bu görüşü savunanlara göre vergi aflarının çıkarılması ile başarılı sonucuna ulaşılabilmektedir. Şöyle ki ülke, içinde bulunduğu kriz ve

gerginlikten, mali bunalımdan kurtulmakta ve vergi afları yönetim ve halk arasında olumlu ilişkiler yönünde bir köprü görevi oluşturmaktadır. Siyasi, ekonomik ya da sosyal nedenlerle çıkarılan vergi afları hükümetler için bu sorunlara çözüm doğrultusunda katkı sağlayan önemli kurumlardır (Çetin , 2007: 174).

Vergi afları ile bir gelir kaynağı elde etmenin yanı sıra, vergi kaçakçılığı suçunu işleyenlerin de kendiliğinden ortaya çıkarak vergi ödevini yerine getirmeleri amaçlanmaktadır. Vergi borcu gittikçe artan ve bunu ödemekte zorlanan mükelleflerin bu aflar sayesinde temiz bir sayfa açarak vergi ödevlerini yerine getirme eğiliminde olmaları beklenir. Mükelleflerin bilerek vergi kaçırma yoluna başvurmalarının yanı sıra bir kısmı da mali zorluklar sebebiyle vergilerini kaçırabilir. Bu sebeple çıkarılan vergi afları mali zorluklar sebebiyle vergi kaçakçılığına başvuran mükellefleri de hatalı yoldan döndürüp, bu mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamayı amaçlamaktadır (Lerman, 1986: 326).

Vergi affı yanlısı görüşlerin savunduğu ana konular:

- Vergi ile ilgili mevzuatın anlaşılabilir olması sebebiyle vergi uyumu göstermemiş mükellefleri affetmek adına çıkarılan vergi affı kanunu vergiye uyum sürecinde başarılı olacaktır (Demirkıran, 2012: 19).
- Ülkenin içinde bulunduğu çeşitli bunalım dönemlerinin ardından vergi aflarına başvurmak olası bir durumdur. Zira bu dönemlerde çıkarılan vergi afları gerginlik ortamını dağıtacak ve ekonomide canlanmaya sebep olacaktır.
- Ülkede daha ağır suçlar için af kanunları çıkarılıyorsa vergi affı suçları için çıkarılmaması adaletsizliğe neden olacaktır, bu sebeple daha ağır suçlar için af kanunu çıkarılması durumunda vergi suçları içinde af kanunu çıkarılmalıdır. Bu konumda vergi affı çıkarmak adaleti sağlamaktadır (Dönmez, 1992: 34).
- İdarenin görev eksikliği kapatılmaya çalışılmaktadır. Şöyle ki idarenin eksik ya da caydırıcı olmayan denetim gerçekleştirmesi sonucu vergi kayıp ya da kaçakları meydana gelmektedir ve bu olumsuzlukları düzeltmek adına vergi affı çıkarmak fayda sağlamaktadır (Ervarder, 1996: 4).

- Vergi affı, vergi uyumu göstermeyen mükellefle uzlaşmayı sağlar ve gizli de kalmış vergi gelirlerini ortaya çıkarır.
- Çıkarılan vergi afları, bir yandan hükümetlere acil gelir sağlarken diğer yandan vergi uyumunu kolaylaştırır ve yeni uygulamaları içeren bir vergi sistemine geçişi kolaylaştırır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 261).
- Af kurumu vergi ödememe direncini kırar, yükümlü ile yönetim arasında iyi bir ilişki kurarken işbirliğini güçlendirir ve karşılıklı güveni artırır. Yüksek enflasyon dönemlerinde ortaya çıkan olumsuzlukları giderir (Çelikoğlu, 1957: 2)

1.6.2. Vergi Affına Karşı Çıkan Görüşler

Vergi affına karşı çıkanlar; mükelleflerin vicdani duygularını vergi adaletsizliği görüşüyle zedeleyerek vergiden kaçınma gibi olumsuz sonuçlar doğuracağı kanısındadırlar.

Af karşıtı görüşleri savunanlar vergi aflarının, vergi uyumu gösteren mükellefler açısından uyum göstermeyen mükelleflere göre adaletsizlik hissi yaratacağını ve vergi affı uygulamalarının tekrar edeceği kanısının vergi uyumu göstermeme durumuna yol açabileceğini düşünmektedir (Alm, Mckee ve Beck, 1990: 25-26).

Af karşıtı görüşü savunanların temel kaygıları şu şekildedir;

- Vergi affı çıkarılması halinde, Anayasa'nın 73. maddesindeki "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" ibaresini uygulama bakımında zedelenmiş olacaktır.
- Af, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini de bozarak haksız rekabete yol açmaktadır (Kargı, 2011: 107).
- Vergi idaresi ve vergi yargısının iş yüküne dair görüşler incelendiğinde aslında vergi aflarının, vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifleteceği düşünülmekte iken bu durum uzun vadede gerçekleşmektedir. Vergi afları kısa vadede yoğun başvuru ve yapılandırma dolayısıyla idarenin iş yükünü aşırı derecede artırmaktadır.

- Ceza politikası açısından vergi affı kurumu cezaların affedilmesi ile ceza caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ve mükellef ile güven ilişkisini sarsmaktadır (Karaosmanoğlu, 2009: 55).
- Uzun vadeli etkisi incelendiğinde vergi afları vergi uyumunu olumsuz yönde etkiler. Vergi afları dürüst mükelleflerin tepkisine yol açarak vergi uyumunu azaltabilir. Vergi affının tek sefer olduğuna inanılmaması vergi uyumunu düşürebilir (Atçeken; Altundemir; Turan, 2018:65).

Ekonomik ve mali suçlar ekonomik düzen açısından büyük sarsıcı suçlardır ve bu suçların affedilmesi adaleti bozduğu gibi dürüst mükellef açısından vergiye uyumu da bozmaktadır. Vergi suçlarını daha ağır suçlarla karşılaştırmaksa oldukça yanlış bir kanı iken en az diğer suçlar kadar ağır suçlar olduğunu kabullenmek gerekmektedir. Aflar aslında denetimi zayıflatırken idare ve yükümlü arasındaki güveni sarsmaktadır. Sık sık tekrar eden af kanunları ise suçun cezai yaptırımı açısından yetersiz kalmasına neden olmakta ve vergi uyumu gösteren dürüst mükellef için bu durum adaletsizlik kanısına neden olmaktadır (Çetin, 2007: 176).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİYE UYUM KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ

Bu bölümde vergi uyumunu incelemek üzere; vergi uyumunun tanımına, vergi uyumuna dair görüşlere, vergi uyumunu etkileyen faktörlere ve vergi uyumunu ölçmek adına kullanılan yöntemlere yer verilmiştir.

2.1. Vergi Uyumu Kavramı

Vergi uyumu ya da vergiye gönüllü uyum olarak dilimize çevrilen “tax compliance” kelimesi vergiye uyum konusunda yabancı literatürde kullanılan kelimedir. Compliance kelimesinin en basit manada karşılığı itaat, uyum, rıza, boyun eğmedir. “Tax compliance” kavramı ise; mükelleflerin, vergi idarelerinin baskı ve cezaları olmaksızın daha çok kendi istekleriyle eksiksiz vergi ödemesini ifade etmektedir (Saygın, 2013: 5).

Vergi uyumu herhangi bir dışsal zorlamaya gerek kalmadan vergi ile ilgili yasaların ruhuna ve anlamına uygun hareket etmeyi ifade etmektedir. Bu doğrultuda vergi uyumu; mükelleflerin beyannamelerini vergi kanunları, yönetmelikler ve yargı kararlarına aykırı gelmeyecek şekilde tam ve zamanında gerekli kurumlara bildirmesidir (Saruç, 2015: 23).

Vergi uyumu kısaca mükellefin vergilendirilme sürecine eksiksiz bir şekilde katılmasıdır. Vergi uyumsuzluğu ise vergi uyumuna aykırı davranış şekli, bir başka ifadeyle mükellefiyet görevini tam ve doğru yerine getirmeme durumudur. Burada önemli olan nokta gönüllü uyumluluk noktasıdır. Mükellefin vergilendirilme sürecine kendi rızası ile vergi bilinci içerisinde katılması ise vergiye gönüllü uyumu göstermektedir. Vergi uyumsuzluğu kasten yapılabildiği gibi, bilmeyerek de gerçekleştirilebilmektedir. Şöyle ki mükellefler bilgi yetersizliğinden, yanlış bilgiden ya

da farkında olmadan görevlerini eksik yapabilmektedirler. Bu da vergi uyumu göstermemeye neden olmaktadır.

Vergi uyumu ve uyumsuzluğu tanımlarından yola çıkarak her ne kadar vergi uyumu göstermeyen yükümlünün vergi ödemeyerek kısa vadede gelir kaybına uğramadığı böylece bir avantaj yakaladığı sonucu çıksa da uzun vadede cezalandırılarak ya da vergisini faiziyle ödemek zorunda kalarak daha maliyetli bir yaptırıma maruz kalma ihtimali her zaman bulunmaktadır. Vergi uyumsuzluğu yükseldikçe toplumda adalet, eşitlik gibi kavramlar zedelenecek, dürüst mükelleflerin de vergi yükü artmaktadır (Kumluca, 2003: 92).

Vergi yükümlülerinin vergi ödememek için vergi görevini yerine getirmemeleri durumu iradi vergi uyumsuzluğu olarak adlandırılmaktadır. Burada bilerek ve isteyerek gerçekleştirilen bir uyumsuzluk söz konusudur. Fakat bazen mükellefin istemeyerek vergi uyumu göstermediği durumlar da vardır. Bu durumda mükellefin yanlış anlamasından, kanunun açık ya da anlaşılır olmamasından veya bilgi eksikliğinden dolayı bir uyumsuzluk söz konusu ise bu uyumsuzluk gayri iradi uyumsuzluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi uyumu gibi vergi uyumsuzluğu da iradi ya da gayri iradi olarak gerçekleşebilmektedir. Gayri iradi olarak dürüst mükellef dahi uyumsuzluk gösterebilmektedir (Koç, 2010: 41).

Vergi uyumunu bir başka açıdan da idari vergi uyumu ve teknik vergi uyumu olarak ayırmak mümkündür. Mükellefin, idarenin belirtmiş olduğu biçimsel şartlar çerçevesinde vergi ödevini tam ve eksiksiz yerine getirmesi idari uyum olarak anılmakta iken, idarenin vergi matrahını hesaplaması ve bunun sonucunda mükellefin vergiyi ödemesi işlemi ise teknik uyum olarak literatürde yerini almaktadır. Teknik vergi uyumu konusunda baş sorumlu idaredir ve vergiyi tam ve doğru olarak hesaplaması gerekmektedir, bunun şartı ise kanunların açık ve anlaşılır olmasından geçmektedir (Anlar, 2007: 133-134).

Vergi uyumunu açıklama konusundaki ilk yaklaşım Allingham Sandmo tarafından 1972'de geliştirilmiştir. Kendi adına geliştirdiği bu modelde kişi rasyonel beklenti teorisine göre hareket eder, bir başka ifadeyle denetim ve ceza arttıkça mükellefin vergiye olan uyumu da artmaktadır. Bu durumda vergi denetim ve cezaları ile vergi uyumu göstermeme arasında ters yönlü bir ilişki vardır (Kitapçı, 2013: 41).

Vergi uyumunu açıklama konusunda diğer bir önemli yaklaşımsa Ahlâki Duygular Teorisine dayanmaktadır. Ahlaki Duygular Teorisi mükellefin etki altında kaldığı tüm dış faktörler ve içten gelen dürtüsü ile vergi ödevini yerine getirmesini açıklamaktadır. Bu teori vergi uyumunun açıklanmasında vergi oranlarının yüksek olması, ceza miktarı ya da denetim oranları gibi unsurların yeterli olmaması sonucunda ortaya çıkmıştır. Mükellefin vergi ödevini gönüllü olarak yerine getirmesini sağlayan ve içten gelen bu dürtüler; ahlâk, bilinç, etik, kültür gibi unsurlardan oluşabilmektedir. Mükellefin gönüllü vergi uyumu sağlaması Ahlâki Duygular Teorisinin bir sonucudur (Sofracı ve Güney, 2017: 159).

Vergiye uyum sağlamanın en etkin yolu vergi algısından geçmektedir. Bazı mükellefler verginin kamu hizmeti sağlanması için karşılıksız olarak toplandığının bilinciyle vergi uyumunun bir vatandaşlık gereği olduğu ve devlete yararı olacağı düşüncesiyle vergiye katılımı sağlarken, bazı mükelleflerse vergiye uyumun zorla sağlanmaya çalışıldığı algısıyla vergiyi bir yük ya da ceza olarak görmektedir ve bu durum mükellefi vergi uyumu göstermeme davranışına itmektedir. Bu durum sonucunda da kayıt dışı ekonomi sorunu ortaya çıkmaktadır (Sağbaş, 2003: 173).

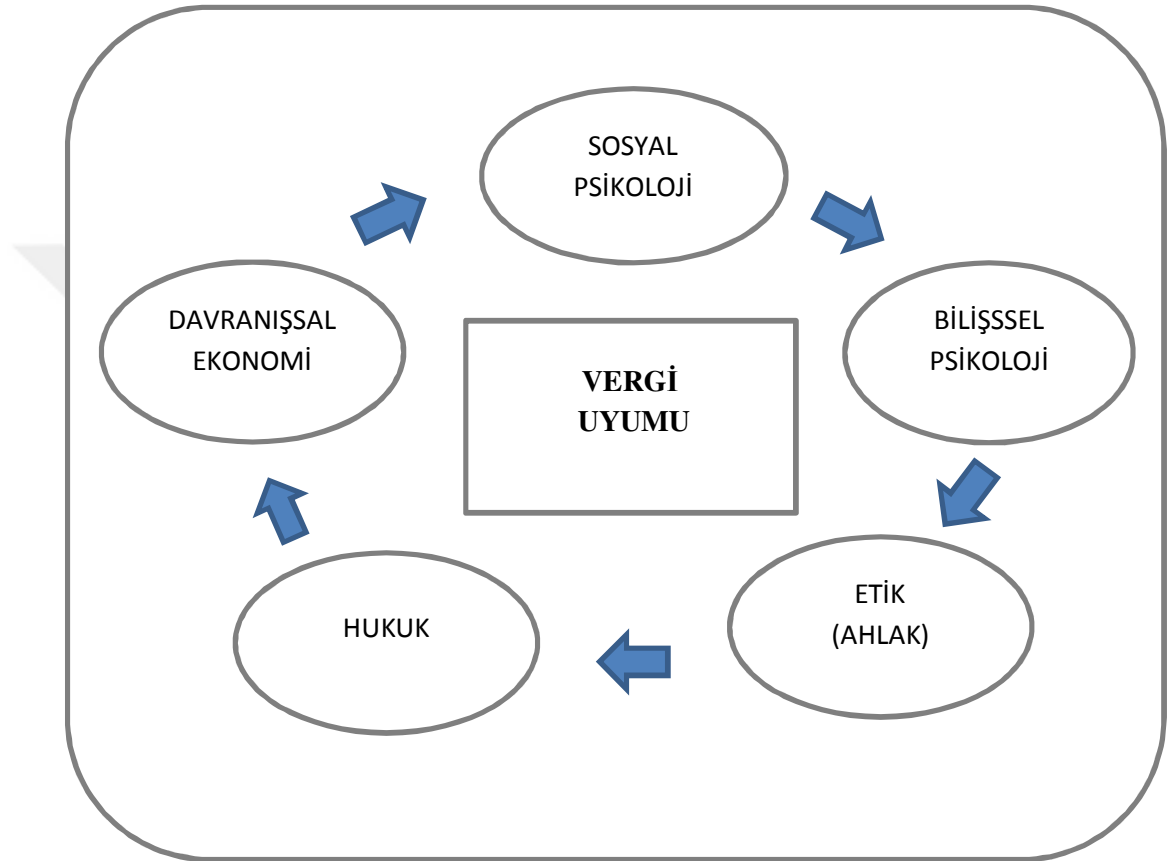
Bir mükellefin vergi uyumu gösterdiği; sisteme kayıtlı olmasından, vergi ile bilgileri zamanında, tam ve doğru şekilde beyan etmesinden ve ödemesinden anlaşılmaktadır. Bu dört unsur kısaca vergi uyumu sürecini göstermektedir (OECD, 2004).

Türkiye’de vergi uyumu son yıllarda idare tarafından dile getirilen konular arasında yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programlarında vergi yükümlülerinin vergi uyumunu sağlamak amacına yönelik ifadeler yer almaktadır. Yine aynı programda Gelir İdaresi Başkanlığı’nın beş ana stratejisi içinde vergiye gönüllü uyumu artırmak başlığı yer alırken bu stratejiyi gerçekleştirmek için vergilemede toplumsal farkındalık ve vergi bilinci artırılması ile mükellef memnuniyetinin artırılması yollarının izlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

2.2. Vergi Uyumu İle Disiplinler Arası İlişki

Vergi yükümlülerinin davranışlarının önceden bilinmesi ya da tahmin edilmesi vergi stratejileri ve vergisel uyumu sağlama açısından oldukça önemlidir ve bu tahmin için disiplinler arası ilişkinin incelenmesi gerekmektedir (Kitapçı, 2013: 32).

Şekil 2.1.'den de anlaşıldığı üzere vergi uyumunun etkilendiği disiplinler; davranışsal ekonomi, hukuk, ahlâk, bilişsel psikoloji ve sosyal psikoloji alanlarıdır. Bu disiplinler kendi aralarında da bir ilişki içerisindedir. Vergi uyumunu etkileyen faktörleri incelerken bu disiplinler yol gösterici olmaktadır.



Şekil 2. 1. Vergi Uyumu İle İlişkili Disiplinler

Kaynak: Kitapçı, 2013: 32

İlk olarak davranışsal ekonomiyi ele alırsak; davranışsal ekonomi, ekonomik ve mali olayların bireylerin üzerinde yarattığı tutum ve davranışları incelemektedir (Aktan, 2006: 125). Davranışsal ekonomi alanında, vergi uyumu açısından yapılan araştırmalarda vergi mükelleflerinin vergi ödeme görevlerini yerine getirirken her zaman rasyonel davranmadığı ortaya çıkmıştır. Şöyle ki mükellefler her zaman idareden kaynaklanan olumsuzluklar yüzünden vergiye uyum kararı vermemekte bu kararı verirken başka sosyal ve psikolojik faktörlerle de hareket etmektedirler. Örneğin mükellef bazen başka bir sebep yokken sırf kendi öyle istediği için vergi kaçırma ya da

vergi uyumuna katılmama kararı verebilmektedir (Torgler, 2003: 80-81). Burada önemli olan vergi algısı ve vergilemenin toplumsal etkilerini göz önüne alarak vergi mükelleflerinin davranışlarını etkilemeye çalışmaktır.

Duruma bilişsel psikoloji ve vergi uyumu açısından baktığımızda ise, bilişsel psikoloji insanın dış dünyayı algılama ve zihninde tasarlama süreçlerini aynı zamanda o tasarlama göre eylemlerini oluşturma süreçlerini konu edinmektedir. Burada çoğulcu bilgisizlik ve bilişsel çelişki konuları vergi uyumu açısından incelendiğinde vergi kaçırın yükümlüler diğer yükümlülerden her zaman daha az vergi kaçırdığını düşünür (çoğulcu bilgisizlik) ve bir nevi kendini bu konuda rahatlatırlar. Öteki yandan vergi ödememenin yasal bir suç olmasını bilmesine rağmen vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yoluna giden mükellef toplum geneli olumsuz davranışlar sergilendiğini düşünerek bilişsel bir çelişkiye kapılmaktadır (Kitapçı, 2013: 36).

Sosyal psikoloji: “İnsanların başkaları hakkında nasıl düşündüklerini onları nasıl etkilediklerini ve onlarla nasıl ilişki kurup etkileştiklerini bilimsel olarak araştırmaktadır” (Taylor; Letitia; Sears, 2007: 9). Vergi uyumu ve sosyal psikoloji arasındaki ilişki irdelendiğinde Torgler’e göre 3 önemli konu vardır bunlar itaat, özdeşleştirme ve içselleştirme. İtaat davranışına göre mükellef korku, cezalandırılmadan çekinme gereği vergiye uyum sağlamakta iken, özdeşleştirme davranışıyla yakın çevresini örnek alarak vergiye uyum sağlar ve son olarak içselleştirme davranışıyla kendi vergi bilinci ile vergiye uyumunu gerçekleştirmektedir (Torgler; Schaffner; Macintyre, 2007: 65).

Hukuk açısından vergi uyumu düşünüldüğünde bir ülkede vergi uyumunun başarılı gerçekleşmesi mükellefin hareketlerinin ve vergilemenin etik kurallar içerisinde gelişmesi gerekmektedir. Hukuk kuralları ne derece güvenilir ve adaletli düzenlenirse vergi mükellefinin de o derece vergiye uyumu yüksek olacaktır.

Son olarak etik konusunu ele alırsak, ülkelerin vergi uyumu konusunda başarılı olabilmesi için vergi bilincine sahip bireylere sahip olması dolayısıyla bireylerin vergileme ile ilgili bakış açılarının ahlâki normlara göre geliştirilmesinin sağlanması gerekmektedir (Çataloluk, 2008: 214). Ahlâki normlar vergi etiğini oluşturmaktadır. Vergilerin vergi etik düzeyi ne kadar yüksekse vergiye uyum da o derece yüksek olacak ve toplanan gelir de bu sebeple o derece artacaktır. Bu durumda idarenin de vergi

toplama maliyetiyle birlikte iş yükü azalacaktır. Vergi etiğine sahip olmayan bir toplumda ise tam tersi durum söz konusu olacak ve iş yüküyle birlikte idarenin de vergi toplama maliyeti artacaktır. Bu sebeple ki vergi etiğinin ne denli yüksek olması sağlanırsa vergi uyumu da o derece başarılı olacaktır (Organ ve Yeğen , 2013: 244).

2.3. Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler

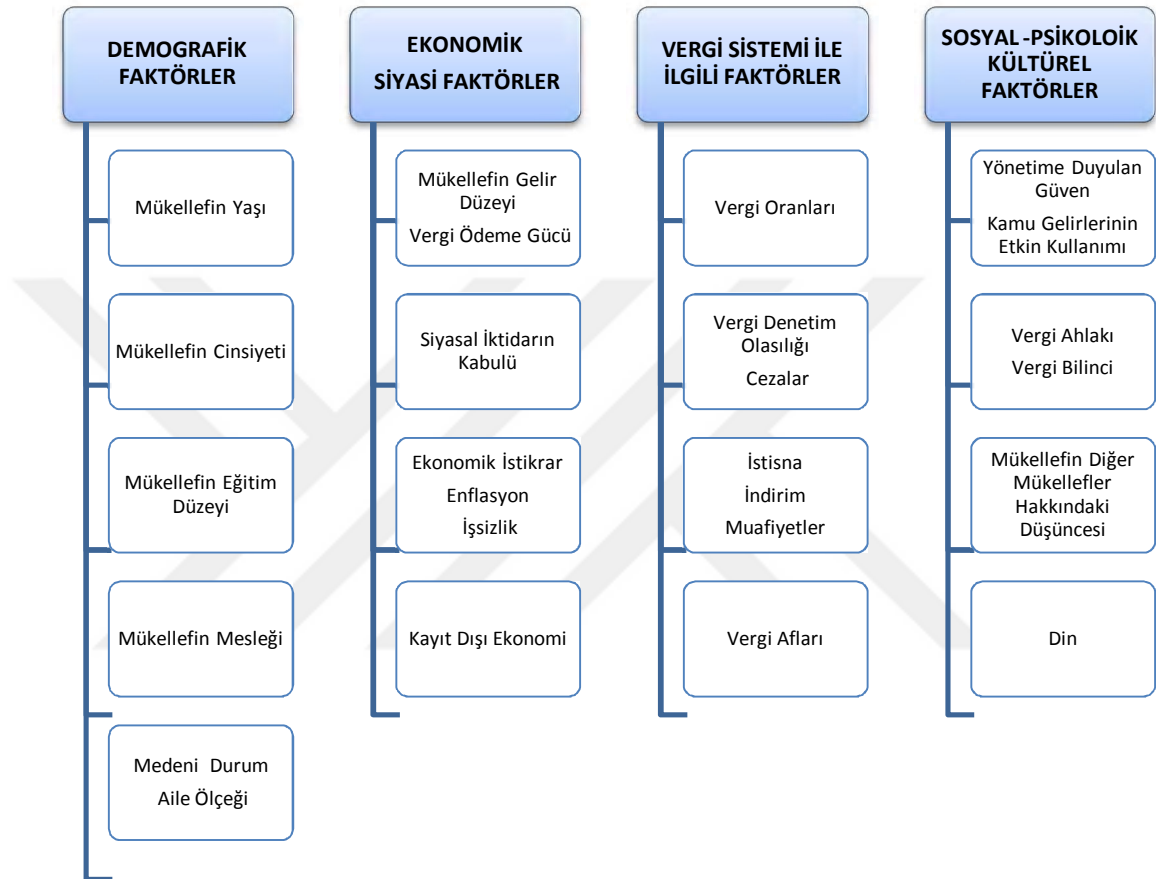
Vergi uyumu davranışı, mükellefin yaşadığı toplum ve diğer faktörlere göre şekillenmektedir. Vergi uyumunu etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden en önemlileri ise; demografik faktörler, ekonomik, sosyal, psikolojik ve kültürel faktörler ve vergi sistemi ile ilgili faktörlerdir. Çalışmamızın ana konusu olan vergi afları ise vergi sistemi ile ilgili faktörler içerisinde yer almasına rağmen birinci ve üçüncü bölümde ayrıntılı olarak incelendiği için bu bölümde vergi aflarına ayrıca yer verilmemiştir.

Vergi uyumuna etki eden temel faktörler genel itibariyle bireyin tercih ettiği, benimsediği değerler ile şekillenir. Mükellefin yetiştiği çevre, aile, mensup olduğu din, desteklediği siyasi parti gibi birçok etken vergi uyumuna etki edebilir. Vergi uyumuna etki eden temel faktörleri farklı kategorilerde sınıflandırabiliriz. Vergi uyumunu hangi değişkenler geliştirilebiliyorsa, o değişkenler üzerinden politika üretmek daha mantıklı olacaktır. Fakat vergi uyumuna etki eden her faktör uyum artırıcı politika üretmede kullanılamayabilir. Yaş, cinsiyet gibi demografik faktörler uyum arttırmada doğrudan bir katkı sağlamaz. Ama vergi idaresinin mükellef profillerini tanıması adına dolaylı katkılar yapabilir (Saygın, 2013: 49).

Vergi uyumu konusu idare için oldukça önemli bir konudur. Vergi uyum ya da uyumsuzluğunun araştırılması ve sebeplerinin belirlenmesi; idare tarafından gerekli önlemler alınabilmesi adına önemlidir. Vergi sisteminin başarılı bir şekilde işleyebilmesi, mükelleflerin vergi ödevlerini gönüllü bir uyum içinde gerçekleştirmesine bağlıdır. Mükellefin vergi ödeme konusunda isteksiz olması, vergi kayıp ya da kaçığına fazlaca neden olmaktadır. Bu da ülkelerin vergi kaybı yaşamasına neden olmaktadır. Bu sebeple mükellefin vergi uyum ve uyumsuzluk davranışını etkileyen faktörler araştırılmalı ve bu doğrultuda gerekli önlemler alınmalıdır (Yeniçeri, 2004: 908).

Tablo 2.1.'de, vergi uyumunu etkileyen ana faktörler ve alt başlıkları yer almaktadır.

Tablo 2.1. Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler



Kaynak: Tablo Literatür Taraması Sonucu Tarafımızca Derlenmiştir.

2.3.1. Demografik Faktörler

Demografik faktörler kapsamında önemli olan bireylerin birçok sosyal role sahip olması ve kendilerini bu rollerle tanımlamasıyla ilgilidir (Tuay ve Güvenç, 2007: 23). Buna göre mükelleflerin yaşları, cinsiyetleri, medeni durum ve eğitimleri gibi demografik özellikleri vergi ödevini yerine getirme sürecinde etkili olmaktadır.

2.3.1.1. Mükellefin Yaşı

Yaş ve vergi uyumu arası ilişkilerin incelendiği çalışmaların kiminde anlamlı bir farklılık bulunmuşken, kiminde anlamlı bir farklılık gözlemlenememiştir. Bu durumda kesin bir yargıya varmak mümkün değildir. Blumenthal ve Slemod (1992)'ın, çalışmasına göre altmış beş yaş üzerindeki kişilerde eksik beyanda bulunma eğiliminin

düşük olduğu, buna karşılık genelde gençlerde risk alma güdülerinin güçlü olması nedeniyle vergi kaçırma konusunda eğilimli oldukları ortaya konulmuştur.

Gençlerin daha az vergi uyumu gösterdiğini savunan çalışmaların yanı sıra yaş ortalaması yüksek olanların daha az vergi uyumu gösterdiğini savunan çalışmalar da bulunmaktadır. User (1992)'in, çalışma sonucuna göre; 55 yaş ve üzeri mükelleflerin vergi uyum düzeyi genç mükelleflere göre daha düşük bulunmuştur. Bunun sebebi ise 55 yaş üzeri mükelleflerin tasarrufta bulunma eğilimlerinin artması ve mali konularda daha sınırlı davranması, harcamaların kısılması sonucunda vergilerin de kısılması gerekliliği hissine kapılmaları olarak belirtilmiştir. Böylece vergi uyumu gösterme konusunda gençlere göre daha isteksiz olacakları ve vergi uyumlarının da daha düşük olacağı belirtilmiştir.

İpek ve Kaynar (2009)'ın yaptığı anket çalışması sonucunda ise; genç ve yaşlı mükellefler arasında yaş açısından anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Bu araştırmaya göre 50 yaş ve üzeri yükümlülerin vergi sistemini karmaşık buldukları sonucuna ulaşılmıştır. Vergi uyumu göstermeme sebebinin de bu olduğu düşünülmektedir. 30 yaş altı mükellefler ise kamu gelirlerinin etkin kullanılmadığını düşünmekte ve buna bağlı olarak yönetime olan güvenleri 50 yaş üzeri mükelleflere göre daha az duymaktadırlar. Çalışmaya göre 30 yaş altı mükelleflerin de vergi uyumu göstermeme nedeni bu sebepten kaynaklanabilmektedir.

Vergi uyumsuzluğu vergi kaybına yol açması ve yasalara aykırı olması bakımından bir suçtur. Suç işleme bakımından yapılan farklı bir çalışmada ise “Bursa ilinde suç sanıklarının dağılımlarına bakıldığında her yüz suçludan 72’si 30 yaş altı sanıklardan oluşmaktadır. 31-42 yaş arası yaklaşık 19, 43-54 yaş arası 6,9 ve son olarak 55 yaş üstü 1,7 sanık bulunmaktadır” sonucuna ulaşılmıştır (Bayram,Sam;Yıldız, 2007: 27). Bursa’da yapılan bu araştırma sonucundan hareketle suç işleme oranı 30 yaş altında daha fazladır ve gençlerin suça eğilimi daha yüksektir algısı yansıtılmıştır. Bu durumda vergi uyumu konusunda da gençlerin daha çok vergi uyumsuzluğu gösterebileceği yargısı çıkarılabilmektedir.

Yapılan bu tarz çalışmalar genç mükelleflerin gelirlerini vergi ödemek yerine daha fazla tüketmek için kullanmak istediğini ya da kısa vadeli tasarruf yapmak istediklerini göstermektedir. Anket çalışmalarında özellikle 25-30 yaş arası gençlerin ya

işsiz olmaları, bir başka deyişle belli bir gelir elde edememeleri, ya da iyileştirilmiş yaşam koşullarını elde etmek için vergiden kaçınmaları olası bir sonuç olarak belirtilmektedir (Şenyüz, 1995: 47).

2.3.1.2. Mükellefin Cinsiyeti

Yapılan çalışmalara göre cinsiyet mükelleflerin davranışlarını ve vergi uyumu tutumlarını doğrudan belirleyen önemli bir faktördür. Kadın vergi mükellefleri erkek vergi mükelleflerine göre vergi sistemi karşısında daha ılımlı ve vergiye gönüllü uyum sürecine daha hızlı adapte olmaktadır (Jackson ve Milliron, 1986: 135).

Cinsiyete dayalı vergi uyumu farklılığını araştırmaya yönelik yapılan ilk araştırma 1986'da Jackson ve Milliron aracılığıyla yapılmıştır. Ardından Bardley, 1987'de gerçekleştirdiği çalışmada, vergisel değişiklikleri kadınlar erkeklere göre daha çabuk kabullenmektedir, bu durumda kadınlar erkeklere göre daha çabuk vergi uyumu göstermektedirler, sonucuna ulaşmıştır. Jackson ve Jaouen, 1989'da gerçekleştirdiği çalışmada ise; cinsiyete göre vergi cezaları ve suçluluk duygusu arasında anlamlı bir fark olup olmadığı araştırılmış ve sonuç olarak kadınların vergi uyumu göstermemeleri durumunda vergi cezası ödemenin verdiği zarardan daha çok suçluluk duygusunun üstün baskı yarattığı kanısına varılmıştır (Çoban, 2004: 47).

Ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre cinsiyetin vergi uyumu tutumu konusunda farklı etkiler yarattığı da söylenebilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde kadın ve erkeklerin vergi uyumu tutum ve davranışları birbirinden farklı iken, gelişmiş ülkelerde yükümlülerin cinsiyetine bağlı olarak vergi uyum davranış farklılığı kalmamaktadır (Torgler ve Schneider, 2004).

Richardson yaptığı çalışmada ülkelerde kadınların ekonomiye katkısı arttıkça vergi uyumu konusunda erkeklerle aynı tavırları sergilemeye başladığını belirtmiştir. Bir başka deyişle burada önemli olan ülkelerin gelişmişlik seviyesidir. Gelişmiş ülke ekonomilerinde kadının sosyal ve ekonomik hayattaki rolünün de artmasıyla vergi uyumu tutumu da erkeklerle benzerlik göstermektedir ve bir nevi vergi bilinci artmaktadır. Kadın sosyal ve ekonomik hayattan çekildikçe, gelişmişlik seviyesi düşmekte ve dolayısıyla vergi bilincinin de azaldığı toplumlar karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda toplumun gelişmişlik düzeyine göre mükelleflerin vergi uyumu düzeyi değişmektedir (Saygın, 2013: 83).

