



**T.C.  
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ:  
KOSOVA ÖRNEĞİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Hazırlayan  
Enis ABDURRAHMANİ**

**Niğde  
Ocak, 2019**



**T.C.  
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ:  
KOSOVA ÖRNEĞİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Hazırlayan  
Enis ABDURRAHMANİ**

Danışman : Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Üye : Doç. Dr. Zübeyir TURAN

Üye : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL

Üye : Doç. Dr. Haşim AKÇA

Üye : Doç. Dr. Volkan YURDADOĞ

**Niğde  
Ocak, 2019**

## YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Kosova Örneği” Başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiği ve çalışmanın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım 23/01/2019.

(İmza)  
ENİS ABDURRAHMANİ



## ONAY SAYFASI

Prof. Dr. Zeki DOĞAN danışmanlığında Enis ABDURRAHMANİ tarafından hazırlanan “Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Kosova Örneği” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih : 23 / 01 / 2019

### JÜRİ :

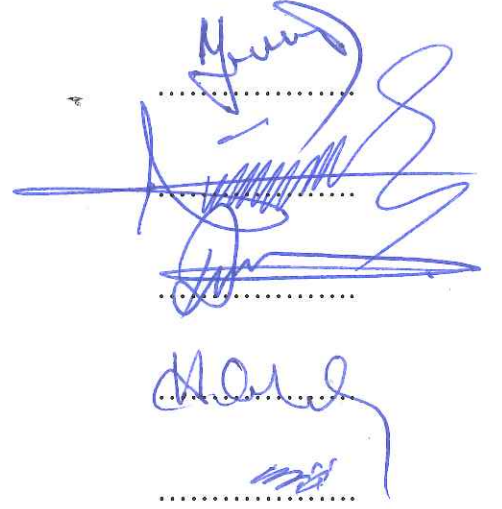
Danışman : Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Üye : Doç. Dr. Zübeyir TURAN

Üye : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL

Üye : Doç. Dr. Haşim AKÇA

Üye : Doç. Dr. Volkan YURDADOĞ



### ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun ..... Tarih ve ..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK  
Enstitü Müdürü

## ÖNSÖZ

Güneydoğu Avrupa'da geçiş sürecinden geçen son yerlerden biri olarak Kosova'nın maliye politikaları bölgedeki en olumlu politikalar arasında yer almaktadır. Kosova'da, 2008'deki bağımsızlık ilanından başlayarak siyasi değişimler serbest piyasa ekonomisine yöneliktir. Kosova Cumhuriyeti'nin mali reformları 17.02.2008 tarihinde Kosova'nın bağımsızlık ilanından hemen sonra başladı. Dünya genelindeki hükümetler vergi aflarını mali programlarının geleneksel enstrümanları olarak görürken, Kosova Cumhuriyeti 2008 yılında bağımsızlığını ilan ettikten sonra ilk defa vergi affı ile tanınmıştır. Mali reformların sürdürülmesiyle birlikte Kosova hükümeti vergi affını mali programının bir parçası olarak kullandı ve 2015 yılında, reformlarla birlikte, hükümet bireylerin ve işletmelerin ödenmemiş eski vergilerinin ödenmesine olanak sağlayan vergi affını ilan etti. Ülkedeki vergi affının olumlu etkileri çok boyutlu olarak değerlendirilmiştir. Her şeyden önce, on yıldan fazla bir süredir birikmiş borçların affı olasılığı sayesinde vergi aflarından toplanan gelirlerden hem şirket hem de girişimci açısından likidite sigortası ve devletin likidite ihtiyacı karşılanabilecektir. Bütün bunlar özel sektördeki işsizler için yeni iş fırsatlarını beraberinde getirmiştir.

Bu nedenle çalışmanın temel amacı, Kosova Cumhuriyeti'nde vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkilerin tespitidir. Vergi mükellefleri ve SPSS'de yapılan analizler ile ilgili araştırmamız sayesinde, ülkedeki vergi affının temel nedenleri ile ilgili vergi mükelleflerinin davranış ve tutumları, ülkedeki vergi affı ile ilgili olumlu ve olumsuz görüşleri, başarılı bir vergi affı için gerekli olan adımların yanı sıra vergi affının ülkedeki sosyal, ekonomik ve mali etkilerini irdelenmiştir. Çok yönlü regresyon yöntemini kullanarak, vergi affının Kosova vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelemiştir. Nihai sonuçlar, af ilanlarının Kosova Cumhuriyetindeki toplam gelir vergisinin artırılması noktasında etkin bir şekilde faydalı olduğunu ortaya koymaktadır. Bu araştırma, Kosova Cumhuriyeti'nde ülkedeki vergi affı uygulaması ile ilgili yapılan ilk çalışmalardan biridir. Bu nedenle, bu çalışmada kullanılan yöntem ve yapılan analizlerin ülkedeki mali literatüre önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Tez çalışmama değerli katkılarda bulunan, beni yönlendiren ve her zaman yanımda olan, destekleyip ve cesaretlendiren hocam ve danışmanım Prof. Dr. Zeki DOĞAN 'a, ve Tez İzleme Komitesi üyelerinide çok teşekkür ederim.

**ÖZET**  
**DOKTORA TEZİ**

**VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: KOSOVA**  
**ÖRNEĞİ**

**ENİS ABDURRAHMANİ**  
**İşletme Anabilim Dalı**  
**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Zeki DOĞAN**  
**Ocak 2019, 234 sayfa**

Devlet gelirlerinin tahsilatı ile ilgili geleneksel bir araç olarak vergi afları mali literatürde en güncel konulardan biridir. Genel olarak, son yirmi yılda vergi aflarının dünyanın birçok ülkesinde mali programların ayrılmaz bir parçası olduğu zaten bilinmektedir. Vergi afları, bireylere ve işletmelere önceki dönemlerin birikmiş vergilerini ödeme, varlıklarını yasallaştırma ve yurtdışındaki sermayenin ülkeye geri döndürülmesini teşvik eden mali programlardır. Bu çalışmada, vergi aflarının Kosova Cumhuriyeti'ndeki vergi mükellefleri üzerindeki etkileri ele alınmıştır. Vergi mükellefleri ile yapılan anket araştırmaları baz alınarak ve analizler ile ülkedeki vergi affı isteklerinin temel nedenleri ile ilgili vergi mükelleflerinin davranış ve tutumları, başarılı bir vergi affı için gerekli olan adımların yanı sıra vergi aflarının ülkedeki sosyal, ekonomik ve mali etkileri tanımlanmıştır.

Çalışmanın nihai sonuçlarında, Kosova Cumhuriyeti Hükümetinin yürütmesi gereken başarılı bir vergi affı için gerekli adımları belirlemeye çalışılmıştır. Her ne kadar vergi afları gelir tahsili konusunda tartışmalı araçlar olarak biliniyor olsa da nihai sonuçlara dayanarak Kosova'da vergi gelirlerinin yükseltilmesi açısından hedeflere ulaşılmış gibi görünmüştür. Sonuçlar, 2017 yılındaki reel toplam vergi gelirinin 2015 yılına göre önemli bir artış kaydettiğini, 2015 ve 2017 yılları arasında da GSYH'da önemli bir artış olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan, Kosova'daki vergi aflarının eşit olmayan uygulamalar olması sebebiyle vergilerini düzenli ödeyen mükelleflerin üzerinde heves kırıcı herhangi bir olumsuz etkisi olmadığı görülmüştür. Buna rağmen, Kosova'da vergi sistemini iyileştirmek için halen daha fazla çaba sarf etmeli, vergi reformu kültürüyle toplumu güvenceye almak için mali reformlara devam etmelidir.

**Anahtar sözcükler:** Vergi Affı, mükellefler, mali politika.

**ABSTRACT  
DOCTORAL THESIS**

**THE EFFECTS OF TAX AMNESTY ON TAX PAYERS: THE EVIDENCE  
FROM KOSOVO**

**ENIS ABDURRAHMANI**  
**Business Administration**  
**Supervisor: Prof. Dr. Zeki DOĞAN**  
**January 2019, 234 pages**

Tax amnesty as a conventional mean for collection of state revenues, is one of the most topical issues in fiscal literature. In general, it is already known that in the last two decades tax amnesty has been an inseparable part of fiscal programs in most countries of the world. Tax amnesties are fiscal programs that offer individuals and businesses the opportunity to pay accumulated taxes of previous periods, legalize their assets, and stimulate repatriation of capital abroad. In our study we have addressed the effects of tax amnesty in the Republic of Kosovo. Based on the survey research with taxpayers and through analyzes we have defined the attitudes and behaviors of each type of taxpayer regarding the main reasons for calling the tax amnesty in the country, necessary actions needed for a successful tax amnesty, as well as the social, economic and fiscal impact of tax amnesty in the country.

In the final results of the study we have identified the necessary actions for a successful tax amnesty that the Government of the Republic of Kosovo should undertake. Although tax amnesties are known as controversial tools for revenue collection, based on the final results, they seem to have achieved their targets in Kosovo in terms of raising tax revenues. The results show that the actual total tax income in 2017 has significant increase compared to 2015 while there is also a significant increase in GDP between 2015 and 2017. On the other hand, tax amnesty in Kosovo does not seem to have had any adverse effects in terms of discouraging regular taxpayers from their unequal treatment. Despite this, Kosovo still has to do more to improve the tax system in the country, it should be encouraged to continue with fiscal reforms and raise tax education in the next steps in order to secure a society with a tax paying culture.

**Key words:** Tax Amnesty, taxpayers, fiscal policy.



## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	vi
ÖZET .....	vii
ABSTRACT.....	viii
İÇİNDEKİLER .....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ .....	xix
EKLER LİSTESİ .....	xx
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1. VERGİNİN TARİHÇESİ .....	3
1.2. VERGİ KAVRAMI .....	5
1.3. VERGİ MÜKELLEFİ KAVRAMI .....	7
1.4. VERGİNİN YAPISI .....	8
1.5. VERGİ ÇEŞİTLERİ .....	13
1.6. VERGİ SORUMLUSU.....	16
1.7. VERGİ MATRAHI.....	17
1.8. VERGİ TARİFESİ.....	18
1.9. VERGİNİN TAHAKKUKU.....	22
1.10. VERGİNİN TAHSİLİ.....	23
1.11. VERGİNİN ETKİLERİ .....	25
1.11.1 Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri .....	25
1.11.2. Gelir Üzerindeki Etkileri .....	26
1.11.3. Makroekonomik İstikrar Üzerindeki Etkileri .....	27
1.11.4. Gelirlerin Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	28

### İKİNCİ BÖLÜM

#### KOSOVA'DA VERGİ SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

2.1. KOSOVA'DA MAKROEKONOMİK ORTAM VE MALİ SEKTÖRÜN YAPISI .....	30
--	----

2.1.2. Kosova'daki Makroekonomik Gelişmeler.....	32
2.1.2.1. Kosova ve Güneydoğu Avrupa Ülkelerindeki Enflasyon Eğilimi .....	36
2.1.2.2. Kosova ve Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde İşsizlik Oranı.....	39
2.1.2.3. Kosova ve Güneydoğu Avrupa Ülkelerindeki Ticaret Dengesi.....	41
2.2. KOSOVA'DA FİNANSAL SİSTEMİN YAPISI.....	<b>44</b>
2.2.1. Kosova Cumhuriyeti'nde Bankacılık Sektörü .....	46
2.2.2. Kosova ve Güneydoğu Avrupa Ülkelerinin Bankacılık Sektöründe Faiz Oranları.....	48
2.3. KOSOVA'DA VERGİ İDARESİNİN GELİŞİM TARİHİ .....	<b>50</b>
2.3.1. Kosova Vergi İdaresinin İşlevi .....	51
2.3.2. Kosova'da Vergi İdaresinin Hedefleri .....	53
2.4. KOSOVA'DA VERGİ TÜRLERİ.....	<b>54</b>
2.4.1. Dolaylı Vergiler .....	55
2.4.2. Doğrudan Vergiler .....	55
2.5. KOSOVA'DA UYGULANAN VERGİLER .....	<b>56</b>
2.5.1. Katma Değer Vergisi .....	56
2.5.2. Kişisel Gelir Vergisi .....	60
2.5.3. Kurumlar Vergisi .....	64
2.5.4. Emeklilik Katkı Payları .....	66
2.5.5. Gümrük Vergisi .....	69
2.5.6. Emlak Vergisi .....	73
2.6. KOSOVA'DA VERGİ İDARESİNİN HUKUKİ TEMELİ.....	<b>75</b>
2.7. KOSOVA'DA VE GÜNEYDOĞU AVRUPA ÜLKELERİNDE UYGULANAN VERGİ ORANLARI.....	<b>77</b>
2.8. VERGİ DENETİMİ.....	<b>81</b>
2.8.1. Vergi Denetiminin Tanımı.....	81
2.8.2. Kosova Cumhuriyeti'nde Vergi Denetiminin Özellikleri .....	82
2.8.2.1. Vergi Denetiminin Önemi .....	83
2.8.3. Vergi Denetiminin Amacı .....	84
2.8.4. Vergi Denetimi Türleri .....	84

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ AFLARI VE MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

3.1. VERGİ AFFI KAVRAMI .....	<b>87</b>
-------------------------------	-----------

3.2. VERGİ AFFI TÜRLERİ VE ÖZELİKLERİ .....	90
3.3. VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE NEDENLERİ .....	93
3.3.1. Ekonomik Nedenler .....	93
3.3.2. Mali Nedenler .....	95
3.3.3. Siyasi Nedenler .....	96
3.3.4. Sosyal Nedenler .....	97
3.3.5. Teknik ve İdari Nedenler .....	98
3.4. VERGİ AFLARININ AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI .....	99
3.5. VERGİ AFLARININ LEHİNDE VE ALEYHİNDE OLAN GÖRÜŞLER.....	101
3.5.1. Vergi Aflarının Lehinde Olan Görüşler.....	102
3.5.2. Vergi Aflarının Aleyhinde Olan Görüşler .....	105
3.6. VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	108
3.7. VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	111
3.7.1. Vergi Aflarının Ekonomik Etkileri .....	111
3.7.2. Vergi Aflarının Mali Etkileri .....	112
3.7.3. Vergi Aflarının Sosyal Etkileri .....	114
3.8. KOSOVA'DA VERGİ AFLARI UYGULAMASI .....	115
3.8.1. Kanuni Hükümlere İstinaden Vergi Affından Yararlananlar .....	117
3.8.2. Kamu İşletmelerine Borçları Olan Vergi Mükellefleri.....	118
3.9. VERGİ MÜKELLEFLERİNİN KOSOVA VERGİ İDARESİNE OLAN BORÇLARI .....	119
3.9.1. Kosova Vergi Dairesi Tarafından Vergi Mükelleflerine Sağlanan Vergi Affı Miktarı .....	120
3.9.2. Vergi Aflarından Elde Edilen Vergi Gelirleri .....	121

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN TESPİTİNE BİR ARAŞTIRMA**

4.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	123
4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI .....	124
4.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI.....	124
4.4. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ .....	125
4.5. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ .....	126
4.5.1. Örneklem Yöntemi .....	126

4.5.2. Verilerin Toplanması .....	127
4.5.3. Soruların Niteliği .....	127
4.5.4. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem .....	128
<b>4.6. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>129</b>
4.6.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi .....	129
4.6.2. Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Analizi .....	132
4.6.2.1. Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Analizi .....	135
4.6.2.2. H1 Hipotezinin Testi .....	143
4.6.2.3. H2 Hipotezinin Testi .....	144
4.6.2.4. H3 Hipotezinin Testi .....	145
4.6.2.5. H4 Hipotezinin Testi .....	146
4.6.3. Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Analizi .....	148
4.6.3.1. Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Analizi .....	151
4.6.3.2. H5 Hipotezinin Testi .....	159
4.6.3.3. H6 Hipotezinin Testi .....	159
4.6.3.4. H7 Hipotezinin Testi .....	160
4.6.3.5. H8 Hipotezinin Testi .....	162
4.6.4. Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Analizi .....	163
4.6.4.1. Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Analizi .....	166
4.6.4.2. H9 Hipotezinin Testi .....	170
4.6.4.3. H10 Hipotezinin Testi .....	171
4.6.4.4. H11 Hipotezinin Testi .....	172
4.6.4.5. H12 Hipotezinin Testi .....	174
4.6.5. Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Analizi .....	175
4.6.5.1 Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Analizi .....	178
4.6.5.2. H13 Hipotezinin Testi .....	184

4.6.5.3. H14 Hipotezinin Testi .....	185
4.6.5.4. H15 Hipotezinin Testi .....	186
4.6.5.5. H16 Hipotezinin Testi .....	187
4.6.6. Mükelleflerin Vergi Affı Konusundaki Diğer Düşünceleri.....	188
4.7. KOSOVA'DA VERGİ AFLARININ GELİR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	191

## BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	196
KAYNAKLAR .....	206
EKLER.....	222



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1. 1.</b> Avrupa Birliği 28 Ülke Artan Oranlı Maaş ve Ücret Gelir Vergisi .....	11
<b>Tablo 1. 2.</b> Avrupa Birliği 28 Ülke Sabit Oranlı Maaş ve Ücret Gelir Vergisi .....	11
<b>Tablo 1. 3.</b> Doğrudan Vergilendirmenin Avantajları ve Dezavantajları .....	12
<b>Tablo 1. 4.</b> 1985'den 2014 Yılına Kadar OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı Kurumların Gelir Üzerinden, Kar ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler .....	15
<b>Tablo 1. 5.</b> 2001 Yılından 2017 Yılına Kadar OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları .....	21
<b>Tablo 2. 1.</b> Kosova'da Gayri Safı Yurtiçi Hasıla.....	33
<b>Tablo 2. 2.</b> Yıllar İtibariyle Güneydoğu Avrupa'da GSYİH .....	34
<b>Tablo 2. 3.</b> Kosova'da Yıllık Enflasyon Oranı .....	37
<b>Tablo 2. 4.</b> Güneydoğu Avrupa'da Enflasyon Oranı .....	38
<b>Tablo 2. 5.</b> Kosova'da Yıllara Göre İşsizlik Oranı .....	39
<b>Tablo 2. 6.</b> Güneydoğu Avrupa'da Yıllara Göre İşsizlik Oranı .....	40
<b>Tablo 2. 7.</b> Kosova'da Yıllara Göre Ticaret Dengesi.....	42
<b>Tablo 2. 8.</b> Güneydoğu Avrupa'da Yıllar Göre Ticaret Dengesi (GSYİH'ya oran olarak).....	43
<b>Tablo 2. 9.</b> Kosova'da Finansal Sistemin Yapısı .....	44
<b>Tablo 2. 10.</b> Kosova'da Mali Kurumların Sayısı .....	46
<b>Tablo 2. 11.</b> Kosova'da Bankacılık Sektörünün Sermaye Yapısı .....	47
<b>Tablo 2. 12.</b> Kredi ve Mevduat Faiz Oranları .....	48
<b>Tablo 2. 13.</b> Güneydoğu Avrupa'da Kredi ve Mevduat Faiz Oranı.....	49
<b>Tablo 2. 14.</b> 2000 Yılında Uygulanan Mali Araçlar.....	51
<b>Tablo 2. 15.</b> Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Katma Değer Vergisi .....	59
<b>Tablo 2. 16.</b> Kosova'da 2016'da Gelir Vergisi Yapısı .....	60
<b>Tablo 2. 17.</b> Kişisel Gelir Vergisi Oranı .....	61
<b>Tablo 2. 18.</b> Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Kişisel Gelir Vergisi .....	62
<b>Tablo 2. 19.</b> Kosova'da 2000-2016 Toplanan Gelirlerin Vergi Yapısı .....	63
<b>Tablo 2. 20.</b> Kosova'da 2000-2016 Toplanan Kurumlar Vergisi.....	65
<b>Tablo 2. 21.</b> Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Emeklilik Katkı Payları .....	68
<b>Tablo 2. 22.</b> Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Gümrük Gelirleri .....	71
<b>Tablo 2. 23.</b> Kosova'da 2005-2016 Yılları Arasında Gelir Kategorisine Göre Gümrük Gelirleri .....	72
<b>Tablo 2. 24.</b> Kosova'da Belediyelerin Emlak Vergisinden Elde Ettiği Gelirler .....	74
<b>Tablo 2. 25.</b> Kosova'da Vergi İdaresinin Hukuki Temeli.....	76
<b>Tablo 2. 26.</b> Kosova'da Uygulanan Vergi Oranları .....	77

<b>Tablo 2. 27.</b> Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde Uygulanan Vergi Oranları .....	78
<b>Tablo 2. 28.</b> Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde Vergi Yükü .....	80
<b>Tablo 2. 29.</b> Kosova'da Denetim Sayesinde Toplanan Ek Vergi .....	85
<b>Tablo 3. 1.</b> Kosova'da İlk ve İkinci Vergi Affından Toplanan Vergi Gelirleri.....	109
<b>Tablo 3. 2.</b> Kosova'da Bütçe Trend Vergi Gelirleri.....	110
<b>Tablo 3. 3.</b> Kosova'da İlk Af Tarafından Affedilen Cezalar .....	116
<b>Tablo 3. 4.</b> Kosova Vergi Dairesine ve Kamu İşletmelerine Mükelleflerin Borçları.....	118
<b>Tablo 3. 5.</b> Kosova'da Mükelleflerin Vergi Borçları .....	119
<b>Tablo 3. 6.</b> İkinci Af Sonucu Kosova Vergi Dairesinden Affedilen Vergi ve Cezalar .....	120
<b>Tablo 3. 7.</b> Kosova'daki İkinci Vergi Affından Toplanan Vergi Gelirleri .....	122
<b>Tablo 4. 1.</b> Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	132
<b>Tablo 4. 2.</b> Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Dağılımı .....	135
<b>Tablo 4. 3.</b> Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi .....	143
<b>Tablo 4. 4.</b> Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi .....	144
<b>Tablo 4. 5.</b> Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi Tukey Tablosu .....	145
<b>Tablo 4. 6.</b> Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi .....	146
<b>Tablo 4. 7.</b> Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Mükellefiyet Sürelerine Göre Değişimi .....	147
<b>Tablo 4. 8.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Dağılımı .	148
<b>Tablo 4. 9.</b> Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	151
<b>Tablo 4. 10.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi.....	159
<b>Tablo 4. 11.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi.....	160
<b>Tablo 4. 12.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi .....	161
<b>Tablo 4. 13.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişiminin Tukey Tablosu .....	161
<b>Tablo 4. 14.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Mükellefiyet Sürelerine Göre Değişimi .....	162

<b>Tablo 4. 15.</b> Mükelleflerin Veri Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Dağılımı.....	164
<b>Tablo 4. 16.</b> Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Dağılımı .....	166
<b>Tablo 4. 17.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi.....	170
<b>Tablo 4. 18.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi.....	171
<b>Tablo 4. 19.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişiminin Tukey Tablosu....	172
<b>Tablo 4. 20.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi .....	173
<b>Tablo 4. 21.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişiminin Tukey Tablosu.....	173
<b>Tablo 4. 22.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Mükellefiyet Sürelerine Göre Değişimi .....	174
<b>Tablo 4. 23.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı .....	176
<b>Tablo 4. 24.</b> Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	178
<b>Tablo 4. 25.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi .....	184
<b>Tablo 4. 26.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi.....	185
<b>Tablo 4. 27.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişiminin Tukey Tablosu .....	186
<b>Tablo 4. 28.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi.....	187
<b>Tablo 4. 29.</b> Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Mükellefiyet Sürelerine Göre Değişimi .....	188
<b>Tablo 4. 30.</b> GSYİH, Enflasyon Oranı ve Vergi Gelirleri Çoklu Regresyon Modelinde Kullanılan Veriler .....	191
<b>Tablo 4. 31.</b> Çoklu Regresyon Sonuçları .....	192



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 1. Artan Oran, Azalan Oran ve Sabit Oranlı Vergiler .....	10
Şekil 2. 1. Kosova'da Gayri Safi Yurtiçi Hasıla.....	33
Şekil 2. 2. Yıllar İtibariyle Güneydoğu Avrupa'da GSYİH.....	34
Şekil 2. 3. Kosova'da Yıllık Enflasyon Oranı.....	37
Şekil 2. 4. Güneydoğu Avrupa'da Enflasyon Oranı.....	38
Şekil 2. 5. Kosova'da Yıllara Göre İşsizlik Oranı.....	40
Şekil 2. 6. Güneydoğu Avrupa'da Yıllara Göre İşsizlik Oranı .....	41
Şekil 2. 7. Kosova'da Yıllara Göre Ticaret Dengesi .....	42
Şekil 2. 8. Güneydoğu Avrupa'da Yıllara Göre Ticaret Dengesi (GSYİH'ya oran olarak) .....	43
Şekil 2. 9. Kosova'da Finansal Sistemin Yapısı 2013-2016 .....	45
Şekil 2. 10. Kosova'da Finansal Sistemin Yapısı 2017.....	45
Şekil 2. 11. Kosova'da Mali Kurumların Sayısı.....	46
Şekil 2. 12. Kosova'da Bankacılık Sektörünün Sermaye Yapısı .....	47
Şekil 2. 13. Kredi ve Mevduat Faiz Oranları.....	48
Şekil 2. 14. Güneydoğu Avrupa'da Kredi ve Mevduat Faiz Oranı .....	49
Şekil 2. 15. Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Katma Değer Vergisi.....	59
Şekil 2. 16. Kosova'da 2016'da Gelir Vergi Yapısı .....	60
Şekil 2. 17. Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Kişisel Gelir Vergisi.....	63
Şekil 2. 18. Kosova'da 2000-2016 Toplanan Gelirlerin Vergi Yapısı .....	63
Şekil 2. 19. Kosova'da 2000-2016 Toplanan Kurumlar Vergisi .....	66
Şekil 2. 20. Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Emeklilik Katkı Payları .....	68
Şekil 2. 21. Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Gümrük Gelirleri.....	72
Şekil 2. 22. Kosova'da 2005-2016 Yılları Arasında Gelir Kategorisine Göre Gümrük Gelirleri .....	73
Şekil 2. 23. Kosova'da Belediyelerin Emlak Vergisinden Elde Ettiği Gelirler.....	75
Şekil 2. 24. Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde Uygulanan Vergi Oranları.....	79
Şekil 2. 25. Kosova'da Denetim Sayesinde Toplanan Ek Vergi .....	86
Şekil 3. 1. Kosova'da İlk ve İkinci Vergi Affından Toplanan Vergi Gelirleri.....	109
Şekil 3. 2. Kosova'da Bütçe Trend Vergi Gelirleri .....	110
Şekil 3. 3. Kosova'da İlk Af Sonucu Affedilen Cezalar .....	116
Şekil 3. 4. Kosova Vergi Dairesine ve Kamu İşletmelerine Mükelleflerin Borçları .....	118
Şekil 3. 5. Kosova'da Mükelleflerin Vergi Borçları.....	120
Şekil 3. 6. İkinci Af Sonucu Kosova Vergi Dairesinden Affedilen Vergi ve Cezalar.....	121
Şekil 3. 7. Kosova'daki İkinci Vergi Affından Toplanan Vergi Gelirleri.....	122
Şekil 4. 1. Mükelleflerin Cinsiyet Durumlarına Göre Dağılım.....	129

<b>Şekil 4. 2.</b> Mükelleflerin Yaş Durumlarına Göre Dağılımı .....	130
<b>Şekil 4. 3.</b> Mükelleflerin Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı.....	130
<b>Şekil 4. 4.</b> Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Dağılımı.....	131
<b>Şekil 4. 5.</b> Mükelleflerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Dağılımı .....	131
<b>Şekil 4. 6.</b> Regresyon Histogramı .....	193
<b>Şekil 4. 7.</b> Vergi Gelirlerinden Elde Edilen Toplam Hasılat ve GSYİH Trendi.....	195



## KISALTMALAR LİSTESİ

OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
GA	Güneydoğu Avrupa
KVİ	Kosova Vergi İdaresi
KCA	Kosova Cumhuriyeti Anayasası
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerikan Birleşik Devletlerde
BM	Birleşmiş Milletler
UPF	Uluslararası Para Fonu
DB	Dünya Bankası
AKKB	Avrupa Konseyi Kalkınma Bankası
AIKB	Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası
KMB	Kosova Merkez Bankası
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
UNDP	Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı
KİK	Kosova İstatistik Kurumu
KGV	Kişisel Gelir Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
KDV	Katma Değer Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
KEF	Kosova Emeklilik Fonu
IOA	İstikrar ve Ortaklık Anlaşması
OSTA	Orta Avrupa Serbest Ticaret Anlaşması

## EKLER LİSTESİ

<b>Ekler 1. 1.</b> Araştırmada Kullanılan Türkçe Anket Formu.....	222
<b>Ekler 1. 2.</b> Araştırmada Kullanılan Arnavutça Anket Formu .....	228



## GİRİŞ

Son otuz yılda, hükümetler dünyanın birçok ülkesinde, Amerika Birleşik Devletleri, Pasifik ülkelerinden (Avustralya, Filipinler) tutun da Latin Amerika ülkelerine (Meksika, Arjantin Panama, Bolivya, vb.), Avrupa ülkelerinden (Fransa, İtalya, Yunanistan, Avusturya, Finlandiya, Belçika, Portekiz, Türkiye, Kosova, Arnavutluk vb.) Asya ülkelerine (Rusya, Avustralya, Filipinler, Hindistan vb.) kadar ülkeler hükümet programlarının bir parçası olarak vergi aflarını uygulanmışlardır.

Vergi aflarının mali literatürdeki popülerliği ve vergi affındaki siyasi çıkarlar dünya genelinde birçok ülkede hükümetleri vergi affını tekrar etmeleri için teşvik etmiştir. Bugüne kadar yapılan uygulamalar, vergi aflarının azaltılmış idari maliyetlerle artan kısa vadeli gelirler üreten araçlar olarak ele alındıklarında avantajlarının yanı sıra dezavantajlara da sahip olduğunu göstermiştir. Ayrıca, vergi gelirlerinin kendilerine ihanet edilmiş hissine kapılan mutsuz vergi mükellefleri sebebiyle azalması, gelecekteki af beklentileri ve vergi kaçırmaya teşvik etmesi gibi birçok dezavantajla ilişkilidir. Ancak dezavantajlarına rağmen, dünyanın birçok ülkesindeki vergi afları büyük ilgi görmeye devam etmekte ve hükümetin en azından kısa vadede başarısı için büyük mali kaynaklar olarak değerlendirilmektedir.

Son on yılda Kosova Cumhuriyeti, vergi yönetiminin etkinliğini artırmak ve ülkede ekonomik büyümeyi teşvik etmek için vergi yükünü azaltmak açısından mali reformlar gerçekleştirmiştir. Mali reformlara geçmeden önce, Kosova hükümeti 2015 yılında ülkede vergi affı ilan etmiştir. Ülkedeki bu azimli mücadele, 2017 yılına kadar iki yıl sürmüştür. Vergi affının uygulanması için birçok neden varken Kosova Cumhuriyeti'nde vergi affı, vadesinde ödenmemiş vergilerin gönüllü olarak ödenmesi durumunda vergi kaçırın kişilerin geçmiş borç ve cezalarının tamamını affeden hükümet programı olarak uygulanmıştır.

Mali literatürde kısa dönemli gelirler ve vergi uyumu üzerindeki etkileri nedeniyle vergi affı söylentileri dile getirilmekle beraber, bu çalışmanın temel amacı vergi aflarının Kosova Cumhuriyeti'ndeki vergi mükellefleri üzerindeki etkisini ele almaktır. Vergi aflarının mükellefler üzerinde yarattığı olumlu ve olumsuz etkilerin

tespitine yönelik yapılan bu çalışmanın amacı, ankete katılan mükelleflerin demografik özellikleri bakımından, vergi aflarıyla ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesidir. Bununla birlikte ülkedeki vergi gelirleri, GSYİH ve enflasyon oranı ile ilgili verilere dayanarak, vergi aflarının Kosova Cumhuriyeti'ndeki toplam gelir vergisi üzerindeki etkisi de analiz edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın yapısı beş ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm vergilendirme literatürünün gözden geçirilmesi ile ilgili olup temel vergilendirme kavramları, vergi ve vergi mükellefinin tanımı, verginin yapısı, türleri ve verginin etkileri hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise Kosova'da vergi sisteminin özellikleri, makroekonomik ortam ve finansal sistemin yapısı konuları ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde Kosova'da vergi idaresinin gelişim tarihi hakkında bilgiler verilmiştir. Müteakiben Kosova'da vergi idaresinin hukuki temeli yanı sıra Kosova'da ve Güneydoğu Avrupa ülkelerinde uygulanan vergi oranları ve ayrıca Kosova Cumhuriyeti'nde vergi denetiminin özellikleri ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde vergi aflarının kavramı, türleri, özellikleri, vergi aflarının uygulamaları ve nedenleri, avantaj ve dezavantajları, vergi affından elde edilen vergi gelirleri, ve de vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkileri ele alınmıştır. Sonrasında bu bölümde Kosova'da vergi affı uygulamaları konularına değinilmiştir.

Dördüncü bölümde araştırmanın önemi, amacı, kapsamı ve sınırları, araştırmanın modeli ve hipotezleri, araştırmanın yöntemi ve bulguların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Beşinci bölümde de sonuç ve öneriler, araştırmalar karşılaştırıldığında Türkiye ve Kosova'da benzerlik ve farklıklar analiz edilmeye çalışılmıştır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

Tüm vergi çeşitlerinin ortaya çıkışı modern devletin gelişiminde önemli bir rol oynamıştır. Vergiler devlet kurumunun doğuşundan beri toplumun ayrılmaz bir parçası olarak görülebilir. Zaman, vergi sistemlerinin, ülkenin kamu finansmanı durumuna ve ekonomik dalgalanmalara göre sürekli değişikliklere ve uyarlamalara tabi olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte, vergi sisteminin ana işlevi hükümet icraatları için gelir tahsilatı olmaya devam etmektedir. Bu bölüm vergilendirme literatürünün gözden geçirilmesi ile ilgili olup temel vergilendirme kavramları, vergi ve vergi mükellefinin tanımı, verginin yapısı, türleri ve verginin etkileri hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

#### **1.1. VERGİNİN TARİHÇESİ**

Tarihi bir olgu olarak, vergi tarih boyunca ilk medeniyetin doğuşundan modern medeniyete kadar çeşitli araştırmalara ve tartışmalara konu olmuştur. Verginin en eski çeşidi corvée ve tithe idi, bunlar, yüzyıllar boyunca en yaygın vergi çeşitleri olmuştur (Abdixhiku, 2013: 2). Tithe'nin kökeni Mezopotamya'dadır. Toprak sahiplerinden toplanan yüzde 10'luk bir tahıl vergisi idi. Tithe çok yaygınlaştı ve birçok yerde sadece tahıl ve ürünlerden değil büyükbaş hayvanlardan da alınan bir vergi olmuştur (Burg, 2004: 9).

Düzenli vergi sistemine ilişkin en eski kayıtlar Mısır kültürüne dayanıyordu. Firavunların döneminde Yazıcı (scribes) olarak bilinen ve yüksek ücretle çalışan vergi toplayıcılarının bulunduğu bir vergi tahsil mekanizması kurulduğu bilinmektedir. Mısır'da vergi tahsilatçıları bir müddet Yazıcı (scribes) olarak adlandırıldı ve bir süre bu vergi tahsilatçıları tüm evlerdeki yemeklik yağlara vergi koymuşlardı (Abdixhiku,

2013: 7). Mısır'da herşey vergilendirildi: satış, köleler, yabancılar, ithalat, ihracat, ticaret (Adams, 2001: 7).

Hububat vergilendirme tarihçesinin milattan önce 408 yılındaki eski Çin devletine dayandığı biliniyor (Burg, 2004: 9). Çin vergisinin bilge Konfüçyus'a kadar (M.Ö. 500) gittiğini bilinmektedir. Konfüçyanizm tıpkı İncil'deki (tithe) ve Roma'nın (decuma) sistemlerinde aynı olan yüzde 10'luk ideal vergi oranı ortaya koyduğu biliniyor (Adams, 2001: 45-46).

Yunan medeniyetinde vergi tahsilatçıları erisphora olarak adlandırılmaktadır. Antik Yunan medeniyetine göre vergi evriminin başka bir örneğidir. Zengin vatandaşların giderek daha fazla vergi payı ödediklerini gösteriyordu. Bu vergi özel savaş dönemleri harcamalarını karşılamak için kullanılığı biliniyor (Adams, 2001: 58-65). Yunanlar yabancılar metics denilen aylık bir vergi uygulamıştır (Adams, 2001: 57).

Roma İmparatorluğunda vergi, lejyonlar, Senato ve Sezar kadar hayati ve önemliydi (Adams, 2001: 75). Eski Roma vergisiz işleyen bir rejim değildi. Birtakım kamu gelirleri gerekliydi (Adams, 2001: 79). Roma'daki ilk vergiler Porforia olarak adlandırılan ithalat ve ihracata uygulanan gümrük vergileriydi. Cesar Augustos ve Julius Ceasar çoğu araştırmacı tarafından Roma İmparatorluğunun en parlak vergi stratejistleri uygulayan yöneticileri olarak kabul edilmişlerdir (Abdixhiku, 2013: 9).

Osmanlı Devlet dönemi'ne gelince, Osmanlı Devleti'nde gelir kaynaklarının temelini vergiler oluşturmuştur. Osmanlı vergi sistemi Tanzimat öncesinde ve sonrasında önemli farklılıklar göstermektedir (Çaçan, 2015: 10). Osmanlı Devleti'nin yapısı ırk esasına göre değil millet sistemi'ne göre inanç temelli bir yapıda şekillenmiştir (Çaçan, 2015: 15).

Osmanlı Devlet'ine atıfta bulunursak, Şer'i ve Örfi olmak üzere iki türlü vergi vardı. Şeri vergiler şeriatın emrettiği vergilerdi. Örfi vergiler ise devlete çalışan bütün işçilerinin görev harcamalarının reyici'ne göre ödenmesidir. Örfi vergiler değişik vergilerden oluşuyordu. Bu vergiler ise savaş zamanlarında uygulanıyordu. Örfi vergiler ise her yörenin örf ve adetine göre değişik biçimlerde uygulandıkları için "örfi"



vergi, Zekat, Cizye, Haraç ve Öşür gibi şer'i olarak kabul edilenler dışında, talep edilen vergilerdi (Taşkın, 2013: 56-57).

İngiltere'de ilk vergi *danegeld* olarak bilinir. Danegeld, Danimarkalı yağmacılara karşı barış için İngilizlerin ödedikleri bir haraç vergisiydi. Bu, genellikle arazi başına 100 hektar için iki şilin olarak belirlenen onur kırıcı bir vergiydi (Adams, 2001: 161).

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi tarihine göre, bağımsızlık hareketinin kökleri derin değildi; bağımsızlık hareketi 1766'da sömürge liderlerinin İngiliz vergilerini protesto etmek için bir araya gelmeleriyle başladı (Adams, 2001: 297). Sonuç olarak, vergiler nedeniyle başlayan 1775-1783 yılları arasındaki İngiliz savaşını müteakiben, yeni hükümet likör, tütün veya şeker gibi özel mallar üzerine vergi koymak konusunda tereddütlüydü (Abdixhiku, 2013: 10). Alexander Hamilton, devletlerin savaş borçlarını ödemek için yetersiz gümrük gelirlerini takviye etmek için viski üzerinde bir özel tüketim vergisi çıkarmaya Kongre'yi, ikna etti. Hamilton'a göre Viski vergisi bir lüks tüketim vergisiydi (Adam, 2006: 324).

Fransız vergi tarihine göre, vergi sistemindeki değişiklikler Fransız sanayi devrimi sonrasında kadar dayanır, daha fazla gelir elde etmek isteyen hükümetler gerek şehirler arasında gerekse de harici olarak çoğunlukla özel ürünler üzerine (özel tüketim olarak adlandırılır) katlamalı vergiler ve gümrük vergileri uygulamışlardır. Bununla birlikte Fransız devriminin önemli sonuçları vardı. İngiltere'de ve diğer Avrupa ülkelerinde Napolyon savaşlarını finanse etme ihtiyacı hükümetleri ilk modern gelir vergilerini tesis etmeye sevk etmiştir (Salanie, 2002: 2-3).

## **1.2. VERGİ KAVRAMI**

Özellikle 2009 finansal krizi sonrası verginin önemini herkesçe bilinmektedir. Vergi kamu finansmanında önemli bir enstrümandır. Vergi kelimesinin kökeni hükümetin elde edilen gelir üzerindeki tarifesi, aylık ücretler ve kiralar üzerine koyduğu harç anlamına gelen Latince sözlükteki *taxo*'dan gelir (Abdixhiku, 2013: 2). Vergiler konusunda çeşitli yazarlarca birçok tanımlar yapılmıştır.

Verginin genel tanımı şöyle yapılabilir. Vergi; devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu giderlerini finanse etmek ve/veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak çıkardığı yasalarla, kişilerden karşılıksız olarak aldığı nihai parasal tutarlardır (Erdem vd. 2017: 124).

Smith'in (1776/2007: 639) yayımlanan "Ulusların Zenginliği" isimli kitabında, bireylerin özel gelirleri üç farklı kaynak olan kira, gelir, aylık kazançlarından elde edilir. Her vergi nihayetinde bu farklı üç gelir kaynağının birinden veya diğerlerinden ya da tamamı üzerinden tarafsızca ödenmek zorundadır.

Ekonomik literatürde vergilerle ilgili birbirinden farklı birçok tanımla karşılaşmaktadır. Verginin gerçekçi tanımı birçok yazar tarafından çok çeşitli yollarla tanımlanmıştır. Örneğin Ricardo'ya (1821:104) göre "*vergiler bir ülkenin toprak ve işgücü üretiminin bir parçasıdır, hükümetin tasarrufundadır ve daima sermaye tarafından veya ülkenin gelirlerinden ödenir*", şeklinde tanımlanmaktadır.

Lymer ve Oats (2009: 34) tarafından sunulan farklı bir tanıma göre, vergiler hükümet yada başka vergi koyma yetkisine sahip kurul tarafından, gelir, gider veya vergi mükellefinin karşılığında hiçbirşey almadığı sermaye varlıkları üzerinden konulan zorunlu harçlardır, şeklinde tanımlanmaktadır.

Stewart, Moore, Whiteford ve Grafton'un (2015: 24) tanımına göre, bir vergi mükellefinin yükümlülüğü belirli bir hükümet hizmetinin maliyeti ile doğrudan ilintili olmadığından ya da bir ücretin ya da masraf sahibinin şahsen aldığı yardımlardan dolayı bir harç ya da kullanıcı masrafından ayrı tutulabilir. Vergi, ayrıca görevi suiistimal yada kanunun ihlali sebebiyle ortaya çıkan cezadan da ayrı tutulmalıdır, şeklinde tanımlanmaktadır.

En basit haliyle, vergi gerçek ve tüzel kişilerin devlete ekonomik yükümlülüğü olarak açıklanabilir. Devletlerin vatandaşlara yüklediği bu ekonomik yükümlülüğün temel nedenlerinin biride devletlerinin harcamalarını karşılayabilmeleridir (Tuay ve Güvenç, 2007: 15).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) model sözleşmesinin 1. Maddesindeki, vergiler kavramına göre merkezi hükümete vergi ödemeleri zorunlu ve karşılıksız olarak sınırlandırılmıştır (Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], Model Convention, 1996: 3). Businessdictionary.com'a göre vergi hükümetlerin vatandaşlara ve şirketlere mükellefiyetler koyarak giderlerini finanse ettiği bir araçtır (businessdictionary.com: 04 Mayıs 2017).

Kosova Cumhuriyeti mevzuatına göre, vergiler devlet tarafından tahsil edilen ve doğrudan mallar ve hizmetlere karşılık alınmayan masraflardır. Vergi olarak ödenen paranın tutarı özel bir mal veya hizmetle doğrudan ilintili değildir. Söz konusu bu tanıma göre, vergilerin yürürlükteki mevzuat uyarınca Kosova Vergi Dairesi Başkanlığına ödenen herhangi bir katkı payı veya başka bir tutar olduğunu ve bu vergilerin zorunlu ödemeler olduğunu ve geri alınamaz olduğunu görülmektedir.

Kosova Cumhuriyeti'ndeki vergi sistemi, Kosova bütçesi açısından düzeni ve vergi borçlarının tahsilini sağlamak için kanunlara ve yönergelere dayalıdır. Kosova Cumhuriyeti Anayasasının 119. maddesi "*Her birey kanunda belirtildiği şekilde vergileri ve diğer katkı paylarını ödemekle yükümlüdür'der ve kamu gelirinin tahsili mali mesuliyet, geçerlilik, etkinlik ve şeffaflık ilkelerine dayalıdır*" (Kushtetuta e Republikës së Kosovës, 2008: 48).

### **1.3. VERGİ MÜKELLEFİ KAVRAMI**

Bir kalkınma perspektifi olan ülkelerde vatandaşlar, hükümet programlarını finanse etmesinin, kamu hizmetlerinin yürütülmesini sağlamanın yanı sıra yüksek standartlarda eğitim, refah, sağlık, savunma ve genel altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesi için vergi ve diğer yükümlülüklerini ödemelidir. Bütün bunlar vergilerin düzenli olarak tahsil edilmesiyle sağlanır ve mümkün olur. Bu sebeple verginin, mükelleflerin varlığından ve ekonomik faaliyetlerinden kaynaklandığını görüyoruz. Ekonomik literatürde ülkedeki yürürlükteki mali kanunlarla zorunlu olarak ilintili olan farklı ve çok çeşitli mükellef tanımı tespit etmekteyiz.

Gerçek (2005: 157) tarafından verilen tanım ödeme gücüne sahip birey ve kurumları mükellefler olarak tanımlamış ve bunları asıl vergi borçlusu olarak nitelendirmiştir. Vergilendirme ilişkisine bakıldığında, Egeli ve Dağ (2012: 131) tarafından sunulan alternatif bir tanıma göre, vergi mükellefi verginin konusuyla kanunun öngördüğü şekilde ilişkiye girerek yasal olarak üzerine vergi yükü düşen ve bu vergi yükünü ödemekle zorunlu olan kişilerdir.

Kosova mevzuatı, yasanın 3. maddesine dayanarak (No.03/L-161) vergi mükelleflerini vergi dönemi süresince brüt gelir elde eden veya gelir üreten yurt içinde yerleşik ve yerleşik olmayan gerçek kişiler, şahsi ticari girişimler, ortaklıklar ve anonim şirketler olarak tanımlar (Ligji për Tatimin në të Ardhurat Personale [LPTA] 03/L-161: 5).

Vergi mükellefleri, vergiyi doğuran olay nedeniyle vergi borcunu ödemekle yükümlüdür, yanı sıra mükellefiyetine bağlı olarak yasalarla belirlenmiş vergilemeye ilişkin defter ve belgeler düzenlemek zorundadır (Egeli ve Dağ, 2012: 131).

#### **1.4. VERGİNİN YAPISI**

Kalkınmada ve modern toplumda verginin rolü çok önemli ve belirleyici olarak kabul edilmektedir. Modern toplumun gelişmesiyle birlikte vergi sistemlerinin şekli gelişti ve değişti. Ancak vergi sisteminin başlıca işlevi hala devlet gelirlerinin biriktirilmesi olmaya devam etmektedir. Bununla birlikte Lymer ve Oats'ın (2009: 45) tespitlerine dayanarak, vergiler, zengin ve fakirler arasındaki eşitsizliği azaltmak için nüfus katmanları arasındaki gelirin yeniden dağılımına ilişkin politikalarda kendi özel rollerine sahiptir.

Verginin yapısı ekonomik büyümeyi teşvik ederken aynı zamanda bozulmaları en aza indirmek ve vergi tahsil maliyetini düşürmek için arzu edilen politika hedeflerine ulaşmak için vergi politikası tasarlama ile ilgilenmektedir (Szarowska, 2013: 1153).

Vergi sistemlerinin yapısı, doğrudan yabancı yatırım üzerindeki etkisinden ve ülkedeki genel iş geliştirme ortamından dolayı her bir ülke için önemli bir role sahiptir.

Mali sistemin ayrılmaz bir parçası olan vergi sistemi, hukuki prensiplere ve mevzuata dayalı olarak bir ülkede yürürlükte olan tüm vergi ve harç türlerini içerir.

Smith, Rabbe ve Maloney'e (2011: 3) göre vergiler iki bileşenden oluşur: vergi oranı ve vergi matrahı. Bir vergi matrahı; gelir, ücret, değer veya satış fiyatından müteşekkildir. Vergi yükümlülüğü bu iki faktörün çarpımı ile hesaplanmaktadır. Vergiler, vergi oranlarının yapısına ve vergi matrahına bağlıdır.

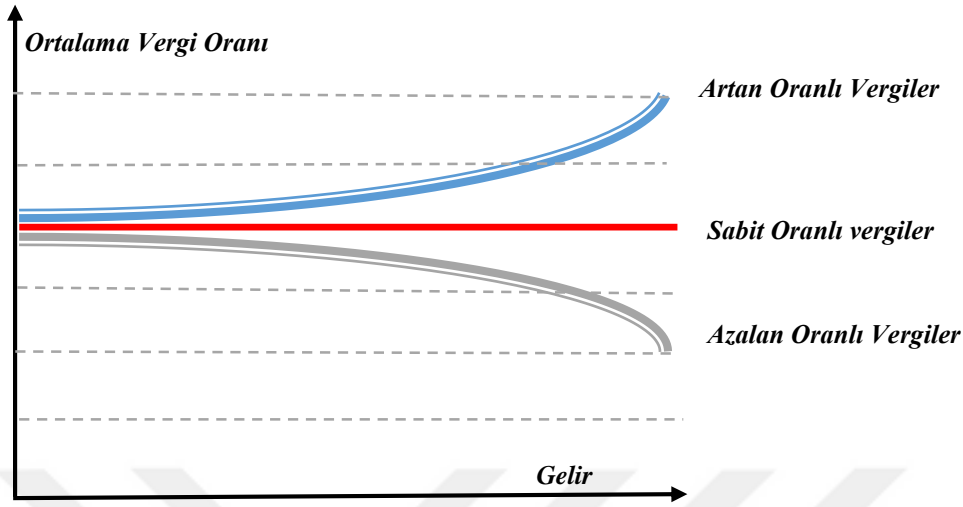
Vergi oranları artan oranlı (progressive), sabit oranlı (proportional) veya azalan oranlı (regressive) olabilir. Bir vergi oranı, vergi matrahı arttıkça artarsa, artan oranlı olur (Smith vd 2011: 4). Bu terimler, vergilerin farklı gelir düzeylerindeki kişileri nasıl etkilediğini açıklamak için kullanılır. Schломach'a (2006: 2) göre, artan oranlı vergi, gelir arttıkça artan gelir yüzdesi üzerinden ödenen verginin arttığı bir vergidir. Azalan oranlı vergi ise gelir arttıkça azalan gelir yüzdesi üzerinden ödenen vergidir. Birde, gelir değiştiği halde vergi üzerinden ödenen gelir yüzdesinin değişmediği sabit oranlı vergiler vardır.

Buna göre, artan oranlı ve azalan oranlı bir vergi sisteminin alternatif bir tanımlaması Piketty ve Saez (2007: 4-5) tarafından yapılmıştır. Onlara göre, vergi sistemi genel olarak herkesin vergi üzerinden aynı gelir payını ödediği sabit oranlı vergi fikri ile başlar. Artan oranlı vergi gelir ile bağlantılı olarak vergilerdeki ödenen gelir payının artışı ve azalan oranlı vergi de ise gelir ile bağlantılı olarak vergilerdeki ödenen gelir payının azalması söz konusudur.

Daha doğrusu, Piketty ve Saez (2007: 5) vergi sistemini, vergilendirme sonrası eşit gelir dağılımı ilkesiyle tanımlarlar. Burada artan oranlı vergi sistemi, vergi sonrası gelirin vergi öncesi gelire nazaran daha eşit bir biçimde dağıtıldığı bir sistemdir ve azalan oranlı vergi sistemi ise vergi sonrası gelirin vergi öncesi gelire nazaran daha eşitsiz bir biçimde dağıtıldığı bir sistemdir.

Smith, Rabbe ve Maloney'e (2011: 4) göre üç vergi yapısında da vergi matrahının artmasıyla vergi miktarı artmaktadır. Vergi oranlarının yapısını seçmek yalnızca artış oranını etkiler (artan oranlı vergiler artan bir oran üzerinden, sabit oranlı

vergiler sabit bir oran üzerinden ve azalan oranlı vergiler azalan bir oran üzerinden artmaktadır).



**Şekil 1. 1.** Artan Oran, Azalan Oran ve Sabit Oranlı Vergiler

**Kaynak:** (Stewart, Moore, Whiteford ve Grafton, 2015: 8)

Bu grafiğe göre, sabit oranlı vergi sisteminde vergi oranının sabit olduğunu ve gelirden bağımsız olduğunu, artan oranlı vergi sisteminde vergi oranının gelire bağlı olduğunu, yüksek gelirin vergi oranının artmasına sebep olduğunu ve azalan oranlı vergi sisteminde vergi oranının gelire bağlı olduğunu ve yüksek gelirin vergi oranının düşmesine sebep olduğu anlaşılmaktadır. Toader'a (2014: 160) göre artan oranlı vergi, ondokuzuncu yüzyılın sonlarında devletin ekonomideki rolünü artırma konusunda bir çözüm olarak vergi uygulamasına sokuldu.

Sabit oranlı vergi sisteminin savunucuları bu sistemin, 1776'da yayınlanan 'Ulusların Zenginliği' adlı kitabında yer alan Smith'in ilkelerine yakın olduğunu ve vergi sisteminin belirli temel ilkelere, yani adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisada dayandığını ileri sürmektedirler. Tablo 1.1'de ve 1.2'de Avrupa Birliği üye ülkeleri tarafından uygulanan vergi yapısına bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 1. 1.** Avrupa Birliği 28 Ülke Artan Oranlı Maaş ve Ücret Gelir Vergisi

Belçika	Artan oran 53.2%
Danimarka	Artan oran 55.8%
Almanya	Artan oran 47.5%
İrlanda	Artan oran 48.0%
Yunanistan	Artan oran 55.0%
İspanya	Artan oran 43.5%
Fransa	Artan oran 50.2%
Hırvatistan	Artan oran 42.4%
İtalya	Artan oran 47.2%
Kıbrıs	Artan oran 35.0%
Lüksemburg	Artan oran 45.8%
Malta	Artan oran 35.0%
Hollanda	Artan oran 52.0%
Avusturya	Artan oran 50.0%
Polonya	Artan oran 32.0%
Portekiz	Artan oran 56.2%
Slovenya	Artan oran 50.0%
Finlandiya	Artan oran 51,4%
İsveç	Artan oran 57.1%
Birleşik Krallık	Artan oran 45.0%
İzlanda	Artan oran 46.3%
Norveç	Artan oran 38.5%

**Kaynak:** (Taxation trends in European Union, 2017: 30)

**Tablo 1. 2.** Avrupa Birliği 28 Ülke Sabit Oranlı Maaş ve Ücret Gelir Vergisi

Estonya	Sabit oran 20.0%
Macaristan	Sabit oran 15.0%
Romanya	Sabit oran 16.0%
Slovakya	Sabit oran 25.0%
Letonya	Sabit oran 23.0%
Litvanya	Sabit oran 15.0%
Çek Cumhuriyeti	Sabit oran 15.0%
Bulgaristan	Sabit oran 10.0%

**Kaynak:** (Taxation trends in European Union, 2017: 30)

Tablo 1.1’de ve 1.2’de görüldüğü gibi Avrupa Birliği’nde maaş ve ücret gelirinde artan oranlı vergi oranlarını uygulayan 22 devlet vardır ve maaş ve ücret geliri için sabit oranlı vergi oranlarını uygulayan 8 devlet bulunmaktadır. İyi bir vergi sisteminin geliri artırması, ekonomik büyümeyi teşvik etmesi ve doğrudan yatırımları desteklemesi gerektiği anlaşılmakta olup ülkede daha fazla yatırım daha fazla vergi geliri tahsiline yol açacaktır.

Mill'e (2009: 663) göre, vergilerin nasıl tahsil edildiğine bağlı olarak vergiler dolaysız ya da dolaylı vergiler olarak ayrılır. Dolaysız vergi, vergi ödemesini yapması

planlanan veya istenen ilgili kişisinden talep edilen vergilerdir. Dolaylı vergiler, vergi ödemesini yapması planlanan veya istenen kişinin başkalarının harcaması üzerinden kendi üzerinden vergi yükünü attığı vergilerdir: özel tüketim veya gümrük vergisi gibi.

Shinohara'ya (2014: 4) göre dolaysız vergiler arasında gelir vergileri, emlak vergileri, sosyal sigorta primleri ve maaş ve ücretlerden kesilen vergiler sayılabilir. Dolaylı vergiler arasında ise Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi tüketim vergileri sayılabilir.

Dolaysız vergi, vergi yükünü üstlenmesi planlanan kişiye doğrudan tarh edilir ve bu kişiden tahsil edilir. Dolaylı vergi ise vergi yükünü üstlenmesi planlanan kişiden doğrudan tahsil edilmez. Dolaysız vergiler genellikle bir aracı vasıtasıyla toplanır; bu genellikle bir işverendir. Dolaylı vergiler bir kişi tarafından ödenir ancak başka bir kişiden tahsil edilir (James ve Nobes, 2007/2008: 31-35).

Esmael (2013) yaptığı bir başka alternatif araştırmaya göre, dolaysız ve dolaylı vergilendirmenin tüketici üzerinde farklı etkileri olduğu ancak aynı zamanda avantaj ve dezavantajları olduğunu ileri sürmektedir. Bu avantajlar ve dezavantajlar aşağıda tabloda sunulmuştur.

**Tablo 1. 3.** Doğrudan Vergilendirmenin Avantajları ve Dezavantajları

	<b>Dolaysız Verginin Avantajları</b>		<b>Dolaysız Verginin Dezavantajları</b>
<b>Eşitlikçi</b>	Dolaysız vergiler, artan oran ilkesine dayanır. Daha yüksek gelirler daha fazla vergilendirilir ve daha düşük gelirler daha az vergilendirilir. Yüksek gelirler vergi oranını arttırır.	<b>Rağbet Görmez</b>	Doğrudan vergilerde değiştirme yoktur; vergi mükellefleri için zahmetli olan bir şekilde bir defaya mahsus olmak üzere ödemeleri gerekmektedir.
<b>Kesinlik</b>	Dolaysız vergiler kesinlik koşulunu yerine getirir. Diğer bir deyişle, vergi mükellefinin ne kadar ödeme yapması gerektiği, vergi oranları, ödeme zamanı ve ödeme şekli kesin olarak bellidir.	<b>Elverişsizlik</b>	Vergi mükellefi, vergi mükellefleri için zahmete neden olan geliri elde ettiği kaynağıyla birlikte toplam gelir beyanını bildirmelidir.
<b>Eşitsizlikleri Azaltır</b>	Dolaysız vergiler artan oranlı niteliğe sahiptir ve yoksul insanlar dolaysız vergi yükümlülüklerinden muaf tutulurken zenginler daha yüksek vergilere tabi tutulmaktadır. Vergi oranları, kişilerin gelir düzeyi arttıkça artmaktadır. Dolaysız vergiler gelir ve varlıktaki	<b>Vergi Kaçırma Olasılığı</b>	Dolaysız bir vergide hileli uygulamalarla vergi kaçırılabilir, dolaysız vergiler kesindir ve vergi mükellefleri ödemek zorunda oldukları vergi oranını bilirler. Bu nedenle, vergi borcunun bilinmesi sebebiyle vergi



	eşitsizliklerin azaltılmasına yardımcı olur.		mükellefinin vergi kaçırmasını özendirmektedir.
<b>Esneklik</b>	Dolaysız vergilerdeki esneklik, sadece vergi oranlarını artırarak hükümet tarafından daha fazla gelir toplanmasını ifade eder. Devletin dolaysız vergilerden sağladığı gelir halkın gelirleri arttıkça artabilir.	<b>İsteğe Bağlı</b>	Dolaysız vergiler isteğe bağlıdır, çünkü gelir vergisi oranları ve diğer dolaysız vergiler vergi yetkililerinin isteklerine göre belirlenmektedir.

**Kaynak:** (Esmael, 2013: 11-12)

Dolaylı vergilerle ilgili Esameel'in (2013: 13) sunmuş olduğu ana avantajlardan biri, hükümete mali politika üzerinde daha fazla kontrol imkanı sağlamasıdır. Bu vergiler parlamento onayı olmaksızın bütçeler arasında değiştirilebilir, ancak bunun aksine dolaysız vergiler yıllık bütçenin onaylanması aşamasında değiştirilebilir.

Dolaylı verginin dezavantajı ise zengin ve fakir insanların her ikisinin de satın alımlarında aynı vergi oranını ödeme eşitsizliğidir (Esmael, 2013: 13). Bir vergi sisteminin optimal tasarımının önemi ekonomi uzmanlarının ana meselesidir. Son yirmi yılda teorilerde ve vergi sistemleri uygulamalarında çok ciddi benzerlikler olmasına rağmen, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ülkeleri arasındaki en yüksek marjinal vergi oranların düştüğünü, emtia vergilerinin daha tekdüze olduğunu ve sermaye vergisindeki eğilimin karışık olduğunu, ancak oranların hala teorinin önerdiği sıfır seviyesinin çok üstünde olduğu görülmektedir.

## 1.5. VERGİ ÇEŞİTLERİ

Esmael'e (2013: 11) göre vergiler, nereye ödendiği ve kimin ödediğine göre sınıflandırılır. Dolaysız vergiler, verginin tarh edildiği kişiye göre bireysel vergi mükellefi tarafından vergi idaresine ödenir. Dolaylı vergiler, satın alınan mallara göre firmalar tarafından tüketiciden tahsil edilerek devlete geri ödenmektedir.

Shinohara'ya (2014: 4) göre, vergi sistemi beş kategoriye ayrılmıştır: (I) Gelir vergileri, özel tüketim vergileri ve emlak vergileri; (II) Dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler; (III) İşgücü gelir vergileri, Sermaye geliri vergileri ve tüketim vergileri; (IV) Zarar veren ve zarar vermeyen vergi; ve (V) Diğer vergi türleri.

Bu sınıflandırma OECD ülkelerinin sınıflandırma sayılarına çok yakındır. OECD sınıflandırmasına göre vergiler, verginin amacına bağlı olarak 6 kategoriye ayrılmıştır. Bu altı kategori şunlardır (OECD, Definition of Taxes, 1996: 7-8):

- 1000 Gelir, kar ve sermaye kazanç vergileri,
- 2000 Sosyal güvenlik katkı payları,
- 3000 Maaş, ücret ve işgücü vergileri,
- 4000 Emlak vergileri,
- 5000 Mal ve hizmet vergileri,
- 6000 Diğer vergiler'dir.

Bu vergilerin OECD göre tanımı şöyledir;

Gelir, kar ve sermaye artışı vergileri bireylerin ve işletmelerin net geliri üzerinden alınan vergileri içerir. Ayrıca bu vergiler bireylerin ve işletmelerin sermaye ve bahis kazançları üzerinden alınan vergilerdir (OECD, Revenue Statistics, 2017: 10).

Sosyal güvenlik katkı payları, gelecekte bir emeklilik ödeneği alma hakkı veren ödemelerdir. Bu gibi ödemelerle emeklilik ödeneklerinin finanse edilmesi amaçlanmıştır ve bu tür ödenekleri sağlayan hükümet kuruluşlarına ödenir (OECD, Revenue Statistics, 2017: 11).

Maaş, ücret ve işgücü vergileri, işverenler, çalışanlar veya serbest meslek sahipleri tarafından ödenen vergilerdir (OECD, Revenue Statistics, 2017: 13).

Emlak vergileri, gayrimenkuller veya net varlıklar üzerine konan, mülkiyet değişikliği ile ilgili ve varlık işlemlerine ilişkin vergileri kapsar (OECD, Revenue Statistics, 2017: 13).

Mal ve hizmet vergileri, malların üretimi, madenden çıkarılması, satışı, transferi, finansal kiralaması ya da teslimatı, hizmet sunumu veya malların kullanımı ile ilgili yada faaliyet yürütme izni ile ilgili tarh edilen vergi ve harçları kapsar (OECD, Revenue Statistics, 2017: 15). Diğer vergiler, 1000, 2000, 3000, 4000 ve 5000 numaralı

başlıklar altında tanımlananlar haricinde bir matrah veya matrahlar üzerinden alınan vergilerdir.

**Tablo 1. 4.** 1985’den 2014 Yılına Kadar OECD Ülkelerindeki Vergi Yapısı Kurumların Gelir Üzerinden, Kar ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler

Yıl	1985	1995	2005	2010	2015
<b>Toplam vergi geliri (%)</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
1100 Gelir, kar ve sermaye kazancı üzerinden alınan vergiler	30	25	23	23	25
1200 Kurumların gelir üzerinden, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler	8	8	10	9	9
2000 Sosyal güvenlik bağışları (SSC) (1)					
2100 Çalışanlar SSC	22	26	25	27	26
2200 İşverenler SSC					
3000 Maaş, ücret ve işgücü vergileri	1	1	1	1	1
4000 Emlak vergileri	5	5	6	5	6
5110 Mal ve hizmet vergileri	16	20	21	21	21
5120 Belirli ürün ve hizmetlerle ilgili Vergiler	16	12	10	10	10
Diğer vergiler	2	3	4	4	4

**Kaynak:** (Tablo verileri OECD.Statistics, erişim tarihi 14.09.2018)

OECD üye ülkelerinde dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve sosyal katkı payları toplam vergi geliri üzerinde hemen hemen aynı öneme sahiptir. Dolaylı vergilere daha çok bel bağlayan eski üye ülkelerden farklı olarak daha çok dolaysız vergilerden gelir elde eden yeni üye ülkelerde bir istisna söz konusudur. İşgücü üzerindeki vergi yükü ağırlıklı olarak kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı paylarından oluşmaktadır. OECD ülkeleri arasında ücretlilerden alınan vergilerin düşürülmesi konusunda geniş bir görüş birliği olmasına rağmen, OECD ülkelerinin toplam vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik katkı paylarının oranında 2010'un aksine 2015'te % -1 oranında bir düşüş yaşandığını görülmektedir.

1985 yılından bu yana varlık vergisi, OECD üyesi ülkelerdeki toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 38'ini oluşturmuştur. Varlık vergileri kurumsal gelir vergilerini (toplam OECD vergi gelirinin % 8'i), hanehalkı gelir vergisini (toplam OECD gelirinin % 30'unu) içerir. 1985'ten 2015'e kadar, OECD ülkelerinin toplam vergi gelirlerindeki varlık üzerindeki vergi yükü ortalama % 4 oranında azalmıştır.

2009 yılında yaşanan ekonomik ve finansal krize rağmen, 2005 yılından bu yana tüketim üzerindeki vergi yükünün önemli bir değişim göstermediğini görüyoruz. 1985 yılında tüketim vergisi, OECD üye ülkelerindeki toplam vergi gelirinin yüzde 32'sini teşkil ederken, 2015 yılında toplam vergi gelirlerinin yüzde 31'ini teşkil ettiğini görüyoruz. Emlak vergilerine ise, periyodik geliri olan gayrimenkuller, net geliri olan gayrimenkuller, veraset vergileri ve mali işlem ve varlık vergileri dahildir.

Çoğu OECD üyesi ülkedeki söz konusu emlak vergileri nispeten düşük olduğu için istatistiklerden OECD üyesi ülkelerde emlak vergilerinin 2015 yılında toplam vergi gelirlerinin yüzde 6'sını teşkil ettiğini görüyoruz ve 1985'ten bu yana yüzde 1'lik bir artış söz konusudur.

## **1.6. VERGİ SORUMLUSU**

Vergi sorumlusunun bir ekonomik sistem çerçevesindeki rolü açıkçası çok büyüktür. Tüm tüzel kişilikler, hissedarlar, tedarikçiler, bankalar vb., için kendi adına gerekli hizmetleri ve görevleri yerine getirecek ve onları devlete karşı temsil edecek üçüncü bir kişinin olması gerekir. Bu sistemde vergi sorumlusu, vergi mükellefleri ve devlet arasında kanunla belirlenen gereklilikleri ve yükümlülükleri yerine getirmek için önemli bir role sahiptir. Vergi sorumlusu, vergi kanunlarına göre vergi hesaplamaktan, mükelleflerden vergi tevkifatı yapmaktan ve devlet bütçesine aktarmaktan sorumlu olan, vergi idareleri tarafından istihdam edilmeyen bir kişidir.

Vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu yönüyle vergi sorumlusu vergiyi doğuran olay şahsında meydana gelen asıl vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında kalan bir kişidir (Erdem vd. 2017: 139).

Citil'e (2013: 347) göre, mükellefle ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle yükümlü tutulan üçüncü kişi vergi hukuku anlamında sorumludur. Kanundaki deyimiyle, verginin ödenme bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi vergi sorumlusudur.

Başka bir tanımda ise, vergi sorumlusu, gerçek bir vergi mükellefi değilse, vergi dairesine vergi ödemekle yükümlü olan ve başka işlemler yapmak zorunda olan üçüncü taraftır (Yıldırım ve Özdemir, 2014: 489).

Kosova vergi mevzuatına göre (Ligji Nr. 03/L-222, neni 16: 107-106), vergi sorumlusu hak ve yükümlülükler bakımından vergi mükellefi ile aynı statüye sahiptir. Vergi sorumlusu belirli tutardaki vergiyi doğru bir şekilde ve zamanında hesaplamak ve bütçeye aktarmakla, tüm işlemlerin ve alınan vergilerin kayıtlarını muhafaza etmekle ve bütçeye aktarmakla yükümlüdür. Vergi idarelerine hesaplamaların doğruluğunu kontrol etmek, vergi borçlarını ödemek ve vergi mükellefi adına vergi iadesi almak için gerekli dokümanları sunar. Vergi mükellefini Kosova Vergi İdaresi tarafından yapılan denetimlerde temsil etmelidir. Ayrıca ithalat, ihracat ve gümrük vergileriyle ilgili tüm KDV yükümlülüklerini yerine getirmek ve vergi kanunları ile ortaya konan diğer tüm yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır.

## **1.7. VERGİ MATRAHI**

Kazanç vergisinin hesaplanabilmesi için vergi matrahının belirlenmesi son derece karmaşıktır. Vergiler iki temel unsuru içerir, vergi matrahı ve vergi oranı. Matrahlar vergilemede kullanılan ölçüler olup, vergi oranının veya birim vergi miktarının üzerine uygulandığı ekonomik veya teknik bir değer olarak belirtilebilir (Erdem vd. 2017: 147). Vergi oranı, bir yükümlülük olarak ödenmesi gereken tutarı belirlemek için vergi matrahına uygulanan tutardır. Farklı ülkelerde mevzuat, çok çeşitli vergiden düşülebilen varlık giderlerini, vergiden düşülebilen emeklilik katkı paylarını ve şirket varlık değerlemesinin farklı yöntemlerini içerir.