2.3.1.3. Mükellefin Eğitim Düzeyi

Eğitim insanın her türlü tutum ve davranışını etkileyen ana faktördür. İyi eğitilmiş kişiler diğer alanlarda olduğu gibi vergi sistemi alanında da, çıkarılan kanunları ya da yapılan değişiklikleri daha çok araştırma ve daha çabuk kavrama yeteneğine sahiptirler. Eğitim düzeyi yüksek mükelleflerin vergi bilincine daha çok sahip olması ve bilinçli bir tutum sergileyerek vergi ödevini yerine getirmesi beklenir. Ancak eğitim düzeyi yüksek kişilerin yasalardaki açıklıkları fark edip vergiden kaçınma yolunu seçmesi de olası başka bir durumdur. Ancak çalışmaların çoğunda eğitim ve vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır. Şöyle ki eğitim düzeyi arttıkça, vergi uyumu da artmaktadır (Aktan ve Çoban, 2006: 147).

Başarılı bir vergi sistemi hedefleyen ülkeler için vergi eğitimi önem verilmesi gereken konulardan bir tanesidir. Vergi ile ilgili eğitimin çocukluktan itibaren verilmesi gerekmektedir. Böylelikle vergi kültürü gelişmiş olacaktır. Buna önem vermeyen ülkelerse genelde az gelişmiş ülkelerdir. Gelişmiş ülkelerde vergi eğitimi açısından önemli derecede çaba sarf edilirken, gelişmekte olan ülkeler bu konuya fazla önem vermemektedir. Türkiye’de vergi kavramı kısa olarak 6’ncı ve 8’inci sınıflarda yer alırken, orta öğretimde de süreç değişmemektedir. Bu durumda vergi eğitimi konusunda bir eksiklik söz konusudur. Bu eğitimin eksikliği ise ileride mükellef olacak bireyleri vergi uyumu tutumunun oluşmamasında bir etken olabilmektedir (Demir, 2008: 121).

Yapılan birçok çalışmaya göre eğitim düzeyi arttıkça, vergi bilinci de artmaktadır kanısına ulaşılmıştır. Bu sebeple vergi bilinci artan mükellefin vergi uyum düzeyi de artmaktadır. İpek ve Kaynar (2009)’ın yaptıkları araştırma sonucuna göre de eğitim düzeyi düştükçe olağanüstü dönemlerde yeni vergi konulması veya vergi oranlarının yükseltilmesi gibi vergi değişikliklerine olan tepki artmaktadır. Eğitim düzeyi arttıkça vergi değişiklikleri daha doğal karşılanmaktadır. Sonuç olarak vergi konusunda yükümlüler arası eğitim düzeyine göre anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Öte yandan tam tersi bir sonuca örnek olarak; Taytak (2016)’ın yaptığı çalışma sonucunda; eğitim derecesi yükseköğretim seviyesinde olan bireylerin vergi algıları arasında farklılık bulunamamıştır. Fakat eğitim seviyesi ilkökul ve ortaokul derecesinde olan bireylerin vergi algıları daha üst seviye eğitim derecesine sahip bireylere göre farklılaşmaktadır. Bu verilerden hareketle eğitim durumu arttıkça vergi algı düzeyi ile birlikte vergi uyumunun da düştüğünü söylemek yanlış olmayacaktır.

Literatürde eğitim ve vergi uyumu arasında iki durum söz konusudur. Bunlardan biri vergi uyumu ile eğitimin ters orantılı olduğunu savunurken diğeri doğru orantılı olduğunu savunmaktadır. Ters orantılı olduğunu savunan yaklaşımlar eğitim seviyesi artan mükellefin yasalardaki açıklıkları bulacağı ve vergi uyumsuzluğu gösterebileceği üzerine kurulmuşken, doğru orantıyı savunan yaklaşımlar eğitim düzeyi arttıkça vergi kültürünün de artacağını savunmaktadır. Ters durumlar elde edilmiş olsa da genel olarak yapılan çalışma sonuçlarında eğitim ve vergi uyumu doğru orantılıdır. Eğitim arttıkça bilinçlenme de artacak ve vergiye uyum daha kolay sağlanacaktır.

2.3.1.4. Mükellefin Mesleği

Meslek mükelleflerin vergi uyumu tutumunu belirleyen demografik faktörlerden biridir. Mükellefin mesleğine göre, vergi uyumu davranışında farklılıklar mevcuttur. Gelirin elde edilme zorluğu, meslekler açısından farklılaşmaya sebep olan bir unsurdur. Geliri elde etmek zorlaştıkça, o geliri paylaşmak da zor olacaktır. Bu duruma ise vergi yükünün artması sebep olmaktadır. Vergi yükünün artması ile mükellef daha çok çalışıp, vergi ödemek yerine istihdamdan çıkmayı da tercih edebilir. Böylelikle mükellefin gelir kaybıyla beraber idare açısından da vergi kaybı meydana gelir. Meslek unsurunun bir diğer özelliği ise gelir elde etmede ki esneklik durumudur. Örneğin tacirlik mesleğiyle uğraşanlar veya serbest meslek sahipleri gelir elde etme bakımından diğer mesleklerle karşılaştırıldığında daha esnektir. Gelir elde etmedeki esneklik ise vergi uyumu açısından olumludur. Mükellefin vergi ödeme gücü arttıkça vergi uyum düzeyi de artacaktır (Şenyüz, 1995: 43-44).

Bazı araştırmalara göre vergiye uyum mesleklere göre farklılık göstermektedir. Örneğin mükellef, kaçakçılığın yaygın olduğu bir işi yapıyorsa, vergiye uyum gösterme isteği azalabilmekte ve vergi uyumsuzluğu gösterebilmektedir. Araştırmalara göre maaş ve ücret geliri düştükçe doğru beyanda bulunmama eğilimi artmaktadır bir başka ifadeyle ters orantı söz konusudur. Duruma serbest meslek geliri açısından bakıldığında doğru beyanda bulunmama eğilimi ile doğru orantılı olduğu söylenebilmektedir (Çelikkaya, 2002).

Vergi mükellefleri vergi uyumu gösterirken elde ettikleri gelirin vergisini o geliri elde ederken harcadıkları çabaya da bağlamaktadır. Mükellefler farklı mesleklerde çalışıp aynı geliri elde edebilirler fakat elde edilen gelirin kazanç süreci ve katlanılan zahmeti farklı olabilmektedir. Bu sebeple de daha zor işte çalışan bir mükellef

kazancının bir kısmını vergi olarak vermekte zorlanabilmektedir. Bir nevi gelirinin azalmasına katlanmak istememektedir. Bu duruma en güzel örnek çiftçilerdir. Çiftçilerin vergi uyumuna katılmama durumunda bu gerekçeyi ileri sürdüğü görülmektedir (Demir, 1999: 16).

2.3.1.5. Medeni Durum Ve Aile Ölçeği

Bireylerin medeni durumları, tutum ve davranışlarını etkileyen bir diğer unsurdur. Medeni durum sosyal çevre ile birlikte, diğer bireylerle ilişki ağlarını da değiştirebilmektedir. Bu sebeple evli ya da bekâr insanların tutum ve davranışlarında farklılıklar gözlemlenmesi doğaldır.

Medeni durum faktörünü anlatan en önemli değer ailedir. Bireylerin aile içindeki konumu, değerlerini ve tutumlarını etkileyen önemli bir unsurdur. Ailede geçim kaynağını sağlayan bireyler genelde daha olgun ve sorumlu bireylerdir. Bu da bireyleri daha doğru davranışlara yöneltmeye sebep olduğu gibi, bazen ailesinin çıkarlarını düşünmeye de itebilmektedir. Fakat genel olarak evli insanların bekâr insanlara göre daha çok sorumluluk sahibi olmasıyla birlikte, ahlâki düzeylerinin de daha gelişmiş olduğu gözlemlenmektedir (Güngör, 2000: 215).

Torgler (2003)'e göre; evli bireylerin vergi ahlâkı bekâr bireylere göre daha üstündür. Bu durumda evliler, bekârlara göre daha yüksek oranda vergi uyumu göstermektedir. Taytak (2016)'ın yaptığı anket çalışmasına katılan katılımcılar arasından evli olan gelir vergisi mükelleflerinin, bekâr olan gelir vergisi mükelleflerine göre vergi uyumu, vergi kültürü açısından daha yüksek çıkmıştır. Bu durumda evli mükelleflerin bekâr mükelleflere göre vergi uyumu da daha yüksektir.

Öte yandan literatürde, evlilerin bekârlara oranla daha fazla uyumsuzluk göstereceğine yönelik düşünceler de bulunmaktadır. Bu yaklaşımın temel dayanağı ise, aile bağlarının kuvvetli olduğu ataerkil toplumlarda, bireyin aile bireyelerine karşı olan sorumluluklarının, birey devlet ilişkisinde devlete olan sorumluluklarından daha ağır basması olarak görülebilir. Özellikle gelir düzeyi düşük olan bireylerde sorumluluğun daha da ağırlaşması, vergi uyumu göstermeme durumlarının meşru görülmesini sıklaştırmaktadır (Sofracı ve Güney, 2017: 167).

Vergi uyumu konusunda bir diğer önemli konu da aile ölçөгüdür. Ailede birey sayısı arttıkça, gelir ihtiyacı da artmaktadır. Ailenin ihtiyaçlarını karşılamakla sorumlu kişi vergi tutumunu da bu yönde şekillendirecektir.

Kişilerin vergi tutumu aile içi kişi başı düşen gelire de bağlanmaktadır. Aile yapısına göre kişilerin vergi yükünü hissetme durumları farklılık göstermektedir. Bekâr bir kişinin evli ve çocuklu bir kişiye göre sorumluluğunun daha az olduğu varsayımı altında vergi yükünün de daha az olacağı düşünülürse evli kişinin hissettiği vergi yükü daha yüksek olacaktır. Ailede sorumlu olunan birey sayısı arttıkça vergi yükü de artacak ve vergiden kaçınma isteği de artacaktır (Tuay ve Güvenç, 2007: 25).

Vergi dilimleri alınan gelir düzeyine göre belirlenmektedir. Bu durumda aile içi kişi sayısı düşünülmemiştir ve tek kişinin girdiği vergi dilimi ile kişi sayısı fazla olan bir aileyi geçindirmek zorunda olan mükellefin girdiği vergi dilimi aynı olabilmektedir. Böylelikle vergi yükü de kalabalık ailenin girdiği vergi dilimi açısından artmaktadır. Vergi yükünün artması ile birlikte de vergi uyumu göstermeme düzeyi artmaktadır. Burada temel unsur ailenin ihtiyaçlarını karşılamak açısından korunması gereken çıkarlardır. Toplam gelire bakılarak yorum yapılması aileler açısından yanlış olacaktır, bu sebeple önemli olan kişi başı gelirin ailenin ihtiyaçlarına yetme düzeyidir (İpek ve Kaynar, 2009: 120).

Çataloluk (2008), yaptığı çalışmada yapılan birçok araştırmadaki benzer yorumlara katılarak; mükelleflerin vergi tutumlarının kişi başına düşen gelir ile şekillendiğini savunmaktadır. Kişi başına düşen gelirle beraber, aile üyelerinin sayısı ve bakmakla yükümlü olunan kişi sayısı bu konuda önemli olan diğer unsurlardır. Örneğin tek başına yaşayan bir bireyin elde ettiği gelir ihtiyaçlarına yeterken, evlenip çocuk sahibi olması ve gelirin aynı düzeyde devam etmesi durumunda ihtiyaçlarını karşılamaya yetmeyecektir. Böylelikle yine vergi yükü sorunu ortaya çıkacaktır. Vergiye karşı bakış açısı değişecek olan bu mükellefin, vergi uyumu göstermemesi de olası bir sonuç olacaktır.

2.3.2. Ekonomik Ve Siyasi Faktörler

Vergi uyumu ekonomik ve siyasi nedenler bakımından değerlendirildiğinde; gelir düzeyi ve vergi ödeme gücü, siyasi iktidarın kabulü, ekonomik istikrar, enflasyon oranları, işsizlik durumu ve kayıt dışı ekonomi gibi unsurlardan oluşmaktadır.

2.3.2.1. Gelir Düzeyi Ve Vergi Ödeme Gücü

Gelir düzeyi, harcama durumu ve servet bulundurma unsuru vergi ödeme gücünü belirleyen ana faktörlerdir. Bir başka deyişle elde edilen gelirin ne kadarının harcadığı ve geriye kalan miktar vergi ödeme gücünü belirlemektedir. İhtiyaçları karşılamak ve birikim yapabilmek adına gelir düzeyinin yeterli seviyede olması şarttır. Vergiler servet ya da harcama üzerinden alındığı zaman da vergi yükümlüleri yine gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir (Şenyüz, 1995: 27-28). Dolayısıyla vergi uyumu göstermenin bir diğer önemli faktörü de gelir düzeyidir. Geliri ihtiyacını karşılamayan bir bireyin vergi uyumu göstermesi de zorlaşmaktadır. Bu sebeple öncelikli olarak başarılı bir vergi sistemi için vatandaşların adil bir gelir dağılımı düzeyine sahip olmaları gerekmektedir. Milli gelirin artırılması ile mükellefin de ödeme gücü yükselecek ve devletin vergi gelirleri artış eğilimi gösterecektir.

Bu görüşe eleştirel bir bakış açısıyla yaklaşan çalışmalar ise gelir düzeyi ve vergi uyumu arasında ters orantılı bir ilişki olduğu ile ilgilidir. Bu düşünceye göre gelir düzeyi arttıkça ödenmesi gereken vergi tutarı da artacak ve mükellef sonuç olarak vergi kaçakçılığı yolunu seçmesi olası bir sonuç olacaktır (Kumluca, 2003: 93). Bu duruma User, (1992)'in yaptığı çalışmada yer alan durum örnek verilebilir. Buna göre Amerika'da 1976 yılında, yıllık gelirleri 200.000 Dolar'ın üstünde olan yaklaşık 250 vergi yükümlüsünün hiç vergi ödemediği, bunlardan beşinin yıllık gelirlerinin 1 milyon Dolar civarında olduğu rapor edilmiştir.

Durumu dolaylı vergiler açısından değerlendirecek olursak gelir düzeyi düşük olan mükelleflerin tüketim davranışını gerçekleştirmesiyle gelirleri daha da azalır ve bu durumda vergi uyumu da azalmaya başlar. Düşük bir gelirin daha da düşmesi vergi bilincini yitirmeye ve vergi uyumunu azaltmaya başlamaktadır. Bu durumda vergiye karşı tepkileri azaltmak adına tedbir almak doğru bir tercih olacaktır (Gencel ve Kuru, 2012: 55).

Öte yandan bazen üst gelir seviyesine sahip mükellefler vergi ödeyerek yüksek gelirlerinin azalmasını istemeyebilirler. Bu gibi durumlarda gelir seviyesi ile vergi uyumu ters orantılı işleyebilir. Düşük gelir seviyesine sahip mükelleflerse yakalanma riskini göze almayıp, yakalanma durumunda daha fazla maddi kayba uğrama korkusuyla vergi uyumu gösterebilirler (Serim, 2009: 165).

Kişisel gelir dağılımında adaleti ölçmek için kullanılan araçlar içinde en yaygın kullanılanı Gini katsayısıdır. Eğer gelir dağılımı tam anlamıyla eşitse, bir başka deyişle bütün değerler mutlak eşitlik çizgisi üzerindeyse o zaman Gini katsayısı sıfır çıkacak demektir. Gini katsayısı sıfır ile bir arasında değişen bir katsayıdır ve sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımı eşitliğinin, bire yaklaştıkça gelir dağılımı eşitsizliğinin arttığını gösterir. Türkiye'nin gelir dağılımı analizi yapılacak olursa; 2010 – 2013 arasında 0,40 düzeyine yerleşen Gini katsayısı 2014 yılında 0,391'e gerilemiş, ardından gelen iki yılda yükselerek yeniden 0,40'ın üzerine çıkmış bulunmaktadır. 0,40'lık bir Gini katsayısı gelir dağılımının bozuk olduğunun göstergesidir. Gelir dağılımının adaletli olduğu Kuzey Avrupa ülkelerinde (İsveç, Norveç, Finlandiya) Gini katsayısı 0,25 dolayında, eski sosyalist ülkelerde (Romanya, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Polonya, Macaristan) 0,30'larda bulunmaktadır. Bu durumda gelirden en fazla pay alan yüzde 20'lik grubun geliriyle en düşük pay alan yüzde 20'lik grubun geliri arasında kaç kat fark olduğu incelenirse; aradaki fark 2014'de 7,4 kata gerilemişken 2016'da 7,7 kata yükselmiş bulunmaktadır (Eğilmez, 2017).

2.3.2.2. Siyasal İktidarın Kabulü

Vergilendirme yetkisi meclise ve dolayısıyla iktidara bağlıdır. Bu yetkiye sahip olan iktidar, içinde bulunduğu durum ve koşula göre vergileme kararı verebilmektedir. Mükelleflerin siyasi tercihlerini etkileyen faktörlerden biri de elbette vergilerdir. İktidara karşı olan bir mükellef olayı kişiselleştirerek vergi uyumsuzluğu gösterebilmektedir. Mükellefin görüşü iktidarı desteklemek yönünde ise iktidarın aldığı kararlar ya da koyduğu vergileri kabullenmek psikolojik açıdan desteklenen siyasi partinin kararlarına uymak doğal olduğu için daha kolay olacaktır. Siyasal otoriteye oy vermemiş olan mükelleflere göre bu uyumun daha düşük olma ihtimali fazladır. Oy vermemiş olan mükellefler ise yine psikolojik olarak eleştirel açıdan bakarak vergi uyumu göstermeyebilir (Demir, 2008: 106).

Vergi ahlâkının kurumsal olarak tesis edildiği birçok ülkede “vatandaş eşittir mükellef” vurgusu oldukça fazla yapılmaktadır. Bu nedenle bu ülkelerin devlet başkanları halka seslenişlerinde kasıtlı olarak “değerli mükellefler” şeklinde hitap etmektedirler. Bu sayede her fırsatta vatandaşa psikolojik olarak gizliden gizliye yükümlülükleri hatırlatılmaktadır. Siyasi olarak kendine yakın hissettiği siyasi lideri dinleyen kişi “övülen mükellefiyet” kavramına karşı mutlaka duygusal öğeler

kazanmaktadır. Mükellef olmak vatandaş için söz sahibi olmak, elde edilen başarının ortağı olmak anlamına gelmektedir. Bu hitap şekli ülkemizde neredeyse hiç kullanılmamaktadır. Ülke yönetiminde başarıya ortak olma hissi ülkemizde iktidar partilerinin üyelerine, delegelerine bırakılmıştır. Bu yapılar da devlete yakın olma arzusu ile iktidar avantajlarını kullanma heveslerine neden olmaktadır (Saygın, 2013: 67).

Siyasi iktidarı elinde bulunduran parlamenter demokrasiler açısından durum incelendiğinde; oy kaygısı karşımıza çıkmaktadır. Kendisine oy veren vatandaşları memnun eden bir hizmet programı hazırlayıp, uygulayan iktidar partiler aynı zamanda kendi safına çekeceği muhalif mükelleflere de kapı açmaktadır. Bu bir iktidar partisinin kendini kabul ettirmesi açısından oldukça önemlidir. Aslında bu bir aynı zamanda kısır döngüdür. Vatandaşlar ve dolayısıyla mükellefler tarafından kabul edilme oranı yüksek olan bir iktidarın, vergileme açısından düşünecek olursak vergi toplama oranı da yüksek olacaktır. Bu durumda kabul edilen bir iktidar aracılığıyla vergi uyumu yüksek seyredecektir. Vergi uyumunun yüksek olması vergi gelirlerini artıracak, bu da iktidarın kamu harcamalarını rahatlıkla gerçekleştirmesini sağlayacaktır. Öte yandan iktidarı kabul etmeyen mükellefler açısından tam tersi durum söz konusu olacak ve vergi uyumu göstermeme, memnuniyetsizlik gibi durumlar da meydana gelebilecektir (Çataloluk, 2008: 219).

2.3.2.3. Ekonomik İstikrar, Enflasyon Ve İşsizlik

Musgrave'e göre kamu maliyesinin üç temel amacı vardır. Bunlar kaynak dağılımında etkinliği sağlamak, gelir ve servet dağılımının düzenlenmesi ve ekonomik istikrarı sağlamaktır (Musgrave, 1958: 5). Vergi sistemi ile ulaşılmak istenen ekonomik amaçlardan birisi de ekonomik istikrardır. Ekonomik istikrara, fiyatlar genel seviyesinde istikrar ve tam istihdamın sağlanmasıyla ulaşılmaktadır. Vergi politikaları fiyat istikrarı ve genel istihdamın sağlanmasında rol oynamaktadır. Fiyatlar genel seviyesinin yükselmesi, bir başka ifadeyle enflasyonist durumlarda, fiyat istikrarsızlığı ortaya çıkmaktadır. Enflasyonist baskıyla toplam talep, toplam arzı geçmektedir burada önemli olan ise vergi politikaları ile talep fazlasını gidermektir (Biberoğlu, 2006: 141).

Enflasyon ise fiyatlar genel düzeyinin sürekli ve hissedilir biçimde artışıdır. Enflasyonist bir dönemde gelirleri enflasyon artış oranından daha az artan mükellefler üzerinde adaletsizlik duygusu oluşmaktadır. Bunun sebebi ise tersine artan oranlı vergi

etkisidir. Enflasyonun düşürülemediği bir ekonomide, vergi etkisinin farklı gelir grupları arasında dağıtılması enflasyonun yaratacağı olumsuz etkiyi azaltmaya yarayacaktır (Engin, 2000: 111).

Enflasyon oranları vergi gelirlerini de etkileyebilmektedir. Bu etki olumlu ya da olumsuz yönde olabilmektedir. Öte yandan hiç etkilemediği durumlar da söz konusudur ki istenen durum da budur. Önemli olansa yaşanacak olan olumsuz bir etkinin engellenmesidir (Şen, 2003: 8). Fakat yüksek enflasyon oranları genel itibariyle ödeme sürelerinin uzaması açısından vergi gelirleri üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisini gidermek için idare tarafından geçici vergi¹ uygulamalarına başvurulmaktadır. Uygulanan bu geçici vergilerse dürüst mükellefin vergi tutumunu, çalışma sermayesini azaltacağı ve yatırımlarını olumsuz etkileyeceği için mükellefi negatif yönde etkilemektedir (Mucuk, 2005: 241).

Yüksek enflasyon oranları, yükümlülerin reel gelirinde bir artış meydana getirmeyen, artan oranlı tarife yüzünden daha yüksek vergi yüküne sahip olmaları nedeniyle, vergi direncini artırmaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde yüksek vergi oranlarının da görülmesi sebebiyle mali sürüklenme² durumu ortaya çıkmakta ve mükellefin vergi direnci negatif algı hissiyle daha da artış eğilimi göstermektedir (Giray, 2008: 15).

Vergi uyumu göstermeme hakkındaki görüşleri arasında Saygın, (2013) enflasyona şu şekilde değinmiştir; Vergi uyumu göstermemenin borçlanma ile telafi edilmesi yine vergi uyumunun bir paydaşı olan vatandaşları zora sokmaktadır. Özel kesim yatırımlarının azalması özel kesim istihdamını da olumsuz etkileyecektir. İç borçlanma nedeniyle artan faiz hadleri fiyatlar genel seviyesinde olumsuz etkilere neden olacak ve enflasyonu tetikleyecektir. Enflasyon sonuçları itibariyle yine vergileme açısından farklı problemleri doğuracaktır. Mükelleflerin satın alma güçlerinde bir artış olmamasına rağmen enflasyon nedeniyle elde ettikleri gelir artmış gibi görülecek ve artan oranlı bir Gelir Vergisi tarifesinde mükellefler bir üst dilimden bir başka deyişle

¹Cari dönemde elde edilen kazançlardan gelecekte alınması gereken vergilerin bir bölümünün tahsil edilmesi esasına dayanan geçici vergi, henüz elde edilmemiş ve gelecekte şüpheli veya değersiz hale gelebilecek kazançları da içermektedir.

² Mükellefin gelirinde enflasyon nedeniyle ortaya çıkacak nominal artış sonucu bir üst dilime geçmesi ve reel olarak kazanmadığı gelirin vergisini ödemek zorunda kalması durumudur.

daha fazla bir oran üzerinden vergi ödeyeceklerdir. Dolayısıyla vergi ödemekten kaçan mükellef için kısa vadede vergi ödememek karlı olacaksa da uzun dönemde daha yüksek vergi oranları üzerinden vergilenmek gibi bir maliyet doğacaktır. Mükelleflerin enflasyon nedeniyle gelirleri reel olarak artmamasına rağmen bir üst dilimde vergi ödemeleri mali sürüklenmeye neden olacaktır. Ödenmeyen vergilerin bir başka deyişle vergi uyumu göstermemenin enflasyonu tetiklemeyle mükelleflere bir başka olumsuz etki olarak yansıyacaktır.

Diğer yandan vergi uyumunu etkileyen başka bir ekonomik faktör işsizliktir. İşsiz bir bireyin geliri de olmayacağı için doğrudan vergilerin yanı sıra dolaylı vergilere de vergi uyumu göstermesi mümkün olmayacaktır. Dolaylı vergiler tüketim üzerinden alınmaktadır. İşsizlik durumunda ise gelir yetersizliğinden bireylerin tüketimleri azalacak ve vergi uyumu seviyesi düşüş gösterecektir (Biberoğlu, 2006: 141).

İşsizlik kayıt dışı çalışma yüzünden vergi kaybını ve uyumsuzluğunu önemli derecede etkileyen faktörlerden biridir. Gelir elde etme, geçimini sağlama amacıyla kayıt dışı çalışan bireyler; sosyal güvenceleri olmadan ve düşük ücretle ağır işlerde istihdam olabilmektedirler. Vergileme sürecinin dışında kalan kayıt dışı çalışan bu bireyler vergi sistemini olumsuz etkiledikleri gibi kendileri de vergi uyumu açısından negatif etkilenmektedirler (Bülbül, 2014: 40).

2.3.2.4. Kayıt Dışı Ekonomi

Vergi sisteminde kayıt dışı ekonomi oldukça büyük bir sorundur ve bu sebeple vergileme açısından büyük önem taşımaktadır. Konuyu vergileme açısından ele alan Aktan (2006), ise yaptığı çalışmada kayıt dışı ekonomiyi; “vergi dışı piyasa ekonomisi” şeklinde adlandırmış ve vergi dışı piyasa ekonomisini de “*hem kayıtlı ve hem de kayıt dışı ekonomide vergi dışı kalan ekonomik faaliyetleri ve bu faaliyetler dolayısıyla devletin uğramış olduğu vergi kaybı*” olarak ifade etmiştir.

İnsan yaradılışı gereği fazlayı istemeye meyillidir. Daha iyi yaşam şartı, daha fazla gelir ya da gelir yetersizliği ve kişisel problemler yüzünden mükellefler devlete vergi verip, gelirlerini paylaşmak istemeyebilirler. Bunun sonucunda kayıt dışı faaliyet sürdürmeye başlayan mükellef zamanla buna alışacak ve daha az tüketim düzeyine düşmemek adına vergi uyumu göstermemeye devam edecektir. Buradan da anlaşıldığı

üzere kayıt dışı ekonominin temelinde yatan sorun insanın kendi faydasını maksimize etme isteğidir (Baldemir; Avcı;Gökalp , 2005: 234).

Vergi kaçakçılığı miktarının tespiti kayıt dışı ekonomiyi ölçmede kullanılan bir araçtır. Vergi kaçakçılığının artması kayıt dışı ekonomi alanını genişletmektedir dolayısıyla burada bir doğru orantı söz konusudur. Kayıt dışı ekonomi vergi ahlâkının azaldığı ya da yokluğu gibi durumlarda gerçekleşmektedir (Gerxhani, 2007: 555-556).

Vergi uyumu sadece vergi hasılatı açısından değerlendirilmemelidir. Vergi uyumu vergi hasılatını arttırdığı gibi kayıt dışılığı da azaltmaktadır. Dolayısıyla daha fazla gelir beyan eden kurum daha fazla gider beyan etme gayretinde olacaktır. Örneğin daha önce kayıt içine almadığı bir çalışanını da sigorta yaparak sosyal güvenlik sistemine de katkı sağlayacaktır (Saygın, 2013: 118) .

Özellikle son yılların Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programı'nda amaçlar kısmında kayıt dışı ekonomi alanında önlemler almak başlığı yer almaktadır. Kayıt dışı ekonomiyi önlemek adına GİB'in en önemli teknolojik altyapısını oluşturan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi VEDOP sistemi ilk kez 1998 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hedefleri arasında "Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Öncelikli Dönüşüm Programı" doğrultusunda kayıt dışı ekonomiyi önlemek adına kayıt dışı ekonominin etkileri ve boyutunun araştırılması yer almaktadır. Böylelikle denetimlerin artırılması ve mükellefi bilinçlendirici projeler yapılması hedeflenmiştir. Ayrıca kayıt dışı ekonomiyi azaltma programında ilgili bileşenler arasında mükellefin vergi uyumuna gönüllü olarak katılması ve uyum derecesinin artırılması amacına da yer verilmiştir.

2.3.3. Vergi Sistemi İle İlgili Faktörler

Vatandaşın vergiye uyumunu sağlamada bir diğer önemli nokta da vergi sisteminin açık ve anlaşılır olması gerekliliğidir. Türk Vergi Sistemi'ne baktığımızda çok sık değişikliğe gidildiğini ve bunun mevzuatı karışık hale getirdiği gözlemlenmektedir. Bunun sonucunda sistemi anlamayan vatandaş vergi bilincini yitirmekte ve vergi uyumu göstermemektedir. Ayrıca karmaşık bir vergi sistemi yapısı, yanlış uygulama alanı bulmasıyla kayıt dışı ekonomiye de neden olmaktadır. Vergi yasalarında sık değişiklik yapılması yalnızca mükelleflerin değil uzmanların bile kafasını karıştırmaktadır ve bu da vergi bilincine zarar vermektedir. Bu sebeple vergi

yasaları üzerinde önemli ve faydalı durumlar dışında, sık sık yeni düzenlemelere gidilmemesi vergi bilinci ve vergi uyumunu arttırmak açısından faydalı olacaktır (Yılmaz, 2006: 87).

Kargı (2009)'nın yaptığı çalışmaya göre katılımcıların %72'si, vergi dairelerinde çalışanların yükümlülere yeterince yardımcı olmadıkları, halkla ilişkilere pek önem vermedikleri, çalışanların yeterli bilgi ve donanıma sahip olmadıkları düşüncesindedir. Ayrıca katılımcıların %66,2'si vergi sistemimizin basitlikten uzak olduğu, vergi oranlarının yüksek olduğu, vergi politikaları hazırlanırken kişi ihtiyaçlarının veya durumlarının göz önüne alınmadığı konusunda hemfikir olmuşlardır (Kargı, 2009: 160).

2.3.3.1. Vergi Oranları

Vergi yükü, mükelleflerin vergiye uyum kararını şekillendiren en önemli etkenlerden biridir. Vergi yükünü belirleyen konunun vergi oranları olduğu kabul edilirse, vergi uyumu konusunda mükellefin tutumunu etkileyen bir diğer önemli konunun da vergi oranları olduğu söylenebilir (Aktan;Dileyici;Saraç, 2003).

Arthur Laffer'in üzerinde çalışıp ortaya koyduğu vergi oranları ve vergi gelirleri arasındaki ilişkide vergi oranlarının belirli noktadan sonra vergi gelirlerini azaltacağı açıklanmaktadır. Bu vergi oranlarının optimal seviyeye çıkmasıyla vergi gelirleri düşüşe geçer bunun sebebi ise bireylerin çalışmak yerine boş zamanı tercih etmesidir. Tüm bunlardan anlaşılansa vergi oranları ve vergi uyumu arasında negatif bir ilişkinin olduğu (Demir, 2009: 6-7).

Vergi yasalarının hazırlanma süreci oldukça önemli kararların alındığı bir süreçtir. Vergi oranları bu karar verme aşamasında mükelleflerin ödeme gücünün üzerinde bir oranda belirlenirse mükellefler vergi uyumu göstermeyeceklerdir. Yüksek vergi oranlarının yüksek vergi hasılatları kazandırması beklenirken, tam tersi bir durumla vergi oranı yükseldikçe mükellefler ya kayıt dışı kalmaya gayret edecekler ya da beyan etmeleri gerekenden daha az gelir beyan edeceklerdir. Sonuç olarak yüksek oran az uyum ve zayıf vergi hasılatı anlamına gelmektedir (Saygın, 2013: 105).

2.3.3.2. Vergi Denetimi Olasılığı Ve Cezalar

Kişilerin yasalara ve kurallara uymasını sağlayan en önemli caydırıcı etmen denetimlerdir. Mükelleflerin denetlenme ve cezalandırılma düşüncesi yasalara uygun

davranmasını sağlamaktadır. Denetim ve cezaların ise caydırıcı düzeyde olması mükelleflerin bu yasalara uyumunu daha da artırmaktadır. Vergi denetimi³, yasalara aykırı davranan mükellefler için bir tehdit unsurudur ve yasaya aykırı davranılan konunun büyüklüğü kadar riske katılma derecesi de artmaktadır. Bu sebeple doğru beyanı şekillendiren kriteri riskin büyüklüğü oluşturmaktadır (Çelikkaya, 2002).

Denetimler, özenli bir şekilde hazırlanır, uygulanır, zamanında kullanılır ve hukuki araçlarla desteklenerek kesin olup tartışmaya yol açmazsa mükellefler için kaçılmaz bir yol ve caydırıcı bir yasal silah haline gelecektir (Erol, 2011: 45-46).