Yasal vergi oranlarının düşmesi ve vergi matrahlarının kademeli olarak genişlemesi nedeniyle geçtiğimiz son on yılda gelişmiş ülkelerdeki kurumlar vergisi sistemlerinde çarpıcı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin özellikle doğrudan yabancı yatırımlara söz konusu olan zor rekabet koşulları ile örtüştüğünü ileri sürülmüştür (Egger ve Raff, 2011: 1).

Smith, Rabbe ve Maloney'e (2011: 4) göre, vergiler dört çeşit vergi matrahından birine tarh edilmektedir;

- İşlemler (mal ve hizmet satışı veya satın alınması ve varlık transferleri dahil),
- Mülk veya varlık (belirli mülklerin sahipliği de dahil olmak üzere),
- İmtiyazlar ve haklar (bir şirket olarak iş yapma yetkisi, belirli bir meslekte çalışma hakkı ve ülkeler arasında mal taşıma da dahil olmak üzere),
- Gelirler, brüt veya net giderler bazında.

Vergi matrahı, bir vergiye tabi tüm kalem veya faaliyetlerdir. Öngörülen vergi matrahını ve gerçekleşen vergi matrahını birbirinden ayırmak önemlidir. Öngörülen vergi matrahı eğer özel istisnalar olmazsa vergilendirilecek bir takım kalemleri teşkil eder; gerçekleşen vergi matrahı verilen muafiyetler ve diğer faydalar göz önüne alındığında genellikle daha düşüktür (Mutua, 2012: 13).

Vergi matrahı genellikle vergi borcunu hesaplamak için kullanılır. Vergi borcunun formülü vergi matrahı ile vergi oranı çarpımı şeklindedir. Gelir vergisi ve emlak vergisi farklı bir vergi oranı kullanılarak hesaplanır; vergi matrahı ve vergi türü, uygulanan vergi oranını belirler.

## 1.8. VERGİ TARİFESİ

Vergi oranı, belirli türdeki vergi ile vergi matrahı arasındaki oranı ifade eder, yüzdeye göre belirlenir ve vergi matrahına uygulanır. Dolayısıyla, mükellef için ödenmesi gereken vergi yüzdesini bilmek çok önemlidir. Yukarıda sunulduğu gibi, ekonomik literatürde vergi oranları, artan oranlı, sabit oranlı veya azalan oranlı olabilir (Stewart vd. 2015: 8).

Bir vergi oranı vergi matrahı arttıkça artıyorsa artan oranlı olur. Vergi oranı, vergi matrahının büyüklüğüne bakılmaksızın sabit olarak kalıyorsa sabit oranlıdır. Azalan oranlı vergilerde ise vergi matrahı arttıkça vergi oranları azalmaktadır (Smith vd. 2011: 4).

Vergi politikası analistlerine göre vergi oranını ortaya koymak için kullanılan birkaç yöntem vardır; nominal, efektif, ortalama ve marjinal. Nominal vergi oranları, vergi borcu miktarını belirlemek için vergi matrahıyla çarpılarak yasal oranı ifade eder (Government Accountability Office [GAO], 2013: 9).

Efektif vergi oranı, daha doğru olan iyi bir ölçümdür. Bu yöntem daha iyidir, çünkü vergi borcunu vergi matrahındaki farklılıkları hesaba katacak şekilde belirler (GAO, 2013: 8). Bu yöntemle hesaplamada ekonometrik, tahmini ayarlamaları gerçekleşen verilere dahil edebilecek nominal bir vergi oranını ayarlamaya çalışılmaktadır.

Marjinal vergi oranı ise bir kişinin elde ettiği ilave bir dolar üzerinden veya elde ettiği son dolar üzerinden ödeyeceği vergi oranıdır (Sherlock, 2017: 7). Bir mükellefin geliri 1 dolar artarsa, marjinal vergi oranı o doların vergisinin hangi oranda ödeneceğini belirler (Hungerford, 2012: 2). Marjinal vergi oranları, artan oranlı vergilerin olduğu ülkelerdeki gelirlere uygulanır.

Ortalama vergi oranı ise ödenen vergilerin toplam vergi matrahına oranı olup yüzde olarak ifade edilir veya bunun dışında vergilerde ödenen tüm gelirlerin oranı olarak ifade edilir (Hungerford, 2012: 2).

Ülkeler, farklı vergi oranları tanımlamak için finansal egemenliklerini kullanmaktadır. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketler, yüksek vergi tarh eden ülkelerdeki gelirlerini düşük vergi tarh eden ülkelere kaydırmayı deneyebilir. Vergi oranları, toplam vergi yükü için önemli bir uyarı teşkil etmektedir (D. Schanz ve S. Schanz, 2011: 107).

Gale ve Samwick'in (2014: 2) araştırmasına göre, vergi oranlarının düşürülmesi, işletmelerin hem gelir hem de talep davranışlarını etkilemektedir. Vergi oranının düşürülmesiyle ekonomi üzerindeki olumlu etkiler artış göstermektedir. Çünkü daha düşük vergi oranları, vergi sonrası kalan tutarın ticari, tasarruf ve yatırım amaçlı kullanımını artırmaktadır.

Çeşitli deneysel çalışmalar vergi oranlarının oynadığı rolün önemini değerlendirmeye çalışmıştır. Overesch'in (2009: 20) yaptığı Almanya'da daha düşük vergi oranları uygulayan ülke kökenli şirketlerin yatırımlarını analiz eden çalışma, iki ülke arasındaki vergi oranlarında yüzde bir oranında yapılan değişikliklerin ülkelerin yatırımlarındaki artışı olumlu etkilediğini ortaya koymuştur.

Kapalı ekonomi modelinde, kurumlar vergisi oranındaki bir artış, sermayeye getirisini ve dolayısıyla yatırım teşviklerini azaltmaktadır. Bu nedenle üretim veya ekonomik faaliyetler daha az olacaktır. Daha açık ekonomilerde, bir ülkenin vergi oranının düşürülmesi sadece genel ekonomik faaliyeti arttırmakla kalmayıp, ekonomik faaliyetleri diğer ülkelerden de çekmektedir (Bartelsman ve Beetsman, 2000: 2-3).

1975 – 2010 dönemi için 25 zengin OECD ülkesini içeren Dackehag ve Hansson (2012: 15) tarafından yapılan alternatif bir deneysel çalışma, kurumsal ve kişisel gelirlerin düşük vergilendirilmesi büyümeyi artırırken, daha yüksek oranlı vergilerin büyümeyi yavaşlattığını ortaya koymaktadır.

Škabić (2015: 118-119) tarafından yapılan ve Güneydoğu Avrupa (Arnavutluk, Bosna Hersek, Hırvatistan, Makedonya Cumhuriyeti, Karadağ ve Sırbistan) ülkelerini de içeren farklı bir çalışma, kurumlar vergisi oranının, doğrudan yabancı yatırım çekiciliği için diğer piyasa belirleyicileri kadar önemli olmadığını ortaya koymuştur. Düşük vergi düzeyi, yurtdışından yabancı sermayeyi çekmek için tek başına yeterli değildir. Škabić'e göre, düşük vergi yükü ancak istikrarlı bir makroekonomik ve kurumsal çerçeve olduğunda önemli bir göstergedir.

OECD ülkelerinde 2001 yılından 2017 yılına kadar kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında, tüm bu ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını düşürdüğü görülmektedir. OECD üye ülkelerinde yıllar boyunca kurumlar vergisi oranlarını gösteren tablo 1.5'de sunulmuştur.



**Tablo 1. 5.** 2001 Yılından 2017 Yılına Kadar OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları

Ülke	2001	2003	2004	2005	2007	2008	2010	2012	2014	2015	2016	2017
Avustralya	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Avusturya	34.00	34.00	34.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Belçika	39.00	33.00	33.00	33.00	33.00	33.00	33.00	33.00	33.00	33.00	33.00	33.00
Kanada	26.12	24.12	22.12	22.12	22.12	19.50	18.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00
Şili	16.00	16.50	17.00	17.00	17.00	17.00	17.00	20.00	21.00	22.50	24.00	25.00
Çek C.	31.00	31.00	28.00	26.00	24.00	21.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Danimarka	30.00	30.00	30.00	28.00	25.00	25.00	25.00	25.00	24.50	23.50	22.00	22.00
Estonya	26.00	26.00	26.00	24.00	22.00	21.00	21.00	21.00	21.00	20.00	20.00	20.00
Finlandiya	29.00	29.00	29.00	26.00	26.00	26.00	26.00	24.50	20.00	20.00	20.00	20.00
Fransa	35.43	35.43	35.43	34.93	34.43	34.43	34.43	36.10	38.00	38.00	34.43	34.43
Almanya	26.38	27.96	26.38	26.38	26.38	15.83	15.83	15.83	15.83	15.83	15.83	15.83
Yunanistan	35.00	35.00	35.00	32.00	25.00	25.00	24.00	20.00	26.00	26.00	29.00	29.00
Macaristan	18.00	18.00	16.00	16.00	20.00	20.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	9.00
İzlanda	18.00	18.00	18.00	18.00	18.00	15.00	18.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
İrlanda	16.00	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50
İsrail	36.00	36.00	35.00	34.00	29.00	27.00	25.00	25.00	26.50	26.50	25.00	24.00
İtalya	36.00	34.00	33.00	33.00	33.00	27.50	27.50	27.50	27.50	27.50	27.50	24.00
Japonya	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	28.05	23.90	23.40	23.40
Kore	27.00	27.00	27.00	25.00	25.00	25.00	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00
Letonya	22.00	19.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00
Lüksemburg	22.88	22.88	22.88	22.88	22.88	22.88	21.84	22.05	22.47	22.47	22.47	20.33
Meksika	35.00	34.00	33.00	30.00	28.00	28.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Hollanda	34.50	34.50	34.50	31.50	25.50	25.50	25.50	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Yeni Zelanda	33.00	33.00	33.00	33.00	33.00	30.00	30.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00
Norveç	28.00	28.00	28.00	23.75	28.00	28.00	28.00	28.00	27.00	27.00	25.00	24.00
Polonya	28.00	27.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	15.00
Portekiz	30.00	30.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	30.00	30.00	28.00	28.00	28.00
Slovak Cumhuriyeti	25.00	25.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	22.00	22.00	22.00	21.00
Slovenya	25.00	25.00	25.00	25.00	23.00	22.00	20.00	18.00	17.00	17.00	17.00	19.00
İspanya	35.00	35.00	35.00	35.00	32.50	30.00	30.00	30.00	30.00	28.00	25.00	25.00
İsveç	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	26.30	26.30	22.00	22.00	22.00	22.00
İsviçre	8.50	8.50	8.50	8.50	8.50	8.50	8.50	8.50	8.50	8.50	8.50	8.50
Türkiye	33.00	30.00	33.00	30.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Birleşik Krallık	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	28.00	28.00	24.00	21.00	20.00	20.00	19.00
Amerika Birleşik Devletleri	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00

**Kaynak:** (Tablo verileri OECD.Statistics, erişim tarihi 04.07.2017)

Son otuz yılda, tüm OECD ülkelerinin kişisel ve kurumlar vergisi sistemleri için yapısal olarak büyük değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Bu reformlar, oran düşürme ile birlikte matrah genişletmeyle gerçekleşmiştir. Tablo 1.5’de de görüldüğü gibi OECD üye ülkelerindeki yasal kurumlar vergisi oranlarının 2001’den 2017 yılına kadar yüzde 32,6’dan yüzde 22.14’e kadar ortalama 10.46 puan düştüğünü göstermektedir.

## 1.9. VERGİNİN TAHAKKUKU

Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Bu aşamada yükümlü kendisine bildirilen vergi borcunun veya kesilen cezanın miktar ve çeşit olarak, doğruluğunu araştırır ve varsa şekli veya maddi hataya itiraz edebilir (Erdem, 2017: 160).

Yükümlü kendisine tebliğ edilen vergiye yasa da öngörülen sürede dava açar ve davayı kaybederse vergi tahakkuk etmiş olur. Dava açmazsa vergi hem tahakkuk etmiş hem de kesinleşmiş olur. Tahakkuktan sonra sıra vergi borcunun ortadan kalkmasını sağlayacak tahsil aşamasına gelir (Erdem, 2017: 160).

Birçok farklı muhasebe yöntemi vardır ancak en yaygın olan iki yöntem nakit bazlı muhasebe yöntemi ve tahakkuk bazlı muhasebe yöntemidir. Nakit bazlı muhasebe yöntemi ile tahakkuk bazlı muhasebe yöntemi arasındaki en önemli fark, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilme zamanıdır. Nakit bazlı muhasebe yönteminde gelir tahsil edildiğinde ve gider ödendiğinde muhasebeleştirilir. Tahakkuk bazlı muhasebe yönteminde gelir kazanıldığında ve gider oluştuğunda muhasebeleştirilir (Capass, 2014: 2-3).

03/L-161 sayılı Kosova Vergi Kanununa göre vergiye tabi gelirin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Gerçek gelir vergisine tabi işletmeler için muhasebe yöntemi tahakkuk yöntemidir, gelir ise malların tedarik edildiği veya hizmetin sunulduğu vergi döneminde raporlanır. Diğer yandan gerçek gelir vergisine tabi olmayan işletmeler için, muhasebe yöntemi nakit bazlıdır. Böylece paranın tahsil edildiği dönemde gelir vergisi raporlanır. Kosova Vergi Sistemi gönüllü uyum ve mükellefin kendi beyanına dayanmaktadır. Bir vergi mükellefi beyanda bulunup ödemediğinde, beyanda veya ödemede geciktiğinde bir vergi borcu oluşur. Bu durumda, Kosova Vergi İdaresi, beyan etmeme, alt beyan, ceza veya faiz konusunda ilave bir karar almaktadır (Ligji 03/L-161: 7-30).

## 1.10. VERGİNİN TAHSİLİ

Her vatandaş devletten güvenlik, sağlık, eğitim, altyapı vb. birçok hizmet almaktadır. Şüphesiz bu hizmetlerin vergi, rüsum ve harçlar ile karşılanan bir maliyeti vardır. Dolayısıyla her vatandaş, mukim veya ticaret yapan bir kişi devlete karşı üzerine düşeni yapmak zorundadır.

Yükümlüyle devlet arasında vergiyi doğuran olayla başlayan vergi borcu ilişkisi vergilendirme sürecinin son halkası oluşturan tahsilatla sona erer. Verginin tahsili yükümlüler tarafından kanunlarda belirlenen tarihlerde verginin ilgili dairesine ödenmesidir (Erdem, 2017: 160).

Tahakkuk eden bir verginin tahsili gerekir. Tahsil vergilendirmenin nihai amacıdır. Bazı vergilerde tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinde bir kaç aynı anda meydana gelir. Yani verginin tahsili tahakkukunu da kapsamına almaktadır. Vergi gelirlerinin reel değerindeki eksilmeyi azaltmak bakımından vergiyi doğuran olay-tarh, tarh-tebliğ, tebliğ-tahakkuk, tahakkuk-tahsil aşamaları arasındaki sürelerin olabildiğince kısaltılması esastır (Erdem, 2017: 161).

Günümüzde çoğu hükümet vergileri tahsil etmek için ücretli temsilciler kullanmaktadır. Vergi tahsildarları her zaman devlet memuru değildir. Bu kişiler bazen bir temsilci ilişkisi çerçevesinde hükümet adına vergi tahsil eden özel kişiler olmuşlardır (Coşgel ve Miceli, 2009: 2). Coşgel ve Miceli'ye (2009: 5) göre, tarih boyunca çeşitli vergi tahsil yöntemleri var olmuştur. Ancak vergi tahsil etmenin üç genel kategorisi vardır; Bunlar hisse sözleşmeleri, kira sözleşmeleri, ücret sözleşmeleridir.

İlk form hisse sözleşmesi olup hükümetin ve tahsildarın gerçekleşen gelirleri paylaştığı oranı belirler. Hükümet, vergi gelirini tahsilat öncesinde belirlenen orana göre bölüştürmesi şartıyla standart olarak bir temsilciye vergileri tahsil etme hakkı verir. Hisse sözleşmesi tarih boyunca Prusya hükümeti tarafından tüketim vergilerinin tahsilatı için kullanıldı ve Fransız hükümeti de devrimden önce bu tür sözleşmeleri kullanmıştır (Coşgel ve Miceli, 2009: 5).

İkinci genel kategori tahsildarın vergileri tahsil etme ve tahsil sonrası kalan tutarı da muhafaza etmesi karşılığında hükümete bir sabit tutar ödediği sabit tutarlı kira sözleşmesidir (Coşgel ve Miceli, 2009: 5). Bu tür sözleşmeler milattan önce 3. yüzyıla kadar uzanan Cumhuriyetçi Roma döneminde açık artırma yoluyla vergi tahsil amaçlı kullanılmıştır. Bu tür sözleşmeler, Abbasi İmparatorluğu tarafından ve Osmanlılar tarafından ve erken modern dönemde Fransa, İngiltere ve diğer Avrupa hükümetleri tarafından kullanılmıştır (Coşgel ve Miceli, 2009: 6).

Vergi tahsilatı ile ilgili sözleşmelerin üçüncü genel kategorisi sabit ücret sözleşmelerinden müteşekkildir. Bu sözleşmede, vergi tahsildarı toplanan tüm geliri hükümete teslim edecek ve harcamış olduğu emeğe bağlı olarak bir ücret alacaktır (Coşgel ve Miceli, 2009: 7).

Tarih boyunca, hükümetler her zaman vergi toplama için maaşlı temsilciler istihdam etmiştir. Örneğin, Osmanlı hükümeti, vergileri toplamak için maaşlı mütezimler yararlanmış, İngiliz hükümeti on yedinci yüzyılın sonlarına kadar, İsveç, Rusya ve on sekizinci yüzyılda diğer Avrupa ülkelerinde de maaşlı temsilcilere gümrük ve özel tüketim vergilerini tahsil hakkı verilmiştir (Coşgel ve Miceli, 2009: 7).

Kosova Cumhuriyeti Anayasası'nın 120 maddesine (2008: 48) göre, Kosova'da vergi tahsili ile ilgili olarak kamu harcamaları ve kamu gelirlerinin toplanması denetime açık olma, geçerlilik, verimlilik ve şeffaflık ilkelerine dayanır. Kosova'da, vergi, harçlar ve yönetimi de içeren kamu gelirleri, Kamu Finansmanı Yönetimi Kanunu ile düzenlenir. Kosova'da vergi tahsilatı için sorumlu kurumlar, Kosova Vergi İdaresi, Belediye Düzeyindeki Kosova Gümrük ve Yerel Vergi Daireleridir. Kosova bütçesi, vergiler, rüsumlar ve diğer mali yükümlülüklerden gelen gelirler tarafından oluşturulmuştur. Vergi tahsilâtı ile ilgili olarak, Kosova Vergi Dairesi, vergi borcu tahakkuk ettiğinde ve ödenme aşamasında vergi kanunları tarafından öngörülen sayısız yetkiye sahiptir. Bir vergi borcunun tahsilatına ilişkin son tarih verginin tarh edilmesinden itibaren altı (6) yıldır. Vergi borçlarının cebren tahsiline ilişkin olağan prosedürler vergisini ödememiş olan vergi mükellefine karşı alınacak tüm önlemlerin tamamlanmasından sonra başlar. Yasal yetkilere dayalı olarak verginin cebren alınması için öngörülen prosedürler arasında banka hesaplarının bloke edilmesi, varlıklara el konulması, ithalat veya ihracat mallarının bloke edilmesi, taşınır ve taşınmaz mallara

el konması, müsadere edilen mülklerin satışı ve adli takibat vardır (Doracak mbi Tatimet në Kosovë [DTK], 2007: 215).

## **1.11. VERGİNİN ETKİLERİ**

Her ne kadar vergi sisteminin ana işlevi gelir etmek olmasada, bu işlev mutlaka yerine getirilmelidir. Ancak verginin bir ülkenin ekonomik büyümesi, gelir dağılımı ve makroekonomik istikrarı üzerindeki etkisi ve rolü unutulmamalı ve göz ardı edilmemelidir. Aşağıdaki bölümlerde, verginin ekonomik büyüme, gelirlerin artırılması, makroekonomik dengeler ve gelirlerin dağılımı üzerindeki etkileri hakkında açıklamalara yer verilecektir.

### **1.11.1 Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri**

Bugün ekonomi üzerinde verginin etkileri ve ekonominin büyüme oranından söz eden birçok çalışma vardır. Son zamanlarda araştırmacılar vergi seviyesinin ekonomik büyüme performansını nasıl etkilediğini analiz etmeye yönelmiştir. Kurumlar Vergisi oranının yatırımları ve ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir. Kurumlar Vergisi oranları dünya genelinde düşürülmüştür. Kurumlar Vergisi oranları Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerin ve OECD ülkelerin ortalamaları genelinde düşürülmüştür. Ancak sorun bu son yirmi yılda vergi oranlarındaki düşüş, bu ülkelerdeki ekonomik büyümeyi artırma üzerindeki etkisini ne kadar göstermiştir.

Dachehag ve Hansson (2015: 18-19) yapmış olduğu bir çalışmada, 18 Avrupa ülkesi için 1990 yılından 2008 yılına kadar olan panel verilerini kullanarak, temettü vergi oranları ve ekonomik büyüme arasında belirgin bir negatif korelasyon tespit etmiştir. Temettü gelirin vergilendirilmesinin ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediğini tespit etmişlerdir.

Lumbantobing ve Ichihashi (2012: 21-22) tarafından yapılan alternatif bir çalışma, vergi sistemlerinin 65 ülkenin 1970-2006 döneminde ekonomik büyüme oranını ve gelir dağılımını nasıl etkilediğini araştırmaktadır. Bu çalışma, büyümenin ve

gelir dağılımının diğer çeşitli belirleyicilerini kontrol etmek suretiyle yasal kurumlar vergisi oranlarının ekonomik büyüme ve gelir eşitsizliği ile güçlü bir negatif ilişkisi olduğunu tespit etmiştir. Bu çalışma, ayrıca %40'tan yüksek kurumlar vergisi oranlarının düşük gelir eşitsizlikleri ile ilintili olduğunu ortaya koymuştur. Diğer yandan, gelir eşitsizliğini azaltmak için, %40'ın altındaki düşük kurumlar vergisi oranları önemli değildir.

Vergi oranının ekonomik büyüme oranı üzerindeki etkisi politik kararlardan etkilenebilir. Myles'e (2007: 5) göre, verginin de olumlu yönleri vardır. Bazı kamu harcamaları, altyapı sağlanması, kamu eğitimi ve sağlık hizmetleri gibi verimliliği artırabilir. Vergi, bu harcamaları finanse etmek için imkanlar sağlar ve dolaylı olarak büyüme hızında bir artışa katkıda bulunabilir (Myles, 2007: 5).

Verginin ekonomik büyüme faktörleri üzerindeki etkisinin yanında, varlığın yeniden dağıtılması gibi diğer yönleri de önemli bir rol oynamaktadır. İşgücü ve sermaye üzerindeki vergi yükü nispeten hafif ancak tüketim veya emlak ve veraset üzerinde daha ağır olan bir vergi sistemi büyümeye elverişli olarak kabul edilir (Zipfel, 2012: 10).

### **1.11.2. Gelir Üzerindeki Etkileri**

Verginin toplumsal refahı artıracak kamu malları için finansal bir temel oluşturması ekonomi için yararlıdır. Vergi geliri, hükümetler tarafından vergilendirme yoluyla kazanılan gelirdir. Vergi bir devletin birincil gelir kaynağıdır.

Kamu gelirleri, her vatandaşın mülkünü güvence altına almak veya mülkün geri kalanından faydalanmak için verdiği bir kısımdır (Montesquieu, 1748/2001: 232). Vergi sisteminin optimum tasarımı, yüksek vergilerin bozulmalara neden olmamasını ve akabinde tasarrufları, yatırımları, yaşam standartlarını ve ekonomik büyümeyi azaltmamasını sağlar.

Vergi gelirinin maksimum düzeye çıkarılması GSYİH'nın maksimum düzeye çıkarılması ile bağlantılı değildir. Pek çok ekonomist yüksek vergilerin ekonomik

büyüme için kötü olduğunu kabul etmektedir. Birçoğu, yüksek marjinal vergi oranının ekonomik faaliyet seviyesini ve ekonomik büyüme oranını düşürdüğüne inanmaktadır. Ekonomik büyüme teorisi, vergi gelirin üretim yolunu ve ekonomik yeniden yapılanma sürecindeki ekonomik büyümeyi de azaltacağını savunmaktadır (Yi ve Suyono, 2014: 1-3).

Giderleri karşılamak üzere bir gelir elde etme aracı olarak vergilendirme, hükümetin kendi harcamalarını karşılaması için gelirini artırmak ve okullar, hastaneler, yollar ve bireylere yapılan işsizlik ve hastalık bağlamında yapılan sigorta ödemeleri gibi hizmetleri vermek ve altyapı tesislerini sağlamak için kullanılmaktadır (Uzonwanne, 2015: 53). Verginin bu kadar önemli olan rolü göz önüne alındığında, vergi sisteminin adil, verimli ve sağlam olmasına olan ihtiyacın akılda da tutulması gerekmektedir.

### **1.11.3. Makroekonomik İstikrar Üzerindeki Etkileri**

Vergilerin makroekonomik etkileri önemlidir. Çünkü tasarruf ve yatırım teşviklerini özendirerek, ürünlere olan talebi değiştirerek ve bütçe açıklarını artırarak veya azaltarak genel ekonomiyi birçok yönden etkileyebilir. Mali politika, toplam talebi, varlığın dağılımını ve ekonominin mal ve hizmetler üretme kapasitesini etkiler.

Vergi indiriminden kaynaklanan bütçe açığındaki artış, kamu borcunu artıracaktır. Açığı artıran mali politikalar, gelecekteki vergilerin daha yüksek olmasına neden olacaktır (Kopcke, Tootell ve Triest, 2006: 4).

Bir takım gelişmekte olan ülkelerin deneyimleri, mali politikanın uygulamada konjoktüre karşı olmaktan ziyade konjoktüre uygun olduğunu ileri süren bir başka görüş vardır. Bunun anlamı, GSYİH yüzde cinsinden, bütçe açığının ekonomik patlamaları artırdığı ancak resesyonlarda düşüş sağladığı anlamına gelmektedir (Arestis, 2011: 146).

Bugün, devletin makroekonomik faktörleri üzerindeki vergi etkilerini ölçmek için yapılan birçok çalışma vardır. Bunlardan biri Amerikan Birleşik Devletlerde

(ABD) ekonomisindeki makroekonomik etkileri inceleyen Diamond, Zodrow ve Carroll (2013) tarafından yapılan çalışmadır. Bu çalışmada sunulan tahminler, ABD’de yüksek Kurumlar Vergisi oranının önemli olumsuz ekonomik sonuçlara neden olmaya başladığını göstermektedir. Bu sonuçlar, ABD vergi sisteminde Kurumlar Vergisi oranının düşürülmesini içeren reform paketinin, ABD ekonomik performansı üzerinde belirgin bir pozitif etkiye sahip olduğunu göstermektedir (Diamond vd. 2013: 16–18).

Hsing (2013) tarafından yapılan bir çalışma ise, mali politika, para politikası ve diğer ilgili makroekonomik ve küresel değişkenlerin Polonya'nın borsa performansı üzerindeki etkilerini incelemektedir. Hsing’e (2013: 23) göre, bütçe açıklarının veya kamu borcunun GSYİH'ya olan oranı ile belirlenen mali politikanın borsa endeksi üzerinde önemli bir etkisi yoktur. Ancak daha yüksek politika faiz oranına dayanan parasal sıkılaştırma politikası borsa endeksini olumsuz etkilemektedir.

Rendahl (2015: 25-26) tarafından yapılan alternatif bir çalışmada, düşük nominal faiz seviyesinde ve sürekli yüksek işsizlik durumunda, doğru hedeflenen mali politikanın, talebe dayalı derin bir resesyona mücadelede güçlü bir araç olabileceğini ortaya koymaktadır.

#### **1.11.4. Gelirlerin Dağılımı Üzerindeki Etkileri**

Demokrasiyi, kamu düzenini ve hukuki sistemin işleyişini garanti altına almak için yeterli düzeyde vergi geliri gerekmektedir. Modern vergi devletin işleyişi için sadece bir gelir kaynağı olmaktan öteye gitmelidir. Ayrıca vergiler vatandaşlar arasında gelirin yeniden dağıtılmasını sağlamalıdır. Bunun yanında vergi politikaları, yatırım çekmek amacıyla hükümetler için rekabetçi araçlar olmamalıdır. Bu tür politikalar vergi rekabetine yol açar ve vergi politikasının temel hedeflerini zayıflatır.

Mali politika, gelişmiş ekonomilerde gelir dağılımı üzerinde ve gelir eşitsizliğini azaltmada önemli bir rol oynamıştır. Düşük oranlı vergiler, gelişmekte olan ekonomilerde mali politikanın tekrar dağıtım etkisini sınırlar. Ülkelerin vergi oranlarını çok yüksek seviyelere çıkarmaya karar vermesi durumunda, sermaye ve vasıflı işçi ülkeyi terk edebilir. Bu, hükümetleri kamu harcamalarını kontrol altına almaya zorlar



veya örneğin vergi yükünü sermayeden tüketime kaydırarak ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri en düşük düzeye indirgeyecek biçimde vergi sistemlerini yeniden organize etmeye iter.

Mali politika ve gelir dağılımı üzerine yapılan deneysel çalışmalar, gelir eşitsizliğinin vergi politikasında önemli bir olgu olduğunu göstermiştir. Bu durum gelir dağılımı, para politikaları ve mali politikalar arasındaki etkileşimi vurgulayan Dosi, Fagiolo, Napoletano ve Roventini'nin (2013) çalışmasıyla belirlenmiştir. Bu çalışmanın sonuçları, farklı gelir dağılım rejimlerinin makroekonomik performansı büyük ölçüde etkilediğini ortaya koymuştur. Ağırlıklı eşitsizliğin olduğu ekonomiler, daha ciddi ticari dalgalanmalara, daha yüksek işsizlik oranlarına ve daha yüksek kriz olasılığına maruz kalmaktadır. Bu çalışmaya göre mali politikalar, işsizliği ve büyük bir kriz yaşanma ihtimalini azaltmakta ve bazen uzun vadeli büyümeyi de etkilemektedir (Dosi vd. 2012: 27-28).

Penalosa ve Turnovsky'nin (2005) yaptığı alternatif bir çalışmada ise, çeşitli politikaların dört temel değişken üzerindeki etkisini incelemiştir. Bu değişkenler büyüme oranı, gelirin vergi öncesi dağılımı, gelirin vergi sonrası dağılımı ve varlığın dağılımıdır.

Büyüme oranını artıran politikalar brüt gelir dağılımını daha eşit olmayan bir hale getirme eğilimi göstermektedir. Mali politikanın brüt ve net gelir dağılımı üzerinde ters etkisi vardır. Sonuç olarak, brüt gelir eşitsizliğinin daha da kötüleşecek olmasına rağmen, büyüme oranını arttırmak ve net gelir eşitsizliğini azaltmakla mümkündür (Penalosa ve Turnovsky, 2005: 22-23).

## İKİNCİ BÖLÜM

### KOSOVA'DA VERGİ SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

Bu bölümdeki Kosova'da vergi sisteminin özellikleri, makroekonomik ortam ve finansal sistemin yapısı konuları ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde, Kosova'da vergi idaresinin gelişim tarihi hakkında bilgiler verilmiştir. Müteakiben Kosova'da vergi idaresinin hukuki temeli yanı sıra Kosova'da ve Güneydoğu Avrupa ülkelerinde uygulanan vergi oranları ve ayrıca Kosova vergi denetiminin özellikleri ele alınmıştır.

#### 2.1. KOSOVA'DA MAKROEKONOMİK ORTAM VE MALİ SEKTÖRÜN YAPISI

Kosova, 1,8 milyon nüfusa ve yaklaşık 10,887 km<sup>2</sup>'lik bir alana sahip bir ülkedir. Kosovayla sınırı olan ülkeler şunlardır: 112 km ile Arnavutluk, 160 km ile Makedonya, 76 km ile Karadağ ve 366 km ile Sırbistan. Dünya Bankası 2016 tahminleri temel alınarak Kosova, düşük-orta gelir grubunda olan ve 1999'dan beri istikrarlı bir ekonomik gelişme gösteren bir ülkedir (Vjetari Statistikor i Republikës së Kosovës [VSRK], 2017: 18).

İkinci Dünya Savaşından sonra 1999 yılına kadar Kosova Yugoslavya işgali altındaydı, bu ayrımcılığın zirvesine 1990-1999 arası dönemde Kosova'nın Sırbistan tarafından işgal edilmesiyle ulaşıldı. Kosova'nın Yugoslavya içinde olduğu dönemde, Kosova'da dayatılan kamu finansmanı ve mali politikalar ayrımcıydı ve diğer federal bölgelere nazaran daha yüksekti.

1990'larda Sırbistan Kosova'yı işgal etmiş ve kendi özerkliğini ilan etmiştir. Bu dönemde, hem ekonomik hem de siyasi açıdan Kosova'nın durumu daha kötüleşmiştir. Bu kötüye gidiş kamu ve finansman politikasını da etkilemiştir. Bu dönemde Sırp işgalcileri tarafından uygulanan şiddet hayatın her alanında yoğunlaşmıştı. Kosova'da iktisadi teşebbüslere sosyal alanda sert tetbirler uyguladılar

ve bu sayede iktisadi teşebbüslerin Sırbistan'dan satın alınmasını sağlamışlardır. Sert tedbirler Arnavut uyruklu işçilerin işlerini kaybetmesine yol açmış ve Arnavut uyruklu özel teşebbüsleri talan etmek için yüksek vergiler içeren mali mekanizmalar kurulmuştur. Bu dönemde ekonomi ve Arnavutluk nüfusu üzerindeki talan süreklidir. Kamu gelirleri, Sırbistan'ın polis ve askeri idaresini finanse etmek için Sırp devlet mekanizması tarafından yönetildi (Akademia e Shkencave të Shqipërisë [ASHSH]: 1999: 43).

1992'den itibaren Arnavut nüfusu, eğitim, sağlık ve sosyal destek gibi vazgeçilmez alanların finanse edilmesi amacıyla kendi kendini finanse eden finans kuruluşları kuruldu. O dönemde fon toplama zor olsa da, işgal koşullarında kamu finansmanının işlev görmesini mümkün kıldı ve böylece büyük devlet mekanizmalarının finansmanına imkan sağlanmış oldu.

1989'da Kosova'nın özerkliğinin iptal edilmesinden ve 1999'daki son savaştan sonra Kosova, Birleşmiş Milletler (BM) Güvenlik Konseyi'nin 1244 sayılı kararı uyarınca dokuz yıl boyunca BM yönetiminin idaresi altındaydı. Bu misyonun sorumluluğunu üstlenen organ tüm Kosovalı sakinlerin huzur dolu ve normal bir yaşam koşullarını güvence altına almaya ve Batı Balkanlar'da bölgesel istikrarı artırmaya yetkili olan BM Kosova Geçici Yönetim Misyonuydu.

17 Şubat 2008 tarihinde, BM'de yönetiminden sonra bağımsızlığını ilan etmiş ve resmi adı Kosova Cumhuriyeti olmuştur. Kosova parlamenter cumhuriyettir. Resmi dilleri Arnavutça ve Sırpça'dır, bazı yerel yönetim bölgelerinde resmi dil Tükçe'dir. Para birimi 2002 yılında tek taraflı olarak kabul edilen avrodur. Kosova, Uluslararası Para Fonu (IMF)'nin, Dünya Bankası'nın (DB), Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası (AİKB)'nin, Avrupa Konseyi Kalkınma Bankası (AKKB)'nin ve Venedik Komisyonunun bir üyesidir. Mayıs 2017'den bu yana Kosova Cumhuriyeti'ni 114 ülke tanıdı, böylece 100'den fazla ülkenin Kosova'yı tanımasını sağlama hedefi başarılmış oldu. Artan tanınma sayısına rağmen, öncelik, Kosova'yı tanıyan ülkelerle bağımsız ve egemen bir devlet olarak diplomatik ilişkilerin kurulması olarak kalmaya devam ediyor (Ministria e Punëve të Jashtme të Kosovës, 2017, Lista e Njohjeve: 3).

Kosova Cumhuriyeti, anayasa, yasalar ve ikincil mevzuattan başlayan ileri düzeyde bir hukuki çerçeve geliştirmiştir. Bu itibarla Kosova, tıpkı Balkan komşuları gibi AB yasalarına uyumlu olarak modern normlar ve yasalar oluşturdu. Kosova'nın hedefi AB üyeliği için potansiyel bir aday olmaktır. Yakın dönemde, AB ile Kosova arasında serbest ekonomik ve ticari bölge yaratmayı ve Kosova'daki birçok alanda reform başlatmayı amaçlayan bir istikrar ve ortaklık anlaşması imzalanmıştır.

### **2.1.2. Kosova'daki Makroekonomik Gelişmeler**

Kosova ekonomisi 2017 yılı için önceki yıllara göre büyüme kaydeden bir ekonomi olarak nitelendirildi. Kosova Merkez Bankası (KMB) gayri safi yurtiçi hasıla'ya (GSYİH) ilişkin ön istatistiklerine dayanarak, Kosova ekonomisi 2017 yılında ortalama yüzde 3,7 oranında büyürken, nominal GSYİH değeri yaklaşık 6.3 milyar avroya ulaştı. Ekonomik faaliyetlerdeki büyüme, özellikle iç talep, sırasıyla yatırımların büyümesi (yüzde 10,4) ve tüketim (yüzde 2,9) ile sağlandı (Banka Qendrore e Kosovës [BQK], Raporti i Stabilitetit Financiar [RSF], 2018: 15-33).

KMB'sı, GSYİH'nin reel büyüme hızının 2018'de yüzde 4,2'ye ulaşacağını öngörüyor (BQK-RSF, 2018: 33). 2016 bütçe gelirleri, yıllık yüzde 9,6'lık bir büyümeyi gösteren net 1,6 milyar avroluk bir değere ulaştı. 2016 yılındaki bütçe harcamaları, yıllık yüzde 5,7 oranında bir büyüme ile 1,66 milyar avro değerine ulaştı. 2015 yılındaki 111,4 milyon avroluk bütçe açığına kıyasla, 2016 yılında Kosova bütçesinde 61,1 milyon avroluk bir bütçe açığı kaydedildi. 2016 yılındaki kamu borcu, 2015 yılına göre yüzde 13,9 artışla 852,7 milyon avroya ulaştı. GSYH'nin payı olarak, kamu borcu bir önceki yıla göre yüzde 13,0'dan yüzde 14,5'e yükseldi (BQK-RSF, 2017: 21).

KMB'sı analizine dayanarak 2016 yılında doğrudan vergi gelirleri 232,1 milyon avroya (yüzde 17,4 artış) ulaştı. Bunu 1,2 milyar avro ile (yüzde 11,2 artış) dolaylı vergi gelirleri izledi. Bununla birlikte 175,3 milyon avro tutarındaki vergi dışı gelirler yüzde 8,3 oranında düştü (BQK-RSF: 48).

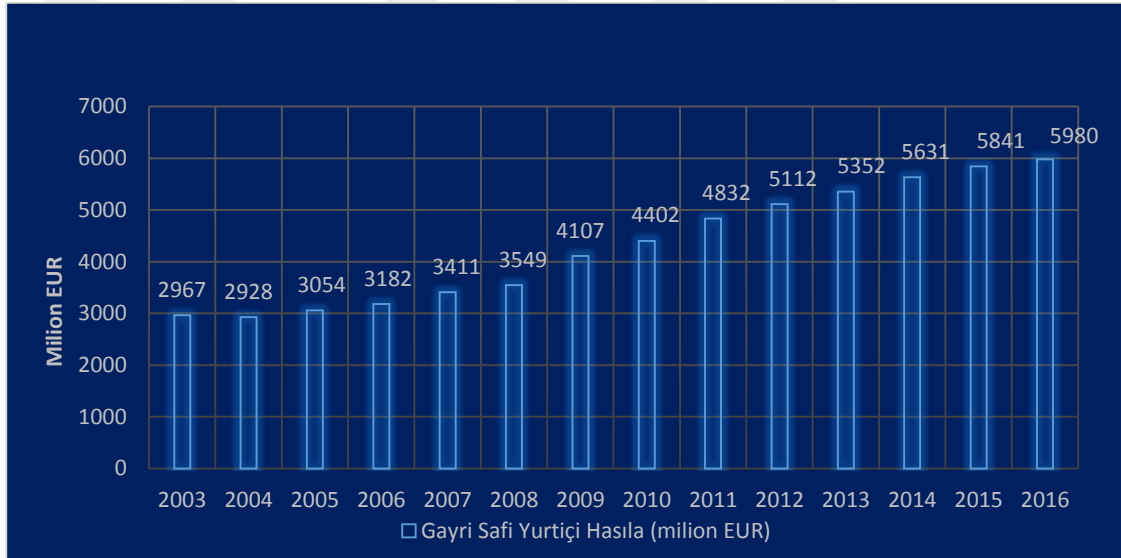
Milli hesap sistemlerinde en önemli ekonomik gösterge, belirli bir dönem için bir ülkenin ekonomisinin performansını temsil eden Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

(GSYH)'dir. Kosova'daki Gayri Safi Yurtiçi Hasıla harcama ve üretim yaklaşımına (ekonomik faaliyetlere) göre yıllık bazlarda derlenmektedir (VSRK, 2016: 202). Savaş yıllarından bugüne kadar olan Kosova nominal ve reel GSYİH Tablo 2.1'de sunulmuştur.

**Tablo 2. 1.** Kosova'da Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

Yıl	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (milyon EUR)	3054	3182	3411	3549	4107	4402	4832	5112	5352	5631	5841	5980
Gerçek gayri safi yurtiçi hasıla (%)	3.9%	4.0%	4.0%	5.4%	4.0%	4.6%	4.4%	2.8%	3.4%	1.2%	4.1%	4.1%

**Kaynak:** (BQK-RSF: 2005-2016: 21-26)



**Şekil 2. 1.** Kosova'da Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

Kosova'nın ortalama bir GSYİH büyümesi kaydettiğini görülmektedir. Bu büyümenin esas olarak Kosova vatandaşları tarafından ülkeye transfer edilen dövizler ve kamu yatırımlarıyla yapıldığını. Kosova'daki ekonomik yapı, ithalat yapısını önceden belirleyen üretim dışı sektörlerde (özellikle inşaat) yüksek düzeyde tüketim ve yatırım ile tasvir edilmektedir.

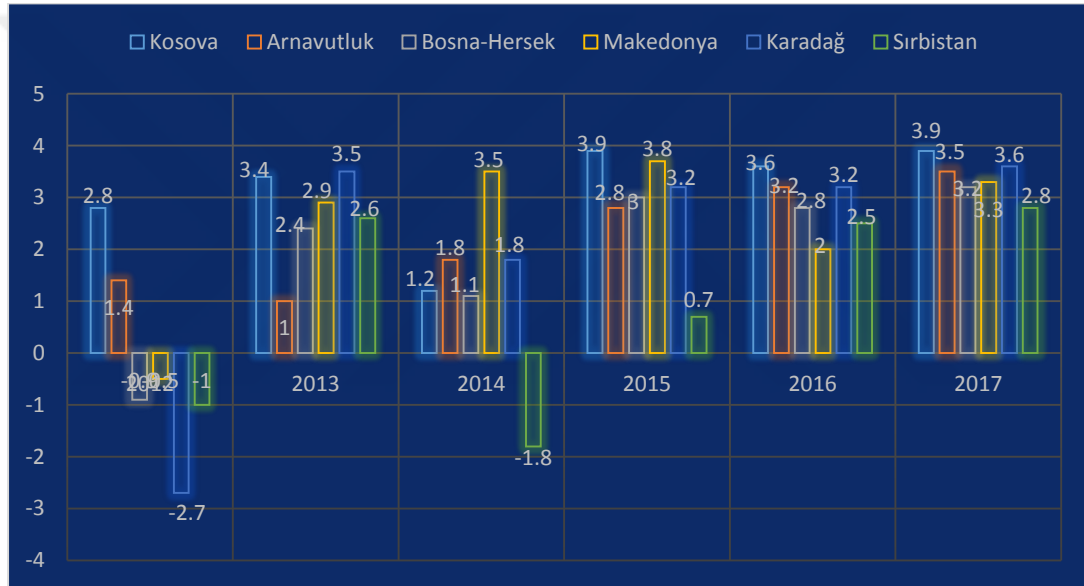
Bağımsızlığından sonra bile Kosova, GSYİH bölgesindeki en düşük orana sahip ülke konumundadır. Yaklaşık iki milyonluk devlet, bölge ülkeleri ile rekabet etmeyi başaramadı. Kosova'nın GSYİH değeri dünya ekonomisinin yüzde 0,01'ini oluşturuyor

(International Monetary Fund-Republic of Kosovo [IMF-RK]: 2015: 62). Tablo 2.2’de, günümüze kadar Güneydoğu Avrupa’da reel GSYİH sunulmaktadır.

**Tablo 2. 2.** Yıllar İtibariyle Güneydoğu Avrupa’da GSYİH

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Kosova</b>	2.8	3.4	1.2	4.1	4.1	3.7
<b>Arnavutluk</b>	1.4	1	1.8	2.8	3.2	3.5
<b>Bosna-Hersek</b>	-0.9	2.4	1.1	3	2.8	3.2
<b>Makedonya</b>	-0.5	2.9	3.5	3.8	2.4	3.3
<b>Karadağ</b>	-2.7	3.5	1.8	3.2	3.2	3.6
<b>Srbistan</b>	-1	2.6	-1.8	0.7	2.5	2.4

**Kaynak:** (World Bank Group [WBG]. Western Balkans Regular Economic Report [WBRRER], 2018: 36-62. BQK-RSF, 2018: 33. National Bank of the Republic of Macedonia [NBRM], AR: 2017: 18).



**Şekil 2. 2.** Yıllar İtibariyle Güneydoğu Avrupa’da GSYİH

Güneydoğu Avrupa’daki altı ülke, bölgedeki ekonomik büyüme beklentilerini de düşüren siyasi, kurumsal ve yüksek faiz oranlarıyla kuşatılmış karmaşık bir ekonomik çevrede faaliyet gösteriyor. Aşağıda her bir ülke için ayrı birer analiz sunulmaktadır;

Arnavutluk ekonomisi 2017 yılında genişlemeye devam etti. Dördüncü çeyrek sonunda yıllık büyüme yüzde 3,36’lık değerini işaret etmiştir. Arnavutluk’taki ekonomik büyümenin başlıca nedeni, doğrudan yabancı yatırımlarla fonlanan büyük enerji projelerinin yapıldığı özel yatırımlar ve tüketimin toparlanması olmuştur (Banka e Shqipërisë-Raporti i Stabilitetit Financiar [BSH-RSF]: 2017: 30).

Bosna-Hersek'in 2017 yılında ekonominin reel sektörü, bir önceki yıla göre sanayi üretiminin büyümesi ile karakterizedir. BH'in ekonomik büyüme oranı 2016 yılında bir miktar düşerek 2.8 olmuş ve 2017 yılında bu oranın yüzde 3,2'ye ulaşmıştır. Bu ekonomik büyüme, net ihracat ve iç tüketime bağlı olarak gerçekleşmektedir. BH'teki bütçe açığı, bölgedeki en düşük seviyededir ve büyük oranda dolaylı vergi gelirleri ile desteklenmektedir (Central Bank of Bosnia and Herzegovina-Annual Report [CBBH-AR]: 2017: 25).

Kosova 2016'da yüzde 3,6 oranında ekonomik büyüme kaydederken, Kosova Merkez Bankasına göre 2017 yılında bu oranın yüzde 3,7 ulaşmıştır. Vergi reformları ve kayıt dışı ve yolsuzlukla mücadele gibi finansal tedbirler, 2017 yılının ilk yarısında açığın azaltılmasına katkıda bulunduğu düşünülen gelir kalemlerini artırmaya yardımcı olmuştur. Geri satılma oranı, yüksek kar, düşük orandaki batık krediler ve düşük faiz oranları ile kredi verme ve iç talepteki gelişmeyle iyi performans gösteren finans sektöründe takdir görmektedir (BQK-RSF, 2018: 33).

Makedonya ise 2016'daki ekonomik büyümenin yavaşladığı ve bunun üzerinde siyasi kargaşanın olumsuz etkisinin bulunduğu ve buna büyük oranda ülkeye yapılan yabancı yatırımın düşmesinin eşlik ettiği tahmin edilmektedir. 2017 yılının sonuna kadar ülkedeki ekonomik büyümenin toparlanarak kademeli olarak yüzde 3.3'e ulaştığı görülmüştür. Bu büyüme oranı büyük ölçüde kamunun altyapıya yaptığı yatırım ve tüketim tarafından desteklenmektedir. Ekonomik büyümedeki yavaşlamayla birlikte mevduat ve kredilerin büyüme oranı 2003 yılından bu yana ilk kez negatife dönmüştür. (National Bank of the Republic of Macedonia-Annual Report [NBRM-AR]: 2017: 18).

Karadağ'da ise, 2015 ve 2016 yıllarında ekonomik bir iyileşme görülmüştür. 2017-2018 yılları için ekonomik büyümenin tahminler göre yüzde 3,3 ve yüzde 3,7 arasında büyüme oranları görülmektedir. Bu büyüme başta yeni bir otoyol inşaatı ve bu bölgede turizmi geliştirme ile ilgili ve altyapı yatırımından kaynaklanmaktadır (Central Bank of Montenegro- Annual Report [CBM-AR], 2016: 13).

Sırbistan'ın ekonomik performansı ile ilgili olarak, 2017'de yüzde 2.4'lik bir artış olarak kaydedildi ve bu önceki yıllara göre olumlu bir artış olarak kabul edilmektedir. Özellikle doğrudan yabancı yatırımlar ve ihracatın büyümesi ile

ekonomik faaliyetlerin hızlanması söz konusu. Reel ücret artışının tüketici desteği üzerindeki etkisi bir gözlemdir. Düşük enerji ve gıda fiyatlarının enflasyonu yönetilebilir sınırlarda tutmaya devam ettiği düşünülmektedir (National Bank of Serbia [NBS]-AFSR, 2017: 11).

Avrupa'daki gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, euro bölgesi ülkelerinden önemli ölçüde daha yüksek bir büyüme oranı (yüzde 5.8) kaydetmiştir. En yüksek büyümeyi Türkiye (yüzde 7.0) ve Romanya (yüzde 7.0) kaydetmiştir. Balkan bölgesinde en yüksek büyüme oranı Arnavutluk (yüzde 3.9) ve Bulgaristan (yüzde 3.6) olarak kaydetmiştir (NBS-AFSR, 2017: 11-12).

### **2.1.2.1. Kosova ve Güneydoğu Avrupa Ülkelerindeki Enflasyon Eğilimi**

Kosova Cumhuriyeti'ndeki tüketici sepeti ağırlıklı olarak şu ürünlerden oluşur: gıda, giyim, enerji, meşrubatlar ve tüketici sepetinin yaklaşık yarısını oluşturan tütün ürünlerinden oluşmaktadır. Kosova'nın resmi para birimi avrodur ve Kosova, avroyu yayınladığı tarihte tek taraflı olarak kabul etti ve o zamandan beri ülkedeki resmi para birimi olarak kullanılmaktadır (Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2013: 18).

Kosova ekonomisinde enflasyona bağlı gelişmeleri kontrol altına almak için gerekli olan geleneksel araçların yokluğunda ve Kosova ekonomisinin ithal mallara yüksek bağımlılığı nedeniyle Kosova'daki enflasyona bağlı gelişmeler ağırlıklı olarak uluslararası emtia fiyatlarındaki dalgalanmalara bağlıdır (Programi i Kosovës për Reforma në Ekonomi [PKRE], 2017: 20).

Bankaların faiz oranı enflasyon oranı ile yakından ilişkilidir. Bu nedenle enflasyon oranındaki değişiklikler bankanın fon maliyetindeki değişimi temsil etmektedir. Ayrıca, gelir sabitlendiğinde enflasyon ekonomik aktörlerin ödeme gücünü de etkilemektedir. Enflasyonun büyümesi artan borç ödeyebilme gücünü ve ekonomik aktörlerin ve bankaların artan belirsizliğini etkilemekte ve bu finansal istikrar için artan



bir risk oluşturmaktadır (Bakija ve Mustafa, 2016: 18). Tablo 2.3'de Kosova'daki yıllara göre enflasyon oranını sunulmaktadır.

**Tablo 2. 3.** Kosova'da Yıllık Enflasyon Oranı

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Kosova'da Yıllık Enflasyon Oranı</b>	-1.4	0.6	4.4	9.4	-2.4	3.5	7.3	2.5	1.8	0.4	-0.5	0.3

**Kaynak:** (Agjencia e Statistikave të Kosovës [ASK], 2017: 6)



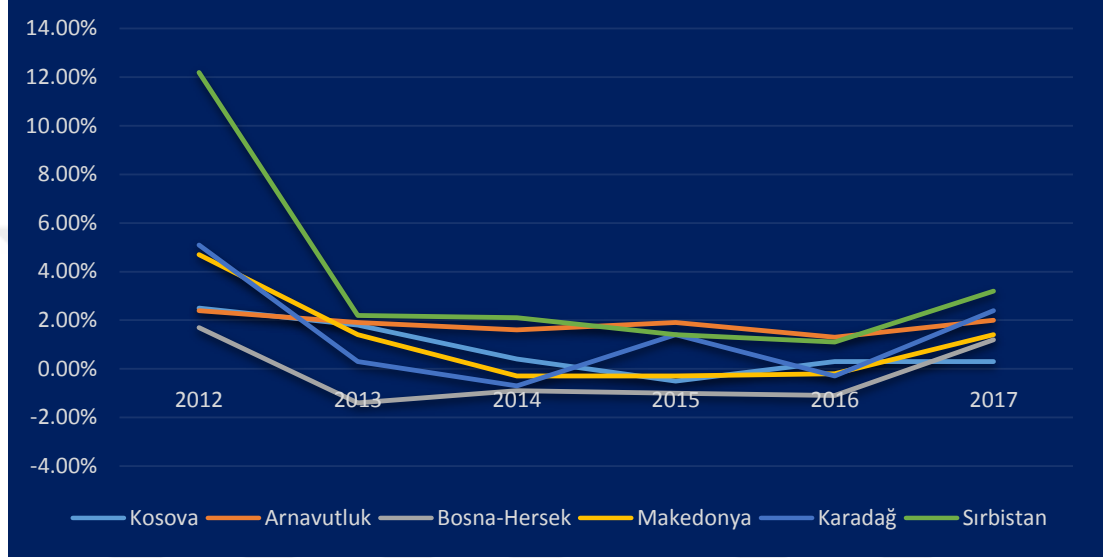
**Şekil 2. 3.** Kosova'da Yıllık Enflasyon Oranı

2008 yılında Kosova'daki tüketici fiyatları endeksi, 2007'ye kıyasla ortalama %9,4 arttı. Kosova'da şimdiye kadar kaydedilen %14.8'lik en yüksek enflasyon oranına rağmen Kosova'da Avronun kullanılması 2008 yılına kadar istikrarlı enflasyon tabanını korumaya yardımcı oldu. Bu enflasyon oranı esas olarak ekmek ve tahıl ürünleri, sıvı yağlar ve katı yağlar, süt, peynir ve yumurta, et, meyve, elektrik, gaz ve diğer yakıtlar, hane halkının yaşamını devam ettirmesi için ürün ve hizmetler, ulaştırma hizmetleri ve kahve, çay ve kakao gibi diğer gıda ürünleri, sebze, maden suyu, alkolsüz içecekler, meyve suları ve tıbbi ürünler, ekipman ve kişisel bakım ürünlerindeki yükselen fiyatlar ile açıklanmaktadır (ASK, 2017: 7). Tablo 2.4'de Güneydoğu Avrupa'daki diğer ülkelerle, enflasyon oranının karşılaştırmalı bir analizi sunulmaktadır.

**Tablo 2. 4.** Güneydoğu Avrupa'da Enflasyon Oranı

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Kosova	2.5%	1.8%	0.4%	-0.5%	0.3%	0.3%
Arnavutluk	2.4%	1.9%	1.6%	1.9%	1.3%	2.0%
Bosna-Hersek	1.7%	-1.4%	-0.9%	-1.0%	-1.1%	1.2%
Makedonya	4.7%	1.4%	-0.3%	-0.3%	-0.2%	1.4%
Karadağ	5.1%	0.3%	-0.7%	1.4%	-0.3%	2.4%
Sırbistan	12.2%	2.2%	2.1%	1.4%	1.1%	3.2%

**Kaynak:** (WBG-WBRER, 2018: 36-62, (ASK), 2017: 6)



**Şekil 2. 4.** Güneydoğu Avrupa'da Enflasyon Oranı

Düşük enflasyon ve işgücü piyasasının kaydettiği en iyi performans birleşince, ekonomik büyümeyi artıracak ve işgücü piyasasında ve yoksulluğun azaltılmasında olumlu gelişmeler sağlayacaktır. 2016 yılına gelindiğinde, bölgedeki ekonomik toparlanmayı etkileyen Güneydoğu Avrupa ülkelerindeki enflasyon yönetilebilir durumdaydı. 2016 yılında tüketim fiyatları Karadağ'da artarken, Makedonya ve Arnavutluk yavaş büyüme gösterene kadar Kosova'da değişmemiştir. Bölgedeki çoğu ülke, aileleri en düşük gelirli olmasına rağmen, 2017 yılında yükselen enflasyonla karşı karşıya kalmıştır.

## 2.1.2.2. Kosova ve Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde İşsizlik Oranı

2011 yılında Kosova, BM tarafından belirlenen nüfus sayımını gerçekleştirdi. Kayıt, uluslararası kriterlere ve standartlara uygun olarak gerçekleştirildi ve sayım görevlilerinin formların doldurulmasını tamamladığı geleneksel yöntemle (kapıdan kapıya) gerçekleştirildi.

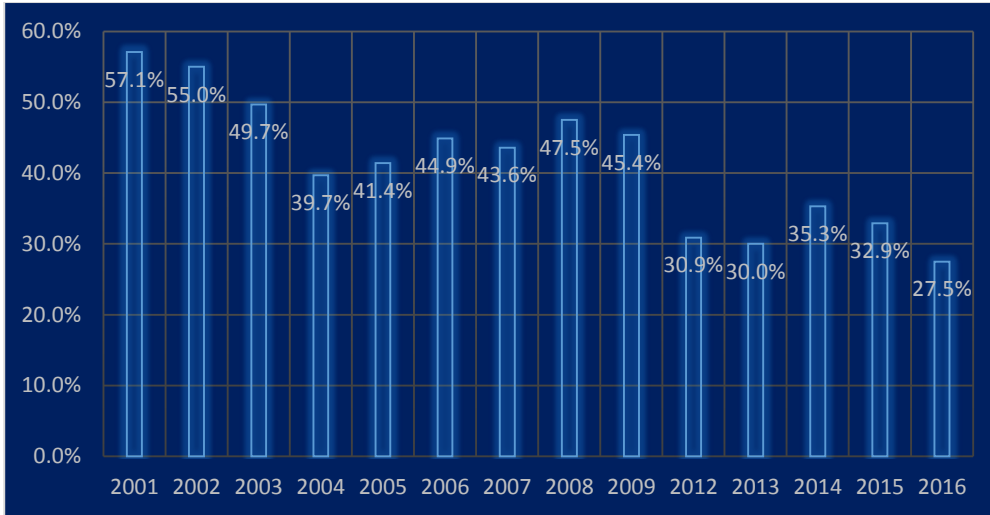
Kosova'daki sayım Avrupa Konseyi ve Avrupa Komisyonu tarafından uluslararası düzeyde denetlendi. Bu sayım işlemi hem yerli hem de uluslararası kuruluşlara göre olumlu geçmiştir. Kosova İstatistik Kurumu tarafından yapılan bir tanıma göre Kosova devleti, ortalama yaş oranı 30.2 olan çok genç bir nüfus yapısına sahip. 1990'dan sonra Kosova nüfusu, hem yapıyı hem de büyüme oranlarını etkileyen göç olgusuyla karşı karşıya kaldı (VSRK, 2016: 33).

Kosova şu anda işsizlik ve yoksulluk sorunuyla karşı karşıyadır. BM kalkınma programı (UNDP) tarafından yapılan "Public Pulse (Kamuoyunun Nabzı)" araştırması kapsamında yapılan değerlendirmede Kosovalıların yüzde 55'inden fazlası işsizliği Kosova'daki ana sorun olarak görüyor, onu %24 ile yoksulluk sorunu ve yüzde 5 ile yolsuzluk takip edilmektedir (United Nations Development Programme [UNDP], 2016: 4, 5). Tablo 2.5'de yıllar itibariyle Kosova'da işsizlik seviyesi sunulmaktadır.

**Tablo 2. 5.** Kosova'da Yıllara Göre İşsizlik Oranı

2001	57.1%
2002	55.0%
2003	49.7%
2004	39.7%
2005	41.4%
2006	44.9%
2007	43.6%
2008	47.5%
2009	45.4%
2010	--
2011	--
2012	30.9%
2013	30.0%
2014	35.3%
2015	32.9%
2016	27.5%

**Kaynak:** (VSRK, 2017: 97)



Şekil 2. 5. Kosova'da Yıllara Göre İşsizlik Oranı

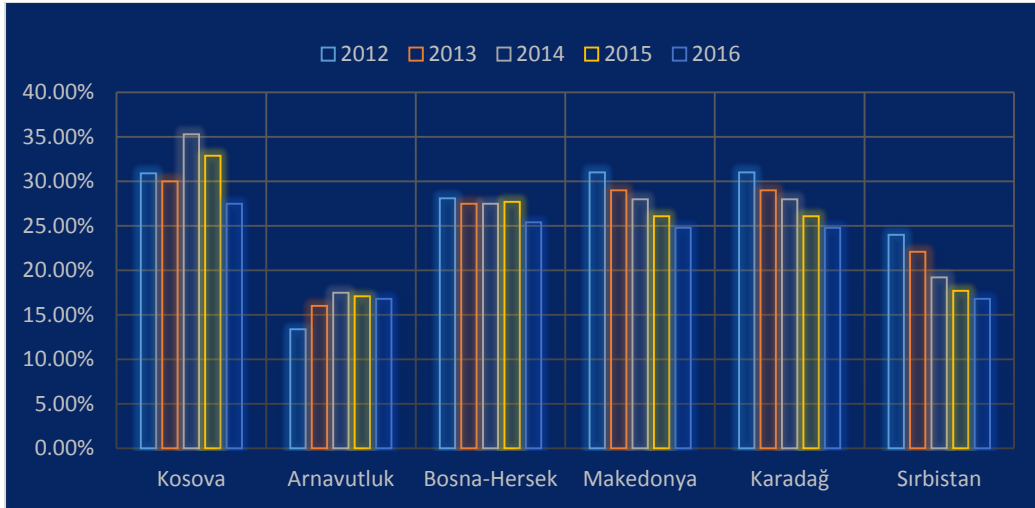
Tablo 2.5’de anlaşılacağı üzere Kosova’da istihdamın her geçen yıl artmakta oluşu ve Kosova İstatistik Kurumu (KİK) göre 2016’da istihdamın %5.4’ün üzerinde arttığı görülmüştür.

KİK (VSRK, 2017: 36, 37, 38, 100) tarafından yapılan anketlere dayanarak, 2016’da Kosova’daki çalışabilecek yaştaki nüfus 1.135.463 kişi dir. KİK’ya göre istihdam sağlayan başlıca ekonomik faaliyetler şunlardır: yüzde 14,8 ile ticaret; yüzde 13,2 ile üretim; yüzde 11,5 ile inşaat; yüzde 10.6 ile eğitim ve yüzde 7.4 kamu yönetimi. Aynı zamanda, diğer sektörler istihdama en düşük yüzdeyle katkı sağlıyor. Tablo 2.6’da yıllara göre Güneydoğu Avrupa ülkeleri arasında işsizlik seviyesi hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 2. 6. Güneydoğu Avrupa’da Yıllara Göre İşsizlik Oranı

	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Kosova</b>	30.9%	30.0%	35.3%	32.9%	27.5%
<b>Arnavutluk</b>	13.4%	16.0%	17.5%	17.1%	16.8%
<b>Bosna-Hersek</b>	28.1%	27.5%	27.5%	27.7%	25.4%
<b>Makedonya</b>	31.0%	29.0%	28.0%	26.1%	24.8%
<b>Karadağ</b>	31.0%	29.0%	28.0%	26.1%	24.8%
<b>Sırbistan</b>	24.0%	22.1%	19.2%	17.7%	16.8%

Kaynak: (WBG-WBRER, 2018: 36- 62, VSRK, 2017: 97)



Şekil 2. 6. Güneydoğu Avrupa'da Yıllara Göre İşsizlik Oranı

Tablo 2.6 incelendiğinde Güneydoğu Avrupa ülkelerindeki istihdamın yıllara göre yaklaşık yüzde 3,7 oranında büyüme kaydettiği görülmektedir. Ayrıca, Kosova Merkez Bankası'na (KMB) (2016: 35) göre eğitim, Kosova'daki işgücü piyasasındaki beklentileri artırdı. KMB'na göre işsizlik oranı eğitimsizler için en yüksek (yaklaşık yüzde 65), yükseköğretimi bitirenler için ise en düşüktür (yüzde 15). Güneydoğu Avrupa ülkeleri arasındaki en düşük işsizlik oranı, yüzde 16.8 ile Arnavutluk ve Sırbistan'dadır.

### 2.1.2.3. Kosova ve Güneydoğu Avrupa Ülkelerindeki Ticaret Dengesi

Kosova ticaret dengesi çerçevesi her ülkeyle düzenli ithalat ve ihracat yapmayı içermektedir. Ticaret dengesi, ithal edilen mallardan ihracat düşülerek hesaplanmaktadır. Kosova çok zayıf bir ihracat tabanı olması nedeniyle hep büyük ticaret açıkları vermiştir. Kosova'nın toplam ihracatının yüzde 42.8'si metal, toplam ihracatın yüzde 30'u maden ürünleri iken, ülkenin ana ithalatı ise gıda, içecek, tütün, maden ürünleri, ekipman ve elektrik malzemeleridir (AKS-Statistikat Ekonomke [SE], 2017: 8).

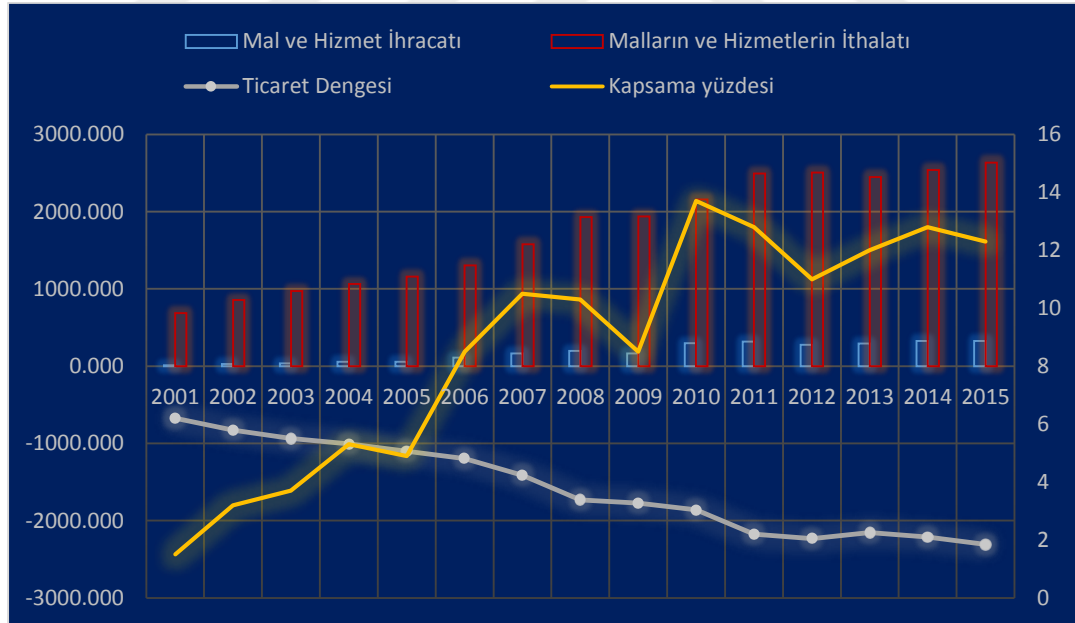
Kosova İstatistik Kurumu tarafından sunulan verilere dayanarak 2001 ile 2015 yılları arasındaki Kosova ticaret dengesi negatif dir. Bu süre zarfında, ticaret açığının en yüksek seviyesi 2,309 milyon avro ile 2015'te, en düşük seviyesi ise 673 milyon avro

ile 2001'de kaydedilmiştir (AKS-SE, 2017: 9). Tablo 2.7'de Kosova'daki ticaret dengesi yıllara göre sunulmuştur.

**Tablo 2. 7. Kosova'da Yıllara Göre Ticaret Dengesi**

1	Mal ve Hizmet İhracatı 2 (000')	Malların ve Hizmetlerin İthalatı 3 (000')	Ticaret Dengesi 4=2-3 (000')	Kapsama yüzdesi 5=2/3
2001	10.559	684.500	-673.941	1.5
2002	27.599	854.758	-827.159	3.2
2003	35.621	973.265	-937.644	3.7
2004	56.567	1063.347	-1006.780	5.3
2005	56.283	1157.492	-1101.209	4.9
2006	110.774	1305.879	-1195.105	8.5
2007	165.112	1576.186	-1411.074	10.5
2008	198.463	1928.236	-1729.773	10.3
2009	165.328	1937.539	-1772.211	8.5
2010	295.957	2157.725	-1861.768	13.7
2011	319.165	2492.348	-2173.183	12.8
2012	276.100	2507.609	-2231.509	11
2013	293.842	2449.064	-2155.222	12
2014	324.543	2538.337	-2213.794	12.8
2015	325.294	2634.693	-2309.399	12.3

Kaynak: (AKS-SE, 2017: 9)



**Şekil 2. 7. Kosova'da Yıllara Göre Ticaret Dengesi**

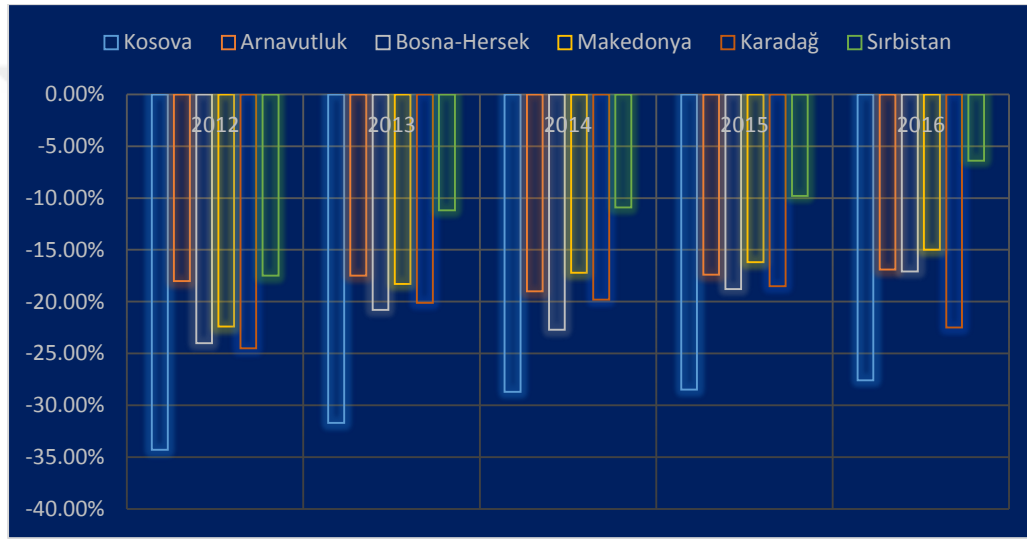
Tablo 2.7'de görüldüğü gibi, Kosova'daki olumsuz ticaret dengesine rağmen, tüketim ve yatırımlar, 2016 yılında yüzde 3,6'lık ekonomik büyümeyi sağladı. Kamu yatırımları ve tüketimden kaynaklı olarak 2017'de yüzde 3,7 ulaşmıştır. Tablo 2.8'de

yıllara göre Güneydoğu Avrupa ülkelerindeki ticaret dengesi (GSYİH'ye oran olarak) sunulmuştur.

**Tablo 2. 8.** Güneydoğu Avrupa'da Yıllar Göre Ticaret Dengesi (GSYİH'ya oran olarak)

	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Kosova</b>	-34.3%	-31.7%	-28.7%	-28.5%	-27.6%
<b>Arnavutluk</b>	-18.0%	-17.5%	-19.0%	-17.4%	-16.9%
<b>Bosna-Hersek</b>	-24.0%	-20.8%	-22.7%	-18.8%	-17.1%
<b>Makedonya</b>	-22.4%	-18.3%	-17.2%	-16.2%	-15.0%
<b>Karadağ</b>	-24.5%	-20.1%	-19.8%	-18.5%	-22.5%
<b>Sırbistan</b>	-17.5%	-11.2%	-10.9%	-9.8%	-6.4%

**Kaynak:** (WBG-WBRER, 2018: 36-62)



**Şekil 2. 8.** Güneydoğu Avrupa'da Yıllara Göre Ticaret Dengesi (GSYİH'ya oran olarak)

Yukarıdaki verilerden yola çıkarak, bölge ülkeleri ile karşılaştırıldığında Kosova'nın ihracatının çok düşük seviyelerde olduğu görülmektedir. İhracat düzeyinin artırılması ekonominin gelişimi için kritik önem taşımakta ve Kosova gibi ülkeler, ürün kalitesini artırarak ve diğer ülkelere daha rekabetçi bir şekilde üretebilecekleri mal ve hizmetlerde uzmanlaşarak ihracatı artırmak için gerekli tedbirleri almalıdırlar. Ticaret dengesini ele aldığı (GSYİH yüzde oranı olarak), 2016 yılı için en yüksek seviyede negatif ticaret dengesine (yüzde -27.6) sahip ülke Kosova'dır. Bunu Karadağ (yüzde -22.5), Bosna-Hersek (yüzde -17.1), Arnavutluk (yüzde -16.9), Makedonya (yüzde -15.0) ve Sırbistan (yüzde -6.4) ile en düşük ticaret dengesi izlenmiştir.

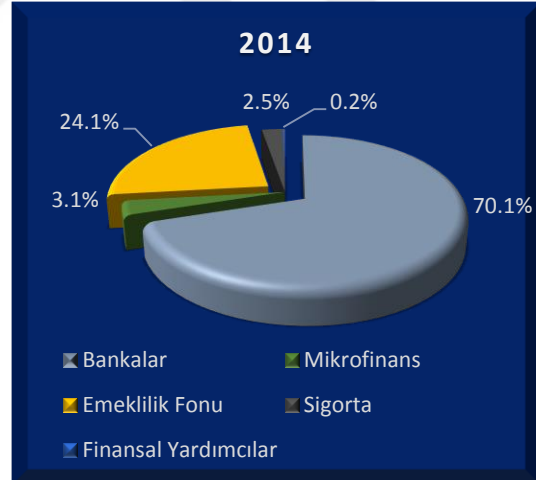
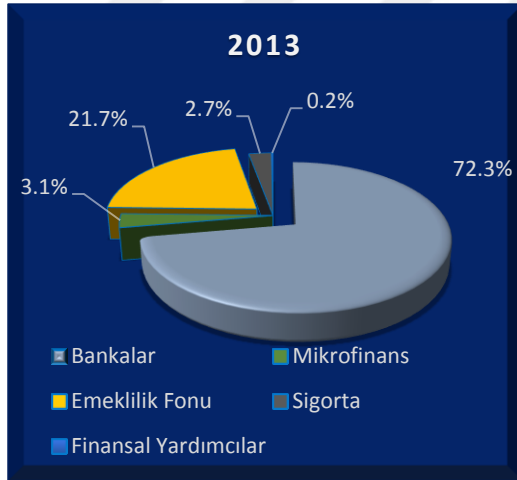
## 2.2. KOSOVA'DA FİNANSAL SİSTEMİN YAPISI

Bankaların domine ettiği Kosova finans sektörü, 2000 yılından bu yana hızla genişledi. KMB tahminlerine dayanarak, Kosova finansal sisteminin istikrarlı bir büyüme ile nitelendirildiğini görmekteyiz. 2017'de, sistemin toplam varlıklarının değeri yıllık yüzde 9,7'lik büyüme ile 5,91 milyar avroya ulaştı (BQK-RSF, 2017: 44). KMB tahminlerine göre, bu büyüme bankacılık sektörünün genişlemesinin ve emeklilik fonlarının olumlu performansının bir sonucudur. Tablo 2.9'da, Kosova'nın finansal sisteminin yapısı yıllara göre sunulmuştur.

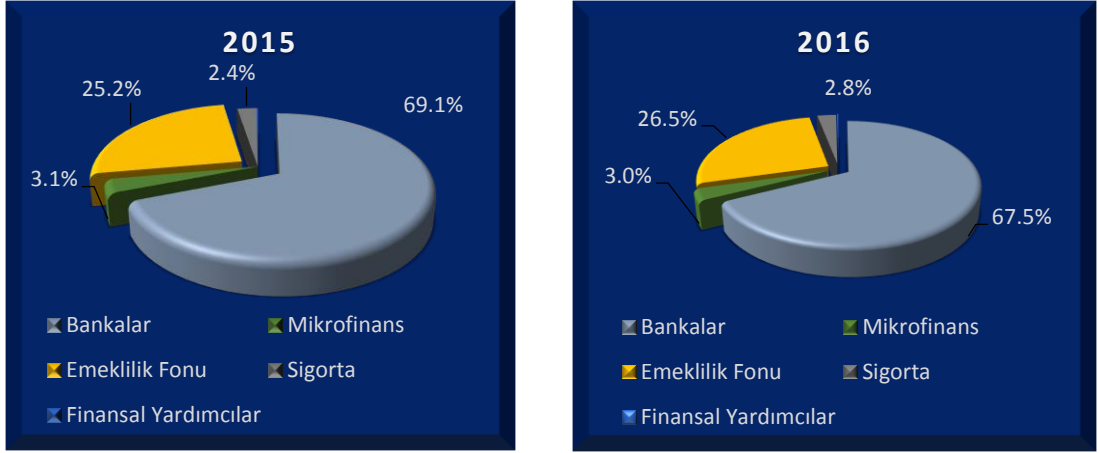
**Tablo 2. 9.** Kosova'da Finansal Sistemin Yapısı

	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Bankalar</b>	72.3%	70.1%	69.1%	67.5%	65.5%
<b>Mikrofinans</b>	3.1%	3.1%	3.1%	3.0%	3.3%
<b>Emeklilik Fonu</b>	21.7%	24.1%	25.2%	26.5%	28.0%
<b>Sigorta</b>	2.7%	2.5%	2.4%	2.8%	3.0%
<b>Finansal Yardımcılar</b>	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%

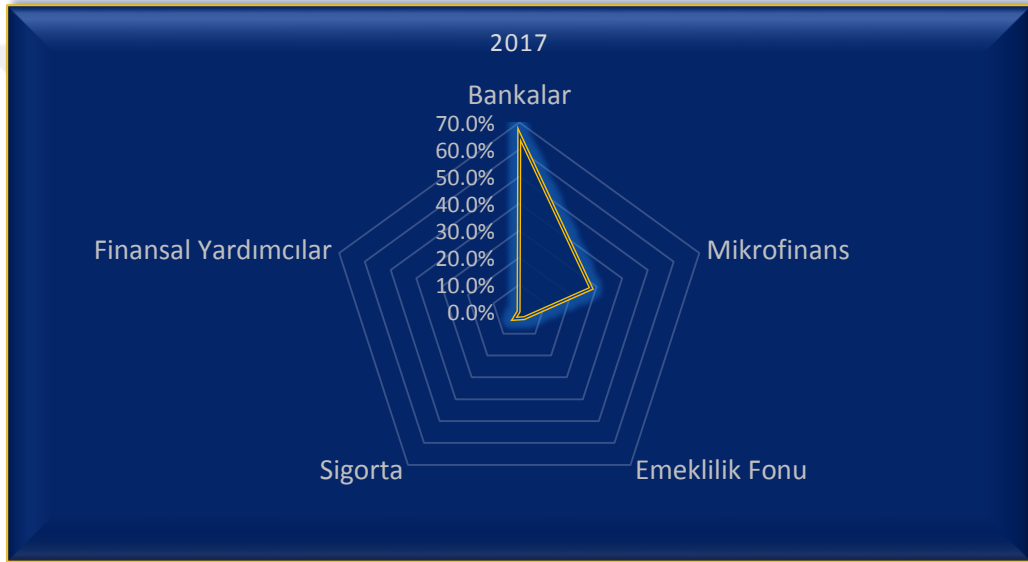
**Kaynak:** (BQK-RSF, 2017: 44)







Şekil 2. 9. Kosova'da Finansal Sistemin Yapısı 2013-2016



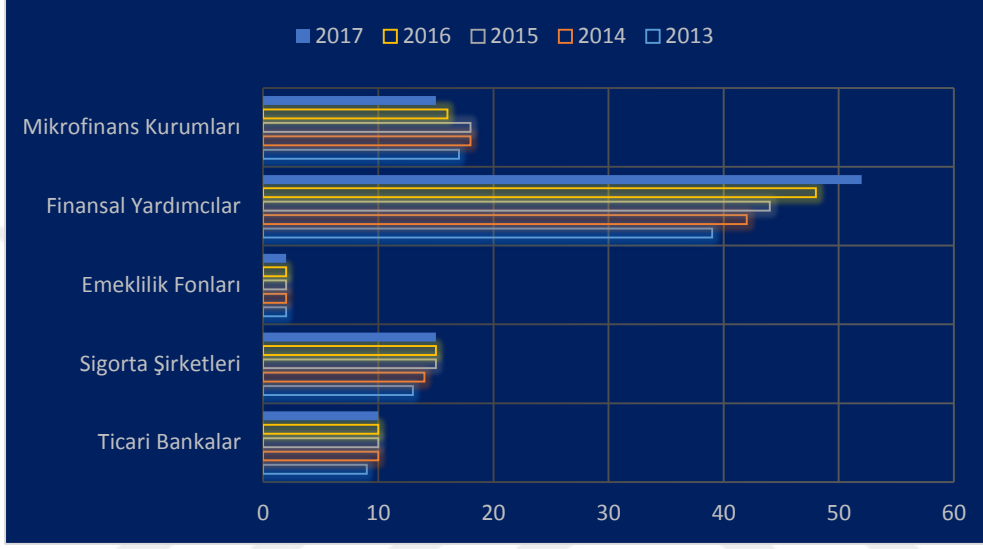
Şekil 2. 10. Kosova'da Finansal Sistemin Yapısı 2017

Yıllar içerisinde emeklilik fonu varlıklarında sürekli bir artış söz konusu olmasına ve diğer finansal sektörlerin genel hatlarıyla değişmemiş olmasına rağmen, Kosova'nın finansal sistem yapısının bankacılık sektörü tarafından domine edilmeye devam ettiği görülmektedir. Aşağıda, Kosova'da mali sistemi oluşturan finansal kurum sayısı yıllar itibarıyla sunulmuştur, şu ana kadar Kosova'da faaliyet izni bulunan finansal kurumların toplam sayısı ise 97 finans kurumuna ulaşmıştır.

**Tablo 2. 10.** Kosova'da Mali Kurumların Sayısı

	2013	2014	2015	2016	2017
Ticari Bankalar	9	10	10	10	10
Sigorta Şirketleri	13	14	15	15	15
Emeklilik Fonları	2	2	2	2	2
Finansal Yardımcılar	39	42	44	48	52
Mikrofinans Kurumları	17	18	18	16	15

Kaynak: (BQK-RSF, 2017: 45)



**Şekil 2. 11.** Kosova'da Mali Kurumların Sayısı

Tablo 2.10'da bakıldığında emeklilik fonlarının ve ticari bankaların sayısının sabit kaldığı, mikrofinans kurumlarının sayısının ise 15'e düştüğü; mali yardım sektörünün ise 52'ye yükseldiği, 2017 yılı için sigorta kurumlarının sayısının ise 15 olarak kaldığı görülmektedir.

Kosova'da finans sektöründe çoğunlukla yabancı sermaye hakimdir. Bankacılık, mikrofinans ve sigorta sektörleri yüksek oranda yabancı sermayeye sahipken, emeklilik sektörü neredeyse tüm fonları yerel katkılarla desteklemektedir (BQK-RSF, 2017: 45).

### 2.2.1. Kosova Cumhuriyeti'nde Bankacılık Sektörü

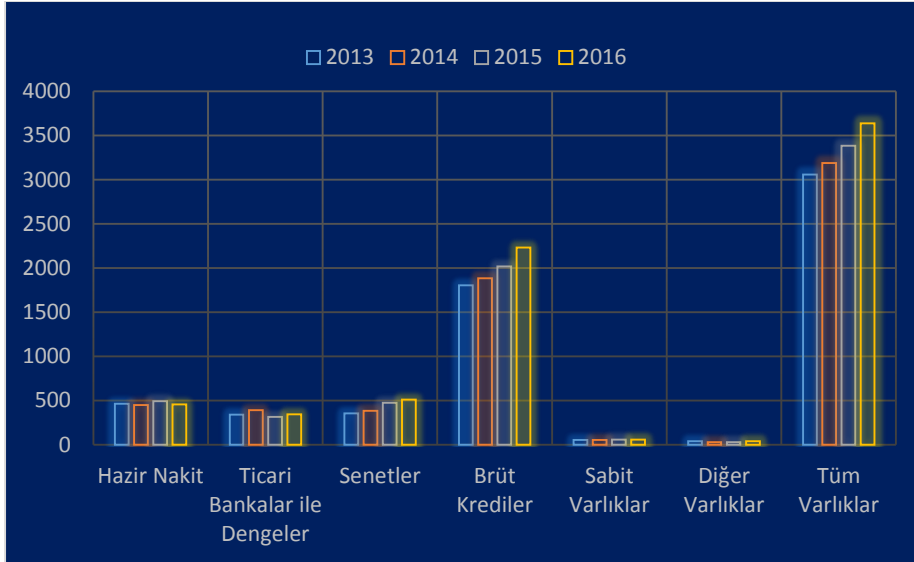
Kosova'da faaliyet gösteren ticari bankalar mali açıdan iyi durumdadır. Bu bakımdan ticari bankaların Kosova'daki vatandaşların tasarrufuna ihtiyaç duymadığı

görülmektedir. Kosova Cumhuriyeti'ndeki bankalar varlık açısından doymuş, likiditesi yüksek ve emniyetli durumdadır. Kosova Cumhuriyeti'ndeki bankacılık sistemi istikrarlı, iyi sermayeye sahip ve yüksek oranda karlı olmaya devam etmektedir. Merkez Bankası tahminlerine göre, bankacılık sektörü ağırlıklı olarak yabancı sermayeli bankaların yoğunlaştığı bir sektör olmaya devam etmektedir. Bu bankalardan sadece iki tanesi yerel sahipli iken, beş tanesi Alman, Avusturya, Slovenya, Arnavut ve Sırp kökenli olup, üç tanesi ise Türk kökenlidir. Merkez Bankasının tahminlerine göre, bankacılık sektörünün varlıkları yüzde 7,4 oranında artarak, 4,8 milyar avroya yükseldi (BQK-RZHE, 2016: 40). Tablo 2.11'de, Kosova bankacılık sektörünün sermaye yapısı sunulmuştur.

**Tablo 2. 11.** Kosova'da Bankacılık Sektörünün Sermaye Yapısı

	2013	2014	2015	2016
<b>Hazir Nakit</b>	463.3	447.1	491	457.3
<b>Ticari Bankalar ile Dengeler</b>	339.9	390.8	316	342
<b>Senetler</b>	354.5	383.8	473.3	510.3
<b>Brüt Krediler</b>	1805.8	1882.3	2019.5	2230
<b>Sabit Varlıklar</b>	55.5	53.7	57	58.5
<b>Diğer Varlıklar</b>	40.3	28.8	28.5	39
<b>Tüm Varlıklar</b>	3059.3	3186.6	3385.3	3637.1

Kaynak: (BQK-RSF, 2017: 19)



**Şekil 2. 12.** Kosova'da Bankacılık Sektörünün Sermaye Yapısı

Tablo 2.11'de görüldüğü gibi, 2016 yılının Kosova'daki bankacılık sektörünün 2013'ten bu yana sermaye seviyesinin yüzde 18,89'luk bir artışla tanımlandığı

görülmektedir. Kosova'da bankacılık sektörünün finansmanının önemli bir kaynağı, 2016'da bankalar tarafından gerçekleştirilen kârdaki artışın bir sonucu olarak artan kendi kaynaklarıdır (öz sermaye).

## 2.2.2. Kosova ve Güneydoğu Avrupa Ülkelerinin Bankacılık Sektöründe Faiz Oranları

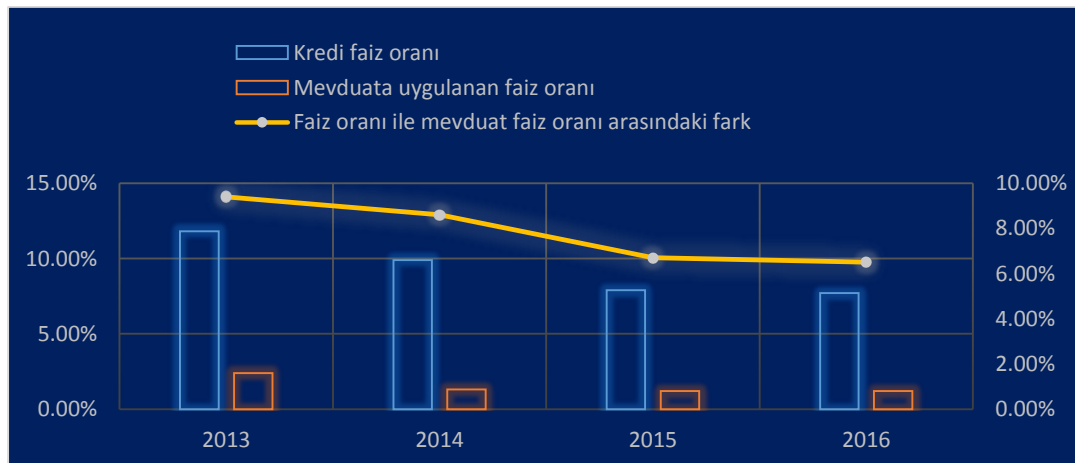
Son birkaç yıldır Kosova Cumhuriyeti'nde ticari bankalar, kredilere uygulanan faiz oranlarını düşürmüştür. Geçmiş yıllarda olduğu gibi, kredi faiz oranları yüzde 12 ile 16'dan yüzde 8'e düşmüştür (BQK-RSF, 2017: 25).

Finansman maliyetinin düşürülmesi, ülke ekonomisinde yatırım ve tüketimin artırılması için teşvik edici niteliktedir. Faiz oranlarının düşürülmesi, ülkedeki işletmelerin ve sermaye yatırımlarının gelişimini etkilemektedir. Ayrıca, Kosova bankacılık sektöründe kredilerin ve mevduatların ortalama faiz oranlarının Güneydoğu Avrupa ülkelerinin ortalama faiz oranlarına yakın seviyelerde olduğu da dikkat edilmesi gereken bir husustur. Tablo 2.12'de, Kosova bankacılık sektöründe ki kredi ve mevduat faiz oranları sunulmuştur.

**Tablo 2. 12.** Kredi ve Mevduat Faiz Oranları

	2013	2014	2015	2016
<b>Kredi faiz oranı</b>	11.80%	9.90%	7.90%	7.70%
<b>Mevduata uygulanan faiz oranı</b>	2.40%	1.30%	1.20%	1.20%
<b>Faiz oranı ile mevduat faiz oranları arasındaki fark</b>	9.40%	8.60%	6.70%	6.5%

Kaynak: (BQK-RSF, 2018: 42)



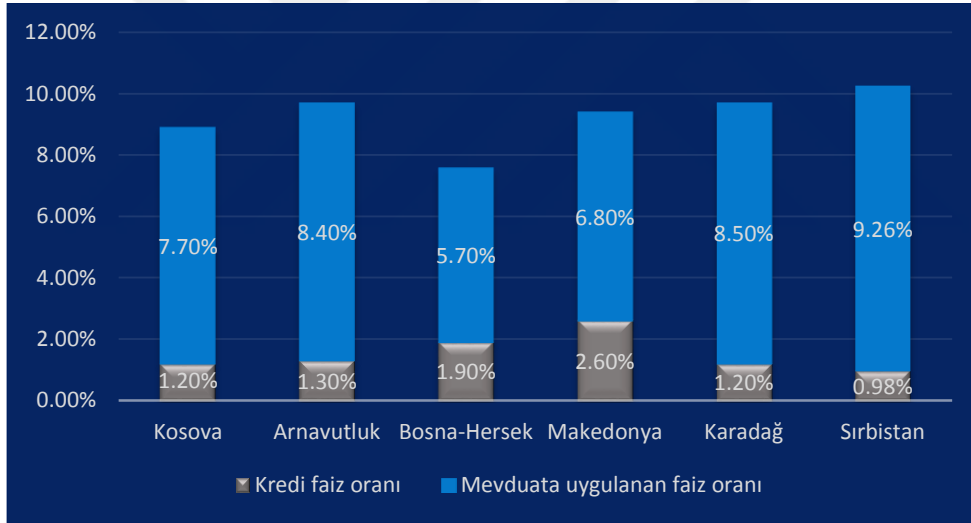
**Şekil 2. 13.** Kredi ve Mevduat Faiz Oranları

Tablo 2.12’de görüldüğü gibi kredilerdeki ortalama faiz oranının yıllar içerisinde sürekli bir düşüş gösterdiği kaydedilmektedir. Ayrıca, bir artışın görüldüğü 2016 yılı hariç ortalama mevduat faiz oranı yıllar itibariyle gerilemiştir. Tablo 2.13’de, Güneydoğu Avrupa ülkeleri ile ilişkili olarak 2016 yılı için Kosova bankacılık sektöründe ki kredi ve mevduat faiz oranları sunulmuştur.

**Tablo 2. 13.** Güneydoğu Avrupa’da Kredi ve Mevduat Faiz Oranı

	Kredi Faiz Oranı	Mevduata Uygulanan Faiz Oranı
<b>Kosova</b>	1.2%	7.7%
<b>Arnavutluk</b>	1.3%	8.4%
<b>Bosna-Hersek</b>	1.9%	5.7%
<b>Makedonya</b>	2.6%	6.8%
<b>Karadağ</b>	1.2%	8.5%
<b>Sırbistan</b>	0.98	9.26%

**Kaynak:** (BQK-RSF: 2016: 52, NBS-Statistics Interest Rates, 2017: 12)



**Şekil 2. 14.** Güneydoğu Avrupa’da Kredi ve Mevduat Faiz Oranı

Yukarıdaki veriler ışığında, Kosova ve bölgedeki faiz seviyesini etkileyen faktörler arasında şunlar sayılabilir; rekabet derecesi, finansal piyasaların az gelişmişliği ve bölgedeki sermaye piyasalarının eksikliğidir. Bu aynı zamanda kredi ve mevduat faiz oranları arasındaki yüksek seviyedeki farklılıkları da etkilemektedir.

### 2.3. KOSOVA'DA VERGİ İDARESİNİN GELİŞİM TARİHİ

Savaşın hemen ardından Kosova, Birleşmiş Milletler Kosova Geçici Yönetim Misyonu (BMKGYM) yönetimi altında kamu finans sistemini kurmaya ve geliştirmeye başladı. Böylece, 1999'dan bu yana bugüne kadar Kosova'daki kamu finansmanları sağlam ve güçlü adımlarla gelişmeye devam etmektedir.

Savaştan hemen sonra, Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi'nin 10 Haziran 1999 tarih ve 1244 (1999) sayılı kararıyla verilen yetki uyarınca, Kosova'daki Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri Özel Temsilcisinin yetkisi altında hareket eden Merkezi Finansal İdare (MFI) kuruldu (Peci, 2013: 41). Bu merci, birlikte Kosova Konsolide Bütçesi'ni oluşturan Kosova Bütçesinin ve belediyelerin sorumluluğundaki bütçelerin genel finansal yönetiminden sorumlu tek merci oldu (Unmik/Reg, 1999/16: 2).

BMKGYM Yönetmeliği'ne (Unmik/Reg, 1999/16: 2) istinaden, merkezi finansal idare aşağıdaki işlevleri yerine getirmektedir;

- Kosova Konsolide Bütçesini planlar ve bütçeyi onay için BMKGYM Genel Sekreteri Özel Temsilcisine sunar,
- Belediye bütçelerinin Kosova bütçesine uygun olarak hazırlanması, onaylanması ve uygulanmasını sağlamak ve makroekonomik kriterleri değerlendirmek,
- Kosova Konsolide Bütçesinin harcamaları ve gelirleri hakkında BMKGYM Genel Sekreteri Özel Temsilcisine Raporlamak,
- Gelişmiş bir bilgi teknolojisi ortamının yaratılmasına dikkat eder,
- Yukarıdaki faaliyetler için gerekli olan diğer işlevleri yerine getirir.

Merkezi Finansal İdarenin ilk müdürü uluslararası bir uzman olmuştur. Ekim 2001'den Şubat 2003'e kadar, Merkezi Finansal İdare bir Amerika Birleşik Devletleri Uluslararası Kalkınma Ajansı (ABDUKA) direktörü ve bir Kosovalı Arnavut uyruklu direktör tarafından idare edilmiştir. 18 Şubat 2003 tarihinde, vergi idaresi yetkisi ise BMKGYM yönetiminden Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na devredilmiştir. Kosova Merkezi Finansal İdaresi, hazine, bütçe dairesi, vergi idaresi ve gümrük idaresi gibi

kurumsal organlardan oluşturulmuştur (Plani Strategjik [PS] 2010-20 i Administratës Tatimore të Kosovës [ATK]: 13).

Bu dönemde vergi ve gümrük tahsilatı ve bütçe fonlarının dağıtımını Merkezi Finansal İdare düzeyinde merkezi olarak yapıldı. Kosova'nın ilk yıllık bütçesi 2000 tarihlidir ve yıldan yıla güçlü bir büyüme ile devam etmektedir. İlk vergi uygulaması 2000 yılında, başlangıçta bu yapıdan oluşan geçici ticari sicil yönetmeliği (29 Şubat 2000) ile başlamıştır (Riinvest, 2001: 16).

**Tablo 2. 14.** 2000 Yılında Uygulanan Mali Araçlar

<b>Gümrük</b>	10%
<b>Satış Vergisi</b>	15%
<b>Hizmetler Vergisi</b>	10%
<b>Tahmin vergisi (DM 15,000'e kadar)</b>	75-400 DM
<b>Tahmin vergisi (15.000 DM üzerinde)</b>	3%

**Kaynak:** (Riinvest, 2001: 15-16)

2000 yılının başında, Kosova Vergi İdaresi yalnızca otel ve restoranlara vergi uyguladı. Daha sonra verginin konusunun tüm işletme geliri olduğu ortalama kazanca bağlı olarak tespit edilen vergi ile değiştirildi. Ayrıca, 01.07.2001 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi (KDV) uygulanmaya başlanmıştır. Nisan 2002'de tüzel kişilerden kazanç vergisinin yanısıra ücretlilerden maaş vergisi alınmaya başlandı ve ortalama kazanca bağlı olarak tespit edilen vergi uygulandı. 2005 yılı Ocak ayından itibaren, ortalama kazanca bağlı olarak tespit edilen vergi, bordro vergisi ve kazanç vergisi, gerçek ve tüzel kişilere uygulanan kişisel gelir vergisi gibi iki yeni gelir vergisi ile değiştirilerek bir vergi reformu yapılmıştır (ATK-Raporti Vjetor [ATK-RV], 2016: 8).

### **2.3.1. Kosova Vergi İdaresinin İşlevi**

Kosova Vergi İdaresinin işleyişi, Kosova'daki savaşın bitiminden hemen sonra başlar. 17 Ocak 2000 tarihinde Birleşmiş Milletler Kosova Geçici Yönetim Misyonu tarafından Kosova'da kurulan bu vergi sistemi ile Kosova Vergi İdaresi kuruldu ve işlevsel hale getirildi (ATK-RV, 2016: 8).

12 Nisan 2000 tarihinde BMKGYM'in geçici yönetimi, Vergi İdaresinin işleyişi ile ilgili 2000/20 sayılı Yönetmeliği kabul etmiş ve bunu takiben 02/2000 sayılı Kosova'da Tüketim Vergisi Yönetmeliği ve 03/2000 sayılı Satış Vergisi Yönetmeliği kabul edilmiştir. O günden bu yana Kosova Vergi İdaresi, ABDUKA, AB (EU Pillar IV) ve BMKGYM gibi uluslararası kuruluşların yardımıyla desteklenen iki seviyede organize olmuş özerk bir kuruluş olarak faaliyet göstermiştir. Bunlar genel müdürlük ve bölge müdürlükleridir (Kida, 2013: 5).

03/L-222 sayılı Kanun uyarınca Kosova Vergi İdaresi, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı bünyesinde tam bir operasyonel özerklik ile faaliyet gösteren bir yürütme organı statüsünden yararlanmaktadır. Kosova Vergi İdaresi, Kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Kosova'da vergilendirme alanındaki diğer mevzuat hükümlerinin uygulanmasından sorumludur. 03/L-222 sayılı kanun'un 3. maddesi uyarınca, Kosova Vergi İdaresi, Ekonomi ve Maliye Bakanı tarafından verilen tavsiyeye bağlı olarak Kosova Cumhuriyeti Hükümeti Başbakanı tarafından atanan genel müdür tarafından yürütülür. Ayrıca, işbu yasanın 4. ve 5. maddeleri, Kosova Kamu Hizmet Kanunu kapsamındaki ilgili mevzuat uyarınca kurulan bir heyetin yanı sıra belirli işlevlerden sorumlu merkez ve bölge müdürlüklerinin yöneticileri tarafından önerilmiş bir Genel Müdür Yardımcısı öngörmektedir.

2007 yılında kabul edilen Kamu Finansal Yönetimi hakkındaki 03/L-048 sayılı Kanun ile, Kosova'da yasal vergi tabanı oluşturuldu. Bu kanuna göre tüm vergiler ve kamu paraları, Kosova kurumları tarafından tahsil edilen tüm fonların başlangıçta Kosova bütçesine geldiği ve bundan sonra farklı sektörlere tahsis edildiği Kosova Birleşik Fonuna yatırılmalıdır. Bu nedenle, Kosova'daki kamu finansal yönetimi, yıllık bütçeyi ve orta vadeli harcama çerçevesini ve bütçe tahsisi sırasında fonların tahsisatını planlama süreciyle ana rolü Maliye Bakanlığına bağlayan merkezi bir sistemdir. Sadece varlık vergisi gibi yasayla tanımlanan özel gelirler, onları tahsil eden kuruma iade edilir. Diğer tüm gelirler Kosova Konsolide Bütçesinde toplanır ve düzenli gelirler olarak değerlendirilir.

Kosova Vergi İdaresinin mevcut durumda 781 çalışanı bulunmaktadır. Vergi mevzuatının uygulanmasından merkez büro sorumludur. Bu büro bünyesinde ayrıca 10



bölgesel büro daha bulunmaktadır. Ayrıca, Priştine'de üç, Mitrovica'da bir, Ferizaj'da bir, Gjilan'da bir, Peja'da bir, Prizren'de bir, Gjakova'da bir ve ayrıca Büyük Mükellefler Vergi İdaresi özel birimi bulunmaktadır (ATK-RV, 2017: 13).

### 2.3.2. Kosova'da Vergi İdaresinin Hedefleri

Kosova'daki vergi sistemi, Kosova bütçesi için vergi gelirlerinin tahsilatını sağlamak için yasa ve yönergelere dayanmaktadır. Mevzuata istinaden, Kosova'daki ana vergi idari organları şunlardır:

- Kosova Vergi İdaresi,
- Kosova Gümrüğü,
- Yerel Vergi Müdürleri - Belediyeler.

Kosova Vergi İdaresinin 2015-2020 stratejik planına dayanarak, Kosova Vergi İdaresinin stratejisini beş ana hedefte tanımladığını görüyoruz: (ATK, Planı Stratejik [ATK-PS], 2015: 6):

- Kosova Vergi İdaresi personelinin kapasitesinin ve becerilerinin artırılması,
- Kosova Vergi İdaresinin temel vergi süreçlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi,
- Kayıtdışı ekonominin azaltılması,
- Kosova Vergi İdaresinde hizmetlerin performansını ve kalitesini artırmak için bilişim teknolojisinin yükseltilmesi ve yenilenmesi,
- Güçlü yönetim ve hesap verebilirlik mekanizmalarına dayanan etkili bir kurum yapısının sağlanmasıdır.

Kosova Vergi İdaresi Stratejik Planının (2015-2020) kapsamlı analizinden, bu kurumun mükelleflerin vergi yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmesini sağlamak için faaliyetlerini maksimum düzeyde artırmak, Kosova bütçesi için vergi gelirlerini düşük maliyetli bir şekilde toplamak için vergi kanunlarının adil ve eşit uygulanmasını sağlamayı taahhüt ettiği anlaşılmaktadır.

Bu stratejik plana göre, Kosova Vergi İdaresinin görevi, Kosova vatandaşlarının ekonomik kalkınmasını ve refahını desteklemek için vergi ve katkı paylarının tahsilatıdır (ATK-PS, 2015: 4). Bu ayrıntılı olarak incelenirse, Kosova Vergi İdaresinin misyonunun altyapı, güvenlik, eğitim, sağlık ve sosyal yardım programları gibi adil ve şeffaf kamu finansmanını sağlayacak gelirler tahsil etmek olduğunu görülmektedir. Bu nedenle, vergisini beyan etmek ve ödemek yoluyla ülkenin ekonomik kalkınmasına yardımcı olmak mükelleflerin sorumluluğudur.

Kosova Vergi İdaresinin bu stratejik planına dayanarak, Kosova Vergi İdaresinin vizyonu ise, Avrupanın önde gelen vergi daireleri ile kıyaslanıldığında güvenilir, saygın ve iyi durumda olmaktadır (ATK-PS, 2015: 4). Bunun anlamı ise, Kosova Vergi İdaresinin vergi mükellefleri tarafından saygı duyulan ve uluslararası kuruluşlar ve kurumlar tarafından tanınan Kosova devletinin olumlu görüntüsünü koruması ve şeffaflık, modernite ve kaliteli hizmetleri güvence altına alacak profesyonel bir yapıdan oluşmasıdır.

## **2.4. KOSOVA'DA VERGİ TÜRLERİ**

Kosova Cumhuriyeti'ndeki mevcut mevzuat uyarınca, Vergi idaresi ülkedeki her türlü vergi uygulamasından sorumludur. Bu Kosova Vergi İdaresinin, vergi mükelleflerinin Kosova vergi mevzuatına tamamen uymalarını sağlamasını gerektirir. 2004/48 sayılı kanuna göre, şu vergilerin tahsilinden Kosova Vergi İdaresi sorumludur;

- Katma Değer Vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Kişisel Gelir Vergisi,
- Stopaj Vergisi,
- Sosyal Güvenlik Kuruluşlarına Yapılan Kesintiler,
- Şans Oyunları Vergisidir (Ruhsat Verme).

Kosova'nın ana resmi kurumlarından biri olduğu için Kosova Gümrük İdaresi şu vergilerin tahsilinden sorumludur;

- Gümrük Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisidir.

2003/8 sayılı Kosova'da gayrimenkullerin vergiye tabi olmasına ilişkin kanun uyarınca, Kosova Cumhuriyeti'nde yerel düzeyde belediyeler emlak vergisini ve Belediye vergilerini tahsil etmekle yükümlüdür. Emlak vergisinden elde edilen bu gelirler, Kamu Finansal Yönetimi Kanunu'na göre Belediyeler tarafından kullanılmaktadır.

### **2.4.1. Dolaylı Vergiler**

Doğrudan ve dolaylı vergiler akademik çevrelerde hala tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Atkinson Teorisinin (1977) etkisiyle, Vazguezi, Vulovici ve Liu'ya (2011: 36) göre, doğrudan vergiler mükelleflerin kişisel özelliklerine göre ayarlanabilen vergilerdir ve dolaylı vergiler alıcı veya satıcıların durumlarına bakılmaksızın işlemler için alınan vergilerdir.

Birçok yazar tarafından bugüne kadar yapılan tanımlara göre, dolaylı vergi, bir aracı veya üçüncü bir şahıs tarafından ve vergi mükellefi olan bir kişi tarafından tüketici ve işletmeci sıfatıyla tahsil edilen bir vergidir (Dokument për Diskutim mbi Doganat dhe Tatimet [DDDT], 2013: 24).

Kosova mevzuatına (03/L- 222) göre dolaylı vergi türleri ise, Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisidir (ÖTV). Kosova'da ithalat-ihracat yapan şirketler için KDV ve ÖTV'ler gümrük yetkilileri tarafından tahsil edilmektedir. Kosova'daki vergi gelirlerinin çoğu, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerden oluşmaktadır ve Kosova Gümrük Kurumuna göre, tüm vergi gelirlerinin yüzde 80'inden fazlası dolaylı vergilerden elde edilmektedir (DDDT, 2013: 16).

### **2.4.2. Doğrudan Vergiler**

James and Nobes 'e göre (2013:2) doğrudan vergi, vergi yükünü üstlenmesi planlanan kişiye doğrudan tarh edilir ve bu kişiden tahsil edilir. Dolaylı vergi ise vergi yükünü üstlenmesi planlanan kişiden doğrudan tahsil edilmez.

Birçok yazarın tanımlarına dayanılarak genelde doğrudan vergiler kavramı: vergiden sorumlu kişilerin doğrudan devlete ödediği vergi anlamına gelmektedir (DDDT, 2013: 25). Bu grupta değerlendirilen vergiler; gelir, kazanç ve kurumlar vergisi, birde devlete doğrudan ödenen tüm vergilerdir (DDDT, 2013: 24). Kosova'da, 03/2-161 sayılı uyarınca doğrudan vergiler şunlardır;

- Kurumlar Vergisi,
- Kişisel Gelir Vergisi,
- Stopaj Vergisidir.

## **2.5. KOSOVA'DA UYGULANAN VERGİLER**

Farklı ülke vergi makamları farklı vergi türleri tarh etmektedirler. Vergi sistemlerinin ülkeye özgü tasarımının yanı sıra vergi isimleri de ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ancak çoğu vergiler, gelir vergisi, kazanç vergisi ve değer artış vergisi, emlak vergisi ve mal ve hizmet vergisi olarak sınıflandırılabilir (D. Schanz ve S. Schanz, 2011: 137).

Kosova Cumhuriyeti'nde ise savaş sonrası 1999 yılında, Kosova, AB uygulamaları ve politikaları ile uyumlu bir vergi sistemi geliştirmeye ve uygulamaya başlamıştır. Kosova Cumhuriyeti'nde vergi gelirleri tahsilatı üç gruba ayrılmıştır (Legjislacioni Tatimor i Kosovës [LTK], (2011): 106);

- Dolaylı vergiler şunlardır: Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi,
- Doğrudan vergiler şunlardır: Kurumlar Vergisi, Kişisel Gelir Vergisi, Stopaj Vergisi,
- Emlak Vergisi ve Belediye Vergileridir.

### **2.5.1. Katma Değer Vergisi**

KDV uygulaması 1920'de bir Alman işadamı Wilhelm Von Siemens tarafından bir fikir olarak ortaya atıldıktan sonra 1948 yılından itibaren Fransa'da üreticiler

seviyesinde ilk defa uygulanırken, 130'dan fazla ülke toplam devlet gelirinin ortalama dörtte birini tahsil etmek suretiyle KDV uygulamaya başlamıştır (Minh, 2007: 203).

Elli yıl önce Katma Değer Vergisi, Fransa dışındaki hiçbir ülkede kabul görmedi, şimdi dünya vergi gelirinin yaklaşık yüzde 20'sini temsil ediyor. Katma Değer Vergisi şu anda birçok gelişmekte olan ülkede vergi reformlarının temelini oluşturmakta ve Sahraaltı Afrika'dan Karayiplere kadar dünya çapında hızla yayılmaktadır; Libya, Suriye ve Birleşik Arap Emirlikleri ise uygulamaya başlamayı planlayanlar ülkeler arasındadır. Herhangi bir standartla, KDV artışı son yıllarda vergi politikasında ve idaresindeki en önemli gelişmedir (Keen ve Lockwood, 2007: 3-4).

Charlet ve Owens'e (2010) göre, gelişmiş ülkeler, KDV modeline göre ülkeler iki kategoriye ayrılabilir. Fransız ve Avrupa modeline dayanan bir KDV uygulanan ülkeler ve farklı KDV uygulanan ülkeler. Avrupa'da KDV, 17.05.1977 tarihinden itibaren 6 numaralı kararnamenin yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başlamıştır. 28 Kasım 2006 tarihli 2006/112/EC numaralı KDV kararnamesinin 96 ile 99. maddeleri ile AB üyesi ülkeler %15'ten az olmamak kaydıyla tespit edecekleri bir standart oran ve %5'ten az olmamak üzere bir ya da iki indirilmiş oran uygulayabileceklerdir. Birçoğu AB üyesi olan ilk grup ülkelerde, genellikle standart orana tabi olan vergi matrahının biraz sınırlı olması nedeniyle, birkaç indirim oranı uygulanmaktadır. İkinci grup ülkeler (Kanada, Kore, Yeni Zelanda, Singapur, Avustralya ve Güney Afrika) standart oranda çok daha geniş bir tabana sahiptir (Charlet ve Owens, 2010: 944-945).

Kosova'da, Temmuz 2001'den beri KDV uygulanmıştır. Şimdi de 05/L-037 sayılı ve 22.07.2015 tarihli Katma Değer Vergisi hakkındaki kanun kapsamında uygulanmaktadır. Bu kanun, Katma Değer Vergilerinin ortak sistemi üzerindeki AB direktifleri ile tam uyum içindedir (Ligji nr. 05/L-037: 328).

05/L-037 sayılı kanunun 2. maddesine göre, KDV, mal ve hizmetlerin fiyatına tam orantılı olarak malların ve hizmetlerin tüketiminde uygulanan bir vergidir ve yürürlükteki orana göre bu fiyat üzerinden hesaplanır ve nihai tüketiciye aktarılan mal ve hizmet satışının farklı üretim aşamalarında, dağıtımında ve yaşam döneminde ücretlendirilir (Ligji nr. 05/L-037: 330).

05/L-037 sayılı kanuna göre KDV mükellefleri: Vergi yükümlüleri, gerçek ya da tüzel kişilerdir. Kosova'da bağımsız ekonomik faaliyette bulunanlar ve resmi yıl boyunca ciroları 30.000 euro'nun üzerinde olan kişiler, gönüllü olarak beyanname verenler ve ülkede yerleşik olmayanlardır. Kanununun 26'ncı maddesine göre, Kosova'da KDV oranlarını şu şekilde belirlenmiştir (Ligji 05/L-037, 2015: 423-424);

- %18 olan Standart KDV oranı,
- Aşağıdaki mal ve hizmetlerin tedariki ve ithalatı için uygulanan ve ödenen indirimli KDV oranı % 8'dir;
  - Şişelenmiş su hariç su tedarigi,
  - Güç kaynakları, merkezi ısıtma, atık toplama ve diğer atık arıtma hizmetleri,
  - Arpa, darı, mısır çeşitleri, yulaf, çavdar, pirinç ve buğday gibi tahıllar,
  - İnsan tüketimine yönelik un, makarna, ekmek ve benzeri mahsullerden yapılan ürünler,
  - İnsan tüketimine yönelik olarak tahıllardan veya yağlı tohumlardan yapılan yemeklik yağlar,
  - Süt ürünleri,
  - İnsan tüketimine yönelik tuz,
  - Tüketim amaçlı yumurtalar,
  - Okul kitapları ve seri yayınla,
  - Broşürler, el ilanları ve benzeri basılı materyaller ve kütüphanelerden kitap dağıtımını da dahil olmak üzere tedarik,
  - Bilişim teknolojisi ekipmanı,
  - İlaçların, tıbbi ürünlerin, aletlerin ve tıbbi cihazların tedariki,
  - Tıbbi cihazlar, ambulanslar, yardımcı araçlar ve diğer tıbbi cihazlar.

KDV, Kosova Cumhuriyeti'nde vergi gelirlerine önemli katkıda bulunan en önemli vergilerden biridir. Kosova Vergi İdaresi (ATK, 2016: 56) raporlarına göre, genel gelir yapısındaki gelirlerin en büyük payı KDV olup, yaklaşık %46.7'dir. Tablo 2.15'de, Kosova'daki yıllar itibariyle KDV gelirlerinin artış trendi sunulmuştur.

**Tablo 2. 15.** Kosova’da Yıllar İtibariyle Toplanan Katma Değer Vergisi

Yıl	Toplanan Katma Değer Vergisi	Bir Önceki Yıla Karşılaştırma
2001	12,584,845.00	
2002	28,569,081.00	127%
2003	38,643,714.00	35%
2004	45,103,834.00	17%
2005	47,618,329.00	6%
2006	48,843,042.00	3%
2007	58,783,361.00	20%
2008	55,800,000.00	-5%
2009	83,198,697.00	49%
2010	113,046,863.00	36%
2011	121,437,993.00	7%
2012	129,960,077.00	7%
2013	149,184,989.00	15%
2014	136,939,023.00	-8%
2015	153,877,977.00	12%
2016	180,363,400.00	17%

**Kaynak:** (ATK-RV, 2010: 8-9. ATK-RV, 2011: 6, ATK-RV, 2012: 7, ATK-RV, 2013: 9, ATK-RV, 2014: 8, ATK-RV, 2015: 8, ATK-RV, 2016: 15, Ministria e Financave-Raporti Vjetorë [MF-RV], 2010: 12)



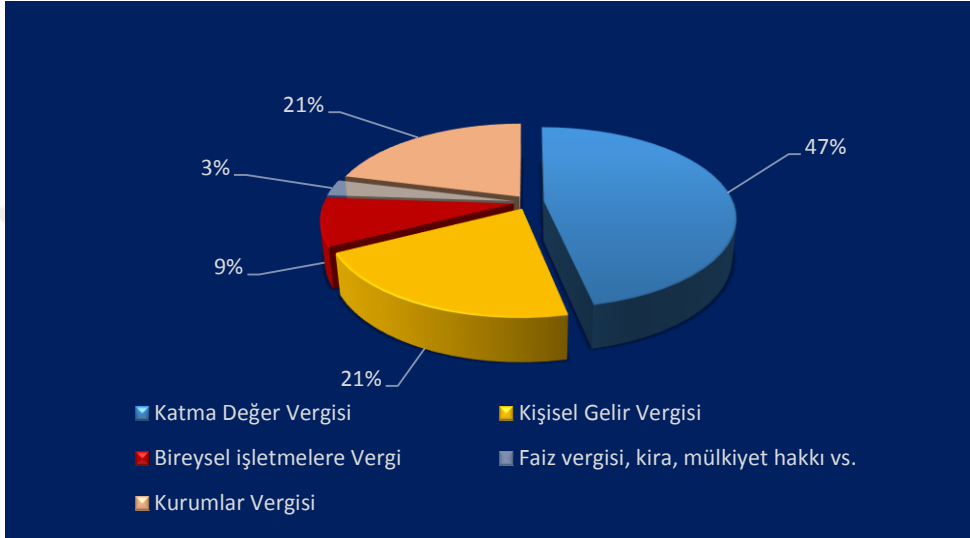
**Şekil 2. 15.** Kosova’da Yıllar İtibariyle Toplanan Katma Değer Vergisi

Vergi türlerine göre gelir kalemleri içinde, KDV’den en fazla tahsilatın olduğu yıllarda, Kosova’da 2008-2016 yılları arasındaki katma değer vergisinden elde edilen gelir neredeyse dört kat artmıştır. Tablo 2.16’da ise 2016 yılındaki gelir vergi yapısı sunulmuştur.

**Tablo 2. 16.** Kosova’da 2016’da Gelir Vergisi Yapısı

1	2	3=2/Σ
Katma Değer Vergisi	180,363,400.00	47%
Kişisel Gelir Vergisi	80,327,270.00	21%
Bireysel İşletmelere Vergi	33,161,625.00	9%
Faiz Vergisi, Kira, Mülkiyet Hakkı vs.	11,254,117.00	3%
Kurumlar Vergisi	81,278,873.00	21%
<b>Toplam</b>	<b>386,658,285.00</b>	<b>100%</b>

**Kaynak:** (ATK-RV, 2016: 13)



**Şekil 2. 16.** Kosova’da 2016’da Gelir Vergisi Yapısı

Tablo 2.16’da görüldüğü gibi, 2016 yılı için vergi türlerine göre, gelirlerin genel yapısı içerisinde KDV’nin oranı %47, Kurumlar Vergisinin oranı %21, Bireysel İşletmelere Vergi oranı %21, Kişisel Gelir Vergisi oranı %9 ve faiz vergisi, temettü, mülkiyet hakları, kira, piyango ve şans oyunlarının oranı %3’dür. Kosova Vergi İdaresi 2016 yılında 386.4 milyon avroluk bir gelir tahsil etmiş, bu bir önceki yılın aynı dönemine göre %16.3 veya 54.1 milyon avro daha fazla gelir olarak ifade edilmiştir (ATK-RV, 2016: 15).

## 2.5.2. Kişisel Gelir Vergisi

Kişisel Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi arasında farklılıklar vardır. Kurumlar vergisinde sıklıkla sabit vergi oranları uygulanırken, kişisel gelir vergilerinde artan oranlı vergi oranları uygulanmaktadır (D. Schanz and S. Schanz, 2011: 141).



Gelir vergisi, Kosova Cumhuriyeti'nde yerleşik ve yerleşik olmayan şirketlerin ve mukim olan kişilerin tüm gelirleri için uygulanır. Kosova Cumhuriyeti'nde Kişisel Gelir Vergisi, 05/L-028 sayılı Kişisel Gelir Vergisi hakkındaki kanun uyarınca vergiye tabi bir kimsenin elde ettiği tüm gelirlere uygulanır. Bu yasaya göre, kişisel gelir vergisi vergi mükellefleri şunlardır: kişisel ticari işletme, ortaklıklar ve maaşlar, ticari faaliyetler, kira, lotoyu kazanma, faiz, değer artışları, maddi olmayan varlıkların kullanımı, emekli aylığı ve vergi mükellefinin özvarlığını artıran başka herhangi bir gelir dahil olmak üzere bir kaynaktan brüt gelir elde eden veya tahakkuk eden derneklerdir. Bu tür vergi, maaş, ticaret, kira, faiz, gayrimenkul vb. bu kazanılan gelir için geçerlidir. Kosova Cumhuriyetinde Kişisel Gelir Vergisi oranı 05/L-028 sayılı vergi kanununun 6. maddesi uyarınca bu derecelere göre uygulanır (Ligji 05/L-028, 2015: 571-572):

**Tablo 2. 17.** Kişisel Gelir Vergisi Oranı

Yıllık Brüt Geliri	Vergi	Faaliyetler
Brüt geliri 50,000 € kadar	3%	Ticaret,
		Tarım ve Benzeri ticari faaliyetler
50.000 € 'dan fazla yıllık brüt gelir ve gerçek gelirden vergilendirilenler aşağıdaki oranlara göre vergilendirilir	9%	Hizmet faaliyetler
		Meslek
		El sanatları, eğlence
Yıllık brüt gelir 960 € 'ya kadar	0%	Tüm Faaliyetler için
960 € 'dan 3000 € 'ya kadar yıllık brüt gelir	4%	
Yıllık brüt gelir 3000 € 'dan 5400 € 'ya kadar	(81.6 €) + (8% * >3000€)	
5400 € üzerindeki yıllık brüt gelir	(273.6 €) + (10% * >5400€)	

**Kaynak:** (Ligji 05/L-028, 2015: 571-572)

05/L-028 sayılı kanunun 32. ve 33. maddeleri uyarınca, yıllık brüt geliri elli bin euroya (50.000 €) kadar olan ekonomik faaliyette bulunan mükellefler, tahakkuk esasına göre defter ve kayıt tutmak zorunda değildirler, gelirleri nakit esasına göre muhasebeye raporlanır ve vergi oranı yüzde 3 (ticaret, nakliye, tarım ve benzeri ticari faaliyetler için) veya yüzde 9 (hizmet, meslek, el sanatları, eğlence ve benzeri faaliyetler için) olacaktır (Ligji 05/L-028, 2015: 571-572).

Ekonomik faaliyette bulunan ve yıllık brüt geliri elli bin euro (50.000 €) 'dan fazla olan vergi mükellefleri defter ve kayıt tutmak ve tahakkuk esasına göre rapor vermek ve vergi tedbirlerini aşağıdaki gibi uygulamakla yükümlüdürler (Ligji 05/L-028, 2015: 571-572);

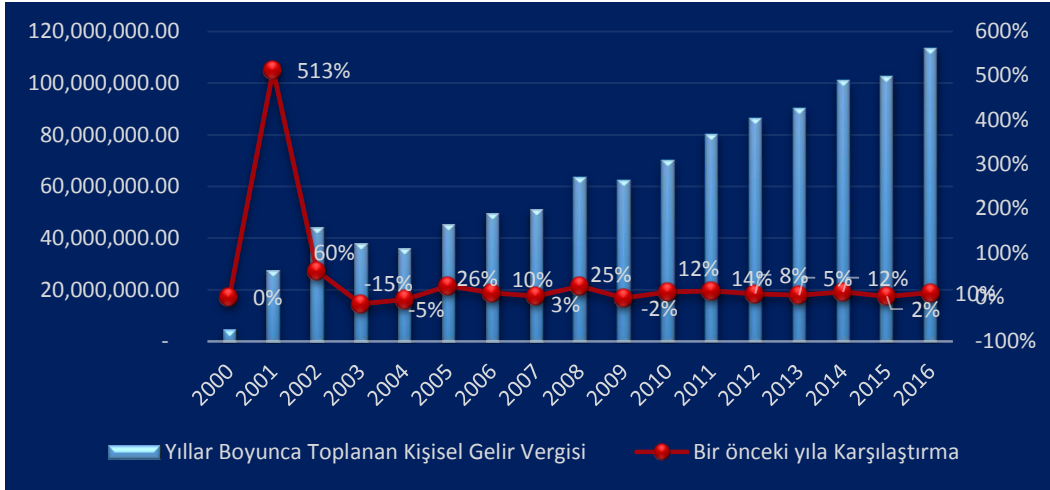
- 960 € veya daha düşük vergiye tabi gelir için, vergi oranı sıfırdır (0),
- 960 € 'dan 3,000 €' ya (3,000 €) kadar olan vergiye tabi gelir için vergi oranı yüzde 4'tür,
- 3.000 € 'dan (5,400 €)'ya kadar olan vergiye tabi gelir için vergi oranı 81,6 € artı 3,000 €'nun üstündeki kısım için yüzde 8,
- 5,400 € 'dan fazla olan vergiye tabi gelir için vergi oranı (273.6 €) artı 5,400 €'nun üstündeki kısım için yüzde 10'dur.

Kosova Cumhuriyeti'nde, ana vergi gruplarına göre gelir kalemleri içerisinde kişisel gelir vergisi toplam gelirlerin yüzde 8.6 oluşturmaktadır (ATK-RV, 2016: 15). Tablo 2.18'de, Kosova'daki yıllar itibariyle kişisel gelirden elde edilen gelirlerin yapısı gösterilmektedir.

**Tablo 2. 18.** Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Kişisel Gelir Vergisi

Yıl	Toplanan Kişisel Gelir Vergisi	Bir Önceki Yıla Karşılaştırma
	€	%
2000	4,524,744.00	
2001	27,721,413.00	513%
2002	44,280,809.00	60%
2003	37,838,274.00	-15%
2004	35,909,968.00	-5%
2005	45,225,825.00	26%
2006	49,613,199.00	10%
2007	50,998,487.00	3%
2008	63,604,277.00	25%
2009	62,587,128.00	-2%
2010	69,959,322.00	12%
2011	80,054,384.00	14%
2012	86,411,088.00	8%
2013	90,342,564.00	5%
2014	100,937,655.00	12%
2015	102,840,335.00	2%
2016	113,488,844.00	10%

**Kaynak:** (ATK-RV, 2010: 8-9, ATK-RV, 2011: 6-7, ATK-RV, 2012: 7-8, ATK-RV, 2013: 9, ATK-RV, 2014: 8, ATK-RV, 2015: 8, ATK-RV, 2016: 15, MF-RV, 2010: 12-13)



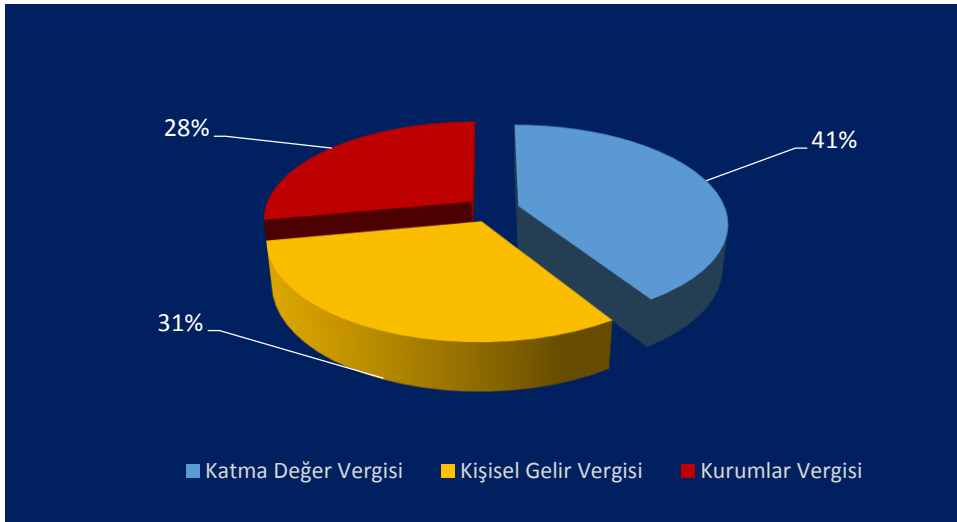
Şekil 2. 17. Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Kişisel Gelir Vergisi

Kişisel Gelir Vergisi bir kişinin aldığı tüm gelirler üzerinden alındığından 2000 yılından 2016'ya kadar Kişisel Gelir Vergisi her geçen yıl artmış ve genel gelir kalemleri içinde gelirlerin yüzde 31'ini oluşturmuştur. Tablo 2.19'da, 2000-2016 yılları arasındaki üç ana vergi kategorisindeki toplam gelirlerin vergi yapısı sunulmuştur.

Tablo 2. 19. Kosova'da 2000-2016 Toplanan Gelirlerin Vergi Yapısı

1	2	3=2/Σ
Katma Değer Vergisi	1,381,814,880.00	41%
Kişisel Gelir Vergisi	1,066,338,316.00	31%
Kurumlar Vergisi	937,220,130.00	28%
<b>Toplam</b>	<b>3,385,373,326.00</b>	<b>100%</b>

**Kaynak:** (ATK-RV, 2010: 8-10. ATK-RV, 2011: 6-8, ATK-RV, 2012: 7-8, ATK-RV, 2013: 9-10, ATK-RV, 2014: 8-9, ATK-RV, 2015: 8-9, ATK-RV, 2016: 15, MF-RV, 2010: 12-13)



Şekil 2. 18. Kosova'da 2000-2016 Toplanan Gelirlerin Vergi Yapısı

Savaştan itibaren 2016 yılına kadar Kosova Cumhuriyeti'ndeki gelirlerin genel yapısına incelendiğinde, KDV'nin toplam gelirlerin yüzde 41'ini oluşturduğunu, kişisel gelir vergisinin toplam gelirlerin yüzde 31'ini ve kurumlar vergisinin ise toplam gelirin yüzde 28'ini oluşturduğunu görülmektedir.

### **2.5.3. Kurumlar Vergisi**

Birçok ülkede Kurumlar Vergisi sabit bir vergi oranı ile sabit oranlı vergiler olarak belirlenmiştir. Vergi oranlarının yüksek gelire arttığı tek istisna Amerika Birleşik Devletleri'dir (D. Schanz ve S. Schanz, 2011: 147). Şirket gelirleri günümüzde çifte vergilendirmeye tabidir. Kârlar ilk olarak şirket düzeyinde vergilendirilir ve daha sonra temettü olarak dağıtıldığında veya sermaye kazancı gerçekleştiğinde kişisel düzeyde ikinci kez vergilendirilir (Contos, 2005: 95).

Kurumlar Vergisi, özellikle yatırım ve girişimcilik üzerinde yarattığı büyük etkilerle tanınan kamu finansmanındaki ana konulardan biridir (Djankov vd. 2010: 31). Genel olarak, bu alandaki pek çok araştırma, kurumlar vergisinin yatırım ve girişimcilik üzerindeki olumsuz etkilerini ortaya koymaktadır. Bu etki sadece vergi politikasının değerlendirilmesi ve tasarımı için değil, aynı zamanda ekonomik büyüme hakkında düşünmek için de önemlidir (Djankov vd. 2010: 31).

Kosova'daki vergi politikası, vergi tabanının genişlemesini sağlamak ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla düzenlenmiştir. Kosova Cumhuriyeti'nde kurumlar vergisi 05/L-029 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmekte ve vergiye tabi kurumsal gelire uygulanmaktadır. 05/L-029 sayılı kanunun 3. maddesi, kurumlar vergisi mükelleflerini şu şekilde sıralamaktadır (Ligji nr. 05/L-029, 2015: 652-653);

- Kosova'da yürürlükte olan yasa uyarınca bir tüzel kişilik statüsüne sahip olan Şirket veya diğer herhangi bir teşebbüs,
- Özel veya kamu mülkiyeti olarak faaliyet gösteren bir ticari şirket,
- Sivil toplum kuruluşu olarak kayıtlı bir kuruluş,
- Kosova'da daimi birimleri olan yerleşik olmayan kişi şeklindedir.

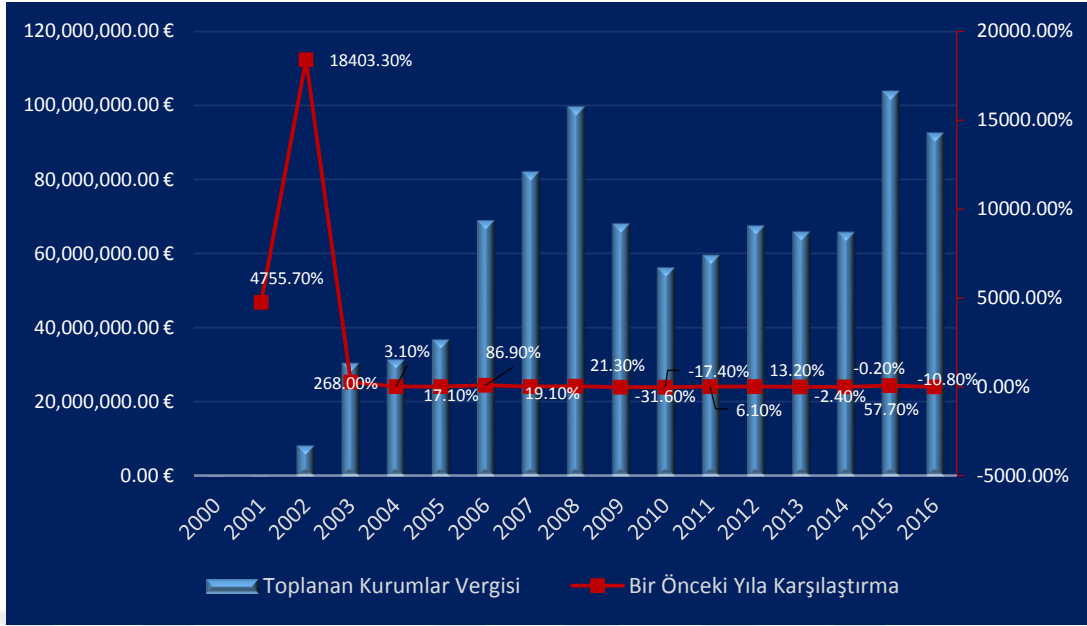
05/L-029 sayılı kanunun 6. maddesi Kurumlar Vergisi oranını belirler. Kurumlar Vergisi, yıllık ciroya bağlı olarak her üç ayda bir ödenir. Yıllık cirosu 50.000 €'dan fazla olan mükellefler için kurumlar vergisi oranı yüzde 10'dur. Bu da brüt yıllık geliri 50.000 €'dan fazla olan vergi mükelleflerinin vergiye tabi gelirinin yüzde 10'u oranında vergilendirilmesi demektir. İstisnalar yalnızca vergi döneminde toplanan brüt primlerin (%5) vergi oranını uygulayan hayat sigortası veya reasürans sigortası ve mülk sigortası şirketleri içindir (Ligji 05/L-029, 2015: 658).

Kosova Cumhuriyeti'nde ana vergi gruplarına göre gelir kalemleri içinde kurumlar vergisi toplam gelirlerin yüzde 28'ini oluşturmaktadır. Tablo 2.20'de, Kosova Cumhuriyeti'nde savaştan sonra 2016 yılına kadar toplanan kurumlar vergisine ilişkin tutarlar sunulmuştur.

**Tablo 2. 20.** Kosova'da 2000-2016 Toplanan Kurumlar Vergisi

Yıl	Toplanan Kurumlar Vergisi	Bir Önceki Yıla Karşılaştırma
	€	%
2000	924.00	-
2001	44,867.00	4755.7%
2002	8,301,864.00	18403.3%
2003	30,549,500.00	268.0%
2004	31,488,048.00	3.1%
2005	36,871,940.00	17.1%
2006	68,920,362.00	86.9%
2007	82,063,538.00	19.1%
2008	99,531,214.00	21.3%
2009	68,056,454.00	-31.6%
2010	56,194,161.00	-17.4%
2011	59,630,787.00	6.1%
2012	67,527,766.00	13.2%
2013	65,924,380.00	-2.4%
2014	65,818,313.00	-0.2%
2015	103,763,147.00	57.7%
2016	92,532,865.00	-10.8%

**Kaynak:** (ATK-RV, 2010: 8, ATK-RV, 2011: 6, ATK-RV, 2012: 7, ATK-RV, 2013: 9-10, ATK-RV, 2014: 8, ATK-RV, 2015: 8, ATK-RV, 2016: 15, MF-RV, 2010: 12)



Şekil 2. 19. Kosova'da 2000-2016 Toplanan Kurumlar Vergisi

Kosova'da, 2009 yılına kadar gelir vergilerinde yüzde 20'lik bir vergi oranı uygulanırken, bölgedeki ülkeler çok daha düşük oranlar uygulamışlar ve bu durumun Kosova'daki potansiyel yatırımcılar için olumsuz bir ortam yarattığını belirtmek gerekir. Fakat, Kosova'da 2009 yılından beri Kurumlar Vergisi oranını yüzde 10'a düşürmüştür ve böylece bölgedeki birçok ülke ile eşitlenmiştir.

#### 2.5.4. Emeklilik Katkı Payları

1990 yılı başına kadar Kosova halkı eski Yugoslavya'nın emeklilik sistemi kapsamında sigortalı oldu. Emeklilik miktarı yaş ve katkı sayısına göre belirlenirdi. Emekli Sandığı Özerk İdaresi, Kosova'da emeklilik katkı paylarının tahsilinden sorumludur. Bu İdare 1990 yılına kadar faaliyetliydi, sonra kapatıldı ve yetkisi Sırbistan'a devredildi (Zyra Ndërkombëtare e Punës [ZNP], 2010: 21).

Kosova'daki savaş ve silahlı çatışma emeklilik sistemini yok etmiş ve Kosova halkının emeklilik katkı paylarının zarar görmesine ve kaybına neden olmuştur. Savaşın ardından Kosova Cumhuriyetinin emeklilik sisteminin yeniden yapılandırılmasına acilen ihtiyaç duyuldu. 2001'de UNMIK, istikrar ve entegrasyon reformları çerçevesinde Kosova'da yeni emeklilik sistemini kurmaya başladı (ZNP, 2010: 21).