Alm, Jackson ve Mckee yaptıkları deneysel çalışmalarında buldukları sonuç vergi uyumu ve denetim arasında anlamlı bir farklılık olduğudur. Bir başka ifadeyle vergi denetimleri arttıkça vergi uyumu artmaktadır. Ancak durum vergi cezaları açısından daha az seviyede anlamlıdır. Cezalara mükelleflerin verdikleri tepki denetimle desteklenmedikçe yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple başarılı bir vergi uyumu süreci için denetim ve ceza birlikte yürütülmesi gereken olgulardır (Çelikkaya, 2002) .

Tuay ve Güvenç'in (2007) yaptıkları çalışma sonucuna göre, ankete katılan katılımcılar, cezaların hapis cezasına çevrilmesi durumunda vergi kaçakçılığı için caydırıcı olacağı kanısına varmışlardır. Ayrıca denetlenme korkusu ile mükellefin fiş verdiği kanısına, katılımcıların yaklaşık yüzde 70'i katıldığını belirtmiştir. Bu durumda daha ağır ceza ve denetimlerin vergi uyumu açısından olumlu sonuçlar vereceği kanısı çıkarılabilmektedir. Bu doğrultuda, denetim ve vergi uyumu arasında güçlü yönde doğru orantı bulunmaktadır Ayrıca katılımcılar Türkiye'de vergi denetiminin ve cezaların yetersiz olduğunu, düşünmektedir. Vergi uyumu sağlamak isteyen bir idare bu konuya önem vererek, denetimleri caydırıcı cezalarla desteklemelidir (Tuay ve Güvenç, 2007: 84-85).

Tersi bir görüş olarak Holler'in (1998) görüşüne göre idarenin mükellefle pozitif yönde kurduğu ilişki vergi uyumunu olumlu yönde etkilemektedir, fakat denetim ve cezaların ağırlaştırılması vergi uyumunun aksine özellikle dürüst mükellefler

³ Ülkemizde vergi denetiminde etkinliğin sağlanması amacı ile 10.07.2011 tarihinde yayımlanan 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile doğrudan Bakan'a bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve mevcut vergi denetim birimleri Vergi Müfettişi unvanı altında birleştirilmiştir.

açısından negatif bir algı yaratarak vergi uyumunun azalmasına sebep olmaktadır (Torgler, 2007: 74).

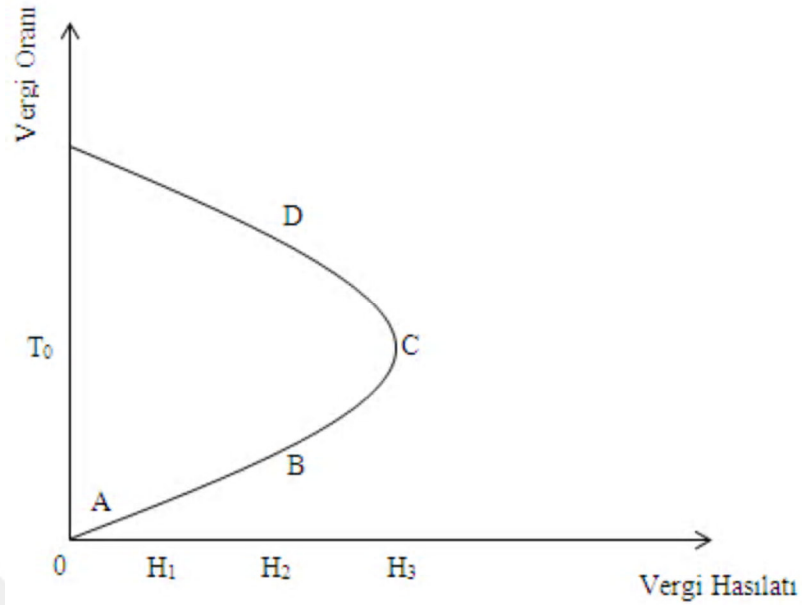
Bir vergi cezasının mükellefte caydırıcı etkiler yaratabilmesi için etkin bir vergi denetimi süreci ile uyum içerisinde olması gerekmektedir. Vergi denetimlerinin artırılması kayıt dışı ekonomi açısından suçluların yakalanması gibi faydalarının yanı sıra vergi uyumu tutumunu da geliştiren bir olgudur. Fakat burada önemli olan yakalanan suçlunun kendi ve diğer mükellefler açısından caydırıcı düzeyde olması gereken cezalardır. Bu denetim ve cezalar hakkında toplum yeterince bilgilendirilerek önleyici tedbirler alınmalıdır. Böylelikle denetim altına gireceğinin bilincinde olan mükellefin vergi uyumu da artmış olacaktır.

2.3.3.3. İstisna Ve Muafiyetler

Devletler farklı amaçları doğrultusunda vergi yükümlülerine bir takım indirim, istisna ve muafiyet hakları tanımaktadır. Mükellefi kazanmak adına yapılan bu çalışmalar bir yandan da vergi gelirlerini eritmektedir. İstisna, muafiyet ve indirimlerin neden olduğu vergi gelirlerindeki azalma sonucu idare bu kaybı telafi etmeye çalışarak vergi yükünü başka vergiler üzerine aktarmaktadır. Bu durumda da vergi uyumu göstermeme sorunu yaşanması kaçınılmazdır. Türkiye’de, bu tarz vergi indirim, istisna ve muafiyetlerinin uygulanması vergi gelirlerinde büyük derecede vergi kaybına neden olmaktadır ve bu da vergi uyumunu artırmak adına yapılacak çalışmalara olan gerekliliği artırmaktadır (Biberoğlu, 2006: 1).

Haldun maliye alanında yaptığı çalışmalarda; toplumlardan alınan düşük oranlı vergilerin başlangıçta yüksek vergi hasılatı sağlayacağını savunmaktadır. Öte yandan toplumlardan alınan yüksek oranlı vergilerinse düşük vergi hasılatına neden olacağını savunmuştur (Temiz, 2008: 4). Şekil 2.2’ de Haldun-Laffer eğrisinden hareketle vergi oranı ve vergi hasılatı ilişkisi açıklanmaya çalışılmıştır.

Şekil 2.2.’den de görüldüğü üzere vergi oranı ve vergi hasılatı arasında bir ters orantı söz konusudur ve bunun temel sebebi vergi uyumudur. Vergi oranlarında meydana gelen bir artış vergi hasılatında azalma olarak karşımıza çıkmaktadır, bu da vergi hasılatının vergi uyumu göstermeme yüzünden düşüşe geçtiğini göstermektedir.



Şekil 2. 2. Laffer-Haldun Eğrisi

Kaynak Saygın, 2013: 93

B ve D noktaları farklı vergi uyum seviyelerini ifade etmektedir. B noktasında beyanda bulunan gelir yüksek, vergi oranı düşüktür. D noktasında ise beyanda bulunan gelir düşük, oran yüksektir. Vergi uyumu açısından D noktası kayıptır. Şekilde bu açıklamalarımıza rağmen B ve D noktaları dışında en yüksek vergi hasılatını C noktasında gerçekleştirmektedir. Bu açıdan vergi oranlarını da indirirken hasılatın en yüksek olduğu noktaya kadar indirmek gerekir. Dolayısıyla D noktasından C noktasına denk düşen orana gerilemek hem vergi uyumu için hem de vergi hasılatı için en akılcı rota olmaktadır (Saygın, 2013: 94).

Durumu Türk Vergi Sistemi açısından değerlendirmek gerekirse bazı sosyal ve ekonomik amaçlarla mükelleflerin vergiden muaf tutulması ya da kazancın istisna olması gibi durumlara sıklıkla rastlanmaktadır. Vergiden muaf tutulan bir mükellef bu verginin konusu üzerinden defter veya belge tutma görevinden de muaf sayılmaktadır. Bu ve bunun gibi resmi olarak kayda alınmayan faaliyetler vergi kaybına neden olmakla beraber kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin de içerisine girmektedir (DPT, 2001: 31-32).

Ödemesi gereken vergiden muaf tutulan ya da istisnai duruma tabi olan mükellef bu muaflığın ve istisnanın bitmesi halinde vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Mükellef vergi ödemek zorunda kalmasıyla psikolojik bir red sürecine girebilmekte ve böylelikle vergi uyumu göstermemektedir. Birey alıştığı durumun değişmesinde nasıl ki

zorlanırsa mükellefin de daha önce ödemediği vergiyi ödemek zorunda kalması vergi uyumu motivasyonunu o denli düşürmektedir. Kendisine geçmişte verilen bu hakkın sürekliliğini isteyen mükellef kendi çıkarları doğrultusunda vergi uyumuna tepki göstermektedir. (Saygın, 2013: 97).

2.3.4. Sosyal, Psikolojik Ve Kültürel Faktörler

Mükellefin vergiye bakışı dışsal etkenlerle birlikte, içsel motivasyonları sayesinde de şekillenir. Vergi uyumunun gönüllülük esasına dayanması temelde içsel motivasyonuna bağlı olup, vergi ahlâkı, vergi bilinci ve vergi kültürü gibi konulara bağlıdır (Sofracı ve Güney, 2017: 159).

2.3.4.1. Yönetime Duyulan Güven Ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı

Vergi uyumunun bir diğer belirleyeni de mükellefin yönetime duyduğu güven ve kamu gelirlerinin etkin kullanıldığına inanmasıdır. Yönetime güvenen, toplanan vergilerin etkin ve gerekli alanlarda kullanıldığına inanan mükellefin vergi uyumunu sağlaması da çok zor olmamaktadır. Yönetime duyulan güven arttıkça vergi uyumu da artacaktır bu da yönetime güvenen mükelleflerin çoğunlukta olduğu toplumların vergi tahsilat oranlarının daha başarılı olduğunu göstermektedir.

Mükelleflerin yönetime duyduğu bağlılık, sempati ya da güven yükümlülüklerini gönüllülikle yerine getirme konusunda da büyük katkı sağlamaktadır. Aslına bakılırsa bu durum her alanda geçerlidir, bireyler güven duydukları ortamlarda daha kabullenici ve de uyumlu davranışlar sergilemektedir. Bu sebeple ki yönetim ne derece vatandaşa güven duygusu verirse, o derece uyumlu vatandaşlarla karşılaşmaktadır.

Vergi yükümlülerinin ödedikleri vergi karşılığında aldıkları kamu hizmetlerinden memnuniyet derecesi ile vergi uyumu doğru orantılı bir ilişki içerisinde. Kamusal hizmetlerin yetersiz kaldığı düşüncesi içerisinde olan bir vergi yükümlüsünün, vergi uyumu gösterme çabası ve isteği azalmaktadır. Bunun karşısında devletlerin daha ağır ceza ve vergilerle karşılık vermesi yükümlünün daha da şevkini kırarak, vergi uyumu gösterme eğilimini azaltmaktadır (Aktan ve Çoban, 2007: 9).

Kamu gelirlerinin etkin kullanılması ülkelerin ekonomisine katkı sağlamasıyla birlikte idari açıdan da vatandaşın gönlünün kazanılmasını sağlamaktadır. Vergi yükümlüleri, gelirlerinden ayırarak verdikleri vergilerin savurganca kullanıldığını

düşünürlerse, yönetime olan güvenlerini kaybedecekleri gibi vergi uyumu isteklerini de yitirmektedirler. Dolayısıyla plansız ve mükellefleri düşünmeden yapılacak her harcama onları kaybetmeye neden olmaktadır. Kamu harcamaları yapılırken maliyenin etkin politikalarından yararlanıp, gerekli analizler yapılarak adım atılmalıdır. Böylece mükelleflerin vergi uyumsuzluğu da azaltılmış olacaktır (Demir, 1999: 15-16).

Vergi yükümlüleri, vergi ödevlerini yerine getirmeleri sonucunda elde edilen gelirlerin hükümet tarafından hangi alanlarda kullanılacağı yükümlünün vergi uyumu sağlaması açısından önemli bir konudur. Yükümlünün bu gelirlerin nerelere kullanılacağını bilmesi; vergi uyumu konusunda istek ve gönüllüğünü artırmaktadır (Gülşen ve Köleoğlu, 2018: 284).

Kamu harcamalarının etkin şekilde kullanılmasının yanı sıra bu süreçte yapılan israf ya da savurganlık mükelleflerin dikkat ettiği önemli bir konudur. İdarenin vergiye uyumu sağlaması, o vergilerin etkin bir şekilde kamu harcamalarına dağıtılmasından geçmektedir. Buna inanan mükellefin gönüllü vergi uyumu davranışı artacak ve bu sebeple kayıt dışı ekonomi de azalacaktır.

Saraçoğlu (2008)'nin yaptığı anket çalışması sonucuna göre katılımcıların %75,9'u vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünürken, %61,9'u ise vergi gelirlerinin gerektiği gibi kamu harcamalarında kullanılmadığını düşünmektedir. Yapılan bu anket çalışmasına göre yönetime karşı duyulan bir güvensizlik söz konusudur.

2.3.4.2 Vergi Ahlâkı Ve Vergi Bilinci

Vergi ahlâkı aslına bakılırsa vergi uyumunu yüksek derecede etkileyen faktörlerden biridir. Toplumlarda ahlâkı kavramına önem verilmesi ve lâıykıyla bu davranışların yerine getirilmesi suç oranlarını da azaltmaktadır. Durum vergi sisteminde de bu şekilde işlemektedir. Vergi ahlâkına sahip bir birey, vergi vermenin bir vatandaşlık görevi olduğunun bilincinde ise o mükellefin vergi uyumunu bozmak oldukça zor olacaktır. Fakat diğer taraftan vergi ahlâkına sahip olmayan mükelleflerin ise vergi uyumsuzluğu o denli yüksek seyretmektedir.

Vergi ahlâkı: “Vatandaşların beslendikleri sosyal değerlerle şekillenen, psikolojik yargılarla içselleştirilen ve vergi ödemeye istekliliği ile sonuçlanan, vergi karşısındaki hazır değerlerdir” şeklinde tanımlanabilir (Saygın, 2013: 56). Buna göre vergi ahlâkına sahip bireyler vergiyi kabullenme, doğru, zamanında ve tam beyanname

verme ve vergi ödemeye tepki göstermeme, gibi davranışlara sahiptirler. Bu durumda vergi uyumu gösterme ya da göstermeme kararını belirleyen unsurların bütünü vergi ahlâkıdır denilebilir.

Vergi ödevini tam ve zamanında gerçekleştiren mükelleflerin vergi ahlâkının da tam olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ödenmesi gereken verginin ne derece ödendiğini gösteren ilişki vergi ahlâkının konusudur. Bir başka deyişle aradaki fark bizi vergi ahlâkı seviyesine götürmektedir. Bu ilişkiye “vergi dürüstlüğü standardı” da denmektedir. Bu standarda göre ödenen vergi ile ödenmesi gereken verginin oranı alınmakta⁴ ve vergi ahlâkı seviyesi belirlenmektedir (Şenyüz, 1995: 33).

Mükelleflerin vergi ahlâkının oluşmasında sosyal ve psikolojik etkenler oldukça önemlidir. Vergiye uyum konusunda yapılan çalışmalarda mükelleflerin vergi uyumu göstermesinin farklı sebeplerine göre üç tipte incelenebileceği savunulmuştur. Bu tipler uyumcular, içselleştiriciler ve tanımlayıcılar olmak üzere sınıflandırılmıştır. Bu doğrultuda uyumcular vergi ödevlerini verginin ödenmesi gerektiğine inandıkları için vergi uyumu gösterirler aksi taktirde ceza almaktan korkarlar. İçselleştiricilerse inanç ve davranışları arasında bir uyum sergiler ve inançları doğrultusunda vergi uyumu sergilerler. Tanımlayıcılar da sosyal çevrelerinin davranışlarından etkilenip bu doğrultuda vergi uyumu gösterirler (Bilgin, 2011: 263).

Vergi bilincinin ise “Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir” şeklinde tanımı yapılmıştır (Akdoğan, 2011: 180).

Vergi ahlâkı ve vergi bilinci birbirine çok karıştırılan iki kavramdır. Bunun sebebi iki kavramın yüksek düzeyde ilişki içerisinde olmasıdır. Vergi bilinci verginin önemi, gereklilikleri ve vergileme sisteminde bilgi sahibi olmakla ilişkili iken, vergi ahlâkı bu bilgileri ve yükümlülükleri yerine getirme davranışını desteklemektedir. Vergi ahlâkı vergi uyumunu gerçekleştirmede izlenen değerler bütünü iken, vergi bilinci vergilemenin önemini kavramayı kapsamaktadır. Burada aslına bakılırsa zincirleme bir davranış bütünü bulunmaktadır. Şöyle ki vergi bilinci yüksek olan bir bireyin, vergi ahlâkı da yüksek olacak ve dolayısıyla bunun sonucunda vergi uyumu seviyesi de yüksek olacaktır.

⁴ Vergi dürüstlüğü standardı ödenen verginin, ödenmesi gereken vergiye bölünmesi ile elde edilir.

Vergi uyumu konusunda yapılan çalışmalarda mükelleflerin vergi ödeme nedenleri araştırıldığında, yalnızca zorunluluk ve korku ile vergi ödedikleri yargısı bu alanda yetersiz kalmaktadır. Çünkü vergi denetimlerinin yetersiz kalmasına rağmen düzenli vergi uyumu gösteren mükelleflerin varlığı bu tezi çürütmektedir. Denetim altına girme olasılığı düşük ve yakalanma riski olmamasına rağmen vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlâkı ile hareket ettiği yadsınamaz bir durumdur. Bu da vergi uyumunda içsel motivasyonun alanını oluşturmaktadır (Demir, 2008: 46). Vergi bilinci ve vergi ahlâkının gelişmiş ve yerleşmiş olması toplumların vergi kültürüne de olumlu katkı sağlayarak gelişmesi ve yerleşmesini sağlamaktadır. Vergi kültürünün yerleşmiş olması ise vergi sistemine karşı sorumluluğu artırarak dürüst mükellefler oluşturmayı sağlamaktadır (Taytak, 2016: 1940).

Bir vergi sisteminin başarılı olabilmesi için, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yasalara uygun bir şekilde tam ve zamanında yerine getirmesi büyük önem taşımaktadır. Bu da mükelleflerin vergi ahlâkından geçmektedir. Bir yönetimin adil veya başarılı bir sistem kurması, mükellefin kesinlikle vergi uyumu göstereceğine kanıt değildir. Vergi ahlâkı oluşmamış mükelleflerin ortam ya da koşullar ne kadar iyi olursa olsun vergi uyumu göstermemeleri olası bir sonuçtur. O halde idareler için vergi ahlâkı gelişmiş mükellefler önem arz etmektedir. Bir sistemde ne kadar vergi ahlâkı gelişmiş mükellef varsa o kadar başarı oranı artacaktır.

Tunçer (2002)'e göre; ülkemizde vergi ahlâk düzeyi vergi uyumu açısından yetersiz görülmüştür. Vergi ahlâkının düşük olmasının sebebi ise ülkenin içinde bulunduğu sosyal, siyasal ve ekonomik koşullara da bağlanmıştır. Bununla birlikte işsizliğin ve nüfusun hızlı artması, eğitim sorunu, çarpık kentleşme gibi sorunlar da yine vergi bilinci ve ahlâkını etkileyen diğer unsurlar olarak görülmüştür. Ekonomik olarak enflasyon oranları, yönetim anlayışları ve sık çıkarılan vergi afları dolayısıyla vergi uyumsuzluğunun artması vergi ahlâkının azalmasında önemli rol oynayan diğer faktörler olarak belirtilmiştir.

Demir ve Küçükilhan (2013)'ın yaptıkları çalışmada ankete katılanların çoğunluğu diğer mükelleflerin vergi kaçırdığını düşünmektedir. Çalışmada regresyon analizi sonucuna göre diğer mükelleflerin vergi kaçırdığı algısı, kayıt dışı ekonomi algısının da istatistiksel olarak artış gösterdiği kanıtlanmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı her yıl yayınladığı Performans Programı'nda vergi bilincine ayrıca değinmekte ve ilgili dönemler için “Vergi Bilincinin ve Gönüllü Uyumun Artırılması Eylem Planı” aracılığıyla mükellefin vergi bilinci ve uyum seviyelerinin artırılmasını amaçladıklarını belirtmektedir. İlk ve ortaokul düzeyinde vergi eğitime değinen idare bu alanda eğitimlerin de artırılacağını vurgulamıştır.

2.3.4.3. Mükellefin Diğer Mükellefler Hakkındaki Düşüncesi

En küçük toplumlardan en büyüklerine kadar bir arada yaşayan insanlar daima bir etkileşim halindedir. Bu sebeple insanların davranış ve tutumlarını etkileyen bir diğer faktörde içinde bulunduğu toplumun bireylerinin ne yönde davranış gerçekleştirdiğidir. Vergileme açısından düşüncecek olursak yüksek vergi uyumu gösteren mükelleflerin arasında yaşayan bir mükellefin de vergi uyumu gösterme olasılığı oldukça yüksektir. Bunun sebepleri içinde toplum içinden dışlanma, eleştirilme gibi faktörler de bulunmaktadır. Yine tersi bir durumu düşüncecek olursak vergi uyumu göstermeyen mükelleflerle bir arada bulunan bir mükellefin de vergi uyumu gösterme olasılığı düşmektedir.

Dürüst mükellefler, vergi uyumu göstermeyen bireyler içerisinde bulunduğu, zamanla yetersiz denetim ve cezaların da etkisiyle haksızlığa uğradığını düşünmeye başlamaktadır. Ve bu da mükelleflerin daha ağır vergi yükünü yüklenmesine neden olmaktadır. Ayrıca vergisini ödemeyip yaşam standardı kendinden yüksek olan mükellefleri gören dürüst mükelleflerin içsel motivasyonunu düşürmekte bu da vergi uyumsuzluğunu artırmaktadır (Şenyüz, 1995: 40-41).

Vergi kaçırmanın doğal olarak görüldüğü toplumlarda bu olumsuz davranış yayılmaya başlamaktadır. Vergi kaçırmak zamanla ayıp ve yüz kızartıcı bir suç olmaktan çıkmaya başlamaktadır. Dolayısıyla dürüst mükellefler de diğer mükelleflerden etkilenerek, vergi kaçırma eğiliminde bulunmaya ve vergi uyumları negatif yönde seyretmeye başlamaktadır (Topkan, 2016: 65).

2.3.4.4. Din

Din birçok toplumun davranış ve kararlarını etkileyen önemli faktörlerden biridir. Bireyler dini inançlarının boyutuna göre yaşam tarzlarını şekillendirebilmekte ve bu da dolayısıyla tutum ve davranışlarını da etkilemektedir. Vergi uyumu açısından dini değerlendirecek olursak, kesin bir yargıya varmak mümkün olmamakla beraber yapılan

birçok çalışmada bazı dinlerin vergi ödeme konusunda vergi uyumunu desteklediği söylenebilmektedir. Örneğin durumu İslam dini açısından değerlendirecek olursak, İslam'ın şartlarından biri olan zekât verme ve vergi uyumu arasında benzerlikler olması, inançlı mükelleflerin de vergi uyumu tutumunu geliştirebilmektedir. Çağımız toplumlarında vergileme sistemi dini kurallara göre düzenlenmemektedir fakat vergilemenin önemi konusunda din adamları tarafından yapılacak açıklamalar dini kurallara önem veren mükellefler açısından vergi uyumunu artırmada etkili olacaktır (Aktan ve Çoban, 2006: 151).

Öte yandan din ile vergi uyumu arasında yüksek bir ilişki olması dini inançları olmayan insanların vergi uyumu göstermediği anlamına gelmemektedir. Bir başka ifadeyle dini bir inanca sahip olmayan bireyler vergi uyumu göstermeyecektir ya da dini inanca sahip her birey vergi uyumu gösterecektir gibi bir yargıda bulunmak elbette ki yanlış olacaktır. Din aslına bakılırsa vergi ahlâkının gelişmesinde etkili bir faktördür. Fakat yine belirtmek gerekir ki dini inanca sahip olmayan bireylerin vergi ahlâkı buna göre yargılanamaz. Diğer bir deyişle nasıl ki inanan bireyler de suç işlemek veya vergi uyumu göstermemek gibi davranışlarda bulunuyorsa, dini inanca sahip olmayanlarda başka faktörlerin etkisiyle daha yüksek vergi uyumu gösterebilirler.

Saygın (2013)'ın araştırmalarına göre; Torgler dini inanç ve vergi ahlâkı arasında çok güçlü bir ilişki olduğunu savunmaktadır. Benzer bir bulguyu Hull ve Bold 1989 yaptıkları ampirik çalışmalarında yüksek dini inanca sahip vatandaşların ağırlıklı buldukları yerleşim yerlerinde daha az suç işlendiğini veya işlenen suçların daha az şiddet içerdiğini ortaya koymuşlardır. Torgler “Dünya Değerler Araştırması” verilerinden hareketle dünya çapında bütün dinlere mensup insanlar üzerinde bir kanaate varmıştır. Buna dindar insanlar daha fazla vergi ödemeye meyillidirler. Dindar insan kavramını biraz açmak gerekir. Kime dindar denebilir. Anlamlı bir analiz için bu sınırlamaların ortaya konması gerekir. Torgler burada dindar insan kavramını; dini bir eğitim alanlar, dini bir organizasyonda aktif olarak görev alanlar ve dini ibadet yerlerine sık gidenler diye tanımlamıştır.

2.4. Vergi Uyumunu Ölçmek İçin Kullanılan Yöntemler

Vergi yükümlülerinin vergi uyum düzeyleri; vergi denetimleri ve anket uygulama sonuçları, mali aflar aracılığıyla elde edilen veriler, GSYİH-GSMH

karşılaştırması, Tahakkuk eden vergi gelirlerinin tahsil edilen vergi gelirlerine uyumu gibi yöntemlerle ölçülmeye, analiz edilmeye çalışılmaktadır.

Vergi uyumu kavramı, vergi yükümlülüğünü eksiksiz yerine getirme olarak tanımlandığına göre, vergi uyumsuzluğu kavramının kayıt dışı ekonomi ile bağlantılı olduğu yadsınamaz bir durumdur. Kayıt dışı ekonomi vergi uyumu göstermemenin alanına girmektedir, zira kayıt dışı ekonomi tıpkı vergi uyumsuzluğu gibi, vergiye konu olan gelirin gizlenmesi, beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi gibi vergi yükümlülüğünden kaçınma durumunu kapsamaktadır. Vergi uyumu seviyesine vergi uyumsuzluğunun ölçümü ile de ulaşmak mümkün olduğuna göre kayıt dışı ekonominin ölçümü için kullanılan yöntemler vergi uyumsuzluğunu ölçmek için de kullanılabilir (Tunçer, 2002: 109).

Vergi uyumunu ölçmeye yönelik yapılan çalışmalar genel olarak iki ana bölüme ayrılmıştır. Bunlardan ilki anket çalışması içeren ampirik çalışmalar iken diğeri de literatür taraması, Gelir İdaresi verileri, tahsilat tahakkuk oranları ve GSMH-GSYİH oranları gibi verilerden yararlanılarak hazırlanan çalışmalardır.

2.4.1. Anket Uygulaması

Anket, başlıca veri toplama araçlarından biridir. Belli bir amaca yönelik olarak, bir sistem dâhilinde veri toplamak üzere araştırmacılar tarafından geliştirilir. Bir anketin amacı tolere edilebilir ve tamamlanabilir özel bilgiler elde etmektir. Ankete başlamadan önce toplanacak verilerin tanımlanması gerekir (Padem; Göksu; Konaklı, 2012: 68).

Vergi uyumunu ölçmeye yönelik yapılan çalışmaların bir kısmında anket çalışmalarına rastlanmaktadır. Ancak her alanda yapılan anket çalışmalarında olduğu gibi, özellikle mükellefin gizli tutmayı isteyeceği böyle önemli bir alanda ne denli doğru yanıtlar vereceği düşündürücüdür. Araştırmayı yapan, kamu otoritesi ise mükelleflerin gelirlerini olduğundan az, bankaların araştırma yapmaları durumunda ise kredibilitelerini yükseltmek amacıyla gelirlerini olduğundan fazla göstermek isteyecekleri aşikârdır. Bununla birlikte mükellefin kayıt dışı alanda yaptığı faaliyetler üzerine bilgi vermesi pek mümkün değildir. Anket uygulamasının sonuçları ise ancak belli bir dönem için geçerli sonuçlardır ve bu sonuçlardan yola çıkılarak bütünleme yapmak pek doğru bir yöntem olmayacaktır (Günay, 2000: 28-29).

Vergiye uyum konusunda yapılacak anket çalışmaları vergi uyumunu ölçmekten çok, vergileme ve vergi uyumu ile ilgili konularda mükelleflerin bakış açılarını öğrenmeye yönelik bir çalışma olmaktadır. Bu anket çalışmaları vergi uyum düzeyinden ziyade, vergi uyumu göstermemeye neden olan şikâyetlerin ön plana çıkmasını sağlamaktadır ve bu sonuçlar vergi sistemi ile ilgili alınacak tedbirler açısından önemlidir (Biberoğlu, 2006: 86).

2.4.2. Mali Aflar Sonucu Elde Edilen Veriler

Vergi uyum seviyesini ölçerken vergi sisteminin temelini oluşturan vergi hasılatları ve bu hasılatların dağılımını incelemek kullanılan bir diğer yöntemdir. Ayrıca kayıt dışılık da bu kapsamda irdelenmesi gereken bir konudur. Kayıt dışı ekonomi vergi uyumunda başarı oranını belirleyen önemli bir faktördür (Saygın, 2013: 98).

Mali afların vergi uyumu üzerindeki güçlü etkisi bilinen bir durumdur. Dolayısıyla bu aflar sonucunda elde edilen gelirler aslına bakılırsa kayıt dışı ekonomi açısından da önemli verilerdir. Böylece vergi uyumu göstermeme seviyesi bu tutarlarla belirlenebilmektedir. Ayrıca mali af dönemleri arasında mükelleflerin vergi yükümlülüğünü yerine getirme seviyesi de mali af sonucunda elde edilen gelir ile belirlenebilmektedir.

Vergi affı uygulama dönemlerinde elde edilen vergi gelirlerinin normal dönemlere göre oldukça fazla çıkması, mükelleflerin gelirlerini bildirmekten kaçındıklarının bir göstergesidir. Bu sebeple vergi afları yükümlülerin cezalarından muaf olarak, vergi uyumunu sağlamak ve gelir beyanında dürüst davranmalarını sağlamak adına çıkarılmaktadır (Biberoğlu, 2006: 86).

2.4.3. GSYİH-GSMH Karşılaştırması

GSMH yaklaşımında aslolan kayıt dışı faaliyetlerden oluşan ekonominin büyüklüğünü ölçmektir. Çeşitli yöntemlerle ölçülen GSMH oranları arasında harcama ile üretim veya gelir yönünden hesaplanan oranlar karşılaştırılmaktadır. Burada harcama yönünden hesaplanan GSMH büyüklüğünün kayıt dışı ekonomik faaliyetler söz konusu olduğu takdirde, üretim veya gelir yönünden hesaplanan GSMH'dan daha büyük olacağı öngörülmektedir (Us, 2004: 27).

Üretim, gelir ve harcama yönteminden oluşan bu üç farklı yöntem GSMH hesaplamalarında kullanılan yöntemlerdir. Kayıt dışı ekonominin var olmadığı duruma

göre bu üç yöntem hesaplamasının sonucu da aynı çıkmak zorundadır ancak kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin varlığı durumunda ise harcamalar yöntemiyle hesaplanan GSMH oranının, farklı yöntemler yoluyla hesaplanan GSMH oranından yüksek elde edilmesi gerekmektedir. Ülkemizde, gelir ile ilgili istatistikleri temin etmekte yaşanan güçlükler nedeniyle, gelir yöntemi göz ardı edilerek, karşılaştırmalarda harcama yöntemi ile hesaplanan GSMH rakamı ile üretim yöntemiyle hesaplanan GSMH rakamı kullanılmaktadır (Acar ve Işık, 2003: 123).

Vergi gelirlerini belirleyen en önemli gösterge GSYİH verileridir. Vergi gelirlerinin ekonomik dayanağı üretim, tüketim ve servet unsurlarıdır ve bu unsurlar GSYİH'yi da belirlemektedir. 1980 yılından 2017 yılı sonuna kadar GSYİH ve vergi gelirleri birbirine yakın bir seyir izlemektedir (Şanver, 2017: 51). Vergiye gönüllü uyum oranının tespitinde kullanılacak diğer bir yöntem ise, farklı verileri baz alarak ve farklı yöntemler kullanarak hesaplanan GSYİH ile GSMH rakamlarının karşılaştırılmasıdır (Aktan, 2005).

2.4.4. Tahakkuk Eden Vergi Gelirlerinin Vergi Tahsilatına Oranı

Devletin vergi hasılatı konusunda yaşadığı problemlerden biri de tahakkuk eden vergileri tahsil edememesidir. Mükellefin vergi yükünü yansıtır bir şekilde tüm gelirlerinin eksiksiz beyan etmesi vergi uyumunu, tam tersi durum da uyumsuzluğu ifade eder. Bir başka yönüyle tahakkuk eden vergilerin tahsil edilememesi vergi uyumsuzluğudur. Çünkü vergi uyumu, şekli yükümlülüklerle mali yükümlülükleri eksiksiz yerine getirmektir. Bu açıdan bakıldığında beyan edilen ama ödenemeyen vergiler şekli anlamda uyumu mali anlamda da uyumsuzluğu ifade etmektedir. Vergi idaresinin mükelleften beklentileri vergi uyumu açısından mükellefin herhangi bir zorlama ve baskı olmaksızın bu vergileri ödemesidir. Tahsil edilemeyen vergiler ise eğer mükellef ödememeye devam ederse cebri yollarla tahsil edilecektir. Bu da vergi uyumunun en önemli ögesi olan gönüllü vergi ödeme özelliğini ortadan kaldıracaktır (Saygın, 2013: 125).

2.4.5. Vergi Denetimleri

Denetim oranları tek başına incelemeye alındığında kayıt dışı ekonomi dolayısıyla vergi uyumu konusunda net bir bilgi vermemektedir. Ancak denetimlerin uyumluluk üzerindeki dolaylı etkisini tahmin ederek Rasyonel Tercih Teorisi'ni açıklayan çalışmalar, aslına bakılırsa uygulamayla doğru orantılıdır. Ülkelerde vergi

denetiminin yetersiz kalması, mükellef için vergi sisteminde bir açık teşkil eder ve vergi uyumu göstermemesi için mükellefe cesaret verebilir (Sofracı ve Güney, 2017: 159).

Vergi denetimleri uygulamada mükellefin vergi uyumu göstermemesinde caydırıcı bir etkiye sahip olmasıyla birlikte, kayıt dışı ekonomi ile ilgili verileri ortaya çıkarmasıyla da vergi uyumu göstermeme düzeyini belirlemeye yardımcı olmaktadır. Fakat vergi denetimleri tüm mükellefleri kapsamaması nedeniyle kayıt dışı ekonomi adına tam olarak net veriler içermemektedir. Ayrıca bazı sektörlerde denetimin yoğun olması, diğer sektörlerin daha uyumsuz gibi görünmesine neden olabilmektedir. Vergi denetim sonuçları vergi uyumu ölçme konusunda veri elde etmeye yardımcı olmaktadır fakat bu veriler tam olarak yeterli görülmemektedir (Biberoğlu, 2006: 85).

Çağdaş vergi sistemlerinde mükellefler vergiye tabi gelirlerini kendilerini beyan ederler ve bu beyanların doğru ve eksiksiz olması vergi uyumu açısından önemlidir. Bazı mükellefler bilerek ya da bilmeyerek eksik beyanda bulunurlar, bunun sonucunda vergi incelemelerinde eksiklik varsa matrah farkları bulunur ve bu verilerde kayıt dışı ekonominin temelini oluşturur (Karatoy, 2009: 52).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2003 YILINDAN İTİBAREN ÇIKARILAN VERGİ AFLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Bu bölümde vergi aflarının vergi uyumuna etkisini araştırmak adına; Türkiye’de 2003 yılı ve sonrası uygulanan vergi afları, bu aflardan elde edilen vergi gelirleri ile vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkisini anlamaya yönelik tahsilat tutarları karşılaştırması ve literatür taraması destekli tartışma bölümüne yer verilmiştir.

3.1. 2003 Yılı Ve Sonrası Çıkarılan Vergi Affı Kanunları

Vergi afları ile gönüllü vergi uyumu arasında sıkı bir bağ bulunmaktadır. Yanlış uygulanacak bir politika, mükellefi uyumsuzluğa itme noktasında etkili olmaktadır. Bu noktada vergi affını uygulama yöntemi ve süreci vergi uyumunu şekillendirmede oldukça önemlidir ve adalete uygun, mantıklı bir sistemle uygulanacak vergi affı kurumu, vergiye gönüllü uyumu artırabilmektedir (Alm ve Vazquez, 2007: 47).

Bu bölümde çalışmanın amacı gereği 2003 yılından itibaren çıkarılan vergi affı kanunları incelenmektedir. 2002 yılında çıkarılan vergi affı kanunu Adalet ve Kalkınma Partisi hükümeti başa gelmeden önce çıkarılmıştır, bu sebeptendir ki 2002 yılında çıkarılan vergi affı kanunu incelememize dâhil edilmemiştir.⁵ 2003 yılı ve sonrası çıkarılan vergi afları Adalet ve Kalkınma Partisinin af karnesinin incelenmesi açısından araştırmamızın kapsamını oluşturmaktadır.

⁵ 7 Mart 2002 tarihinde çıkarılan vergi affı 4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi kanunudur. Adalet ve Kalkınma Partisi, 3 Kasım 2002 tarihinde iktidar olmuştur ve bu vergi affı Mart ayında koalisyon hükümeti tarafından çıkarılmıştır. Bu sebeple Adalet Ve Kalkınma Partisi’nin çıkarmış olduğu ilk vergi affı kanunu 2003 yılı 4811 Sayılı Vergi Barişi Kanunudur.

Af kavramının halk üzerinde yarattığı olumsuz etkiler sebebiyle vergi afları, af kavramı adı altında değil başka isimlere bürünerek çıkarılmaktadır. Bu doğrultuda 2003 yılı ve sonrası çıkarılan af kanunlarının hiçbiri de vergi affı adı altında çıkarılmamış genel olarak bazı alacakların yapılandırılması adı altında çıkarılan kanunlar olmuştur.

2003 yılından 2018 yılına kadar (2018 yılı dâhil) çıkarılan vergi affı kanunları incelendiğinde toplamda 8 kez vergi affı kanununun çıkarıldığı görülmektedir. 15 yılda çıkarılan 8 vergi affı kanunu oldukça sık aralıklarla af kanunu çıkarıldığını kanıtlar niteliktedir. Bu af kanunlarının kronolojik sırası Tablo 3.1.'de yer almaktadır.

Tablo 3.1. 2003 Yılından İtibaren Çıkarılan Vergi Affı Kanunları

Düzenleme Tarihi	Kanun Sayısı	Kanun Adı
2003	4811	Vergi Barışı Kanunu
2008	5811	Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
2011	6111	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
2013	6486	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
2014	6552	İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
2016	6736	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
2017	7020	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnemede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
2018	7143	Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

3.1.1. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

Kabul tarihi 25 Şubat 2003 olup, 25033 sayılı Resmi Gazete’de 27 Şubat 2003 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4811 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” Adalet ve Kalkınma Partisi hükümetinin çıkardığı ilk vergi affı kanunudur ve dolayısıyla 2002

sonrası çıkarılan, çalışmanın konusu gereği ilk ele alınacak vergi affıdır. Bu vergi affı kanunu da daha önce çıkarılan af kanunlarının genelinde olduğu gibi vergi affı adı altında çıkarılmamıştır. “Vergi Barışı” adı altında çıkarılan bu kanun isminde de mükellef ile barışı sağlamanın amaçlandığını vurgulanmaktadır.

Bu kanunun başka bir özelliği de 29.01.2003 tarihinde dönemin Cumhurbaşkanı tarafından Anayasa’nın 89’uncu ve 104’üncü maddelerine göre tekrar görüşülmek üzere TBMM’ye geri gönderilmesidir. Cumhurbaşkanı’nın geri gönderme gerekçesi, Kanun’un özellikle 14’üncü maddesi (Kanunun 14’üncü maddesi ile “uygulanmayacak hükümler” başlığı altında VUK’un 359. maddesinde sayılan fiillerden bazılarını işleyenler affedilmiştir) başta olmak üzere, hem şekil hem de esas yönünden Anayasa’ya aykırı görülmüş olmasıdır. TBMM’de tekrar görüşülen Kanun değişiklik yapılmadan aynen kabul edilmiş ve 27.02.2003 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Baykara, 2011: 298).

4811 sayılı Kanun Cumhurbaşkanı tarafından meclise tekrar gönderilmesi sebebiyle nitelikli çoğunluk sağlanarak kabul edilen af kanunudur. Bu özelliği ile incelediğimiz diğer af kanunlarından ayrılmaktadır.

3.1.1.1. 4811 Sayılı Kanunun Amacı

Türkiye’nin 2000 ve 2001 döneminde meydana gelen krizlerden, ekonomik ve sosyal açıdan derinden etkilenmesi ile üretimin daralması, işletmelerin kapanması, işsizliğin artması gibi sorunlar meydana gelmiştir. Bununla beraber vergi yükümlüleri de vergi ödevlerini yerine getirememiş ve borçlarını ödeme zorluğu yaşamışlardır. Bu doğrultuda 4811 sayılı Kanun TBMM Raporu (1/342)’na göre yaşanan bu ekonomik ve sosyal buhranı azaltmak adına çıkarılmış bir kanundur.

TBMM Raporu (1/342)’na göre 4811 sayılı Kanun gerekçesi: “Gelinen noktada yaşanan olumsuz ekonomik gelişmelerin işletmeler üzerinde yarattığı tahribatın giderilmesi, işsizliğin azaltılması ve kalıcı bir büyüme için gereken önlemlerin alınması zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk Anayasa’da ifadesini bulan; devletin, özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri ve çalışmayı desteklemek ve işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli tedbirleri alması görevlerinin de kaçınılmaz sonucudur.” şeklinde açıklanmıştır.

Yaşanan ekonomik durgunluk sonucu büyük bir vergi kaybı da beraberinde gelmiştir. Borçlarını ödeyemeyen mükellefler, vergilerini de ödemekte zorluk çekmeye başlamıştır. Bu duruma karşı ekonomik sebeplerle müdahale etmek amacıyla 4811 sayılı Vergi Barışı adlı vergi affı kanunu çıkarılması öngörülmüştür. Burada vergi affı adı altında değil de barış adı altında çıkarılan bir vergi affı bulunmaktadır ve bu af mükellefle barışı amaçlamakta olup vergiye uyumlu mükelleflerin de uyumunu azaltmamak adına uygulanan psikolojik nedenli bir karardır.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu yeni bir kalıcı düzen getirmemesi, geçici olması ve vergi ceza ilişkisine son vermesi nedeniyle hem bir mali af hem de suçlara ilişkin genel af kanunudur (Arslan, 2003:77; Aktaran: Taşkın, 2006: 116).

3.1.1.2. 4811 Sayılı Kanununun Kapsamı Ve Uygulama Esasları

4811 sayılı Kanun yürütme ve yürürlük maddeleri ile birlikte 23 madde, dört ana bölüm ve toplamda ise yedi bölümden oluşmaktadır.

Bu kanunun kapsamı 1'inci maddede "Kapsam" başlığı altında şu şekilde yer almaktadır:

- 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, 16.08.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı, 08.09.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamları ve Devlete ait olup Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar,
- Vergiler açısından, 31.08.2002 tarihinden önceki dönemler, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.08.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler,

- Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan ya da işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların beyanı,
- Devlete ait olup gümrük idareleri tarafından alınan ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları, hakkında uygulanır.

4811 sayılı Kanunun birinci bölümü tahsilatın hızlandırılmasına ilişkin hükümlerden oluşmaktadır. Bu bölümde kesinleşmiş, kesinleşmemiş ya da dava safhasında bulunan kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması, gecikme zammı uygulaması hükümleri yer almaktadır.

İkinci bölümde; inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler ve pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar sonucu tahsilatından vazgeçilecek oranlar yer almaktadır. Kanunun üçüncü bölümünde matrah artırımına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Sırasıyla gelir ve kurumlar vergisinde, katma değer vergisinde, gelir (stopaj) vergisinde artırım hükümleri incelenmiş ve örneklerle desteklenmiştir.

Kanunun dördüncü bölümünde stoklara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu bölümde geçmişten gelen kayıt hatalarının giderilerek, işletmelerin kayıtlarının gerçek duruma uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır. Çeşitli hükümlerin yer aldığı beşinci bölümde ise uygulanmayacak hükümler, ecrimisil ve bazı alacaklara ilişkin hükümler, belli tutarın altındaki alacakların terkinin ve kamu kuruluşlarının taksitleri ile süresinde ödenmeyen taksitler incelenmiştir.

Altıncı bölümde de gümrük vergisi ve cezalara ilişkin hükümler yer almaktadır. Yedinci ve son bölümde de; iade edilmeyecek alacaklar yer alırken, yetki, yürürlük ve yürütme maddeleri ile son bulmaktadır.

Bununla birlikte 4811 sayılı Kanun ile (Eker, 2006: 71):

- Kesinleşmiş kamu alacakları için ödeme kolaylığı getirilmiştir. Bir vergi aslına bağlı olmaksızın⁶ kesilmiş olup kanunun yürürlüğe girdiği

⁶ Vergi aslına bağlı olmayan cezalar, genel ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

tarih itibariyle ödenmemiş olan vergi cezalarının % 20'sinin üç eşit taksitle ödenmesi durumunda ve dava açılmaması veya açılmış olan davadan vazgeçilmek şartıyla % 80'ninin silineceği, yine vergi cezalarına karşı dava açılmamış olması durumunda ceza tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

- Halen yargı aşamasında bulunan anlaşmazlıkları kaldırmaya yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Kesinleşmemiş, halen dava aşamasında bulunan alacaklar için uyuşmazlığın sona erdirilmesi durumunda alacağın % 50'sinden vazgeçilmektedir.
- Matrah artırımına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Mükelleflerin geçmiş yıllardaki matrahları artırmaları ve artan kısım için vergiyi ödemeleri karşılığında, artırım yapılan yıllar için inceleme yapılmayacaktır. Bir başka ifadeyle mükellefler gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ve ücret gelirleri yönünden matrah artırımını yaptıkları takdirde, artırım yaptıkları 1998, 1999, 2000, 2001 yılları için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.
- Stoklara ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. İşletmelerin kayıtlarında gerçek değerinden daha az değerde gösterilmiş olan makine, teçhizat ve demirbaşlar ile var olup kayıtlarda gözükmeyen mallar için af getirilmiştir.

3.1.1.3. 4811 Sayılı Kanununun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu

4811 sayılı Kanunun getirdiği yenilikler incelendiğinde vergi borcunun aslına değil vergi cezalarına muafiyet getirilmiş olup, mükelleflere bu borcun aslının 9 eşit taksitle bölünerek, 18 ayda ödenmesi sağlanmıştır.

Kanun kapsamında yaklaşık 6,5 milyar TL özel sektör, 1,4 milyar TL kamu iktisadi kuruluşları ile mahalli idareler olmak üzere toplam 7,9 milyar TL borç için 3.475.144 adet başvuru yapılmış, 31.03.2006 tarihi itibariyle 4.499.915.899,10- TL'si özel sektör, 214.844.712,80- TL'si kamu iktisadi kuruluşu ve mahalli idareler olmak üzere toplamda 4.714.760.611,90- TL tahsilat yapılmıştır. Bu verilere göre başvuru borç tutarının % 60'ı tahsil edilmiştir (Yaraşır, 2013: 185).

Tablo 3. 2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununa İlişkin İstatistikler

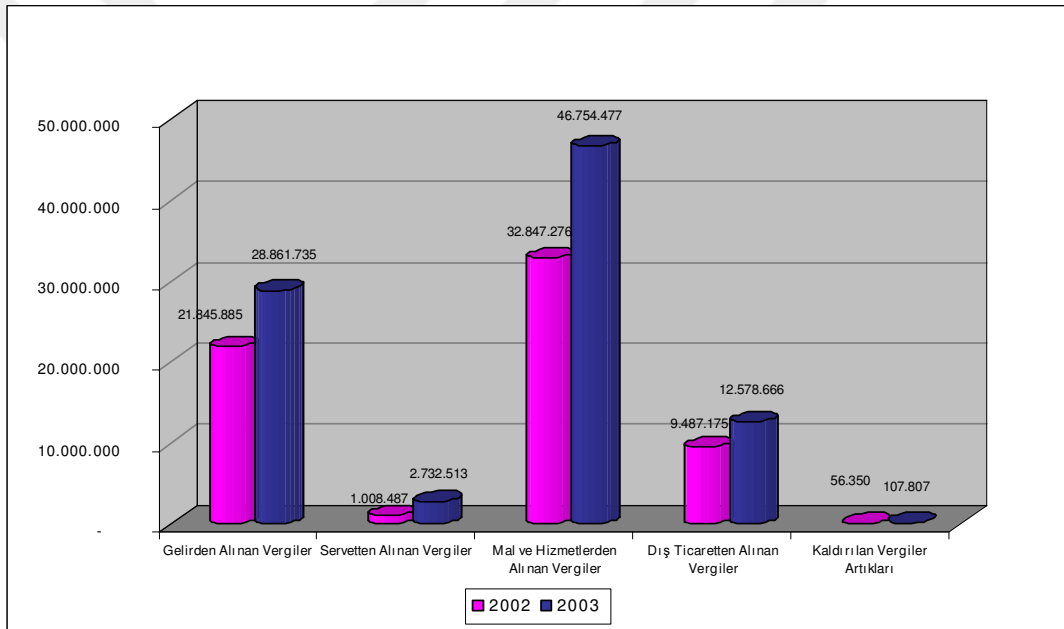
4811 SAYILI “VERGİ BARIŞI” KANUNU UYARINCA 31.12.2003 VE 30.09.2004 TARİHLERİ İTİBARIYLA YAPILAN TAHSİLAT TUTARLARI (KÜMÜLATİF)		
	(BİN TL.)	
	ÖDENEN TUTARLAR	
4811 SAYILI KANUNUN İLGİLİ MADDESİ	31.12.2003	30.09.2004
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.140.273.803.306	2.063.200.670.160
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	6.929.079.966	8.663.368.379
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365.181.525.872	524.112.961.711
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75.911.720.093	156.747.139.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115.830.646.700	126.172.524.503
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150.736.133.979	225.173.427.091
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508.739.206.996	780.053.809.231
G.V.K. 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56.120.302.811	88.316.495.319
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.313.051.710	472.110013.213
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13.699.398.871	22.176.479.241
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13.069.600.983	15.041.004.160
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16.489.901.503	18.148.276.411
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.499.915.899.107
KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI	93.461.444.811	214.844.712.807
GENEL TOPLAM	2.853.755.817.601	4.714.760.611.914

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30092004_kumulatif.xls.htm

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununa ilişkin istatistiksel verilere Tablo 3.2.’de yer verilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınladığı bu istatistiki bilgilere göre ilk 10 aylık dönemde genel olarak bir gelir artış gözlemlenmiştir. En çok vergi geliri kesinleşmiş alacaklar vergi kaleminden elde edilmiştir. 27.02.2003 tarihinde Kanunun

yürürlüğe girdiği göz önüne alınırsa 31.12.2003 tarihine kadar geçen 10 aylık zaman diliminde 1.140.273.803.306 TL gelir elde edilmiştir. 30.09.2004 tarihine baktığımızda ise ikinci 10 aylık dönemde 2.063.200.670.160 TL elde edilerek artış gözlemlenmiştir.

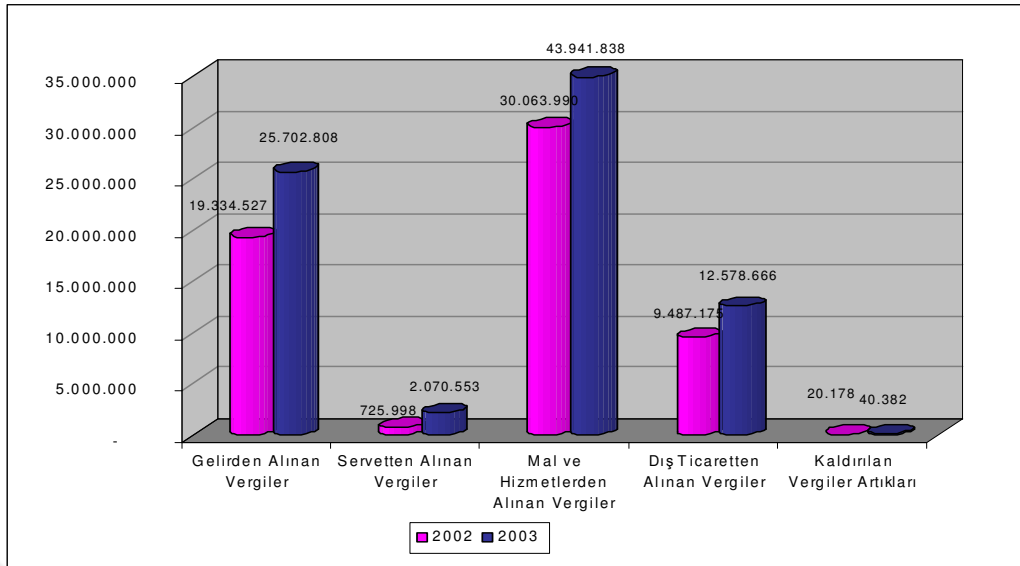
Genel toplama baktığımızda ise 2003 yılı sonunda 2.853.755.817.601 TL 2004 yılı 10 aylık bir süreçte ise 4.714.760.611.914 TL gelir elde edilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın verilerine göre 3.475.144 mükellefin başvurduğu 4811 sayılı Kanun kapsamında toplam başvuru tutarı 7.900.000.000,00 TL'ye ulaşmışken, 30.09.2004 tarihi itibariyle Kanun kapsamında tahsil edilen toplam gelir 4.714.760.611,914 TL düzeyinde kalmıştır.



Şekil 3. 1. Gelir Çeşitlerine Göre 2002-2003 Tahakkuk Karşılaştırması (Milyar TL)

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2003-yilina-ait-faaliyet>

Şekil 3.1. ve Şekil 3.2.'de; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2003 yılına ait faaliyet raporunun sunmuş olduğu tahakkuk ve tahsilat karşılaştırmasına ait veriler yer almaktadır. Bu şekillerden de görüldüğü üzere tahakkuk tahsilat oranlarında 2003 yılında artış gözlemlenmektedir. 2003 yılında, 2002 yılına göre daha fazla vergi tahakkuk etmiş ve daha fazla tahsilat gerçekleştirilmiştir. Her iki şekilde de görüldüğü üzere en çok mal ve hizmetlerin alımından alınan vergiler üzerine vergi tahakkuk etmiş ve tahsil edilmiştir.



Şekil 3. 2. Gelir Çeşitlerine Göre 2002-2003 Tahsilat Karşılaştırması (Milyar TL)

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2003-yilina-ait-faaliyet>

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı bir diğer rapor olan "Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri" tablosunu incelediğimizde 2003 yılı hedeflenen vergi geliri 85.955.000.000 TL iken gerçekleşen vergi geliri 84.316.168.756 TL'dir. Burada 1.6 milyar TL'lik hedeflenen tutardan sapma görülmektedir. 2003 yılı genel bütçe vergi gelirlerine baktığımızda Vergi Barışı, genel toplamı pozitif yönde göze çaracak şekilde etkileyememiştir.

Tablo 3. 3. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL)

Yıllar	Bütçe Tahmini	Tahsilat	Fark	T/T Oranı
2002	57.911.000.000	59.631.867.852	1.720.867.852	91,4
2003	85.955.000.000	84.316.168.756	-1.638.831.244	92,5
2004	99.173.000.000	101.038.904.000	1.865.904.000	93,0

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm

Aftan bir önceki yılı inceleyecek olursak; 2002 yılı Bütçe Kanunu ile yaklaşık 58 milyar TL'lik bir vergi geliri elde edilmesi öngörülmüş ve 2002 yılı tahsilatı yaklaşık 60 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bu gerçekleşen tahsilata göre bütçe hedefi %3

oranında aşılmıştır. Bütçe hedefinin tutturulması ve 2003 yılı için ise hedefin açık olması bu Kanunun ilk yılda başarılı olamadığını bir başka açıdan göstermektedir.

2004 yılına baktığımızda ise 99.173.000.000 TL'lik hedefe ulaşılmış ve tahsil edilen vergi geliri 101.038.904.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu sefer yaklaşık olarak 1,9 milyar TL'lik pozitif yönde bir fark bulunmaktadır. Affin bir sonraki yıl vergi gelirlerinde daha başarılı olduğu bu verilerle de gözlemlenmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı tahakkuk ve tahsilat oranları incelendiğinde de yıllara oranla bir artış söz konusudur. Vergi uyumu açısından düşünülecek olursa tahakkuk tahsilat oranlarında olumsuz bir etki gözlemlenmemektedir. Aksine 2002 yılına göre oransal olarak bir yükseliş söz konusudur.

İlgili yıl basına yansıyan haberlerde ise; 4811 sayılı Kanun ile mevcut borçların cezalarının silinmesi gibi kolaylıkların getirilmesinin yanı sıra yasa dışı hareket edip, vergi kaçakçılığı yapanların da af uygulanmasından yararlanma hakkının bulunması eleştiri konusu olmuştur. Ayrıca haberin devamında Kanun kapsamında 7,9 milyar TL'lik borç için 3 milyon 415 bin 144 başvuru yapıldığı, tahsilatın 4,7 milyar TL'lik olduğu ve tahsilat oranının yüzde 60'ta kaldığı yer almıştır (Karanfil, 2014).

Bir başka habere göre; 4811 sayılı Kanun uygulaması Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hedeflediği 3.600.000.000,00-TL'lik vergi geliri ve IMF'nin, 750.000.000,00-TL'lik gelir hedefi doğrultusunda incelendiğinde başarılı bulunmuştur. Zira 2004 yılı vergi gelir tutarı idarenin tahminlerinden %30 oranında fazla verirken, IMF'in tahminlerindense altı kat fazla vermiştir (Savaşan, 2006: 58).

3.1.2. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

13 Kasım 2008 tarihinde kabul edilip, 22 Kasım 2008 tarihinde ve 27062 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kanun, hükümetin 5 yıl aradan sonra çıkardığı ikinci af kanunudur. Varlık Barışı olarak anılan bu Kanun özellikle yurt dışındaki varlıkları yurt içinde ekonomiye kazandırmayı hedeflemektedir.

3.1.2.1. 5811 Sayılı Kanunun Amacı

Kanun metninde 5811 sayılı Kanunun amacı: "Gerçek veya tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası

araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması, yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi” ibaresiyle yer almaktadır.

O yıllarda küresel açıdan genel ekonomik duruma bakılacak olursa 2007 yılının ortalarında ABD’de yaşanan mortgage krizi, gittikçe yayılıp dünya ekonomisini etkisi altına alıp, küresel mali krize dönüşmüştür ve genel ekonomiyi sarsmıştır. Bu krizin etkisiyle birçok ülke gibi Türkiye ekonomisi de dış borç sahibi olmuş ve bu krizden olumsuz etkilenmiştir. Bu krizle birlikte 2008 yılında ise Cumhuriyet tarihinin en büyük cari açığının da verilmesinin etkisiyle acil likidite ihtiyacı duyulmuş ve likidite temini bu krizleri aşmak açısından oldukça büyük önem taşımıştır (Aksoyoğlu, 2009: 538).

5811 sayılı Kanun Türk Vergi Sistemi içerisinde kayıtlı olması gereken yurt içi ya da yurt dışı varlıkların, özellikle yurt dışındaki varlıkların, bütçeye kazandırılması adına ayrıntılı çalışılmış bir kanundur. Burada amaç yurt içi varlıkların yanı sıra, yurt dışında da beyan edilmeyen varlıkların beyanını sağlamak ve bu vergi gelirlerini ulusal ekonomiye kazandırmaktır. Kanun metninde Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan mükelleflerin; Ankara, İstanbul ve İzmir’de ilgili vergi dairelerine beyanda bulunmaları sağlanmıştır.

3.1.2.2. 5811 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları

5811 sayılı Kanun yürütme ve yürürlük dâhil olmak üzere 6 maddeden ve bu maddeler de, Kanunun amaç ve kapsamı, tanımı, uygulama esasları ve düzenleme yetkisinden meydana gelmektedir.

İkinci maddede yer alan tanımlar bölümünde banka, aracı kurumlar ve kanaat verici belge tanımlarına yer verilmiştir. Üçüncü maddede bu Kanun metninden yararlanabilecekler hakkında uygulama esaslarına yer verilmiştir. Düzenleme yetkisi Kanun metnine göre Maliye Bakanlığı’na aittir. Kanun yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiş ve yürütme yetkisi Bakanlar Kurulu’na aittir.

5811 sayılı Kanunun kapsamını; 01.10.2008 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının (elmas, yakut, gümüş vs. gibi değerli taşlar hariç) yurda getirilerek ekonomiye kazandırılması ile taşınmazların kaydedilmesine, yurt içinde

bulunan ancak 01.10.2008 tarihi itibarıyla işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların banka veya aracı kurumlardaki hesaba yatırılarak işletmelere sermaye olarak konulmasına, bazı yurt dışı kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik usul ve esaslara ilişkin açıklamalar oluşturmaktadır (5811 sayılı Kanun Genel Gerekçesi, 2008).

5811 sayılı Kanun Uygulama Rehberi'nde ise şu bölümler ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır:

- Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları
- Türkiye'de Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları
- Yurt Dışında Veya Türkiye'de Sahip Olunan Varlıklara İlişkin Ortak Hükümler
- Bildirim ve Beyanın Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu
- İstisna Kazançlar

3.1.2.3. 5811 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu

Maliye Bakanlığı'nın verilerine göre 5811 sayılı Kanun kapsamında 64.000 civarında mükellef beyanda bulunmuştur. Beyan edilen toplam tutar yaklaşık 48 milyara ulaşmışken, tahakkuk eden vergi tutarı 1 milyar 660 milyon TL, tahsil edilen toplam tutar ise 1 milyar 60 milyon TL düzeyinde kalmıştır. Yaklaşık 600 milyon TL tutarında vergi tahsil olunamamıştır. Ödenmeyen vergiye karşılık gelen beyan miktarı 15 milyar TL civarında olup, bu durum Kanun kapsamında beyan edilen 48 milyar TL civarındaki varlığın 15 milyar TL'lik kısmının, Kanun hükümleri gereği yurda getirilmediği veya işletme aktiflerine dâhil edilmediği, anlamına gelmektedir (Martin, 2013: 121). Gelir idaresinin 5811 sayılı Kanun ile ilgili istatistiki bilgileri sunmak adına yayınladığı veriler sırasıyla Tablo 3.4., 3.5. ve 3.6.'da yer almaktadır.

Gelir idaresi tarafından hazırlanan bu tabloda yurt dışında sahip olunan varlıklar için doğrudan bildirim ve ilgili banka ve aracı kurumlara yapılan bildirim verileri yer almaktadır. Bu verilere göre 10 Şubat 2010 tarihi itibarıyla yurtdışında sahip olunan varlıklar için doğrudan bildirilen beyanname sayısı 1.327 iken bu beyannameler ile birlikte bildirilen toplam matrah tutarı ise 22.273.892.026 TL'dir. Bunlarla birlikte hesaplanan ve ödenmesi gereken vergi tutarı ise 445.477.841 TL şeklinde açıklanmıştır.

Tablo 3. 4. 5811 Sayılı Kanun İstatistikleri Yurt Dışı Verileri

YURT DIŞI				
	DOĞRUDAN BİLDİRİLEN		BANKA VE ARACI KURUMLARA BİLDİRİLEN	
Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)
Vergi Matrahı	1.327	22.273.892.026	213	5.602.125.374
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi		445.477.841		112.042.507

Kaynak:https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm

İlgili ve aracı kurumlar için yurt dışında sahip olunan varlıklarla ilgili yapılan bildirimler 213 adet iken bu verginin toplam matrahı ise 5.602.125.374 TL'dir. Hesaplanan ve ödenmesi gereken vergi tutarı ise 112.042.507 TL'dir. 5811 sayılı Kanun çerçevesinde yurt içinde bulunan mal varlıkları için vergi mükellefiyeti olmayanların beyanname sayısı 1.702, bu beyanlar ile bildirilen toplam matrah tutarı 2.007.700.844 TL, bu matrah üzerinden hesaplanması ve ödenmesi gereken vergi tutarı ise 100.385.042 TL'dir.

Tablo 3. 5. 5811 Sayılı Kanun İstatistikleri Yurt İçi Verileri

YURT İÇİ				
	DOĞRUDAN BİLDİRİLEN		BANKA VE ARACI KURUMLARA BİLDİRİLEN	
Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)
Vergi Matrahı	1.702	2.007.700.844	61.325	18.374.398.231
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi		100.385.042		918.719.914

Kaynak:https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm

5811 sayılı Kanun istatistiklerine göre yurtiçinde bulunan mal varlıkları için vergi mükellefiyeti olanların beyanname sayısı 61.325, bu beyanlar ile bildirilen toplam matrah tutarı 18.374.398.231 TL, bu matrah üzerinden hesaplanan ve ödenmesi gereken vergi tutarı ise 918.719.914 TL'dir.

Tablo 3. 6. 5811 Sayılı Kanun İstatistikleri

GENEL TOPLAM			
Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)	Oran (%)
Vergi Matrahı	64.567	48.258.116.475	100,0
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi		1.576.625.305	3,3

Kaynak:https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm

Genel toplam verilerini incelediğimizde ise, 5811 sayılı Kanun uygulanması neticesinde yurt içi ve yurt dışı toplam beyanname sayısı 64.567 iken, toplam vergi matrahı tutarı 48.258.116.475 TL olarak beyan edilmiş ve 1.576.625.305 TL tutarında vergi tahakkuk etmiştir.

Bir yandan da 5811 sayılı Kanunun tahakkuk ve tahsilat oranlarını inceleyecek olursak; bu oranlar GİB genel bütçe verilerinin içinde açıkça yer almaktadır. Buna göre Kanun çıkarıldığı ilk sene yüzde 46,5'lik bir başarı oranına sahipken ikinci yıl ise yüzde 33'lük ve ardından tüm yıllar düşüş gösteren bir başarı oranına sahiptir. Tahsilat oranı yıllara oranla sürekli azalma eğilimi göstermiştir.

Dönemin Maliye Bakanı'nın açıklaması doğrultusunda, 5811 sayılı Kanun uygulamasının sonucunda 26.9 milyar TL'si yurt dışından, 20.3 milyar TL'si yurt içinden olmak üzere toplamda 47.3 milyar TL beyanda bulunulmuştur. Bu beyan sonucunda 1.5 milyar TL vergi tahakkuk etmiştir. 64 bin beyanname ile ulaşılan bu toplam gelirin %50.4'ü döviz, %29.6'sı Türk Lirası, %7'si altın, %6.6'sı menkul kıymet, %6.4'ü gayrimenkulden oluşmaktadır. Kasım 2008-Mart 2009 tarihleri arasında 5 ay 10 günlük ilk dönemde 14.8 milyar TL gelir beyan edilirken, 10 Temmuz-31

Aralık 2009 dönemindeki 5 ay 21 günlük ikinci dönemde ilk dönemin iki katının üzerinde 32.4 milyar TL gelir beyan edilmiştir. İkinci dönemin vergi geliri de 1.1 milyar TL ile ilk dönemin 2.5 katına ulaşmıştır (<https://businessht.bloomberght.com>).

Tablo 3. 7. Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL)

Yıllar	Bütçe Tahmini	Tahsilat	Fark	T/T Oranı
2007	173.861.616.000	171.098.466.000	-2.763.150.000	91,1
2008	187.504.321.000	184.800.355.000	-2.703.966.000	89,7
2009	220.602.859.000	189.963.543.000	-30.639.316.000	87,4

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm

5811 sayılı Kanun uygulamasından önce ve sonraki yılların gerçekleşen ve hedeflenen vergi gelirleri incelendiğinde tahsilat ve tahakkuk oranlarında düşüş olduğu gözlemlenmektedir. Vergi affından önceki yıl ve vergi affı yılı hedeflenen vergi tutarından 2 milyar kadar eksik vergi tahsilatı yapılmıştır. 2002 yılında 171 milyar TL tahsil edilen vergi geliri, 2008 yılında yaklaşık 185 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.