2003 yılından itibaren Kosova'daki temel emeklilik programı, bu programın üç bölümünü içeren bir özel bölüm kuran Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yürütülmektedir. Emeklilik programı bölümü, emekli maaşlarının ödemesini yapan bölüm ve engellilik sigortası ile ilgili bölümdür. 2002 yılında, Kosova'daki bugünkü emeklilerin ödemeleri devlet bütçesi tarafından karşılanırken, bugünün çalışanlarının katkıları bireysel hesaplardaki emekli sandığı tarafından yönetilmektedir (Peca, 2013: 51).

Kosova Cumhuriyeti'nde emeklilik tasarruflarının ana kaynağı zorunlu katkı paylarıdır. Kosova'da istihdam edilen tüm işçilerden bir ön ödeme şeklinde Kosova Emeklilik Tasarruf Fonu tarafından toplanan zorunlu emeklilik katkı paylarıdır. Çalışanın kendi maaşından %5 oranında katkı payı vermesinin yanı sıra tüm işverenlerin çalışan adına çalışanın brüt maaşının %5'ini emeklilik katkı payı olarak ödemesi gerekmektedir. Bu toplam yüzde 10'dan az olmayacak ancak % 30'dan fazla olmayacaktır (Ligji 05/L-028: 622-623).

Emeklilik katkı payları kategorisi hariç olmak üzere, birçok farklı hastalıkla mücadele eden ve komşu ülkelerde ve Avrupa ülkelerinde tedavi için çok yüksek ücretler ödemeye mecbur kalan vatandaşların refahı için çok önemli bir hizmet olan sağlık hizmetinin işleyişi açısından çok önemli ve gerekli olan iki kategori sağlık sigortası ve sosyal güvenlik için Kosova'da ayrılmış bir fon yoktur.

Kosova Cumhuriyeti'nde toplanan tüm emeklilik katkı payları Kosova Emeklilik Fonu tarafından yönetilmektedir. Bu fon, 2002 yılında Kosova Merkez Bankası'nın kontrolü altında özerk bir tüzel kişilik olarak kurulmuş, yatırım stratejisi ve faaliyetleri Kosova Cumhuriyeti parlamentosu tarafından düzenlenmiştir. Bu fon, tasarruf yatırımlarına yapılan katkılardan ve katkı yapanlara karşı sorumludur ve bunları teminat altına alır. Bu katkı payları, Kosova Emeklilik Fonu yöneticileri tarafından uluslararası sermaye piyasalarına yatırılmaktadır. Yatırım gelirleri kişisel tasarruf hesaplarına dağıtılır (Qendra për Hulumentim, Dokumentim dhe Publikim [QHDP], 2015: 8-9).

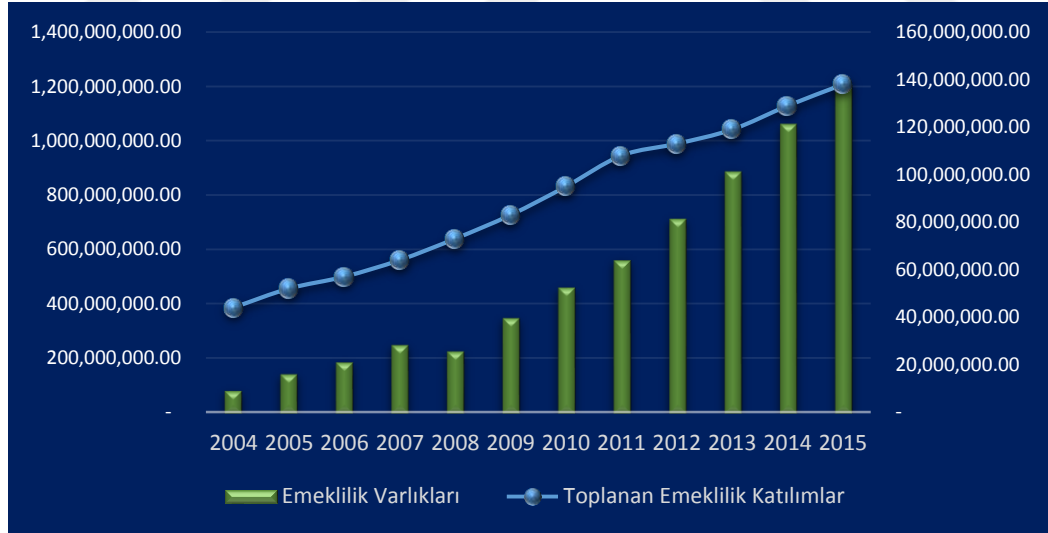
Yatırımlar yıllar itibariyle mütevazı kar oranı sağlamış ancak Kosova emeklilik fonu 2008'deki küresel finansal krizin başlangıcı nedeniyle 91 milyon avro zarara

uğramıştır. Kosova Vergi İdaresi, işverenlerin katkı paylarının ödemesini denetlemekle yükümlüdür ve ödeme yapmaktan kaçınıldığı gözlemlerse katkı paylarının tahsilatını yaptırma yetkisine sahiptir (ASK-SE, 2015: 9). Kosova İstatistik Kurumu tarafından toplanan yayınlara dayanarak, Kosova'da yıllar itibariyle Kosova Emeklilik Fonundan toplanan katkı ve gelirlere genel bir bakış sunmaktayız.

**Tablo 2. 21.** Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Emeklilik Katkı Payları

Yıl	Toplanan Emeklilik Katılımlar	Yatırım Getirileri	Emeklilik Varlıkları
2004	44,000,000.00	1,000,000.00	83,000,000.00
2005	52,000,000.00	11,000,000.00	144,000,000.00
2006	57,000,000.00	16,000,000.00	188,000,000.00
2007	64,000,000.00	6,000,000.00	252,000,000.00
2008	73,000,000.00	(-91,000,000.00)	228,000,000.00
2009	83,000,000.00	47,000,000.00	350,000,000.00
2010	95,000,000.00	26,000,000.00	463,000,000.00
2011	108,000,000.00	3,000,000.00	563,000,000.00
2012	113,000,000.00	54,000,000.00	715,000,000.00
2013	119,000,000.00	71,000,000.00	888,000,000.00
2014	129,000,000.00	67,000,000.00	1,063,000,000.00
2015	138,000,000.00	30,000,000.00	1,206,000,000.00

**Kaynak:** (ASK-SE, 2015: 9, ASK-SE, 2014: 10)



**Şekil 2. 20.** Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Emeklilik Katkı Payları

Yukarıdaki tabloda 2.21'de görülebileceği üzere, 2008'de ABD'de yaşanan finansal kriz nedeniyle hisse senedi fiyatlarında büyük bir düşüş meydana gelmiştir.



O dönemde, Kosova Emeklilik Fonunun portföyünün yüzde 51.2'sine yakın bir kısmı hisse senedinden oluşmaktaydı (QHDP, 2015: 8). Finansal kriz nedeniyle, Kosova Emeklilik Fonunun, piyasa riskine ve dağıtılmış riske maruz kalmasının bir sonucu olarak yaklaşık 91 milyon avroluk bir zararı söz konusu olmuştur (ASK-SE, 2015: 9).

### **2.5.5. Gümrük Vergisi**

Gümrük vergileri genel olarak mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergiler grubuna giren, gümrük vergileri ve özel tüketim vergilerini kapsar. Belirli nedenlerle birçok ürüne uygulanır ve sonra perakende satış ücreti olarak KDV eklenir (Wilkinson, 1992: 110).

Gümrükler, devlet kurumları içerisinde özel kuruluşlardır. Çünkü yerel ve uluslararası bir temsilci rolünü üstlenmektedirler. Sınırlarda gümrüklerin varlığı, bir ulusun egemenliğinin ifadesidir. Aynı zamanda yerli sanayinin korunması ve ülkede devlet adına gelirlerin tahsil edilmesi noktasında önemli bir rol oynamasının yanı sıra devlete, güvenlik ve ortamı bozucu dış tehditlere karşı bir milli muhafız görevi ifa eder. Ülkenin gümrük müdürlükleri, diğer ülkelerin gümrük müdürlükleriyle yakından bağlantılıdır ve daha fazla reform hakkında fikir ve bilgi alışverişi yapmak için uluslararası çapta işbirliği yapmaktadır (Wulf ve Sokol, 2005: 31).

Kosova Cumhuriyeti'nde, devletin finansal sürdürülebilirliğinin temel dayanağını gümrük vergisi gelirleri oluşturmaktadır. Kosova Cumhuriyeti'ndeki gümrük vergilerinden ve vergilerden toplanan tüm gelirler, sermaye yatırımları ve devletin ekonomik ve fiziki altyapısının korunması, mülklerin korunması, kanunların uygulanması, devlet yardımları verilmesi ve sağlık, eğitim, kamu hizmetleri ve benzeri çeşitli hizmetlerin sağlanması için kullanılır.

Kosova'da vergi ve harç gibi kamu gelirleri, Kamu Finans Yönetimi Kanunu ile düzenlenir. Kosova Gümrük İdaresi Kosova'da gümrük ve özel tüketim vergilerinin toplanmasından sorumludur. Ağustos 1999'da Kosova Cumhuriyetinin bağımsızlık ilanından ve Aralık 2008'de Kosova Cumhuriyeti Anayasasının yürürlüğe girmesinden

sonra Birleşmiş Milletler Kosova Geçici Yönetim Misyonu Pillar IV çerçevesinde önceki adıyla UNMIK Gümrük Hizmeti olarak bilinen ve bu tarihten sonra adı Kosova Gümrük Müdürlüğü olarak değişen Kosova Gümrük Müdürlüğü kurulmuştur (World Bank Group [WBG], Kosovo Customs [KC], 2017: 17).

Kosova Gümrük Müdürlüğü, Kosova'da yaşayan tüm toplulukların yeterli temsiliyle birden çok etnik yapıyı içeren bir kurumdur. Kosova Gümrük Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren icracı bir kurumdur. 56 işletme birimi ve 18 gümrük noktasından oluşmakta olup, toplam 588 çalışanı bulunmaktadır (Dogana e Kosovës-Raporti Vjetor [DK-RV], 2016: 31).

Kosova'nın gümrük mevzuatı büyük ölçüde AB Gümrük Kanunu, Kasım 2008'de Kosova Meclisi tarafından kabul edilen ve uluslararası gümrük müşavirlerinin teknik yardımı ile 1992 AB Gümrük Kanunu esas alınarak hazırlanan 03/L-109 sayılı Kosova Gümrük Kanunu ve Özel Tüketim Kanunu ile uyumludur (DDDT, 2013: 5).

Kosova Cumhuriyeti Gümrük Misyonu geniş olup, iki ana kategoriye ayrılmıştır (DK-RV, 2008: 11);

***Ekonomik Konulara Katkı;***

- Gümrük Vergilerinin tahsilatı,
- Katma Değer Vergisinin tahsilatı,
- Özel Tüketim Vergilerinin tahsilatı,
- İthalat ve ihracat denetim,
- Ekonomi koruma,
- Ticari markaların korunmasıdır.

***Güvenliğe katkı;***

- Ülkedeki yasa dışı faaliyetler ile mücadele,
- Sınır kapılarında artırılmış güvenlik,
- Sınırdaki işlenen suçlarla mücadele,
- Mücadele uyuşturucu kaçakçılığa,
- İnsanları ve çevreyi koruma,
- Ülkede silah ve patlayıcı maddelerin kaçakçılığının önlenmesidir.

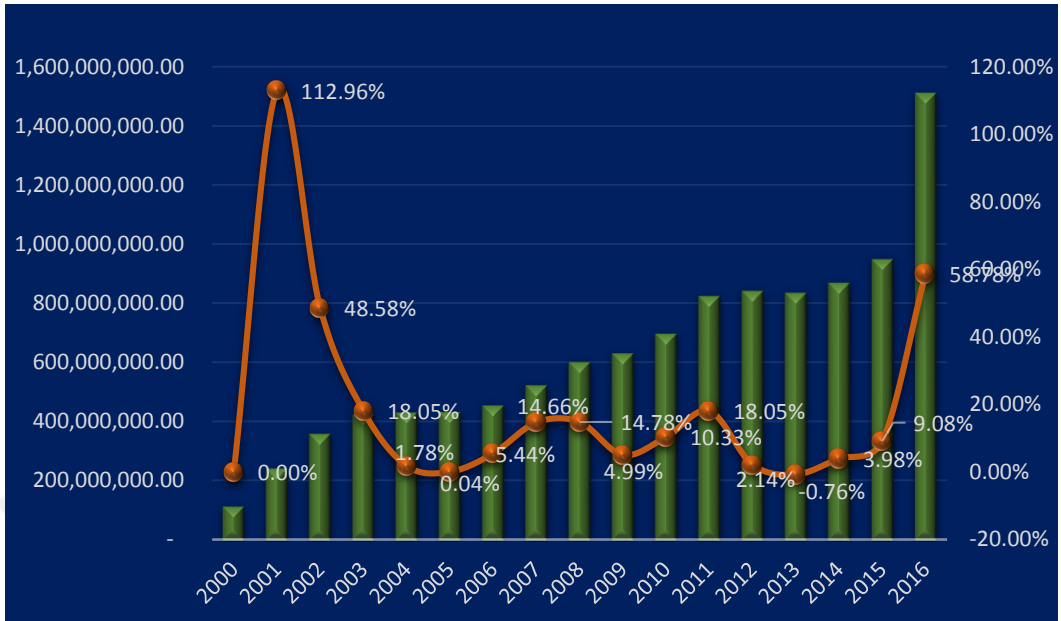
Mevzuata ve 03/L-109 sayılı gümrük kanununa göre, Kosova Cumhuriyetinde gümrük vergisi, ülkeye ithal edilen malların türüne bağlı olarak yüzde 0 ve yüzde 10'dur. Üretim için kullanılan cihazların gümrük vergilerinden muaf olmasının yanı sıra hammaddelerin çoğunun ithalatı gümrük vergilerinden muaftır. Bununla birlikte bazı tarımsal hammaddeler ve teçhizatlar da gümrük vergilerinden ve KDV'den muaftır. Gümrük Kanununun 234–249 maddeleri, lüks ürünler için başta sigaralar, alkollü içecekler, su ve diğer alkolsüz içecekler, yağ, vb. olmak üzere belirli ürünlerden özel tüketim vergisinin alınması için gümrük müdürlüğünü yükümlü kılmaktadır (Kodi Doganor, 03/L-109: 234-239).

Kosova Cumhuriyeti Gümrük Müdürlüğünün (DK-RV, 2016: 8) yıllık raporlarına dayanılarak, bu kurum devletin toplam gelirlerinin yüzde 70'ini toplamayı başarıyla yürütmektedir. 2016 yılında Kosova Gümrük Müdürlüğü, 1 milyar 51.4 milyon avroluk bir tahsilat gerçekleştirmeyi başarmıştır. Bu performans esas olarak, vergi politikalarında yapılan değişikliklerin etkisi, bazı ürünlerin özel tüketim vergisi oranındaki değişiklikler ve artan katma değer vergisi oranının uygulanmasının başlatılmasıyla sağlanmıştır. Tablo 2.22'de 2016 yılına kadar Kosova Gümrüğünün kurulmasından bu yana toplanan gümrük gelirleri sunulmuştur.

**Tablo 2. 22.** Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Gümrük Gelirleri

Yıl	Yıllar İtibariyle Toplanan Gümrük Gelirleri	Yıllar Yüzdeleriyle Karşılaştırılması
	€	%
2000	114,618,472.00	
2001	244,088,370.00	112.96%
2002	362,660,906.00	48.58%
2003	428,112,473.00	18.05%
2004	435,738,464.00	1.78%
2005	435,909,866.00	0.04%
2006	459,606,880.00	5.44%
2007	526,979,223.94	14.66%
2008	604,868,613.63	14.78%
2009	635,038,300.34	4.99%
2010	700,657,030.36	10.33%
2011	827,134,800.29	18.05%
2012	844,860,949.68	2.14%
2013	838,400,000.00	-0.76%
2014	871,800,000.00	3.98%
2015	951,000,800.00	9.08%
2016	1,510,004,174.73	58.78%
<b>Toplam</b>	<b>10,791,479,323.97</b>	

**Kaynak:** (DK-RV, 2006: 6-7, DK-RV, 2008: 14-16, DK-RV, 2009: 7-8, DK-RV, 2010: 14-15, DK-RV, 2011: 15-16, DK-RV, 2012: 11-12, DK-RV, 2014: 6-7, DK-RV, 2015: 11, DK-RV, 2016: 8-9).



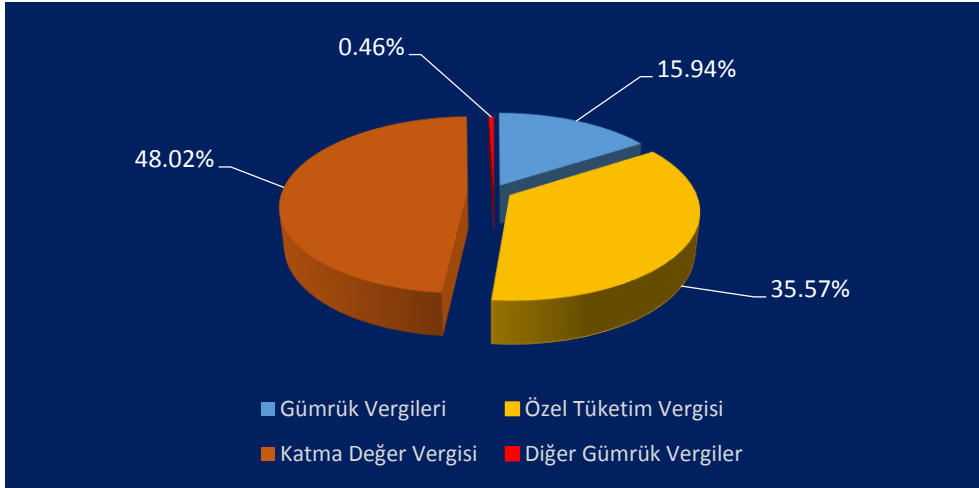
**Şekil 2. 21.** Kosova'da Yıllar İtibariyle Toplanan Gümrük Gelirleri

Kosova ekonomisinin kötü yöndeki eğilimine rağmen, Kosova gümrük gelirleri 2013 yılı hariç her yıl artmış ve bu durumun tamamı Kosova gümrük müdürlüğünün imajının yükselişine katkı sağlamıştır. Tablo 2.23'de yıllar itibariyle vergi çeşitlerine göre Kosova Gümrük gelirlerini sunulmuştur.

**Tablo 2. 23.** Kosova'da 2005-2016 Yılları Arasında Gelir Kategorisine Göre Gümrük Gelirleri

	€	%
<b>Gümrük Vergileri</b>	1,467,536,303.00	15.94%
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>	3,275,395,723.95	35.57%
<b>Katma Değer Vergisi</b>	4,421,439,873.43	48.02%
<b>Diğer Gümrük Vergiler</b>	42,687,938.59	0.46%
<b>Toplam</b>	<b>9,207,059,838.97</b>	<b>100.00%</b>

**Kaynak:** (DK-RV, 2006: 6-7, DK-RV, 2008: 14-16, DK-RV, 2009: 7-8, DK-RV, 2010: 14-15, DK-RV, 2011: 15-16, DK-RV, 2012: 11-12, DK-RV, 2014: 6-7, DK-RV, 2015: 11, DK-RV, 2016: 8-9).



Şekil 2. 22. Kosova’da 2005-2016 Yılları Arasında Gelir Kategorisine Göre Gümrük Gelirleri

Tablo 2.23’de görülebileceği üzere yıllar itibariyle gümrük gelirleri kaleminde, gelirlerin en büyük kısmı yüzde 48 ile KDV’den oluşmaktadır, bunu takiben toplam gümrük gelirlerinin yaklaşık yüzde 36’sını oluşturan özel tüketim vergisi yer almaktadır.

### 2.5.6. Emlak Vergisi

Emlak vergileri, konutlar ve diğer arazi ve binalar üzerinden alınan vergilerdir (Wilkinson, 1992: 162). Birçok ülkede, arazi ve emlak üzerindeki vergiler tüm vergilerin en eski türleri arasındadır. Emlak vergileri eski Mısır, Babylon, Pers ve Çin’den beri uygulanmıştır. Emlak vergisinin ana odağı arazi ve onun değeridir. Vergiler şu ana kadar hububat, hayvancılık, yağ, bira ve toprak için karşı bir denge olarak alındı. O dönemde yazıcılar, kimlerin arazi ve tarlalaların sahibi olduğunun kayıtlarını tutan vergi memurlarıydı. Farklı zamanlarda hayvanlar ve zirai ürünlere ilişkin yıllık veriler toplamışlardır (Carlson, 2004: 3).

Kosova Cumhuriyeti’nde Emlak vergisi, 03/L-204 sayılı Gayrimenkul Vergisi Kanununa göre düzenlenmiştir. Bu kanuna dayanarak, emlak vergisi belediyelerin altyapısının geliştirilmesi için kullanıldığı belediye tarafından yıllık olarak alınan bir vergidir. 03/L-204 sayılı kanunun 6. maddesi, ödenmesi gereken emlak vergisi matrahını, mülkün vergiye esas değeri ile yürürlükteki vergi oranı çarpılarak verginin değerini belirler. 03/L-204 sayılı kanunun 7. maddesi, Kosova Cumhuriyetinde emlak

üzerinde geçerli olacak vergi oranını belirler. Bu kanun uyarınca, her belediyenin belediye meclisi yıllık bazda emlak vergisi oranlarını yüzde 0.05 ila yüzde 1 oranında belirleyecektir. Kosova Cumhuriyeti'nde emlak vergisi oranları beş kategoriye göre belirlenmektedir (Ligji nr. 03/L-204, neni 7: 2-3);

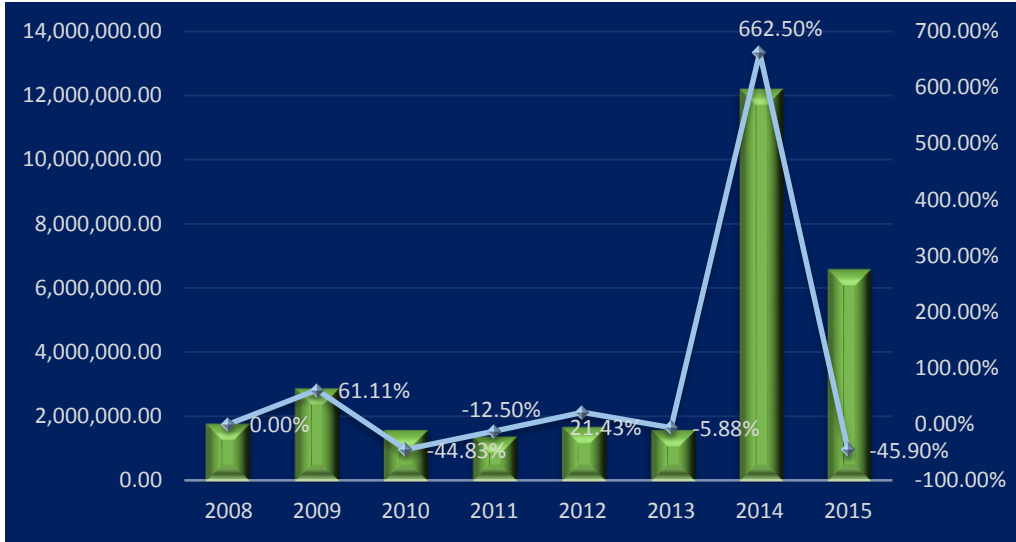
- Konutlar: ev, konut ve benzeri binalar da dahil olmak üzere temel barınma ihtiyaçları için insanlara hizmet eden gayrimenkul,
- Ticari mülkiyet: ticari amaçlı olarak kullanılan veya elde tutulan gayrimenkul,
- Endüstriyel mülkiyet: fabrika, antrepo, atölye ve benzeri diğer tesisler de dahil olmak üzere malların imalatı, işlenmesi veya depolanması için kullanılan gayrimenkul,
- Tarımsal mülkiyet: Tarımsal amaçlarla kullanılan arazi ve binalar; Terk edilmiş gayrimenkuller ve meskun olmayan tesisler,
- Tamamlanmamış mülkiyet: yapım aşamasında olan ve normal kullanım koşullarını karşılamayan mülkiyettir ve destinasyonun türüne bağlı olarak sadece yüzde 40 oranında vergilendirilecektir.

Tablo 2.24'de, yıllar itibariyle Kosova belediyelerinden toplanan emlak vergi gelirleri sunulmuştur.

**Tablo 2. 24.** Kosova'da Belediyelerin Emlak Vergisinden Elde Ettiği Gelirler

Yıl	Emlak Vergisinden Belediye Gelirleri	Yıllar Boyunca Yüzde Olarak Karşılaştırılma
2008	1,800,000.00	-
2009	2,900,000.00	61.11%
2010	1,600,000.00	-44.83%
2011	1,400,000.00	-12.50%
2012	1,700,000.00	21.43%
2013	1,600,000.00	-5.88%
2014	12,200,000.00	662.50%
2015	6,600,000.00	-45.90%
<b>Toplam</b>	<b>29,800,000.00</b>	

**Kaynak:** (ASK-SE: 2016: 6)



Şekil 2. 23. Kosova'da Belediyelerin Emlak Vergisinden Elde Ettiği Gelirler

Kosova Cumhuriyeti'ndeki belediyelerin gelirleri; belediye, emlak vergileri, harçlar, ücretler ve cezalardan oluşur. Kosova İstatistik Kurumuna (ASK-SE: 2016: 6) göre, mevcut emlakın yaklaşık yüzde 30'u kayıtlı değil ve hala vergilendirilmemiştir. Bu vatandaşların sadece bir kısmının Kosova Cumhuriyeti'nde emlak vergisi ödemesinin yükünü taşıması nedeniyle ciddi bir sorun teşkil etmektedir.

## 2.6. KOSOVA'DA VERGİ İDARESİNİN HUKUKİ TEMELİ

Kosova Cumhuriyeti, AB'nin mali kanun ve politikalarına yakın bir mali sistem geliştirmiştir. Kosova Cumhuriyeti Anayasasının 120. maddesine dayanılarak, Kamu harcamaları ve kamu gelirin tahsili hesap verebilirlik, etkinlik, verimlilik ve şeffaflık ilkelerine dayanmalıdır. Bu nedenle, Kosova Vergi İdaresi, ilke ve yasalara uygun bir şekilde hareket etmeyi ve mükelleflerin yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için tüm vergi mükelleflerine saygı ve adalet sunmayı, bilgi, tavsiye ve hizmetleri sağlamayı taahhüt eder. Kosova Cumhuriyeti vergi sistemi, yasalar ve idari talimatlar için bir vergi paketi oluşturmaktadır. Kosova Cumhuriyeti'ndeki finansal sisteminin yasal çerçevesi şunlardan oluşur:

**Tablo 2. 25.** Kosova'da Vergi İdaresinin Hukuki Temeli

Yasanın Adı	Kanun Sayısı
Vergi Dairesi ve Prosedürleri Hakkında Kanun	No. 04/L-223
	No. 03/L-222
	No. 04/L-102
Katma Değer Vergisi Kanunu	No. 05/L-037
	No. 04/L-108
	No. 03/L-146
Kişisel Gelir Vergisi Kanunu	No. 05/L-028
	No. 04/L-104
	No. 03/L-161
Kurumlar Vergisi Kanunu	No. 05/L-029
	No. 04/L-103
	No. 03/L-162
Şans oyunları Kanunu	No. 04/L-080
Kosova Emeklilik Kanunu	No. 04/L-168
	No. 04/L-101

**Kaynak:** (Legjislacioni Tatimor i Kosovës [LTK], 2016: 16, 328, 560, 644, 714)

Yukarıda bahsedilen vergi ile ilgili kanun ve idari yönetmelikler paketi aşağıdakiler hakkında bilgi içerir;

- Kurumlar Vergisi (KV),
- Kişisel Gelir Vergisi (KGV),
- Katma Değer Vergisi (KDV),
- Gümrük Yükümlülükleri,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Özel Şartlar,
- Transfer Fiyatlandırması,
- Çifte Vergilendirmeyi Önlemek.

Kosova Cumhuriyeti savaştan itibaren, ülkenin makro finansal sürdürülebilirliğini sağlamak için finans politikaları geliştirmiştir. Bu, artan vergi matrahı ve uygun maliye politikalarının uygulanması yoluyla yeterli bütçe gelirin sağlanmasını sağlayacaktır. Kosova Cumhuriyeti, yıldan yıla toplanan vergilerin artmasını sağlayan bir vergi sistemi oluşturmuş ve bu sistem Kosova finansal reformları uygulamaya başlamış olduğu 2009 yılında daha da kolaylaştırılmış ve bu da ülkede vergi oranlarının azalmasına ve vergi tahsilatından sorumlu iki kurumun (Kosova



Gümrük Müdürlüğü ve Kosova Vergi İdaresi) güçlendirilmesi yoluyla gelirlerin sürdürülebilirliğinin sağlanması sonucunu doğurmuştur.

## 2.7. KOSOVA'DA VE GÜNEYDOĞU AVRUPA ÜLKELERİNDE UYGULANAN VERGİ ORANLARI

Verginin türünü ve seviyesini belirlemek dünyadaki her ülke için önemli ve son derece zor bir konudur. Bu nedenle, iyi tanımlanmış bir yasal çerçevenin vergi oranları ile düzenlenmesi, uygulanan vergilerin mükellefler tarafından ödenebilmesini sağlamak için bir gerekliliktir. Kosova Cumhuriyeti'nde, vergi matrahları ve vergi oranları Kosova fiili vergi mevzuatına göre belirlenir. Tablo 2.26'da Kosova Cumhuriyeti'nde yürürlükte olan vergi oranları hakkında bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 2. 26.** Kosova'da Yürürlükteki Vergi Oranları

Vergi Türü	Cirosu	Vergi Oranı
Katma Değer Vergisi – KDV	30,000 €	18%
		8%
Kurumsal Gelir Vergisi - KGV	50,000 €	10%
Kişisel Gelir Vergisi - KGV	50,000 €	
0 € - 960 € 'ya kadar Yıllık gelirler		0%
960 € 'dan 3000 €' ya kadar Yıllık gelirler		4%
3.000 € 5.400 € 'ya kadar Yıllık gelirler		8%
5.400 €'dan itibaren Yıllık gelirler		10%
Kira Vergisi		10%
Kira Stopaj Vergisi		9%
Faiz ve Mülkiyet Hakları stopaj vergisi		10%

**Kaynak:** (LTK, 2016: 328, 560, 644)

Kosova Cumhuriyeti düşük vergi oranları ve serbest ticaret rejimi uygulayarak basit bir vergi sistemi geliştirmiştir. Kosova Cumhuriyeti, birçok serbest ticaret anlaşmasına imza atmış olup bunlardan en önemlisi Nisan 2016'dan beri yürürlükte olan İstikrar ve Ortaklık Anlaşması (IOA) (AB ile serbest pazar) ve Orta Avrupa Serbest Ticaret Anlaşmasıdır (OSTA). 2009'da yapılan bir dizi finansal reform sonucunda Kosova'daki vergi sistemi, bölge ülkeleriyle karşılaştırıldığında iş geliştirmeyi kolaylaştırıcı olmaya başlamıştır.

05/L-029 sayılı Kanun uyarınca, Kosova'daki Kurumlar Vergisi bölgedeki en düşük orandadır ve bu vergi sonrası yüksek net gelir artışı etkisine tesir eder. Bu, işletmelerin sermayelerini artırmak için kullanılacak ek gelirin bir bölümünü etkiler. Kosova'daki kurumlar vergisi oranı yıllık cirosu 50.000 €'nin üzerinde olan tüm şirketler için yüzde 10'dur (Ligji nr. 05/L-029: 23).

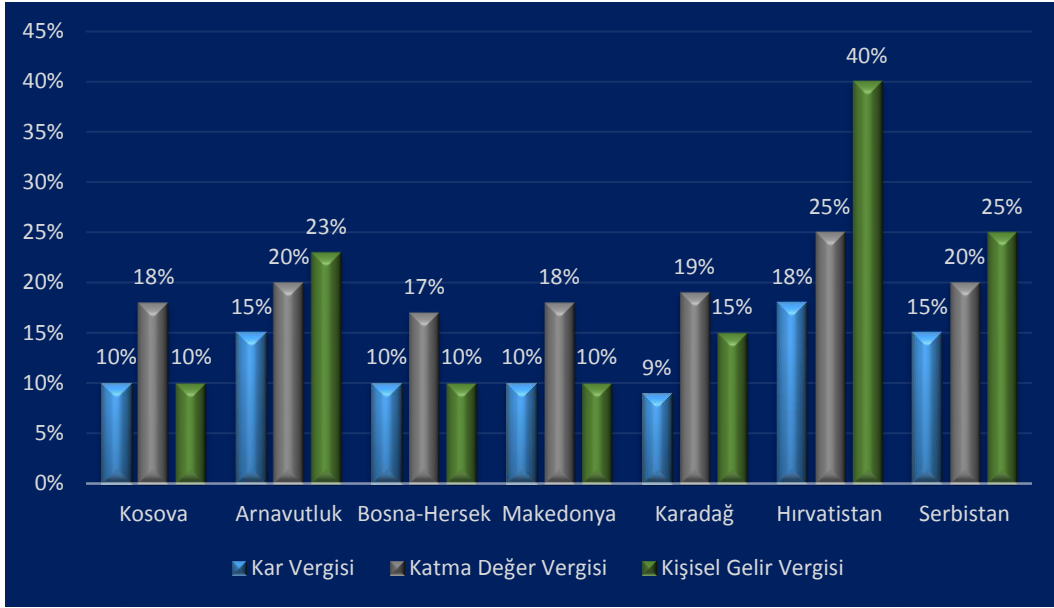
Bununla birlikte 05/L-037 sayılı kanun uyarınca Kosova Cumhuriyeti'ndeki Katma Değer Vergisi bölgedeki en düşük düzeyde olmaktadır. Katma değer vergisi ilk kez 2001 yılında yüzde 15'lik sabit bir oranla uygulanırken, 2009'dan itibaren ise ciroları 100.000 € olan işletmeler için yüzde 16'ya yükseltilmiştir. Halbuki 2015 yılından itibaren, standart KDV oranı yüzde 18 olup, 05/L-037 sayılı Kanunun 26.2 maddesinde belirtilen ürün ve hizmetlerde KDV oranı yüzde 8 olmak üzere tüm mal ve hizmetler için geçerlidir (Ligji nr. 05/L-037, neni: 26).

05/L-028 sayılı kanuna göre, Kosova Cumhuriyeti'nde Kişisel Gelir Vergisi; ücretler, ticaret, kira, faiz, gayrimenkul gelirleri için uygulanır. Maaşlar üzerindeki Kişisel Gelir Vergisi oranları, kazanılan ücret miktarıyla ilişkili olarak artan oranda uygulanmaktadır. Vergi oranları şu şekildedir: Yıllık 960 avroya kadar yüzde 0; yıllık 960 ve 3000 avro arası yüzde 4; yıllık 3001 ila 5400 avro arası yüzde 8; ve yıllık 5400 avro üstü yüzde 10 (Ligji nr. 05/L-028, neni: 13). Tablo 2.27'de, Güneydoğu Avrupa ülkelerinde uygulanan vergi oranları sunulmuştur.

**Tablo 2. 27.** Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde Uygulanan Vergi Oranları

Ülkeler	Kar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi
Kosova	10%	8%; 18%	0%; 4%; 8%; 10%;
Arnavutluk	5%; 15%	20%	13%; 23%
Bosna-Hersek	10%	17%	10%
Makedonya	10%	5%; 18%	10%
Karadağ	9%	7%; 19%	9%; 15%
Hırvatistan	18%	5%; 13%; 25%	12%; 40%
Serbistan	15%	10%; 20%	10%; 25%
<b>Ortalama</b>	<b>12.5%</b>	<b>20%</b>	<b>19%</b>

**Kaynak:** (LTK, 2016. 328, 560, 644, AITax, 2017: 48)



Şekil 2. 24. Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde Uygulanan Vergi Oranları

2016 yılında Güneydoğu Avrupa'daki tüm ülkelerin ekonomileri ekonomik büyümeyi sürdürdü ve bunu istihdam artışında iyileşmeler ve yoksulluğun azalması takip etti. Günümüzde Güneydoğu Avrupa ülkelerinde yüksek vergilerin kayıt dışına teşvik ettiği ve ülkelerinin ekonomik büyümesini tehlikeye attığı bilinmektedir. Her bir ülke için ayrı ayrı bir analiz yapılacaksa, istatistik kurumlarının ve bu ülkelerin merkez bankalarının raporlarına dayanılarak aşağıdaki açıklamalar yapılabilir:

Kosova Cumhuriyeti'ndeki finansal sektör analiz edilirse, ülkenin 2015 yılı sonunda düşürülmüş bir KDV oranı uygulamaya başladığı ve bütçenin mali istikrarını sağlamak amacıyla standart oranı yüzde 2 artırdığı görülmektedir. Kazanç vergisi ile ilgili olarak yüzde 10 ile Kosova en düşük vergi oranını uygulamaktadır. Ayrıca, kişisel gelir vergisi konusunda Kosova, bölge ortalamasının altındadır (BQK-RSF, 2017: 31).

Arnavutluk, yüzde 20 KDV oranı ile standart ortalama bir oran uygulanmaktadır. Kazanç vergisinde ise Arnavutluk bölge ortalamasının altında bir vergi oranı uygulamaktadır. Arnavutluk'taki kişisel gelir vergisi ise yüzde 20 ile bölge ortalamasının üstündedir (BSH-RSF, 2017: 28).

Karadağ, 2016 yılında KDV oranını düşürmüştür, sırasıyla yüzde 7 ve yüzde 19 oranında azaltmıştır. Kar vergisi ile ilgili olarak Karadağ, yüzde 9 ile bölgedeki en

düşük vergi oranını uygulamakta, kişisel gelir vergisi ise bölgenin ortalamasının altındadır (CBM-AR, 2016: 13).

Bosna Hersek, bölgedeki ortalama seviyenin altında bir KDV oranı uygulamaktadır. Kazanç vergisinde Bosna Hersek bölge ortalamasının altında daha düşük vergi oranı uygulamaktadır. Ayrıca, Bosna Hersek'teki kişisel gelir vergisi ise yüzde 10'dur ve bölgedeki en düşük orandır (CBBH-AR, 2017: 21).

Makedonya standart KDV ortalama oranını yüzde 5 ve yüzde 18 olarak uygulamaktadır. Bu da bölgesel ortalamanın içinde olduğu anlamına gelir. Makedonya, kazanç vergisinde bölge ortalamasının altında vergi oranı uygularken, kişisel gelir vergisi oranı yüzde 10'dur, bölgedeki en düşük orandır (NBRM-AR, 2017: 15).

Hırvatistan, bölge ortalamasının üzerinde bir KDV oranı uygulamaktadır. Hırvatistan, yüzde 20 ile bölgedeki ortalamanın üzerinde bir KDV oranı uygularken, kişisel gelir vergisinde ise yüzde 12 ve yüzde 40 ile bölgede en yüksek oranı uygulanmaktadır (AlTax, 2017: 51).

Sırbistan yüzde 10 ve yüzde 20 ile düşük oranlı KDV uygulamaktadır. Kazanç vergisinde ise yüzde 12,5 ile bölge ortalamasının üzerinde bir oran uygulamaktadır. Ayrıca Sırbistan'daki kişisel gelir vergisi yüzde 19 ile bölge ortalamasının üstündedir (NBS-AFSR, 2017: 19). Tablo 2.28'de Güneydoğu Avrupa ülkelerinde vergi yükü sunulmuştur.

**Tablo 2. 28.** Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde Vergi Yüğü

Ülkeler	2016
Kosova	23.5
Arnavutluk	24.4
Bosna-Hersek	37.8
Makedonya	25.6
Karadağ	38.2
Hırvatistan	38.1
Sırbistan	36
<b>Güneydoğu Avrupa Ülkelerinde Vergi Yüğü Ortalaması</b>	<b>32</b>

**Kaynak:** (AlTax, 2017: 14)

Güneydoğu Avrupa ülkelerinde vergi yükü, mükellefin az ya da çok vergi ve diğer mali yükümlülükleri ödediğinin kanıtıdır. Tablo 2.28'e bakıldığında 2016 için Güneydoğu Avrupa ülkeleri içerisinde en düşük vergi yükünün yüzde 23,5 ile Kosova'da olduğunu görülmektedir. Bunu yüzde 24,4 ile Arnavutluk, yüzde 25,6 ile Makedonya takip etmektedir. Aynı zamanda, Güneydoğu Avrupa ülkelerinin ortalama vergi yükü Karadağ'da yüzde 38.1, Sırbistan'da yüzde 38.2 ve Hırvatistan'da yüzde 36'dır.

Güneydoğu Avrupa ülkelerinde vergi yükü GSYİH'nın ortalama yüzde 32'sini oluştururken, 2015'te bu oran ortalama GSYİH'nın yüzde 31,5 olmuştur. 2015 yılından itibaren vergi yükünde yüzde 0,5 oranında bir artış olduğu görülmekle birlikte, bu vergi yükü GSYİH'nın yüzde 40'ının üzerinde olan AB vergi yüküne kıyasla daha düşüktür (Altax, 2017: 11).

## **2.8. VERGİ DENETİMİ**

Güneydoğu Avrupa ülkeleri yüksek düzeyde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile karşı karşıyadır, bunun sonucunda bu ülkelerin hükümetleri, bu sorunları önlemek ve vergi gelirlerini artırmak için kendi mali kontrol yapılarını güçlendirme girişiminde bulunmuştur.

### **2.8.1. Vergi Denetiminin Tanımı**

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadelede en önemli konulardan biri, etkin vergi denetim mekanizmalarının geliştirilmesidir. Vergi denetim mekanizması nedir? Peters, Brink, Roest ve Janssens'e (2011: 33) göre bir vergi denetimi, bir şirketin vergi risklerinin bilinip denetlenmesini garanti eden bir dizi süreç ve iç denetim prosedürü olup, bir kuruluşa uygulanan tüm vergileri içermektedir bunlar kurumlar, bordro, satış ve özel tüketim vergileridir.

Ioan'a (2011: 375-376) göre, bir mali denetim, Maliye Bakanlığının hedeflerine ulaşma noktasında önemli bir bileşendir. Bu ana hedef, vergi kaçakçılığının azaltılmasına ve önlenmesine ve bunlarla mücadeleyi sağlamak ile ilgili çözümler

bulmasıdır. Mali denetimin temel bir unsuru, vergi beyannamelerinin gerçekliğini, yasallığını ve samimiyetini denetlemek, performansın doğruluğunu ve hatasızlığını kanun uyarınca denetlemek, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini ve vergi kaçakçılığını soruşturma çalışmalarını yapmayı içerir.

Buna benzer bir tanım, Rykunova, Belausova ve Kirilchuk (2016: 3697) tarafından yapılmaktadır. Bu isimlere göre devletin vergi denetimi hukukun üstünlüğüne saygı gösterilmesi, vergi makamlarının vergileri devlet adına tahsil etme icraatlarının uygulanabilirliği ve verimliliği ve vergi mükellefleri arasında vergi disiplininin iyileştirilmesi için komplike icraatları içermektedir.

Vergi denetimi, Kosova Cumhuriyeti Vergi İdaresi ve Usulleri Hakkındaki (Dorcak mbi Tatimet në Kosovë [DTK], 2007: 107) sayılı kanun uyarınca yasal prosedürlerin zamanında uygulanıp uygulanmadığını ve standartlardan sapmaları ve kanuna uygunluk ilkelerine aykırılıkları tespit etmek amacıyla denetlemek için Kosova vergi makamları yöneticileri tarafından üstlenilen bir grup icraat veya faaliyettir.

## **2.8.2. Kosova Cumhuriyeti'nde Vergi Denetiminin Özellikleri**

Vergi denetim makamlarının düzgün bir şekilde yönetilmesi, kamu finansmanı ve ülkenin makroekonomik istikrarı için başarının anahtarıdır. Aynı zamanda, yeni yatırımlar çekme ve ülkedeki ekonomik büyümeyi artırmada önemli bir faktördür. Kosova'nın vergi idaresi usul kanununa göre, vergi denetimi; gelir, gider, varlık ve yükümlülükler ile üçüncü kişilerin mali ilişkileri ile ilgili tüm dokümanlar da dahil olmak üzere vergi beyannamelerinin, hesapların, defterlerin ve ticaret vergi kayıtlarının incelenmesinden ibarettir (DTK, 2007: 108).

Kosova Cumhuriyeti'nde vergi denetimi konuları 03/L-222 sayılı Vergi İdaresi Usulleri Kanunu ve Kosova Vergi İdaresi tarafından çıkarılan Vergi Denetim Kitapçığı tarafından düzenlenmiştir. Kosova Vergi İdaresi usulleri kanununa göre, yetkili vergi makamları şu prensip özellikleri göz önünde bulundurmalıdır (DTK, 2007: 107);

- *Dürüstlük*, mesleki ahlak kurallarının ana değeri dürüstlüktür. Vergi makamları görevlerini ifa ederken dürüstlük, adalet ve güvenilirlik gibi en yüksek davranış standartlarına tam olarak uymalıdır,
- *Bağımsızlık ve tarafsızlık*, vergi makamlarının bağımsız olması ve tarafsız tüzel kişilik denetimleri yapması gerektiği anlamına gelir,
- *Liyakat*, vergi makamlarının her zaman yetkin ve profesyonel bir tavırla hareket etmesi ve görevdeyken yüksek mesleki standartları uygulaması anlamına gelir,
- *Gizlilik*, vergi makamlarının, bilgiyle ilgili olarak yasal bir hak veya yükümlülük olmadıkça bilginin gizliliğine saygı duymaları gerektiği anlamına gelir.

Kosova'daki vergi makamları, denetim süreci boyunca vergi idaresi usulleri kanununda belirtilen vergi kurallarını yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu vergi kurallarının uygulanması ile devletin mali çıkarları ve Kosova Cumhuriyeti'ndeki vergi mükelleflerinin hakları korunmaktadır.

### **2.8.2.1. Vergi Denetiminin Önemi**

Mali faaliyetlerin denetlenmesi, ihlallerin önlenmesinde ve neden olan zararın sorumluluğunun belirlenmesinde, kamu mali kaynaklarını temin etmek amacıyla mevcut olan çeşitli araç ve yöntemler kullanarak vergi kaçakçılığını tespit etmek, önlemek ve mücadele etmek için özel bir öneme sahiptir. Vergi İdaresi mali denetimi kullanarak, vergi mükellefleri tarafından işlenen vergi noksanlıkları, yetersizlik veya hataları dengelemekle yükümlüdür. Bütün bunlar vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı yapmasını önlemeye yöneliktir (Ioan, 2011: 376-377).

Kosova'da Vergi İdaresi usulleri yasasını esas almasına rağmen, Kosova'da vergi denetim kurumlarının başlıca rolü şunlar olmalıdır (DTK, 2007: 107-108);

- Tüm yasal denetim usullerinin gerekli seviyede uygulanması,
- Onaylanmış programa göre vergi denetiminin yapılması,
- Denetim kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması,
- Vergi denetiminin uygun standart ve usullere uygun olarak yapılması,
- Vergi mükelleflerine eşit muamele edilmesidir.

### 2.8.3. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetimi, vergilendirme sürecinin sunduğu fırsatlardan yararlanarak tüm vergi risklerini yönetmeye olanak tanır. Vergi denetim sürecinin asıl amacı, vergi mükellefinin vergi yükümlülüklerine tam olarak uymasını sağlamak için fırsatlar ve koşullar meydana getirmektir. Böyle baktığımızda vergi denetiminin başlıca rolü uyumsuzlukları ortaya çıkarmak ve gelir kaydetmek değil, bilakis vergi mükelleflerinin eğitilmesi ve vergi kaçakçılığının önlenmesidir.

Kosova Vergi İdaresi kitapçığına göre, vergi denetiminin ana hedefleri şunlardır (DTK, 2007: 112);

- Vergi borcunun gönüllü olarak yerine getirilmesinde mükellefe yardım,
- Vergi mükellefleri tarafından verilen vergi beyan sürecindeki tüm sorun ve usulsüzlükleri önlemek,
- Vergi mükelleflerinin sürekli eğitimi,
- Vergi kaçakçılığına karşı mücadele etmek ve önlemek,
- Vergi kaçakçılığının önlenmesinin sağlanmasıdır.

### 2.8.4. Vergi Denetimi Türleri

Rykunova, Belousova ve Kirilchuk (2016: 3698) göre, vergi denetim biçimi, vergi ödemelerinin zamanında ve eksiksiz ödenmesi amacıyla yetkili organların kanun koyucu olarak devletin denetim faaliyetleri organizasyonunun belirli bir modelidir. Vergi denetimi yöntemi, belirli bir görevi yerine getirme veya belirli bir amaca ulaşmak için gerçekleştirilen bir dizi adım faaliyetler olarak düşünülebilir.

Kosova Vergi İdaresinin yürürlükteki mevzuatı uyarınca yapılan vergi denetim tipleri şunlardır (DTK, 2007: 112);

- Ülkede, kapsamlı denetimlerin olduğu ve risk analizine dayanan tüm ticari faaliyet alanlarını kapsayan genel vergi denetimi,



- Mali denetimler, bu tür denetimlerin amacı vergi beyannamelerinin ve belirli dönemler için vergi ödemelerinin doğruluğunu sağlamaktır,
- Denetim ve yerinde incelemeler, bu denetimler vergiye tabi kişilerin, beyanların ve ödeme kaydedici cihazların kayıt edilmesi ile ilgili ihlalleri zamanında önlemeyi ve tespit etmeyi amaçlamaktadır.

Kosova Cumhuriyeti'nde vergi denetim süreci birkaç aşamadan geçmektedir (DTK, 2007: 109-111);

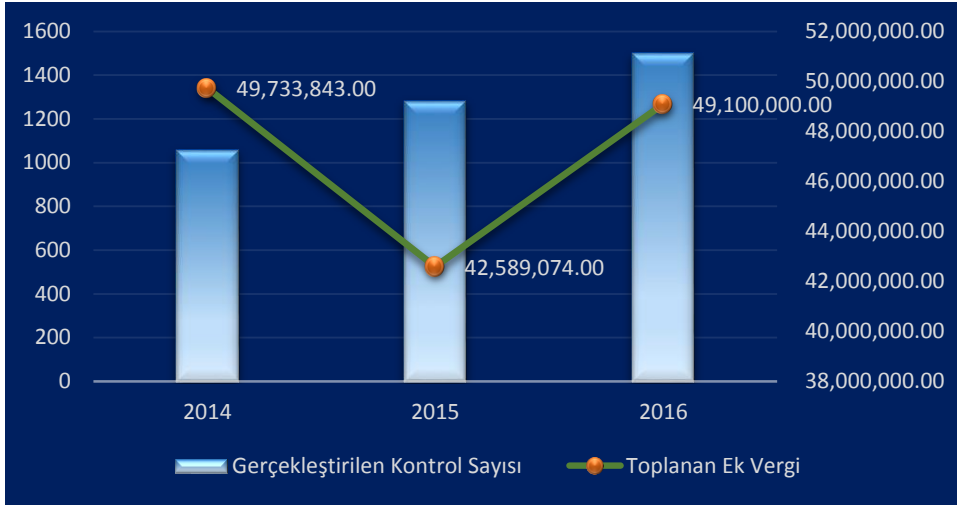
- Birinci aşama, vergi denetiminin planlanması aşamasıdır,
- İkinci aşamada vergi denetiminin yapılması aşamasıdır,
- Üçüncü aşama, karar bildiriminin oluşturulması aşamasıdır,
- Dördüncü aşama raporlama aşamasıdır,
- Beşinci aşama, dosya oluşturma aşamasıdır.

2016 yılında Kosova Vergi İdaresi, 1.499 vergi denetimi gerçekleştirdi. Bunun sonucu olarak, Kosova Vergi İdaresi 49,1 milyon Euro tutarında ek vergi toplamayı başarmıştır. 2015 yılına kıyasla ilave olarak tahsil edilen vergi 42,6 milyon avrodur. 2016'da vergi denetimi sayısının artması nedeniyle Kosova Vergi İdaresi 2015 yılına kıyasla 6.5 milyon € daha fazla vergi tahsilatı yapmıştır (ATK-RV, 2015: 12, ATK-RV, 2016: 20).

**Tablo 2. 29.** Kosova'da Denetim Sayesinde Toplanan Ek Vergi

Yıl	Gerçekleştirilen Kontrol Sayısı	Toplanan Ek Vergi
2014	1056	49,733,843.00
2015	1282	42,589,074.00
2016	1499	49,100,000.00

**Kaynak:** (ATK-RV, 2015: 12, ATK-RV, 2016: 20)



**Şekil 2. 25.** Kosova'da Denetim Sayesinde Toplanan Ek Vergi

Tablo 2.29 incelendiğinde, Kosova Cumhuriyeti'ndeki Vergi İdaresi müfettişleri tarafından yıldan yıla kontrol sayısının arttığı görülmektedir. Sonuç olarak, 2016 yılında bir önceki yıla kıyasla yüzde 15'in üzerinde ilave vergi tahsilatı sağlanmıştır. Bu tahsilat ise kurallara uymayan ve vergi yükümlülüklerine ilişkin vergi beyanını zamanında vermeyen vergi mükellefleri için kesilen para cezaları ve vergi cezalarının sonucudur.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ AFLARI VE MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Son otuz yılda, hükümetler dünyanın birçok ülkesinde, Amerika Birleşik Devletleri, Pasifik ülkelerinden (Avustralya, Filipinler) tutun da Latin Amerika ülkeleri (Meksika, Arjantin Panama, Bolivya, vb.), Avrupa ülkelerinden (Fransa, İtalya, Yunanistan, Avusturya, Finlandiya, Belçika, Portekiz, Türkiye, Kosova, Arnavutluk vb.) Asya ülkelerine (Rusya, Avustralya, Filipinler, Hindistan vb.) kadar ülkeler hükümet programlarının bir parçası olarak vergi aflarını uygulanmışlardır. Vergi aflarının mali literatürdeki popülerliği ve vergi affındaki siyasi çıkarlar sebebiyle, dünya genelinde birçok ülkede hükümetleri vergi affını tekrar etmeleri için teşvik etmiştir. Bugüne kadar yapılan uygulamalar, vergi aflarının azaltılmış idari maliyetlerle artan kısa vadeli gelirler üreten araçlar olarak ele alındıklarında avantajlarının yanı sıra dezavantajlara da sahip olduğunu göstermiştir.

Bu bölümde vergi aflarının kavramı, türleri, özellikleri, uygulamaları, nedenleri, avantaj ve dezavantajlarının, mükellefler üzerindeki etkileri ve de Kosova'da vergi afları uygulamaları konularına değinilmiştir.

#### 3.1. VERGİ AFFI KAVRAMI

Her ne kadar vergi affı son zamanlarda büyük popülerite kazansada, tarihsel olarak M.Ö. 200 yılları civarında Ptolemy V Epiphanes tarafından Mısır'da uygulanmıştır (İbrahim vd. 2017: 220). İki bin yıl öncesine dayanan vergi kaçakçılarının cezaevinden tahliye edilmeleri amacıyla çıkarılan ilk belgelenmiş vergi affı Mısır'daki Rosetta Taşı'nda görülmektedir (Adam, 1993: 19). Af başvurularının uygulamanın başlangıcındaki başarısının ortaya koyduğu popülerite ile günümüzde af programı oldukça yaygın olup devletlerin politika geliştirmesi noktasında büyük ilgi çekmektedir.

Af sözcüğü dar ve geniş anlamda tanımlanabilir. Dar anlamda bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlamak olan af; geniş anlamda ise yapılmakta ya da yapılacak olan suç kovuşturmasından ve hüküm altına alınmış bir cezanın yerine getirilmesinden adalet ve toplum yararı kaygısıyla vazgeçilmesi anlamına gelmektedir (Doğan ve Besen, 2008: 49). İbrahim, Myrna, Irawati ve Kristiadi (2017: 221) göre af kelimesinin tam anlamıyla bir hatayı affetmek demektir.

Bu bağlamda, vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 136).

Ekonomi literatüründe dar ve geniş anlamda birçok vergi afları tanımı vardır. Vergi afları, normal olarak, vergi mükelleflerine önceden ödenmemiş olan vergi yükümlülüklerini ceza ödemeksizin ve/veya adli kovuşturma ile karşı karşıya kalmadan yerine getirmeleri için sunulan bir kereye mahsus bir fırsatı içeren özel hükümlerdir (Aspa, 2016: 27). Villalba'ya (2017: 286) göre, bir vergi affı, hükümetin daha önceki dönemlerde ödenmesi gereken vergileri ödemeyen kişilere veya firmalara sunduğu geçici bir fırsattır.

Benzer bir tanıma göre ise vergi affı, devletin vergi ve vergisel ihlallere karşı uyguladığı yaptırımlardan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 136).

Alm, Vazquez ve Wallace (2009: 236) tarafından yapılan benzer başka bir tanıma göre, vergi afları tartışmalı bir gelir artırıcı araç olduğundan, vergi aflarının kısa vadeli gelirler üzerindeki doğrudan etkisine dikkat çekmektedirler. Nar (2015: 583) tarafından yapılan başka bir tanıma göre, vergi affı ödenmemiş bir vergi borcunun mevcut borç tutarından daha düşük bir tutar ile ödenmesi için bir kereye mahsus olan bir teklifi tanımlamak için kullanılan bir terimdir. Dolayısıyla, vergi afları devlet gelirlerini arttırmak için kullanılan politik açıdan popüler yollardan biri olarak kabul edilmekte ve vergi politikalarındaki önemi günbegün artmaktadır.

Son otuz yılda dünyadaki birçok ülke, temel olarak belirli politik, ekonomik ve sosyal nedenlerden ötürü ve uluslararası ticarete açık olmaları nedeniyle mali politikalarında vergi aflarını uygulamaktadır. Vergi affı programları uygulayan ülkeler arasında Endonezya, Malezya, Tayland, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Belçika, Kolombiya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Hindistan, İrlanda, İtalya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Portekiz, Rusya, Güney Afrika, İspanya, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri ve Kosova bulunmaktadır (Aspa, 2016: 28). Savaşın sona ermesi sonrasında Kosova'da hükümet, ilki 2008'de ikincisi ise 2015'te olmak üzere iki kez vergi affı uygulamıştır.

Türkiye'de ise vergi aflarının sayısı oldukça yüksektir. Vergi afları 1924'ten beri uygulanmaktadır. Vergi afları siyasi, ekonomik ve teknik nedenlerden dolayı kullanılmakta olup, veriler Türkiye'de her 2-3 yılda bir vergi affının uygulandığını göstermektedir (Gerger, 2012: 108). Nitekim sık sık çıkarılan vergi afları adalet algısını, devlete duyulan güveni dolayısıyla vergi gelirlerini ve vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemekte, kayıt dışılığı özendirilmekte, dürüst mükellefleri cezalandırmaktadır (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 136).

Birçok gelişmiş ülkedeki politika üreticiler, kısa vadeli ve uzun vadeli faydalar elde etmek için uygun araç olarak vergi aflarını kullanmışlardır ve kimi zaman esas olarak sermayenin ülkesine geri döndürülmesi gibi başlıca makroekonomik amaçlar için vergi aflarını kullanmaktadırlar. Vergi afları, ek bir gelir kaynağı olmaları haricinde, vergi kaçakçılarının vergi mükellefleri haline getirilmesi ve vergiye uyumun iyileştirilmesini etkilemesi nedeniyle, vergi matrahını ve dolayısıyla gelecekteki gelir tahsilatını artırabilir.

Nar'a göre (2015: 588), vergi aflarının iki sebebi vardır. Birincisi, politikacıların toplumun belirli bir bölümünü popülist politikalarla tatmin etmek için biraz çaba sarfetmeleridir. İkincisi ise devletin acilen ihtiyaç duyduğu gelirleri en kısa sürede elde etmeyi istemesidir. Bununla birlikte Nar'a (2015: 588) göre, tekrarlanan aff uygulamaları vergi mükelleflere duygusal tehlikeye veya psikolojik düzensizli neden olmakta ve bu durum bireyleri adalet ve eşitlik algılarını karşılaştırmaya ve sorgulamaya sevk etmektedir.

### 3.2. VERGİ AFFI TÜRLERİ VE ÖZELİKLERİ

Bugüne kadar mali literatürde vergi afları ile ilgili olarak ele alınan ana konular, afların vergi gelirleri ve vergi uyumu üzerindeki etkisidir. Ross'a (1986), göre gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler iki temel amaç için çeşitli vergi affi tedbirleri ortaya koymuşlardır. İlk olarak gelirlerini düşük beyan eden vergi mükelleflerini gerçek gelir beyanında bulunmaya teşvik etmek ve ikincisi mükellefler arasında vergiye uyum tavrını artırmaktır (İbrahim vd. 2017: 220). Vergi affının uygulanmasında asıl görevlerden biri de vergi affi türünü belirlemektir. Hükümetler, vergi afları programına hangi vergi türlerinin dahil edileceğini açıkça belirlemelidir.

Kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış vergisi ve emlak vergisine vergi affi uygulanabilir. Bunun yanında hükümet geçici veya kalıcı bir vergi affi programına sahip olmayı kararlaştırmalıdır (İbrahim vd. 2017: 221).

Villalba'ya (2017: 287) göre mali af türlerini göz önüne almadan önce farklı af türlerinin eşitlik ve verimlilik üzerinde değişik etkileri olduğu gerçeğinden söz etmek gerekir. Villalba (2017: 287) bir affi tanımlayan bileşenleri ise şu şekilde sıralanmaktadır;

- *Uygunluk:* Vergi dairesi tarafından vergilerini zamanında ödemeyen mükellefler olarak bilinen kişilerin katılmasına izin verildiği için uzun vadede uyum noktasında gelirin önemli bir bileşenidir,
- *Kapsam:* Bu bileşen hangi vergilerin af kapsamına dahil olduğunu belirler? Genel olarak, gelir vergisi, satış vergisi ve KDV kaçırılması daha kolay olan vergilerdir, bu nedenle bu tür vergiler vergi affına dahil edilir,
- *Teşvikler:* Bu bileşen ödenmemiş vergilerin tutarını ve yüzdesini veya söz konusu borcun ödenmesi durumunda vergi idarelerinin iptal edeceği faiz veya cezaları tespit eder,
- *Süre:* Kanuni sürenin uzunluğu çok önemlidir; bu önceden belirlenmiş ve bir kereye mahsus bir imkan olarak ilan edilmiştir. Bununla birlikte, bazı ülkelerde sürekli af uygulanmakta veya uygulanmıştır,

- *Bireylerin beklentileri:* Literatür genel olarak beklenmeyen afları öngörülenlerden daha etkili olarak değerlendirir. Vergi afları, eğer olmasa vergilerini zamanında ödeyecek mükelleflere gelecekte bir vergi affı ilan edilene dek ödemeyi geciktirme teşviki sunması sebebiyle ileriki dönemlerdeki vergi tahsilatlarını azaltabilir (Fisher vd. 1989: 16).

Vergi affının eşitlik ve verimlilik üzerindeki etkisine ek olarak, vergi aflarının etkileri kısa ve uzun vadeli etkiler olarak bölünmektedir. Kısa vadede vergi afları daha fazla vergi uyumu sağlayabilir ve vergi gelirlerini artırabilir. Diğer taraftan, uzun vadeli vergi afları, vergi mükelleflerinin devlete zamanında yükümlülüklerini yerine getirme iradesini zayıflatabilir (Mattiello, 2005: 3-4).

Eric ve Katherine'e (2008: 5) göre, aflar genel olarak finansal ve yasal mali aflar olmak üzere iki kategoriye ayrılır. Mali aflar, kanun tarafından belirlenen mükelleflerce beyan edilen veya beyan edilmeyen vergi yükümlülüklerinin azaltılmasını ifade eder. Bu azaltma çeşitli önlemlerle sağlanabilir; (1) beyan edilmeyen vergilerden veya (2) vergi yükümlülüklerinden kaynaklanan faiz ve cezaların azaltılması veya iptali. Bu vergi afları, tüm vergi mükelleflerini, geniş vergi mükellefi kategorilerini, büyük ve küçük vergi mükelleflerini veya vergi türlerini kapsayacak şekilde tasarlanabilir; kişisel ve kurumlar vergisi.

Vergi affı türleri, vergi mükellefinin elde edeceği faydanın kapsamı, özellikleri, süresi ve türüne göre sınıflandırılabilir. Nar'a (2015: 583) göre, vergi afları üç bağlamda ele alınabilir:

- *Düzeltilme Affi:* Bu af, vergi mükelleflerinin gelirlerini düzeltmek ve ödenmemiş vergilerini ödemek için belirli yılların vergi beyannamelerini gözden geçirmesini sağlar. Ancak bu vergi mükellefleri vergi soruşturma ve denetim faaliyetlerinden muaf olmayacaktır.
- *İnceleme Affi:* Bu af teklifi, gerçek borç tutarını veya af programına katılan vergi mükelleflerinin asıl vergiye tabi gelirini incelemeyi muaf tutar. Bir af ücreti karşılığı.
- *Adli Soruşturma Affi:* Böyle bir af, suçlanan vergi mükellefleri için kısmi bir af affı sağlar, bu şekilde, yargı yolunu kolaylaştıracak ve vergi yönetimi şeklinde

belirli bir komisyon karşılığında vergi mükelleflerini yargılama yetkisini askıya alacaktır.

Mouloud (2014: 23) tarafından yapılan vergi aflarına ilişkin bir başka sınıflandırma, vergi mükellefinin elde ettiği süre ve fayda kriterlerine dayanmaktadır:

### **Süre Kriterine Göre;**

- *Bir-Kısa Af*: Bu af teklifinde vergi mükelleflerine geçmiş gelirlerini yasallaştırması için önceden belirlenmiş bir süre verilir ve bu teklif gelecekte tekrarlanmayacaktır,
- *Aralıklı Af*: Bu tür af, mevcut veya indirilmiş vergi oranlarında verilebilir. Bu af, en kötü türde vergi affi olarak kabul edilmektedir, çünkü af ile ilgili sürekli beklentileri arttırmakta ve vergi uyumunu azaltmaktadır,
- *Kahcı Af*: Bu af teklifinde geçmiş gelirleri normal, indirilmemiş vergi oranları ile yasallaştırma olanağı vardır. Vergi mükellefleri mütevazı faiz oranları veya para cezaları ödemek zorunda kalabilirler. Suç dokunulmazlığı, genellikle vergilerini gönüllü olarak ödeyen vergi kaçakçılarına verilir.

### **Vergi Mükelleflerinin Elde Ettiği Fayda Kriterine Göre;**

- *Beyan Affi*: Bu af vergi mükelleflerine gelirlerini düzeltmeleri ve eksik vergileri ödeme imkanı sağlar. Affi kabul eden vergi mükellefleri, vergi dairesinin inceleme ve denetim faaliyetlerinden muaf olmaz,
- *İnceleme Affi*: Bu tür af, vergi mükelleflerine özel bir af ücretini ödemek suretiyle beyan edilen gelirlerin kaynağını araştırma muafiyetiyle birlikte sağlanır.

Vergi aflarının türünü seçmek esas olarak politika üreticilerinin amaçlarına ve hedeflerine bağlıdır. En önemli hedef, kısa vadede devlet gelirlerinin toplanmasının yanısıra vergi mükelleflerinin devlete karşı vergi yükümlülüklerini yerine getirme performansının ve disiplinin artırılmasıdır.



### **3.3. VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE NEDENLERİ**

Vergi affi uygulamaları incelendiğinde, bir vergi affına gidilip gidilmemesini etkileyen çeşitli nedenlerin bulunduğu görülmektedir (Doğan ve Besen, 2008: 51). Baer ve Borgne (2008: 6) "Vergi Afları: Teori, Eğilimler ve Bazı Alternatifler" adlı kitabında, hükümetin neden vergi affı sağladığını açıklar, bunlara göre sebepler üç sınıfa ayrılabilir: Bunlar, (1) geliri hızlı bir şekilde artırmak; (2) ileriki dönemlerde vergi uyumunu artırmak ve (3) ülke dışına kaçan sermayenin geri dönüşünü teşvik etmektir.

Doğan ve Besen (2008: 51-57) tarafından yazılan alternatif bir yazıda, politik nedenlerin dışında hükümeti vergi affı çıkarmaya sevk eden başlıca nedenlerin şunlardan biri olduğunu değerlendirmektedirler: sosyal nedenler, ekonomik nedenler, mali nedenler, teknik ve idari nedenler ve de psikolojik nedenler. Bu nedenlere ilişkin çalışmanın sunulan kısımlarında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

#### **3.3.1. Ekonomik Nedenler**

Ekonomik sebeplerin vergi aflarının uygulanmasına ilişkin en değişken olanları olduğu açıktır. Ekonomik durgunluk dönemlerinde bir af gelir tahsilatının artırılması için bir kaynaktır, bunun yanında mali baskı dönemlerinde vergi afları gelir arttırıcı kaynağı olarak görülmektedir (Borgne, 2006: 4).

Borgne'ye göre (2006: 10-11) vergi af çıkarmanın ekonomik nedenlerinden biri devletin borçluluğunun olmasının yanı sıra, vergi aflarının kuvvetle muhtemel bir devletin borçluluğunun arttığı zamanlarda çıkarılması sebebiyle vergi afları gelir arttırıcı bir kaynak olarak görülmektedir.

Birçok yazara göre, vergi aflarının çıkarılmasının ekonomik nedenlerinden biri vergi beyannamelerini ve yargı anlaşmazlıklarını düzeltmek için yapılan reform ve önlemler olarak görülmektedir. Nar'a göre (2015: 588), vergi aflarının ekonomik avantajları şu şekilde sayılabilir, kayıt ve muhasebeyi geliştirir, gelecekte vergi kaçırma denetimini artırır, suç sorumluluğundan kaynaklanan aşırı vergi yükünü azaltır,

pişmanlığı teşvik eder, vergi mahkemelerinde yıllarca süren davaları sona erdirir, yığılmış ihtilafları çözer, bireylerin vergi uyumunu yeniden sağlamasına olanak sağlar.

Vergi affının en önemli ekonomik faydalarından biri vergi uyumu üzerindeki etkisi olarak değerlendirilebilir. Bir af şahısların veya firmaların mali ve adli cezalara tabi olmaksızın gecikmiş vergilerini ödeme imkanı sağlar (Alm vd. 2009: 235).