2009 yılında ise bütçe tahmininin 30,6 milyar TL altında tahsilat gerçekleşmiştir. Aynı şekilde tahsilat tahakkuk oranlarının düşmesi de mükellefin vergi uyumu göstermeme yönünde davranış sergilediğinin bir göstergesidir.

Yaklaşık 190 milyarlık tahsilatın gerçekleştiği 2009 yılında 5811 sayılı kanun kapsamında yaklaşık 1 milyarlık tahsilatın gerçekleşmesi vergi gelirleri içinde çok fazla yer tutmamaktadır. Bu da 5811 sayılı kanun açısından başarılı bir sonuç sayılmamakla birlikte mükellefte yeni bir af beklentisi ile tahsilat ve tahakkuk oranında düşüşe sebep olmuş olabileceği de göz ardı edilmemelidir.

3.1.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

6111 sayılı Kanun 3 yıl aradan sonra çıkarılan yeni bir vergi affıdır. 13.02.2011 tarihinde kabul edilen bu Kanun 25.02.2011 tarihinde 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Cumhuriyet tarihinin en büyük mali affı şeklinde anılan bu Kanunun ayrıca “Torba Kanun” adı ile bilinmesinin nedeni oldukça fazla ve farklı konuda yasal mevzuatı değiştiren kapsamı geniş bir düzenleme olmasıdır (Alper, 2011: 53).

3.1.3.1. 6111 Sayılı Kanunun Amacı

29 Kasım 2010 tarihli 6111 sayılı Kanun gerekçesinde, 2008 yılının ortalarında başlayan küresel ekonomik krizin etkilerinin 2009 yılında da artarak devam etmesiyle birlikte ekonomide dış talebin düştüğü ve daralmaların meydana geldiği öncelikli olarak belirtilmiştir.

Ülkede dış talebin düşmesi ve bu düşmeye bağlı olarak mal ve hizmet satış gelirindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına ve bazı işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirmesinde gecikmelere neden olmuştur. Yaşanan bu süreçten olumsuz şekilde etkilenen işletmelerin devlete olan borçlarına uygulanan ek mali müeyyideler de borç tutarlarını artırmış olup, icra takibinde kalan borçlulara mevcut yasal düzenlemelerle ödeme imkânları sağlanmaya çalışılmış ancak, borçların tasfiye edilmesi de yeterli olmamıştır. Devlete olan borçların enflasyon oranına endekslemek suretiyle ödenmesi, kamu ile olan mali ilişkilerin belli bir plan ve program kapsamında çözüme kavuşması şartıyla faaliyetlere devam edilmesine olanak verilmesi yönünde kamuoyunda talepler artmıştır. Ekonomik kalkınmanın sürdürebilmesi için yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla bu kanunun çıkarılmasına gerek duyulmuştur (6111 Sayılı Kanun Gerekçesi, 2010).

6111 sayılı Kanunla toplanan gelirlerin, ekonomik çıkarların yanında tahsil edilmeyen kamu alacaklarının elde edilmesi yolu ile devlete finansman kaynağı olması amaçlanmıştır. Ayrıca bu gerekçelerin yanında ihtilafların sonlandırılması, devletin yükünün azaltılması gibi teknik nedenler de sayılabilir. Siyasi neden olarak da seçimler nedeniyle hükümetin mükellefler aracılığı ile oy oranını artırmak istemesi sayılabilmektedir (Eroğlu, 2011: 1547).

3.1.3.2. 6111 Kanununun Kapsamı Ve Uygulama Esasları

6111 sayılı Kanuna göre, vergi borcu aslına güncelleme oranının (TEFE/ÜFE) uygulanması ile hesaplanan borçlarını ödeyen mükelleflerin; gecikme faizi ve gecikme zammı ile vergi aslına bağlı olan cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir (6111 Sayılı Kanun Rehberi, 2011).

Kanun incelendiğinde beş kısım ve toplam 216 ana madde, 18 geçici maddeden oluştuğu görülmektedir. Bu kısımlarda kamu ve borçlular arasındaki alacak, borç ilişkisine dair düzenlemeler yer almaktadır. 6111 sayılı Kanun oldukça kapsamlıdır ve kısımlar kendi içinde bölümlere ayrılmıştır.

Birinci kısımda genel hükümler ve tanımlar yer almaktadır. Birinci kısım, birinci bölüm ve birinci madde 6111 sayılı Kanunun kapsamını içermektedir. 6111 sayılı Kanun, 31 Aralık 2010 tarihine kadar beyan edilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi stopajı, damga vergisi gibi beyana dayalı tüm vergiler ile 31 Aralık 2010 tarihinden önce tahakkuk eden yıllık harçlar, motorlu taşıtlar vergisi gibi alacakları kapsamaktadır. İkinci kısımda ise Maliye Bakanlığı'na, Gümrük Müsteşarlığı'na, İl Özel İdareleri'ne ve Belediyelere bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları ile Belediyelerin ve Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdareleri'nin bazı alacaklarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Burada kesinleşmiş alacaklar ve kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacaklarının tahsilatının hızlandırılmasına ilişkin hükümler yer alırken, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler ve pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar için de hükümler yer almaktadır.

Üçüncü kısımda Sosyal Güvenlik Kurumu'na bağlı tahsil dairelerince takip edilen alacaklara ilişkin hükümler incelenmiştir. Bu kısımda kesinleşmiş Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları, dava safhasında bulunan veya dava açma süresi sona ermemiş idari para cezaları, ön değerlendirme, araştırma veya tespit aşamasında olan eksik işçilik prim tutarları, sosyal güvenlik borç yapılandırma anlaşmalarının ihyasına ilişkin hükümler ve sigortalılık süreleri durdurulanların ihya prim borçlarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Dördüncü kısımda çeşitli ve ortak hükümler yer alırken beşinci kısımda bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin hükümler ve son hükümler yer almaktadır.

6111 sayılı Kanun kapsamında vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olan ecrimisil, kaynak kullanımını destekleme fonu alacakları, destekleme ve fiyat istikrar fonu alacakları, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu tarafından verilen ve süresinde ödenmediği için vergi dairelerine takip için intikal ettirilen öğrenim ve katkı kredisi alacakları, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından tespit edilen ve süresinde ödenmediği için vergi dairelerine intikal ettirilen sulama tesisleri işletme ve bakım ücreti, sulama tesisleri yatırım bedeli gibi alacaklar, doğrudan gelir desteği ödemelerinden geri alınması gereken alacaklar gibi amme alacakları yapılandırılmıştır (6111 Sayılı Kanun Rehberi, 2011).

Ayrıca Kanun kapsamında idari para cezaları da yapılandırılmıştır. Trafik cezaları dâhil, 120 TL altında kalan idari para cezaları (yasak yerlerde sigara kullanımından kaynaklananlar hariç), 12 TL ve altında kalan köprü ve otoyol kaçak geçiş ücretleri, Maliye Bakanlığının vadesi 31.12.2004 tarihinden önce olan 50 TL'yi aşmayan asli alacakları ile bu alacağa bağlı fer'i alacaklar, aslı ödenmiş 100 TL'yi aşmayan fer'i alacaklar, Gümrük İdaresince takip edilen vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olan 50 TL asli alacaklar ve 65 TL idari para cezaları, 65 yaş maaşını haksız yere alanlardan talep edilen %50 fazlalar, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından takip edilen ve vadesi 31.12.2010 tarihinden önce olan 50 TL'yi aşmayan asli alacaklar ile bu alacağa bağlı fer'i alacaklar ve aslı ödenmiş 100 TL'yi aşmayan fer'i alacakların Kanunla birlikte tahsilatından vazgeçilmiştir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013: 266-267).

GİB tarafından Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması olarak kabul edilen söz konusu Kanun ile birikmiş borçlara ödeme kolaylığı, mükellef ile vergi idaresi arasındaki davaların sulh yoluyla çözümü, inceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için Kanundan yararlanma, matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere incelenmeme avantajı, işletmelerindeki emtia ile kayıtlarını uygun hale getirmek isteyen mükelleflere kolaylıklar, pişmanlıkla beyan uygulamasının teşviki, yapılandırılan borçların düşük oranlı katsayı ile taksitli olarak ödenebilmesi ve yapılandırılan borçların kredi kartıyla da ödenebilmesi imkânı getirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011).

3.1.3.3. 6111 Sayılı Kanununun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu

Bu Kanun kapsamında borçlulara, borcu peşin ödeme seçeneğinin yanı sıra taksitle ödeme imkânı da sağlanmıştır. Bu imkâna göre borcu başvuru esnasında 6, 9, 12

ya da 18 eşit taksit imkânıyla ödemek mümkün olmuştur. Kanun kapsamında ilk taksit Mayıs 2011 tarihinde tahsil edilmiştir.

Tablo 3. 8. 2011 Dönemi Gelir Vergisi Bilgileri

(Gelir Bildirimi)				
	Mük.Say.	Zarar	Mük.Say.	Kar
Ticari Kazançlar	453.667	4.299.795.268.56	1.111.218	12.651.899.204.39
Zirai Kazançlar	1.218	22.789.898.59	4.824	110.768.150.36
Serbest Meslek Kazançları	20.796	136.958.542.40	106.291	4.971.359.310.43
Ücretler			5.380	1.399.900.626.40
Gayri Menkul Sermaye İratları	843	6.384.909.92	161.512	3.297.932.168.12
Menkul Sermaye İratları			18.356	3.930.182.206.32
Diğer Kazanç ve İratlar			90.911	932.551.440.83
TOPLAM	475.951	4.465.928.619.47	1.312.512	27.294.593.106.85
ZARAR	419.685	3.949.643.810.16		
KAR			1.300.989	26.778.308.297.54
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	78.855	1.463.117.311.76		
BEYAN EDİLECEK GELİRLERDEN İNDİRİM				
İndirim Türü			Mük. Say.	İndirim Tutarı
Bireysel Emeklilik Katkı Payı			25.586	89.521.048.23
Şahıs Sigorta Primi			9.450	25.779.190.17
Eğitim ve Sağlık Harcamaları			25.225	161.148.998.19
Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar			1.229	378.947.896.94
Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar			73	513.988.65
Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar			93	4.785.854.20
Sponsorluk Harcamaları			29	671.296.20
AR-GE İndirimi (GVK'ya Göre)			51	2.361.021.23
AR-GE İndirimi (5746 Sayılı Kanuna Göre)			43	7.374.755.21
Diğer Bağış ve İndirimler			3.294	107.542.333.11
Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı			126.679	2.241.763.693.59
Mahsup Sonrası Kalan Tutar				24.536.544.603.95
(Vergi Bildirimi)				
	Mük. Say.			
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	1.279.942	25.993.519.436.16		
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.279.787	6.889.987.715.49		
Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler	128	2.115.531.23		
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	150.922	3.112.187.976.29		
Geçici Vergiler	805.136	1.422.556.683.31		
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	918.084	4.538.176.263.47		
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	877.527	2.858.934.214.23		
İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi	164.223	507.122.762.21		
İadesi Gereken Gelir Vergisi	87.878	477.258.489.84		
İadesi Gereken Geçici Vergi	82.389	29.864.272.37		
Ödenmesi Gereken Damga Vergisi	1.757.275	92.362.549.75		

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2011/2011_Gelir_Bey_Ozeti.xls.htm,

Tablo 3.8.'de, 2011 yılı gelir vergisi bilgilerine göre, mükellefler tarafından 2011 yılı toplam 27.294.593.106.85 TL'lik gelir bildiriminde bulunulmuştur. Mükellef sayısı ise 475.951 olarak gerçekleşmiştir. En fazla mükellef ticari kazançlar üzerinden beyanname vermişken, yine tahakkuk eden vergi tutarı en fazla ticari kazanç

üzerindedir. 2011 yılı toplam gelir bildirimini 26.778.308.297.54- TL olarak gerçekleştirmiştir. Ödenmesi gereken gelir vergisi toplam 2.858.934.214.23- TL iken 6111 sayılı Kanun kapsamında ödenmesi gereken gelir vergisi 521.004.768 TL olarak belirlenmiştir

2011 yılında ekonomimizde görülen yüzde 8,5 oranındaki büyüme ve 6111 sayılı Kanun dolayısıyla dolaylı vergi tahsilatları başta olmak üzere ÖTV dışındaki bütün vergi gelirleri unsurlarında yılsonu gerçekleştirmeleri Bütçe Kanununda belirtilen hedeflerin üzerinde gerçekleşmiştir. Bu bağlamda; bütçede 47.3 milyar TL öngörölmüş olan gelir vergisi tahsilatı yılsonunda hedefin yüzde 3,1 üzerinde gerçekleşerek 48.8 milyar TL, kurumlar vergisi tahsilatı hedefi 23.1 milyar TL iken yine yılsonu tahsilatı hedefin yüzde 16,6 oranında üzerinde gerçekleşerek 26.9 milyar TL ve Bütçe Kanununda 67.8 milyar TL olarak öngörölmüş olan KDV tahsilatı yılsonunda 78.6 milyar TL olarak gerçekleşerek hedeflenen tüm vergi gelirlerinin başarılı tahsilatı ile sonuçlandırılmıştır. Bu hedeflerin üzerinde tahsilat gerçekleştirilmesi yılsonu faaliyet raporunda 6111 sayılı Kanun nedeniyle yapılan tahsilata bağlanmıştır (2011 Genel Faaliyet Raporu, 2012: 53).

Görüldüğü üzere 6111 sayılı Kanun tahsilat açısından başarılı bir Kanun olup, genel vergi gelirlerinde hedeflenen tutarların üzerine çıkılmasını sağlamıştır. Bir önceki ve sonraki yılların genel vergi gelirlerini de inceleyecek olursak genel bütçe vergi gelirleri Tablo 3.9.'da yer almaktadır.

Tablo 3. 9. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL)

Yıllar	Bütçe Hedefi	Tahsilat	Fark	T/T Oranı
2010	212.555.871.000	228.298.799.000	15.742.928.000	86,2
2011	250.769.413.000	275.697.952.000	24.928.539.000	85,6
2012	300.995.224.000	306.344.726.000	5.349.502.000	86,4

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm,

2010 yılı verilerine göre vergi gelirleri tahsilat tutarı hedeflenen tutara oranla 15.7 milyar TL'lik fazla vermiştir. Dolayısıyla hedeften sapma yerine fazla verilmesi, 6111 sayılı Kanun'un vergi gelirlerinde bütçe tahmininde ekonomik bir yetersizlik görülerek çıkarılan bir kanun olmadığı yargısına varılabilir.

2011 yılına baktığımızda ise tahsil edilen vergi geliri tutarı, hedeflenen vergi geliri tutarından yaklaşık 25 milyar TL'lik fazla vermiştir. Bu tutar hedeften bir önceki yıla göre daha fazla bir rakamdır. Bir önceki yıl gerçekleşen farka göre 9 milyar fazla veren 2011 yılı vergi gelirlerinin ise 6111 sayılı Kanun'un destekleyicisidir. Ancak 2012 yılına geldiğimizde hedeflenen tutarın 5 milyar üzerine çıkılabilmektedir ve bunun temel sebebi ise 2012 yılı faaliyet raporunda, özelleştirme gelirlerinin hedefin altında gerçekleşmesi olarak belirtilmiştir.

Tüm bunların yanı sıra genel bütçe vergi gelirleri tahakkuk-tahsilat oranları tablosunu incelediğimizde ise 2010 yılı vergi gelirlerinin tahakkuk tahsilat oranı % 86.2 iken, 2011 yılı için bu oran % 85,6 düzeyinde seyretmiştir. 6111 sayılı Kanunun uygulandığı 2011 yılı için toplam tahsilatın toplam tahakkuk miktarına bölünerek bulunduğu bu oranın, 2010 yılına göre daha düşük seyrettiği göze çarpmaktadır. 2010 yılına göre artış göstermesi gereken bu oran aksine 0,6'lık bir düşüş yaşamıştır ki bu da 6111 sayılı Kanunun başarısını başka bir açıdan sorgulatmaktadır.

Tablo 3.10.'da Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün, hazırladığı tablolardan yola çıkılarak hazırlanan 6111 Sayılı Kanuna ilişkin tahsilat tutarları yer almaktadır.

Tablo 3. 10. 6111 Sayılı Kanun İle Gerçekleşen Tahsilat Tutarları

Yıllar	Tahsilat (Bin TL)
31.12. 2011	13.301.491
31.12.2012	20.894.445
31.12.2013	24.928.265
31.12.2014	26.366.265

Kaynak: <https://www.muhasibat.gov.tr>⁷

Maliye Bakanlığı'nın verilerine göre 6111 sayılı Kanunun ilk yılı 13.301.941 bin TL tahsil edilmişken, ikinci yıl 20.894.445 bin TL vergi geliri elde edilmiştir. 2013 yılı 24.928.265 bin TL ve 2014 yılı toplam 26.366.265 bin TL vergi geliri elde edilmiştir.

⁷ Veriler her yıl için hazırlanan "Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku, Tahsilatı, Tahsilatın Tahakkuka ve Bütçe Hedefine Oranı", tablosundan alınmıştır.

6111 sayılı Kanuna ilişkin basına yansıyan haberlerde ise, bu Kanundan yararlanmak üzere 5 milyon 112 bin 334 başvurunun alındığı, başvuruların 1.6 milyonunun motorlu taşıtlar vergisi ve trafik cezası gibi alacaklar için, 302 bin civarındakinin de kredi ve yurtlar kurumu gibi kurumların alacakları için olduğu yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet adresi üzerinden 986 bin 852 adet elektronik başvuru yapıldığını ifade eden Maliye Bakanı, Kanun kapsamında 6 milyon 32 bin 972 adet dosyanın yapılandırıldığını, yapılandırılan toplam alacak tutarının ise 36 milyar 551 milyon 886 bin 881 TL olduğunu belirtmiştir. Kanunun getirdiği imkânlardan yararlanmak için en fazla başvuru kesinleşmiş alacaklara yönelik yapılmış ve kesinleşmiş alacaklar için 4 milyon 441 bin 265 mükellef başvurmuştur (<https://www.cnnturk.com>).

3.1.4. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6486 sayılı Kanun "2. Varlık Barışı" olarak da adlandırılan bir torba yasadır ve Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 85. maddede yer almaktadır. 21 Mayıs 2013 tarihinde kabul edilen söz konusu Kanun 29 Mayıs 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak, yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

3.1.4.1. 6486 Sayılı Kanunun Amacı

6486 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinde yer alan bu vergi affı düzenlemesinin temel amacı yurt dışındaki varlıkların ekonomiye kazandırılması olup gerekçesinde de; gerçek ve tüzel kişiler tarafından sahip olunan varlıkların, Türkiye'ye getirilmesi ve kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılması hedeflenmektedir, ibaresiyle açıklanmaktadır.

Varlık Barışı kısaca, yurt dışında bulunan bazı varlıkların bildiri ve belli sürelerde Türkiye'ye getirilmesi olarak tanımlanabilir. Yurt dışında bulunan gayrimenkuller de bu yasa kapsamına girmektedir. Bildirilen bu varlıkların değeri üzerinden yasada belirtilen oranda vergi ödenmesi durumunda, bu varlıklara ilişkin olarak hiçbir surette vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması öngörülmektedir. Buna benzer bir düzenleme aslında 2008 yılında çıkarılan 5811 sayılı "Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun" ile yapılmıştır. Bu Kanun yurt dışındaki varlıkların ekonomiye kazandırılması ve yurt içindeki kayıt dışı bazı varlıkların kayda alınarak işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamak amacıyla

çıkarılmıştır. 6486 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen hüküm ile getirilen yeni düzenleme ise sadece yurt dışında bulunan bazı varlıkların bildirim veya beyanı ile gayrimenkul dışındakilerin belli sürelerde Türkiye'ye getirilmesini içermektedir (<http://www.vergidegundem.com>).

3.1.4.2. 6486 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları

6486 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 85'inci maddede yer alan düzenleme kapsamına gerçek veya tüzel kişiler tarafından 15 Nisan 2013 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan veya yurt dışında bulunan; para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar⁸ girmektedir 31.07.2013 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle, 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca faaliyette bulunan bankalara veya 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca faaliyette bulunan aracı kurumlara bildirilir ya da vergi dairelerine beyan edilir.” ibaresiyle 6486 sayılı Kanunun kapsamı ve yöntemi belirtilmiştir (Türkay, 2013:17).

6486 sayılı Kanun yürütme ve yürürlük maddeleri dahil olmak üzere toplamda 15 maddeden oluşmaktadır.

6486 sayılı Kanun 2008 yılında çıkarılan Varlık Barışı Kanunu ile aynı özelliklere sahip olmasının yanı sıra, 6486 sayılı Kanunun kapsamına yurt içi varlıkların dâhil olmamasıyla 5811 sayılı Kanundan ayrılmaktadır. Bir başka deyişle 6486 sayılı Kanun sadece yurtdışı kaynakları kapsamaktadır. Af kapsamına 22.04.2013 tarihi itibarıyla yurtdışında bulunan; para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar” konu edilmiştir (Gökmen, 2013).

3.1.4.3. 6486 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu

6486 sayılı Kanun kapsamında tahakkuk eden verginin, vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden hesaplanan % 2 oranında, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi kararlaştırılmıştır.

Türkay (2013)'ın, uluslararası bankalardan elde ettiği verilere göre Türk vatandaşların yurtdışında 130 milyar dolar civarında parası bulunmaktadır. 6486 sayılı

⁸ Madde uygulamasında taşınmazlar kapsamına da; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler girmektedir.

Yeni Varlık Barışı Kanunu ise sadece yurt dışında bulunan Türk vatandaşların varlıklarını kapsadığına göre, bu 130 milyar dolarlık gelirin önemli bir kısmının ülke ekonomisine kazandırılması amaçlanmaktadır. Dönemin Maliye Bakanı tarafından da 6486 sayılı Kanun ile bu kaynakları ülke ekonomisine kazandırmanın önemini vurgulanmıştır (Türkey, 2013: 17).

Tablo 3.11.'de 2012,2013 ve 2014 yılları hedeflenen ve gerçekleşen genel bütçe vergi gelirleri yer almaktadır. 6486 sayılı vergi affının öncesi ve sonrası yıllarda elde edilen vergi gelirlerini genel bütçe gelirleri içerisinde inceleyecek olursak; 2012 yılı vergi tahsilatı 306.344.726.000 TL iken, 2013 yılı 354.706.446.000 TL ve 2014 yılı 387.072.426.000 TL vergi geliri tahsil edilmiştir.

Tablo 3. 11. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri(TL)

Yıllar	Bütçe Hedefi	Tahsilat	Fark	T/T Oranı
2012	300.995.224.000	306.344.726.000	5.349.502.000	86,4
2013	347.890.019.000	354.706.446.000	6.816.427.000	86,8
2014	378.016.251.000	387.072.426.000	9.056.175.000	85,2

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm,

Tablo 3.11.'den de görüldüğü üzere en yüksek vergi geliri 387.072.426.000 TL ile 2014 yılında elde edilmiştir. Bütçe hedefleri her 3 yılda da tutturulmuş ve tahmin edilen tutarlar fazlasıyla tahsil edilmiştir. Tahsilat tutarında her üç yılda da bütçe hedefinin üzerine çıkılmıştır. Yine en fazla fark 2014 yılı olup 9 milyar TL'lik bütçe tahmininden fazla tahsilat elde edilmiştir. Tahakkuk tahsilat oranları bu vergi affı yıllarında da düşmeye devam etmiştir. Vergi affı yılında 0.4 gibi önemsiz derecede yükselen oran sonraki yıl yine düşüş eğilimi göstermiştir.

Basına yansıyan haberlerde Maliye Bakanı'nın yaptığı açıklamalara göre; uygulama sonucunda toplam 69 milyar 807 milyon 327 bin TL varlık beyan edilmiştir. Bu kapsamda 1 milyar 396 milyon 147 bin TL vergi tahakkuk ettirilmiş ve bu tutarın 209 milyon 169 bin TL'si tahsil edilmiştir. Beyan edilen varlıkların yüzde 90,4'ü (63 milyar 101 milyon 942 bin TL) vergi dairelerine doğrudan, yüzde 9,6'sı ise (6 milyar

705 milyon 384 bin TL) banka ve aracı kurumlara beyan edilmiştir (<https://www.dunya.com>).

Tahakkuk eden tutara göre tahsilat oranının düşük kalması bu Kanunun başarısını sorgulatmaktadır. Maliye Bakanı'nın ise bu durumun peşini bırakmayacaklarına dair söylemleri basında fazlaca yer almıştır. Bakan, dünyanın içinde bulunduğu konjonktür de dikkate alındığında, yapılan çalışmanın önemli olduğunun altını çizmiş ve beyan üzerine kendilerinin bir sınırlamasının söz konusu olmadığını belirterek; "Uygulamadan yararlananlara teşekkür ediyorum ancak bildirimde bulunup da gereğini yapmayanların peşinde olacağız. Ortaya çıkan verginin tahsilatı için, herhangi bir alacakmış gibi takibini yapacağız" ifadelerini kullanmıştır (<http://www.hurriyet.com>).

3.1.5. 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

Kamuoyunda "Torba Yasa" olarak bilinen 6552 sayılı Kanun 10 Eylül 2014 tarihinde kabul edilip, 11.09.2014 tarihinde, 29116 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmasının ardından yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Kanunda geniş toplum kesimlerinin beklentilerinin karşılanmasına yönelik düzenlemelerin yanında, kamu görevlileri sendikaları ve konfederasyonlarının toplu sözleşme sürecinde talep ettikleri ya da Kamu Personeli Danışma Kurulu'na taşıdıkları ve üzerinde görüş birliğine varılan bazı hususlarda da düzenleme yapılmıştır (T.C. Devlet Personel Teşkilatı, 2014).

3.1.5.1. 6552 Sayılı Kanunun Amacı

6552 sayılı Kanun gerekçesine göre Kanunun çıkarılma amacı; asıl işveren-alt işveren ilişkisinin değişimine ihtiyaç duyulması, yer altında çalışan işçilerin haftalık çalışma süreleri ve yıllık ücretli izin sürelerinin yeniden düzenlenmesi gerekliliği, sosyal güvenlik sisteminin iyileştirilmesi ve uygulamada ortaya çıkan ihtiyaçların giderilmesi amacıyla düzenlemeler yapmaktır.

Söz konusu Kanunun 73'üncü ve 74'üncü maddesinde ise Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince takip edilen bazı amme alacakları ile Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdarelerinin ve Belediyelerinin bazı alacaklarının yeniden

yapılandırılması ve kasa mevcutları ile işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarının düzeltilmesi amaçlanmıştır (<https://www.verginet.net>).

3.1.5.2. 6552 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları

Birçok vergi düzenlemesini ilgilendiren 6552 sayılı Torba Yasa oldukça ayrıntılı bir kanundur. Vergi ve ilgili düzenlemelerin yer aldığı bu Kanun yürütme ve yürürlük dâhil 146 maddeden oluşmaktadır.

Bazı alacaklarının yeniden yapılandırılmasına dair düzenlemeler esas olarak 6552 sayılı Kanunun 73'üncü maddesinde bulunmaktadır. Bu düzenlemeler Kanun yayımlandığı tarihte uygulanmaya başlanmıştır. Yeniden yapılandırmanın kapsamına ise yine bu maddede yer verilmiştir.

6552 sayılı Kanunun 73'üncü maddesi hükümlerine göre, bir alacağın yapılandırılarak ödenebilmesi için bu alacağın;

- Maddede belirtilen tür ve dönemden kaynaklı bir alacak olması,
- "Kesinleşmiş alacak" olması,⁹
- Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olması (maddenin on altıncı fıkrası kapsamında olan alacaklar için vadesi 30.04.2014 tarihi ve öncesi olan), şarttır.

3.1.5.3. 6552 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu

6552 sayılı Kanun kapsamında mükelleflere hesaplanan tutarları; 6, 9, 12, 15 ya da 18 taksitte ödeme imkânı verilmiştir ve ilk taksitin Aralık 2014 tarihinde tahsilatı yapılmıştır.

Bir takvim yılında iki veya daha az taksitin süresinde ödenmemesi halinde, yapılandırma bozulmuştur. Ancak bu durumda, ödenmeyen taksit tutarlarının son taksiti izleyen ayın sonuna kadar, gecikilen süre için gecikme zammı oranında geç ödeme

⁹ Yapılan düzenlemeye göre, madde kapsamında yapılandırılacak alacakların Kanunun yayımlandığı 11.09.2014 tarihi itibarıyla (bu tarih hariç) kesinleşmiş olması gerekmektedir. Bir alacağın kesinleşmesi, alacağın varlığının hukuk düzeninde ihtilafı olmaması veya ihtilafı hale gelme olasılığının kalmamasıdır.

zammı ile birlikte ödenmesi gerekmiştir Bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi halinde Kanundan yararlanma hakkı tamamen kaybedilmiştir.

6552 sayılı Kanun kapsamında elde edilen vergi gelirlerinden önce Kanunun yayımlandığı yıl ile birlikte önceki ve sonraki yıl genel vergi gelirlerini inceleyecek olursak; 2013 yılından 2015 yılına tahsilat tutarlarında bir artış gözlemlenmektedir. Kanunun yayımlandığı 2014 yılı genel vergi geliri 387.072.426.000 TL gerçekleşirken, 2013 yılı 354.706.466.000 TL ve 2015 yılı 447.972.948.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu verileri bütçe hedefi verileri ile birlikte Tablo 3.12.'de görmek mümkündür.

Tablo 3. 12. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL)

Yıllar	Bütçe Hedefi	Tahsilat	Fark	T/T Oranı
2013	347.890.019.000	354.706.466.000	6.816.427.000	85,4
2014	378.016.251.000	387.072.426.000	9.056.175.000	83,5
2015	427.048.060.000	447.972.948.000	20.924.888.000	82,9

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm,

2014 yılı Aralık ayı Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre; 2013 ve 2015 yılları arası tahakkuk tahsilat oranları incelendiğinde, 2013 yılı oranı yüzde 85,4 iken 2014 oranı ise yüzde 83,5 olarak gerçekleşmiştir. 2014 yılı 422.246.255 bin TL olarak gerçekleşen tahakkuk tutarına karşılık 387.072.426 bin TL tahsilat tutarı elde edilmiştir. Bu da tahsilat tahakkuk oranının yüzde 83,5 olarak gerçekleşmesine neden olmuştur. 2015 yılına geldiğimizde ise 491.848.901 bin TL'lik vergi tahakkuk etmişken, 447.972.948. bin TL'lik bir vergi geliri elde edilmiştir. Tahsilat tutarlarının, tahakkuk tutarına göre düşüğe olduğu gözlemlenmektedir. Vergi affı kapsamında tahakkuk eden tutarın fazla olması tahakkuk tahsilat oranının düşük seviyede kalmasına sebep olmuştur.

2015 yılı genel bütçe gelirlerinin tahakkuku, tahsilatının ekonomik sınıflandırılması tablosu verilerine göre 6552 sayılı Kanun kapsamında toplamda 8.284.739 bin TL tahsil edilmiştir. 2016 yılı verilerine göre ise yaklaşık 10.2 milyar TL tahsilat gerçekleştirilmiş olup, 43,7 milyar TL alacak yapılandırılmıştır. Gelir idaresinin

yayınladığı tablolarda 6552 sayılı kanunun tahsilat durumu ile ilgili bu veri dışında başka hiçbir veriye rastlanmamaktadır.

3.1.6. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

03 Ağustos 2016 tarihinde kabul edilen 6736 sayılı Kanun, 19 Ağustos 2016 tarihinde, 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

6736 sayılı Kanun darbe girişimi sonrası çıkarılan bir af kanunudur. 15 Temmuz darbe girişimi sonrası çıkarılan bu vergi affı, darbe ve benzeri siyasi olayların yarattığı ekonomik ve siyasi buhranları ortadan kaldırmak adına çıkarıldığı söylenebilir. Kanun’un genel gerekçesinde de, darbe girişiminin yarattığı olumsuz etkileri azaltmanın amaçlandığı ifade edilmektedir. Fakat affın 31 Haziran tarihi öncesini kapsamaması darbe girişimi sonrası dönemi ele almadığı için bu Kanunu yalnızca bir darbe affı olarak nitelendirmek mümkün değildir.

3.1.6.1. 6736 Sayılı Kanunun Amacı

Bu vergi affı kanunu 15 Temmuz darbe girişimi sonrası yürürlüğe girmiştir. Kanun teklifi özetinde 6736 sayılı Kanunun genel amacı şu şekilde açıklanmıştır; Kanun ile özel sektörün kamuya olan borç yükünün azaltılarak borçlara taksitle ödeme imkânı getirilmesi, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, vergi incelemesinde olan konuların dava yoluna gidilmeksizin çözümlenmesi, vergilemede öngörülebilirliğin artırılarak geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olası risklerin ortadan kaldırılması, işletme kayıtlarının fiili durumlarına uygun hâle getirilerek kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, 6552 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan alacakların, Kanunun öngördüğü şartlar dâhilinde ödeyemeyen borçlulara yeniden bir hak verilerek kamu alacaklarının tasfiyesi öngörülmüştür.

3.1.6.2. 6736 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları

Literatürde hem vergi affı hem prim affı şeklinde adlandırılan 6736 sayılı bu Kanun içerik olarak toplumun tamamını ilgilendirmekte ve hükümleri ile mali af kanunu özelliği taşımaktadır (Gönen, 2016: 76). 6736 sayılı Kanun Rehberi’nde bu affın kapsamı:

- 30 Haziran 2016 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere ait vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezalar ile gecikme faizi ve gecikme zammı alacakları,
- 30 Haziran 2016 tarihinden (bu tarih dâhil) önce verilen askerlik, seçim, trafik, nüfus, karayolu taşıma, otoyollar ve köprülerden ihlalli geçiş idari para cezaları ile RTÜK idari para cezaları,
- Kanunun yayımlandığı 19.08.2016 tarihi itibariyle vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olan vergi dairelerince takip edilen vergi dışındaki diğer amme alacakları (ecrimisil, öğrenim ve katkı kredisi alacakları gibi) olarak yer almaktadır.

Kanun kapsamına; Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil daireleri tarafından takip edilen vergiler ve bunlara bağlı vergi cezaları, seçim, askerlik, nüfus idarelerince kesilen cezalar, trafik karayolu geçiş ücretleri ve RTÜK idari para cezaları, kaynak kullanım destekleme fonu, ecrimisil, katkı ve öğrenim kredisi alacakları, haksız yere faydalanılan destek ödemeleri gibi diğer alacaklar, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı, gümrük vergileri, sigorta primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, sosyal güvenlik destek primi, işsizlik sigortası primi, genel sağlık sigortası prim alacakları, topluluk sigortası primlerine ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz ve gecikme cezaları ile beraber ayrıca belediyelerin idari para cezaları, su, atık su ve katı atık ücreti alacakları, belediyelere ödenmesi gereken paylar hariç, beyana dayanan vergilerde ve 2016 yılına ilişkin 30 Haziran'dan önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları yer almaktadır (Demir, 2016: 86-87).

6736 sayılı Kanun yürütme ve yürürlük maddeleri ile birlikte toplamda 14 maddeden oluşmaktadır. 6736 sayılı Kanun maddelerinin genel başlıkları; kesinleşmiş alacaklar, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi, bazı varlıkların millî ekonomiye kazandırılması, kesinleşmiş Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları, ön değerlendirme, araştırma veya tespit aşamasında olan eksik işçilik prim tutarları şeklindedir.

Yapılandırma kapsamındaki kurum ve kuruluşlar genel olarak; Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, İl Özel İdareleri, Belediyeler, Orman Genel Müdürlüğü, TOBB, TESK, TÜRMOB ve Türkiye Barolar Birliğidir. Yapılandırmaya konu alacaklar ise; vergi ve vergi cezaları, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı, gümrük vergileri ve idari para cezaları, sigorta primleri, topluluk sigortası primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi ile bu alacaklara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz, gecikme cezası gibi fer'i alacaklar şeklinde düzenlenmiştir (Türkey, 2016)

Maliye Bakanı'nın yaptığı açıklamaya göre, 2016 yılı Kasım ve Aralık aylarında vergi ve SGK prim ödemelerini yapamayan ve bu nedenle Kanunun getirdiği imkânlardan faydalanma haklarını kaybedenlere ikinci bir şans getirilmesi ve tahsilatını bazı sebeplerle gerçekleştirilemeyen mükelleflerin yoğun talebi üzerine Kanun süresinin uzatılmasının hükümet olarak uygun görülmesi gerekçesiyle, 6736 sayılı Kanundan yararlanılma hakkı uzatılarak ödemeler Mayıs ayı sonuna kadar uzatılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017).

18 Ocak 2017 tarihinde kabul edilip, 30 Ocak 2017 tarihinde, 29963 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanun içerisinde, 6736 sayılı Kanun kapsamında eklenen geçici madde ile 6736 sayılı Kanundan yararlanma süresi 31 Mayıs 2017 tarihine kadar uzatılmıştır.

3.1.6.3. 6736 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu

6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan borçların 6, 9, 12 veya 18 taksitle ödenmesi imkânı sağlanmıştır. Taksitlerin ikişer aylık dönemlerde ödenmesi planlanmıştır. Yapılandırmanın süreklilik sağlaması için ilk 2 taksitin süre ve miktar kuralına uyarak ödenmesi şart koşulmuşken, bir takvim yılı içinde 2 den fazla taksitin aksatıldığı durumda yapılandırmanın son bulmasına karar verilmiştir.

Kanun kapsamında 25 Kasım itibarıyla yeniden yapılandırılan tutarlara karşılık 4,1 milyar TL tahsilat yapılmış, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklarla ilgili hükümler kapsamında 113 bin 365 mükellef, inceleme üzerine çıkan vergilerle ilgili olarak yapılandırmaya başvurmuş ve 1 milyar 160 milyon TL alacak yapılandırılmıştır.

Pişmanlıkla beyanda bulunma imkânı getirilerek, bu düzenlemeden yararlanmak üzere 32 bin 692 mükellef 127 bin 175 adet beyanname vermiştir (Gök, 2016). Yapılandırma sonuçları adı altında yer alan haberlerde Maliye Bakanı 1,8 milyar TL Gelir Vergisi tahakkuk ettiğini açıklamıştır. 210 bin 87 Kurumlar Vergisi mükellefinin de matrah artırımını başvurusunda bulunmasıyla birlikte 7,1 milyar TL Kurumlar Vergisi tahakkuk etmiştir.

Af Kanunu kapsamında 25 Kasım 2016 itibari ile 8 milyon 527 bin 452 adet başvuru dilekçesi alınmış ve bu tarih itibariyle toplamda 77,6 milyar TL yapılandırılmıştır. Alınan dilekçelere bakıldığında 4 milyon 382 bin 606 adedi internet üzerinden 4 milyon 144 bin 846 kişi doğrudan vergi dairelerine başvurularak yapılandırmadan yararlanılmıştır. Bu yapılandırma başvuruları göz önüne alındığında Kanuna yoğun ilgi gösterilmiş olduğu görülmektedir. Zira 6736 sayılı Kanun çıkmadan önce 90 milyar TL kamu alacağı vardı ve bu Kanun ile alacağın %76'si yapılandırılmış oldu. Bazı vergi türleri itibariyle söz konusu yapılandırmaya bakıldığında; Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden 1,7 milyar TL, trafik para cezasından 1,4 milyar TL, KDV'den 15,5 milyar TL, Gelir Vergisi'nden 3,2 milyar TL, ÖTV'den 1,8 milyar TL, belediyelere ait alacaklardan 3,6 milyar TL, köprü ve otoyollardan usulsüz geçişlerden 271 milyon TL ve öğrenim harç kredilerinden 1,2 milyar TL gelir elde edilmiştir. Ayrıca Kanun kapsamına giren toplam borçlu sayısı 6,3 milyon kişi ve başvuru kişi sayısı ise 4,8 milyon kişi olarak belirlenmiştir. Başvuran kişilerden 1,2 milyon kişi borcunu peşin ödemiştir (Yıldırım , Yılmaz ve Akyıl, 2016).

Tablo 3. 13. 6736 Sayılı Kanun İle Gerçekleşen Tahsilat Tutarları

Yıllar	Tahsilat (TL)
31.12.2016	12.363.190.000
31.12.2017	24.649.647.207
31.12.2018	35.630.238.215

Kaynak: <https://www.muhasibat.gov.tr/>¹⁰

¹⁰ Veriler her yıl için hazırlanan "Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku, Tahsilatı, Tahsilatın Tahakkuka ve Bütçe Hedefine Oranı", tablosundan alınmıştır.

Genel bütçe gelirleri içinde yıllar itibariyle 6736 sayılı Kanunun tahsilat tutarlarına bakacak olursak; 2016 yılı itibarıyla 12.363.190.000 TL tahsilat gerçekleşirken, 2017 yılı 24.649.647.207 TL ve 2018 yılı bu Kanun kapsamında toplam 35.630.238.215 TL tahsilat gerçekleşmiştir.

Tablo 3. 14. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL)

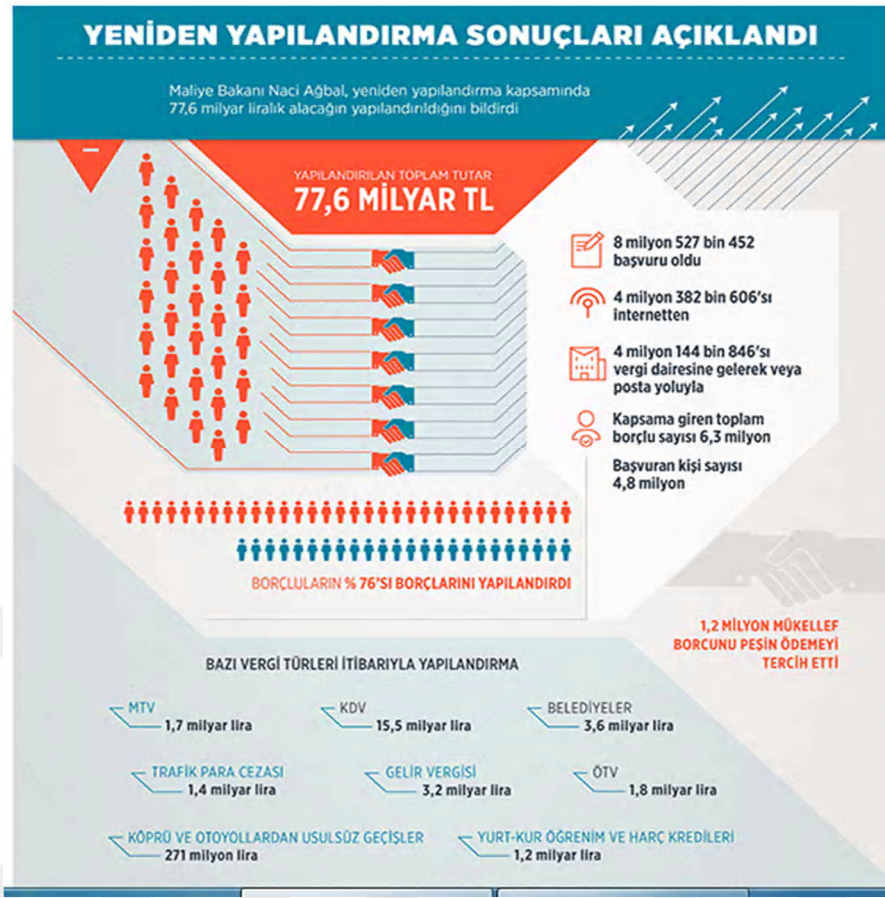
Yıllar	Bütçe Hedefi	Tahsilat	Fark	T/T Oranı
2015	427.048.060.000	447.972.948.000	20.924.888.000	82,9
2016	504.450.400.000	505.743.850.959	1.293.450.959	81,2
2017	564.746.658.000	598.162.618.676	33.415.960.676	82,3

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm

2017 yılı Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentileri Raporuna göre 2016 yılı gerçekleşen vergi geliri 505.7 milyar TL olarak açıklanırken 2017 hedefi ise 564.7 milyar TL olarak belirlenmiştir. Bunun sonucunda 2017 yılı genel vergi geliri 598.1 milyar TL olarak gerçekleşmiş olup, bütçe hedefine göre 33 milyar TL fazla vermiştir. Bu da 2017 yılı tahsilatının beklenenden daha başarılı olduğunu kanıtlamaktadır.

Tahsilat ve tahakkuk oranları incelendiğinde ise 2016 yılında 81,2'ye düşen oran, 2017 yılında 82,3'lük bir oranla yükselişe geçmiştir. Bu durum 6736 sayılı Kanunun 2017 yılı içinde uzatılması vergi gelirlerinde artışı da sağladığını göstermektedir.

Maliye Bakanı Ağbal: "8 bin 262 adet billboard yaptırıldıklarını, 96 dijital ekranda, 11 ulusal televizyon kanalında, 465 sinema salonunda tanıtım görsellerini yayınladıklarını, GİB internet sayfasını etkin olarak kullandıklarını, Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatları olarak işbirliği yaparak ve ortak toplantılar düzenleyerek Kanunu vatandaşa anlattıklarını, illerimizin hemen hemen tamamında AVM'lerde tanıtım stantları açtıklarını ve mükelleflerin internetten başvurularını aldıklarını belirtmiştir (<http://www.milliyet.com.tr>).



Şekil 3. 3. Yeniden Yapılandırma Sonuçları

Kaynak: Yıldırım; Yılmaz; Akyıl, 2016

Şekil 3.3'te basında yer alan bu afişe göre, yapılandırma sonuçlarında yapılandırılan tutar 77,6 milyar TL iken, borçluların %76'sı borçlarını yapılandırmıştır. 1,2 milyon vergi yükümlüsü borçlarını peşin ödemeyi seçerken, toplamda 8 milyon 527 bin 452 başvuru yapılmıştır.

3.1.7. 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

7020 sayılı Kanun 18 Mayıs 2017 tarihinde kabul edilmiş ve 27 Mayıs 2017 tarihinde 30078 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak uygulanmaya başlamıştır.

“Gelin Kolaylaştıralım” sloganıyla tanıtımı yapılan bu af kanununda süre uzatımı yapılmayacağı özellikle belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı sayfasında yer alan afişlerde 1 Temmuz 2016 ve 31 Mart 2017 arası vergi ve prim borçları, trafik cezası borçları ve öğrenim kredisi borçlarının düşük faizli ve taksitle ödeneceği

vurgulanmıştır. 6736 sayılı Kanunun uzatılmasının hemen üzerine çıkarılan 7020 sayılı Kanun üst üste gelen vergi affı kanunlarıdır, fakat 6736 sayılı Kanundan yararlananlar bu Kanundan yararlanamamıştır.

3.1.7.1. 7020 Sayılı Kanunun Amacı

7020 sayılı Kanun, kısaca son yapılandırma kapsamında başvuruda bulunamamış mükellefler ile bu yapılandırma sonrasında vuku bulan borçlar için çıkarılmıştır. 6736 sayılı vergi affı Kanunu 30 Haziran 2016 tarihinden önceki borçları kapsamaktadır. Bu tarihten sonra yaşanan darbe girişimi nedeniyle mükelleflerin vergi borcunu yerine getirememesi sonucu vergi ve prim borçları birikmiştir. Böylelikle hükümet yeni bir vergi affı kanununa gerek duyulduğunu 7020 sayılı Kanun gerekçesinde açıklamıştır. Her ne kadar 6736 sayılı Kanun darbe girişimi sonrası çıkarılan Kanun olsa da esas olarak uygulamada 7020 sayılı Kanun darbe girişimi sonrası olumsuz etkileri gidermek adına çıkarılan vergi affı kanunudur.

7020 sayılı Kanunun genel gerekçesine göre; 6736 sayılı Kanun kapsamına giren alacak türleri ve alacaklı idareler esas alınarak bu idarelerin 31.03.2017 tarihine kadar olan kesinleşmiş alacakları yine anılan Kanunda düzenlenen şartlara uyumlu olarak yapılandırılmaktadır. Ayrıca RTÜK alacaklarının da yapılandırılması sağlanmıştır. Son bir yıl içinde borcunu ödeyememiş mükellefler için de kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

3.1.7.2. 7020 Sayılı Kanunun Kapsamı Ve Uygulama Esasları

7020 sayılı Kanunun kapsamı 1'inci maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre; Kanun kapsamına 31.03.2017 tarihi (bu tarih dâhil) itibariyle kesinleşmiş alacaklar¹¹ girmekte olup, 6736 sayılı Kanundan farklı olarak, kesinleşmemiş veya dava safhasında alacaklar, inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan vergiler, pişmanlık ya da kendiliğinden yapılan beyanlar girmektedir.

7020 sayılı Kanun, yürütme ve yürürlük maddeleri ile birlikte toplamda 22 maddeden oluşmaktadır. Bu maddelere bakıldığında 14 maddenin değiştirme, madde ekleme ya da geçici madde ekleme şeklinde düzenlendiği görülmektedir. Kanun'un

¹¹ Kanun kapsamında yapılandırılacak alacakların, kesinleşmiş olup Kanunun yayım tarihi olan 27.05.2017 tarihi itibarıyla, vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olması gerekmektedir. Bir alacağın kesinleşmesi, alacağın varlığının hukuk düzeninde ihtilafı olmaması veya ihtilafı hale gelme olasılığının kalmamasıdır.

kapsam ve tanımları 1'inci maddede yer alırken kesinleşmiş alacakların yapılandırılması hükümleri 2'nci maddede, ortak hükümler 3'üncü madde içerisinde ve diğer bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin hükümler ise 5'inci maddede yer almaktadır.

7020 sayılı Kanun Rehberi'ne göre Kanun kapsamına; 31.03.2017 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere ait;

- Vergiler ve vergi cezaları, (2017 yılı Temmuz ayında ödenmesi gereken Gelir Vergisi 2. taksiti ve 2017 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi 2. taksiti dâhil değildir.)
- Gümrük vergileri, idari para cezaları,
- Sosyal güvenlik primi, emeklilik keseneği, işsizlik sigortası primi, SGDP, isteğe bağlı sigorta primleri,
- Askerlik Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Karayolu Taşıma Kanunu gibi kanunla gereğince verilen idari para cezaları,
- Belediyelerin idari para cezaları ile su, atık su, katı atık ücreti alacakları, büyükşehir belediyelerinin katı atık ücreti alacakları ile büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idarelerinin su ve atık su bedeli alacakları ve bunlara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz, gecikme cezası gibi fer'i alacaklar girmektedir.

Kanun kapsamına; kesinleşmemiş veya dava safhasında alacaklar, inceleme ve tarhiyat aşamasında bulunan vergiler, pişmanlık ya da kendiliğinden yapılan beyanlar, matrah ve vergi artırımını, stok ve kayıt düzeltmeleri, varlık barışına yönelik düzenlemeler girmemektedir.

3.1.7.3. 7020 Sayılı Kanunun Vergi Tahsilatı Açısından Durumu

Borçlulara hesaplanan tutarlar üzerinden başvuru sırasında 6, 9, 12 veya 18 eşit taksit imkânlarından yararlanma hakkı verilmiştir. Ancak tercih edilen süreden daha kısa sürede ödeme yapılması hâlinde ödenecek tutar ilgili katsayıya göre düzeltilmiştir.

Tablo 3. 15. 7020 Sayılı Kanun İle Gerçekleşen Tahsilat Tutarı

Yıllar	Tahsilat (TL)
31.12.2017	2.008.213.587
31.12.2018	3.952.908.604

Kaynak: <https://www.muhasabat.gov.tr>¹²

7020 sayılı Kanundan 2017 yılı tahsil edilen vergi geliri 2.008.213.587 TL iken 2018 yılı vergi geliri toplam 3.952.908.604 TL'ye ulaşmıştır. 2016, 2017 ve 2018 yılları Genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri Tablo 3.15.'te yer almaktadır.

Tablo 3. 16. Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL)

Yıllar	Bütçe Hedefi	Tahsilat	Fark	T/T Oranı
2016	504.450.400.000	505.743.850.959	1.293.450.959	81,2
2017	564.746.658.000	598.162.618.676	33.415.960.676	82,3
2018	667.319.541.000	705.500.916.170	38.181.375.170	81,4

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm

2016 yılı genel vergi gelirleri incelendiğinde 504,4 milyar TL'lik hedef 505,7 milyar TL'lik tahsilatla son bulmuştur. 2017 yılı bütçe hedefi ise 564,7 milyar TL iken, tahsilat tutarı 598,1 milyar TL'dir. 2017 yılı 33 milyar TL fazla verilmesinde 6736 sayılı Kanunla birlikte 7020 sayılı Kanunda etkili olmuştur. 2018 yılı bütçe hedefi 667,3 milyar TL iken, gerçekleşen tahsilat tutarı 705,5 milyar TL olarak gerçekleşmiş ve hedeflenen tutardan 38 milyar kadar fazla vergi geliri tahsil edilmiştir. Bu yılda da 6736, 7020 ve 7143 sayılı af kanunlarının tahsilat tutarlarına etkisi yadsınamaz düzeydedir.

Genel bütçe vergi geliri tahsilat oranı 2015 yılı yüzde 84,7 iken 2016 yılı yüzde 81,2 olarak gerçekleşmiştir. 2017 yılı ise yüzde 82,3 oranına yükselmiştir.

¹² Veriler her yıl için hazırlanan "Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku, Tahsilatı, Tahsilatın Tahakkuka ve Bütçe Hedefine Oranı", tablosundan alınmıştır.

6736 ve 7020 sayılı Kanun hakkında basına yansıyan haberlerde ise dönemin Maliye Bakanı; "Bugüne kadar, vergi dairelerimize yaklaşık 8,5 milyon başvuru aldık, 80,4 milyar TL yapılandırdık. Kanundan 6 milyon vatandaşımız yararlandı. Bugün itibarıyla vergi dairelerimiz tarafından 16 milyar TL, Gümrük ve diğer idarelerimiz tarafından 1,5 milyar TL, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından 3,4 milyar TL olmak üzere yaklaşık 21 milyar TL tahsilat yapıldı" şeklinde açıklamada bulunmuştur (<https://www.dha.com.tr>).

Maliye Bakanı'nın yaptığı başka basın açıklamalarında da, 2017 yılı 6736 sayılı yapılandırmadan elde edilen gelir tutarı 26 milyar 151 milyon iken, 7020 sayılı Kanundan 31 Aralık 2017 tarihine kadar elde edilen gelir 2 milyar 39 milyon TL'yi bularak toplamda 6736 sayılı Kanun ve 7020 sayılı Kanundan yapılandırma kapsamında 28 milyar 190 milyon TL'lik bir vergi geliri elde edildiği vurgulanmıştır.

3.1.8. 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

7143 sayılı Kanun, 11 Mayıs 2018 tarihinde kabul edilip, 8 Mayıs 2018 tarihinde 30425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmasının ardından yürürlüğe girmiştir.

7143 sayılı Kanun literatürde bulunan yorumlara göre kapsam bakımından son 10 yılda çıkarılan vergi affı kanunlarından daha fazla vergisel avantaj sağlamaktadır.

3.1.8.1. 7143 Sayılı Kanunun Amacı, Kapsamı Ve Vergi Tahsilatı Açısından Durumu

7143 sayılı Kanuna göre; Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları, İl Özel İdareleri ile Belediyeler ve Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları'na (YİKOB) ait alacakların yapılandırılması, matrah ve vergi artırımını, işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanmasına dair usul ve esaslar belirlenmiştir.

7143 sayılı Kanunun kapsamına (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018) :

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler ve vergi cezaları ile bunlara bağlı gecikme faizleri, gecikme zamları gibi fer'i alacaklar,

- Beyanname verme süresinin son günü 31.3.2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki döneme ait veraset ve intikal vergileri,
- Kanunun yayımı tarihi itibarıyla vadesi geldiği hâlde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunanlar harçlar,
- Ücretlilerde asgari geçim indirimi nedeniyle ilgililer veya işverenler adına tarh ve tahakkuk ettirilen gelir vergisi ve bu vergiye bağlı cezalar,
- 2018 yılına ilişkin olarak 31.3.2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önce tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi, yıllık harçlar gibi alacaklar (2018 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi ikinci taksiti bu Kanun kapsamında değildir),
- Vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarında 31.3.2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önce yapılan tespitlere ilişkin olarak kesilen ve Kanunun yayımı tarihi itibarıyla; kesinleştiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi geçmemiş, dava açılmış veya dava açma süresi geçmemiş ya da tespit edildiği hâlde ceza ihbarnameleri düzenlenmemiş veya düzenlendiği hâlde tebliğ edilmemiş olanlar,
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen ve 7143 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında olan alacaklardan, bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla kesinleşmiş olup, vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olan asli ve fer'i amme alacaklarından takip için vergi dairelerine intikal edenler,
- İl özel idarelerinin vadesi 31.3.2018 tarihinden (bu tarih dâhil) önce olduğu hâlde bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan ve 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen asli ve fer'i amme alacakları,
- Belediyelerce takip edilen alacaklar (213 sayılı Kanun Kapsamına Giren Alacaklar, 6183 sayılı Kanun Kapsamına Giren Alacaklar, Belediyelerin Ücret Alacakları, Belediyelerin Su, Atık Su ve Katı Atık Ücreti Alacakları, Büyükşehir Belediyelerinin Katı Atık Ücreti Alacakları, Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Su ve Atık Su Alacakları),

- 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilmekte olan, vadesi 31.12.2013 tarihinden (bu tarih dâhil) önce olan, Her bir alacak türü ve dönemi itibarıyla aslı 100 Türk lirasını aşmayan (tutarına bakılmaksızın bu asıllara bağlı fer'iler dâhil), Aslı ödenmiş fer'i alacaklardan tutarı 200 Türk lirasını aşmayan, Kanunun yayımı tarihi itibarıyla ödenmemiş olan alacaklar girmektedir.

Kanun henüz yeni olduğundan dolayı uygulama sonucu resmi kaynaklarda 1 yıllık tahsilat tutarları yer almaktadır. Bu durumda 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla 7143 sayılı Kanun kapsamında elde edilen toplam tahsilat tutarı. 13.775.117.138 TL'dir.

3.2. Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerine Etkisini Ölçmeye Yönelik Literatür Taraması

Literatürde vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisinin, yapılan vergi aflarının niteliğine, mükellefleri etkileme gücüne ve vergi affına yönelik alınan önlemlere bağlı olduğu belirtilmektedir (Bulut; Çalışkan; Bulut, 2008: 31).

Vergi affı uygulamalarının, vergi uyumu üzerine etkisini ölçmeye yönelik yapılan çalışmalarda konu Türkiye açısından değerlendirildiğinde, dürüst mükellefler vergi aflarını, vergi kaçırıcılar için bir ödül olarak görmeye başlamıştır. Bu durum onların vergiye uyumunu zedeler bir hal almıştır. Ayrıca afların bir defaya mahsus olmadığı düşünülüyor olması da mükelleflerin vergiye uyumunu engellemektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109).

Alm, Mckee ve Beck (1990)'in vergi affı uygulamalarının vergi uyumu üzerine etkisini uzun dönem açısından inceleyen çalışmalarında; vergi aflarının vergi uyumunu olumlu etkilemesi için hükümetlerin vergi affının tekrarlanmayacağı güvencesi vermesi gerekmektedir yargısına ulaşılmıştır. Çalışmanın örneklem düzeyini oluşturan katılımcılardan aftan önce vergi uyumu yüksek olanların yine aftan sonra da vergi uyumunun yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ancak aftan önce vergi uyumu orta düzeyde olan katılımcıların aftan sonra vergi uyumu olumsuz yönde etkilenmiştir. Sonuç olarak başarılı bir vergi affı uygulaması için iyi bir af programı tasarlanması, mükellefe tekrarlanmayacağına dair güven verilmesi ve af sonrası güçlendirilmiş vergi uygulamaları gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Tunçer (2001), vergi aflarının vergi uyumuna etkisini araştırmak adına hazırladığı çalışma teorik temele dayalı bir çalışmadır. Bu doğrultuda çalışmasında hükümetlerin vergi affı uygulamasına karar verme aşamasını önemli bir süreç olduğu vurgulanmıştır. Vergi affının hem kısa hem de uzun vadede sebep olacağı olası etkilerin ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesi ve bunun sonucunda karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Biberoğlu (2006), Türkiye’de gönüllü vergi uyumunu araştırmak adına yaptığı çalışmada vergi uyumu ile ilgili olarak daha önce yapılmış bilimsel literatürün araştırılması yöntemini kullanmıştır. Literatür taramasına dayanan bu çalışmanın sonucunda vergi aflarının bir defalığına çıkarılması gerektiği ve uygulama ardından vergi sisteminde daha caydırıcı denetim ve ceza uygulamalarına başvurulması ile vergi uyumunun bozulmayacağı savunulmuştur.

Çelikkaya ve Gürbüz (2006), vergi uyumunu etkileyen faktörler üzerine yaptıkları çalışmada vergi aflarını da değişken olarak ele almışlardır. Vergi affına dair katılımcılara yönelttiği sorular sonucunda tüccarlar başta olmak üzere birçok meslek grubu af beklentisi içerisindedir. Yalnızca serbest meslek erbabları affa karşı olduklarını belirtmişlerdir. Bununla birlikte eğitim düzeyi yükseldikçe affa bakış açısı da değiştiği saptanmıştır. İlkokul mezunları yılda bir af çıkmasını isterken lisan veya lisansüstü eğitime sahip katılımcılarsa affın 10 yıl gibi uzun aralıklarla çıkması gerektiğini savunmuşlardır. Aynı zamanda gençler yaşlılara göre affa karşı daha ılımlı oldukları yaşlıların affa karşı oldukları saptanmıştır.

Aygün (2006), yapmış olduğu çalışmada literatür taraması yaparak vergi aflarının vergi uyumuna etkisini araştırmıştır ve literatür taramasından hareketle mükelleflerin; vergi affı uygulamalarının tekrar edeceği ve vergi aflarının vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği kanısında oldukları sonucuna ulaşmıştır. Çalışmanın sonunda da vergi aflarının yalnızca kısa dönemli gelir kaynağı olduğu ve vergi uyumunu negatif yönde etkilediği yargısına ulaşılmıştır.

Çelikkaya ve Gürbüz (2006), bu alanda yaptığı anket çalışmasının sonucunda; katılımcılar genel olarak vergi affının yalnızca tek seferlik bir uygulama olması durumunda vergi uyumunu artırdığını düşünmektedirler. Öte yandan katılımcılar, tekrar

eden vergi affı uygulamalarınınsa, mükellefin üzerinde affın tekrar edeceği yargısına neden olarak vergi uyumu seviyesini düşürdüğünü savunmaktadırlar.

Tuay ve Güvenç (2007)'in bu çalışması, Türkiye'de vergi yükümlülerinin vergiye karşı tutumlarının araştırılması için gerek örneklem düzeyi, gerekse araştırma konusunun kapsamı açısından önemli bir çalışmadır. Bu çalışma kapsamında 73 soruluk "Mükellef Eğilimleri Anketi" hazırlanmıştır. Bu doğrultuda 18 ilde 6546 kişiye uygulanmıştır. Anket sonuçlarından vergi affına yönelik olanlar incelenirse; ankete katılan katılımcıların genel olarak vergi affı uygulamalarının vergi kaçırın mükelleflere ödül niteliği taşıdığını savunmuşlardır. Ayrıca vergi affının yakın gelecekte çıkacağı düşüncesi mükelleflerin vergi uyum seviyesini düşüreceğini belirtmişlerdir. Katılımcılar, vergi affının kriz dönemleri gibi zorunlu haller dışında uygulanmasının dürüst mükellef açısından adaletsizlik yaratacağını düşünmektedirler.

Özbirecikli ve Çoşkun (2008), tarafından 4811 sayılı vergi barışı adına yapılan araştırma sonucuna göre vergi barışı kısa vadeli bir başarı elde etmiştir. Türkiye genelinde dava dosyaları incelendiğinde 2003 yılı vergi mahkemelerinde 97.568 dava 2002 yılından kalmış, yeni açılmış ya da bozulmuş halde geldiği ayrıca bu davaların 71.041'inin karara bağlandığı tespit edilmiştir. Karar verme performansı bakımından %72'lik bir başarı söz konusudur ve bu orana ulaşılmasında 4811 sayılı kanunun payı oldukça yüksektir. Bununla birlikte 4811 sayılı kanunun tahsilat oranı %68 olarak gerçekleşmiştir ve vergi toplama oranı olarak başarılı sayılmamaktadır. Bu kanun vergi iş yükü açısından kısa dönemli bir rahatlama sağlarken, vergi tahsilatı açısından da beklenen alacağın bir kısmının toplanmış olmasıyla sonuçlanmıştır

Kargı (2009), vergiye karşı davranışları etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla Mersin şehir merkezinde 3.017 kişiye anket çalışması uygulamıştır. Bu çalışma bulgularına göre; katılımcılar yükümlülerin vergi uyumunu tam anlamıyla göstermediklerini bir başka deyişle ödemeleri gereken vergilerin tümünü ödemediklerini desteklemişlerdir. Ayrıca vergi kaçırınlar için uygulanan ceza ve denetimlerin de yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Türk Vergi Sistemi'nin adil bir yapıya sahip olmadığını düşünen katılımcılar, vergi aflarının vergi kaçakçılığına ve vergilerin ödenmemesine neden olduğunu savunmuşlardır.

Bağdigen ve Erdoğan (2010), vergi uygulamalarının mükelleflerin tutum ve davranışları üzerindeki etkisini araştırmak adına yaptıkları çalışmanın örneklem düzeyini Zonguldak ili gelir vergisi mükelleflerinden 457 kişi oluşturmaktadır. Yapılan anket çalışmasında vergi affına dair; katılımcıların yaklaşık %70'i afların vergi uyumsuzluğu konusunda teşvik edici olduğunu savunmuşlardır. Yaklaşık %5'lik bir kesim bu yargıya katılmamaktadır. Buradan da anlaşıldığı üzere mükelleflerde yüksek oranda vergi affının vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediği kanısı mevcuttur.

İpek, Kaynar ve Aktaş (2012), demografik faktörlerin vergi affı algısına yönelik etkileri araştırmak üzere yaptığı çalışmada demografik faktörleri baz alarak katılımcıların vergi affı tutumunu ölçmeye çalışmışlardır. Bu çalışmada katılımcıların yaşa göre vergi affı tutumu incelendiğinde 30 yaş altı yükümlülerin %47,1'i, 31-40 yaş aralığında olan yükümlülerin ise % 43,4'ü, 41-50 yaş arasında olan yükümlülerin toplamda %43,9'u, 51 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların da toplamda %42,7'si vergi affı uygulamalarına tamamen karşı olduğunu belirtmişlerdir. Bu çalışmada en çok gençler vergi affına karşı çıkmışlardır. Eğitim faktörüne bakıldığında ise ilkökul mezunu katılımcıların %28'i, ortaokul mezunlarının %50'si, lise mezunlarının %40'ı lisans mezunlarının da %52'si vergi aflarına karşı olduklarını belirtmişlerdir. Görüldüğü üzere en çok lisans mezunları vergi affına karşıdır. Ayrıca lisans mezunlarının yaklaşık %70'i vergi aflarının vergi uyumsuzluğuna neden olduğunu savunmaktadır. Cinsiyet faktörü açısından değerlendirme yapıldığında ise erkeklerin %22,2, kadınların ise %16,9 oranında vergi affına karşı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Göksu ve Saruç (2012)'un vergi uyumu üzerine yaptıkları anket çalışmasında soruları Türkiye'de 291, Ermenistan'da 85, Arjantin'de 218, Kolombiya'da 204, Ekvator'da 140, Porto Riko'da 233, Dominik Cumhuriyeti'nde 177 ve ABD'de 440 ekonomi ve işletme bölümlerinde okuyan üniversite öğrencileri cevaplamıştır. İncelenen ülkeler arasında vergi kaçırmanın etik olmadığına vurgu yaparak vergi uyum derecesinin ABD'de en yüksek olduğu saptanmıştır. Vergi uyum derecesinin en düşük olduğu ülke de Dominik Cumhuriyeti olmuştur.