Bunun yanında, politikacıları vergi affı uygulamasına iten ekonomik nedenlerden biri de sadece mevcut vergi gelirlerini arttırma önceliği değil, Uchitelle (1989: 48) göre aynı zamanda vergi aflarının kayıt dışı ekonomik faaliyetleri azaltmasıdır ve ikinci nedeni ise sermaye kaçıışı olarak görülebilir. Hükümetler affı, yurtdışında yasadışı yollarla taşınan genellikle çok büyük miktarlardaki paraların yurda döndürülmesi için vatandaşlara yönelik bir teşvik olarak kullanırlar.

Kayıt dışı ekonominin artması, hükümetin vergi arttırmasını zorlaştırdığından dolayı hükümette vergi oranlarını ve dolayısıyla resmi milli gelir düzeyindeki vergi yükünü artırarak tepki vermektedir (Mouloud, 2014: 21). Bu bağlamda, Mouloud'a göre (2014: 23) vergi affı, sermayenin dönüşü için etkili olabilir, böylece paralarını kayıt dışı ekonomiye yatıran yatırımcıların kayıtlı ekonomide yeniden yatırım yapması için cazip olabilir. Yatırımcılar, büyük bir menfaat sağlamak için varlıklarını kayıtlı ekonomide beyan edebilirler ve bu artan büyüme oranlarına sebep olur.

Bununla birlikte, hükümetler için vergi aflarının uygulanmasının ekonomik nedenlerinden biri de ülkedeki istikrarsız politikalar ve yüksek enflasyon oranları olarak düşünülebilir (Doğan ve Besen, 2008: 54). Bununla birlikte, aflar için de potansiyel maliyetler vardır, çünkü ileride ekonomi üzerinde olumsuz bir etkisi olabilir. Villalba (2017: 295) tarafından yapılan alternatif bir çalışma, kısa vadede olası ekonomik faydalarına ve uzun vadede görünen tehlike olmamasına rağmen vergi aflarının en iyi ikinci araç olduğunu ve sadece vergi sisteminde kapsamlı reformlar gerçekleştirilmediğinde kullanılması gerektiğini savunmaktadır.

### 3.3.2. Mali Nedenler

Vergi afları çeşitli nedenlerden kaynaklanmaktadır. Mali nedenlerden dolayı vergi affı gönüllü katılımın kamu gereksinimi maliyetlerini yerine getirmek için yetersiz kalması durumunda, artan gelir ihtiyacını karşılamak için uygulanır. Hükümetlerin vergi aflarını uyguladıkları başlıca mali nedenlerden biri, piyasayı canlandırmak, kara parayı işleme sokmak ve cezanın iptali neticesinde açığa çıkan gizli varlıkları ilan etmektir (Gerger, 2012: 107-108).

Mali açıdan bakıldığında vergi affı, vergi kaçakçılığı, gelirin gizliliği ve vergi yükümlülüklerinin gönüllü olarak ödenmesinin yüksek düzeyde olduğu durumlarda veya kayıt dışı ekonominin yüksek oranda yaygın olduğu durumlarda gerekli görülmektedir. Bu gibi durumlarda, hükümetlerin vergi affı ilan etmelerinin kendi zayıflıklarının bir kısmını bizatihi sergiledikleri değil, aksine düzeltmeler yapmanın zamanının geldiğine işaret eder. Vergi mükellefinin idareyle işbirliğinin düşük seviyeye düşmesi ve yolsuzluğun toplum ve ülke için tehdit edici bir hastalık haline gelmesi durumunda bir vergi affı ilan edilmesinin mali nedenleri de sunulmaktadır.

Bir vergi affının ekonomik açıdan etkileri pozitif olarak değerlendirilmekte, bütçede ek gelir elde edilmekte ve tanımlanamayan para dolaşımına karşı mücadelede önemli bir araçtır. Ayrıca, vergi aflarının etkilerine mali açıdan bakıldığında, devlet bütçesine yönelik gelir tahsilatı fırsatları sunmakta, sabit olmayan giderlerin bir kısmını dengelemeye, devletin bütçe açığını dengelemeye olanak sağlar. Bu gelirlerin hızlı bir şekilde tahsil edilmesi gerekir ve pratikte tahsil edilemeyen vergi yükümlülükleri veya bunların tahsilatları yüksek bir idari maliyete sebep olacaktır.

Hükümetler önemli bütçe sorunları ile karşı karşıya kaldıkları zaman, vergi gelirlerini artırmaya yönelik bir yol olarak giderek artan bir oranda vergi affı programlarını kullanırlar (Buckwalter vd. 2013: 2). Mali afların mali açıdan olumlu etkileri, hükümetlerin kısa vadede daha fazla vergi geliri elde etmelerini sağlamakla kalmayıp ayrıca, uzun vadede geçmişte vergi beyanı vermeyenlerinde vergi sistemine geri kazandırılmasını sağlaması gibi olumlu etkileri de vardır.

### 3.3.3. Siyasi Nedenler

İçinde yaşadığımız zaman ülkenin temel demokratik kazanımlarını tehdit eden, iş ve siyaset dünyası arasındaki farklılıkların ortadan kalkmasına, girişimcilerin ülkenin politik yaşamına giderek geniş katılımına ve ülkenin politik oluşumlarında dahi şüpheli paranın yükselişine bir kanıttır. Bu sebeple hükümetlerin, popülist maliye politikalarından kaçınmak ve söz verilen reformlarla rekabet gücünün ve yasalar karşısında işletmelerin eşitliliğinin güçlendirilmesine katkı vermek için birincil sorumluluğa sahip olduğunu düşünülmektedir. Vergi affı, politik ve ekonomik geçişin son aşaması olarak düşünülmekte ve ardından tüm suç işleyecekler için zorlayıcı hukuki tedbirleri içeren bir sistem uygulanmalıdır. Vergi affı programlarına gösterilen büyük siyasi ilgi, vergi aflarının en azından kısa vadede hükümet için önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Siyasi aktörler hem vergi affı çağrısında hem de affın zaman çerçevelerini tanımlamak için çok önemlidir. Siyasi aktörlerin birkaç kanal üzerinden bir vergi affı çıkartma kararını etkilemesi muhtemeldir. Aflar vergileri toplamak suretiyle sağlanan bir gelir kaynağı olması sebebiyle benzer şekilde devlet yetkilileri tarafından da seçimlerden önce uygun görülmebilir. Diğer taraftan, vergi afları en azından kısa vadede vergileri yükseltmeye alternatif bir gelir kaynağı olabileceğinden, devlet yetkilileri seçim dönemlerinde aflara daha sık bel bağlamaya eğilimli olabilirler (Borgne, 2006: 5).

Bir af uygulayıp uygulamamaya karar verirken, vergi mükelleflerinin affa yönelik tutumlarını dikkate almak çok önemlidir. Bununla birlikte, seçmenlerin onayıyla herhangi bir ülkede hemen hemen hiç yapılmamaktadır. Seçmenler genel olarak vergi aflarını sevmezler. Seçmenler, vergi kaçırıcıları bir af ile ödüllendirmek istemezler (Torgler, 2003: 3).

Torgler (2003: 7-8) tarafından yapılan deney sonuçları, seçimin vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Mükellefler kamuya katkıda bulunmanın önemini farkına vardıkça, seçimden önce yapılan kamuoyu tartışmaları bir yurttaşlık görevi anlayışı oluşturur. Seçim kendi içinde fayda sağlar. Vatandaşlar

katılım hakkı arttıkça birtakım prosedürel faydalar sağladığından katılım hakkına değer vermektedir. Bu affın kabul edilmesine ya da edilmemesine yol açar.

Bir vergi affı sunacak hükümetin en önemli politik faydalarından biri, hükümetin yasal vergi oranlarını düşürmesine yol açabilecek vergi uyum düzeylerindeki artıştır. Ayrıca, kayıtlara eklenen yeni vergi mükellefler sayesinde hükümet bunların özelliklerini analiz etmek ve vergi kaçırıcıların ortak yapısını keşfetmek suretiyle ve bunlardan faydalanabilmesi nedeniyle uygulamayı iyileştirmek ve daha ucuz hale getirmek için değerli bilgiler sağlayabilir (Villalba, 2017: 286). Bu durum, seçmenler için adil bir vergi affı olarak kabul edilebilir ve devlet yetkililerine seçim dönemlerinde bir dönem daha yönetme hakkına sahip olma şansı verebilir.

Bununla birlikte, vergi afları ile sonuçlanacak politik nedenlerden bazıları, ülkedeki siyasi istikrarsızlık, iktidar ve seçmenler arasında sosyal uzlaşma ortamının oluşturulması, toplumdaki gerilimin hafifletilmesi ve kısa vadede devletin finansman ihtiyacıdır (Taşkın, 2010: 126).

### **3.3.4. Sosyal Nedenler**

Birçok çalışmada sosyal faktörler, hükümetlerin sık sık af programları uygulamak için birçok nedeninden biri olarak kabul edilmektedir. Bir vergi affı gereksiniminde ekonomik nedenlerden başka sosyal ve psikolojik faktörler de önemlidir.

Rechberger, Hartner, Kirchler ve Hammerle (2010: 222-223) tarafından yapılan çalışma, bir af programının uygulanması sırasındaki sosyal ve psikolojik faktörlerin rolünü ortaya koymaktadır. Çalışma, bir vergi affını izleyen vergi uyumu üzerindeki algılanan adaletin etkisini araştırmaktadır. Bu çalışmanın etkileri bir vergi affının cezalandırma (bu vergi kaçakçılarının hak ettikleri muameleyi görmelerini sağladığı anlamına gelir) ve değer restorasyonu ilkeleri (vergi kaçakçılığı ile ihlal edilmiş olabilecek vergi dürüstlüğü öngören toplumsal değerleri geri kazanmak anlamına gelir) ile ortaya koymak suretiyle adil olduğu algılandığında vergi uyumluluğunun artmasına yol açtığını göstermektedir.

Vergi affı araştırması sırasında sosyal ve kişisel normlar gibi etik standartlar çok önemlidir. Sosyal fedakarlık, normlara tabi olma veya dini inançlar gibi davranış standartları genellikle yüksek vergi etiği ve vergi yükümlülüklerine uyma istekliliği ile ilişkilidir. Vergi mükellefi ile yetkililer arasındaki ilişki ve vergi mevzuatı, toplumsal normların entegre kültürel standartlarını temsil etmektedir (Jayawardane, 2015: 133).

Dolayısıyla, af programının başarısı büyük ölçüde, hükümetin vergi kaçakçılarına ilişkin katı mevzuatın uygulanmasını göz ardı etmeden sosyal ve kişisel standartlara saygı gösterme taahhüdüne bağlıdır. Fakat Jayawardane'ye (2015: 137) göre, vergi ödemelerine uyum ya da uyumsuzluk konusunda bir tutum olarak psikolojik faktörler ve sosyal normlar üzerindeki uyum davranışını analiz etmek için tek bir model oluşturmak mümkün değildir, çünkü bu faktörler devletten devlete farklı özelliklere sahiptir.

Vergi afları etkileyen vergi sistemi, vergi dairesi, ekonomik çevre ve vergi mükelleflerinin davranışları gibi birçok sosyal çevre faktörü vardır. Farkındalığı ve vergi mükellefi disiplinini arttırmak için vergi aflarının uygulanmasından sonra adil bir vergi sisteminin kurulması şarttır. Ayrıca, vergi aflar programının uygulanmasından sonra denetim ve artan gözetim bu sürece eşlik etmelidir.

Çil'e göre, (2012: 9), vergi afları uygulamak için iki sosyal neden vardır. Birinci neden, yükümlülüklerini zamanında yerine getiremeyen ve durumu vergi dairesi tarafından belirlenmeyen vergi mükellefleri arasında yaratılan eşitsizliği ortadan kaldırmaktır. Vergi sistemindeki hataların giderilmesinin imkânsızlığının yanı sıra idari ve yasal zorluklara neden olmaktadır. İkinci neden ise, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerine uyumu konusundaki bilinçsizliğinin neden olduğu vergi cezaları gibi bazı olumsuz etkilerden kaçınmaktır.

### **3.3.5. Teknik ve İdari Nedenler**

Vergi afları uygulanmasının nedenlerinden biri de idari ve teknik nedenlerdir. Vergi aflar programlarının uygulanma amaçlarından biri de vergi dairesinin ve yargının etkinliğini artırıp yükünü hafifletmektir (Doğan ve Besen, 2008: 56). Vergi dairesi ve

yargının çalışmalarını kolaylaştırmak, kamu alacaklarının tahsilat süresini kısaltmak ve çok yüksek vergi oranları, vergi yükleri ve resmi yükümlülükler vergi aflarının uygulanması için teknik ve idari nedenlerdendir (Tekin ve Gürçam, 2017: 118).

Vergi aflarının uygulanması için teknik neden olarak, vergi yargısı ve vergi dairesinin yüksek iş hacmi değerlendirilmektedir. Çünkü kamu alacaklarının hâkim ve vergi dairesi tarafından takip edilmesi uzun zaman almaktadır (Çetin, 2007: 173).

İdari açıdan vergi afları, tahsili gittikçe zorlaşan tüm birikmiş vergi borçlarının kısmen tahsilinde faydalı bir rol oynamaktadır. Bir vergi affı programı vergi dairesinin yükünü azaltacaktır ve birikimi azaltma konusunda fayda sağlayacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103). Yukarıda belirtilen sebeplerin yanı sıra, Öz ve Buyrukoğlu (2012: 5) tarafından yapılan bir araştırmaya göre, vergi affının çıkarılmasına neden olan idari ve teknik nedenler arasında şunlar sayılmıştır;

- Vergi sistemi mevcut karışıklıkları gidermek, aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapmak için vergi affıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi gerekli olabilir,
- Vergi mevzuatında, birçok değişiklikler her ülkede uyacak şekilde yapılabilir,
- Özellikle vergi yükümlülüklerini yerine getiremeyen vergi mükellefleri için vergi affı, onlar üzerindeki psikolojik etkiyi ortadan kaldırmak için uygulanabilir.

### **3.4. VERGİ AFLARININ AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI**

Birçok çalışma vergi afları birden fazla uygulanmaması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bugüne kadar yapılan çalışmalar, mali aflardan toplanan gelirlerin pek iç açıcı olmadığını göstermektedir. Esas olarak bu gelirler kayıtlı borçlulardan tahsil edilir ve aşırı değerlendirilmiştir. Bununla birlikte, bu borçlar, suç işleyenlerin kendilerini tanımlamaları sonucunda toplanacaktır (Sinanaj, 2012: 5). Birçok araştırmaya dayanarak, vergi aflar programlarının uygulanması, aftan sonraki dönemin avantaj ve dezavantajları ile karakterize edilmektedir. Bu bakımdan aşağıda vergi aflarının avantajlarını ve dezavantajlarını ayrı ayrı açıklanmaya çalışılmıştır.

Vergi aflarının avantajları şunlardır (Luitel ve Sobel, 2007: 19; Nar, 2015: 583; Leonard ve Zeckhauser, 1987: 64; Agbonika, 2015: 118; Gerger, 2012: 108);

- Vergi afları uygulaması hükümetler için kısa vadeli ve uzun vadeli gelir yarattığını göstermektedir,
- Vergi afları uygulamaları ileriki dönemlerdeki uyumu artırabilir ve aynı zamanda maliyetini düşürebilir,
- Vergi afları, vergi mükellefleri tarafından yapılan gönüllü vergi ödemelerinden doğrudan fayda sağlayabilir,
- Vergi afları, birçok vergi mükellefinin dürüst vergi mükellefiğine geri dönmesi nedeniyle vergi tabanının genişletilmesini sağlayabilir,
- Vergi afları, vergi sistemine yeni vergi mükellefleri getirebilir,
- Vergi afları, ileride vergi kaçırma denetimi iyileştiren zamanında vergi beyanı vermeyenleri de dahil etmek suretiyle verileri ve raporlamayı önemli ölçüde iyileştirebilir,
- Vergi afları, hükümetin sistemlerini değiştirebileceği, vergi tahsilat mekanizmasını güçlendirebileceği ve de yeni bir vergi rejimi geçişi sağlayabilir,
- Vergi afları, vergi mükelleflerinin faaliyetleri hakkında ilave bilgiler sağlayabilir,
- Vergi afları, farklı kişi ve kurumların yasadışı faaliyetler hakkında yetkililerin bilgi almasına yardımcı olabilir. Dolayısıyla, af sonucunda yetkililer vergi kaçırmak için kullanılan yöntemler hakkında bilgi edinebilirler.

Vergi aflarının dezavantajları ise şunlardır (Luitel ve Sobel, 2007: 20; Leonard ve Zeckhauser, 1987: 64; Agbonika, 2015: 119);

- Belki de daha uzun bir zaman alacaktır ancak bir af programı olmaksızın normal uygulama prosedürü ile gelirler tahsil edilebilir,
- Vergi afları, suçluları yükümlülüklerini daha sonra yerine getirebilme umuduyla teşvik ederek vergi kaçırmayı özendirir,
- Vergi afları, hükümetin itibarını zedeler, hükümetin kendi kanunlarını uygulamadaki yetersizliği olarak yorumlanabilir,
- Vergi afları, vergi uyumunu azaltabilir ve yeni bir af için umudu artırabilir,



- Vergi afları, vergi mükelleflerine vergi kaçırmanın büyük bir hukuki ihlal olmadığı şeklinde psikolojik davranışlar edindirir,
- Vergi afları, gelirden yükseliş sağlayarak hükümetin ekonomik sorunlarının azaltılmasını sağlar, ancak hükümetin ekonomideki yapısal sorunu görmezden gelmesine neden olabilir; Örneğin, böyle bir hükümet, mali kaçığın ana nedenleri olan zayıf siyasi ve ekonomik düzenlemeleri gözden geçirmek konusunda daha hevesli olabilir,
- Vergi afları, bir sonraki yılın beklenen alacaklarını önemli ölçüde düşürür,
- Vergi mükellefleri, bir sonraki vergi aflarını öngörebilir ve bekleyebilir ki bu da vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etki yaratacak ve vergi matrahını olumsuz anlamda etkileyecektir,
- Vergi afları esas olarak küçük miktarlarda ek vergi gelirleri ve aynı zamanda aftan sonra vergi uyumu üzerinde küçük etkiler yaratmaktadır.

### **3.5. VERGİ AFLARININ LEHİNDE VE ALEYHİNDE OLAN GÖRÜŞLER**

Ekonomistler vergi afları konularında ayrılmışlardır, kimisi vergi aflarının kayıt dışı ekonomi, vergi ihlali ve isteğe bağlı gelir yetersizliğinin yüksek seviyelerde olduğu durumların yanı sıra yolsuzluğun ülke ekonomisine yönelik ciddi bir tehdit oluşturduğu durumlarda vergi aflarının çıkarılması gerektiği görüşünü destekler. Ancak kimi ekonomistler, vergi aflar uzun vadede ek gelirlerin toplanmasına katkıda bulunmadığı için vergi aflarının çıkarılmasını kınarlar. Çünkü vergisini düzenli ödeyen vergi mükelleflerine memnuniyetsizlik hissi vermesinin yanı sıra birçok yazarın bitmesi gereken bir hikâye olması gerektiğini düşündüğü gönüllülük esasına dayalı vergi beyannamesini azaltır. Vergi afları, geçiş döneminden kopmayan ülkelerle daha fazla ilişkilidir, çünkü daha çok siyasi faydalar ve oy almak için hareket ettiler, ancak uyuyan sermayeyi piyasaya sunma konusunda yeterli olmadılar. Bu sebeple, vergi aflarının tanınması ve incelenmesi, af yanlısı ve af karşıtı tutum ve yaklaşımlarla sonuçlanmıştır. Aşağıda, bazı yazarların vergi aflarıyla ilgili leh ve aleyhteki tutum ve yaklaşımların detaylı olarak ele alınmıştır.

### 3.5.1. Vergi Aflarının Lehinde Olan Görüşler

Yaygın olarak vergi afları çoğunlukla devletin ek likidite ihtiyacı sebebiyle uygulanmaktadır. Bu sayede daha önce ülke dışında bulunan ilave sermaye akışlarının sağlanması mümkün olur. Girişimciler genellikle vergi afları talebinde bulunurlar, ancak sıklıkla kullanmaları yetersizliklerinin bir sonucudur. Birçok durumda vergi aflar, işletme sermayesi yasadışı kaynaklardan oluşan ve vergi mükelleflerini kötü emellerine alet eden kötü eğilimli vergi mükelleflerinden işletmeyi korur ve daha sonra kötü eğilimli vergi mükellefleri, devlet kaynaklarına zarar vermek suretiyle durumu lehlerine çevirerek istismar ederler.

Uygulamalarında sermayenin liberal hale getirilmesine yönelik teşvikler ve ülkenin kalkınması için serbest ekonomik güç olarak teşvik edilmesi amaçlanan vergi afları, kısa vadede gelir tahsilatının çok düşük maliyetle artırılması ve aynı zamanda vergi kaçakçıları “sağlıklı modele” geri getirme fırsatı sağlamak için tarihsel olarak tercih edilmiştir. Vergi afların yararlarına ilişkin olarak kamuoyunun genel görüşü, bu programların olumlu sonuçlar doğurması ve bu yazarların tutumlarının ekonomik, politik, ahlaki ve psikolojik bakış açısından çeşitli alanlarda sıralanmasıdır.

Devlet kurumlarının düzgün işleyişi için kamu finans kaynaklarından beklentiler kaçınılmazdır. Vergi, kamu sektöründe kullanılmak üzere kaynaklarına ihtiyaç duyulduğu ekonomiyi dengeleyen bir araçtır (Jayawardane, 2015: 131). Bu sebeple, bu uygulamaların düşük maliyetle kısa vadede pozitif sonuçlar getirmesi nedeniyle vergi aflar kabul edilebilir olarak değerlendirilmelidir. Vergi uyumu sürecinde, vergi aflarına itiraz edilmesine rağmen, vergi afları kısa vadede gelir artışını ve yönetim maliyetlerini azaltabilir (Torgler, 2003: 3). Agbonika'ya göre (2015: 116-117) bir af programının başarısı ve uygun olabilmesi için birkaç duruma bağlıdır;

- Vergi kaçakçılığı ülke ekonomisi içerisinde yaygın ve af teklifine karşı çıkan vergi mükellefleri için risk yoksa,
- Hükümetlerin vergi kaçırmayla uğraşmasının yanı sıra, pişman olan vergi kaçakçılarına merhamet gösterme kararlılığı vardır,

- Vergi kaçırmanın gizli muameleye tabi tutulması ve açıklanmaması ve gelecekte devlet tarafından hedef alınmaması sağlanmalı,
- Teklif belirli ve sınırlı bir süre için geçerli olmalı, ancak tüm vergi kaçırıcıları bir af kapsamına alacak şekilde olmalıdır,
- Af, tek seferlik bir teklif olmalı ve gelecekte tekrarlanmamalıdır.

Birçok araştırma tarafından öne sürülen görüşler vergi aflarının çok boyutlu faydaları olduğunu kanıtlamaktadır. Vergi afları, “*kayıtlara yeni vergi mükellefleri ekleyerek uygulamayı iyileştirmek için değerli bilgiler sağlanabilir*” (Villalba, 2017: 286).

Af destekçilerinden gelen ilginç bir görüş, pek çok vergi kaçırıcı kişinin vergi kaçırmasını bir hata olarak görüyor olması, değişikliği yapmak istemesi, ancak cezadan korkması şeklindedir. Bu, sürekli vergi kaçırmaya sebep olmuş olabilir. Bu vergi mükellefleri, afları “yeni başlangıç” fırsatı olarak karşılayabilirler (Fisher vd. 1989: 18). Fisher, Goddeeris ve Young’un (1989: 26) başka bir görüşte ise vergi aflarının başka amaçlara da hizmet edebileceği belirtilmektedir. Birçok durumda vergi affı, ani ve önemli bir devlet geliri kaynağı olmuştur. Bununla birlikte afla gelirler daha çabuk ve daha düşük bir tahsil maliyetiyle tahsil edilmektedir.

Alm, Mckee ve Beck’in (1990: 31-33) bir affın uzun vadeli etkisini analiz eden çalışmalarına göre, önemli görüşlerden biri, iyi tasarlanmış affı vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkiyi dengeleyebilir. Daha fazla uygulama çabaları vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkileri hafifletebilir. Dolayısıyla, vergi uyumu artırımında vergi affının uygulama ile birleştirilmesinin daha etkili olduğu görülmektedir. Ayrıca onlara göre vergi aflarından düzenli olarak toplanan gelirlerin ortalamalarına göre daha fazla gelir elde edilir. Aynı zamanda onlara göre, vergi afları yeni uygulama rejimine geçişi daha kolaylaştırabilir, eğer devlet ceza ve denetimleri arttırmak istiyorsa, bu değişikliklerin vergi affı ile birlikte yapılması zorunludur.

Alm, Vazquez ve Wallace (2009: 249) vergi aflarının temel faydası kısa vadede vergi gelirlerini arttırmasıdır. Bazı ülkelerdeki birçok deneysel çalışma gösteriyor ki gelir yaratmak için çıkarılan en etkili af programları, afta belirtilen kalemlerdeki vergi, faiz ve cezaları azaltır ve borcunu ödemiş mükelleflerin katılımını sağlar.

Ödenmemiş vergi borçları olan bir birey, affın faydalarının vergi kaçırma maliyetinden daha fazla olduğuna inanmalıdır.

Yukarıda belirtilen görüşlere rağmen, Andreoni'nin (1991: 157-158) görüşlerinden görüleceği üzere vergi aflarının başka faydaları da vardır. Af dolandırıcılığı artırsa bile sonuçta vergi gelirlerinin düşeceği anlamına gelmez, vergi affının verimliliği artıran başka yararlı etkileri de vardır. Af yüzünden vergi gelirleri azalsa dahi, vergi affı verimlilik gerekçesiyle haklı gösterilebilecek bazı sigorta menfaatleri sağlamaktadır. Af, daha riskli portföylere ve daha fazla girişimciliğe sebep olabilir.

Politika üretenler genellikle vergi aflarını ek gelir kaynaklarından yararlanmak ve vergi uyumunu iyileştirmek için etkin bir politika aracı olarak görmektedir (Bayer, Oberhofer ve Winner, 2014: 31, 32). Bu nedenle, vergi aflarının çok sayıdaki savunucusu, genellikle vergi aflarının kısa ve uzun vadede gelirleri artırdığını ve geçmişte vergi beyanı vermeyenlerin de vergi sistemine geri kazandırdığını ileri sürmektedir (Luitel ve Sobel, 2007: 20).

Martin ve Camarda'ya (2017: 2-3) göre, iyi tasarlanmış vergi aflar programları birçok bakımdan faydalı olabilir. Kısa vadede vergi aflar ve varlık barışı programları ek gelirler üretebilir, orta vadede af ve varlık barışı programlarının vergi matrahını ve ileriki dönemlerdeki gelir tahsilatını artırması beklenmektedir ve vergi mükelleflerini daha önce beyan etmemiş oldukları yurt içi ve yurt dışı fonlarını veya diğer varlıklarını beyan etmeleri konusunda teşvik eder. Bu kara para aklama ve terörle mücadele mali önlemlerinin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayacaktır.

Agustina, Gunawan ve Chandra (2018: 39, 46) tarafından yapılan bir başka önemli çalışma, vergi aflarının hisse senedi performansı ve piyasa tepkisine olan etkisini tartışmaktadır. Bu sonuçlara dayanarak, vergi aflar öncesi ve sonrası hisse senedi getirisi ortalaması arasında bir fark vardır. Bu çalışmanın sonuçları hisse senedi getirisi ortalamasının vergi aflar açıklamasından sonra arttığını göstermektedir. Ayrıca bu sonuçlara göre, vergi aflar duyurusu öncesi ve sonrası ortalama anormal getiriler arasında bir fark vardır. Vergi affının ilanından sonra ortalama anormal getiriler artış göstermiştir. Vergi aflarının hisse senedi alım satımını etkilemesinin yanısıra, bu

çalışmaya göre vergi aflar açıklanmasından sonra hisse senedi alım satım hacminin ortalaması artmıştır.

Vergi mükelleflerinin vergi aflar algısının aflarının başarısı ile ilgili olduğunu bilerek, Zulhawati'nin (2017: 93, 108) vergi aflar algısı ile ilgili yaptığı bir çalışmada, vergi bilgisi, kullanılabilirlik, vergi cezası ve kamuoyu algısının vergi aflar uygulaması üzerinde, vergi mükellefinin verginin işlevleri, vergi aflar politikası, ve vergi afları uygulama prosedürleri ve de vergi aflar oranları hakkında ölçülen vergilendirme bilgisinin vergi aflar politikası uygulamasında vergi mükellefi algısı üzerinde olumlu ve önemli etkisi vardır. Benzer şekilde, vergi mükelleflerini eğitmenin bir yöntemi olarak vergi kanunlarının ihlali üzerine dayatılan ciddi idari cezalarla ölçülen vergi aflar cezasının yanı sıra tolerans göstermeksizin ve müzakere edilmeksizin ihlal edenlere verilecek vergi cezasının değişkenliği de vergi aflar politikası uygulamasında vergi mükellefi algısı üzerinde önemli etkisi vardır.

Yukarıda belirtilen çalışmaların deneysel ve ekonomik sonuçlarından, pek çok yazarın vergi aflarının olumlu etkilerinin destekçisi olduğu açıktır. Bunların çoğu, vergi aflarını devlet vergilerinin artışına bir alternative olarak değil bir çeşit devlet gelir kaynağı olarak düşünürler.

Ancak teoride vergi aflarının başarısının, artan vergi denetimlerine, etkili vergi uygulamalarına ve vergi dairesinin daha iyi organizasyonuna bağlı olduğu gerçeği reddedilmemelidir (Saraçoğlu ve Çaşkurulu, 2011: 103).

### **3.5.2. Vergi Aflarının Aleyhinde Olan Görüşler**

Vergi afları ekonomik literatürde yaygın bir uygulama haline gelmiş olsa bile genel bir uygulama olarak ele alınması kabul edilemez. Vergi aflarının ilanı, bunu organize edenlerin ekonomik, politik ve sosyal sistemdeki mevcut eksikliklerin bilince olması ve doğabilecek sonuçları öngörebilmeleridir. Karar verme yetkisi, araçları aracılığıyla mevcut mali sistemin eksikliklerini doğru bir şekilde incelemeyeceği takdirde, vergi affi olumlu etkilerden daha çok olumsuz etkileri beraberinde getirebilir (Gjokutaj, 2011: 24-25).

Vergi aflarının aleyinde olan görüşler, af uygulamalarının dürüst mükellefleri cezalandıran, vergi adaletini zedeleyen (harm tax justice), kaçakçılık düzeyini artıran ve ileriye dönük olarak düşünüldüğünde de dürüst mükellefleri etkileyerek tahsilatı azalttığı belirtilmektedir. Hükümetler tarafından çıkarılan vergi afları, adalet ve eşitlik ilkeleriyle çelişmektedir. Vergi afları, piyasanın rekabetçi dengesini olumsuz yönde etkilemektedir (Demir ve Eker, 2017: 240).

Vergi afları, gizli vergi kaynaklarını ortaya çıkararak geliri artırmaya yardımcı olmakla birlikte vergi aflarının ilan edilmesi vergi mükellefinin vergi kaçakçılığının kolaylığından haberdar olmasını sağlayabilir. Çünkü vergi affı vergi otoritesinin yasaları uygulayamayacağı sinyali verir. Ayrıca af, aftan sonra vergi mükellefinin uyumunu azaltarak gelecekteki aflara yönelik beklentiler getirebilir. Bu nedenle, vergi affı bütçe boşluklarını doldurmak için bir tür mali yanılsama olarak görülmemelidir (Kellner, 2005: 346).

Vergi afları hakkında iki temel endişeler bulunmaktadır. Özellikle insanlar gelecekte afların tekrarlanabileceği beklentisi içinde olurlarsa afların vergi uyumunu zayıflatabileceği kaygısı vardır. Bu nedenle birçok plan açıkça yakın gelecekte afların tekrarını yasaklar. Af ile ilgili ikinci kaygı da vergisini dürüst bir şekilde zamanında ödeyen mükellefler için adaletsizlik yaratacağıdır. Dürüst olamayan insanların sorumluluktan kurtulmasına olanak sağlanmasıyla aflar vergi sisteminin adilliğine zarar verir (Çetin, 2007: 176).

Vergi aflarına karşı olanların çoğu, afların az miktarda kısa vadeli gelirler ürettiğini ve uzun vadede vergi uyumuna yönelik teşvikleri zayıflattığını düşünürler. 1982-2004 yılları arasında birçok ABD eyaletinde çıkarılan vergi aflarının gelir etkilerini analiz eden Luitel (2007: 412) tarafından çalışma yapılmıştır. Sonuç olarak bir eyalet ilk kez bir af çıkardığında, af süresince gelir elde eder, ancak uzun vadede gelirlerine zarar verir. Onlara göre tekrarlanan aflar, kısa vadeli ek gelirler dahi üretmezken, vergi uyumunun azaltılması nedeniyle uzun vadede önemli gelir kayıpları yaratmaktadır.

Bununla birlikte, teorik önerilere rağmen Villalba (2017: 24-25) tarafından yapılan çalışma, Alm ve Beck'in (1993) bulgularına benzerlik gösterir. Onun analizi,

teorik önerileriyle birlikte karşıt görüşleri verir. Vergi afları, uzun vadeli geliri etkilemez. Kısa vadeli gelir büyümesi geçicidir ve sadece vergi tahsilatını hızlandırır, ancak tahsil edilen miktarı artırmaz.

Af programları, tahsilatlarının af olmadan gerçekleşeceğini varsayarak gelir kayıplarına neden olabilir. Bu endişe vergi uyumuna zarar verebilir ve dürüst vergi mükelleflerine farklı muamale olabilir (Mikesell ve Ross, 2012: 532). Ayrıca, vergi aflarının vergi mükelleflerine olumsuz etkilerinden bahseden birçok çalışma bulunmaktadır.

Fisher, Goddeeris ve Young'un (1989: 26) tarafından yapılan bir araştırma, vergi aflarının vergi kaçakçılarını tespit etmede ve onları düzenli vergi mükelleflerine dönüştürmede etkili olamayacağını göstermektedir. Ayrıca, uzun vadede yeni kazanılan vergi mükelleflerinden gelen gelir artışının küçük olması muhtemeldir.

Bayer, Oberhofer ve Winner (2014: 32) göre, hükümetler bütçe açığı için bir af çıkarmadan önce iki kez düşünmelidirler, çünkü vergi mükellefleri bir affın çıkması beklentisine girerse vergi uyum sonuçları kötüleşir. Başka bir deyişle, vergi afları olasılığı bir şekilde artarsa, ilk gelirler azalır ve hükümetin vergi affı çıkarma ihtiyacını güçlendirir.

Vergi aflarına yöneltilen en önemli eleştiri, bu afların adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilediği şeklindedir. Özellikle, maddi ve yapısal ödevlerini zamanında yerine getiren dürüst mükelleflerle, bu ödevlerini yerine getirmeyerek aflarının sunduğu olanaklardan yararlananlar arasında dürüst mükellefler aleyhine eşitlik ilkesinin bozulması, vergi aflarının en önemli sakıncasını oluşturmaktadır (Kargi ve Yüksel, 2010: 32).

Said'in (2016: 8) Endonezya'daki vergi afları deneyimine ilişkin yaptığı bir çalışma önemli argümanlar ortaya koymaktadır. İlk olarak, vergi afları programının olumsuz etkileri kara para aklama için potansiyel yaratan beyan edilmemiş gelir için kullanılan fon kaynaklarını kontrol etmemenin sonucudur. İkincisi, vergi afları programı bir inceleme sırasında vergi aflar raporunun delil olarak kullanılmasına izin vermeyerek kanunu uygulama çalışmalarını engeller. Ayrıca, kanun uygulayıcıları

vergi aflarından yararlanan vergi mükelleflerinin varlık bilgilerine erişemedikleri için onların ülkelerine getirdikleri mal varlıklarıyla ilgili sermaye kazanç muafiyeti kazanırlar.

Vergi aflarının uygulanması sırasında hükümetlerin ve vergi otoritelerinin vatandaşlarının adalet ilkesini dikkate almaları önemlidir. Halkın af teklifini desteklemelerini istiyorlarsa, vergi affının cezalandırma hedefiyle tam olarak tutarsız olmadığını ve vergi dürüstlüğü belirleyen değerler ve sosyal normlarla uyumlu olduğunu ifade etmelidirler (Rechberger vd. 2009: 15).

Son olarak, olası kısa vadeli faydalara ve vergi aflarının oluşturduğu uzun vadeli görünür zararlara rağmen, vergi aflarının sadece ikincil araç olarak görülmeli ve sadece vergi sisteminde derin reformlar yapılmadığında kullanılması gerekir (Villalba, 2017: 25).

### **3.6. VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ**

Vergi afları sonucunda vergi gelirleri ile vergi afları arasındaki ilişki pek çok yazar tarafından ele alınmaktadır (Goddeeris ve Young 1989, Alm ve Beck 1990, Luitel ve Sobel 2007, Alm, Vazquez ve Wallace 2009). Geçtiğimiz 30 yıl boyunca, vergi afları uzun zamandan beri ikinci veya üçüncü kez uygulanmış olmakla birlikte, bugüne kadar sadece bir kaç çalışma tekrarlanan affin etkilerini değerlendirmektedir. Ayrıca şimdiye kadar yapılan çalışmalarda ilginç olan şey, uluslararası düzeydeki afların, özellikle de geçiş ülkelerindeki afların etkileri hakkında çok az şey bilinmektedir.

Vergi afları avukatları, kanuni sure içerisinde ödenmemiş vergilerini ödeme avantajından yararlanmaya çalışan vergi mükelleflerinden elde edilen vergi gelirleri üzerindeki vergi aflarının ilk ve kısa vadeli etkilerini vurgulamaktadır. Ayrıca vergi afları avukatları, döngü içerisinde olmayan vergi mükellefleri ve şirketleri döngü içerisine kazandırması halinde ve vergi mükelleflerinin sorumlulukları ile ilgili olarak daha iyi bir eğitim ile ilişkilendirilirse ve vergi kaçakçıları için aftan sonra daha katı cezalar getirilirse vergi aflarının vergi uyumunu artırabileceğini ileri sürmektedir (Alm vd. 2009: 236). Çoğunlukla bir affin başarısı, gelir üretme ve katılımcıları cezbetme ve



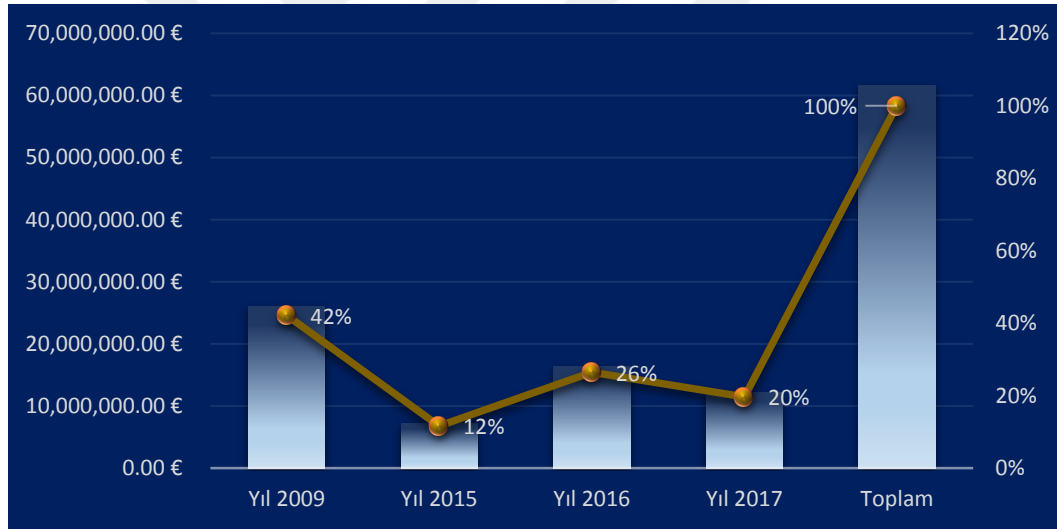
bunları takip eden yıllarda vergi sistemi içerisinde tutmakla ölçülür (Luitel ve Sobel, 2007: 22).

Kosova'daki vergi aflarına bakıldığında vergi gelirleri üzerindeki etkisinin yüksek olduğu görülmektedir. Kosova'nın bütçesi gümrük ve vergi gelirlerine bağlı olduğu için her iki durumda da, Kosova'daki vergi afları, vergi gelirlerinin tahsilinde önemli rol oynamıştır. Tablo 3.1'de Kosova'da uygulanan vergi aflarının sonucu olarak toplanan vergi gelirlerine ilişkin bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 3. 1.** Kosova'da İlk ve İkinci Vergi Afindan Toplanan Vergi Gelirleri

Yıl 2008	Yıl 2015	Yıl 2016	Yıl 2017	Toplam
26,000,000.00 €	7,183,443.77 €	16,297,914.68 €	12,146,176.86 €	61,627,535.31 €
42%	12%	26%	20%	100%

**Kaynak:** (ATK-RV, 2009: 21, ATK-RV, 2015: 31, ATK-RV, 2016: 35, ATK-RV, 2017: 41)



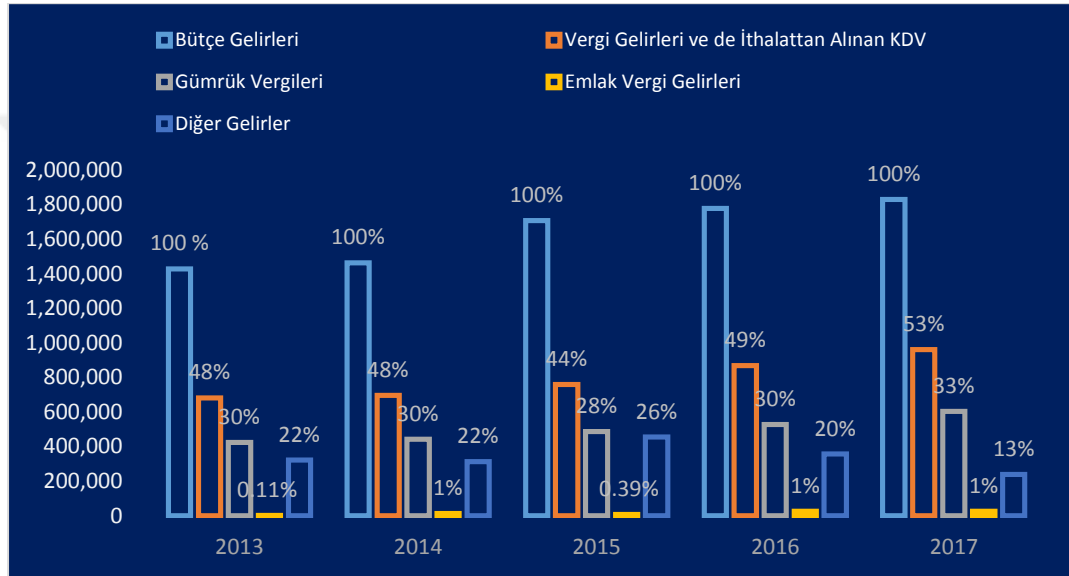
**Şekil 3. 1.** Kosova'da İlk ve İkinci Vergi Afindan Toplanan Vergi Gelirleri

2008 yılında Kosova Cumhuriyeti'ndeki ilk vergi affi uygulamasında sadece cezaların, para cezalarının ve faizlerin affedilmesi nedeniyle vergi gelirleri 26 milyon avroya çıkmıştır. 2015 yılında uygulanan ikinci vergi affında ise vergi gelirleri 35 milyon Euro'ya ulaşmıştır. Kosova Cumhuriyeti'nde uygulanan her iki vergi aflarından elde edilen vergi gelirleri 61 milyon euroyu aşmıştır. Tablo 3.2'de bütçe gelirleri ilişkin bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 3. 2.** Kosova’da Bütçe Trend Vergi Gelirleri

	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Bütçe Gelirleri</b>	1,428,704	1,462,579	1,707,374	1,777,908	1,829,009
<b>Vergi Gelirleri ve de İthalattan Alınan KDV</b>	681,752	695,324	759,233	868,648	961,630
<b>Gümrük Vergileri</b>	423,091	441,809	486,522	527,355	604,310
<b>Emlak Vergi Gelirleri</b>	1,600	12,200	6,600	25,128	24,670
<b>Diğer Gelirler</b>	322,261	313,246	455,019	356,777	238,399

**Kaynak:** (Raport Vjetor Financiar Buxheti i Republikës së Kosovës [RVFBRK], 2013-2017: 22, ATK-RV, 2013-2017: 14)



**Şekil 3. 2.** Kosova’da Bütçe Trend Vergi Gelirleri

Şekil 3.2’de görüldüğü gibi 2015 yılında Kosova Cumhuriyeti’nde uygulanan vergi afları genel devlet bütçesi gelirini etkilediğini göstermektedir. Af uygulamasından hemen sonra 2016 yılında, toplam gelirlere vergi gelirin katılımda artış görülmektedir. 2016 yılında vergi gelirlerinin ithalatta toplanan KDV ile birlikte toplam bütçe gelirlerinin yüzde 49’unu oluşturduğun görülmektedir. 2017 yılında istikrarlı bir artış görülürken, vergi gelirleri toplam bütçe gelirlerinin yüzde 53’üne denk gelmektedir. 2015 yılında uygulanan vergi affı, çeşitli gümrük vergilerinden elde edilen gelirler üzerinde etkili olmuştur. 2016 yılında, gümrük vergilerinden elde edilen gelir, toplam bütçe gelirlerinin yüzde 30’una ulaşırken, 2017 yılında gümrük gelirleri toplam bütçe gelirinin yüzde 33’üne ulaşmaktadır. Ayrıca, özellikle 2016 yılı içerisinde toplam bütçe gelirlerinin yüzde 1’ini oluşturan emlak vergisi gelirlerinin vergi affı üzerinde büyük bir etkisi kaydedilmiştir.

### **3.7. VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Ülkedeki vergi affı uygulamasının tüm vergi mükellefleri üzerinde bir etkisi vardır. Bu çalışmada ise vergi aflarının vergi mükellefleri üzerindeki etkilerini ekonomik açıdan, mali açıdan ve sosyal açıdan incelenmeye çalışılmıştır.

#### **3.7.1. Vergi Aflarının Ekonomik Etkileri**

Vergi aflarının ekonomik açıdan olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bugüne kadar yapılan birçok çalışma, vergi affının ekonomi üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini detaylı olarak incelemiştir. Aşağıda, diğer yazarların aksine farklı bir bakış açısından vergi aflarının olumlu etkilerini detaylı olarak incelemiştir. Vergi aflarının ekonomik açıdan olumlu etkileri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir;

- Sermaye birikiminin bir ülkenin ekonomik gelişimine ana faktör olduğunu bilinmektedir. Vergi aflarına sermaye birikimi açısından bakarsak, başarılı bir vergi affının nakit kaynak oluşturması ve ülkenin hızlı ekonomik gelişimini olumlu etkilemesidir.
- Ayrıca vergi aflarının olumlu etkileri ülkenin ticaret dengesi rolünde görülebilir. Devlet, yurtdışına mal ve hizmet ihracatını teşvik etmek istiyorsa vergi teşvikleriyle değişik ihracatçıları teşvik etmelidir. Bu işlevde vergi aflarının ülkenin ticaret dengesini dengede tutarak ticaret dengesi üzerinde olumlu etkileri olabilir. Vergi affının olumlu etkisi özel lokomotif sektörlerin (ülkenin ekonomik kalkınmasını teşvik eden veya ileriye götüren ekonomik faaliyetler) gelişiminde de görülebilir. Eğer bu ekonomik sektörler vergi aflarından yararlanırsa, o zaman bu ekonomik faaliyetler sermaye yatırımları için karlarından daha fazla paya sahip olacaklardır.
- Ülkede uygulanan vergi aflarının ekonomi üzerindeki olumlu etkisi, vergi affından toplanan paraların bir ülkenin hızlı ekonomik kalkınmasının önkoşulu olan altyapı yatırımları (eğitim kurumları, sağlık kurumları, enerji yatırımları, karayolu altyapısı) için kullanılması halinde ortaya çıkabilir.

- Kosova Cumhuriyeti'nde 2015 yılında uygulanan vergi afları birçok vergi kaçakçısının bu vergi affı programından yararlanmasını sağladı. Bununla birlikte vergi affından yararlananlar vergiye uyumuna etkiyi artırdı.

Bir ülkenin ekonomisi üzerinde vergi aflarının birçok olumlu etkisinin yanı sıra olumsuz etkileri de vardır. Vergi aflarının ekonomik açıdan olumsuz etkileri aşağıda açıklanmıştır (Martese, 2014: 7; Saraçoğlu ve Çaşkurlu, 2011: 96; Sawyer, 2005: 102);

- Eğer vergi afları uygulamasından geçmiş vergilere ilişkin vergi alacaklarının tahsilatı düşük olursa, gelecekte uygulanacak af beklentileri daha önce vergiye uyum gösteren kişilerin vergi kaçırmasına neden olabilir. Eğer bir af daha büyük oranda vergi kaçırmaya yol açıyorsa daha sonra uygulanacak bir af daha da gerekli görünebilir ve bu da bizi vergi aflarının giderek daha çok ve daha sık kullanıldığı bir vaziyete götürebilir,
- Vergi aflarından sonra dürüst vergi mükellefleri haksızlığa uğramış duygusuna sahip olabilirler. Bu nedenle vergi mükelleflerinde haklı olma isteği gelecek dönemde azalacaktır. Ve bütün bunlar ülkenin genel ekonomisinde daha büyük vergi kaçırmaya neden olabilir,
- Vergi afları uygulaması, ekonomi üzerinde olumsuz etkilere yol açan maliyetleri de beraberinde getirebilir, örneğin; (1) Küçük ve abartılmış af gelirleri üretebilir, (2) Geçmişteki dürüst bireylerden, vergi affını haksızlık olarak gören ve vergilerini ödemek için suç yaptırımıyla daha az motive olan bireyler ve hükümetin vergi kanunlarını uygulayamadığını fark eden diğer bireylerin af sonrası kendi isteğiyle vergiye uyumunu azaltılabilir.

### **3.7.2. Vergi Aflarının Mali Etkileri**

Vergi aflarının mali açıdan olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır. Vergi aflarının mali açıdan olumlu etkileri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Said, 2018: 49; Doğan ve Besen, 2008: 114);

- Vergi afları vergi reformunu daha adil bir vergilendirme sistemine ve daha geçerli, kapsamlı ve entegre bir vergi veri tabanı genişlemesine teşvik eder, Vergi afları kalkınma finansmanı için kullanılacak vergi gelirlerini artırabilir,
- Vergi aflarının olumlu etkisi ülkenin finansal istikrarında yüksek olabilir. Ülkenin finansal dengesinde vergi politikalarının etkisi yüksektir. Bir ülkenin bütçesinin negatif olduğu zamanlarda borç almak yerine, rezervleri kullanmak, vergileri yükseltmek veya para basmak yerine mali dengeyi sağlamak için bir seçenek olabilir,
- Vergi aflarının bir başka olumlu etkisi, ülkenin kamu ve devlet borcunun belirleyicisi olarak görünmesidir. Bazı anlarda vergi aflarından tahsil edilen kaynaklar devlet tarafından ihraç edilen belirli miktardaki tahvilleri ödemek veya hatta uluslararası finans kurumlarından borç almak için kullanılabilir,
- Vergi afları vergi kaçakçılığının azaltılması için bir ileriye dönük bir yöntem olarak kullanılmaktadır. Vergi affının sunduğu fırsatlar sayesinde, gelecekteki vergi tahsilatlarının artırılmasında ve düşük vergi oranları ile aynı vergi gelirlerinin elde edilmesinde, gizli vergi mükelleflerinin tespit edilmesinde önemli bir rol oynamıştır,
- 2015 yılında Kosova Cumhuriyeti'nde vergi affının uygulanması kayıp alacak olarak değerlendirilen geçmiş borçların bir kısmının tahsil edilmesine olanak sağlamıştır. Bu aynı zamanda vergisini zamanında ödemeyenlerin bir kısmını ödeyerek borcunu temizlemelerini sağlayan bir fırsat olmuştur.

Vergi aflarının mali açıdan olumsuz etkileri ise aşağıda gibi sıralanabilir (Bayer vd. 2014: 32; Agbonika, 2015: 119; Leonard ve Zeckhause, 1987: 65);

- Vergi mükellefleri gelecekte uygulanacak vergi aflarını öngörebileceği için devlet bütçelerini tehlikeye sokabilir,
- Af, reel gelirlerde bir azalmaya yol açmakta olup bu da vergiden elde edilen gelirler üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Bu durum, vergi kaçakçılığının temel nedenleri olan mali politikaları yok edebilir,
- Vergi afları vergi kaçırmayı affetme olarak görünürse, uzun vadede gönüllü olarak vergiye uyumun azalması noktasında özkaynak kayıplarının yanı sıra ciddi mali sonuçlara yol açabilir. Bu da daha yüksek ve dolayısıyla daha verimsiz vergi oranları anlamına gelecektir.

### 3.7.3. Vergi Aflarının Sosyal Etkileri

Vergi aflarının aynı zamanda olumlu ve olumsuz sosyal etkileri de bulunmaktadır. Vergi aflarının sosyal açıdan olumlu etkileri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Nar, 2015: 588; Leonard ve Zeckhauser, 1987: 61);

- Vergi mahkemelerinde yıllarca süren davaları sona erebilecektir,
- Birikmiş ihtilafli konuları çözülebilecektir,
- Bireylerin yeni bir sayfa açmasına izin verilmiş olunacaktır,
- Vergi uyumun yeniden sağlanmış olabilecektir,
- Daha da önemlisi, vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarını geliştirmesi, gelecekte devlet gelirlerinde bir artış olmasını sağlayacaktır;
- Vergi afları, muhtemelen tekrar suç işlemeyeceklerin, pişman olanların, hata yaparak borcunu ödemeyenlerin veya bazı sosyal kuralları küçük görmek suretiyle ihlal ederek suç işleyenlerin topluma kazandırılmasına olanak sağlayacaktır,
- 2015 yılında Kosova Cumhuriyeti'nde vergi aflarının uygulanması kayıp alacak olarak değerlendirilen geçmiş borçların bir kısmının tahsil edilmesine olanak sağlamıştır. Bu borç, borçlulara dava açmak için yasal prosedürlerin izlenmemesinin bir sonucuydu. Sonuç olarak, vergi affı vergi idaresinin kendisi, kamu kurumları, yerel mahkemeler ve ülkenin sosyal yaşamı için başlıca idari destektir.

Vergi aflarının sosyal açıdan olumsuz etkileri ise aşağıda gibi sıralanmaktadır (Martese, 2014: 7; Agbonika, 2015: 119; Leonard ve Zeckhauser, 1987: 83);

- Birçok durumda vergi afları, hükümetin sert tutumunu zayıflatabilir, vergi kapasitesini sürekli olarak tehlikeye sokabilir ve vergi mükelleflerinin ödeme konusundaki genel isteğini azaltabilir,
- Bazı durumlarda vergi afları, hükümetin yasaları uygulamada yetersiz kaldığının bir işareti olarak yorumlanabilir. Dolayısıyla af hükümetin itibarını azaltma potansiyelini taşımaktadır,
- Eğer vergi aflarının vicdani yaptırımı azalttığı, vergi kaçakçılığının yaygın olduğu ve kolayca affedilebileceği mesajını yayarsa uyumu azaltabilir ve

toplumu vergileri yükseltmeye zorlayabilir ve daha etkisiz yaptırım mekanizmalarına daha fazla dayanabilir.

### **3.8. KOSOVA'DA VERGİ AFLARI UYGULAMASI**

1999 savaşından hemen sonra, Kosova kendi sistemini ve mali politikasını oluşturdu ve geliştirdi. Hükümet organları, ülkedeki mali alanı düzenleyen yasaları, düzenlemeleri ve diğer yasal hükümleri kabul etmiştir. Kosova bölgede istikrarlı ve rekabetçi bir mali sistem kurmayı başardı ve bu da vergi gelirlerinin yıldan yıla tahsil performansını artırdı. On yıldan fazla bir süredir, Kosova hükümeti vergi yönetimini güçlendirdi ve reforme etti. Vergi tabanını genişletmek için özel bir özveride bulundu ve ülkede vergi gelirlerinin sürdürülebilirliğini sağlamak ve artırmak için vergi oranlarını düşürdü.

Mali sistemdeki sayısız reformlara rağmen, savaştan beri Kosova Cumhuriyeti devlet kurumlarının başlıca handikaplarından biri, vergi kaçakçılığı ve ülkede faaliyet gösteren kurumlardan vergi ve kamu alacaklarının tahsil edilememesi olarak kaldı. Vergi dairesinin düzgün bir şekilde idare edilmemesi ve zor ekonomik durum, vergi alacaklarının devlet tarafından düzenli bir şekilde tahsil edilmemesinin sonucudur. Bu gibi durumlarda, kamu işletmeleri ve vergi dairesi, bu borçların zamanında tahsil edilmesi için yasal prosedürleri takip etmeye özen göstermemişlerdir. Bu nedenle bu borçların çoğu kayıp alacak olarak değerlendirilmiştir. Mevcut koşullarda, kamu kurumlarının kötü borç listelerinin temizlenmesini sağlayacak imkânlar göz önünde bulundurularak, Kosova hükümeti tarafından vergi affı kararının açıklanması gerekli görülmüştür. Kosova hükümeti tarafından vergi affına ilişkin ilan edilen karar, Kosova'daki iş dünyası için iyi bir aşamadaki sorumsuz bir dönemi kesintiye uğrattı.

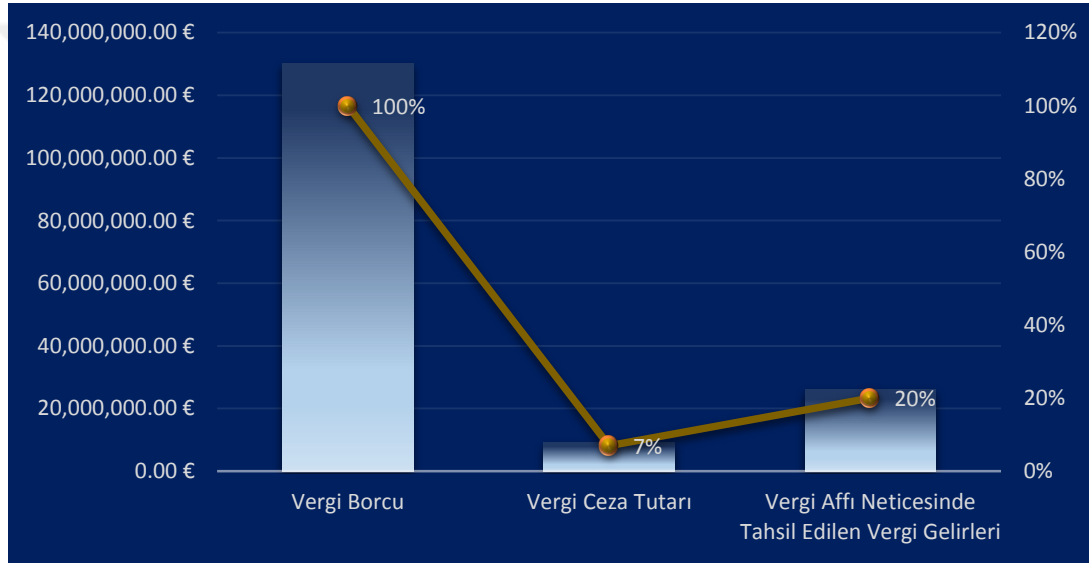
Kosova hükümetinin ilk defa vergi affını açıkladığı 2008 yılı, Maliye Bakanlığı'nın Kosova'nın bağımsızlığının ilan edilmesi nedeniyle 2000-2008 yılları için işletmelere yönelik vergi cezalarını affettiği dönem oldu. O dönemde vergi affı için koşul, işletmelerin idare ile bireysel anlaşmalar imzalayarak ana borcu ve faizi ödemek zorunda olmalarıdır. Kosova hükümeti, 10.09.2008 tarihinde, 31 Aralık 2008 tarihine kadar yürürlükte olacak olan Vergi Af Kanunu hakkındaki 07/35 sayılı kararı yayınladı.

Bu tarihte, 2000-2008 dönemi için ana vergi mükellefinin borcu 130.000.000,00 € idi. Affedilen vergi ceza tutarı 9.030.000.00 € idi. Bu dönemde vergi affi neticesinde Kosova Vergi Dairesince tahsil edilen vergi gelirleri 26.900.000,00 €'ya ulaştı (ATK-RV, 2009: 12-13). Tablo 3.3'de Kosova'da ilk vergi affi sonucu affedilen cezaların tutarı sunulmaktadır.

**Tablo 3. 3.** Kosova'da İlk Af Tarafından Affedilen Cezalar

Vergi Borcu	Vergi Ceza Tutarı	Vergi Affi Neticesinde Tahsil Edilen Vergi Gelirleri
130,000,000.00 €	9,030,000.00 €	26,900,000.00 €

**Kaynak:** (ATK, 2009: 12-13)



**Şekil 3. 3.** Kosova'da İlk Af Sonucu Affedilen Cezalar

Tablo 3.3'de görüldüğü gibi vergi affi neticesinde, rakamlar, Kosova Vergi İdaresi'nin 26.900.000,00€ tutarında gelir tahsil etmeyi başardığını gösteriyor. Ödenmemiş matrah borcuna bakarsak, vergi affi ile tahsil edilen gelir, birikmiş matrah borcunun yüzde 20'sini oluşturmaktadır. Vergi affi ile affedilen cezalar temel borçların yüzde 6,95'ine tekabül etmektedir. Kosova Cumhuriyeti Anayasası'nın 93. maddesine istinaden, Şubat 2015'te Kosova Cumhuriyeti Hükümeti ülkede vergi affi ilan etme kararı almıştır. Temmuz 2015'te Kosova Meclisi, 05/L-043 sayılı vergi affi kanununu onayladı. Bu kanun 2000-2008 dönemi için vergi affi ile ilgili gerekli kriterler ve prosedürleri belirlemektedir.



Bu kanunun amacı vergi affı ve tüm birey ve işletmelerin devlet kurumlarına ve kamu teşebbüslerine olan borçlarının affı olmasının yanı sıra 2000-2008 dönemi için Kosova'nın tüm birey ve işletmeleri için affın kriter ve prosedürlerinin tanımlanmasıdır (Ligji. Nr. 05/L-043: 1). Kanun gereğince borç affından yararlanma süresinin bir yıl içinde tamamlanması gerekmekteydi (Ligji. Nr. 05/L-043: 6).

Kosova Meclisi, Kosova Cumhuriyeti Anayasası'nın 65'inci maddesine istinaden Aralık 2016'da 05/L-043 sayılı kanunun tadil edilmesi ve tamamlayıcı ilaveler yapılması ile ilgili olarak vergi ve kamu affı hakkındaki, 05/L-119 sayılı kanunu kabul etti. Bu kanunun amacı, vergi affından yararlanmak için yeni bir yasal termin belirlemek amacıyla Vergi ve Kamu Affı hakkındaki 05/L-043 sayılı kanunu tadil etmek ve tamamlayıcı ilaveler yapmaktır. Kanun hükümlerine göre, işletmelerin vergi ve kamu affından yararlanma hakkı 1 Eylül 2017'ye kadar devam etmiştir (Ligji. Nr. 05/L-043: 1-3).

### **3.8.1. Kanuni Hükümlere İstinaden Vergi Affından Yararlananlar**

Devlet kurumlarına ve kamu teşebbüslerine 31 Aralık 2008 tarihine kadar ödenmemiş borçları olan tüm işletmeler 05/L-043 sayılı Vergi Affı Kanunundan aynı koşullarla yararlanmışlardır (Ligji. Nr. 05/L-043: 4);

- 1 Ocak 2009'dan 31 Aralık 2014'e kadar dönem için temel vergi borcunu (anapara) ödemek,
- 01.01.2009 ile 31.12.2014 dönemi için taksitli borçların ödenmesi için Kosova Vergi İdaresi veya kamu kurumlarıyla sözleşme imzalamak. Bu sayede, 31 Aralık 2008 tarihine kadar olan dönem için borç affı dışındaki işletmeler de 1 Ocak 2009'dan 31 Aralık 2014'e kadar olan cezaların uygulanmasından kurtuldular.

05/L-043 sayılı Vergi Affı Kanunu hükümlerine istinaden tüm ilgili işletmeler borçların ödemelerini gerçekleştirebilirler (Ligji. Nr. 05/L-043: 4);

- Ticari işletmeler için sözleşmenin imzalanma tarihinden itibaren iki (2) yıl içerisinde,

- Gerçek kişiler için sözleşmenin imzalanma tarihinden itibaren üç (3) yıl içerisinde.

Bununla birlikte 05/L-043 sayılı kanun, 31 Aralık 2008 tarihine kadar ödenmemiş borçlardan, toplam tutarı 1 euro ile 100 euro arasında olanlarını otomatik olarak silinmesini (affedilmesini) karara bağlamıştır (Ligji. Nr. 05/L-043: 4).

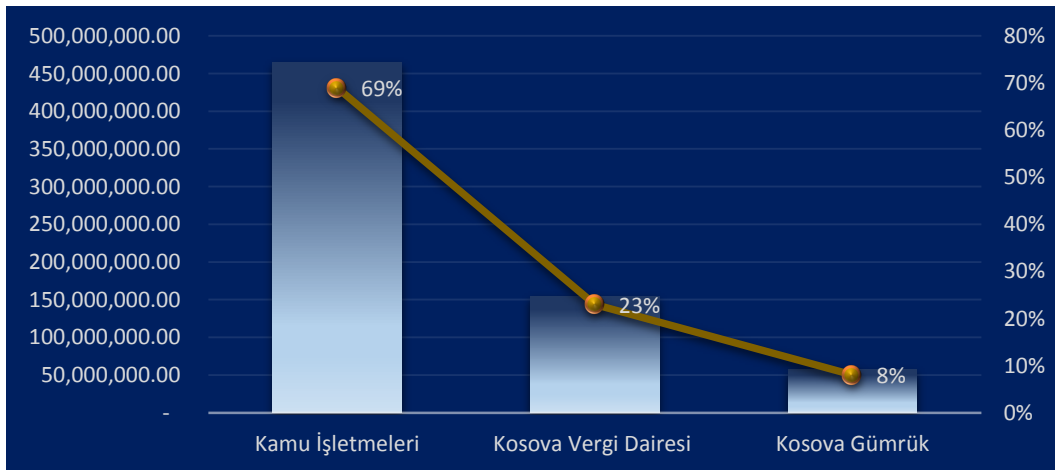
### 3.8.2. Kamu İşletmelerine Borçları Olan Vergi Mükellefleri

Kosova'daki mevcut zorlu iş yapma koşulları vergi mükellefleri disiplinini de kötüleştirdi. Maliye Bakanlığı'nın verilerine dayanarak, 2008 yılına kadar olan savaştan bu yana ödenmeyen vergi ve kamu borçlarının miktarı 670 milyon euro'dur. Bu borç tutarının 465 milyon Euro'su (%69) kamu kuruluşlarına (Kosova Enerji Kurumu (KEK), Bölgesel Su Şirketleri (BSS), Bölgesel Atık Şirketleri (BAŞ)), 154 milyon Euro (%23) faal işletmelerin vergi dairesine olan borçları ve 57 milyon Euro (%8) Kosova Gümrük İdaresine olan borçlarıdır (GAAP, 2015: 5, ATK-RV, 2016: 15-16). Tablo 3.4'de mükelleflerinin Kosova Vergi Dairesine ve kamu işletmelerine olan toplam borçları sunulmuştur.

**Tablo 3. 4.** Kosova Vergi Dairesine ve Kamu İşletmelerine Mükelleflerin Borçları

2000-2008 Dönemi Borçlar	Kamu İşletmeleri	Kosova Vergi Dairesi	Kosova Gümrük
	465,000,000.00 €	154,366,776.06 €	57,000,000.00 €
<b>Borç Katılım Oranı %</b>	69 %	23 %	8 %

**Kaynak:** (GAAP, 2015: 5, ATK-RV, 2016: 34)



**Şekil 3. 4.** Kosova Vergi Dairesine ve Kamu İşletmelerine Mükelleflerin Borçları

Bu genel değerlendirme, vergi mükelleflerinin 2000-2008 dönemi için kamu işletmelerine olan borçları, Kosova vergi dairesine olan borçları ve Kosova gümrük idaresine olan borçları olmak üzere üç kategoriye ayrılan borçlarının bir özetini içermektedir. 2015 yılı, vergi mükelleflerinin vergi aflarından yararlanmak için kamu kurumları ve işletmeleri ile yüksek oranda anlaşma imzaladıkları bir yıl olarak nitelenmiştir. Kosova'daki vergi aflarından Kosova vergi dairesine borcu olan işletmelerin ve Kosova Enerji Kurumuna borcu olan vatandaşların ve işletmelerin yanı sıra belediyelere ve diğer kamu kuruluşlarına emlak vergisi borcu olan vatandaşların çoğu yararlanmıştır.

İkinci vergi aflar sonucunda, işletmelerin ve hanehalklarının kamu işletmeleri tarafından affedilen borçlarının değeri 115 milyon avroya ulaşmıştır (KEK, 2017: 12, ve KUR, 2017: 8). Bu kamu teşebbüslerinde birikmiş ödenmemiş borçların büyük bir kısmının eski borçlar olduğu göz önüne alındığında, Kosova Cumhuriyeti hükümetinin afları programını kabul etmesi uygun bir girişim olarak değerlendirilmektedir. Bu tür aflar programı, ülkedeki bu kamu işletmelerinin ve yargı kurumunun idaresini kolaylaştırdı.

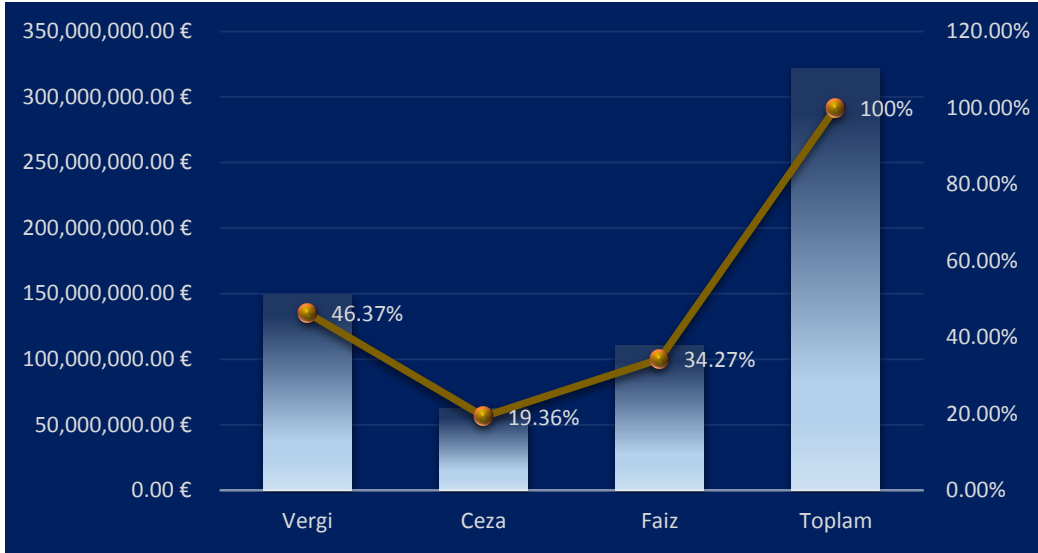
### 3.9. VERGİ MÜKELLEFLERİNİN KOSOVA VERGİ İDARESİNE OLAN BORÇLARI

Kosova Cumhuriyeti'nde vergi affı iki dönemde yapıldı. İlk dönem, 2000-2008 dönemi için genel vergi borcu (anapara), cezalar, faiz ve para cezalarının affı iken diğer dönem 2009-2014 dönemi için sadece ceza ve faizlerin aflarını içermektedir. Vergi mükellefleri vergi yükümlülüklerini yerine getirerek eğitim, sağlık ve sosyal refah gibi kamu programlarının finansmanına doğrudan katkı sağlamışlardır. Tablo 3.5'de vergi mükelleflerinin Kosova Vergi Dairesine olan toplam borçları sunulmuştur.

**Tablo 3. 5.** Kosova'da Mükelleflerin Vergi Borçları

Vergi Borcu 2016 Yılına Kadar	Vergi	Ceza	Faiz	Toplam
	149,161,147.00 €	62,259,014.00 €	110,241,272.00 €	321,661,433.00 €
Karşılaştırma %	46.37%	19.36%	34.27%	100%

**Kaynak:** (ATK-RV, 2016: 34)



Şekil 3. 5. Kosova'da Mükelleflerin Vergi Borçları

Şekil 3.5'de görüldüğü gibi vergi mükelleflerinin 2017 yılında Kosova vergi dairesine toplam vergi borcunun (anapara, cezalar, para cezaları, faiz) 321 milyon euro olduğunu göstermektedir. Borçların en büyük kısmı %46'nın üzerinde vergi matrah borcu (anapara), %19'un üzerinde para cezaları ve %34'ün üzerinde faizden oluşmaktadır.

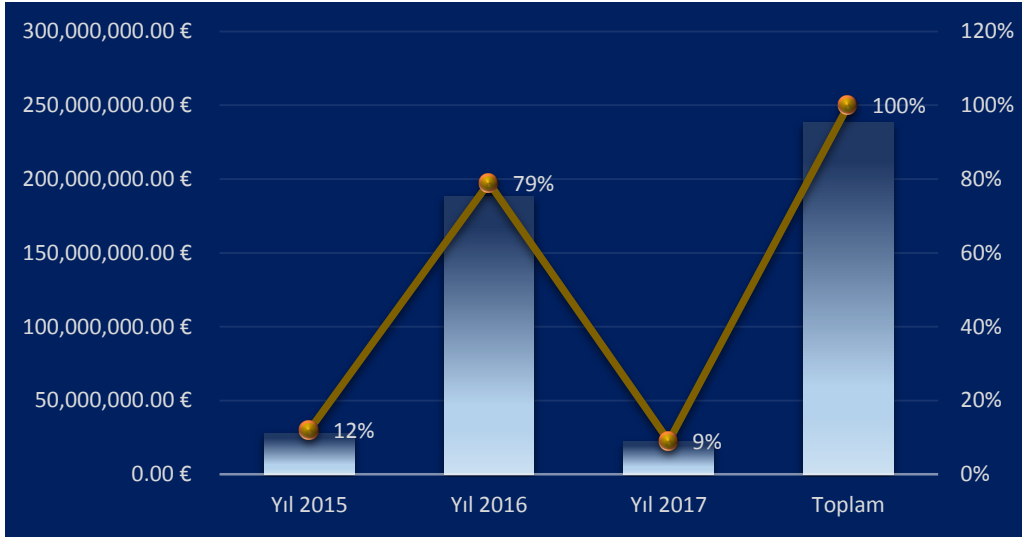
### 3.9.1. Kosova Vergi Dairesi Tarafından Vergi Mükelleflerine Sağlanan Vergi Affı Miktarı

Kosova Cumhuriyeti hükümeti 05/L-043 sayılı vergi affı hakkındaki kanun ile sözleşme yapan vatandaş ve işletmelerin borçlarını affetmiştir. Uygulanan vergi affından 31 Aralık 2008 tarihine kadar olan dönem için, devlet kurumları ve kamu teşebbüslerine olan ödenmemiş borçları olan tüm kişiler, 1 Ocak 2009'dan 31 Aralık 2014'e kadar olan süre için ise vergi matrahının (anapara) tamamen ödenmesi şartı ile yararlanmışlardır (Ligji. Nr. 05/L-043: 4). Tablo 3.6'da Kosova'da ikinci af sonucu vergi ve ceza tutarları sunulmuştur.

Tablo 3. 6. İkinci Af Sonucu Kosova Vergi Dairesinden Affedilen Vergi ve Cezalar

Yıl 2015	Yıl 2016	Yıl 2017	Toplam
27,748,773.99 €	188,376,149.57 €	22,301,381.80 €	238,426,305.36 €
12%	79%	9%	100%

Kaynak: (ATK-RV, 2015: 31, ATK-RV, 2016: 35, ATK-RV, 2017: 41)



**Şekil 3. 6.** İkinci Af Sonucu Kosova Vergi Dairesinden Affedilen Vergi ve Cezalar

Şekil 3.6'da görüldüğü gibi, 2015 yılında yürürlüğe giren ikinci vergi affının ilan edilmesi sonucunda, 2015 yılından 2017 Eylül ayına kadar olan dönemde Kosova Vergi İdaresi, vergi mükelleflerinin 238 milyon euronun üzerindeki borçlarını affetmiştir. Vergi borçlarını ödemek için vergi mükelleflerinin en çok ilgi gösterdiği yılın 2016 yılı olduğu görülmektedir. Sadece söz konusu yılda toplam vergi borcunun %79'sından fazlası affedilmiştir. 2015 yılında ise vergi borçlarının sadece %12'si ve 2017'de ise vergi borçlarının %9'sundan fazlası affedilmiştir.

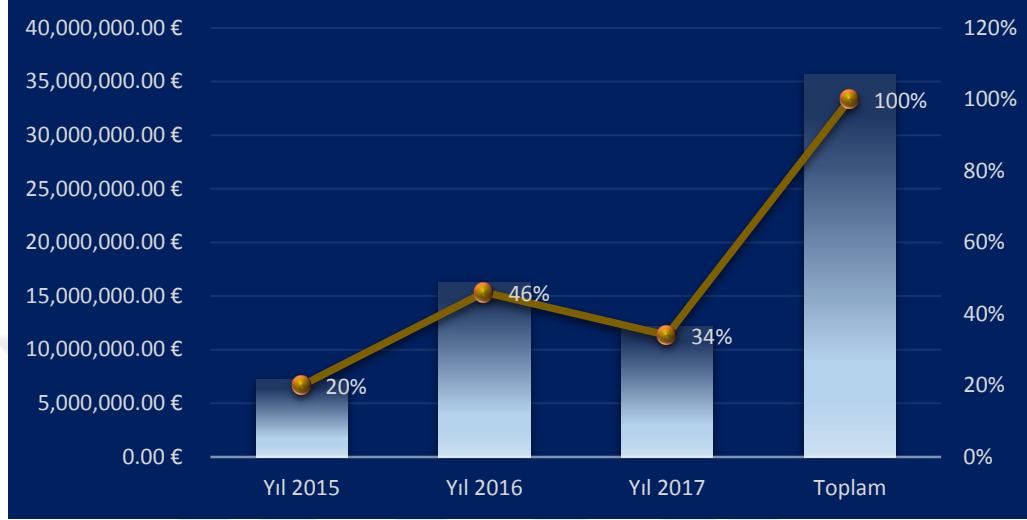
### 3.9.2. Vergi Aflarından Elde Edilen Vergi Gelirleri

Kosova Cumhuriyeti hükümeti tarafından 2015 yılında yürürlüğe konulan vergi affı, 2000-2008 dönemine ait tüm vergi, ceza, para cezası ve ödenmemiş faizler ile 2009-2014 dönemine ait para cezası ve faiz ödemelerini tek şartla affetmiştir. 1 Ocak 2009'dan 31 Aralık 2014'e kadar olan süre için kanunla belirlenen son tarih olan Eylül 2017'ye kadar vergi matrahının (anapara) tam olarak ödenmesidir. (Ligji. Nr. 05/L-043: 4). Tablo 3.7'de vergi afları sonucunda toplanan vergi gelirleri hakkında bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 3. 7.** Kosova'daki İkinci Vergi Affından Toplanan Vergi Gelirleri

Yıl 2015	Yıl 2016	Yıl 2017	Toplam
7,183,443.77 €	16,297,914.68 €	12,146,176.86 €	35,627,535.31 €
20%	46%	34%	100%

**Kaynak:** (ATK-RV, 2015: 31, ATK-RV, 2016: 35, ATK-RV, 2017: 41)



**Şekil 3. 7.** Kosova'daki İkinci Vergi Affından Toplanan Vergi Gelirleri

Şekil 3.7'de görüldüğü gibi, Kosova Cumhuriyeti'ndeki ikinci vergi affı programı, vergi dairesine 35 milyondan fazla vergi geliri getirdi. 2016 yılı en verimli yıl olarak gerçekleşti, çünkü bu yıl boyunca vergi dairesi toplam gelirlerinin %46'sını tahsil etti. 2015 yılında toplam gelirlerin %20'sini ve 2017'de ise %34'ünü tahsil edilmiştir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ AFLARININ MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN TESPİTİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, Priştine, Mitrovica, Prizren, Peja ve Ferizaj bölgelerindeki Vergi Dairesine bağlı kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve basit usule tabi mükellefler üzerinde vergi aflarının etkisini tespit etmek amacıyla yapılan bu araştırma ile ilgili olarak, araştırmanın önemi, amacı, araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmanın modeli ve hipotezleri, araştırmanın yöntemi, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi gibi konular yer almaktadır.

#### 4.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Bu araştırmanın henüz rekabetin düşük seviyelerde olduğu ve sektöre girişin zor olduğu Kosova'ya odaklanmış olmasından dolayı çok önem arz etmektedir. Vergi afları, hükümetlerin ülkelerinde sıklıkla uyguladığı bir uygulamadır. Bazı ülkeler, aflar yoluyla çok miktarda gelir elde etmişlerdir. Bu çalışma, vergi aflarındaki özelliklerin tanımı, temel tasarım faydaları ve maliyet konularını değerlendirilmekte, başarılı bir vergi affının ekonomik koşulları nasıl değiştirebileceği yönünde ve Kosova gibi bir ülkede vergi affının başarılı olması için bazı sonuçlar ve öneriler sunmayı hedeflemektedir.

Bu çalışma sayesinde bir vergi affının başarılı olması için Kosova makamlarının takip etmesi gereken en uygun vergi politikalarına yönelik önerileri, formülleri elde etmek konusunda yol gösterecektir. Bu çalışma sayesinde, vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkileri görülecek ve aynı zamanda gölge ekonomilerdeki kalıcı olarak meydana gelen ekonomik faaliyet miktarını azaltmak için vergi affının rolünü ortaya koymaya çalışılacaktır. Bu araştırma Kosova Cumhuriyeti'nde ülkede vergi affı

uygulaması ile ilgili bu türdeki ilk çalışmalarından biri olduğu için literatüre olan katkısının çok önemli olacağı düşünülmektedir.

## **4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Kosova Cumhuriyeti'nde uygulanan vergi aflarının mükellefler üzerinde yarattığı olumlu ve olumsuz etkilerin tespitine yönelik olarak yapılan çalışmanın temel amacı, ankete katılan mükelleflerin demografik özellikleri bakımından, vergi aflarıyla ilgili oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesidir.

Yukarıda belirtilen bu temel amacın dışında yapılan araştırma çalışması ile elde edilmek istenen diğer bilgiler ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Ankete katılan mükelleflerin demografik özelliklerinin tespit edilmesi,
- Kosova Cumhuriyetin devletinin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlerin önem düzeylerinin belirlenmesi,
- Mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili olumlu ve olumsuz görüşlere katılma düzeylerinin belirlenmesi,
- Mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinin belirlenmesi,
- Vergi aflarının etkileri konusunda oluşturulan yargılara mükelleflerin katılma düzeylerinin tespit edilmesidir.

## **4.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI**

Bu araştırma, Priştine, Mitrovica, Prizren, Peja ve Ferizaj bölgelerindeki Vergi Dairesine bağlı kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve basit usule tabi 2010 vergi mükellefi esas alınarak yapılmıştır. Anket soruları, teorik bölümden yararlanarak vergi aflarının nedenlerini, başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları ve mükellefler üzerindeki etkileri tespit etmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Araştırma, maliyet ve zaman kısıtlılığı nedeniyle sadece Priştine, Mitrovica, Prizren, Peja ve Ferizaj bölgelerindeki Vergi Dairesine kayıtlı mükelleflere sınırlı tutulmuştur.



#### 4.4. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ

Vergi aflarıyla ilgili olarak yapılan bu araştırma, tanımlayıcı araştırma modeli ile hazırlanmıştır. Çalışmanın önceki kısımlarında belirtilen amaçlar doğrultusunda geliştirilip, bu araştırmadan elde edilen veriler esas alınarak test edilen hipotezler şunlardır;

H1. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında bir fark vardır.

H2. Mükelleflerin *yaşlarına göre* devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında bir fark vardır.

H3. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında bir fark vardır.

H4. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında bir fark vardır.

H5. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H6. Mükelleflerin *yaşlarına göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H7. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H8. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H9. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark vardır.

H10. Mükelleflerin *yaşlarına göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark vardır.

H11. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark vardır.

H12. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark vardır.

H13. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H14. Mükelleflerin *yaşlarına göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H15. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H16. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

## 4.5. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümde sırasıyla, örneklem yöntemi, verilerin toplanması, soruların niteliği, verilerin analizinde kullanılan yöntem gibi konular hakkında bilgi verilecektir.

### 4.5.1. Örneklem Yöntemi

Araştırmanın ana kütesini, Pristina, Mitrovica, Prizren, Peja ve Ferizaj Vergi Dairesine bağlı vergi mükellefi oluşturmaktadır. Bu çalışmada gerekli örnek sayısı Moser ve Kalton (1979) ve Doğan ve Besen (2008) tarafından örnek büyüklüğünün tespitinde kullanılması önerilen, aşağıdaki formül yardımı ile tespit edilmiştir:

$n = \frac{x \cdot (1 - x)}{[S.E(p)]^2}$	<p><b>Bu formülde;</b> n = Sınırlı ana kütle düzeltilmesi yapılmadan önceki hesaplanan gerekli örnek sayısı X = Populasyondaki değişim (the variability in the population) [S.E(p)] = Standard hata (Standard error)</p>
--	--

Kaynak: (Moser ve Kalton, 1979: 147; Doğan ve Besen, 2008: 118)

Örnek büyüklüğünün tespitinde, standart hatanın 0.04 ve güven aralığının %95 olduğu kabul edilecektir. Ana kütledeki değişimin %50 olacağı varsayılmış olup bu varsayımlar altında yukarıda sunulan formül yardımı ile bu çalışmada gerekli olan örnek sayısının en az 2010 olması gerektiği hesaplanmıştır.

Örnek sayısının tespitinde, Pristina, Mitrovica, Prizren, Peja ve Ferizaj Vergi Dairesine bağlı kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve basit usule tabi mükelleflerin sayıları ayrı ayrı dikkate alınmış ve zümrelere göre örnekleme yöntemi ile anket

yapılacak 2010 vergi mükellefinden, 564'nun (ana kütlenin %28'ini temsil eden mükelleflerin) kişisel gelir vergisine, 322'ini (ana kütlenin %16'sının temsil eden mükelleflerin) kurumlar vergisi ve 1128'ini (ana kütlenin %56'sının temsil eden mükelleflerin) basit usule tabi vergi mükellefinden ibaret olması gerektiği ortaya konulmuştur. Ayrıca çalışmada, Kosova Cumhuriyeti'nde vergi affının uygulandığı süre zarfında vergi affının toplam vergi gelirine etkisini analiz etmek için çoklu regresyon kullanılmıştır. Model, Jayasinghe'in (2010) vergi affının gelir vergisi dosyalarındaki ve gelir vergisi üzerindeki etkisini anlamak için kullandığı bir modelden uyarlanmıştır. Vergi affının etkisini analiz etmek için kullanılan denklem ise aşağıdaki gibidir;

$$Y = \alpha + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + \varepsilon$$

Denklemin bileşenleri:

Y = Araştırmada bağımlı değişken, Vergi Geliridir.

X<sub>1</sub> = GSYİH (milyon)

X<sub>2</sub> = Enflasyon Oranı

X<sub>3</sub> = Vergi Affının Yılları için Model Değişken

ε = Tesadüfi hata (model olasılıksaldır ve modele dahil olmayan değerleri içerir)

#### **4.5.2. Verilerin Toplanması**

Araştırmada verilerin toplanması amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler, örneklem olarak seçilen vergi mükellefleriyle karşılıklı olarak yazılı anket sorularına cevap alınmak suretiyle elde edilmiştir. Verilerin toplanması, 12 aylık bir çalışma sonucunda tamamlanabilmiştir.

#### **4.5.3. Soruların Niteliği**

Araştırmada kullanılan anket formu beş sayfadan ibarettir. Bu anketin hazırlanmasına Doğan ve Besen tarafından (2008) yılında yapılan araştırmada kullanılan anket forumdan yararlanılmıştır. Anket formu, uygulanmaya konmadan önce rasgele seçilmiş 20 vergi mükellefi ile ön test (pre testi) yapılarak değerlendirilmiş ve mükelleflerden elde edilen fikirler doğrultusunda gerekli düzeltmeler yapılarak

uygulanmaya hazır hale getirilmiştir. Ek-1'de örneği verilen anket formu, genel kurallar çerçevesinde hazırlanmış ve altı kısımdan oluşturularak, her kısımda vergi affına ilişkin farklı bir amaç hedeflenmiştir.

Anket formunun birinci kısmıyla, ankete katılan mükelleflerin cinsiyet, yaş, eğitim durumu gibi demografik özelliklerinin tespiti amaçlanmıştır. Formun ikinci kısmıyla, mükelleflerin ne tür vergi mükellefi olduklarının ve ne kadar süreden beri vergi mükellefi olarak faaliyette bulduklarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Üçüncü kısımda, mükelleflerin devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinin ortaya konması hedeflenmiştir. Dördüncü kısımda, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili olumlu ve olumsuz görüşlere katılma düzeylerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Formun beşinci kısmında, mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaların gereklilik derecesine katılma düzeylerinin belirlenmesi, anket formunun altıncı ve sonuncu bölümünde ise, vergi aflarının mükellefler üzerindeki sosyal, ekonomik ve mali etkilerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

#### **4.5.4. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem**

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 10.0 (Statistical Package for Social Sciences) programından yararlanılmıştır. Anket sonuçları öncelikle SPSS veri tabanına girilmiş elde edilen sonuçlar, Microsoft Excel ve Word programlarına aktarılarak tablo ve grafikler oluşturulmuştur.

Çalışmada, ankette yer alan her bir soru için ayrı ayrı frekans hesapları yapılmıştır. Mükellefiyet türü ile üçüncü, dördüncü, beşinci ve altıncı bölümdeki sorular arasında çapraz tablo oluşturularak farklılıklar araştırılmıştır. Bununla birlikte, hipotezlerin test edilmesi amacıyla T-testi (Independent-Samples T-Test), tek yönlü varyans (One-Way Anova) testi, ve Tukey (Post Hoc Turkey-Test) testinden faydalanılmış, elde edilen sonuçlar tablo halinde düzenlenerek anlamlı hale getirilmeye çalışılmıştır. Verilerin analizinde 5'li likert ölçeği kullanılmış, ölçeğin değerlendirilmesinde dağılım ortalaması:

- 0 – 1.24'e kadar olanlar En Önemsiz (Kesinlikle Katılmıyorum / Çok Gereksiz),
- 1.25 – 2.24'e kadar olanlar Önemsiz (Katılmıyorum / Gereksiz),

2.25 – 3.24’e kadar olanlar Ne Önemli Ne Önemsiz (Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum / Ne Gerekli Ne Gereksiz),

3.25 – 4.24’e kadar olanlar Önemli (Katılıyorum / Gerekli),

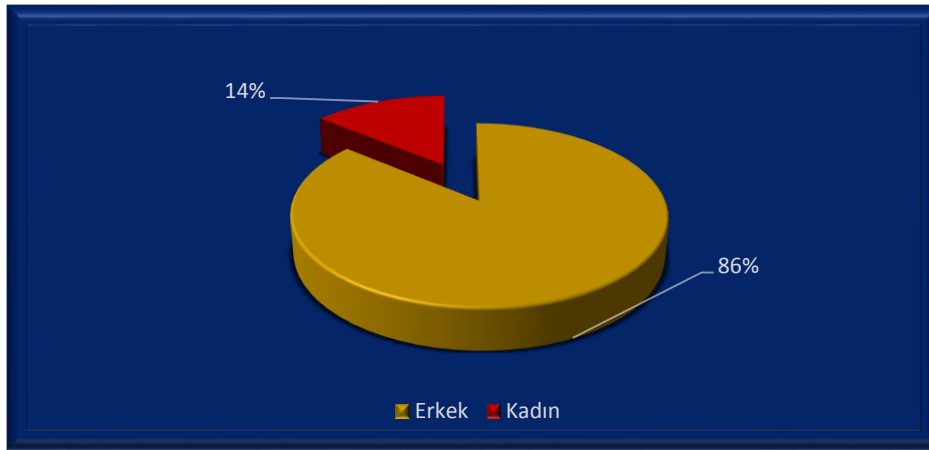
4.25 ve üstü olanlar En Önemli (Kesinlikle Katılıyorum / Çok Gerekli) şeklinde yorumlanacaktır.

## 4.6. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırma bulgularının analiz edildiği bu bölümde, öncelikle araştırmaya katılanların demografik özellikleri sunulmuş daha sonra anket formunda yer alan sorulara verilen cevaplar analiz edilmiştir. Ankette yer alan her soruya verilen cevaplar ayrı ayrı ele alınarak aşağıdaki şekilde sunulmuştur.

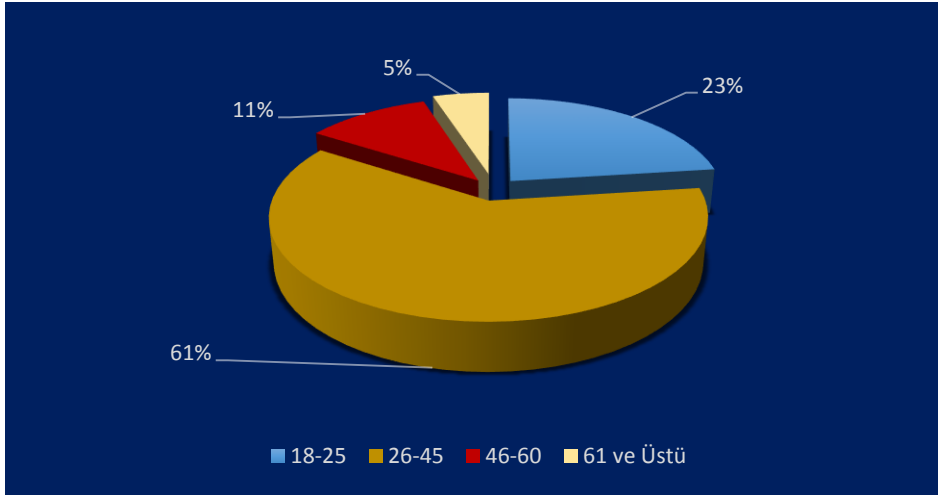
### 4.6.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan mükelleflerinin cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mükellefiyet türü ve ne kadar süredir mükellefi olduklarını belirlemeye yönelik sorulara verilen cevaplar aşağıda ayrı ayrı değerlendirilmiştir.



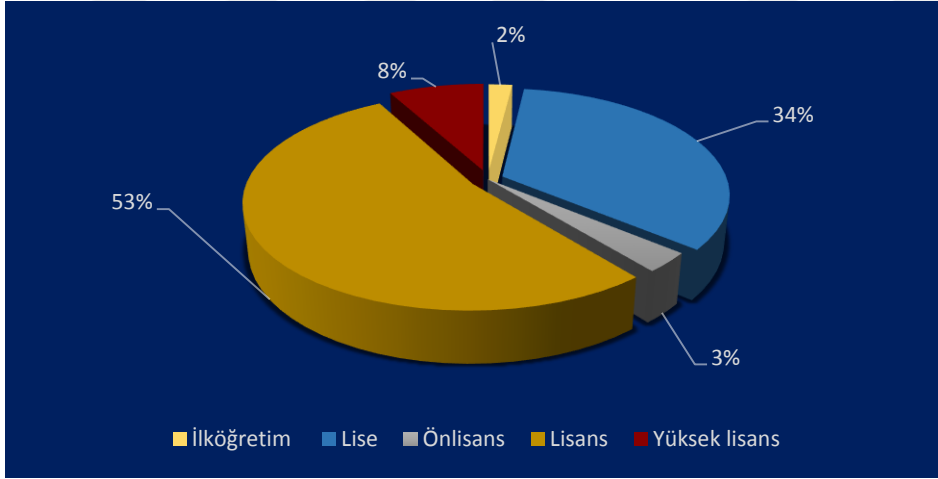
Şekil 4. 1. Mükelleflerin Cinsiyet Durumlarına Göre Dağılım

Şekil 4.1’de görüleceği üzere, ankete katılan mükelleflerden %86’sı erkek, %14’unun ise kadın mükelleflerden oluşmaktadır.



**Şekil 4. 2.** Mükelleflerin Yaş Durumlarına Göre Dağılımı

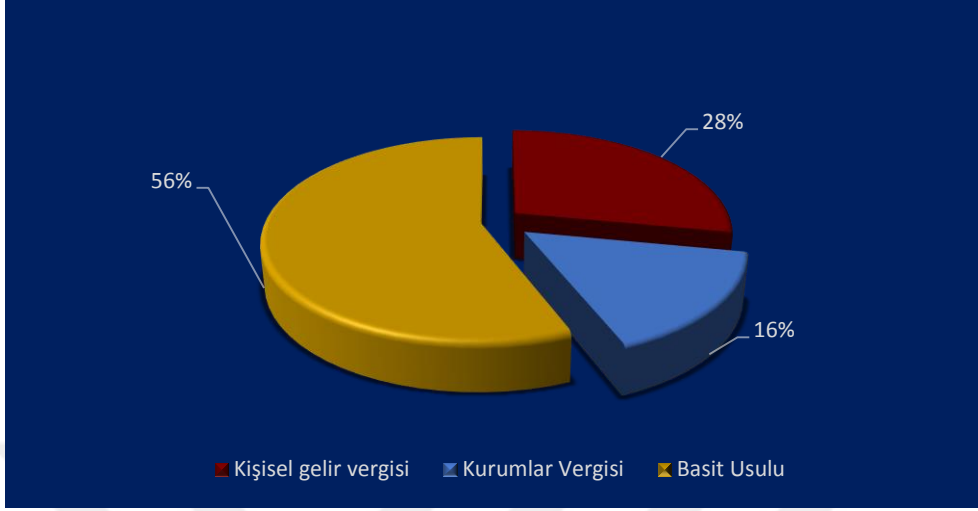
Şekil 4.2’de görüldüğü gibi, ankete katılan mükelleflerin % 23’ü 18-25 yaş arası, %61’i 26-45 yaş arası, %11’i 46-60 yaş arası ve %5’i 61 yaş ve üstü vergi mükelleflerden oluşmaktadır. Bu sonuç, ankete katılan mükelleflerin çoğunluğunun, yaşı 26-45 arasında değişen orta yaştaki mükelleflerden ibaret olduğunu göstermektedir.



**Şekil 4. 3.** Mükelleflerin Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı

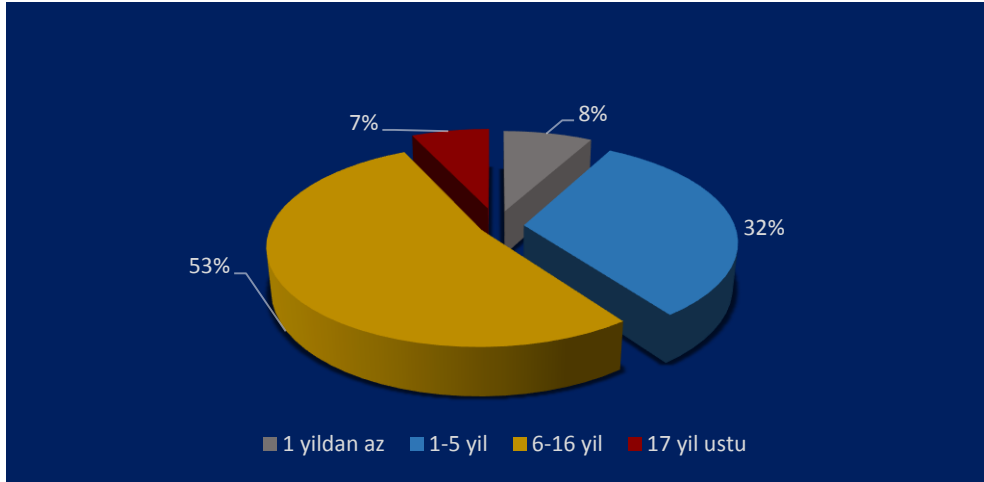
Şekil 4.3’de yer alan sonuçlara göre, ankete katılan mükelleflerin %2’si ilköğretim, %34’ü lise, %3’ü önlisans, %53’ü lisans ve %8’i yüksek lisans düzeyinde eğitim almıştır. Bu verilerden anlaşılacağı üzere, ankete cevap veren mükellefler arasında doktora düzeyinde eğitim almış vergi mükellefi olmadığı tespit edilmiştir. Sonuçlar aynı zamanda, anketi cevaplayan mükelleflerin %61’i gibi yüksek bir

kısmının, lisans ve yüksek lisans gibi eğitim düzeyleri vergi mükelleflerinden oluştuğunu göstermektedir.



Şekil 4.4. Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Dağılımı

Şekil 4.4'de görüldüğü üzere, ankete katılan mükelleflerin, %28'i kişisel gelir vergisine, %16'si kurumlar vergisine, %56'si basit usule tabi mükelleflerden oluşmaktadır.



Şekil 4.5. Mükelleflerin Mükellefiyet Sürelerine Göre Dağılımı

Şekil 4.5'de yer alan sonuçlara göre, ankete cevap veren mükelleflerin, %8'in 1 yıldan az, %32'sinin 1-5 yıl arasında, %53'ünün 6-16 yıl arasında ve %7'sinin 17 ve üstü vergi mükellefi oldukları tespit edilmiştir. Bu sonuçlara, ankete cevap veren

mükelleflerin, %53'ünün gibi büyük bir çoğunluğunun 6-16 yıl arasındaki vergi mükelleflerinden oluştuğunu göstermektedir.

#### 4.6.2. Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Analizi

Çalışmanın bu bölümde, Tablo 4.1'de görüleceği üzere, mükelleflerin devletin vergi affına başvurmasında yatan ekonomik, siyasi, sosyal, mali, teknik ve idari nedenlerle psikolojik nedenlere katılma düzeyleri ayrıntılı şekilde sunulmuştur. Diğer taraftan Tablo 4.2'de mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre devletin vergi affına başvurmasında yatan nedenler katılım düzeyleri çapraz tablo halinde sunulmuş, bununla birlikte, mükelleflerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları ve ne kadar süredir vergi mükellefi oldukları gibi özellikleri açısından, devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenler katılma düzeyleri arasında farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerin test edilmesi amacıyla t-testi (Independent-Samples T-Test), tek yönlü Anova (One-Way Anova) testi, ve Tukey testi uygulama sonuçları da ayrıca, ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.

**Tablo 4. 1.** Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

VERGİ AFLARININ NEDENLERİ	Katılma Dereceleri					Ortalama		Standard Sapma
	5	4	3	2	1	İstatistik	İstatistik Hatası	İstatistik
<b>Ekonomik Nedenler</b>								
Kayıtlara girmeyen gizli servetin meşru ekonomiye kazandırılarak ülke içinde yatırıma dönüşmesine imkan tanımak	649	864	205	167	129	3.86	.026	1.146
Faiz ve borç yükü ile faaliyetlerine son vermek isteyen işletmelerin tekrar ekonomik hayata kazandırılmalarına olanak sağlamak	599	824	311	179	101	3.81	.025	1.107
Ülkede yeni ekonomik reformlar uygulama sebebiyle borçları azaltmak ve vergi mükellefi uyumu yükseltmek	499	698	300	265	252	3.46	.030	1.326
<b>Siyasi Nedenler</b>								
Siyasi krizlerden sonra toplumu yatıştırmak	309	390	404	552	359	2.87	.030	1.334



Eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmek	420	788	301	380	125	3.50	.027	1.191
Eski yasaların yarattığı olumsuz etkileri gidermek	499	615	205	402	293	3.31	.031	1.408
Gerçekleştirilmek istenen toplumsal programların uygulanması için hızlı bir kaynak sağlamak	794	911	156	106	47	4.14	.021	.934
<b>Sosyal Nedenler</b>								
Vergi uyumsuzluğu gösterenlere temiz bir sayfa açarak gelecekte vergi ile uyumlu birer mükellef olmalarını sağlamak	834	933	107	93	47	4.20	.020	.907
Adil bir vergi sistemi kurmak, başkalarını düşünme ve dini inançlar gibi yüksek sosyal ve kişisel normlara saygı göstermek	739	698	244	238	95	3.87	.026	1.170
İdarece denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler arasındaki eşitsizlikleri gidermek	255	298	480	621	360	2.74	.028	1.268
<b>Mali Nedenler</b>								
Kamu gelirleri ile ülkedeki kamu harcamalarını dengelemek için kısa sürede devlet gelirlerini artırmak	866	813	248	52	35	4.20	.020	.879
Tahsilinden ümit kesilmiş alacakların hiç değilse bir kısmını tahsil edebilmek	618	644	236	311	205	3.58	.030	1.334
Vergi aslının zamanında ödenmesi sonucunu elde etmek	622	560	203	411	218	3.48	.031	1.388
Yurtdışındaki gizli sermayenin yurda geri döndürülmesi	582	617	309	362	144	3.56	.028	1.270
<b>Teknik ve İdari Nedenler</b>								
Vergi idaresinin ve yargının iş yükünü hafifletmek	896	924	95	62	37	4.28	.019	.838
Geçmişe ait birikmiş dosyaları tasfiye ederek geleceğe sağlıklı bir mali idare bırakabilmek	593	654	285	337	145	3.60	.028	1.263
<b>Psikolojik Nedenler</b>								
Mükelleflerin bir ceza tehdidi olmaksızın vergiye karşı eskisinden daha fazla uyum göstermelerini sağlamak	825	864	158	109	58	4.14	.022	.972
Affin son şans olduğu düşüncesiyle kayda girmeyen veya vergi kaçıran mükelleflerin ortaya çıkmalarını sağlamak	723	698	223	285	85	3.84	.026	1.179

(5 = En Önemli, 4 = Önemli, 3 = Ne Önemli Ne Önemsiz, 2 = Önemsiz, 1 = En Önemsiz)

Tablo 4.1'de mükelleflerin, devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinin dağılımı ayrıntılı bir şekilde görülmektedir.

Mükelleflerin, devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Mükellefler, devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlerden:

“Vergi idaresinin ve yargının iş yükünü kolaylaştırmak amacıyla vergi affına başvurulmasını” (ortalama 4.28 ile) “En Önemli”,

“Kısa sürede devlet gelirlerini artırmak amacıyla vergi affına gidilmesini” (ortalama 4.20 ile) “Önemli”,

“Geçmişte vergi uyumsuzluğu gösterenlere temiz bir sayfa açarak gelecekte vergi ile uyumlu mükellef olmalarını sağlamak adına vergi affı yapılmasını” (ortalama 4.20 ile) “Önemli”,

“Ülkede yeni politik programların uygulanması için hızlı bir kaynak sağlanması amacıyla vergi affına başvurulmasını” (ortalama 4.14 ile) “Önemli”,

“Mükelleflerin bir ceza korkusu olmadan vergiye uyum göstermesi amacıyla vergi affına gidilmesini” (ortalama 4.14 ile) “Önemli”,

“Adil bir vergi sistemi kurmak, yüksek sosyal ve kişisel normlara saygı göstermek amacıyla vergi affına gidilmesini” (ortalama 3.87 ile) “Önemli”,

“Kayıtlara girmeyen gizli servetin meşru ekonomiye kazandırılmasına imkan tanınması amacıyla vergi affına başvurulmasını” (ortalama 3.86 ile) “Önemli”,

“Affın son şans olduğu düşüncesiyle kayda girmeyen veya vergi kaçırın mükelleflerin ortaya çıkmalarını sağlamak amacıyla vergi affına gidilmesini” (ortalama 3.84 ile) “Önemli”,

“Faiz ve borç yükü ile faaliyetlerine son vermek isteyen işletmeleri tekrar kazanmak adına vergi affına gidilmesini” (ortalama 3.81 ile) “Önemli”,

“Geçmişe ait birikmiş dosyaları tasfiye ederek geleceğe sağlıklı bir mali idare bırakmak amacıyla vergi affına başvurulmasını” (ortalama 3.60 ile) “Önemli”,

“Tahsilinden ümit kesilmiş alacakların bir kısmının tahsil amacıyla vergi affına gidilmesini” (ortalama 3.58 ile) “Önemli”,

“Yurtdışındaki gizli sermayenin yurda geri döndürülmesi amacıyla vergi affına başvurulmasını” (ortalama 3.56 ile) “Önemli”,

“Eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmek amacıyla vergi affına gidilmesini” (ortalama 3.50 ile) “Önemli”,

“Vergi aslının zamanında ödenmesi sonucunu elde etmek amacıyla vergi affına başvurulmasını” (ortalama 3.48 ile) “Önemli”,

“Ülkede yeni ekonomik reformlar uygulama sebebiyle borçları azaltmak ve vergi mükellefi uyumu yükseltmek amacıyla vergi affına başvurulmasını” (ortalama 3.46 ile) “Önemli”,

“Eski yasaların yarattığı olumsuz etkileri giderebilmek için vergi affına başvurulmasını” (ortalama 3.31 ile) “Önemli”,

“Siyasi krizlerden sonra toplumu yatıştırarak amacıyla vergi affı yapılmasını” (ortalama 2.87 ile) “Ne Önemli Ne Önemsiz”,

“İdarece denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler arasındaki eşitsizliği giderebilmek adına vergi affına gidilmesini” (ortalama 2.74 ile) “Ne Önemli Ne Önemsiz”, neden olarak kabul etmişlerdir.

#### 4.6.2.1. Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Analizi

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 4.2’de görüldüğü gibi mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre, vergi affı uygulamalarının nedenlerine katılma düzeylerinin dağılımına ilişkin bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 4. 2.** Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

VERGİ AFLARININ NEDENLERİ	Mükellefiyet Türü	Katılma Dereceleri					Ortalama		
		5	4	3	2	1	İst.	Top. Ort.	
Ekonomik Nedenler									
	Kayıtlara girmeyen gizli servetin meşru ekonomiye kazandırılarak ülke içinde yatırma dönüşmesine imkan tanımak	Kişisel Gelir Vergisi	141 (25.00)	270 (47.9)	64 (11.3)	50 (8.9)	39 (6.9)	3.75	3.86
		Kurumlar Vergisi	231 (71.7)	53 (16.5)	16 (5.0)	12 (3.7)	10 (3.1)	4.50	
Basit Usul		277 (24.6)	541 (48.0)	125 (11.1)	105 (9.3)	80 (7.1)	3.74		
Faiz ve borç yükü ile faaliyetlerine son vermek isteyen işletmeleri tekrar ekonomik hayata kazandırılmalarına olanak sağlamak	Kişisel Gelir Vergisi	153 (27.1)	235 (41.7)	94 (16.7)	53 (9.4)	29 (5.1)	3.76	3.81	
	Kurumlar Vergisi	101 (31.4)	122 (37.9)	55 (17.1)	29 (9.0)	15 (4.7)	3.82		
	Basit Usul	345 (30.6)	467 (41.4)	162 (14.4)	97 (8.6)	57 (5.1)	3.84		
Ülkede yeni ekonomik reformlar uygulama	Kişisel Gelir Vergisi	125 (22.2)	188 (33.3)	86 (15.2)	86 (15.2)	79 (14.0)	3.34	3.46	

sebebiyle borçları azaltmak ve vergi mükellefi uyumu yükseltmek	Kurumlar Vergisi	99 (30.7)	103 (32.0)	37 (11.5)	48 (14.9)	35 (10.9)	3.57	
	Basit Usul	275 (24.4)	407 (36.1)	177 (15.7)	131 (11.6)	138 (12.2)	3.49	
<b>Siyasi Nedenler</b>								
Siyasi krizlerden sonra toplumu yatıştırmak	Kişisel Gelir Vergisi	93 (16.5)	100 (17.7)	118 (20.9)	71 (12.6)	182 (32.3)	2.74	2.87
	Kurumlar Vergisi	53 (16.5)	67 (20.8)	56 (17.4)	56 (17.4)	90 (28.0)	2.80	
	Basit Usul	163 (14.5)	223 (19.8)	230 (20.4)	425 (37.7)	87 (7.7)	2.96	
Eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmek	Kişisel Gelir Vergisi	115 (20.4)	221 (39.2)	86 (15.2)	110 (19.5)	32 (5.7)	3.49	3.50
	Kurumlar Vergisi	85 (26.4)	116 (36.0)	50 (15.5)	48 (14.9)	23 (7.1)	3.60	
	Basit Usul	220 (19.5)	451 (40.0)	165 (14.6)	222 (19.7)	70 (6.2)	3.47	
Eski yasaların yarattığı olumsuz etkileri gidermek için	Kişisel Gelir Vergisi	132 (23.4)	173 (30.7)	57 (10.1)	135 (23.9)	67 (11.9)	3.30	3.31
	Kurumlar Vergisi	85 (26.4)	91 (28.3)	36 (11.2)	60 (18.6)	50 (15.5)	3.31	
	Basit Usul	282 (25.0)	351 (31.1)	112 (9.9)	207 (18.4)	176 (15.6)	3.32	
Gerçekleştirilmek istenen toplumsal programların uygulanması için hızlı bir kaynak sağlamak	Kişisel Gelir Vergisi	224 (39.7)	256 (45.4)	41 (7.3)	32 (5.7)	11 (2.0)	4.15	4.14
	Kurumlar Vergisi	131 (40.7)	147 (45.7)	21 (6.5)	16 (5.0)	7 (2.2)	4.18	
	Basit Usul	439 (38.9)	508 (45.0)	94 (8.3)	58 (5.1)	29 (2.6)	4.13	
<b>Sosyal Nedenler</b>								
Vergi uyumsuzluğu gösterenlere temiz bir sayfa açarak gelecekte vergi ile uyumlu birer mükellef olmalarını sağlamak	Kişisel Gelir Vergisi	176 (31.2)	314 (55.7)	27 (4.8)	35 (6.2)	12 (2.1)	4.08	4.20
	Kurumlar Vergisi	275 (85.4)	5 (1.6)	18 (5.6)	13 (4.0)	11 (3.4)	4.61	
	Basit Usul	383 (34.0)	614 (54.4)	62 (5.5)	45 (4.0)	24 (2.1)	4.14	
Adil bir vergi sistemi kurmak, başkalarını düşünme ve dini inançlar gibi yüksek sosyal ve kişisel normlara saygı göstermek	Kişisel Gelir Vergisi	194 (34.4)	204 (36.2)	70 (12.4)	71 (12.6)	25 (4.4)	3.84	3.87
	Kurumlar Vergisi	114 (35.4)	113 (35.1)	41 (12.7)	34 (10.6)	20 (6.2)	3.83	
	Basit Usul	431 (38.2)	381 (33.8)	133 (11.8)	133 (11.8)	50 (4.4)	3.90	
İdarece denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler arasındaki eşitsizlikleri gidermek	Kişisel Gelir Vergisi	68 (12.1)	77 (13.7)	142 (25.2)	181 (32.1)	96 (17.0)	2.72	2.74
	Kurumlar Vergisi	55 (17.1)	45 (14.0)	70 (21.7)	98 (30.4)	54 (16.8)	2.84	
	Basit Usul	132 (11.7)	176 (15.6)	268 (23.8)	342 (30.3)	210 (18.6)	2.71	
<b>Mali Nedenler</b>								
Kamu gelirleri ile ülkedeki kamu harcamalarını dengelemek için kısa sürede devlet gelirlerini artırmak	Kişisel Gelir Vergisi	221 (39.2)	250 (44.3)	69 (12.2)	17 (3.0)	7 (1.2)	4.17	4.20
	Kurumlar Vergisi	248 (77.0)	21 (6.5)	44 (13.7)	5 (1.6)	4 (1.2)	4.57	
	Basit Usul	397 (35.2)	542 (48.0)	135 (12.0)	30 (2.7)	24 (2.1)	4.12	

Tahsilinden ümit kesilmiş alacakların hiç değilse bir kısmını tahsil edebilmek	Kişisel Gelir Vergisi	169 (30.0)	180 (31.9)	73 (12.9)	91 (16.1)	51 (9.0)	3.58	3.58
	Kurumlar Vergisi	99 (30.7)	102 (31.7)	31 (9.6)	50 (15.5)	40 (12.4)	3.53	
	Basit Usul	350 (31.0)	362 (32.1)	132 (11.7)	170 (15.1)	114 (10.1)	3.59	
Vergi aslının zamanında ödenmesi sonucunu elde etmek	Kişisel Gelir Vergisi	171 (30.3)	147 (26.1)	51 (9.0)	134 (23.8)	61 (10.8)	3.41	3.48
	Kurumlar Vergisi	108 (33.5)	90 (28.0)	28 (8.7)	62 (19.3)	34 (10.6)	3.55	
	Basit Usul	343 (30.4)	323 (28.6)	124 (11.0)	215 (19.1)	123 (10.9)	3.49	
Yurtdışındaki gizli sermayenin yurda geri döndürülmesi	Kişisel Gelir Vergisi	155 (27.5)	186 (33.0)	84 (14.9)	95 (16.8)	44 (7.8)	3.55	3.56
	Kurumlar Vergisi	87 (27.0)	95 (29.5)	58 (18.0)	59 (18.3)	23 (7.1)	3.51	
	Basit Usul	340 (30.1)	336 (29.8)	167 (14.8)	208 (18.4)	77 (6.8)	3.58	
<b>Teknik ve İdari Nedenler</b>								
Vergi idaresinin ve yargının iş yükünü hafifletmek	Kişisel Gelir Vergisi	226 (40.1)	291 (51.6)	20 (3.5)	15 (2.7)	12 (2.1)	4.25	4.28
	Kurumlar Vergisi	262 (81.4)	30 (9.3)	16 (5.0)	10 (3.1)	4 (1.2)	4.66	
	Basit Usul	408 (36.2)	603 (53.5)	59 (5.2)	37 (3.3)	21 (1.9)	4.19	
Geçmişe ait birikmiş dosyaları tasfiye ederek geleceğe sağlıklı bir mali idare bırakabilmek	Kişisel Gelir Vergisi	158 (28.0)	199 (35.3)	82 (14.8)	86 (15.2)	39 (6.9)	3.62	3.60
	Kurumlar Vergisi	97 (30.1)	92 (28.6)	52 (16.1)	51 (15.8)	30 (9.3)	3.54	
	Basit Usul	338 (30.0)	363 (32.2)	151 (13.4)	200 (17.7)	76 (6.7)	3.61	
<b>Psikolojik Nedenler</b>								
Mükelleflerin bir ceza tehdidi olmaksızın vergiye karşı eskisinden daha fazla uyum göstermelerini sağlamak	Kişisel Gelir Vergisi	66 (11.7)	399 (70.7)	56 (9.9)	27 (4.8)	16 (2.8)	3.84	4.14
	Kurumlar Vergisi	45 (14.0)	230 (71.4)	24 (7.5)	15 (4.7)	8 (2.5)	3.90	
	Basit Usul	714 (63.3)	235 (20.8)	78 (6.9)	67 (5.9)	34 (3.0)	4.35	
Affin son şans olduğu düşüncesiyle kayda girmeyen veya vergi kaçırın mükelleflerin ortaya çıkmalarını sağlamak	Kişisel Gelir Vergisi	218 (38.7)	180 (31.9)	66 (11.7)	75 (13.3)	25 (4.4)	3.87	3.84
	Kurumlar Vergisi	117 (36.3)	115 (35.7)	37 (11.5)	41 (12.7)	12 (3.7)	3.88	
	Basit Usul	388 (34.4)	403 (35.7)	120 (10.6)	169 (15.0)	48 (4.3)	3.81	

(5 = En Önemli, 4 = Önemli, 3 = Ne Önemli Ne Önemsiz, 2 = Önemsiz, 1 = En Önemsiz)

Tablo 4.2'de sunulan sonuçlara göre, ankete katılan mükelleflerden, devletin vergi affına başvurmasında yatan ekonomik nedenlerden; “Kayıtlara girmeyen gizli servetin meşru ekonomiye kazandırılmasına imkan tanınması amacıyla vergi affına başvurulmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.75 ile) önemli neden olarak nitelendirirken, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.50 ile) en önemli ve

basit usule tabi mükellefler ise (ortalama 3.74 ile) önemli neden olarak nitelendirmişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelediğinde, kişisel gelir vergisi ve basit usule tabi mükelleflerin çoğunun, kayıtlara girmeyen gizli servetin meşru ekonomiye kazandırılmasına imkan tanınması amacıyla vergi affına başvurulmasını, önemli neden olarak kabul ettikleri, kurumlar vergisi mükelleflerin çoğunun ise bu nedenin en önemli neden olarak kabul ettikleri görülmektedir.

Ekonomik nedenlerden, “faiz ve borç yükü ile faaliyetlerine son vermek isteyen işletmelerin tekrar kazanmak adına vergi affına gidilmesinin” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.76 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.82 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.84 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Yukarıdaki sonuçlar göre, artan gecikme faizi ve borç yükü ile faaliyetlerine son vermek isteyen işletmelerin tekrar ekonomiye kazandırılması amacıyla vergi affına gidilmesi seçeneği, mükelleflerin çoğunluğunca önemli bir neden olarak kabul edilmektedir.

Ekonomik nedenlerden, “ülkede yeni ekonomik reformlar uygulama sebebiyle borçları azaltmak ve vergi mükelleflerin uyumunu yükseltmek adına vergi affına gidilmesinin” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.34 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.57 ile), ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.49 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Yukarıdaki sonuçlar incelediğinde, yeni ekonomik reformlar uygulama sebebiyle ve de vergi mükelleflerin uyumunu yükseltmek amacıyla vergi affına gidilmesi seçeneği, mükelleflerin çoğunluğunca önemli bir neden olarak kabul edilmektedir.

Vergi affına başvurmasında yatan siyasi nedenlerden “siyasi krizlerden sonra toplumu yatırıştırmak amacıyla vergi affına gidilmesi” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.74 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.80 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.96 ile) ne önemli ne önemsiz neden olarak kabul etmektedirler.

Yukarıdaki sonuçlar incelediğinde, mükelleflerin çoğunun, siyasi krizlerden sonra toplumu yatıştırarak gibi bir nedenle vergi affı uygulamasına gidilmesini ne önemli ne önemsiz neden olarak kabul etmektedirler.

Siyasi nedenlerden “eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmek amacıyla vergi affına gidilmesini” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.49 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.60 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.47 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Yukarıdaki sonuçlar bakıldığında, mükelleflerin çoğunun, eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmek amacıyla vergi affına gidilmesini” önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Siyasi nedenlerden, “eski yasaların yarattığı olumsuz etkileri gidermek için vergi affına başvurulmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.30 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.31 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.32 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Bu sonuçlar incelediğinde, eski yasaların yarattığı olumsuz etkileri giderebilmek için vergi affına başvurulması seçeneğinin mükelleflerin çoğunluğunca önemli bir neden olarak kabul edildiği görülmektedir.

Siyasi nedenlerden “ülkede yeni politik programların uygulanması için hızlı bir kaynak sağlanması amacıyla vergi affına başvurulmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.15 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.18 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.13 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Yukardaki veriler incelendiğinde, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, gerçekleştirmek istenen yeni politik programlar için hızlı bir kaynak sağlanması amacıyla vergi affına başvurulması seçeneğini önemli bir neden olarak kabul ettikleri görülmektedir.

Sosyal nedenlerden, “geçmişte vergi uyumsuzluğu gösterenlere temiz bir sayfa açarak gelecekte vergi ile uyumlu birer mükellef olmalarını sağlamak adına vergi affı

yapılmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.08 ile) önemli neden olarak kabul ederken, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.61 ile) en önemli ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.14 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Yukarıdaki sonuçlar incelediğinde, kişisel gelir vergisi ve basit usule tabi mükelleflerin çoğunun, geçmişte vergi uyumsuzluğu gösteren mükelleflere temiz bir sayfa açarak gelecekte vergi ile uyumlu birer mükellef olmalarını amacıyla vergi affına başvurulmasını, önemli neden olarak kabul ettikleri, kurumlar vergisi mükelleflerin çoğunun ise bu nedenin en önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Sosyal nedenlerden, “adil bir vergi sistemi kurmak, başkalarını düşünme ve dini inançlar gibi yüksek sosyal ve kişisel normlara saygı göstermek adına vergi affı yapılmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.84 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.83 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.90 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Bu sonuçlara göre, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve basit usule tabi mükelleflerin çoğu, adil bir vergi sistemi kurmak, başkalarını düşünme ve dini inançlar gibi yüksek sosyal ve kişisel normlara saygı göstermek adına vergi affına gidilmesi seçeneğini önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Sosyal nedenlerden, “idarece denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler arasındaki eşitsizlikleri giderebilmek adına vergi affına gidilmesini” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.72 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.84 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.71 ile) ne önemli ne önemsiz neden olarak kabul etmektedirler.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve basit usule tabi mükelleflerinin çoğunu, idarece denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler arasındaki eşitsizlikleri giderebilmek adına vergi affına gidilmesini ne önemli ne önemsiz neden olarak kabul ettiklerini göstermektedir.

Vergi affının mali nedenlerinden, “kısa sürede devlet gelirlerini artırmak amacıyla vergi affına gidilmesini” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.17 ile)



önemli neden olarak kabul ederken, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.57 ile) en önemli ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.12 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Yukarıdaki sonuçlar incelediğinde, kişisel gelir vergisi ve basit usule tabi mükelleflerin çoğunun, kısa sürede devlet gelirlerini artırmak amacıyla vergi affına gidilmesi nedeni, önemli neden olarak kabul ettikleri, kurumlar vergisi mükelleflerin çoğunun ise bu nedenin en önemli bir neden olarak kabul görmektedir.

Mali nedenlerden, “tahsilinden ümit kesilmiş alacakların bir kısmının tahsili amacıyla vergi affına gidilmesini” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.58 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.53 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.59 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Bu verilere göre, vergi affına gidilmesinde çok önemli bir neden olan tahsilinden ümit kesilmiş alacakların bir kısmının tahsili edilmesi amacı, mükelleflerin çoğunluğunca, önemli bir neden olarak kabul görmüştür.

Mali nedenlerden, “vergi aslının zamanında ödenmesi sonucunu elde etmek amacıyla vergi affına başvurulmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.41 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.55 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.49 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Sonuçlar, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve basit usuldeki mükelleflerin çoğunun, vergi aslının zamanında ödenmesi sonucunu elde etmek amacıyla vergi affına başvurulması seçeneğini önemli bir neden olarak gördüklerini göstermektedir.

Mali nedenlerden “yurtdışındaki gizli sermayenin yurda geri döndürülmesi amacıyla vergi affına başvurulmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.55 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.51 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.58 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Sonuçlar, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve basit usuldeki mükelleflerin çoğunun, gizli sermayenin yurda geri döndürülmesi amacıyla vergi affına başvurulması seçeneğini önemli bir neden olarak gördüklerini göstermektedir.

Teknik ve İdari nedenlerden, “vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmek amacıyla vergi affına başvurulmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.25 ile) ve kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.66 ile) en önemli, basit usule tabi mükellefler ise (ortalama 4.19 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Elde edilen verilere göre, basit usuldeki mükelleflerin çoğu, vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmek amacıyla vergi affına başvurulması seçeneğini önemli neden olarak kabul ederken, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerin çoğu ise en önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Teknik ve İdari nedenlerden, “geçmişe ait birikmiş dosyaları tasfiye ederek geleceğe sağlıklı bir mali idare bırakmak amacıyla vergi affına başvurulmasını” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.62 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.54 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.61 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Elde edilen verilere göre, ankete katılan mükelleflerin çoğu, geçmişe ait birikmiş dosyaları tasfiye ederek geleceğe sağlıklı bir mali idare bırakmak amacıyla vergi affına başvurulmasını önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Vergi affının psikolojik nedenlerinden, “mükelleflerin ceza korkusu olmadan vergiye karşı eskisinden daha fazla uyum göstermesi amacıyla vergi affına gidilmesini” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.84 ile) ve kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.90 ile) önemli, basit usule tabi mükellefler ise (ortalama 4.35 ile) en önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Elde edilen verilere göre, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerin çoğu, mükelleflerin ceza korkusu olmadan vergiye uyum göstermesi amacıyla vergi affına gidilmesini seçeneğini önemli neden olarak kabul ederken, basit usuldeki mükelleflerin çoğu ise, en önemli neden olarak kabul etmektedirler.

Vergi affının psikolojik nedenlerinden “kayda girmeyen veya vergi kaçırın mükelleflere son bir şans verilerek ortaya çıkmalarını sağlamak amacıyla vergi affına gidilmesini” kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.87 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.88 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.81 ile) önemli neden olarak kabul etmektedirler. Elde edilen sonuçlara göre, kayda girmeyen veya vergi kaçırın mükelleflere son bir şans verilerek ortaya çıkmalarını sağlamak amacıyla vergi affına gidilmesini seçeneği, mükelleflerin çoğunluğunca önemli bir neden olarak kabul görmüştür.

#### 4.6.2.2. H1 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde cinsiyetlerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H1. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0: Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 3.** Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi

Levene'nin Varyans Eşitliği Testi					Eşitlik için t-testi					
					F	P	t	Sig. (2) (tailed)	Ortalama Farkı	Std. Sap. Farkı
Cinsiyet	N	Yüzdesi	Ortalama	Standart Sapma						
Erkek	1732	86%	66.5029	5.33006	.028	.868	1.507	.132	.51707	.34318
Kadın	282	14%	65.9858	5.43088			1.487	.138	.51707	.34784

Tablo 4.3'de görüldüğü gibi, mükelleflerin devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinin cinsiyetlerine göre değişiminden almış oldukları ortalama puanlar; erkek mükellefler için 66.50 puan, kadın mükellefler için ise 65.98 puan olarak bulunmuştur.

P= .868 değeri  $p>0.05$  olduğu için, mükelleflerin cinsiyetlerine göre vergi aflarının nedenlerine katılma düzeylerinde istatistiksel olarak fark olmaması nedeniyle **H1** hipotezi reddedilmiştir.

#### 4.6.2.3. H2 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde yaşlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H2. Mükelleflerin yaşlarına göre devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin yaşlarına göre devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 4.** Mükelleflerin Devletin Vergi Affi Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi

Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınır		
18-25	463	65.8639	4.95137	.23011	65.4117	66.3161	<b>10.793</b>	<b>.000</b>
26-45	1229	66.6501	5.06308	.14442	66.3668	66.9335		
46-60	221	65.4072	5.20810	.35033	64.7168	66.0977		
61 ve üstü	101	68.5941	8.85684	.88129	66.8456	70.3425		
<b>Toplam</b>	2014	66.4305	5.34594	.11912	66.1969	66.6641		

Tablo 4.4'de görüldüğü gibi, mükelleflerin devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde yaşlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; yaşı 18-25 arasında olanlar için 65.86 puan, 26-45 arasında olanlar için 66.65 puan, 46-60 arasında olanlar için 65.40 puan, 61 ve üstü olanlar için ise, 68.59 puan olarak bulunmuştur. Varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucunda yaşı 61 ve üstü olanların en yüksek, yaşı 46-60 arasında olan mükelleflerinse en az puan ortalamasına sahip olduğu tespit edilmiştir.

F=10.793 ve P=.000 değeri  $P<0.05$  olduğu için, mükelleflerin devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde yaşlarına göre verdikleri yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı bir fark olması nedeniyle **H2** hipotezi kabul edilmiştir. Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için Tukey testi uygulanmıştır.

**Tablo 4. 5.** Mükelleflerin Devletin Vergi Affi Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi Tukey Tablosu

(I) Yaş	(J) Yaş	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	Sig.P	% 95 Güven Aralığı	
					Alt Sınırı	Üst Sınır
18-25	26-45	-.7862*	.28941	.034	-1.5303	-.0421
	46-60	.4567	.43393	.718	-.6590	1.5724
	61 ve üstü	-2.7301*	.58286	.000	-4.2288	-1.2315
26-45	18-25	.7862*	.28941	.034	.0421	1.5303
	46-60	1.2429*	.38778	.007	.2458	2.2399
	61 ve üstü	-1.9439*	.54937	.002	-3.3565	-.5314
46-60	18-25	-.4567	.43393	.718	-1.5724	.6590
	26-45	-1.2429*	.38778	.007	-2.2399	-.2458
	61 ve üstü	-3.1868*	.63745	.000	-4.8258	-1.5478
61 ve üstü	18-25	2.7301*	.58286	.000	1.2315	4.2288
	26-45	1.9439*	.54937	.002	.5314	3.3565
	46-60	3.1868*	.63745	.000	1.5478	4.8258

Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için uygulanan Tukey testi sonucunda, Tablo 4.5’de görüldüğü gibi farklılığın mükelleflerin 18-25 yaşı arasında, 26-45 ve 61 ve üstü olanlarla arasında  $p=0.34$  ve  $p=.000$  düzeyinde anlamlı bir fark bulunmaktadır. Bununla birlikte, mükelleflerin 26-45 yaşı arasında, 46-60 ve 61 ve üstü olanlarla arasında  $p=0.07$  ve  $p=.002$  düzeyinde anlamlı bir fark bulunmaktadır. Bu farka göre, yaş düzeyi arttıkça affin nedenlerine yönelik tutumun daha olumlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

#### 4.6.2.4. H3 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin devletin vergi affi uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde eğitim durumlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H3. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 6.** Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi

Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınırı		
İlköğretim	40	66.8250	5.79074	.91560	64.9730	68.6770	0.454	.769
Lise	685	66.2321	5.55226	.21214	65.8156	66.6486		
Önlisans	61	66.7377	5.00633	.64100	65.4555	68.0199		
Lisans	1067	66.5370	5.21627	.15969	66.2237	66.8504		
Yüksek Lisans	161	66.3540	5.34721	.42142	65.5218	67.1863		
Toplam	2014	66.4305	5.34594	.11912	66.1969	66.6641		

Tablo 4.6'da görüldüğü gibi, mükelleflerin devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde eğitim durumlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; ilköğretim mezunları için, 66.82 puan, lise mezunları için 66.23 puan, önlisans için 66.73 puan, lisans mezunları için, 66.53 puan, ve yüksek lisans mezunları için ise, 66.35 puan olarak bulunmuştur.

F=0.454 ve p=.769 değeri  $P>0.05$  olduğu için, mükelleflerin devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde eğitim durumlarına göre verdikleri yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmaması nedeniyle **H3** hipotezi reddedilmiştir.

#### 4.6.2.5. H4 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H4. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 7.** Mükelleflerin Devletin Vergi Affı Uygulamasına Başvurmasında Yatan Nedenlere Katılma Düzeylerinin Mükellefiyet Sürelerine Göre Değişimi

Mükellefiyet Süresi	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınır		
1 yıldan az	161	66.9938	5.58066	.43982	66.1252	67.8624	<b>0.831</b>	<b>.477</b>
1-5 yıl	644	66.3199	5.20798	.20522	65.9169	66.7229		
6-16 yıl	1068	66.3783	5.44971	.16676	66.0511	66.7055		
17 yıl üstü	141	66.6879	4.88896	.41172	65.8739	67.5019		
<b>Toplam</b>	<b>2014</b>	<b>66.4305</b>	<b>5.34594</b>	<b>.11912</b>	<b>66.1969</b>	<b>66.6641</b>		

Tablo 4.7'de görüldüğü gibi, mükelleflerin devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; mükellefiyet süresi 1 yıldan az olanlar için 66.99 puan, 1-5 yıl arasında olanlar için 66.32 puan, 6-16 yıl arasında olanlar için 66.37 puan, 17 yıl ve üstü olanlar içinse, 66.68 puan olarak bulunmuştur.

F=0.831 ve p=.477 değeri  $P>0.05$  olduğu için, mükelleflerin devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre verdikleri yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmaması nedeniyle **H4** hipotezi reddedilmiştir.

### 4.6.3. Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Analizi

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 4.8’de görüleceği üzere, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Diğer taraftan Tablo 4.9’da mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri çapraz tablo halinde sunulmuş, bununla birlikte, mükelleflerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları ve ne kadar süredir vergi mükellefi oldukları gibi özellikleri açısından, vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerin test edilmesi amacıyla t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testi ve Tukey testi uygulama sonuçları da ayrıca, ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.

**Tablo 4. 8.** Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

VERGİ AFFI İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER	Katılma Dereceleri					Ortalama		Stand. Sap.
	5	4	3	2	1	İstatistik	İsta. Hata	İsta.
<b>OLUMLU GÖRÜŞLER</b>								
Vergi afları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli bir uygulamadır	617	607	285	408	97	3.62	.028	1.243
Vergi afları vergi aslının tahsilatını hızlandırır	790	677	184	235	128	3.88	.027	1.228
Katı yaptırımlarla desteklenmiş bir kereye özgü vergi afları vergiye olan uyumu artırır	635	567	281	324	207	3.55	.030	1.348
Vergi afları vergi yönetimi ve yargısının iş yükünü azaltır	804	843	299	49	19	4.17	.019	.837
Siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinde sonra af bir zorunluluktur	263	387	416	551	397	2.79	.029	1.316
Vergi afları gelecekte mükelleflerin vergi yükünü azaltır	605	865	224	213	107	3.82	.025	1.132
Vergi afları kayıt dışı unsurların beyan edilmesi yönünden yararlı bir uygulamadır	498	693	211	378	234	3.42	.030	1.346
Vergi afları yükümlülükleri yerine getirmeyi teşvik eder	596	889	182	233	114	3.80	.026	1.149
Vergi afları tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir	612	905	193	203	101	3.86	.025	1.111
Vergi afları denetim eksikliğinin yarattığı olumsuzlukları giderir	458	421	276	481	378	3.05	.032	1.451
<b>OLUMSUZ GÖRÜŞLER</b>								
Af adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler	96	145	390	777	606	2.18	.024	1.086



Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmez	82	103	249	868	712	1.99	.023	1.024
Af dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin azaltarak zamanla vergi kaçırmalarına neden olur	65	289	287	889	484	2.29	.024	1.080
Sık sık af yasalarının çıkarılması ve cezaların bağışlanması vergi yasalarının önemsiz olduğu sonucunu doğurur	89	79	507	815	524	2.20	.023	1.013
Vergi afları yeni af beklentilerini beraberinde getirir	376	416	224	608	390	2.89	.032	1.421
Vergi afları dürüst vergi mükelleflerin rekabet gücünü azaltır	135	180	279	857	563	2.24	.026	1.150
Af vergi yasalarına uyumu azaltır	93	86	305	906	624	2.07	.023	1.022
Vergi afları vergi uyumuna etkiyi azaltır	685	913	217	113	86	3.99	.023	1.028
Vergi afları vergi işlemeyi teşvik eder	84	96	258	924	652	2.02	.022	1.009
Vergi suçları tasarlanarak bilinçli olarak işlediğinden affa layık değildir	113	197	269	912	523	2.24	.025	1.111

(5 = Kesinlikle Katılıyorum, 4 = Katılıyorum, 3 = Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2 = Katılmıyorum, 1 = Kesinlikle Katılmıyorum)

Tablo 4.8'de mükelleflerin, vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinin dağılımı ayrıntılı bir şekilde görülmektedir. Mükelleflerin, vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Mükellefler, vergi aflarıyla ilgili görüşlerden;

“Vergi afları vergi yönetimi ve yargısının iş yükünü azaltır” görüşüne (ortalama 4.17) “Katılıyorum”,

“Vergi afları vergi uyumuna etkiyi azaltır” görüşüne (ortalama 3.99) “Katılıyorum”,

“Vergi afları vergi aslının tahsilatını hızlandırır” görüşüne (ortalama 3.88) “Katılıyorum”,

“Vergi afları tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir” görüşüne (ortalama 3.86) “Katılıyorum”,

“Vergi afları gelecekte mükelleflerin vergi yükünü azaltır” görüşüne (ortalama 3.82) “Katılıyorum”,

“Vergi afları yükümlülükleri yerine getirmeyi teşvik eder” görüşüne (ortalama 3.80) “Katılıyorum”,

“Vergi afları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli bir uygulamadır” görüşüne (ortalama 3.62) “Katılıyorum”,

“Kati yaptırımlarla desteklenmiş bir kereye özgü vergi afları vergiye olan uyumu artırır” görüşüne (ortalama 3.55) “Katılıyorum”,

“Vergi afları kayıt dışı unsurların beyan edilmesi yönünden yararlı bir uygulamadır” görüşüne (ortalama 3.42) “Katılıyorum”,

“Vergi afları denetim eksikliğinin yarattığı olumsuzlukları giderir” görüşüne (ortalama 3.05) “Katılıyorum”,

“Vergi afları yeni af beklentilerini beraberinde getirir” görüşüne (ortalama 2.89) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinde sonra af bir zorunluluktur” görüşüne (ortalama 2.79) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Af dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin azaltarak zamanla vergi kaçırımlarına neden olur” görüşüne (ortalama 2.29) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Vergi afları dürüst vergi mükelleflerin rekabet gücünü azaltır” görüşüne (ortalama 2.24) “Katılmıyorum”,

“Vergi suçları tasarlanarak bilinçli olarak işlediğinden affa layık değildir” görüşüne (ortalama 2.24) “Katılmıyorum”,

“Sık sık af yasalarının çıkarılması ve cezaların bağışlanması vergi yasalarının önemsiz olduğu sonucunu doğurur” görüşüne (ortalama 2.20) “Katılmıyorum”,

“Af adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler” görüşüne (ortalama 2.18) “Katılmıyorum”,

“Af vergi yasalarına uyumu azaltır” görüşüne (ortalama 2.07) “Katılmıyorum”,

“Vergi afları vergi işlemeyi teşvik eder” görüşüne (ortalama 2.02) “Katılmıyorum”,

“Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmez” görüşüne (ortalama 1.99) “Katılmıyorum”, şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlerden, vergi afları vergi yönetimi ve yargısının iş yükünü azaltır şeklindeki görüşlere (ortalama 4.17 gibi) yüksek bir oranda katıldıklarını ortaya koymaktadır.