Sara (2012), Gelir İdaresi perspektifinden Türk Vergi Sistemi'nin sorunlarını saptamaya yönelik 118 gelir idaresi çalışanı aracılığıyla yaptığı anket çalışmasında katılımcıların yaklaşık %70'i vergi denetimlerinin yetersiz olduğu görüşündedir. %63'ü ise vergilerin adil olmadığı kanısında ve %67'si ise vergi aflarını gereksiz görmektedir.

%61'i ise hemen hemen herkesin vergi kaçırma eğiliminde hareket ettiğini savunmaktadır.

Çil (2012), çalışmasında vergi aflarının, vergi uyumuna etkisini araştırmak üzere Edirne ilindeki mükelleflerden 375 kişiye anket çalışması uygulamıştır. Anket sonuçlarına göre mükelleflerin büyük bir kısmı vergi aflarına tamamen karşı çıkmıştır. Katılımcılar vergi aflarının mükelleflerin, devlete olan güven duygularını ve vergi adaletine olan inançlarını zedelediğini ve vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğini düşünmektedirler. Öte yandan mükelleflerin vergi aflarını, sadece devletin gelir elde etmesi amacıyla çıkardığını ve mükellef açısından vergi suçundan kurtulup temiz bir sayfa açma imkânı sağladığını düşünmektedirler.

Martin (2013), vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkilerini araştırmak adına 2000 yılı öncesi ve 2000 yılı sonrası vergi affı kanunlarını incelemiştir. Bu doğrultuda vergi aflarının tahsilat oranlarından ve bu alanda yapılan ankete dayalı ampirik çalışmalardan elde edilen verilerden yararlanarak çalışmasını tamamlamıştır. Sonuç olarak vergi aflarının sıklıkla çıkarılmaya başlanmasının vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediği kanısına varılmıştır.

Tekin, Tuncer ve Sağdıç (2013)'in, yaptıkları çalışma vergi aflarının vergi uyumu üzerine etkisini kapsamaktadır. Bu bağlamda tahsilat ve tahakkuk oranlarını inceleyen araştırmacılar; 2004-2011 yılları arası, iller bazlı verilerden faydalanmıştır. Çalışmada, araştırmacıların vergi uyumu tanımına en uygun olarak gördükleri beyana dayalı vergilerin 81 il için tahsilat tahakkuk oranları incelenmiştir. Bu doğrultuda 4811 sayılı yapılandırma kanununun uygulamasından sonra tahsilat tahakkuk oranlarının önemli derecede düşüş gösterdiği yargısına ulaşılmıştır. 81 il içinden 78 ilin tahsilat tahakkuk oranları düşüş göstermiş ve yalnızca 3 il artış göstermiştir. Çalışma sonucunda Türkiye'de vergi affı uygulamalarının özellikle yeni bir af beklentisi nedeniyle vergi uyumunu azalttığı yargısına ulaşılmıştır.

Yaraşır (2013), Türkiye'de 1980 sonrası çıkarılan afların amaç ve uygulama sonuçları hakkında bilgi vererek, afların vergi tahsilatı ve gelirlerinde yarattıkları değişimlerin genel değerlendirmesini yapmıştır. Çalışmadan hareketle; vergi affı uygulamaları kısa vadede vergi gelirleri aracılığıyla, bütçede gelir kalemini artırmakta ve idarenin yükünü hafifletmektedir. Durum uzun vade açısından irdelendiğindeyse

özellikle tekrar eden vergi afları, yükümlülerin vergi uyumlarında azalışa neden olmaktadır.

Sönmez (2014), 4811 sayılı vergi barışı Kanunu sonrasında vergi uyumunu ölçmek adına yaptığı çalışma 2004-2010 dönemi için 81 il bazında gerçekleştirilmiştir. Vergi uyumunun ölçümü toplanan vergi gelirlerinin tahsilat / tahakkuk oranı olarak ele alınmıştır. Vergi Barışı Kanunu sonrasında Türkiye’de vergi uyumu il bazında ciddi düşüş kaydetmiştir. 4811 ve 6111 sayılı Kanun arası dönemi kapsayan çalışmada vergi uyumunun 78 il için azalış gösterdiği kanıtlanmıştır.

Korkmaz (2014), vergi cezalarının caydırıcılığı üzerine yaptığı çalışmada katılımcılara anket çalışması uygulanmıştır. Bu anket çalışmasının bulgularına göre katılımcıların yaklaşık % 75’i vergi affının sıklıkla tekrar etmesinin, düzenli şekilde vergi ödevini yerine getiren yükümlüleri olumsuz etkilediğini savunmaktadır ve bu oran oldukça yüksektir. Katılımcıların %60’ı vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu düşünüyorken, yaklaşık %68’i vergi suçu işleyenlerin yeterince cezalandırılmadığını düşünmektedir. Vergi suçu işleyenlere katılımcıların %44’ü para, %20’si hapis cezası verilmesi, %21,4’ü ise ticarettten men edilmesi gerektiğini düşünmektedir. Bu durumda çıkarılacak bir vergi affı mükellefler için vergi suçunun cezalandırılmak yerine ödüllendirildiği kanısı yaratmaktadır.

Sarı (2016)’nın Türkiye’de tarım kesiminde vergi uyumu, vergi bilinci ve tarım kesiminin vergilendirilmesi adına yaptığı çalışmada Malatya ili merkez (Battalgazi – Yeşilyurt) ilçesinde, gelir vergisi mükelleflerinden 264 kişiyle anket çalışması yapılmıştır. Katılımcılar “Devlet vergi aflarına sık sık başvurmalı mıdır?” sorusuna %9,5 oranında vergi affı uygulamalarının sık aralıklarla tekrar etmesi gerektiğini, % 25,8 oranında vergi aflarına bazen başvurulması gerektiğini, %64,8 oranında ise vergi aflarına başvurulmaması gerektiğini savunmuştur. Görüldüğü üzere bu çalışmada da katılımcılar sıklıkla çıkarılan vergi affına çoğunlukla karşı çıkmıştır.

Gülşen ve Köleoğlu (2018), Türkiye ve Ortadoğu ülkeleri üzerinde vergi uyumunu ölçmek adına vergilemede gönüllü uyuma ilişkin göstergeleri bulanık kümeleme analizi yöntemini kullanarak bir çalışma yapmışlardır. Bu makalede Dünya Bankasının yapmış olduğu anket çalışması verilerinden yararlanarak, Türkiye ve Orta Doğu ülkelerinde faaliyette bulunan orta ölçekli yerel bir şirketin, 2015 yılına ait vergi

ödemelerine ilişkin veriler incelenmiştir. İnceleme sonucunda ülkeler iki gruba ayrılmış fakat aynı grupta olsa dahi her ülkenin ödeme zamanı ve sayısı farklı olduğu yargısına varılmıştır. Mükelleflere az maliyet ve az işlem ile ödeme kolaylığı sağlanmasının, vergi uyumu açısından olumlu etkiler yaratacağı sonucuna varılmıştır.

Atçeken, Altundemir ve Turan (2018), Kocaeli ilinde vergi aflarının vergi uyumuna etkisi üzerine yaptığı araştırmada 532 şirket yöneticisinin oluşturduğu örneklem düzeyine yapılan anket çalışmasına göre vergi affına dair sahip olunan tutumlar ve vergi uyum düzeyi arasında güçlü bir ilişki saptanmıştır. Mükelleflerin vergi affı tutumu, vergi uyum düzeylerini artırmaktadır. Mükellefler araştırma sonucuna göre orta derecede vergi uyumu göstermektedirler ve vergi affına da olumlu bakmaktadır. Bu da vergi affına dair tutumun negatif veya pozitif yönde değişmesinin vergi uyumunu da o yönde değiştireceğini kanıtlar niteliktedir. Mükelleflere göre vergi affının faydaları arttıkça vergi uyum düzeyi de artmaktadır. Bu çalışmada son olarak vergi affı beklentisinin Türkiye’de vergi kültürünün vazgeçilmez bir unsuru olduğu belirtilmiştir.

3.3. Vergi Aflarının Tahsilat Ve Vergi Uyumu Açısından Karşılaştırılması

Bu bölümde son 15 yılda çıkarılan vergi afları ile tahsil edilen gelir rakamlarına; Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ve Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün elektronik veri tabanlarından, ayrıca dönemin Maliye Bakanı’nın basına yapmış olduğu açıklamalardan ulaşılmıştır. Elde edilen bu veriler kullanılarak vergi afları tahsilat tutarları dolara endekslenmek suretiyle karşılaştırılmıştır.

Tablo 3.17.’de vergi aflarından günümüz itibariyle elde edilen toplam vergi tahsilat tutarları yer almaktadır. Burada afların tahsilatı adına son tarih olarak 31.12.2018 tarihi ele alınmıştır. Zira halen tahsilatına devam edilen vergi afları da bulunmaktadır. Bu sebeple sınırlandırma olarak günümüz itibariyle ilgili aflardan elde edilen toplam gelirler incelenmiştir.

2011 yılı ve sonrası çıkarılan vergi aflarının tahsilatına ilişkin veriler Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün web sayfasında net bir şekilde yayınlanmasına rağmen öncesinde çıkarılan vergi aflarının tahsilat tutarlarına yer verilmemiştir. Bu sebeple 2011 yılı öncesi veriler Gelir İdaresi Başkanlığı, dönemin ilgili Maliye Bakanı ya da basından elde edilen verilerle düzenlenmiştir.

Tablo 3.17.'de 2003 ve 2018 yılları arasında çıkarılan vergi aflarından elde edilen vergi gelirleri ve bu gelirlerin Merkez Bankası yıllık ortalama döviz kurları verilerine göre endekslenmiş tutarları yer almaktadır. Endeksleme işlemi dolar cinsinden yapılmıştır.

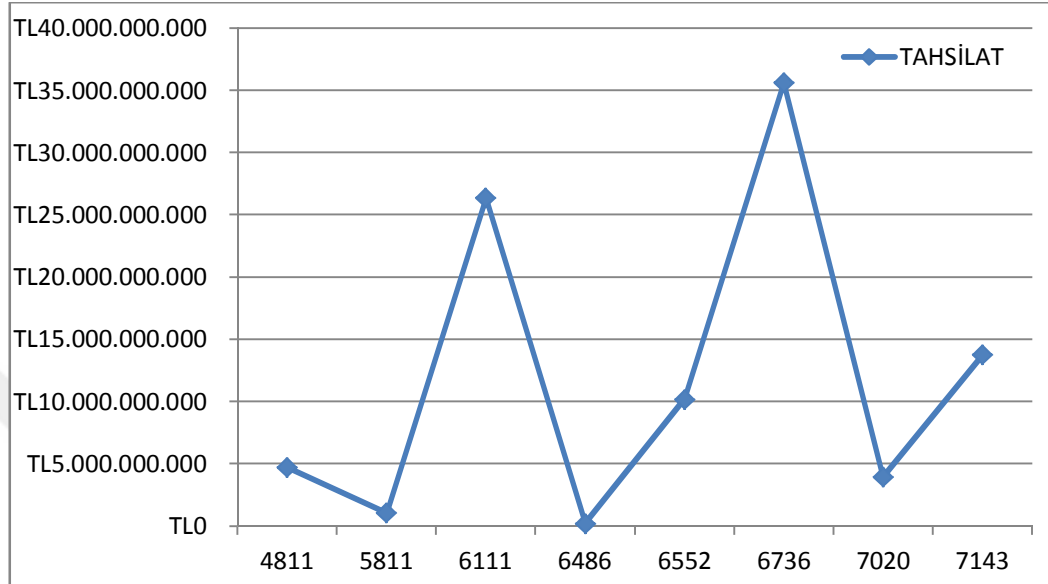
Tablo 3. 17. 2003 Yılı Ve Sonrası Dönemde Türkiye’de Vergi Afları Tahsilat Tutarları (2003-2018)

Kabul Tarihi	Kanun	Af Kapsamında Elde Edilen Gelir (Yeni TL)	Ortalama Döviz Kuru (Dolar)	Endekslenmiş Gelir Tutarı (Dolar)
27.02.2003	4811	4.714.760.611 TL	1.40	3.367.686.150 \$
22.11.2008	5811	1.060.000.000 TL	1.23	861.788.617 \$
13.02.2011	6111	26.366.265.000 TL	1.60	16.478.915.625 \$
29.05.2013	6486	209.000.000 TL	1.92	108.854.166 \$
10.09.2014	6552	10.200.000.000 TL	2.17	4.700.460.829 \$
19.08.2016	6736	35.630.238.215 TL	3.00	11.876.746.071 \$
27.05.2017	7020	3.952.908.604 TL	3.60	1.098.030.167 \$
11.05.2018	7143	13.775.117.138 TL	4.80	2.869.816.070 \$

Kaynak: Endeksleme Tutarları Merkez Bankası Yıllık Döviz Kuru Ortalaması Verilerine Göre Tarafımızca Oluşturulmuştur.

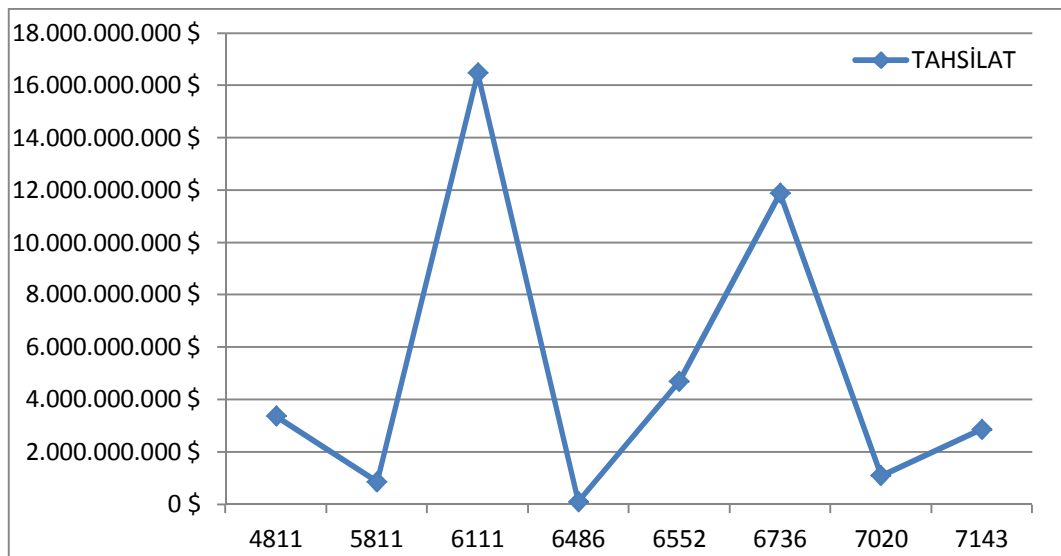
Tabloda yer alan tahsilat tutarları ise bu çalışmanın her bir vergi affı tahsilat bölümünde yer alan verilerden oluşmaktadır. Burada endeksleme işlemi yapmak vergi affı kapsamında elde edilen tutarların başarısı açısından önemlidir. Örneğin 6111 sayılı Kanun kapsamında elde edilen 26 milyar TL’lik vergi gelirinin 13 milyar dolarlık karşılığı bulunmaktadır. Bu durumda da 7143 sayılı kanun kapsamında yaklaşık 7 milyar dolarlık hasılat beklenirken tahsilat yaklaşık 3 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Bu da affın başarısını başka bir açıdan sorgulatmaktadır.

Tablo 3.17.'den ve ilgili verilerden yola çıkılarak vergi aflarının tahsilat tutarlarının başarısını daha net görebilmek adına vergi afları ile elde edilen toplam tahsilat tutarları Şekil 3.4.ve 3.5.'te grafik yardımı ile gösterilmeye çalışılmıştır.



Şekil 3. 4. 2003 Yılı ve Sonrası Dönemde Türkiye’de Vergi Afları Ve TL Bazında Elde Edilen Gelirler (2003-2018)

Çıkarılan vergi afları kapsamında toplam tahsilat tutarları incelendiğinde en çok gelir elde edilen af 6736 sayılı Kanun ile çıkarılmıştır. 6736 sayılı Kanunun kapsamının geniş olması ve uygulama alanının ilgili alanda yapılan çalışmalarda çoğunlukla başarılı sayılması bu affin başarısını kanıtlar niteliktedir.



Şekil 3. 5. 2003 Yılı ve Sonrası Dönemde Türkiye’de Vergi Afları Ve Dolar Bazında Elde Edilen Gelirler (2003-2018)

Af kapsamında elde edilen tahsilat tutarlarına göre durumu dolar bazında inceleyecek olursak bu sefer ilk sırada 6111 sayılı Kanun yer almaktadır. Başarı sıralamasını dolara endeksli olarak ele almak daha doğru olacağı için tahsilat tutarlarına göre 6111 sayılı Kanun en başarılı kanun kabul edilebilir. Tahsilat tutarlarının TL VE dolar bazında sıralamasını tablo yardımı ile görmek için Tablo 3.18 oluşturulmuştur.

Tablo 3. 18. Vergi Aflarının Tahsilat Rakamlarına Göre Sıralaması

Sıra	Af Kanunu (TL)	Af Kanunu (DOLAR)
1	2016 Tarihli 6736 sayılı Kanun	2011 Tarihli 6111 Sayılı Kanun
2	2011 Tarihli 6611 sayılı Kanun	2016 Tarihli 6736 Sayılı Kanun
3	2018 Tarihli 7143 sayılı Kanun	2014 Tarihli 6552 Sayılı Kanun
4	2014 Tarihli 6552 sayılı Kanun	2003 Tarihli 4811 Sayılı Kanun
5	2003 Tarihli 4811 sayılı Kanun	2018 Tarihli 7143 Sayılı Kanun
6	2017 Tarihli 7020 Sayılı Kanun	2017 Tarihli 7020 Sayılı Kanun
7	2008 Tarihli 5811 Sayılı Kanun	2008 Tarihli 5811 Sayılı Kanun
8	2013 Tarihli 6486 Sayılı Kanun	2013 Tarihli 6486 Sayılı Kanun

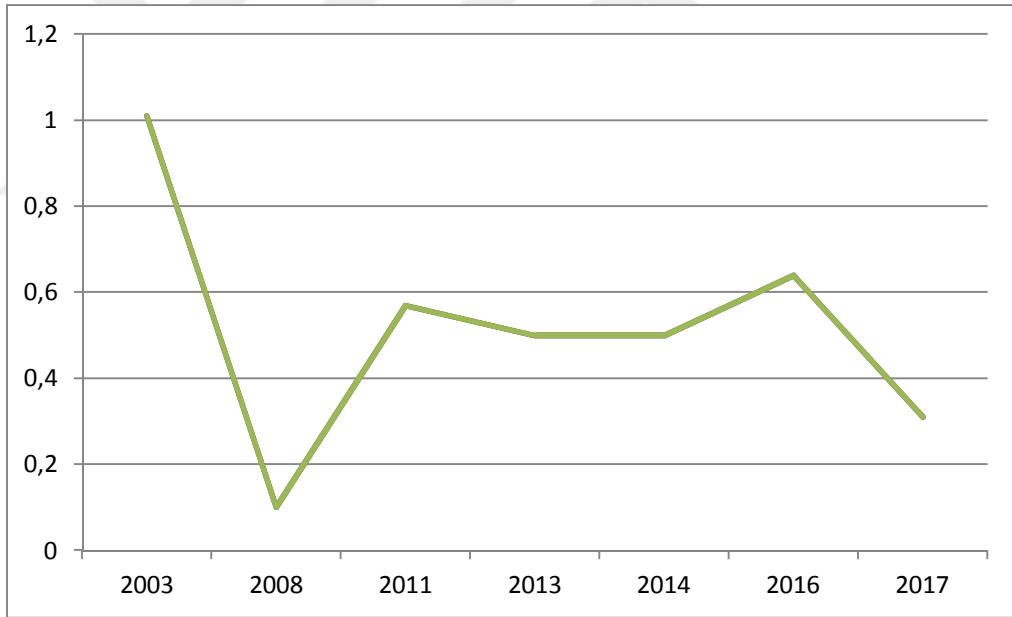
Kaynak: Tablo İlgili Verilerden Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Son 15 yılda çıkarılan vergi affı Kanunları içerisinde en düşük vergi tahsilatı 6486 sayılı Kanun kapsamında yapılmıştır. Sadece yurt dışındaki varlıkların ekonomiye kazandırılmasını amaçlayan bu vergi affı kanunu tahsilat tutarının da düşük olmasına neden olmuştur.

TL bazında tahsilat açısından yapılan değerlendirmede başarı sıralaması; 2016 tarihli 6736 sayılı Kanun, 2011 tarihli 6611 sayılı Kanun, 2018 tarihli 7143 sayılı Kanun, 2014 tarihli 6552 sayılı Kanun, 2003 tarihli 4811 sayılı Kanun, 2017 tarihli 7020 sayılı Kanun, 2008 tarihli 5811 sayılı Kanun ve 2013 tarihli 6486 sayılı Kanun şeklindedir.

Vergi aflarının tahsilatları kapsamında başarı sıralaması, dolara endeksli olarak yapıldığında ise sıralamanın değiştiği görülmektedir. Dolara endeksli olarak tahsilat rakamlarında en başarılı af 2011 tarihli 6111 sayılı Kanun iken, en başarısız af yine 6486 sayılı Kanun'dur. Her iki sıralamaya baktığımızda; 7143 sayılı Kanun TL bazında 3. Sırada yer alırken, dolar bazında 5. Sırada yer almaktadır. Burada ülkenin içerisinde bulunduğu ekonomik durumun etkili olduğu söylenebilir.

Vergiye gönüllü uyum oranının tespitinde kullanılacak diğer bir yöntem ise, farklı verileri baz alarak ve farklı yöntemler kullanarak hesaplanan GSYİH ile GSMH rakamlarının karşılaştırılmasıdır (Aktan, 2005). Vergi uyumunu ölçmek adına vergi affı gelirlerinin GSYİH'ya oranından faydalanmak mümkündür. Aşağıdaki grafikte de görüleceği üzere vergi afları sıklaştıkça, vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı düşmektedir.



Şekil 3. 6. Af Kapsamında Elde Edilen Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Oranı (%) (2003-2017)

Kaynak: Şanver, 2017: 51

Vergi aflarının vergi uyumuna etkisini ölçmeye yarayacak olan diğer önemli bir veri ise tahsilat-tahakkuk oranlarıdır. Tablo 3.19.'da yer alan, tahsilat ve tahakkuk oranlarına göre, vergi affı yıllarında bu oranlarda bir artış gözlemlenirken, diğer yıllarda sürekli bir düşüş gözlemlenmektedir.

Tablo 3. 19. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları¹³

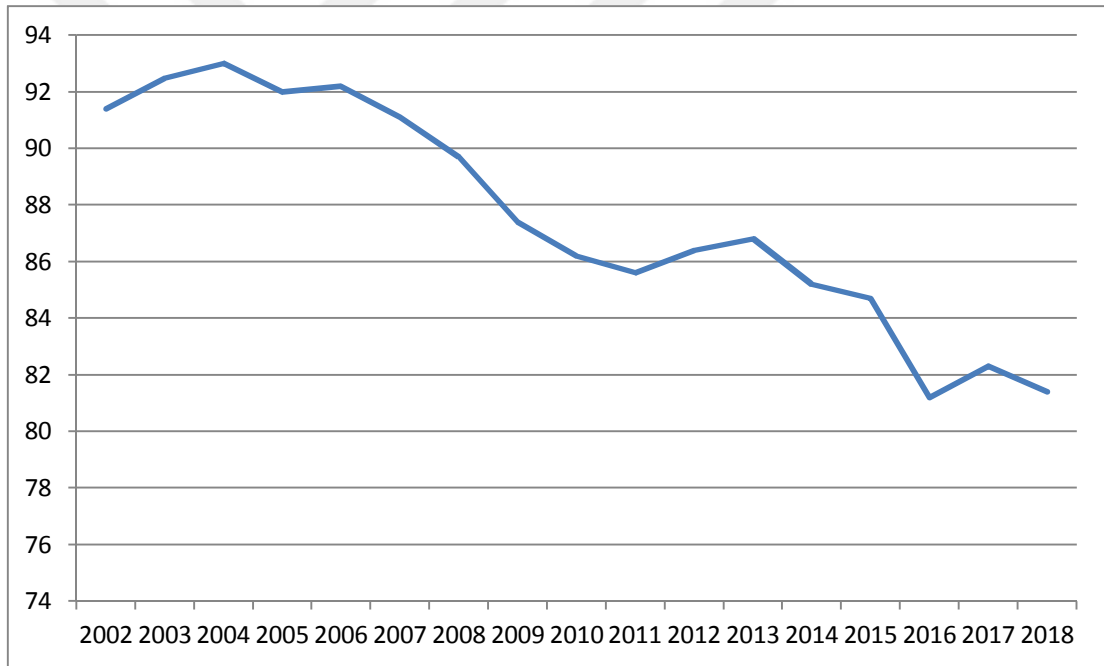
(TOPLAM TAHSİLAT / TOPLAM TAHAKKUK)	
(2002 - 2018)	
YILLAR	ORAN (%)
2002	91,4
2003 (4811 sayılı Kanun)	92,5
2004	93,0
2005	92,0
2006	92,2
2007	91,1
2008 (5811 sayılı Kanun)	89,7
2009	87,4
2010	86,2
2011 (6111 sayılı Kanun)	85,6
2012	86,4
2013 (6486 sayılı Kanun)	86,8
2014 (6552 sayılı Kanun)	85,2
2015	84,7
2016 (6736 sayılı Kanun)	81,2
2017 (7020 sayılı Kanun)	82,3
2018 (7143 sayılı Kanun)	81,4

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/userupload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm

2003 yılı tahsilat tahakkuk oranı 92,5 olarak verilmiştir. Bir önceki yıla göre bu oranın yükselmesine büyük çoğunlukla Varlık Barışı neden olmuştur. 2004 yılında da

¹³ Tabloda ilgili yıllarda vergi affı çıkarılması durumunda belirtilmiştir.

tahsilatın devam etmesi yine 2004 yılının vergi gelirlerini de artırmıştır. Ancak 2005 yılına geldiğimizde bir düşüş gözlemlenmektedir ve bu durum 2012 yılına kadar devam etmektedir. Arada 5811 sayılı Kanunun varlığı oranları yükseltmeye yeterli olmamıştır. Ardından 6111 sayılı Kanunun çıkarılmasıyla 2012 tahsilat tahakkuk oranlarında bir yükseliş yaşanmıştır ve 2013 yılı da bu yükselişi izlemiştir. 2014 yılına gelindiğinde yine bir düşüş yaşanmış ve bu düşüş 2017 yılına kadar devam etmiştir. 2017 yılında bir nebze yükseliş olmasında ise 6736 ve 7020 sayılı Kanunların etkisi bulunmaktadır. Görüldüğü üzere vergi gelirlerinin yıllara oranla tahsilat ve tahakkuk oranları incelendiğinde bazı vergi affı yıllarında yükseliş diğer yıllarda ise sürekli düşüş gözlemlenmektedir. Bu da vergi affının vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğinin bir kanıtı olarak görülebilir.



Şekil 3. 7. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat-Tahakkuk Oranları

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm

Şekil 3.7.'de tahsilat tahakkuk oranları grafik aracılığıyla ele alınmıştır. Tahsilat tahakkuk oranının yüksek olması vergi uyumunun da yüksek olduğunun bir kanıtıdır. Bu durumda vergi uyumu ilk yıllarda yüksek seyretmekte iken git gide düşüş göstererek 2016'da en düşük vergi uyumu gözlemlenmiştir.

Vergi affının vergi uyumuna etkisini ölçmeyi sağlayan bu tablodan hareketle vergi uyumunun sürekli düşüş içerisinde olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle

vergi aflarının sıklaştığı yıllarda vergi affı gelirlerinin ekonomiye dâhil olmasına rağmen tahakkuk tahsilat oranı git gide düşmüş ve yeni af beklentileri ile mükellefler vergi uyumu göstermemişlerdir. 2002-2018 yıllar arasında bu oranın düşüş göstermesi buna örnek olarak gösterilebilir.



SONUÇ

Ülkemizde ekonomik ya da siyasi faktörlerin etkisinde kimi zaman gelir elde etme, kimi zaman da krizlerin etkilerini azaltmak gibi pek çok nedenle vergi affı çıkarılmaktadır. 2003 yılından günümüze kadar toplamda 8 kez vergi affı çıkarılmıştır. Bu da yaklaşık her iki yılda bir vergi affı kanunu çıkarıldığı anlamına gelmektedir. 15 yılda 8 vergi affı oldukça yüksek bir rakamdır. Bu da vergi uyumu göstermeyen mükelleflere bir ödül iken, vergi uyumu gösteren mükelleflere ise bir ceza olarak değerlendirilebilir. 2003-2018 yılları arasında çıkarılan vergi aflarını konu alan bu çalışmada sırasıyla ilgili vergi aflarının gerekçeleri, kapsamı, uygulamaları ve mali yönden değerlendirilmeleri ile ülke ekonomisine etkileri detaylı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

2001 ve 2008 yıllarında yaşanan ekonomik krizin etkilerini azaltmaya yönelik çıkarılan ve bu çalışmanın ilk 2 affını oluşturan 4811 ve 5811 sayılı Kanunların temel amacı çıkarıldıkları o dönemde bir ekonomik ferahlama sağlamak olmuştur. Bu husus Kanunların gerekçelerinde de yer almaktadır. Ayrıca 5811 sayılı Kanun ile bir kısım yabancı varlıkların da ekonomiye dâhil edilmesi sağlanmıştır. Bu kanunların kriz sonrası dönemlerde çıkarılması tahsilat açısından gözle görülür derecede başarılı olamamasına neden olmuştur.

5811 sayılı Kanundan 3 yıl sonra çıkarılan 2011 tarihli 6111 sayılı Kanun ise Cumhuriyet tarihinin en geniş kapsamlı vergi affı sayılmaktadır. 6111 sayılı Kanun ekonomide dış talebin düşmesi ve ekonomik daralmaların yaşanması sebebiyle mükelleflerin borçlarını ödemekte zorlanmasının önüne geçmek ve diğer mali politikaların gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla önemli derecede alacak yapılandırılmış ayrıca vade ve ödeme şartlarında da ciddi kolaylıklar sağlanmıştır. Kanun kapsamının geniş olması affın tahsilat durumu açısından da başarılı olmasına katkıda bulunmuştur.

2013 tarihli 6486 sayılı Kanun ise 6111 sayılı Kanun'dan 2 yıl sonra Torba Yasa şeklinde çıkarılan diğer bir vergi affıdır. Bu affın asıl amacı yurt dışındaki

varlıkları ekonomiye dâhil etmektir ve bu sebeple “2. Varlık Barışı” olarak adlandırılmaktadır. Kapsamının geniş olmaması, tahsilat tutarının düşük olmasına sebep olmuştur. Karşılaştırma yapıldığında diğer af kanunlarına göre en düşük tahsilat oranına sahip af kanunu 6486 sayılı Kanun’dur.

6486 sayılı Kanun’dan 1 yıl sonra çıkarılan 6552 sayılı Kanun ise asıl işveren ve alt işveren ilişkisinin değişimine ihtiyaç duyulması, yer altında çalışan işçilerin haftalık çalışma süreleri ve yıllık ücretli izin sürelerinin yeniden düzenlenmesi gerekliliği, sosyal güvenlik sisteminin iyileştirilmesi ve uygulamada ortaya çıkan ihtiyaçların giderilmesi amacıyla çıkarılmıştır. Bu Kanun ile mükelleflere uzun taksit imkânları sağlanmıştır.

6736 ve 7020 sayılı Kanunlar da peş peşe çıkarılan vergi aflarıdır. Darbe girişimi sonrası çıkarılmış olan bu Kanunlar birbirinin tamamlayıcısı durumundadır. 6736 sayılı Kanun teorik olarak darbe girişimi sonrası çıkarılmış olsa da uygulama alanı darbe girişimi öncesini kapsamaktadır. 7020 sayılı Kanun ise tam olarak darbe girişimi sonrası ortaya çıkan bunalımı ortadan kaldırmak adına çıkarılmış bir vergi affıdır. 6736 sayılı Kanun 35 milyar TL tahsilat oranıyla vergi afları içerisinde en fazla tahsilat oranına sahip aftır.

7143 sayılı Kanun ise 2018 yılında çıkarılan son vergi affı kanunu olmakla birlikte bu Kanun literatürde yer alan yorumlara göre kapsam bakımından son 10 yılda çıkarılan vergi aflarının toplamından daha fazla vergisel kolaylık getirmiştir. Bu Kanun kapsamında yaklaşık 14 milyar TL vergi geliri tahsil edilmiştir.

2003 yılı ve sonrası çıkarılan af kanunları incelendiğinde her bir affın amaç, kapsam ve uygulama alanı olarak birbirinden farklılık gösterdiği aşikârdır. Her af kanunu içinde bulunduğu dönemin koşullarına göre şekillenmiş olup tekdüzelik göstermektedir. Bu sebeple bazı af yıllarında vergi afları kapsamında elde edilen gelirler sıçrayış gösterirken bazı yıllarda ise beklenen artış gözlenmemiştir. Zira değişmeyen tek şey vergi aflarının sık aralıklarla tekrar etmiş olmasıdır.

Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi adına yapılan çalışmaların sağlıklı olması için verilerin resmi kaynaklardan, ulaşılabilir ve gerçeği yansıtan veriler olması gerekir. Fakat 2003 yılı ve sonrası çıkarılan vergi aflarının uygulama alanına ilişkin verilere resmi kaynaklardan tam ve eksiksiz olarak ulaşmak tam anlamıyla mümkün değildir.