#### 4.6.3.1. Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Analizi

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 4.9’da görüldüğü gibi mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre, vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinin dağılımına ilişkin bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 4. 9.** Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

VERGİ AFFI İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER	MÜKELLEFIYET TÜRÜ	Katılma Dereceleri					Ortalama	
		5	4	3	2	1	Toplam Ortalama	İst.
Vergi afları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli bir uygulamadır	Kişisel Gelir Vergisi	131 (23.23)	186 (32.98)	83 (14.72)	137 (24.29)	27 (4.79)	3.62	3.46
	Kurumlar Vergisi	196 (60.87)	57 (17.70)	24 (7.45)	33 (10.25)	12 (3.73)		4.22
	Basit Usul	290 (25.71)	364 (32.27)	178 (15.78)	238 (21.10)	58 (5.14)		3.52
Vergi afları vergi aslının tahsilatını hızlandırır	Kişisel Gelir Vergisi	191 (33.87)	200 (35.46)	57 (10.11)	77 (13.65)	39 (6.91)	3.88	3.76
	Kurumlar Vergisi	220 (68.32)	64 (19.88)	12 (3.73)	18 (5.59)	8 (2.48)		4.46
	Basit Usul	379 (33.60)	413 (36.61)	115 (10.20)	140 (12.41)	81 (7.18)		3.77
Katı yaptırımlarla desteklenmiş bir kereye özgü vergi afları vergiye olan uyumu artırır	Kişisel Gelir Vergisi	143 (25.35)	165 (29.26)	84 (14.89)	107 (18.97)	65 (11.52)	3.55	3.38
	Kurumlar Vergisi	211 (65.53)	45 (13.98)	21 (6.52)	31 (9.63)	14 (4.35)		4.27
	Basit Usul	281 (24.91)	357 (31.65)	176 (15.60)	186 (16.49)	128 (11.35)		3.42
Vergi afları vergi yönetimi ve yargısının iş yükünü azaltır	Kişisel Gelir Vergisi	218 (38.65)	231 (40.96)	95 (16.84)	13 (2.30)	7 (1.24)	4.17	4.13
	Kurumlar Vergisi	128 (39.75)	133 (41.30)	47 (14.60)	12 (3.73)	2 (0.62)		4.16
	Basit Usul	458 (40.60)	479 (42.46)	157 (13.92)	24 (2.13)	10 (0.89)		4.20
Siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinde sonra af bir zorunluluktur	Kişisel Gelir Vergisi	68 (12.06)	113 (20.04)	116 (20.57)	164 (29.08)	103 (18.26)	2.79	2.79
	Kurumlar Vergisi	37 (11.49)	68 (21.12)	68 (21.12)	89 (27.64)	60 (18.63)		2.79
	Basit Usul	158 (14.01)	206 (18.26)	232 (20.57)	298 (26.42)	234 (20.74)		2.78
Vergi afları gelecekte mükelleflerin vergi yükünü azaltır	Kişisel Gelir Vergisi	161 (28.55)	240 (42.55)	74 (13.12)	53 (9.40)	36 (6.38)	3.82	3.77
	Kurumlar Vergisi	104 (32.30)	143 (44.41)	33 (10.25)	29 (9.01)	13 (4.04)		3.92
	Basit Usul	340 (30.14)	482 (42.73)	117 (10.37)	131 (11.61)	58 (5.14)		3.81
	Kişisel Gelir Vergisi	135 (23.94)	203 (35.99)	57 (10.11)	96 (17.02)	73 (12.94)	3.42	3.41

Vergi afları kayıt dışı unsurların beyan edilmesi yönünden yararlı bir uygulamadır	Kurumlar Vergisi	79 (24.53)	104 (32.30)	46 (14.29)	55 (17.08)	38 (11.80)		3.41
	Basit Usul	284 (25.18)	386 (34.22)	108 (9.57)	227 (20.12)	123 (10.90)		3.43
Vergi afları yükümlülükleri yerine getirmeyi teşvik eder	Kişisel Gelir Vergisi	155 (27.48)	245 (43.44)	56 (9.93)	72 (12.77)	36 (6.38)	3.80	3.73
	Kurumlar Vergisi	123 (38.20)	124 (38.51)	27 (8.39)	31 (9.63)	17 (5.28)		3.95
	Basit Usul	318 (28.19)	520 (46.10)	99 (8.78)	130 (11.52)	61 (5.41)		3.80
Vergi afları tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir	Kişisel Gelir Vergisi	163 (28.90)	254 (45.04)	54 (9.57)	64 (11.35)	29 (5.14)	3.86	3.81
	Kurumlar Vergisi	99 (30.75)	142 (44.10)	34 (10.56)	32 (9.94)	15 (4.66)		3.86
	Basit Usul	350 (31.03)	509 (45.12)	105 (9.31)	107 (9.49)	57 (5.05)		3.88
Vergi afları denetim eksikliğinin yarattığı olumsuzlukları giderir	Kişisel Gelir Vergisi	135 (23.94)	113 (20.04)	72 (12.77)	136 (24.11)	108 (19.15)	3.05	3.05
	Kurumlar Vergisi	72 (22.36)	63 (19.57)	43 (13.35)	83 (25.78)	61 (18.94)		3.01
	Basit Usul	251 (22.25)	245 (21.72)	161 (14.27)	262 (23.23)	209 (18.53)		3.06
<b>OLUMSUZ GÖRÜŞLER</b>								
Af adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler	Kişisel Gelir Vergisi	32 (5.67)	41 (7.27)	97 (17.20)	222 (39.36)	172 (30.50)	2.18	2.16
	Kurumlar Vergisi	20 (6.21)	29 (9.01)	54 (16.77)	121 (37.58)	98 (30.43)		2.23
	Basit Usul	44 (3.90)	75 (6.65)	239 (21.19)	434 (38.48)	336 (29.79)		2.16
Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmez	Kişisel Gelir Vergisi	17 (3.01)	30 (5.32)	64 (11.35)	250 (44.33)	203 (35.99)	1.99	1.95
	Kurumlar Vergisi	11 (3.42)	11 (3.42)	41 (12.73)	156 (48.45)	103 (31.99)		1.98
	Basit Usul	54 (4.79)	62 (5.50)	144 (12.77)	462 (40.96)	406 (35.99)		2.02
Af dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin azaltarak zamanla vergi kaçırılmalarına neden olur	Kişisel Gelir Vergisi	19 (3.37)	91 (16.13)	86 (15.25)	242 (42.91)	126 (22.34)	2.29	2.35
	Kurumlar vergisi	10 (3.11)	47 (14.60)	51 (15.84)	141 (43.79)	73 (22.67)		2.32
	Basit Usul	36 (3.19)	151 (13.39)	150 (13.30)	506 (44.86)	285 (25.27)		2.24
Sık sık af yasalarının çıkarılması ve cezaların bağışlanması vergi yasalarının önemsiz olduğu sonucunu doğurur	Kişisel Gelir Vergisi	20 (3.55)	25 (4.43)	139 (24.65)	213 (37.77)	167 (29.61)	2.20	2.15
	Kurumlar Vergisi	22 (6.83)	10 (3.11)	87 (27.02)	118 (36.65)	85 (26.40)		2.27
	Basit Usul	47 (4.17)	44 (3.90)	281 (24.91)	484 (42.91)	272 (24.11)		2.21
Vergi afları yeni af beklentilerini beraberinde getirir	Kişisel Gelir Vergisi	96 (17.02)	125 (22.16)	73 (12.94)	161 (28.55)	109 (19.33)	2.89	2.89
	Kurumlar Vergisi	61 (18.94)	65 (20.19)	31 (9.63)	99 (30.75)	66 (20.50)		2.86
	Basit Usul	219 (19.41)	226 (20.04)	120 (10.64)	348 (30.85)	215 (19.06)		2.90
Vergi afları dürüst vergi mükelleflerin	Kişisel Gelir Vergisi	33 (5.85)	49 (8.69)	76 (13.48)	251 (44.50)	155 (27.48)	2.24	2.21
	Kurumlar Vergisi	26 (8.07)	24 (7.45)	43 (13.35)	138 (42.86)	91 (28.26)		2.24

rekabet gücünü azaltır	Basit Usul	76 (6.74)	107 (9.49)	160 (14.18)	468 (41.49)	317 (28.10)		2.25
Af vergi yasalarına uyumu azaltır	Kişisel Gelir Vergisi	23 (4.08)	22 (3.90)	95 (16.84)	251 (44.50)	173 (30.67)	2.07	2.06
	Kurumlar vergisi	14 (4.35)	15 (4.66)	51 (15.84)	148 (45.96)	94 (29.19)		2.09
	Basit Usul	56 (4.96)	49 (4.34)	159 (14.10)	507 (44.95)	357 (31.65)		2.06
Vergi afları vergi uyumuna etkiyi azaltır	Kişisel Gelir Vergisi	194 (34.40)	245 (43.44)	59 (10.46)	39 (6.91)	27 (4.79)	3.99	3.96
	Kurumlar Vergisi	106 (32.92)	146 (45.34)	34 (10.56)	18 (5.59)	18 (5.59)		3.94
	Basit Usul	385 (34.13)	522 (46.28)	124 (10.99)	56 (4.96)	41 (3.63)		4.02
Vergi afları vergi suçu işlemeyi teşvik eder	Kişisel Gelir Vergisi	19 (3.37)	30 (5.32)	72 (12.77)	255 (45.21)	188 (33.33)	2.02	2.00
	Kurumlar Vergisi	16 (4.97)	11 (3.42)	42 (13.04)	150 (46.58)	103 (31.99)		2.03
	Basit Usul	49 (4.34)	55 (4.88)	144 (12.77)	519 (46.01)	361 (32.00)		2.04
Vergi suçları tasarlanarak bilinçli olarak işlediğinden affa layık değildir	Kişisel Gelir Vergisi	32 (5.67)	50 (8.87)	75 (13.30)	251 (44.50)	156 (27.66)	2.24	2.20
	Kurumlar Vergisi	19 (5.90)	23 (7.14)	42 (13.04)	153 (47.52)	85 (26.40)		2.19
	Basit Usul	62 (5.50)	124 (10.99)	152 (13.48)	508 (45.04)	282 (25.00)		2.27

(5 = Kesinlikle Katılıyorum, 4 = Katılıyorum, 3 = Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2 = Katılmıyorum, 1 = Kesinlikle Katılmıyorum)

Tablo 4.9’da sunulan sonuçlara göre, vergi aflarıyla ilgili olumlu görüşlerden “vergi afları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için uygulanmalıdır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.46 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.22 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.52 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarının zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için, uygulanması gerektiği görüşüne katıldıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

Olumlu görüşlerden, “vergi afları vergi aslının tahsilatını hızlandırır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.76 ile) katılıyorum, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.46 ile) kesinlikle katılıyorum ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.77 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki elde edilen sonuçlar, kişisel gelir vergisi ile basit usule tabi mükelleflerinin çoğunun, vergi afları vergi aslının tahsilatını hızlandırdığı görüşünde

katıldıklarını, kurumlar vergisi mükellefleri çoğunun kesinlikle katıldıklarını göstermektedir.

Olumlu görüşlerden, “katı yaptırımlarla desteklenmiş bir kereye özgü vergi afları vergiye olan uyumu artırır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.38 ile) katılıyorum, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.27 ile) kesinlikle katılıyorum ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.42 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki elde edilen sonuçlar, kişisel gelir vergisi ile basit usule tabi mükelleflerinin çoğunun, katı yaptırımlarla bir kereye özgü vergi olara yapılan vergi aflarının gerçekten hedefine ulaşacağına inandıklarını ve bu görüşe olumlu bir şekilde katıldıklarını, kurumlar vergisi mükellefleri çoğunun kesinlikle katıldıklarını göstermektedir.

Olumlu görüşlerden, “vergi afları vergi yönetimi ve yargısının iş yükünü azaltır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.13 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.16 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.20 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunlukla, vergi aflarıyla vergi yönetimi ve yargısının iş yükünün azalacağı görüşünde katıldıkları sonucunu ortaya koymaktadır.

Olumlu görüşlerden, “siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinde sonra af bir zorunluluktur” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.79 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.79 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.78 ile) ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki elde edilen sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, siyasi krizlerden sonra toplumu yatıştırmak gibi bir nedenle vergi affı uygulamasına gidilmesi görüşünde kararsız oldukları sonucu ortaya koymaktadır.

Olumlu görüşlerden, “vergi afları gelecekte mükelleflerin vergi yükünü azaltır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.77 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.92 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.81 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki elde edilen sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarıyla gelecekte vergi yüklerini azalacağı görüşüne katıldıklarını göstermektedir.

Olumlu görüşlerden, “vergi afları kayıt dışı unsurların beyan edilmesi yönünden yararlı bir uygulamadır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.41 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.41 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.43 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu verilerle, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarının kayıt dışı unsurları beyan etme açısından yararlı bir yöntem olduğu görüşüne katıldıklarını ortaya koymaktadır.

Olumlu görüşlerden, “vergi afları yükümlülükleri yerine getirmeyi teşvik eder” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.73 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.95 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.80 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Elde edilen sonuçlar ile ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarının yükümlülükleri yerine getirmeyi teşvik ettiği görüşüne katıldıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

Olumlu görüşlerden, “vergi afları tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.81 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.86 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.88 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Elde edilen sonuçlar ile ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarının tahsil edilmeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntem olduğu görüşünde katıldıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

Olumlu görüşlerden, “vergi afları denetim eksikliğinin yarattığı olumsuzlukları giderir” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.05 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.01 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.06 ile) ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, denetim eksikliğinin yarattığı olumsuzlukların vergi aflarıyla giderilebileceği görüşünde kararsız olduklarını göstermektedir.

Vergi aflarıyla ilgili olumsuz görüşlerden, “af adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.16 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.23 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.16 ile) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, affın adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilediği görüşe karşı olduklarını ortaya koymaktadır.

Olumsuz görüşlerden, “vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmez” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 1.95 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 1.98 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.02 ile) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Elde edilen sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarının vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmediği yönündeki görüşe karşı olduklarını ortaya koymaktadır.

Olumsuz görüşlerden, “af dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin azaltarak zamanla vergi kaçırmalarına neden olur” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.35 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.32 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.24 ile) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, yapılan vergi aflarının, dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin azaltarak zamanla vergi kaçırmalarına neden olabileceği görüşe katılmadıklarını sonucunu göstermektedir.



Olumsuz görüşlerden, “sık sık af yasalarının çıkarılması ve cezaların bağışlanması vergi yasalarının önemsiz olduğu sonucunu doğurur” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.15 ile) katılmıyorum, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.27 ile) ne katılıyorum ne katılmıyorum ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.21 ile) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki elde edilen sonuçlar, kişisel gelir vergisi ile basit usule tabi mükelleflerinin çoğunun, sık sık vergi affı yapılması görüşüne karşı olduklarını ortaya koymaktadır, fakat kurumlar vergisi mükelleflerinin çoğununsa kesinlikle bu görüşte kararsız kaldıklarını ortaya koymaktadır.

Olumsuz görüşlerden, “vergi afları yeni af beklentilerini beraberinde getirir” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.89 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.86 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.90 ile) ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu veriler, ankete katılan mükelleflerinin çoğunun, vergi aflarının yeni af beklentilerini de beraberinde getireceği yönünde kararsız kaldıklarını ortaya koymaktadır.

Olumsuz görüşlerden, “vergi afları dürüst vergi mükelleflerinin rekabet gücünü azaltır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.24 ile) katılmıyorum, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.25 ile) ne katılıyorum ne katılmıyorum ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.06 ile) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki elde edilen sonuçlar, kişisel gelir vergisi ile basit usule tabi mükelleflerinin çoğunun, vergi aflarının dürüst vergi mükelleflerinin rekabet gücünü azalttığı yönündeki görüşüne karşı olduklarını, fakat kurumlar vergisi mükelleflerinin da önemli bir kısmının kesinlikle bu görüşte kararsız kaldıklarını ortaya koymaktadır.

Olumsuz görüşlerden, “af vergi yasalarına uyumu azaltır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.06 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.09 ile)

ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.06 ile) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, affin vergi yasalarına olan uyumu giderek azalttığı görüşe karşı olduklarını ortaya koymaktadır.

Olumsuz görüşlerden, “vergi afları vergi uyumuna etkiyi azaltır” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.96 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.94 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.02 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Elde edilen bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarının vergiye olan uyumu azaltacağı yönünde ortak bir görüşe sahip olduklarını göstermektedir.

Olumsuz görüşlerden, “vergi afları vergi suçu işlemeyi teşvik eder” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.00 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.03 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.04 ile) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarını vergi suçu işlemeye teşvik eden görüşe karşı olduklarını ortaya koymaktadır.

Olumsuz görüşlerden “vergi suçları tasarlanarak bilinçli olarak işlediğinden affa layık değildir” görüşüne kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.20 ile) ve kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.19 ile) katılmıyorum, basit usule tabi mükellefler ise (ortalama 2.27 ile) ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki elde edilen sonuçlar, kişisel gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükelleflerinin çoğunun, vergi suçlarının bilinçli olarak işlediği ve dolayısıyla affa layık değildir yönündeki görüşüne karşı olduklarını, fakat basit usule tabi mükelleflerin önemli bir kısmının kesinlikle bu görüşte kararsız kaldıklarını ortaya koymaktadır.

#### 4.6.3.2. H5 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin devletin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde cinsiyetlerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H5. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 10.** Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi

Levene'nin Varyans Eşitliği Testi					Eşitlik için t-testi		
Cinsiyet	N	Yüzdesi	Ortalama	Std. Sapma	F	P	t
Erkek	1732	86%	60.0768	5.39908	0.130	0.719	.415
Kadın	282	14%	59.9326	5.47128			.411

Tablo 4.10'da görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinin cinsiyetlerine göre değişiminde almış oldukları ortalama puanlar, erkek mükellefler için 60.07 puan, kadın mükellefler için ise, 59.93 puan olarak bulunmuştur.

$P = .719$  değeri  $p > 0.05$  olduğu için, mükelleflerin cinsiyetlerine göre vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı fark olmaması nedeniyle **H5** hipotezi reddedilmiştir.

#### 4.6.3.3. H6 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin devletin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde yaşlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H6. Mükelleflerin *yaşlarına göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *yaşlarına göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 11.** Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi

Yaş	N	Ortalama	Std.	Std.	Ortalama %95		F	P
			Sapma	Hata	Alt	Üst		
					Sınırı	Sınır		
18-25	463	59.8207	5.40845	.25135	59.3268	60.3147	0.582	0.627
26-45	1229	60.1481	5.42472	.15474	59.8445	60.4517		
46-60	221	59.9005	5.52589	.37171	59.1679	60.6330		
61 ve üstü	101	60.3663	4.95525	.49307	59.3881	61.3446		
Toplam	2014	60.0566	5.40811	.12051	59.8203	60.2929		

Tablo 4.11'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde yaşlarına göre farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; 18-25 yaş arasında olanlar için 59.82 puan, 26-45 arasında olanlar için 60.14 puan, 46-60 arasında olanlar için 59.90 puan, 61 ve üstü olanlar içinse, 60.36 puan olarak bulunmuştur.

F= 0.582 ve p= .627 değeri  $p>0.05$  olduğu için, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde yaşlarına göre verdikleri yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı fark olmaması nedeniyle **H6** hipotezi reddedilmiştir.

#### 4.6.3.4. H7 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin devletin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde eğitim durumlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H7. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 12.** Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi

Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	Std. Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınırı		
İlköğretim	40	59.2750	5.20349	.82274	57.6108	60.9392	4.366	.002
Lise	685	59.6905	5.41662	.20696	59.2842	60.0969		
Önlisans	61	61.6721	5.53691	.70893	60.2541	63.0902		
Lisans	1067	60.3646	5.39119	.16504	60.0407	60.6884		
Yüksek Lisans	161	59.1553	5.25661	.41428	58.3371	59.9734		
Toplam	2014	60.0566	5.40811	.12051	59.8203	60.2929		

Tablo 4.12'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde eğitim durumlarına göre farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; ilköğretim mezunları için, 59.27 puan, lise mezunları için 59.69 puan, önlisans mezunları için 61.67 puan, lisans için 60.36 puan, ve yüksek lisans mezunları içinse, 59.15 puan olarak bulunmuştur.

F= 4.366 ve p= .002 değeri  $p < 0.05$  olduğu için, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde eğitim durumlarına göre verdikleri yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı bir fark olması nedeniyle **H7** hipotezi kabul edilmiştir. Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için Tukey testi uygulanmıştır.

**Tablo 4. 13.** Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişiminin Tukey Tablosu

(I) Eğitim	(J) Eğitim	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	Sig.P	% 95 Güven Aralığı	
					Alt Sınırı	Üst Sınırı
İlköğretim	Lise	-.41551	.87678	.990	-2.8093	1.9783
	Önlisans	-2.39713	1.09664	.185	-5.3912	.5970
	Lisans	-1.08957	.86808	.719	-3.4597	1.2805
	Yüksek Lisans	.11972	.95225	1.000	-2.4802	2.7196
Lise	İlköğretim	.41551	.87678	.990	-1.9783	2.8093
	Önlisans	<b>-1.98162*</b>	<b>.72021</b>	<b>.047</b>	<b>-3.9480</b>	<b>-.0153</b>
	Lisans	-.67406	.26390	.079	-1.3946	.0464
	Yüksek Lisans	.53523	.47209	.789	-.7537	1.8242
Önlisans	İlköğretim	2.39713	1.09664	.185	-.5970	5.3912

	Lise	<b>1.98162*</b>	<b>.72021</b>	<b>.047</b>	<b>.0153</b>	<b>3.9480</b>
	Lisans	1.30756	.70959	.349	-.6298	3.2449
	Yüksek Lisans	<b>2.51685*</b>	<b>.81039</b>	<b>.016</b>	<b>.3043</b>	<b>4.7294</b>
<b>Lisans</b>	İlköğretim	1.08957	.86808	.719	-1.2805	3.4597
	Lise	.67406	.26390	.079	-.0464	1.3946
	Önlisans	-1.30756	.70959	.349	-3.2449	.6298
	Yüksek Lisans	1.20929	.45572	.061	-.0349	2.4535
<b>Yüksek Lisans</b>	İlköğretim	-.11972	.95225	1.000	-2.7196	2.4802
	Lise	-.53523	.47209	.789	-1.8242	.7537
	Önlisans	<b>-2.51685*</b>	<b>.81039</b>	<b>.016</b>	<b>-4.7294</b>	<b>-.3043</b>
	Lisans	-1.20929	.45572	.061	-2.4535	.0349

Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için uygulanan Tukey testi sonucunda, Tablo 4.13’de görüldüğü gibi, farklılığın lise ve önlisans mezunu mükelleflerden kaynaklandığı belirlenmiştir. Bununla birlikte, yüksek lisans ve önlisans mezunu mükelleflerden bir fark bulunmaktadır. İki grup arasında  $p=.047$  ve  $p=.016$  düzeyindeki anlamlı bir fark bulunmaktadır.

#### 4.6.3.5. H8 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin devletin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H8. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

**Tablo 4. 14.** Mükelleflerin Vergi Aflarıyla İlgili Görüşlere Katılma Düzeylerinin Mükellefiyet Sürelerine Göre Değişimi

Mükellefiyet Süresi	N	Ortalama	Standart Sapma	Std. Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınırı		
1 yıldan az	161	60.2547	5.85478	.46142	59.3434	61.1659	<b>0.790</b>	<b>0.499</b>
1-5 yıl	644	59.8913	5.44053	.21439	59.4703	60.3123		
6-16 yıl	1068	60.0515	5.29028	.16188	59.7339	60.3691		
17 yıl üstü	141	60.6241	5.62334	.47357	59.6878	61.5604		
<b>Toplam</b>	2014	60.0566	5.40811	.12051	59.8203	60.2929		

Tablo 4.14'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; mükellefiyet süresi 1 yıldan az olanlar için 60.25 puan, 1-5 yıl arasında olanlar için 59.89, 6-16 yıl arasında olanlar için 60.05 puan, 17 ve üstü olanlar içinse, 60.62 puan olarak bulunmuştur.

$F= 0.790$  ve  $p= .499$  değeri  $p>0.05$  olduğu için, mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre verdikleri yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmaması nedeniyle **H8** hipotezi reddedilmiştir.

#### **4.6.4. Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Analizi**

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 4.15'de, görüleceği üzere, mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Diğer taraftan Tablo 4.16'da mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri çapraz tablo halinde sunulmuş, bununla birlikte, mükelleflerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları ve ne kadar süredir vergi mükellefi oldukları gibi özellikleri açısından, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerin test edilmesi amacıyla t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testi ve Tukey testi uygulama sonuçları da ayrıca, ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.

**Tablo 4. 15.** Mükelleflerin Veri Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Dağılımı

YAPILMASI GEREKENLER	KATILMA DERECELERİ					Ortalama		Std. Sapma
	5	4	3	2	1	İstatistik	Std. Hata	İstatistik
Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir	623	932	348	81	30	4.01	.020	.882
Af ile sağlanacak kolaylıklar affa katılımı teşvik edici olmalıdır	829	988	28	97	72	4.19	.021	.950
Vergi afları kamuoyuna yeterince tanıtılmalıdır	392	595	283	478	266	3.18	.030	1.344
Vergi affından yararlanabilmek için verilen süre yeterli uzunlukta olmalıdır	1291	334	136	148	105	4.27	.026	1.183
Vergi affından yararlananlar gizlenmelidir	824	1116	24	38	12	4.34	.015	.659
Vergi daireleri teknolojik açıdan güçlendirilmelidir	597	783	180	329	125	3.69	.027	1.227
Vergi denetimleri sıklaştırılmalıdır	367	495	369	497	286	3.08	.030	1.336
Vergi affından sonra vergi cezaları ağırlaştırılmalıdır	363	386	203	695	367	2.84	.031	1.401
Af vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmelidir	713	798	167	203	133	3.87	.027	1.191
Aftan sonra ciddi ve katı yaptırımlar uygulanmalıdır	593	629	179	296	317	3.44	.032	1.440

(5=Çok Gerekli, 4=Gerekli, 3=Ne Gerekli Ne Gereksiz, 2=Gereksiz, 1=Çok Gereksiz)

Tablo 4.15’de mükelleflerin, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinin dağılımı ayrıntılı bir şekilde görülmektedir. Mükelleflerin, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

Mükellefler, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamalardan;

“Vergi affından yararlananlar gizlenmelidir” önerisini (ortalama 4.34 ile) “Çok Gerekli”,

“Vergi affından yararlanabilmek için verilen süre yeterli uzunlukta olmalıdır” önerisini (ortalama 4.27 ile) “Çok Gerekli”,



“Af ile sağlanacak kolaylıklar affa katılımı teşvik edici olmalıdır” önerisini (ortalama 4.19 ile) “Gerekli”,

“Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir” önerisini (ortalama 4.01 ile) “Gerekli”,

“Af vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmelidir” önerisini (ortalama 3.87 ile) “Gerekli”,

“Vergi daireleri teknolojik açıdan güçlendirilmelidir” önerisini (ortalama 3.69 ile) “Gerekli”,

“Aftan sonra ciddi ve katı yaptırımlar uygulanmalıdır” önerisini (ortalama 3.44 ile) “Gerekli”,

“Vergi afları kamuoyuna yeterince tanıtılmalıdır” önerisini (ortalama 3.18 ile) “Ne Gerekli Ne Gereksiz”,

“Vergi denetimleri sıklaştırılmalıdır” önerisini (ortalama 3.08 ile) “Ne Gerekli Ne Gereksiz”,

“Vergi affından sonra vergi cezaları ağırlştırılmalıdır” önerisini (ortalama 2.84 ile) “Ne Gerekli Ne Gereksiz”, bir uygulama olarak görmüşlerdir.

Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamalardan, vergi affından yararlananlar gizlenmeli ile vergi affından yararlanabilmek için verilen süre yeterli uzunlukta olmalı önerilerini yüksek bir oranda gerekli olarak gördükleri sonucunu ortaya koymaktadır.

#### 4.6.4.1. Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Analizi

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 4.16’da görüldüğü gibi mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinin dağılımına ilişkin bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 4. 16.** Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Dağılımı

YAPILMASI GEREKENLER	MÜKELLEFIYET TÜRÜ	Katılma Dereceleri					Ortalama	
		5	4	3	2	1	Topl. Orta.	Orta.
Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir	Kişisel Gelir Vergisi	160 (28.4)	270 (47.9)	99 (17.6)	21 (3.7)	14 (2.5)	4.01	3.96
	Kurumlar Vergisi	115 (35.7)	134 (41.6)	63 (19.6)	7 (2.2)	3 (0.9)		4.09
	Basit Usul	348 (30.9)	528 (46.8)	186 (16.5)	53 (4.7)	13 (1.2)		4.02
Af ile sağlanacak kolaylıklar affa katılımı teşvik edici olmalıdır	Kişisel Gelir Vergisi	229 (40.6)	284 (50.4)	10 (1.8)	25 (4.4)	16 (2.8)	4.19	4.21
	Kurumlar Vergisi	133 (41.3)	156 (48.4)	8 (2.5)	15 (4.7)	10 (3.1)		4.20
	Basit Usul	467 (41.4)	548 (48.6)	10 (0.9)	57 (5.1)	46 (4.1)		4.18
Vergi afları kamuoyuna yeterince tanıtılmalıdır	Kişisel Gelir Vergisi	107 (19.0)	174 (30.9)	64 (11.3)	145 (25.7)	74 (13.1)	3.18	3.17
	Kurumlar Vergisi	58 (18.0)	97 (30.1)	57 (17.7)	69 (21.4)	41 (12.7)		3.19
	Basit Usul	227 (20.1)	324 (28.7)	162 (14.4)	264 (23.4)	151 (13.4)		3.19
Vergi affından yararlanabilmek için verilen süre yeterli uzunlukta olmalıdır	Kişisel Gelir Vergisi	366 (64.9)	88 (15.6)	40 (7.1)	36 (6.4)	34 (6.0)	4.27	4.27
	Kurumlar Vergisi	200 (62.1)	62 (19.3)	21 (6.5)	20 (6.2)	19 (5.9)		4.25
	Basit Usul	725 (64.3)	184 (16.3)	75 (6.6)	92 (8.2)	52 (4.6)		4.27
Vergi affından yararlananlar gizlenmelidir	Kişisel Gelir Vergisi	226 (40.1)	320 (56.7)	5 (0.9)	7 (1.2)	6 (1.1)	4.34	4.34
	Kurumlar Vergisi	139 (43.2)	172 (53.4)	4 (1.2)	7 (2.2)	0		4.38
	Basit Usul	459 (40.7)	624 (55.3)	15 (1.3)	24 (2.1)	6 (0.5)		4.34
Vergi daireleri teknolojik açıdan güçlendirilmelidir	Kişisel Gelir Vergisi	184 (32.6)	219 (38.8)	49 (8.7)	78 (13.8)	34 (6.0)	3.69	3.78

	Kurumlar Vergisi	89 (27.6)	135 (41.9)	33 (10.2)	43 (13.4)	22 (6.8)		3.70
	Basit Usul	324 (28.7)	429 (38.0)	98 (8.7)	208 (18.4)	69 (6.1)		3.65
Vergi denetimleri sıklaştırılmalıdır	Kişisel Gelir Vergisi	111 (19.7)	145 (25.7)	99 (17.6)	135 (23.9)	74 (13.1)	3.08	3.15
	Kurumlar Vergisi	62 (19.3)	83 (25.8)	54 (16.8)	90 (28.0)	33 (10.2)		3.16
	Basit Usul	194 (17.2)	267 (23.7)	216 (19.1)	272 (24.1)	179 (15.9)		3.02
Vergi affından sonra vergi cezaları ağırlştırılmalıdır	Kişisel Gelir Vergisi	101 (17.9)	90 (16.0)	60 (10.6)	205 (36.3)	108 (19.1)	2.84	2.77
	Kurumlar Vergisi	70 (21.7)	71 (22.0)	24 (7.5)	100 (31.1)	57 (17.7)		2.99
	Basit Usul	192 (17.0)	225 (19.9)	119 (10.5)	390 (34.6)	202 (17.9)		2.84
Af vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmelidir	Kişisel Gelir Vergisi	201 (35.6)	233 (41.3)	36 (6.4)	53 (9.4)	41 (7.3)	3.87	3.89
	Kurumlar Vergisi	117 (36.3)	127 (39.4)	31 (9.6)	27 (8.4)	20 (6.2)		3.91
	Basit Usul	395 (35.0)	438 (38.8)	100 (8.9)	123 (10.9)	72 (6.4)		3.85
Aftan sonra ciddi ve katı yaptırımlar uygulanmalıdır	Kişisel Gelir Vergisi	172 (30.5)	168 (29.8)	42 (7.4)	91 (16.1)	91 (16.1)	3.44	3.42
	Kurumlar Vergisi	99 (30.7)	99 (30.7)	25 (7.8)	50 (15.5)	49 (15.2)		3.46
	Basit Usul	322 (28.5)	362 (32.1)	112 (9.9)	155 (13.7)	177 (15.7)		3.44

(5=Çok Gerekli, 4=Gerekli, 3=Ne Gerekli Ne Gereksiz, 2=Gereksiz, 1=Çok Gereksiz)

Tablo 4.16'da sunulan sonuçlara göre, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamalardan “bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir” önerisini kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.96 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.09 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.02 ile) gerekli olarak nitelendirmişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlara incelendiğinde, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamalardan, bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir önerisini gerekli olarak gördükleri sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “af ile sağlanacak kolaylıklar affa katılımı teşvik edici olmalıdır” önerisini kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.21 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.20 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.18 ile) gerekli olarak nitelendirmişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlara incelendiğinde, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, af ile birlikte mükelleflere affa katılımı cazip hale getirici bir takım kolaylıkların sunulmasının, affın başarısı açısından gerekli bir uygulama olacağı konusunda hem fikir oldukları sonucunu ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “vergi afları kamuoyuna yeterince tanıtılmalıdır” önerisini kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.17 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.19 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.19 ile) ne gerekli ne gereksiz olarak nitelendirmişlerdir. Elde edilen veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, bu öneriyi ne gerekli ne gereksiz olarak gördüklerini ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “vergi affından yararlanabilmek için verilen süre yeterli uzunlukta olmalıdır” önerisini kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.27 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.25 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.27 ile) çok gerekli olarak nitelendirmişlerdir.

Elde edilen veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi afflarının başarılı olabilmesi için, affın yararlanma süresinin yeterli uzunlukta tutulması önerisini çok gerekli bir uygulama olarak gördüklerini ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “vergi affından yararlananlar gizlenmelidir” önerisini kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.34 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.38 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.34 ile) çok gerekli olarak nitelendirmişlerdir.

Elde edilen veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi afflarının başarılı olabilmesi için, vergi affının yararlananlar gizli tutulması önerisini çok gerekli bir uygulama olarak gördüklerini ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “vergi daireleri teknolojik açıdan güçlendirilmelidir” önerisini kişisel gelir vergisi

mükellefleri (ortalama 3.78 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.70 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.60 ile) gerekli olarak nitelendirmişlerdir.

Bu veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi dairelerinin teknolojik açıdan güçlendirilmesi gerektiği önerisini, yapılması gereken bir uygulama olarak gördüklerini ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “vergi denetimleri sıklaştırılmalıdır” önerisini kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.15 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.16 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.02 ile) ne gerekli ne gereksiz olarak nitelendirmişlerdir.

Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi affından sonra vergi denetimlerinin sıklaştırılması öneriyi ne gerekli ne gereksiz olarak gördüklerini ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “vergi affından sonra vergi cezaları ağırlştırılmalıdır” önerisini kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.77 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.99 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.84 ile) ne gerekli ne gereksiz olarak nitelendirmişlerdir. Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerinin çoğunun, bu öneriyi ne gerekli ne gereksiz olarak gördüklerini ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “af vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmelidir” önerisini kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.89 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.91 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.85 ile) gerekli olarak nitelendirmişlerdir.

Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğu, vergi affının vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmesi önerisini gerekli uygulama olarak gördüklerini ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamalardan “aftan sonra ciddi ve katı yaptırımlar uygulanmalıdır” önerisini kişisel gelir vergisi

mükellefleri (ortalama 3.42 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.46 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.44 ile) gerekli olarak nitelendirmişlerdir.

Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğu, vergi affından sonra affın başarısı için aftan sonra ciddi ve katı yaptırımların uygulanması gerektiği konusunda aynı görüşte olduklarını göstermektedir.

#### 4.6.4.2. H9 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde cinsiyetlerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H9. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 17.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi

Levene'nin Varyans Eşitliği Testi					Eşitlik için t-testi					
Cinsiyet	N	Yüzdesi	Ortalama	Std. Sapma	F	P	t	Sig. 2 tailed	Ortalama Farkı	Std. Sap. Farkı
Erkek	1732	86%	36.9515	3.82397	.592	.442	.697	.486	.17136	.24598
Kadın	282	14%	36.7801	3.87177			.690	.490	.17136	.24820

Tablo 4.17'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde cinsiyetlerine göre değişiminde ortaya çıkan puanlar; erkek mükellefler için 36.95 puan, kadın mükellefler içinise, 36.78 puan olarak bulunmuştur.

P= .442 değeri  $p>0.05$  olduğu için, mükelleflerin cinsiyetlerine göre vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde istatistiksel olarak fark olmaması nedeniyle **H9** hipotezi reddedilmiştir.

#### 4.6.4.3. H10 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde yaşlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H10. Mükelleflerin yaşlarına göre vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin yaşlarına göre vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 18.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi

Yaş	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınırı		
18-25	463	37.2073	3.73358	.17351	36.8664	37.5483	13.219	.000
26-45	1229	36.7323	3.82293	.10905	36.5184	36.9462		
46-60	221	36.4706	3.72404	.25051	35.9769	36.9643		
61 ve üstü	101	39.0198	3.90123	.38819	38.2497	39.7900		
Toplam	2014	36.9275	3.83019	.08535	36.7601	37.0949		

Tablo 4.18'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde yaşlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; 18-25 yaş arasında olanlar için 37.20 puan, 26-45 arasında olanlar için 36.73 puan, 46-60 arasında olanlar için 36.47 puan, 61 ve üstü olanlar içinse, 39.01 puan olarak bulunmuştur.

F= 13.219 ve p= .000 değeri  $p < 0.05$  olduğu için, mükelleflerin yaşlarına göre vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olması nedeniyle **H10** hipotezi kabul edilmiştir. Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için Tukey testi uygulanmıştır.

**Tablo 4. 19.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişiminin Tukey Tablosu

(I) Yaş	(J) Yaş	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	Sig.P	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınırı	Üst Sınır
18-25	26-45	.47504	.20698	.099	-.0572	1.0072
	46-60	.73676	.31034	.082	-.0612	1.5347
	61 ve üstü	<b>-1.81246*</b>	.41686	<b>.000</b>	-2.8843	-.7406
26-45	18-25	-.47504	.20698	.099	-1.0072	.0572
	46-60	.26171	.27734	.781	-.4514	.9748
	61 ve üstü	<b>-2.28750*</b>	.39291	<b>.000</b>	-3.2977	-1.2773
46-60	18-25	-.73676	.31034	.082	-1.5347	.0612
	26-45	-.26171	.27734	.781	-.9748	.4514
	61 ve üstü	<b>-2.54921*</b>	.45590	<b>.000</b>	-3.7214	-1.3770
61 ve üstü	18-25	<b>1.81246*</b>	.41686	<b>.000</b>	.7406	2.8843
	26-45	<b>2.28750*</b>	.39291	<b>.000</b>	1.2773	3.2977
	46-60	<b>2.54921*</b>	.45590	<b>.000</b>	1.3770	3.7214

Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için uygulanan Tukey testi sonucunda, Tablo 4.19’da görüldüğü gibi, farklılığın yaşı 61 ve üstü olan mükellefler ile yaşları 18-25, 26-45 ile 46-60 yaş olan mükellef grubu arasında olduğu belirlenmiştir. Bu grupların yaşı 61 ve üstü ile 18-25 grubu arasında p=.000 düzeyinde, 61 ve üstü ile 26-45 yaş grubu arasında p=.000 düzeyinde, 61 ve üstü ile 46-60 yaş grubu arasında p=.000 düzeyinde anlamlı bir fark bulunmaktadır. Yaşı 61 ve üstü dışındaki diğer mükelleflerin, vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyine daha fazla katıldıkları görülmektedir.

#### 4.6.4.4. H11 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde eğitim durumlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H11. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark yoktur.



**Tablo 4. 20.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi

Eğitim	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınır		
İlköğretim	40	36.4250	3.94115	.62315	35.1646	37.6854	<b>31.869</b>	<b>.000</b>
Lise	685	35.9036	3.89400	.14878	35.6115	36.1958		
Önlisans	61	35.7377	3.82928	.49029	34.7570	36.7184		
Lisans	1067	37.8051	3.54196	.10843	37.5923	38.0178		
Yüksek Lisans	161	36.0435	3.98332	.31393	35.4235	36.6635		
<b>Toplam</b>	<b>2014</b>	<b>36.9275</b>	<b>3.83019</b>	<b>.08535</b>	<b>36.7601</b>	<b>37.0949</b>		

Tablo 4.20'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde eğitim durumlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; ilköğretim mezunları için, 36.42 puan, lise mezunları için 35.90 puan, önlisans mezunları için 35.73 puan, lisans için 37.80 puan, ve yüksek lisans mezunları içinse, 36.04 puan olarak bulunmuştur.

F= 31.869 ve p= .000 değeri  $p < 0.05$  olduğu için, mükelleflerin eğitim durumlarına göre vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olması nedeniyle **H11** hipotezi kabul edilmiştir. Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için Tukey testi uygulanmıştır.

**Tablo 4. 21.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişiminin Tukey Tablosu

(I) Eğitim	(J) Eğitim	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	Sig.P	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınırı	Üst Sınır
İlköğretim	Lise	.52135	.60477	.911	-1.1298	2.1725
	Önlisans	.68730	.75641	.894	-1.3779	2.7525
	Lisans	-1.38006	.59876	.144	-3.0148	.2547
	Yüksek Lisans	.38152	.65682	.978	-1.4118	2.1748
Lise	İlköğretim	-.52135	.60477	.911	-2.1725	1.1298
	Önlisans	.16594	.49677	.997	-1.1904	1.5222
	Lisans	<b>-1.90141*</b>	.18203	<b>.000</b>	-2.3984	-1.4044
	Yüksek Lisans	-.13983	.32563	.993	-1.0289	.7492
Önlisans	İlköğretim	-.68730	.75641	.894	-2.7525	1.3779
	Lise	-.16594	.49677	.997	-1.5222	1.1904
	Lisans	<b>-2.06736*</b>	.48944	<b>.000</b>	-3.4037	-.7311
	Yüksek Lisans	-.30577	.55897	.982	-1.8319	1.2204
Lisans	İlköğretim	1.38006	.59876	.144	-.2547	3.0148

	Lise	<b>1.90141*</b>	.18203	<b>.000</b>	1.4044	2.3984
	Önlisans	<b>2.06736*</b>	.48944	<b>.000</b>	.7311	3.4037
	Yüksek Lisans	<b>1.76158*</b>	.31434	<b>.000</b>	.9034	2.6198
<b>Yüksek Lisans</b>	İlköğretim	-.38152	.65682	.978	-2.1748	1.4118
	Lise	.13983	.32563	.993	-.7492	1.0289
	Önlisans	.30577	.55897	.982	-1.2204	1.8319
	Lisans	<b>-1.76158*</b>	.31434	<b>.000</b>	-2.6198	-.9034

Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için uygulanan Tukey testi sonucunda, Tablo 4.21’de görüldüğü gibi, farklılığın lise ve önlisans mükellefler ile lisans ve yüksek lisans mezunu mükelleflerden kaynaklandığı belirlenmiştir. Önlisans ve lisans mükelleflerden arasında  $p=.000$  düzeyinde anlamlı bir fark bulunmaktadır. Bununla birlikte, lisans, lise ve yüksek lisans mezunu mükelleflerden arasında sırasıyla  $p=.000$  ve  $p=.000$  düzeyinde anlamlı bir fark bulunmaktadır.

#### 4.6.4.5. H12 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H12. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 22.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Yapılması Gereken Uygulamaları Gerekli Görme Düzeylerinin Mükellefiyet Sürelerine Göre Değişimi

Mükellefiyet Süresi	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınırı		
1 yıldan az	161	36.4410	3.70278	.29182	35.8647	37.0173	<b>1.652</b>	<b>.175</b>
1-5 yıl	644	36.8354	3.69787	.14572	36.5493	37.1215		
6-16 yıl	1068	37.0796	3.93197	.12032	36.8435	37.3157		
17 yıl üstü	141	36.7518	3.75720	.31641	36.1262	37.3773		
<b>Toplam</b>	2014	36.9275	3.83019	.08535	36.7601	37.0949		

Tablo 4.22'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; mükellefiyet süresi 1 yıldan az olanlar için 36.44 puan, 1-5 yıl arasında olanlar için 36.83, 6-16 yıl arasında olanlar için 37.07 puan, 17 ve üstü olanlar içinse, 36.75 puan olarak bulunmuştur.

$F= 1.652$  ve  $p= .175$  değeri  $p>0.05$  olduğu için, mükelleflerin mükellefiyet sürelerine göre vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeylerinde istatistiksel olarak fark olmaması nedeniyle **H12** hipotezi reddedilmiştir.

#### **4.6.5. Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Analizi**

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 4.23'de, görüleceği üzere, mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Diğer taraftan, Tablo 4.24'de mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri çapraz tablo halinde sunulmuş, bununla birlikte, mükelleflerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları ve ne kadar süredir vergi mükellefi oldukları gibi özellikleri açısından, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerin test edilmesi amacıyla t-testi (Independent-Samples T Test), ve tek yönlü varyans (One-way ANOVA) testi, uygulama sonuçları da ayrıca, ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.

**Tablo 4. 23.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

VERGİ AFLARININ ETKİLERİ	Katılım Dereceleri					Ortalama		Std. Sapma
	5	4	3	2	1	İsta.	Std. Error	İsta.
<b>Vergi Aflarının Sosyal Etkileri</b>								
Vergi idaresi ve yargısının iş yükü azalmıştır	682	926	203	134	69	4.00	.022	1.007
Mükelleflerin vergi ödeme istekleri artmıştır	659	528	287	360	180	3.56	.030	1.340
Birçok kişi vergiye uyumlu birer mükellef haline gelmiştir	488	507	388	359	272	3.29	.030	1.363
Vergi kaçırانların geçmiş beyanlarını düzeltmeleri ve kaçırdıkları vergileri ödemeleri sağlanmıştır	604	716	393	173	128	3.74	.026	1.160
Vergi aflarıyla dürüst mükellefler cezalandırılmış, vergi kaçırانlar ise ödüllendirilmiştir	451	602	317	393	251	3.30	.030	1.341
Sürekli tekrarlanan vergi afları, dürüst mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltmıştır	735	831	101	236	111	3.92	.026	1.172
<b>Vergi Aflarının Ekonomik Etkileri</b>								
Vergi afları, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağlamıştır	742	919	216	105	32	4.11	.020	.903
Vergi afları vergiye olan uyumu azaltarak kayıt dışı ekonomide artışa neden olmuştur	678	750	202	267	117	3.80	.027	1.204
Vergi afları, vergi kaçırانlarla dürüst mükellefler arasında haksız rekabete oluşumuna neden olmuştur	132	100	381	774	627	2.17	.025	1.122
Sık sık yapılan vergi afları mükellefleri vergi kaçırmaya özendirerek devleti kayba uğratmıştır	49	116	50	978	821	1.81	.020	.919
<b>Vergi Aflarının Mali Etkileri</b>								
Bütçe açıklarının kapatılmasında hızlı bir gelir akışı sağlanmıştır	753	946	152	96	67	4.10	.021	.964
Daha önce gizlenen mükelleflerin kayıt altına alınması ile vergi tahsilatı genişlemiştir	662	617	337	280	118	3.71	.027	1.223
Ödenmesine ve tahsil edilmesine imkan görülmeyen kamu alacakları tahsil edilmiştir	548	696	298	363	109	3.60	.027	1.212
Vergi afları, dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltmış, devleti de gelir kaybına uğratmıştır	249	231	347	706	481	2.53	.029	1.303

(5 = Kesinlikle Katılıyorum, 4 = Katılıyorum, 3 = Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2 = Katılmıyorum, 1 = Kesinlikle Katılmıyorum)

Tablo 4.23’de mükelleflerin, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin dağılımı ayrıntılı bir şekilde görülmektedir. Mükelleflerin, vergi aflarının

etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Mükellefler, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılardan;

“Vergi afları, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağlamıştır” yargısına (ortalama 4.11 ile) “Katılıyorum”,

“Bütçe açıklarının kapatılmasında hızlı bir gelir akışı sağlanmıştır” yargısına (ortalama 4.10 ile) “Katılıyorum”,

“Vergi idaresi ve yargısının iş yükü azalmıştır” yargısına (ortalama 4.00 ile) “Katılıyorum”,

“Sürekli tekrarlanan vergi afları, dürüst mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltmıştır” yargısına (ortalama 3.92 ile) “Katılıyorum”,

“Vergi afları vergiye olan uyumu azaltarak kayıt dışı ekonomide artışa neden olmuştur” yargısına (ortalama 3.80 ile) “Katılıyorum”,

“Vergi kaçırانların geçmiş beyanlarını düzeltmeleri ve kaçırdıkları vergileri ödemeleri sağlanmıştır” yargısına (ortalama 3.74 ile) “Katılıyorum”,

“Daha önce gizlenen mükelleflerin kayıt altına alınması ile vergi tahsilatı genişlemiştir” yargısına (ortalama 3.71 ile) “Katılıyorum”,

“Ödenmesine ve tahsil edilmesine imkan görülmeyen kamu alacakları tahsil edilmiştir” yargısına (ortalama 3.60 ile) “Katılıyorum”,

“Mükelleflerin vergi ödeme istekleri artmıştır” yargısına (ortalama 3.56 ile) “Katılıyorum”,

“Vergi aflarıyla dürüst mükellefler cezalandırılmış, vergi kaçırانlar ise ödüllendirilmiştir” yargısına (ortalama 3.30 ile) “Katılıyorum”,

“Birçok kişi vergiye uyumlu birer mükellef haline gelmiştir” yargısına (ortalama 3.29 ile) “Katılıyorum”,

“Vergi afları, dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltmış, devleti de gelir kaybına uğratmıştır” yargısına (ortalama 2.53 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Vergi afları, vergi kaçırانlarla dürüst mükellefler arasında haksız rekabete oluşumuna neden olmuştur” yargısına (ortalama 2.17 ile) “Katılmıyorum”,

“Sık sık yapılan vergi afları mükellefleri vergi kaçırmaya özendirerek devleti kayba uğratmıştır” yargısına (ortalama 1.81 ile) “Katılmıyorum”, şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılardan, vergi aflarının, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağlamıştır yargısına (ortalama 4.11 gibi) yüksek bir oranda katıldıklarını ortaya koymaktadır. Buna göre, ankete katılan mükellefler, yapılan vergi aflarının, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışını sağlamayı başardığını vurgulamışlardır ve yüksek bir oranda bu yargıya katılmakla da, bu duruma dikkat çekmek istemişlerdir.

#### 4.6.5.1 Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Analizi

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 4.24’de görüldüğü gibi mükelleflerin mükellefiyet türlerine göre, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin dağılımına ilişkin bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 4. 24.** Mükelleflerin Mükellefiyet Türlerine Göre Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

VERGİ AFLARININ ETKİLERİ	MÜKELLEFİYET TÜRÜ	Katılma Dereceleri					Ortalama	
		5	4	3	2	1	Topl. Ort.	Ort.
Vergi idaresi ve yargısının iş yükü azalmıştır	Kişisel Gelir Vergisi	179 (31.7)	261 (46.3)	58 (10.3)	46 (8.2)	20 (3.5)	4.00	3.95
	Basit Usul	390 (34.6)	508 (45.0)	116 (10.3)	70 (6.2)	44 (3.9)		4.00
	Kurumlar Vergisi	113 (35.1)	157 (48.8)	29 (9.0)	18 (5.6)	5 (1.6)		4.10
Mükelleflerin vergi ödeme istekleri artmıştır	Kişisel Gelir Vergisi	181 (32.1)	141 (25.0)	83 (14.7)	102 (18.1)	57 (10.1)	3.56	3.51
	Basit Usul	380 (33.7)	289 (25.6)	152 (13.5)	212 (18.8)	95 (8.4)		3.57
	Kurumlar Vergisi	98 (30.4)	98 (30.4)	52 (16.1)	46 (14.3)	28 (8.7)		3.60
Birçok kişi vergiye uyumlu birer mükellef haline gelmiştir	Kişisel Gelir Vergisi	129 (22.9)	142 (25.2)	113 (20.0)	102 (18.1)	78 (13.8)	3.29	3.25
	Basit Usul	285 (25.3)	277 (24.6)	217 (19.2)	201 (17.8)	148 (13.1)		3.31
	Kurumlar Vergisi	74 (23.0)	88 (27.3)	58 (18.0)	56 (17.4)	46 (14.3)		3.27
Vergi kaçırانların geçmiş beyanlarını düzeltmeleri ve kaçırıkları vergileri ödemeleri sağlanmıştır	Kişisel Gelir Vergisi	197 (34.9)	192 (34.0)	95 (16.8)	47 (8.3)	33 (5.9)	3.74	3.84
	Basit Usul	324 (28.7)	397 (35.2)	234 (20.7)	99 (8.8)	74 (6.6)		3.71

	Kurumlar Vergisi	83 (25.8)	127 (39.4)	64 (19.9)	27 (8.4)	21 (6.5)		3.70
Vergi aflarıyla dürüst mükellefler cezalandırılmış, vergi kaçırınlar ise ödüllendirilmiştir	Kişisel Gelir Vergisi	121 (21.5)	168 (29.8)	90 (16.0)	107 (19.0)	78 (13.8)	3.30	3.26
	Basit Usul	257 (22.8)	335 (29.7)	173 (15.3)	229 (20.3)	134 (11.9)		3.31
	Kurumlar Vergisi	73 (22.7)	99 (30.7)	54 (16.8)	57 (17.7)	39 (12.1)		3.34
Sürekli tekrarlanan vergi afları, dürüst mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltmıştır	Kişisel Gelir Vergisi	212 (37.6)	218 (38.7)	32 (5.7)	71 (12.6)	31 (5.5)	3.92	3.90
	Basit Usul	412 (36.5)	467 (41.4)	56 (5.0)	124 (11.0)	69 (6.1)		3.91
	Kurumlar Vergisi	111 (34.5)	146 (45.3)	13 (4.0)	41 (12.7)	11 (3.4)		3.95
<b>Vergi Aflarının Ekonomik Etkileri</b>								
Vergi afları, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağlamıştır	Kişisel Gelir Vergisi	217 (38.5)	249 (44.1)	69 (12.2)	24 (4.3)	5 (0.9)	4.11	4.15
	Basit Usul	414 (36.7)	508 (45.0)	118 (10.5)	67 (5.9)	21 (1.9)		4.09
	Kurumlar Vergisi	111 (34.5)	162 (50.3)	29 (9.0)	14 (4.3)	6 (1.9)		4.11
Vergi afları vergiye olan uyumu azaltarak kayıt dışı ekonomide artışa neden olmuştur	Kişisel Gelir Vergisi	188 (33.3)	219 (38.8)	55 (9.8)	66 (11.7)	36 (6.4)	3.80	3.81
	Basit Usul	389 (34.5)	405 (35.9)	114 (10.1)	156 (13.8)	64 (5.7)		3.80
	Kurumlar Vergisi	101 (31.4)	126 (39.1)	33 (10.2)	45 (14.0)	17 (5.3)		3.77
Vergi afları, vergi kaçırınlarla dürüst mükellefler arasında haksız rekabete oluşumuna neden olmuştur	Kişisel Gelir Vergisi	25 (4.4)	26 (4.6)	109 (19.3)	213 (37.8)	191 (33.9)	2.17	2.08
	Basit Usul	65 (5.8)	64 (5.7)	218 (19.3)	450 (39.9)	331 (29.3)		2.19
	Kurumlar Vergisi	42 (13.0)	10 (3.1)	54 (16.8)	111 (34.5)	105 (32.6)		2.30
Sık sık yapılan vergi afları mükellefleri vergi kaçırmaya özendirerek devleti kayba uğratmıştır	Kişisel Gelir Vergisi	10 (1.8)	42 (7.4)	10 (1.8)	276 (48.9)	226 (40.1)	1.81	1.82
	Basit Usul	16 (1.4)	59 (5.2)	32 (2.8)	548 (48.6)	473 (41.9)		1.76
	Kurumlar Vergisi	23 (7.1)	15 (4.7)	8 (2.5)	154 (47.8)	122 (37.9)		1.95
<b>Vergi Aflarının Mali Etkileri</b>								
Bütçe açıklarının kapatılmasında hızlı bir gelir akışı sağlanmıştır	Kişisel Gelir Vergisi	219 (38.8)	244 (43.3)	50 (8.9)	29 (5.1)	22 (3.9)	4.10	4.08
	Basit Usul	422 (37.4)	540 (47.9)	81 (7.2)	51 (4.5)	34 (3.0)		4.12
	Kurumlar Vergisi	112 (34.8)	162 (50.3)	21 (6.5)	16 (5.0)	11 (3.4)		4.08
Daha önce gizlenen mükelleflerin kayıt altına alınması ile vergi tahsilatı genişlemiştir	Kişisel Gelir Vergisi	180 (31.9)	177 (31.4)	88 (15.6)	92 (16.3)	27 (4.8)	3.71	3.69
	Basit Usul	376 (33.3)	346 (30.7)	195 (17.3)	143 (12.7)	68 (6.0)		3.73
	Kurumlar Vergisi	106 (32.9)	94 (29.2)	54 (16.8)	45 (14.0)	23 (7.1)		3.67

Ödenmesine ve tahsil edilmesine imkan görülmeyen kamu alacakları tahsil edilmiştir	Kişisel Gelir Vergisi	153 (27.1)	209 (37.1)	83 (14.7)	88 (15.6)	31 (5.5)	3.60	3.65
	Basit Usul	312 (27.7)	368 (32.6)	165 (14.6)	225 (19.9)	58 (5.1)		3.58
	Kurumlar Vergisi	83 (25.8)	119 (37.0)	50 (15.5)	50 (15.5)	20 (6.2)		3.61
Vergi afları, dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltmış, devleti de gelir kaybına uğratmıştır	Kişisel Gelir Vergisi	64 (11.3)	62 (11.0)	105 (18.6)	180 (31.9)	153 (27.1)	2.53	2.48
	Basit Usul	146 (12.9)	132 (11.7)	183 (16.2)	409 (36.3)	258 (22.9)		2.56
	Kurumlar Vergisi	39 (12.1)	37 (11.5)	59 (18.3)	117 (36.3)	70 (21.7)		2.56

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 1= Kesinlikle Katılmıyorum)

Tablo 4.24’de sunulan sonuçlara göre, vergi aflarının sosyal etkileri ile ilgili yargılardan “vergi idaresi ve yargısının iş yükü azalmıştır” yargısını kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.95 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.00 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.10 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu sonuçlar, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılardan vergi idaresi ve yargısının iş yükü azalmıştır yargısına ankete katılan mükelleflerin çoğunun, katıldıklarını göstermektedir.

Vergi aflarının sosyal etkileri ile ilgili yargılardan “mükelleflerin vergi ödeme istekleri artmıştır” yargısının kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.51 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.57 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.60 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu sonuçlar incelendiğinde, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılardan vergi aflarıyla mükelleflerin vergi ödeme istekleri artmıştır yargısına ankete katılan mükelleflerin çoğunun, katıldıklarını göstermektedir.

Vergi aflarının sosyal etkileri ile ilgili yargılardan “birçok kişi vergiye uyumlu birer mükellef haline gelmiştir” yargısına kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.25 ile) katılıyorum, kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.31 ile) katılıyorum, basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.27 ile) katılıyorum şeklinde nitelendirmişlerdir.



Bu sonuçlar incelendiğinde, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılardan vergi aflarıyla birçok kişi vergiye uyumlu birer mükellef haline gelmiştir yargısına ankete katılan mükelleflerin çoğunun, katıldıklarını göstermektedir.

Vergi aflarının sosyal etkileri ile ilgili yargılardan “vergi kaçırانların geçmiş beyanlarını düzeltmeleri ve kaçırıkları vergileri ödemeleri sağlanmıştır” yargısını kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.84 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.71 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.70 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Bu sonuçlar vergi mükelleflerinin, vergi affının böyle bir etki yaratacağına inandıklarını ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının sosyal etkileri ile ilgili yargılardan “vergi aflarıyla dürüst mükellefler cezalandırılmış, vergi kaçırانlar ise ödüllendirilmiştir” yargısına kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.26 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.31 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.34 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılardan vergi aflarıyla dürüst mükellefler cezalandırılmış, vergi kaçırانlar ise ödüllendirilmiştir yargısına ankete katılan mükelleflerin çoğunun katıldıklarını göstermektedir.

Vergi aflarının sosyal etkileri ile ilgili yargılardan “sürekli tekrarlanan vergi afları, dürüst mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltmıştır” yargısını kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.90 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.91 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.95 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, sürekli tekrarlanan vergi afları dürüst mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltmıştır yargısına katıldıklarını göstermektedir.

Vergi aflarının ekonomik etkileri ile ilgili yargılardan “vergi afları, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağlamıştır” yargısını kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.15 ile), kurumlar

vergisi mükellefleri (ortalama 4.09 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.11 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Bu veriler, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi afları zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağlamıştır yargısına katıldıklarını ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının ekonomik etkileri ile ilgili yargılardan “vergi afları vergiye olan uyumu azaltarak kayıt dışı ekonomide artışa neden olmuştur” yargısının kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.81 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.80 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.77 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğulukla, vergi afları vergiye olan uyumu azaltarak kayıt dışı ekonomide artışa neden olmuştur yargısına katıldıklarını ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının ekonomik etkileri ile ilgili yargılardan “vergi afları, vergi kaçırانlarla dürüst mükellefler arasında haksız rekabete oluşumuna neden olmuştur” yargısına kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.08 ile) ve kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.19 ile) katılmıyorum, basit usule tabi mükelleflerin ise (ortalama 2.30 ile) ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerin çoğunun, vergi affının böyle bir etki yaratacağına inanmadıklarını ortaya koymaktadır, buna karşı basit usule tabi mükelleflerin çoğunun kararsız kaldıkları görülmektedir.

Vergi aflarının ekonomik etkileri ile ilgili yargılardan “sık sık yapılan vergi afları mükellefleri vergi kaçırmaya özendirerek devleti kayba uğratmıştır” yargısına kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 1.82 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 1.76 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 1.95 ile) katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, sık sık yapılan vergi afları mükellefleri vergi kaçırmaya özendirerek devleti gelir kaybına uğratmıştır yargısına karşı kaldıklarını ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının mali etkileri ile ilgili yargılardan “bütçe açıklarının kapatılmasında hızlı bir gelir akışı sağlanmıştır” yargısını kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 4.08 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 4.12 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 4.02 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar, bütçe açıklarının kapatılmasında hızlı bir akışı sağlanmıştır yargısına ankete katılan mükelleflerin çoğunun, katıldıkları ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının mali etkileri ile ilgili yargılardan “daha önce gizlenen mükelleflerin kayıt altına alınması ile vergi tahsilatı genişlemiştir” yargısının kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.69 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.73 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.67 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi aflarıyla daha önce gizlenen mükelleflerin kayıt altına alınması ile vergi tahsilatı genişlemiştir yargısına katıldıklarını ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının mali etkileri ile ilgili yargılardan “ödenmesine ve tahsil edilmesine imkan görülmeyen kamu alacakları tahsil edilmiştir” yargısına kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 3.65 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 3.58 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 3.61 ile) katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Bu sonuçlar vergi mükelleflerinin vergi affının böyle bir etki yaratacağına inandıklarını ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının mali etkileri ile ilgili yargılardan “vergi afları, dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltmış, devleti de gelir kaybına uğratmıştır” yargısına kişisel gelir vergisi mükellefleri (ortalama 2.48 ile), kurumlar vergisi mükellefleri (ortalama 2.56 ile) ve basit usule tabi mükellefler (ortalama 2.56 ile) ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar, ankete katılan mükelleflerin çoğunun, vergi afları dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltmış, devleti de gelir kaybına uğratmıştır

yargısına ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde cevap verdiklerini ortaya koymaktadır.

#### 4.6.5.2. H13 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde cinsiyetlerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H13. Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0: Mükelleflerin *cinsiyetlerine göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 25.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi

Levene'nin Varyans Eşitliği Testi					Eşitlik için t-testi					
Cinsiyet	N	Yüzdesi	Ortalama	Std. Sapma	F	P	t	Sig. 2 tailed	Ortalama Farkı	Std. Hata Farkı
Erkek	1732	86%	47.6467	4.35364	1.414	.234	.168	.866	.04736	.28151
Kadın	282	14%	47.5993	4.56574			.163	.871	.04736	.29132

Tablo 4.25'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile yargılara katılma düzeylerinin cinsiyetlerine göre değişiminde ortaya çıkan puanlar; erkek mükelleflerin 47.64 puan, kadın mükelleflerin ise, 47.59 puan olarak bulunmuştur.

F=1.414 ve p= .234 değeri  $p>0.05$  olduğu için, mükelleflerin cinsiyetlerine göre vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde istatistiksel olarak herhangi bir fark olmaması nedeniyle **H13** hipotezi reddedilmiştir.

### 4.6.5.3. H14 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde yaşlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H14. Mükelleflerin yaşlarına göre vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin yaşlarına göre vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 26.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi

Yaş	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınırı		
18-25	463	47.7970	4.46945	.20771	47.3888	48.2052	2.901	.034
26-45	1229	47.4727	4.32423	.12335	47.2307	47.7147		
46-60	221	47.7466	4.17014	.28051	47.1938	48.2994		
61 ve üstü	101	48.7228	4.98421	.49595	47.7388	49.7067		
<b>Toplam</b>	2014	47.6400	4.38282	.09766	47.4485	47.8315		

Tablo 4.26'da görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin yaşlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; yaşı 18-25 arasında olanlar için 47.79 puan, 26-45 arasında olanlar için 47.47 puan, 46-60 arasında olanlar için 47.74 puan, 61 ve üstü olanlar içinse, 48.72 puan olarak bulunmuştur.

F=2.901 ve p= .034 değeri  $p<0.05$  olduğu için, mükelleflerin yaşlarına göre vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olması nedeniyle **H14** hipotezi kabul edilmiştir. Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için Tukey testi uygulanmıştır.

**Tablo 4. 27.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişiminin Tukey Tablosu

(I) Yaş	(J) Yaş	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	Sig.P	%95 Güven Aralığı	
					Alt Sınırı	Üst Sınır
18-25	26-45	.3242	.23866	.526	-.2894	.9379
	46-60	.0504	.35783	.999	-.8697	.9704
	61 ve üstü	-.9258	.48065	.217	-2.1616	.3100
26-45	18-25	-.3242	.23866	.526	-.9379	.2894
	46-60	-.2739	.31978	.827	-1.0961	.5483
	61 ve üstü	<b>-1.2500*</b>	.45303	<b>.030</b>	-2.4149	-.0852
46-60	18-25	-.0504	.35783	.999	-.9704	.8697
	26-45	.2739	.31978	.827	-.5483	1.0961
	61 ve üstü	-.9762	.52567	.247	-2.3278	.3754
61 ve üstü	18-25	.9258	.48065	.217	-.3100	2.1616
	26-45	<b>1.2500*</b>	.45303	<b>.030</b>	.0852	2.4149
	46-60	.9762	.52567	.247	-.3754	2.3278

Farklılığa neden olan grubu belirleyebilmek için uygulanan Tukey testi sonucunda, Tablo 4.27’de görüldüğü gibi, farklılığın iki grub arasında olduğu belirlenmiştir. Farklılığın 26-45 yaşı ile 61 ve üstü olan mükellef grubu arasında olduğu belirlenmiştir. Bu grupların yaşı 61 ve üstü ile 26-45 grubu arasında  $p=.030$  düzeyinde, anlamlı bir fark bulunmaktadır.

#### 4.6.5.4. H15 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde eğitim durumlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H15. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *eğitim durumlarına göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 28.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi

Eğitim	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınır		
İlköğretim	40	47.7500	4.69997	.74313	46.2469	49.2531	1.005	.404
Lise	685	47.5474	4.36019	.16659	47.2203	47.8745		
Önlisans	61	48.3443	4.30072	.55065	47.2428	49.4457		
Lisans	1067	47.7235	4.40678	.13491	47.4588	47.9882		
Yüksek Lisans	161	47.1863	4.26791	.33636	46.5221	47.8506		
Toplam	2014	47.6400	4.38282	.09766	47.4485	47.8315		

Tablo 4.28'de görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde eğitim durumlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinde almış oldukları ortalama puanlar; ilköğretim mezunları için 47.75 puan, lise mezunları için 47.54 puan, önlisans mezunları için 48.34 puan, lisans için 47.72 puan ve yüksek lisans mezunları içinse 47.18 puan olarak bulunmuştur.

F=1.005 ve p= .404 değeri  $p>0.05$  olduğu için, mükelleflerin eğitim durumlarına göre vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmaması nedeniyle **H15** hipotezi reddedilmiştir.