6111, 6552, 6736, 7020 ve 7143 sayılı Kanun kapsamında elde edilen tahsilat tutarlarına Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün, "Genel Bütçe Gelirleri" tablosundan ulaşılrken diğer af kanunlarına ilişkin net veriler resmi kaynaklarda yer almamaktadır. Vergi affı uygulamaları kapsamında yeterli istatistiklerin bulunmaması bu alanda yapılacak araştırmalar adına önemli bir eksiklik olarak görülebilir. Bu durumda vergi aflarının tahsilat tutarları ve başarı oranı adına analiz yapmak zorlaşmaktadır. Mükellefin bilgi edinme hakkı gereği bu uygulamalardan beklentinin ve bu beklentilerin ne oranda gerçekteştiğinin kamuoyu ile paylaşılması önem arz etmektedir. Bu durumda vergi affının ne oranda başarılı olduğu daha net bir şekilde değerlendirilebilir.

Vergi afları mükellefte yeni af beklentisi, vergi uyumu göstermeme ya da vergi uyumu gösteren mükellef açısından adaletsizlik duygusu oluşması gibi olumsuz etkilere neden olmaktadır. Vergi afları her ne kadar kısa dönemde bütçede gelir artışını sağlamasıyla vergi uyumunu artırmayı sağlasa da, doğru vergi politikaları ve denetimlerle desteklenmediği sürece uzun dönemde bu döngü tekrardan vergi uyumu göstermeme ile sonuçlanmaktadır. Literatür taramalarından ve tahsilat tahakkuk oranlarından yola çıkılarak vergi affı kanunlarının son 15 yılda gittikçe sıklaşması artık mükellefte af çıkma beklentisini artırmış durumdadır. Nasıl olsa af çıkar beklentisi ile vergi uyumsuzluğu bir yükseliş göstermektedir, tahsilat tahakkuk oranlarının düşüşü anılan bu uyumsuzluğun bir göstergesidir.

Mali alışkanlık haline gelen vergi afları mükelleflerin vergi sistemine inancı açısından da negatif etkiler oluşturmaktadır. Bu durumda hükümetler vergi affı sonrası etkili bir vergi sistemi politikası uygulamalı, mükellefte tekrar af çıkacak kanısı bırakmamalıdır. Dürüst mükellefleri destekleyici ve motivasyonunu artırıcı politikalar uygulanmalıdır. Aksi takdirde af uygulamaları başarısızlıkla sonuçlanacaktır. Örneğin vergi uyumunu artırmaya yönelik 2017 yılının Mart ayında yasalaşan 6824 sayılı Yeniden Yapılandırma Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121. maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığıyla yeniden düzenlenmiş, madde hükmünde belirtilen şartları taşıyan gelir ve kurumlar Vergisi mükelleflerine yıllık beyannameleri üzerinden hesapladıkları gelir veya kurumlar vergisinin %5'ini indirebilme imkânı sağlanmıştır.

Vergi uyumunu etkileyen demografik, sosyal, siyasal ve ekonomik birçok faktör bulunmaktadır. Örneğin vergi uyumu konusunda yapılan çalışmalarda çoğunlukla

gençlerin uyum göstermediği kanısına varılmıştır. Bu durumu vergi idaresi açısından irdelemek gerekirse yaş geliştirilebilir ya da üzerinde önlem alınabilir bir faktör değildir. Fakat gençler için yapılacak vergi uyum çalışmalarının fazlaştırılması vergi uyumu konusunda etkili olabilir. Dolaylı olarak hazırlanabilecek vergi uyum politikaları; gençlerin ilgisini çekecek ve vergi bilincini yükseltecek şekilde tasarlanmalıdır.

Bu kapsamda Türkiye’de vergi aflarının vergi uyumuna olumsuz etkisini azaltmak adına devlet tarafından alınabilecek önlemler; vergi oranlarının adil düzenlenmesi, istisna, muafiyet ve af gibi uygulamaların azaltılması, denetimlerin artırılarak caydırıcı cezaların uygulanması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması adına daha fazla çalışma yapılması, vergi borcu ödemede kolaylık sağlanması, vergi yükünün adil dağılımı, vergi sisteminin anlaşılır ve sade olması, vergi kanunlarında sık sık değişikliğe gidilmemesi, vergi tabanının genişletilmesine yönelik düzenlemeler yapılması şeklinde sıralanabilir.

Vergi uyumu konusunda vergilemenin mali-ekonomik ve siyasal sınırlarının yanı sıra psikolojik sınırlarının daha çok dikkate alınması gerekir. Devletin sadece vergi affının adının vergi barışı şeklinde düzenlemekle kalmayıp gerçekten de mükellefle barışmak adına adımlar atması gerekmektedir. Vergi ilişkisinde vergi alacaklısı ve vergi borçlusu olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Bu durumda karşılıklı güven bu ilişkinin temelini oluşturmaktadır. Güven duygusu ise vergi borçlusu için en önemli unsurdur. Mükellefin vergi etiği, yönetimin yapısına duyduğu güven doğrultusunda gelişmektedir ve vergi uyumunu doğrudan şekillendirmektedir. Güven duygusunun beslenmediği bir devlet ve vatandaş ilişkisinde her alanda sorun yaşanabileceği gibi vergi alanında da kırılmalar yaşanacaktır.

Burada yalnızca devlete değil devletin her kurumuna güven duyulmasının sağlanması elbette mükellefi vergi uyumu konusunda motive edecektir. Mükelleflerin kamusal hizmetlerden memnun olma düzeyi yükselirse, vergi ödevini yerine getirme sosyal bir norm olarak kabul edilebilir bir hal alacaktır. Aksi takdirde vergi adaletinin sağlanamadığı bir ekonomik yapıda ise mükellef kendinin daha fazla katkıda bulunduğu fakat diğerlerinden daha az hizmet gördüğü algısına kapılırsa bir başka deyişle değişim eşitsizliği hissederse mükellefin vergi ödeme gayreti düşecektir.

Devlet mükellefin kendine duyduğu güven ve bağlılığı artırmak adına kamu harcamalarını etkin ve şeffaf bir şekilde, gerektiğinde vatandaşın da karar sürecinde yer almasını sağlayarak yapmalıdır. Bu durumda verdiği verginin kendisine etkin bir şekilde geri döndüğünü gören mükellef vergi ödevini güven ve bağlılık duygusu ile gerçekleştirecek ve vergi gayretini artması ile vergi ödevini yerine getirecektir. Eğer güven duygusu yerini yalnızca korkuya bırakırsa mükellef vergi kaçırma yoluna gidecek ve vergi uyumu göstermeyecektir. Bu sebeple yalnızca denetim ve ceza konusunda yapılacak reformlar yeterli olmayacak aksine mükellef üzerinde ters etki yaratacaktır.

Sonuç olarak vergi aflarının (özellikle sık tekrar eden vergi aflarının) vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediği aşikârdır. Bu durumda vergi affı çıkarmamak için bahsedilen mali, siyasal ve psikolojik önlemleri almak ve gerekli eğitim programlarıyla mükellefleri bilinçlendirmek önem arz etmektedir. Af çıkarma zorunluluğu varsa şayet vergi affının amacı, zamanı ve gerekliliği ciddi şekilde tartışılarak bu karar verilmelidir. En önemlisi de vergi affı uygulamalarını bir gelir toplama aracı olarak görmekten vazgeçerek, vergi sisteminde bir kez daha vergi affı uygulamasına ihtiyaç duyulmayacak reformların yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, M. ve Işık, N. (2003). “Kayıt dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar Ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme” , *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21), 117-136.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aksoyoğlu, V. (2009). "Vergi Barışı mı, Örtülü Vergi Affı mı?". *Yaklaşım Dergisi* (194), 538-552.
- Aktan, C. C., D. Dileyici ve Ö. Saraç. (2003). "Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi". <https://www.slideshare.net/metincnnk/vergilere-karitepkilerinananatomisi> (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).
- Aktan, C.C. (2005). “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ölçülmesi Ve Ölçme Yöntemleri”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/nedenler.htm. (Erişim Tarihi: Şubat 2018).
- Aktan, C. (2006). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı ". *Ekonomi Kitaplar Dizisi* (21), 125-136.
- Aktan, C., ve Çoban, H. (2006). “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, 137-157.
- Aktan, C., ve Çoban, H. (2007). *Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa*. <https://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale128.pdf> (Erişim Tarihi: Nisan 2018).
- Alm , J., ve Vazquez, M. (2007). Tax Morale And Tax Evasion In Latin America. *International Studies Program Working*, 1-79.
- Alm, J.,M. Mckee ve W. Beck. (1990). "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", *National Tax Journal* (43), 23-37.
- Alper, Y. (2011). *6111 Sayılı (Torba) Kanun ve Sosyal Güvenlikle (5510 Sayılı Kanun) İlgili Değişiklikler*. Ankara: Ankara Sanayi Odası Yayın Organı.

- Anlar, U. (2007). "Vergi Uyum-Uyumsuzluğu ve Ölçülmesine İlişkin Temel Kavramlar". *Yaklaşım Dergisi*, (172), 133-138.
- Araç, İ. ve H. Erikli. (2006). "Anayasanın 87'nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları", *Yasama Dergisi*, (1), 25-45.
- Armağan, S. (2000). Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 17, 340-361.
- Atçeken, F. D., M. E. Altundemir ve A. H. Turan. (2018). "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği". *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 59-75.
- Aygün, R. (2012). Vergi Afları Ve Vergi Uyumuna Etkisi, *Vergi Dünyası*, 369, 88-92.
- Ayrançöl, Z., ve M. Tekdere, (2013). "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi". *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 249-270.
- Ayrançöl, Z., ve M. Tekdere. (2011). Ana Hatlarıyla Vergi Afları. *İzmir Üniversitesi Uluslararası Bölgesel ve Küresel Dinamikler Sempozyumu*, 421-441 İzmir.
- Bağdigen, M. ve A. Erdoğan. (2010). "Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği" *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 47 (548) 95-112.
- Baldemir, E., M. Avcı ve M. Gökalp. (2005). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin MIMIC Model İle Tahminlemesi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 231-243.
- Baykara, B. (2011). "6111 Sayılı Kanun'un Vergi Kaçakçılığı Suçları İçin Ceza Mahkemesinde Görülen Davalara Etkisi". *Yaklaşım Dergisi*, (220), 298-304.
- Bayram N., N. Sam ve S.Yıldız. (2007). "Kentte İşlenen İşyeri Suçları: Bursa İli Örneği". *Uludağ üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(2), 23-37.
- Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumunu*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

- Bilgin, K. H. (2011). "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259-278.
- Blumenthal M., J. Slemrod,(1992). "The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform" , *National Tax Journal*, 45(2),185-202.
- Bulut, M., S. Çalışkan ve A.Bulut. (2008). "Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:327, s.29-35.
- Bülbül, D. (2003). "Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri- I". *Yaklaşım Dergisi*, (131), 206-209.
- Bülbül, M. (2014). *Vergi Uyumu Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çağan, N. (1972). "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(1-2), 111-122.
- Çataloluk, C. (2008). "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (20), 213-228.
- Çelikkaya A. ve H. Gürbüz. (2006). "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması" *İktisat İşletme ve Finans* 21(247), 122-139.
- Çelikkaya, A. (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. *E Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler İnternet Dergisi* <http://www.e-akademi.org/makaleler/achelikkaya-1.htm> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Çelikoğlu, N., (1957). "Vergi Cezalarının Umumi Affının Niçin İstemiştik?", *Vergi Resimler Dergisi*, 277-278.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerine Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), 171-187.

- Çil, G. Y. (2012). *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.
- Çoban, H. (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Denizli.
- Demir, F. (2016). 6736 Sayılı Af Kanunu'nun Vergi İncelemeleri Kapsamında Değerlendirilmesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (153), 86-91.
- Demir, İ. C. (1999). *Mükelleflerin Vergi Karşısında Davranışları: Afyon İli Anket Çalışması*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İzmir.
- Demir, İ. C., ve M. Küçükilhan. (2013). "Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma". *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 31-48.
- Demir, M. (2009). Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, (18), 1-10.
- Demirbaş, T. (2002). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Demirkıran, E. (2012). *Türkiye'de Uygulanan Vergi Afları ve Mükellefler Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Analiz*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Doğan, Z., ve R. Besen. (2008). *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Döner, A. (2008). "Cezai ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM'nin Af Yetkisi," *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(3), 33-54.

- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- DPT. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara.
- Edizdoğan, N. ve E. Gümüş. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi* (164), 99-119.
- Eğilmez, M. (2017). *Gelir Dağılımı Bozulmaya Devam Ediyor*. Kendime Yazılar: <http://www.mahfiegilmez.com/2017/09/gelir-daglm-bozulmaya-devam-ediyor.html> (Erişim Tarihi: Nisan 2018).
- Eker, C. (2006). *Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. Bursa.
- Engin, İ. (2000). "Enflasyonun Vergi Etkisi". *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2(2), 97-114.
- Erdem, T. (2012). "6111 Sayılı Kanunun Af Etkilerinin Değerlendirilmesi". *Vergi Sorunları Dergisi*, (271), 92-133.
- Eroğlu O. (2011). "Bir Vergi Affı Uygulaması: 6111 Sayılı Kanun Kapsamındaki Vergi Cezalarında İndirim", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, (78), 1547-1559.
- Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi Devlet ve Vergi*,. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- Ervarder, F., (1996). "Affedilen Mali Suçlar", *Türkiye İktisat Gazetesi*, CIV.
- Gencil, U. ve Kuru, E. (2012). "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi, Türkiye Değerlendirmesi". *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
- Gerçek, A. (2004). "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türk Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli". *Vergi Sorunları Dergisi*, (190), 14-16.
- Gerxhani, K. (2007). "Did You Pay Your Taxes? How (not)to Conduct TaxEvasion Surveys in Transition Countries". *Social Indicators Research*, 80, 555-581.

- Giray, F. (2008). *Vergi Teşvik Sistemi*. Ankara: Ezgi Kitabevi.
- Gök, S. (2016). *Yapılandırmaya Olağanüstü İlgi*. Ticaret Gazetesi: <http://ticaretgazetesi.com.tr/yapilandirmaya-olaganustu-ilgi> (Erişim Tarihi: Nisan 2018).
- Gökmen, S. (2013). “Varlık Barışı, Yeniden...” <http://vergisorunlari.com.tr/yazi/selahattgokmen/varlikbarisiyeniden%E2%80%A6/64> (Erişim Tarihi: Ekim 2018).
- Göksu G.G. ve N. T. Saruç. (2012). “Türkiye’de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması”, *Mevzuat Dergisi*, (176).
- Gönen, C. (2016). "6736 Sayılı Af Yasasından Yararlanmayı Düşünen İhracatçı Firmaları Bekleyen Sürpriz". *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(153), 76-80.
- Gözler, K. (2001). “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi ”. *Anayasa Yargısı Dergisi*, (18), 298-330.
- Gülşen, M.İ ve N. Köleoğlu. (2018). “Türkiye Ve Ortadoğu Ülkelerinde Vergilemede Gönüllü Uyuma İlişkin Göstergelerin Bulanık Kümeleme Analizi İle Değerlendirilmesi”. <https://www.researchgate.net/publication/328190883> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Günay, A. (2000). *Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Güngör, E. (2000). *Ahlâk Psikolojisi ve Sosyal Ahlâk*. İstanbul: Ötüken Yayınları.
- İpek, S., ve İ. Kaynar. (2009). "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları". *Maliye Dergisi* (157), 116-130.
- İpek, S., İ. Kaynar, ve E. Aktaş. (2012), "Demografik Faktörlerin Vergi Affına Bakış Üzerindeki Etkileri: Trakya Bölgesinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama". [http://dergipark.gov.tr/iuifm/issue/863/9611_2\(62\),_79_-98](http://dergipark.gov.tr/iuifm/issue/863/9611_2(62),_79_-98).
- Jackson, B. ve Milliron, V. (1986). "Tax Compliance Research: Findings, Problems, And Prospects". *Journal of Accounting Literature*, 5, 125-165.

- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.
- Karanfil, N. (2014). *3 Yılda Bir Vergi Affı*. <http://www.hurriyet.com.tr:>
<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/3-yilda-bir-vergi-affi-26550684> (Erişim Tarihi: Şubat 2018).
- Karaosmanoğlu, H., (2009). *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Karatoy, B. (2009). *Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Kargı, V. (2009). "Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Bir Anket Çalışmasının Bulguları". *Vergi Sorunları Dergisi*, (245), 151-164.
- Kargı, V. (2011). "Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi". *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (13), 101-115.
- Kargı, V., ve C. Yüksel. (2010). "Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, s. 24-44. İstanbul.
- Keleş, Y. (2002). "Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?", *Vergi Dünyası*, (249), 75-84
- Kitapcı, İ. (2011). *Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Doktora Tezi.
- Kitapcı, İ. (2013). *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi*. Denizli: Seçkin Yayıncılık.
- Koç, V. (2010). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği)*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. Manisa
- Korkmaz, M. (2014). *Vergi Cezalarının Caydırıcılığı*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Kumluca, İ. (2003). "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler". *Vergi Sorunları Dergisi*, (180), 91-97.
- Lerman, A. (1986). "Tax Amnesty: The Federal Perspective". *National Tax Journal*, 325-332.
- Luitel, H. S. ve R. S. Sobel. (2007). "The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties", *Public Budgeting and Finance*, (27), 19-38.
- Martin, A. (2013). *Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi. İzmir.
- Mucuk, M. (2005). "Geçici Vergilerin Çalışma Sermayesi Üzerine Etkileri". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5(10), 232-245.
- Musgrave, R. (1958). *Kamu Maliyesi Teorisi, Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme*,. (Çev. Şener Orhan), Ankara: Methibay Yaşar Asil Dağıtım.
- Narinoğlu, R. (1991). "1923 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları Kapsamları ve Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları* (5), 26-40.
- OECD. (2004). *Compliance Risk Management*. Committee On Fiscal Affairs, <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (Erişim Tarihi: Ocak 2018).
- Organ, İ. ve B. Yeğen, (2013). "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(27), 241-271.
- Özbirecikli, M. ve A. A. Coşkun, (2008) "Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı mı? 4811 Sayılı VBK Çerçevesinde Bir İnceleme: Hatay Örneği". *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (37), 39 -50.
- Özek, Ç. (1959). "Umumi Af", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 24(1-4), 118-175.

- Padem, H. A. Göksu ve Z. Konaklı. (2012). *Araştırma Yöntemleri Spss Uygulamalı* International Burch University Publication.
- Sağbaşı, İ. (2003). "Kamu Tercih Teorisi ve Türkiye'de Yerel Vergilerin Algılanması". *Amme İdaresi Dergisi* (36), 169-178.
- Sara, Z. (2012). *Gelir İdaresi Perspektifinden Türk Vergi Sisteminin Sorunları: Ampirik Bir Araştırma* Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Saraçoğlu, F. (2008). Yaş Cinsiyet Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *KMU İİBF Dergisi* (15), 16-32.
- Sarı, B. (2016). *Türkiye'de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci Ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.
- Sarıcaoğlu, E. (2018). "Vergi Affından Yararlanan Mükellef için Mütalaa Geri Alınabilir mi?" <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-134-1739> (Erişim Tarihi: Ocak 2019).
- Saruç, N.T. (2015). *Vergi Uyumu Teori ve Uygulama*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, VIII(1), 41-65.
- Sayar, F. (1987). 1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları. *Vergi Dünyası* (73), 65-78.
- Saygın, Ö. (2013). *Vergi Uyumu Ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Eskişehir.
- Serim, N. (2009). "Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını* (243), 155-177.

- Sofracı, İ. E., ve Güney, G. (2017). "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği". *Serbest Yazılar, Toplum ve Demokrasi*, 11(23), 157-182.
- Soyaslan, D. (2001). "Af". *Anayasa Yargısı Dergisi* (18), 412-436.
- Sönmez, S. (2014). 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Sonrasında Vergi Uyumu, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları Ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 35-63.
- Şen, H. (2003). "Olivera–Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma". *Maliye Dergisi*, (143), 1-68.
- Şenlik, K. (2008). *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Şenyurt, İ. (2008). "Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları". *Vergi Sorunları Dergisi* (319), 89-95.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Taşkın, Y. (2006). *Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul
- Taşkın, Y. (2010). "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 122-128.
- Taylor, S., A. P. Letitia ve D.Sears. (2007). *Sosyal Psikoloji*. Ankara: İmge Kitabevi.
- 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.

- T.C. Anayasası. Seçkin Yayınları, 30.Baskı, Ankara, Eylül, 2010. (Erişim Tarihi: 15.02.2018)
- Tekin A., G. Tuncer ve E. N. Sağdıç. (2013). “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci” *Sakarya İktisat Dergisi*(2), 1-26.
- Temiz, D. (2008). Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi . İzmir: 1960-2006 Dönemi 2. Ulusal İktisat Kongresi.
- Topkan, Z. (2016). "Gönüllü Vergi Uyumu ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Rolü". Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi. Edirne.
- Torgler, B. (2003). *Tax Morale: Theory And Empirical Analysis Of Tax Compliance*. Dissertation Der Universitat Basel Zur Erlangung Der Würde Eines Doktors Der Staatswissenschaften Basel Den, Zürich.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis*. UK: Edward Elgar.
- Torgler, B. ve F. Schneider. (2004). *Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries*. Crema Working Paper No:17,: <http://www.crema-research.ch/papers/2004-17.pdf>, (Erişim Tarihi: Temmuz 2018).
- Torgler, B., M.Schaffner ve A. Macintyre. (2007). *Tax Compliance And Tax Morale And Governance Quality*. International Studies Program Georgia State University, United States of America.
- Tuay, E. ve İ. Güvenç. (2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Gelir İdaresi Başkanlığı http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf (Erişim Tarihi: Temmuz 2018)
- Tunçer M. (2001). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (19), 25-35.

- Tunçer, M. (2002). *Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi. İstanbul.
- Türkay, İ. (2013). 6486 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Yurtdışı Varlık Barışı Uygulaması. *Çimento İşveren Dergisi*, 27 (5), 14-31.
- Türkay, İ. (2016). *6736 Sayılı Kanuna Göre Vergi/Ceza Borçlarının Yapılandırılması*. <http://vergialgi.net/vergi/6736-sayili-kanuna-gore-vergi-ceza-borclarinin-yapilandirilmesi/> (Erişim Tarihi: Kasım 2018).
- Us, V. (2004). "Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği Türkiye" Ekonomi Kurumu Tartışma Metni 2004/17 <http://Www.Tek.Org.Tr> (Erişim Tarihi: Temmuz 2018).
- User, İ. (1992). *Vergilemenin Sosyal ve Psikolojik Sınırı*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul.
- Yaraşır, S. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". *Vergi Dünyası*, (379), 175-187.
- Yelman, E. (2013). *Türkiye'de Vergi Af Uygulamaları Ve 6111 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi*, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan.
- Yeniçeri, H. (2004). "Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma". *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya.
- Yıldırım, G., İ. Yılmaz ve Z. Akyıl. (2016). *Yeniden Yapılandırma Sonuçları Açıklandı*. <https://aa.com.tr/tr/ekonomi/yeniden-yapilandirma-sonuclari-aciklandi/694476> (Erişim Tarihi: Eylül 2018).
- Yılmaz, A. (2006). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

İnternet Kaynakları

- Web-1. (2018). Bloomberght <https://businessht.bloomberght.com/yorum/haber/2046391-10-soruda-yeni-varlik-barisi-uygulamasi> (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).
- Web-2. (2014). T.C. Devlet Personel Teşkilatı. "Torba Kanun Yürürlüğe Girdi" <http://www.dpb.gov.tr/tr-tr/duyuru/torba-kanun-yururluge-girdi> (Erişim Tarihi: Nisan 2018).
- Web-3. (2014). Deloitte. <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2014-96.aspx> (Erişim Tarihi: Mart 2018).
- Web-4. (2013). Dünya. *Varlık Barışı'ndan 10.5 Milyar Lira Geldi* <https://www.dunya.com/ekonomik-veriler/varlik-barisi039ndan-105milyar-lira-geldi-haberi-229619> (Erişim Tarihi: Nisan 2017).
- Web-5. (2003). Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyetraporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2003-yilina-ait-faaliyet> (Erişim Tarihi: Nisan 2018).
- Web-6. (2017) DHA, *804 Milyar Lira Yapılandırdık*, <https://www.dha.com.tr/haber-arsiv/ag-bal-804-milyar-lira-yapilandirdik/haber-1519349> (Erişim Tarihi: Mayıs 2018) .
- Web-7. (2011). *2 Dakika Kala Tarihi Aftan Yararlandı* <https://www.cnnturk.com/2011/ekonomi/genel/06/02/2.dakika.kala.tarihi.aftan.yararlandi/618747.0/index.html> (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).
- Web-8. (2013). Hürriyet. *Bakan Şimşek, Varlık Barışı'nın Kesin Sonuçlarını Açıkladı*, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/bakan-simsek-varlik-barisininkesin-sonuclariniacikladi25275572> (Erişim Tarihi: Nisan 2017).
- Web-9. (2013). Vergidegündem. *Varlık Barışı; 70 Soru 70 Cevap*. <http://www.vergidegundem.com/varlik-barisi> (Erişim Tarihi: Nisan 2018).
- Web-10. (2016). Milliyet. *Bakan Ağbal, 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un Sonuçlarına İlişkin Bilgi Verdi* <http://www.milliyet.com.tr/bakan-agbal-6736-sayili-bazi-alacaklarin-ankara-yerelhaber-1674565/> (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).

- Web-11. (2011). Gelir İdaresi Başkanlığı, *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun*, http://gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/6111_anasayfa.html (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).
- Web-12. (2013). Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 85'inci Maddesi Kapsamında Yurt Dışı Varlık Barışı Uygulaması*. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/varlikbarisi2013.pdf> (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).
- Web-13. (2018). Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/7143Teb/7143KanunTeb_3.pdf (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Web-14. (2017). Gelir İdaresi Başkanlığı, *Maliye Bakanı Sn. Naci Ağbal, Yeniden Yapılandırmada Ödeme Süresini Kaçıranlara İkinci Bir Şans Verildiğini Açıkladı*. <http://www.gib.gov.tr/node/118725/pdf> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Web-15. (2009). Gelir İdaresi Başkanlığı. 5811 sayılı Kanun Uygulama Rehberi. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/5811MilliEkonomi.pdf> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Web-16. (2011).Gelir İdaresi Başkanlığı. 6111 sayılı Kanun Rehberi. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/6111rehber.pdf> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Web-17. (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı. 6552 sayılı Kanun Uygulama Rehberi. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6552/6552genel.pdf> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).
- Web-18. (2016). Gelir İdaresi Başkanlığı. 6736 sayılı Kanun Rehberi. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/6736rehberi.pdf> (Erişim Tarihi: Haziran 2018).

- Web-19. (2017). Gelir İdaresi Başkanlığı. 7020 sayılı Kanun Rehberi. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/7020genel.pdf> (Erişim Tarihi: Haziran 2018) .
- Web-20. (2018). Gelir İdaresi Başkanlığı. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm (Erişim Tarihi: Mayıs 2018) .
- Web-21. (2010). Gelir İdaresi Başkanlığı. Varlık Barışı Kanununa İlişkin İstatistikler. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/VBK5811.htm> (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).
- Web-22. (2009). Gelir İdaresi Başkanlığı. 2009 Faaliyet Raporu. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi: Nisan 2018).
- Web-23. (2012). Gelir İdaresi Başkanlığı. 2012 Faaliyet Raporu. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf> (Erişim Tarihi: Nisan 2018).
- Web-24. (2016). Gelir İdaresi Başkanlığı. 2016 Faaliyet Raporu. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).
- Web-25. (2017). Gelir İdaresi Başkanlığı. 2017 Faaliyet Raporu. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi: Mayıs 2018).
- Web-26. (2015). Gelir İdaresi Başkanlığı. Vergi Bilincinin ve Gönüllü Uyumun Artırılması Çalıştayı. <http://www.gib.gov.tr/mukellefhizmetleri/etkinlikler/vergibilincininve-gonulluuyumun-artirilmasi-calistayi> (Erişim Tarihi: Mart 2018).
- Web-27. (2008). Resmi Gazete. 22.11.2008/27062. “5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/11/20081122-1.htm>. (Erişim Tarihi: Ocak 2018).

- Web-28. (2008). Resmi Gazete. 06.12.2008/27076. “1 seri No'lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081206-7.htm> (Erişim Tarihi: Şubat 2018).
- Web-29. (2011). Resmi Gazete. 07.04.2011/27898. “4 Seri No.lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110407-11.htm> (Erişim Tarihi: Şubat 2018).
- Web-30. (2011). Resmi Gazete. 25.02.2011/27857. “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”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110225M1-1.htm> (Erişim Tarihi: Şubat 2018).
- Web-31. (2011). Resmi Gazete. 12.03.2011/mükerrer 27872. “1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliği”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/03/20110312M1-1.htm> (Erişim Tarihi: Ocak 2018).
- Web-32. (2011). Resmi Gazete. 30.04.2011/27920. “6111 sayılı Kanunda Yer Alan Bazı Başvuru ve İlk Taksit Ödeme Sürelerinin Uzatılmasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110430-3.htm> (Erişim Tarihi: Ocak 2018).
- Web-33. (2011). Resmi Gazete. 06.05.2011/27926. “2 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliği”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110506-5-1.htm> (Erişim Tarihi: Ocak 2018).
- Web-34. (2012). Resmi Gazete. 26.06.2012/ 28335. “4 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliği” <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120626-15.htm> (Erişim Tarihi: Ocak 2018).

- Web-35. (2014). Resmi Gazete. 11.09.2014/ mükerrer 29116. “6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/09/20140911M1-1.htm> (Erişim Tarihi: Şubat 2018).
- Web-36. (2014). Resmi Gazete. 27.09.2014/mükerrer 29132. “1 Seri No.lu Bazı Alacakların 6552 sayılı Kanun Kapsamında Yeniden Yapılandırılmasına Dair Genel Tebliğ”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/09/20140927-3.pdf> (Erişim Tarihi: Şubat 2018).
- Web-37. (2016). Resmi Gazete. 19.08.2016/29806. “6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun” . <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160819.htm> (Erişim Tarihi: Şubat 2018).
- Web-38. (2016). Resmi Gazete. 23.08.2016/29810. “1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun Genel Tebliği”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160823M1-1.htm> (Erişim Tarihi: Mart 2018).
- Web-39. (2017). Resmi Gazete. 08.03.2017/30001. “6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170308-40.htm> (Erişim Tarihi: Mart 2018).
- Web-40. (2017). Resmi Gazete. 27.05.2017/30078. “7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170527-1.htm> (Erişim Tarihi: 15.02.2018).
- Web-41. (2017). Resmi Gazete. 03.06.2017/30085. “1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7020 sayılı Kanun Genel Tebliği”.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/06/20170603-20.htm> (Erişim Tarihi: 15.02.2018).

Web-42. (2010). TBMM. 6111 Sayılı Kanun Gerekçesi. http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111_say_1_kanun_gere_kcesipdf.pdf (Erişim Tarihi: Şubat 2018).

Web-43. (2014). TBMM. 6552 Sayılı Kanun Gerekçesi. <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/2/2-1088.pdf> (Erişim Tarihi: Mart 2018).

Web-44. (2017). TBMM. 6736 Sayılı Kanun Gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss475.pdf> (Erişim Tarihi: Mart 2018).

Web-45. (2017). TBMM. 7020 Sayılı Kanun Gerekçesi. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss475.pdf> (Erişim Tarihi: Mart 2018).

Web-46. (2017). TBMM. “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/1585) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu”. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss456.pdf> (Erişim Tarihi: Mart 2018).

Web-47. (2018). T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2017). <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkeziyonetim-butce-gelirleri-2006-2017.html> (Erişim Tarihi: Şubat 2018).

Web-48. (2014). T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranları Ekod4. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/duyuru/genel-butcegelirleritahsilat-tahakkukoranlari-ekod4/> (Erişim Tarihi: Ekim 2018).

Web-49. (2015). T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranları Ekod4. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/duyuru/genel-butce-gelirleri-tahsilat-tahakkuk-oranlari-ekod4/174502>. (Erişim Tarihi: Kasım 2018).

- Web-50. (2017). T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranları Ekod4. <https://www.muhasibat.gov.tr/content/duyuru/genel-butce-gelirleritahsilat-tahakkuk-oranlari-ekod4/185080>. (Erişim Tarihi: Ocak 2018).
- Web-51. (2018). T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2016). Vergi Gelirlerinin Dağılımı. <https://www.muhasibat.gov.tr/content/vatandas-kesin-hesabi/vergigelir-lerin-dagilimi> (Erişim Tarihi: Eylül 2018).



EKLER

Ek 1. 6111, 6552, 6736 Ve 7020 Sayılı Kanun Afişleri



VERGİ İLETİŞİM MERKEZİ
444 0 189

T.C. MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ
BAŞKANLIĞI

SON BAŞVURU
31 Ekim 2016



SGK
www.sgk.gov.tr

7020
KANUNU

T.C. MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ
BAŞKANLIĞI
www.gib.gov.tr

2003 YILI VE SONRASI ÇIKARILAN AF KANUNLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

ORJİNALLİK RAPORU

% 23	% 20	% 7	% 10
BENZERLİK ENDEKSİ	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	acikerisim.deu.edu.tr İnternet Kaynağı	%3
2	Submitted to Erciyes Üniversitesi Öğrenci Ödevi	%2
3	dengeakademi.com İnternet Kaynağı	%1
4	dergipark.gov.tr İnternet Kaynağı	%1
5	www.asmo.org.tr İnternet Kaynağı	%1
6	vergiport.com İnternet Kaynağı	%1
7	kayitdisiekonomi.com İnternet Kaynağı	%1
8	kanun.hukukokulu.com İnternet Kaynağı	%1

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı: PERUZE CANSU ÖNDER

Uyruğu: Türkiye (TC)

Doğum Tarihi ve Yeri: 6 Ağustos 1991, Konya

Medeni Durumu: Evli

Tel: 05544237286

e-mail: cansunder@gmail.com

Yazışma Adresi:

KAYSERİ

EĞİTİM

Derece Kurum Mezuniyet Tarihi

Yüksek Lisans Bozok Üniversitesi İşletme 2019

Lisans EÜ İ.İ.B.F İşletme 2015

Lise Behice Yazgan Anadolu Lisesi, Kayseri 2009

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl Kurum Görev

2017-2018- MEB/ İngilizce Öğretmenliği

YABANCI DİL

İngilizce