#### 4.6.5.5. H16 Hipotezinin Testi

Ankete katılan mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H16. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H0. Mükelleflerin *mükellefiyet sürelerine göre* vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark yoktur.

**Tablo 4. 29.** Mükelleflerin Vergi Aflarının Etkileri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Mükellefiyet Sürelerine Göre Değişimi

Mükellefiyet Süresi	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Ortalama %95 Güven Aralığı		F	P
					Alt Sınırı	Üst Sınır		
1 yıldan az	161	47.4845	4.76459	.37550	46.7429	48.2261	0.215	.886
1-5 yıl	644	47.6304	4.32290	.17035	47.2959	47.9649		
6-16 yıl	1068	47.6948	4.38671	.13423	47.4314	47.9581		
17 yıl üstü	141	47.4468	4.20446	.35408	46.7468	48.1468		
Toplam	2014	47.6400	4.38282	.09766	47.4485	47.8315		

Tablo 4.29'da görüldüğü gibi, mükelleflerin vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde mükellefiyet sürelerine göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinde almış oldukları ortalama puanlar; mükellefiyet süresi 1 yıldan az olanlar için 47.48 puan, 1-5 yıl arasında olanlar için 47.63 puan, 6-16 yıl arasında olanlar için 47.69 puan, 17 ve üstü olanlar içinse, 47.44 puan olarak bulunmuştur.

F=0.215 ve p= .886 değeri  $p>0.05$  olduğu için, mükelleflerin mükellefiyet sürelerine göre vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmaması nedeniyle **H16** hipotezi reddedilmiştir.

#### 4.6.6. Mükelleflerin Vergi Affı Konusundaki Diğer Düşünceleri

Mükelleflere anket sonunda, vergi affı konusunda ankette yer almayan fakat kendilerinin vergi affı konusunda belirtmek istedikleri düşüncelerinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla, açık bir soru yöneltilmiştir. Bu soruya, ankete katılan mükelleflerin vermiş oldukları cevaplar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- Kosova Cumhuriyeti'nin bir vergi affına ihtiyacı olduğu düşüncesi tüm vergi mükellefleri tarafından desteklenmiş, ancak bunların çoğunluğuna göre, vergi bildirimini de teşvik edecek olan vergi oranlarının düşürülmesi ile birlikte uygulanması gerektiği görüşünü belirttiler.
- Vergi mükelleflerinin çoğu, vergi affının Kosova'da ticaret ve girişimciliğe büyük faydalar sağladığı görüşünü belirtmişlerdir. Önceliğin, iş hayatını kötü niyetli veya rüşvet amaçlı ceza kesmek niyetinde olan müfettişlerinden kurtarak



ve ülkede yolsuzluk, rüşvet yerine bütçe gelirlerini destekleme işlevi gören elektronik vergilendirme sisteminin oluşturulması gerektiğini bildirmişlerdir.

- Vergi mükelleflerine göre, herkes bu vergi affı sürecinden faydalanamaz, sadece kanunla belirlenen şartları yerine getirmeyi başaran bireyler ve işletmeler faydalanır, bu nedenle çoğunluğa göre bu sınırlı bir vergi affı olarak kabul edilir.
- Vergi mükelleflerine göre, vergi affının genel iş hayatı üzerinde olumlu etkileri olmuştur. Ancak, ekonominin “gri” kısımları olarak sınıflandırılan kayıt dışı ve yurt dışında bulunan sermayeler piyasaya döndürülürse eğer vergi affından daha olumlu faydalar elde edilecek. Bu durum ülkenin ticari gelişimini hızlandıracak ve sermaye girişini artıracaktır.
- Vergi mükellefleri genellikle, vergi müfettişlerinin yasaları ve onların işleyişlerini görmezden geldiklerini veya bilmediklerini, profesyonel davranışlar sergilemediklerini ve bu nedenle de yürürlükteki yasalara aykırı olarak keyfi kararlar aldıklarından şikayet ederler.
- Vergi mükelleflerinin temel şikayetlerinden biri de KDV iadelerinin ödemelerindeki gecikmeler, şeffaf olmaması ve müfettişler tarafından kanunsuz veya delil olmaksızın uygulanan para cezalarıdır.
- Kosova Cumhuriyeti’ndeki vergi mükellefleri eşit muameleye tabi tutulmalı, onlara göre hala vergi kaçakçılığı yapan işletmeler var ve bu vergi kaçakçılığı sadece devlet bütçesine değil yasaları uygulayan tüm işletmelere de zarar vermektedir. Bu nedenle vergi mükellefleri, ülkede hiç kimsenin vergi borçları ödemesinden kaçmak noktasında ayrıcalıklı olmaması gerektiğini ve Kosova Vergi İdaresinin vergi ödemekten kaçınan mükelleflerin bertaraf edilmelerine yönelik çalışmalarına devam etmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Çünkü vergi kaçırma ticaret ve ülke ekonomisini rekabet açısından olumsuz yönde etkilemektedir.
- Vergi mükellefleri ülkedeki vergi oranlarından memnun değildir ve büyük bir kısmı daha fazla para kazananların daha fazla vergi ödemek zorunda kalacakları artan oranlı vergilendirmenin uygulanması gerektiğini düşünmektedir.
- Vergi mükellefleri, belediyelerin vergi mükelleflerini belediyeçilik hizmetlerinin bedeli olarak farklı şartlarla bu yükümlülükleri yerine getirmeye zorladığı emlak vergisi ve diğer belediye işletme vergilerinin oranından da memnunsuzluk bildirmiştir.

- İmalat sanayindeki vergi mükellefleri, bölgeden gelen ürünlerin dumping fiyatları ile gelmesi nedeniyle ürünlerinin iki kat daha pahalı olduğunu belirtmekteler. Ayrıca, gümrük vergilerinden muaf olan ürünlerin listesinin, daha özel olarak Kosova'da üretilmeyen ham maddeler için de genişletilmesi gerektiğini belirtmekteler.
- Vergi mükelleflerinin, Maliye Bakanlığı ve Vergi İdaresinin Kosova'nın yasalar üzerinde yaptıkları ve işletmelerin ödemek zorunda oldukları ek maliyetleri hesaba katmadan yaptıkları durumlarla ilgili şikayetleri de söz konusudur. Temel ürünler için KDV'nin yüzde 16'dan yüzde 8'e düşmesi ve diğer ürünler için yüzde 16'dan yüzde 18'e çıkarılması işletmelerin mali cihazlarda teknik değişiklikler yapmasına neden oldu. Kosova Vergi İdaresi, işletmelerin programlarında gerekli ayarlamaları yapmasını ve mali elektronik cihazlarda yeni normlar oluşturmasını şart koştu ve bu değişim için işletmeler, mali yazarkasalar için lisanslı şirketlere ek maliyetler ödemek zorunda kaldılar. Bu nedenle işletmeler şikâyet etmekte ve onlara göre her işletmenin kendi mali kasa cihazını ayarlayabileceği teknik bir iş olmasına rağmen bu lisanslı şirketler tarafından mali yazarkasaların satışı için yapılan bir yağmanın sürdürülmesidir.
- Kosova'daki tüm vergi mükelleflerinin ortak şikayeti yüksek vergi oranlarıdır. Yani yüksek vergi mükellefleri daha yüksek vergi kaçakçılığına sürüklemekte, oysaki düşük ve herkesten adaletli vergi alınması yolu tercih edilmelidir. Ortak istekleri ise vergi oranlarındaki olası değişikliğin ülkedeki iş çevreleriyle önceden tartışılması gerekliliğidir. Örneğin, vergi konularında özel sektörde aktif olduğu düzenli, demokratik çalıştay oluşturulabilir. Yüksek KDV oranları, hammaddelerdeki gümrük vergileri, zor işletme finansmanı ve yüksek faiz oranları, Kosova'daki üretim sektörünün halen karşı karşıya olduğu zorluklardan sadece birkaçıdır.

Bununla birlikte, son yıllarda Kosova Cumhuriyeti hükümeti ülkede girişimciliğe yönelik yasalar ve olumlu kararnamele yayınlayarak iş ortamını iyileştirmeye yönelik reform adımlarını atmıştır. Örneğin stratejik yatırımlar yasası, hammadde de ve imalat sanayinde teknolojik donanımlar için gümrükten muafiyet kararnamele ve Kosova Özelleştirme İdaresinin tarımsal mülklerin satışının durdurulması kararı gelişmelerden bazılarıdır.

## 4.7. KOSOVA'DA VERGİ AFLARININ GELİR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Bu bölümde vergi aflarının ülkedeki vergi gelirler üzerindeki etkisini analiz edilmiştir. Vergi aflarının etkisini anlamak için uyguladığımız model, Jayasinghe (2010) tarafından kullanılan bir modelden uyarlanmıştır. Her ne kadar çalışmanın bu kısmında amaç vergi aflarının Kosova'daki toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisini analiz etmek olsa da ana vergi gelir kategorileride ele alınmıştır. 2008-2017 yılları için üç gelir kategorisinden elde edilen vergi gelirlerini tanımlayıcı bir veri analizi kullanılmıştır; Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve KDV. Tablo 4.30'da 2008-2017 yılları için GSYİH ve enflasyon oranlarının tanımlayıcı analizi kullanılmıştır.

**Tablo 4. 30.** GSYİH, Enflasyon Oranı ve Vergi Gelirleri Çoklu Regresyon Modelinde Kullanılan Veriler

Yıl	Af	Vergi Af	GSYİH Büyümesi	GSYİH	Enflasyon Oranı	Kurumlar Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi	KDV	Toplam Vergi Geliri
2008	0	3,000,000	4.0	3,900,000,000	9.4	34,285,126	53,246,197	55,802,521	143,333,844
2009	1	-	3.6	4,100,000,000	-2.4	55,355,226	70,994,172	83,245,187	209,594,585
2010	1	-	3.4	4,400,000,000	3.5	36,414,344	60,383,230	113,105,002	209,902,576
2011	1	-	4.5	4,800,000,000	7.3	54,564,163	70,994,172	121,437,993	246,996,328
2012	1	-	2.9	5,100,000,000	2.5	62,680,757	86,527,285	129,960,077	279,168,119
2013	1	-	3.4	5,300,000,000	1.8	64,110,827	90,505,837	149,184,989	303,801,653
2014	1	-	1.2	5,600,000,000	0.4	55,303,459	100,953,168	136,939,023	293,195,650
2015	0	27,748,774	4.1	5,800,000,000	-0.5	61,433,216	103,763,819	153,877,977	319,075,012
2016	0	188,376,150	4.1	6,000,000,000	0.3	81,278,873	113,488,895	180,363,400	375,131,168
2017	0	57,048,562 *	4.4	6,650,000,000	1.5	77,936,657	121,709,573	196,635,189	396,281,419

**Kaynak:** (ATK-RV, 2015: s.31, ATK-RV, 2016: s.35, ATK-RV, 2017: s.41 ve <http://pubdocs.worldbank.org/e>)

\* Ayrıca kamu kurumları tarafından borç affı da içerir

Not: SPSS sistem üzerinden analiz yapabilmek için: vergi affının olduğu yıllara 0, vergi affının olmadığı yıllara ise 1 değerini verildi.

Vergi affının etkilerini analiz etmek için kullandığımız denklem ve toplam vergi gelirleri hareketleri aşağıdaki gibidir;

$$Y = \alpha + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + \varepsilon$$

Denklem:

Y = bağımlı değişken bu olayda Vergi Geliri

X<sub>1</sub> = GSYİH (milyon)

$X_2$  = Enflasyon Oranı

$X_3$  = Vergi affı yılları için temsili değişken

$\varepsilon$  = Tesadüfi hata (model olasılıksaldır ve modele dahil olmayan değerleri içerir)

Bu model, temsili değişken vergi affının uygulandığı 2008, 2015, 2016, 2017 yıllarını kapsamaktadır.

### Regresyon Sonuçları;

**Tablo 4. 31.** Çoklu Regresyon Sonuçları

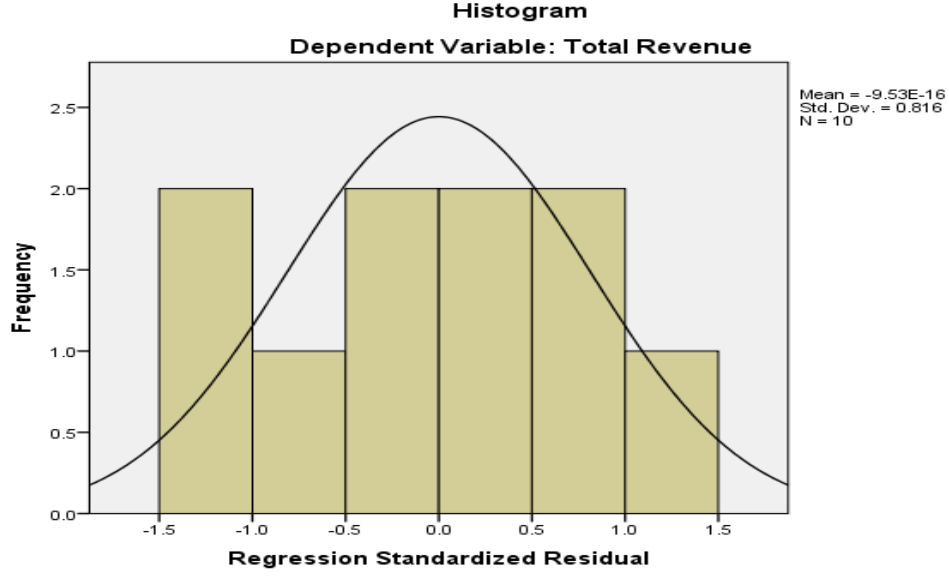
Regresyon İstatistikleri					
Yöntem	Enter				
Çoklu R (Multiple R)	0.986485				
R Kare (R Square)	0.973153				
Düzeltilmiş R Kare (Adjusted R Square)	0.959730				
Standart hata	15.63450				
Durbin Watson	1.619				
Gözlem (Observation)	10				

Anova					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig. P
Regresyon	53162.974	3	17720.991	72.497	0.000042
Kalıntı (Residual)	1466.626	6	244.438		
Toplam	54629.6	9			

Katsayılar (Coefficients)				
	Katsayılar	Standart Hata	t- İstatistik	P-değeri
Sabit Değer (Constant)	-109.658	39.577	-2.771	0.032391
GSYİH (GDP)	0.075	0.008	9.968	0.000059
Enflasyon Oranı (Inflation Rate)	-2.723	1.616	-1.685	0.143002
Dummy (Vergi Af)	0.168	0.104	1.609	0.158678



**Şekil 4. 6.** Regresyon Histogramı

Toplam Vergi Geliri denklemi şöyledir:

$$Y = \alpha + 0.075 X_1 - 2.723 X_2 + 0.168 X_3 + \varepsilon$$

Bu analizde, vergi affı, GSYİH ve enflasyon oranı bağımsız değişken olarak belirlenirken, bu çoklu regresyon modelinde toplam vergi geliri bağımlı değişken olarak tanımlanmıştır.

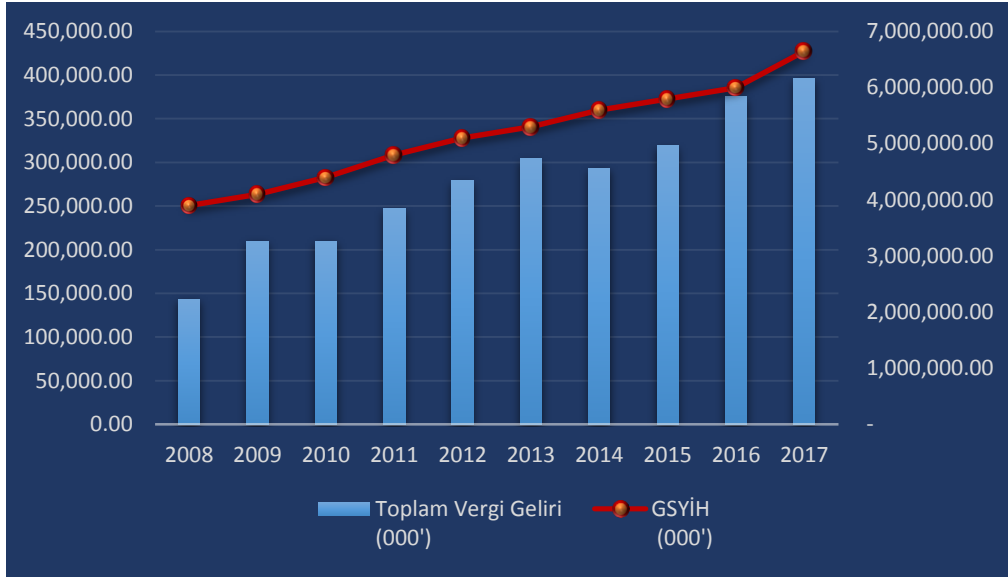
Modelimizde  $R^2 = \%97.31$  olup bu denklemde bağımlı değişken olan "Toplam Vergi Geliri" nin  $\%97.31$ 'inin bağımsız değişkenler, GSYİH (trilyon) ve enflasyon oranı ve vergi affı ile açıklandığı kanıtlanmıştır. Kalan  $\%3.69$ 'luk kısım ise modele dahil olmayan değişkenler tarafından tesadüfi hata ile açıklanmaktadır.

Programda çoklu regresyon modelinde Enter yöntemi seçilmiştir, çünkü bağımsız değişkenlerin hiçbirinin diğerinden daha önemli olmadığı düşünülmektedir. Modelde, her değişken her bir değişkenin katkısı ile birlikte değerlendirilmektedir. Modelde otokorelasyonu test etmek için Durbin Watson katsayısı kullanılmıştır. Çalışmamızda Durbin Watson'un katsayı değeri  $DW=1,619$ 'dur. Tercihen Durbin Watson değerleri 1.5 ile 2.5 arasındadır, bu değerler otokorelasyon olmadığını gösterir.

ANOVA tabloları, modelin bir bütün olarak ilişkisini test etmek açısından önemi yüksektir. F'nin masadaki değeri  $F=72.497$ 'dir, model her seviyede bir bütün olarak önemli olduğunu görülmektedir (Sig.P=0.000042). Katsayı tablosunda, modelin tahmin edilen parametre değerlerinin sonuçları T'nin değerleri ile ilişkili olması oldukça önemlidir. Parametrelerin istatistiksel değerleri her bir değişken için ayrı ayrı sunulmuştur, çünkü bunlar (%5 seviyesinde) önemlidir. Yukarıda belirtildiği gibi, modelin bir bütün olarak önemini test etmek için kullanılan F'nin değeri verildi. Ayrıca, T'nin istatistiği, değişkenlerin önemini ayrı ayrı test etmek için kullanılmıştır.

Katsayılar tablosunda, sabit değer -109,658 olarak tespit edilmiştir. GSYİH parametresi 0.075'dir. Bu, bir GSYİH biriminin büyümesinin, 0,075 birim için toplam vergi gelirini artıracığı anlamına gelir. Ayrıca, enflasyon oranı parametresi -2,723'tür. Buna göre, enflasyon oranındaki bir birimin büyümesi, 2.73 birim için toplam gelir vergisini azaltacaktır. Temsili vergi affı parametresi 0.168'dir. Buna göre, vergi affındaki bir birimin artışı, 0,168 birim için toplam gelir vergisini artıracaktır. Bu denklemde GSYİH katsayısı daha yüksek bir T değeri 9.968 ve daha düşük P değeri 0.000059'dur, bu sebepten dolayı GSYİH en önemli değişkendir. İkinci değişken, enflasyon oranı negatif T değeri (1.685) ve en düşük önem değeri P 0.143002 olan. Önemdeki üçüncü değişken T değeri 1.609 ve P değeri ile 0.158678, vergi affıdır.

Afların beyan edildiği 2015-2017 yılları arasında toplam vergi gelirlerinin farklı hareketleri temsili değişkeninin daha düşük öneme sahip olmasının nedeni olabilir. Şekilde 4.7'ye görüldüğü üzere, 2015-2017 yılları arasında fiili toplam vergi geliri ve GSYİH da önemli bir artış görülmüştür. Şekil 4.7'de belirtilen rakam yıllara göre vergi gelirleri ve GSYİH hareketlerini göstermektedir.



**Şekil 4. 7.** Vergi Gelirlerinden Elde Edilen Toplam Hasılat ve GSYİH Trendi

**Kaynak:** (ATK-RV, 2015: 31, ATK-RV, 2016: 35, ATK-RV, 2017: 41)

Bu çoklu regresyon analizinin sonuçları, af ilanlarının toplam gelir vergisinin artırılmasında etkili bir enstrüman olduğunu ortaya koymaktadır. Vergi affının GSYİH değişkeni ve enflasyon oranı üzerindeki etkisi yüksek olarak görülmekle birlikte regresyon sonuçlarına dayanan vergi affının etkileri açıktır. Vergi affının vergi geliri eğilimi üzerindeki etkisi göz ardı edilemez, sonuçlar vergi affı dönemi boyunca ülke genelinde vergi gelirleri artışının % 24 civarında yükseldiği görülmektedir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### SONUÇ VE ÖNERİLER

Kosova Cumhuriyeti kanunları serbest piyasa ekonomisi uygulamaları ile ticaret, yatırım ve özel mülkiyetin güvenliği için uygun yasal bir ortam sağlamaktadır. Kosova kanunları, tüm yerli ve yabancı yatırımcılar için eşit yasal haklar sağlamaktadır. Fakat halen uygulamalarda bir takım zorluklar yaşanmaktadır. Vergi de mükellefler yasaların önünde eşittir, fakat, uygulamalarda, vergi kaçırma, rüşvet gibi sorunlar azaldıkça devam etmektedir.

Vergi ilişkisinde vergi alacaklısı ve vergi borçlusu olmak üzere iki taraf söz konusu olup, vergi alacaklısı olan devletin vergi borçlusu olan mükellefler üzerinden vergi alacağı doğmaktadır. Bu alacak, normal olarak mükelleflerin vergi borçlarını ödemeleriyle sona ermektedir. Ancak, bazı durumlarda mükellefler vergi borçlarını ödemeseler dahi devletin vergi alacağı çeşitli nedenlerle sona erebilmektedir. Zamanaşımı, terkin, vergi affı gibi söz konusu bu durumlar, doğal olmayan nedenler olarak nitelendirilmektedir.

Ödeme dışında vergi alacağını sona erdiren nedenlerden biri olan vergi afları, devletin tek taraflı olarak çıkarmış olduğu bir yasaya alacak hakkının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi yönüyle zamanaşımı ve terkinden farklılık göstermektedir. Vergi aflarıyla sadece vergi cezalarından değil vergi aslının bir kısmından da vazgeçilmektedir.

Bu çalışmada, ankete dayalı olarak yapılan araştırmayla ankete katılan mükelleflerin, Kosova Cumhuriyeti devletinin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri belirlenmiştir. Mükelleflerin, verdikleri cevapların ortalamasına göre, devletin vergi affı uygulanmasına başvurmasında yatan nedenlerden en önemli 4 neden, önem düzeyine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir;



- Vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmek,
- Kısa sürede gelir akışı sağlanması,
- Vergi uyumsuzluğu gösterenlere temiz bir sayfa açarak gelecekte vergi ile uyumlu birer mükellef olmalarını sağlanması,
- Gerçekleştirilmek istenen toplumsal programlar için hızlı bir kaynak sağlanması.

Vergi aflarının meşurluğu hukukçular arasında en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Bu bakımdan, bir kısım hukukçular vergi aflarının yapılması gerektiğini savunurken, diğer bir kısım hukukçular da bunların tersine, vergi aflarının daha çok olumsuz etkilerini olduğunu gerekçe göstererek vergi aflarının yapılmasına karşı çıkmışlardır (Doğan ve Besen, 2008: 182). Bu çalışmada ayrıca, ankete dayalı olarak yapılan araştırmayla ankete katılan mükelleflerin, vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri belirlenmiştir. Mükelleflerin, verdikleri cevapların ortalamasına göre, vergi aflarıyla ilgili görüşlerden katıldıkları en önemli 4 görüş, önem düzeyine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Vergi afları vergi yönetimi ve yargısının iş yükünü azaltır,
- Vergi afları vergi uyumu olumsuz yönde etkiler,
- Vergi afları vergi aslının tahsilatını hızlandırır,
- Vergi afları vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir.

Bu tespitlerin yanısıra, ankete katılan mükelleflerin vergi aflarıyla görüşlerden olumlu ve olumsuz görüşlere genel olarak katılma düzeyleri incelendiğinde, mükelleflerin, vergi aflarıyla ilgili olumlu görüşlere ya “katılıyorum” ya da “ne katılıyorum ne katılmıyorum” şeklinde cevap verdikleri buna karşılık, vergi aflarıyla olumsuz görüşlerin tamamen ya “ne katılıyorum ne katılmıyorum” ya da “katılmıyorum” şeklinde cevap verdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçtan da anlaşıldığı üzere, vergi aflarının savunanların görüşleri, vergi aflarına karşı görüşlerden daha ağır bastığı bir gerçektir.

Bununla birlikte bu çalışmada, ankete dayalı olarak yapılan araştırmaya ankete katılan mükelleflerin, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri belirlenmiştir. Mükelleflerin, verdikleri cevapların ortalamasına göre, vergi aflarının

etkileri ile ilgili yargılardan katılma düzeyleri en yüksek 4 yargı, önem düzeyine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Vergi afları, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağlamıştır,
- Bütçe açıklarının kapatılmasında hızlı bir gelir akışı sağlanmıştır,
- Vergi idaresi ve yargısının iş yükü azalmıştır,
- Sürekli tekrarlanan vergi afları, dürüst mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltmıştır.

Çalışmada, mükelleflerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları ve ne kadar süredir vergi mükellefi oldukları gibi özellikleri açısından, oluşturulan hipotezlerin, t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testi ve Tukey testi ile analiz edilmesi sonucu, ankete katılan mükelleflerin katılma düzeyleri arasında herhangi bir farkın olup olmadığı aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

**Ankete katılan mükelleflerin, devletin vergi affı uygulamasına başvurmasında yatan nedenlere katılma düzeyleri arasında;**

- *Cinsiyetlerine göre* bir fark olmadığı tespit edilmiştir.
- *Yaşlarına göre* istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Bu farkın, mükelleflerin yaş düzeylerinin arttıkça vergi aflarının nedenlerine yönelik görüşleri daha olumlu olmasından kaynaklanmış olabileceği söylenebilir.
- *Eğitim durumlarına göre* bir fark olmadığı tespit edilmiştir.
- *Mükellefiyet sürelerine göre* bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

**Ankete katılan mükelleflerin, vergi aflarıyla ilgili görüşlere katılma düzeyleri arasında;**

- *Cinsiyetlerine göre* bir fark olmadığı tespit edilmiştir.
- *Yaşlarına göre* bir fark olmadığı tespit edilmiştir.
- *Eğitim durumlarına göre* istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Bu farkın, mükelleflerin tecrübe ve eğitim etkisiyle vergi affıyla ilgili

görüşlere daha temkinli bir şekilde yaklaşmalarında kaynaklanmış olabileceği söylenebilir.

- *Mükellefiyet sürelerine göre* bir fark olamdığı tespit edilmiştir.

**Ankete katılan mükelleflerin, vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyleri arasında;**

- *Cinsiyetlerine göre* bir fark olamdığı tespit edilmiştir.
- *Yaşlarına göre* istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Bu farkın, yaşı 61 ve üstü dışındaki diğer mükelleflerin, vergi aflarının başarılı olabilmesi için, yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyine daha fazla katıldıkları söylenebilir.
- *Eğitim durumlarına göre* istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Bu fark, aynı zamanda üniversite ve lisans mezunlarının vergi affi konusunda daha bilinçli olup, almış oldukları eğitiminden düşüncelerine yansıtılmış olmalarında söylenebilir.
- *Mükellefiyet sürelerine göre* bir fark olamdığı tespit edilmiştir.

**Ankete katılan mükelleflerin, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında;**

- *Cinsiyetlerine göre* bir fark olamdığı tespit edilmiştir.
- *Yaşlarına göre* istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Bu farkın, yaşı 61 ve üstü dışındaki diğer mükelleflerin, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında daha fazla katıldıkları söylenebilir.
- *Eğitim durumlarına göre* bir fark olamdığı tespit edilmiştir.
- *Mükellefiyet sürelerine göre* bir fark olamdığı tespit edilmiştir.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi, arzu edilen beklentileri gerçekleştirebilmesi için, bir takım uygulamaların yapılması yararlı olacaktır. Araştırmadan elde edilen sonuçlardan yararlanarak öneriler şeklinde aşağıda verilmiştir:

- Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, vergi affından yararlananlar gizlenmelidir önerisini, mükellefler çok gerekli bir uygulama olarak

nitelendirmişlerdir. Affin bir fırsat olduğunu ve aftan yararlanan mükelleflerin gizliliği garanti altına sağlanması, vergi aflarının başarısını artıracaktır.

- Vergi affından yararlanabilmek için verilen süre yeterli uzunlukta olmalıdır önerisini, mükellefler çok gerekli bir uygulama olarak nitelendirmişlerdir. Mükellefler vergi affı hakkında gerekli araştırmaları yapabilecek, vergi kaçırın mükelleflere de gerekli cesareti toplayarak ortaya çıkmalarını sağlayacak zamanın tanınması, affin başarılı olmasında etkili olacaktır.
- Af ile sağlanacak kolaylıklar affa katılımı teşvik edici olmalıdır, önerisini, mükellefler gerekli bir uygulama olarak nitelendirmişlerdir. Vergi affı katılımcılara ödeme kolaylıklarını sağlanması, affin başarılı olmasında etkili olacaktır.
- Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir, önerisini, mükellefler gerekli bir uygulama olarak nitelendirmişlerdir. Vergi affının sadece bir kez uygulanacağı, bir daha tekrarlanmayacağına bilincinin yerleştirilmesi affin başarılı olmasında etkili olacaktır.
- Af vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmelidir, önerisini, mükellefler gerekli bir uygulama olarak nitelendirmişlerdir. Vergi affından sonra vergi idaresinin denetim mekanizmaları artırılması, cezaların ağırlaştırılması, yeni reformlarla desteklenmesi, vergi aflarının başarısını artıracaktır.
- Vergi daireleri teknolojik açıdan güçlendirilmelidir, önerisini, mükellefler gerekli bir uygulama olarak nitelendirmişlerdir. Vergi idaresinin ileri düzey bilişim teknolojik açıdan güçlendirilmesi vergi aflarının başarısını artıracaktır.
- Vergi affından sonra ciddi ve katı yaptırımlar uygulanmalıdır önerisini, mükellefler gerekli bir uygulama olarak nitelendirmişlerdir. Aftan yararlanan mükellefler, aftan sonra hiçbir şeyin değişmediği eskisi gibi olduğunu görecektir, davranışlarını değiştirmek için bir neden göremeyecektir. Bu nedenle, aftan sonra ciddi ve katı yaptırımların uygulanması affin başarısını artıracaktır.

## **Araştırma sonuçlarına göre Kosova’da toplam gelir vergisi trendi üzerinde vergi affının etkisi;**

Vergi affının Kosova Cumhuriyeti’ndeki etkileri ile ilgili olarak sonuçlar, 2017 yılı gerçekleşen toplam vergi gelirlerinin 2015 yılına göre önemli bir artış olduğunu gösterirken, 2015 ve 2017 yılları arasında da GSYH’da etkili bir artış olduğunu göstermektedir. Sonuçlara dayanarak, GSYİH katsayısı daha yüksek bir T değeri 9.968 ve daha düşük P değeri 0.000059’dur, bu sebepten dolayı GSYİH en önemli değişkendir. İkinci değişken, enflasyon oranı negatif T değeri (1.685) ve en düşük önem değeri P 0.143002 olan. Önemdeki üçüncü değişken T değeri 1.609 ve P değeri ile 0.158678, vergi affıdır.

Gelir tahsilatı için tartışmalı araçlar olarak bilinen vergi afları, ülkenin vergi gelirlerini artırmak bakımında Kosova’daki hedeflerine ulaşmış gibi görülmektedir. Vergi aflarının vergi geliri eğilimi üzerindeki etkisi göz ardı edilemez, sonuçlar, vergi affı dönemi boyunca ülke genelinde vergi gelirleri artışının % 24 civarında yükseldiği görülmektedir. Diğer yandan, Kosova’daki vergi aflarının, vergisini düzenli ödeyen vergi mükelleflerinin farklı muamele görmesi nedeni ile fazla olumsuz etkilenmediği verilen cevaplarda görülmektedir. Buna rağmen, Kosova hükümeti mali reformların sürdürülmesini teşvik etmek ve vergi eğitiminin seviyesini artırmak için vergi sistemi içinde daha fazlasını yapmaya gayret göstermektedir. Bu konular Kosova hükümetinin vergi ödeme kültürünün yaygınlaştığı bir topluma ulaşmak için takip etmesi gereken önemli adımlar olmalıdır.

Vergi afları uygulamasına gitmeden önce vergi affının amacını, zamanını en doğru şekilde tesipt etmeli, kısa ve uzun dönemde ortaya çıkaracağı etkileri çok iyi değerlendirerek, bunun sonuçlarına göre vergi aflarının uygulanıp uygulanmayacağına karar vermelidirler (Doğan ve Besen, 2008: 186).

Vergi aflarının bir gelir toplama aracı olarak kullanmak yerine, Kosova Vergi Sistemi’nde vergi aflarına ihtiyaç duymayacak köklü değişikliklerin yapılması yolunun seçilmesidir. Bu amaçla, çalışmanın teorik kısmında yapılan açıklamalardan elde edilen bilgiler ışığında aşağıda belirtilen önerilerin gerçekleştirilmesi daha yararlı olacaktır;

- Hükümet, Gümrük, Vergi İdaresi, Sosyal Hizmetler ve İstatistik Kurumları gibi devlet kurumları arasındaki işbirliğini arttırmalıdır,
- Vergi oranlarının makul düzeye çekilerek verginin tabana yayılmasına çalışılması,
- Hükümet, vergi idaresinin güçlendirilmesi ve daha ileri düzey bilişim teknoloji ile donatılmasının sağlanmalıdır,
- Vergi yasalarının basit ve anlaşılır hale getirilmesi,
- Hükümet kayıt dışı ekonomiyi düzenli ekonomiye dönüştürmek için alternatif politikalar üretmelidir,
- Tahsil sürecini güçlendirecek önlemleri almalıdır,
- Vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılmalıdır,
- Vergi idaresinin ve yargısının işleyişini kolaylaştırmalı,
- Kötü niyetli vergi müfettişler için eğitim programlar sağlamalı, ülkede yolsuzluk ve rüşvet alışkanlıkları yerine bütçe gelirlerini desteklemek bilinci yerleştirilmelidir,
- Vergi kaçakçılığına karşı önlemlerin alınması sağlanmalıdır,
- Mükelleflerin mali gücüne göre vergilendirilmesi, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasını sağlayacak düzenlemelerin yapılmalıdır,
- Ayrıca, mükelleflerde vergi bilinci ve ahlakının (vergi kültürünün) yerleşmesi, vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu inancının yerleştirilmesine çalışılmalıdır.
- Hükümet mükellefleri araştırma ve geliştirmeye teşvik etmek için ve öncelik tanıdığı sektör ve bölgelerde girişimciliği arttırmak ve bazı kalemlerde ihracatı arttırmak için vergi indirimine veya proje bazındaki giderlerin vergiden düşülmesi gibi olumlu ve teşvik edici vergi uygulamaları üzerinde çalışmalıdır.
- Vergi kanun ve uygulama sistemleri geleneksel cezalandırma, korkutma yöntemlerinden uzaklaştırılarak, daha çok adaletli vergi veya vergi yerine gelebilecek (araştırma, daha fazla yatırım, öncelikle sektör/bölge, yabancı yatırım çekebilene, markalaşma, eğitim ve istihdamı artırıcı) faaliyetler için bir araç olarak kullanılması yararlı olacaktır. Kosova gibi bir devlette önceliklerin mükelleflerin sayısını arttırmak, ve ekonomik durumlarını güçlendirmek olmalıdır.

Vergi aflarıyla ilgili olarak yapılan bu araştırma, maliyet ve zaman kısıtlaması gibi nedenlerle sadece, Priştine, Mitrovica, Prizren, Peja ve Ferizaj bölgelerindeki Vergi Dairesine bağlı mükellefler esas alınarak yapılmıştır. Bu sebeple ortaya konulan sonuçlar, bölgesel nitelikli olup genel itibariyle ülkemizde faaliyet gösteren diğer mükelleflerin görüşlerini temsil etmemektedir.

### **Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Konusunda Kosova ve Türkiye'de Yapılan Çalışmalar Arasındaki Benzerlikler ve Farklar**

Vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkileri konusunda Kosova'da ve Türkiye'de Doğan ve Besen (2008) tarafından yapılan çalışma sonuçları arasındaki farklılıklar ve benzerlikler aşağıdaki sunulmuştur;

Devletin vergi aflarına başvurmasında yatan nedenlere ilgili, Kosova'daki mükelleflerin verdikleri cevapların ortalamasına göre, devletin vergi affı uygulanmasına başvurmasındaki en önemli 2 neden, önem düzeylerine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir;

- Vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmek,
- Kısa sürede gelir akışını sağlamak.

Buna karşılık, Türkiye'de mükelleflerin, verdikleri cevapların ortalamasına göre, devletin vergi affı uygulanmasına başvurmasındaki en önemli 2 neden, önem düzeyine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir;

- Gerçekleştirilmek istenen toplumsal programlar için hızlı bir kaynak sağlanması,
- Tahsilinden ümit kesilmiş alacakların bir kısmının tahsil edilmesi.

Kosova'da büyük bir kısım hukukçular vergi aflarının yapılmasını desteklerken, Türkiye'de bir kısım hukukçular vergi aflarının yapılması gerektiğini savunarak, ve diğer bir kısım hukukçular da bunların tersine, vergi aflarının daha çok olumsuz etkilerinin olduğunu ve bu nedenle vergi aflarının yapılmasına karşı çıkmışlardır.

Vergi aflarıyla ilgili görüşlerde, Kosova mükelleflerinin verdikleri cevapların ortalamasına göre, vergi aflarıyla ilgili görüşlerden katıldıkları en önemli 2 görüş, önem düzeylerine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir;

- Vergi afları yönetim ve yargının yükünü azaltır,
- Vergi afları mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz yönde etkiler,

Buna karşılık, Türkiye'deki mükelleflerin, verdikleri cevapların ortalamasına göre, vergi aflarıyla ilgili görüşlerden katıldıkları en önemli 2 görüş, önem düzeyine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir;

- Vergi affı adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler,
- Sık sık af yasalarının çıkarılması ve cezaların bağışlanması vergi yasalarının önemsiz olduğu yönünde etki yapar.

Bu tespitlerin yanısıra, genel olarak katılma düzeyleri incelendiğinde, Kosova mükelleflerin vergi aflarıyla ilgili görüşlerinde mükellefler olumlu görüş bildirmişlerdir. Vergi aflarını savunanların görüşleri aflara karşı olanların görüşlerinden daha ağır bastığı tespit edilmiştir. Buna karşı Türkiye'deki vergi aflarına karşı olan mükelleflerin görüşleri vergi aflarına destekleyen görüşlerden daha ağır bastığı tespit edilmiştir.

Vergi aflarının mükellefler üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri vardır. Vergi aflarının mükellefler üzerindeki sosyal, ekonomik ve mali etkileri ile ilgili, Kosova mükelleflerinin verdikleri cevapların ortalamasına göre, etkileri ile ilgili yargılardan katılım düzeyleri en yüksek 2 yargı önem düzeyine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir;

- Vergi afları, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağladığı,
- Bütçe açıklarının kapatılmasında hızlı bir gelir akışı sağlanmıştır.

Buna karşılık, Türkiye'deki mükelleflerin, verdikleri cevapların ortalamasına göre, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılardan katılma düzeyleri en yüksek 2 yargı, önem düzeyine göre aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir;

- Vergi aflarıyla dürüst mükellefler cezalandırılmış, vergi kaçırıcılar ise ödüllendirilmiştir,



- Sürekli tekrarlanan vergi afları dürüst mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltmıştır.

Bu tespitlerin yanısıra, ankete katılan Kosova mükelleflerinin, vergi aflarına etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında, yaşlarına göre, istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Buna karşı Türkiye mükelleflerinin vergi aflarına etkileri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında herhangi bir fark olmadığı tespit edilmiştir. Bu sonuçtan da anlaşılacağı üzere Türkiye’de mükellefler demografik özellikleri farklı bile olsa, vergi aflarının etkileri ile ilgili yargılara benzer bir şekilde katılmışlardır. Türkiye’de mükelleflerin bu tutumları, uygulanan vergi aflarının kendi üzerlerinde olumlu etkiden ziyade olumsuz etkiler yarattığını vurgulamışlardır.

## KAYNAKLAR

### MAKALELER

- Agbonika, A. A. J. (2015). Tax Amnesty for Delinquent Taxpayers: A Cliché in Nigeria. *Global Journal of Politics and Law Research*, 3(2). 105-120.
- Agustina, L., Gunawan, Y. and Chandra, W. (2018). The Impact of Tax Amnesty Announcement towards Share Performance and Market Reaction in Indonesia. *Accounting and Finance Research*, 7(2). 39-47.
- Alm, J., Mckee, M. and Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 43(1). 23-37.
- Alm, J., Vazquez, M. J. and Wallace, S. (2009). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties during the Transition in the Russian Federation. *Economic Analysis & Policy*, 39(2). 235-255.
- Andreoni, J. (1991). The Desirability of a Permanent Tax Amnesty. *Journal of Public Economics, North-Holland*, 45. 143-159.
- Anojan V. (2014). Tax Policy Changes and their Impact on Tax Revenue: A Case Study in Sri Lanka. *International Research Journal of Social Sciences*, 3(10). 55-63.
- Arestis, Ph. (2011). Fiscal Policy Is Still an Effective Instrument of Macroeconomic Policy. *Panoeconomicus*, 2011 (2), 143-156.
- Aspa, D. R. (2017). The Philippine Experience with Tax Amnesties. *NTRC Tax Research Journal Vol. xxviii.5*. 27-53.
- Bayer, C. R., Oberhofer, H. and Winner, H. (2014). The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence. *Working Papers in Economics and Finance*, 2014 (06). 1-42.
- Borgne, L. E. (2006). Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States. *International Monetary Fund Working Papers*, 06 (222). 2-13.
- Buckwalter, D. N, Sharp, Y. N., Wilde, H. J. and Wood, A. D. (2013). Are State Tax Amnesty Programs Associated with Financial Reporting Irregularities? *Public Finance Review* 00(0).1-26.
- Çaçan, B. (2015). Osmanli Devleti'nde Vergi Sistemi Ve Bir Çeşit Vergi Toplama Usulü Sistemi: Temettuat Defterleri. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2015 (5). 9-18.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2). 171-187.

- Charlet, A. and Owens, J. (2010). An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, vol 59(12). 943-954.
- Çitil, B. (2013). Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 26. 345-356.
- Coşgel, M. M. and Miceli, J. Th. (2009). Tax Collection in History. *Public Finance Review*, 37 (4), 399-420.
- Dackehag, M., Hansson, A. (2012). Taxation of Income and Economic Growth: An Empirical Analysis of 25 Rich OECD Countries. *Research Institute of Industrial Economics*, 1081. 1-31.
- Demir, M. ve Eker, A. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Aflarının Etkinliğine Yönelik Görüşleri: Sivas İlinde Bir Araştırma. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(14). 237-248.
- Diñçer, H. (2009). Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 336, 1-8.
- Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C., Ramalho, R., and Shleifer, A. (2010). *American Economic Journal: Macroeconomics* 2. 31-64.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi Sayı*, 164. 99-119.
- Egeli, H., Dağ, M. (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, sayı 163. 130-146.
- Ezat Sabir Esmael (2013). The Impact of Direct-Indirect Taxation on Consumer. *IOSR Journal of Engineering*, 3(6). 8-13.
- Fisher, C. R., Goddeeris, H. J. and Young, C. J. (1989). Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax. *National Tax Journal*, Vol. 42(1). 15-27.
- Gerçek, A. (2005), Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *AÜHFD dergiler*. 157-193.
- Gerger, Ç. G. (2012). Tax Amnesties and 2010 Tax Amnesty Evaluation in Turkey. *International Journal of Multidisciplinary Thought*. 2(3). 107–113.
- Giovanni, D., Giorgio, F., and Mauro, N., and Andrea, R. (2012). Income Distribution, Credit and Fiscal Policies in an Agent-Based Keynesian Model. *Hal-01070285*. 1-36.
- Hsing, Y. (2013). Effects of Fiscal Policy and Monetary Policy on the Stock Market in Poland. *Economies*, 2013 (1). 19-25.

- Ibrahim, A. M., Myrna, R., Irawati, I., Kristiadi, B. J. (2017). A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 220-225.
- Jayawardane, D. (2015). Psychological Factors Affect Tax Compliance - A Review Paper. *International Journal of Arts and Commerce*, 4(6). 131-141.
- Jayawardane, D. (2015). Psychological Factors Affect Tax Compliance - A Review Paper. *International Journal of Arts and Commerce*, 4(6). 131-141.
- Kargi, V. ve Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 54. Seri. 22-44.
- Kellner, M. (2005). Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool? *German Law Journal*, 5(4). 339-346.
- Kida, N. (2013). Historia e Administrates Tatimore të Kosovës Administrimi dhe Efikasiteti i Sajë. *Oeconomica, Business Administration and Business Economics*, 9(3). 5-21.
- Luitel, Sh. H. and Sobel, S. R. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3). 19-38.
- Masahiro Shinohara (2014). Tax Structure and Economic Growth. *Institute of Economic Research*, 217. 1-22.
- Mattiello, G. (2005). Multiple Tax Amnesties and Tax Compliance (Forgiving Seventy Times Seven). *Università Ca’Foscari, Dipartimento di Scienze Economiche S. Giobbe*, Working Paper 06. 1-22.
- Mikesell, L. J. and Ross, M. J. (2012). Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems. *National Tax Journal*, 65 (3). 529-562.
- Minh, L., T. (2007). Estimating the VAT Base: Method and Application. *Tax Notes International, Volume 46(2)*. 203-210.
- Mouloud, M. (2014). The Tax Amnesty Program: as Tool to Adjust the Shadow Economy; the International Experiences. *Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and Finance*, 3(2). 017-025.
- Nar, M. (2015). The Effects of Behavioral Economics on Tax Amnesty. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(2). 580-589.
- Overesch, M. (2009). The Effects of Multinationals’ Profit Shifting Activities on Real Investments. *National Tax Journal*, Vol. LXII. 1-20.
- Peci, B. (2013). Transparenca Fiskale në Teori dhe Praktikë: Rasti i Kosovës. *Revista Shqiptare për Studime Ligjore Vol. 7*. 30-55.

- Piketty, Th. and Saez, E. (2007). How Progressive is the U.S. Federal Tax System? A Historical and International Perspective. *Journal of Economic Perspectives*, 21 (1), 3-24.
- Raeburn, V. and Thring, G. (1994). What's Wrong With the ATO's Accruals Tax? Cruel Tax. *Jassa Taxation Review*, 1994(3). 2-5.
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E. and Hammerle, F. (2010). Tax Amnesties, Justice Perceptions, and Filing Behavior: A Simulation Study. *Law and Policy*, 32(2). 214–225.
- Rendahl, P. (2015). Fiscal Policy in an Unemployment Crisis. *The Review of Economic Studies*, 2015 (01). 1-31.
- Rykunova, V. L., Belousova, S. N. and Kirilchuk, I. O. (2016). Forms and Methods of Tax Control: Ratio Concepts. *The Social Sciences. Medwell Journals*. 11(15). 3697-3701.
- Said, L. (2018). Implementation of Tax Amnesty and Its Impact on Indonesia Economics. *Reports on Economics and Finance*, 4(1). 45-56.
- Said, W. E. (2017). Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of the Republic of Indonesia, *Laws MDPI*, 6(16). 2-9.
- Saraçoğlu, F. O. and Çaşkurlu, E. (2011). Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around: The Turkish Case. *International Journal of Business and Social Science*, 2(7). 95-103.
- Szarowská, I. (2013), Shift in Tax Burden and its Impact on Economic Growth in the European Union. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, Volume, LXI (128)*. 1153-1160.
- Sawyer, A. (2005). Targeting Amnesties at Ingrained Evasion – A New Zealand Initiative Warranting Wider Consideration? *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 1(3). 100-135.
- Schlomach, B. (2006). Progressive or Regressive, Is That Really the Question? *Texas Public Policy Foundation*, 08-2006. 1-8.
- Škabić, K. I. (2015). The Importance of Corporate Taxation for FDI Attractiveness of Southeast European Countries. *Panoeconomicus scientific review*, 62 (1). 105-122.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (2). 122-128.
- Tekin, A. ve Gürçam, S. Ö. (2017). Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6). 116-126.

- Toader, A. S. (2014). Tax Progressiveness – Pros and Cons Debates. *Romanian Economic and Business Review – Special Issue*, 157-170.
- Uzonwanne, Ch. M. (2015). The Indispensable Role of Taxation for State Development in Nigeria. *International Journal of Economic Research*, 2229-6158. 48 – 59.
- Villalba, S. A. M. (2017). On the Effects of Repeated Tax Amnesties. *Journal of Economics and Political Economy*. 4(3). 285-301.
- Yi, F., Suyono, E. (2014). The Relationship Between Tax Revenue and Economic Growth of Hebei Province Based on The Tax Multiplier Effect. *Global Economy and Finance Journal*, 7. (2). 1-18.
- Yıldırım, M., Özdemir, M., (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü Üzerine bir Araştırma: Giresun Örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(5). 487-515.
- Yurdadoğ, V., Karadağ, C., N. (2017). Evaluation of Tax Amnesties in the Context of Empirical Studies Devoted to Turkey. *Eurasian Academy of Sciences, Eurasian Business & Economics Journal*, 8. 134-164.
- Zulhawati. (2017). The Influence of Taxation Knowledge, Usability, and Penalty of Tax Amnesty on Public Perception in the Implementation of Tax Amnesty Policy. *International Journal of u- and e- Service, Science and Technology*, 10(4). 93-110.

## **KİTAPLAR**

- Adams, C. (1993). *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. (Second Edition). New York: Madison Books.
- Adams, Ch. (2001). *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. (Second Edition). New York: Madison Books.
- Akademia e Shkencave e Shqipërisë (1999). *Kosova në Vështrim Enciklopedik*, (Edicioni i Parë). Botuar në Tiranë: Toena. ISBN 978-99927-1-170-5.
- Baer, K. and Borgne, L. E. (2008). *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*, (First Edition). Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Burg, F. D. (2004). *A World History of Tax Rebellions, an Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*, (First Edition). New York: Routledge.
- Devos, K. (2014). *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour* (First Edition). Melbourne, Australia: Springer.
- Doğan, Z. ve Besen, R. (2008). *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. Ankara: Maliyet ve Hukuk Yayınları.

- Erdem, M., Şenyüz, D., Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi*. (14 Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Jakupi, A. (2005). *Metodologjia e Punës Shkencore Kërkimore*. Universiteti i Prishtinës Fakulteti Ekonomik. 1-101.
- James, S. and Nobes, Ch. (2007/2008). *The Economics of Taxation*. (Seventh Edition). England: Prentice Hall.
- Kopcke, R. W., Tootell, G. M. B., Triest, R. K. (2006). *The Macroeconomics of Fiscal Policy*, (First Edition). Cambridge: Mit Press.
- Lymer A. and Oats L. (2009). *Taxation: Policy and Practice*, (16<sup>th</sup> Edition). Birmingham: Fiscal Publications.
- Mill, S. J. (2009). *Principles of Political Economy*. (Republished by Laughlin, L. J.). New York: D. Appleton And Company, (The Originally published: 1848, by Publisher: Parker, W. J. Country: United Kingdom).
- Moser, M. and Kalton, G. (1979). *Survey Methods in Social Investigation* (Third Edition). Darmouth Publishing Co. Ltd., UK.
- Mutua, M. J. (2012). *A Citizen's Handbook on Taxation in Kenya* (First edition). Nairobi, Kenya: Institute of Economic Affairs.
- Ricardo, D. (1821). *On the Principles of Political Economy and Taxation*, (Third Edition). Ontario: Batoche Books, Kitchener.
- Salanie, B. (2002). *The Economics of Taxation*, (First Edition). Cambridge: MIT Press. Originally Published in France Under the Title *The'Orie E'conomique de la Fiscalite'*, Paris: by Economica.
- Schanz Deborah and Schanz Sebastian (2011). *Business Taxation and Financial Decisions* (First Edition). Berlin: Springer.
- Secondat de Ch., Montesquieu, B. (2001). *The Spirit of Laws* (Translated by Nugent, Th.). Batche Books, Canada, Ontario: Kitchner 2001, Canada, Ontario. (Original Book Published 1748).
- Smith, A. (1776). *An Inquiry Into the Nature and Causes of The Wealth of Nations*. Edited by Soares, M. S. New York: Metal Libri Digital Library, 29<sup>th</sup> May 2007.
- Smith, E. J., Rabbe, A.W., Maloney, M. D. (2011). *Taxation of Business Entities*. (2011 Edition) USA: Cengage Learning.
- Wilkinson, M. (1992). *Taxation*. (First Edition). London: The Macmillan press Ltd.

## TEZLER

Abdixhiku, L. (2013). *Determinants of Business Tax Evasion in Transition Economies*. Unpublished Doctoral Dissertation, Staffordshire University Business School.

Çil, Y. G. (2012). *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Jayasinghe, M. R. (2010). *A Study on the Role of Tax Amnesties in Personal Income Tax Compliance in Sri Lanka*. Unpublished Master Thesis. KDI School of Public Policy and Management. Sri Lanka.

## İNTERNET KAYNAKLARI

Administrata Tatimore e Kosovës. (2011). Raporti Vjetor i Punës për Vitin 2010. Web: <http://www.atk-ks.org>, adresinden 10 Kasım 2017’de alınmıştır.

Administrata Tatimore e Kosovës. (2012). Raporti Vjetor i Administratës Tatimore të Kosovës për Vitin 2011. Web: <http://www.atk-ks.org>, adresinden 10 Kasım 2017’de alınmıştır.

Administrata Tatimore e Kosovës. (2013). Raporti Vjetor i Administratës Tatimore të Kosovës për Vitin 2012. Web: <http://www.atk-ks.org>, adresinden 10 Kasım 2017’de alınmıştır.

Administrata Tatimore e Kosovës. (2014). Raporti Vjetor i Administratës Tatimore të Kosovës për Vitin 2013. Web: <http://www.atk-ks.org>, adresinden 10 Kasım 2017’de alınmıştır.

Administrata Tatimore e Kosovës. (2015). Raporti Vjetor i Administratës Tatimore të Kosovës për Vitin 2014. Web: <http://www.atk-ks.org>, adresinden 10 Kasım 2017’de alınmıştır.

Administrata Tatimore e Kosovës. (2016). Raporti Vjetor i Administratës Tatimore të Kosovës për Vitin 2015. Web: <http://www.atk-ks.org>, adresinden 10 Kasım 2017’de alınmıştır.

Administrata Tatimore e Kosovës. (2017). Raporti Vjetor i Administratës Tatimore të Kosovës për Vitin 2016. Web: <http://www.atk-ks.org>, adresinden 10 Kasım 2017’de alınmıştır.

Administrata Tatimore e Kosovës. (2018). Raporti Vjetor i Administratës Tatimore të Kosovës për vitin 2017. Web: : <http://www.atk-ks.org>, adresinden 28 Eylül 2018’de alınmıştır.

Agjencia e Statistikave të Kosovës (ASK). (2017). Seria 3: Statistikat Ekonomike Statistikat e Tregtisë së Jashtme. Web:[http://ask.rks-gov.net/ media/3825/statistikat-](http://ask.rks-gov.net/media/3825/statistikat-)



e-tregtis%C3%AB-s%C3%AB-jashtme-dhjetor-2017. pdf, adresinden 13 Kasım 2017'de alınmıştır.

Agjencia e Statistikave të Kosovës (ASK), (2015). Seria 3: Statistikat Ekonomike Llogaritë Qeveritare të Kosovës (2008–2014). Web: <http://ask.rks-gov.net/media/1276/llogarite-qeveritare-te-kosoves-2008-2014.pdf>, adresinden 12 Aralık 2017'de alınmıştır.

Agjencia e Statistikave të Kosovës (ASK). (2015). Seria 3: Statistikat Ekonomike Llogaritë Qeveritare të Kosovës (2008–2014). Web: <http://ask.rks-gov.net/media/1810/llogarite-qeveritare-te-kosoves-2008-2015.pdf>, adresinden 9 Kasım 2017'de alınmıştır.

Agjencia e Statistikave të Kosovës (ASK). (2016). Seria 3: Statistikat Ekonomike Llogaritë Qeveritare të Kosovës (2008–2015). Web: file:///F:/Literatura/Literatura%20II/ASK-llogarite-qeveritare-te-kosoves-%20Tatimi%20ne%20Prone%202008-2015.pdf, adresinde 4 Ekim 2017'de alınmıştır.

Agjencia e Statistikave të Kosovës (ASK). (2017). Harmonized Index of Consumer Prices for the period 2002-2016. Prishtinë. *Publisher: Kosovo Agency of Statistics (KAS)*. Web: <http://ask.rks-gov.net>, adresinden 23 Ekim 2017'de alınmıştır.

Altax. (2017). Barra Tatimore në Shqipëri, Studime Fiskale Shqiptare. 1-51. Web: <http://www.altax.al/al/publikime-te-altax/product/barra-tatimore-ne-shqiperi-dhe-ballkan-2017>, adresinden 7 Eylül 2018'de alınmıştır.

Bakija, K. M. dhe Mustafa, A. (2016). Harta e Stabilitetit Financiar të Kosovës. *Material Studimor i Bankës Qendrore të Kosovës*, nr. 6. 1-54. Web: <https://bqk-kos.Org/repository/docs/2015/01.%20BQKHarta%20e%20Stabilitetit%20FinanciarMaterial%20Studimor.pdf>, adresinden 7 Aralık 2017'de alınmıştır.

Banka Qendrore e Republikës së Kosovës (2016), Raporti i Zhvillimeve Makroekonomike Nr. 4, Prishtinë. Web: <https://bqk-kos.org/?id=101>, adresinden 23 Eylül 2017'de alınmıştır.

Banka Qendrore e Republikës së Kosovës (2018), Raporti i Zhvillimeve Makroekonomike Nr. 13, Prishtinë. Web: <https://bqk-kos.org>, adresinden 4 Eylül 2018'de alınmıştır.

Businessdictionary.com. Web:<http://www.businessdictionary.com/definition/taxation.html>, adresinden 4 Mayıs 2017 alınmıştır.

Banka Qendrore e Republikës së Kosovës, Raporti i Stabilitetit Financiar, Shtator (2018), Nr. 13.1-107. Web: <https://bqk-kos.org/repository/docs/2018/BQKFSR13.pdf>, adresinden 20 Eylül 2018'de alınmıştır.

Bartelsman, J. E., Beetsman, J. W. M. R. (2000). Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing in OECD Countries. *Tinbergen Institute Discussion Paper*, 054/2. 1-20. Web: <http://www.rrojasdatabank.info/wir2006/pricetransfer.pdf>, adresinden 17 Kasım 2017'de alınmıştır.

- Banka e Shqipërisë, Raporti i Stabilitetit Financiar. (2017) Web: <https://www.Bankofalbania.org/StabilitetiFinanciar/Raportetestabilitetitfinanciar/Raportetestabilitetitfinanciar/>, adresinden 3 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Carlson, H. R. (2004). A Brief History of Property Tax. *IAAO Conference on Assessment Administration in Boston*. 3-10. Web: [https://www.iaao.org/uploads/abriefhistoryofproperty\\_tax.pdf](https://www.iaao.org/uploads/abriefhistoryofproperty_tax.pdf), adresinden 6 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Capass, C. R. (2014). Cash and Accrual Basis Accounting. *A. Peer-Review Publication*, 1-6. Web: <https://www.dentalacademyofce.com/courses/2715%2FPDF%2F1410ceiCapass%20.pdf>, adresinden 5 Aralık 2017'de alınmıştır.
- Central Bank of Bosnia and Herzegovina, Annual Report. (2017). Sarajevo, March 2018. Web: <https://www.cbbh.ba/Content/Archive/36?lang=en>, adresinden 11 Eylül 2017'de alınmıştır.
- Central Bank of Montenegro, Annual Report. (2016). Web: <http://www.cb-cg.org/eng/slikeifajlovi/fajlovi/fajlovi/publikacije/godizvoradu/cbcgannualreport2016.pdf>, adresinden 8 Aralık 2017'de alınmıştır.
- Contos, G. (2005). An Essay on the Effects of Taxation on the Corporate Financial Policy. *In: 98th Annual Conference on Taxation, National Tax Association, Florida, USA*. 95-111. Web: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/05contos.pdf>, adresinden 15 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Dogana e Kosovës (DK). (2006). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Dogana e Kosovës (DK). (2008). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Dogana e Kosovës (DK). (2009). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Dogana e Kosovës (DK). (2010). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Dogana e Kosovës (DK). (2011). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Dogana e Kosovës (DK). (2012). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Dogana e Kosovës (DK). (2013). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Dogana e Kosovës (DK). (2014). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.

- Doganat e Kosovës (DK). (2015). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Doganat e Kosovës (DK). (2016). Raporti Vjetor. Web: <https://dogana.rks-gov.net/per-media/publikimet/raportet/>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Dokument për Diskutim mbi Doganat dhe Tatimet (DDDT). (2013). Tryeza Tematike Nr. 4, për Tregti, Industri, Dogana dhe Tatime, Tregun e Brendshëm, Konkurrencë, Mbrojtje të Konsumatorit dhe atë Shëndetësore. Web: [http://www.mei-s.net/repository/docs/5CustomsandTaxationDiscussionPaperSQDraft-for\\_publication.pdf](http://www.mei-s.net/repository/docs/5CustomsandTaxationDiscussionPaperSQDraft-for_publication.pdf), adresinden 18 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Doracak mbi Tatimet në Kosovë [DTK]. (2007). Administrata Tatimor e Kosovës. 1-141. Web: <http://www.atk-ks.org/publikime/raportet-vjetore/>, adresinden 11 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Diamond, J., Zodrow, G. and Carroll, R. (2013). Macroeconomic Effects of Lower Corporate Income Tax Rates Recently Enacted Abroad. *Ernst & Young LLP Publication*, 1-23. Web: [http://ratecoalition.com/wpcontent/uploads/2013/04/EY\\_TPA\\_RATE\\_coalition\\_macroanalysis\\_2013\\_03\\_04\\_FINAL.pdf](http://ratecoalition.com/wpcontent/uploads/2013/04/EY_TPA_RATE_coalition_macroanalysis_2013_03_04_FINAL.pdf), adresinden 2 Aralık 2017'de alınmıştır.
- Egger, P. and Raff, H. (2011). Tax Rate and Tax Base Competition for Foreign Direct Investment. *Kiel Institute for the World Economy*, 2011 (1734). 1-40. Web: <https://www.ifwkiel.de/fileadmin/Dateiverwaltung/IfWpublications/MichaelaRanke/tax-rate-and-tax-base-competition-for-foreign-direct-investment/kwp1734.pdf>, adresinden 19 Eylül 2017'de alınmıştır.
- Government Accountability Office (GAO) (2013). Corporate Income Tax - Effective Tax Rates Can Differ Significantly from the Statutory Rate. Web: <https://www.gao.gov/assets/660/654957.pdf>, adresinden 12 Aralık 2017'de alınmıştır.
- Gjokutaj, E. (2011), Pushteti Tatimor, Artikuj e Analiza Fiskale 2. Albanian. 2-169. Web: <https://www.scribd.com/doc/82118105/Pushteti-Tatimor-Volumi-2-Altax>, adresinden 9 Nisan 2018'de alınmıştır.
- Hungerford, L. Th. (2012). Taxes and the Economy: An Economic Analysis of the Top Tax Rates since 1945, *Congressional Research Service*, 7-5700. 1-20. Web: <https://graphics8.nytimes.com/news/business/0915taxesandeconomy.pdf>, adresinden 15 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Ioan, Pop. (2011). Tax Control-Prevention and Control of Tax Evasion. *Faculty of Economics and Business Administration Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania*. 375-380. Web: <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2011/n2/051.pdf>, adresinden 13 Aralık 2017'de alınmıştır.
- International Monetary Fund, Republic of Kosovo (2015). *IMF Country Report*, no 15/311. Web: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2015/cr15131.pdf>, adresinden 7 Eylül 2017'de alınmıştır.

- Instituti për Hulumtime Zhvillimore Riinvest. (2001). Disa Çështje të Ndërtimit dhe Zbatimit të Politikës Fiskale në Kosovës. 1-31. Web: <http://riinvestinstitute.org/uploads/files/2016/October/>, adresinden 24 Ekim 2017'de alinmishtr.
- Instituti GAPP (2015). Kush do të Përfitoj nga Falja e Borxheve. Prishtinë. 2-13. Web: [http://www.institutigap.org/documents/1190\\_FaljaBorxheve%20\(1\).pdf](http://www.institutigap.org/documents/1190_FaljaBorxheve%20(1).pdf), adresinden 21 Mart 2018'de alinmishtr.
- James and Nobes. (2013). Economics of taxation. Lecture 8: Direct taxes: Characteristics and Construction. James & Nobes, ch. 2, 8, 12 OECD. Taxation Working Papers, No. 17, OECD Publishing. Web: <http://coin.wne.uw.edu.pl/gkula/Economics%20of%20taxation%208.pdf>, adresinden 18 Aril 2017'de alinmishtr.
- Kushtetuta e Republikës së Kosovës, (2008). Web: [http://kryeministri-ks.net/wp-content/uploads/2018/03/Kushtetuta.e.Republikes.se\\_Kosoves-2.pdf](http://kryeministri-ks.net/wp-content/uploads/2018/03/Kushtetuta.e.Republikes.se_Kosoves-2.pdf), adresinden 5 Ejlul 2017'de alinmishtr.
- Keen, M. and Lockwood, B. (2007). The Value Added Tax: Its Causes and Consequences. *IMF Working Paper*, 07/183. 2-36. Web: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07183.pdf>, adresinden 15 Kasim 2017'de alinmishtr.
- Kompania Energjetike e Kosovës (KEK) (2017). Raporti Vjetor Për Vitin 2017. Web: <http://www.mzhe-ks.net/npmnp/repository/docs/KEK.pdf>, adresinden 6 Mart 2018'de alinmishtr.
- Kompania Rajonale e Ujësjellësit KUR (2017). Raporti Vjetor Për Vitin 2017. Web: <http://kru-prishtina.com/new/wp-content/uploads/2017/03/Kompania-Rajonale-e-Ujv.pdf>, adresinden 23 Mart 2018'de alinmishtr.
- Kodi Nr. 03/L-109 Doganor dhe i Akcizave në Kosovë. Web: <https://gzk.rks-gov.net/ActDetail.aspx?ActID=2600>, adresinden 10 Ekim 2017'de alinmishtr.
- Lumbantobing, A. I. R. and Ichihashi, M. (2012). The Effects of Tax Structure on Economic Growth and Income Inequality. *IDEA Discussion paper*. 1-25. Web: <https://home.hiroshima-u.ac.jp/ichi/Ramot2012.pdf>, adresinden 12 Aralik 2017'de alinmishtr.
- Legjislacioni Tatimor i Kosovës (2011). Ligji nr. 03/L- 222 - Për Administratën Tatimore dhe Procedurat. Ligji nr. 03/L- 146 - Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar. Ligji nr. 03/L- 161- Ligji Për tatimin në të ardhurat personale. Ligji nr. 03/L- 162 - Për tatimin në të ardhurat e korporatave. Botimi II. Web: [http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/08/Libri\\_Ligje\\_2011.pdf](http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/08/Libri_Ligje_2011.pdf), adresinden 10 Ejlul 2017'de alinmishtr.
- Ligji Nr. 05/L -028 Për Tatimin në të Ardhurat Personale (2015). Gazeta Zyrtare e Republikës së Kosovës. 22/14. Web: [http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/07/LIGJI\\_NR.\\_05\\_L-028\\_P%3%8BR\\_TATIMIN\\_N%3%8B](http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/07/LIGJI_NR._05_L-028_P%3%8BR_TATIMIN_N%3%8B)

\_T% C3%8B\_ARDHURAT\_PERSONALE1.pdf, adresinden 15 Eylül 2017'de alınmıştır.

Ligji Nr. 03/L-222. Për Administratën Tatimore dhe Procedurat. Web: <https://gzk.rks-gov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=2689>, adresinden 22 Aralık 2017'de alınmıştır.

Ligji Nr. 03/L-048. Për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë. Web: <https://gzk.rks-gov.net/ActDetail.aspx?ActID=2524>, adresinden 25 Aralık 2017'de alınmıştır.

Ligji Nr. 2003/48. Mbi Vendorsjen e Tatimit në Pronën e Palujtshme në Kosovë. Web: [http://www.kuvendikosoves.org/common/docs/ligjet/2003\\_8\\_al.pdf](http://www.kuvendikosoves.org/common/docs/ligjet/2003_8_al.pdf), adresinden 20 Eylül 2018'de alınmıştır.

Legjislacioni Tatimor i Kosovës (2011). Ligji nr. 03/L- 222 - Për Administratën Tatimore dhe Procedurat. Ligji nr. 03/L- 146 - Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar. Ligji nr. 03/L- 161- Ligji Për Tatimin në të Ardhurat Personale. Ligji nr. 03/L- 162 - Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave. Botimi II. Web: [http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/08/Libri\\_Ligje\\_20111.pdf](http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/08/Libri_Ligje_20111.pdf), adresinden 10 Eylül 2017'de alınmıştır.

Ligji Nr. 03/L-204 Për Tatimin në Pronën e Palujtshme. Web: <https://gzk.rks-gov.net/ActDetail.aspx?ActID=2723>, adresinden 7 Ekim 2017'de alınmıştır.

Ligji Nr. 05/L-043 Për Faljen e Borxheve Publike. (2015). Gazeta Zyrtare e Republikës së Kosovës. 24/18, Prishtinë. Web: <https://gzk.rks-gov.net>, adresinden 10 Ocak 2018'de alınmıştır.

Ligji Nr. 05/L -119 Për Ndryshimin dhe Plotësimin e Ligjit nr. 05/l-043, Për Faljen e Borxheve Publike. (2017). Gazeta Zyrtare e Republikës së Kosovës 4/19, Prishtinë. Web: <https://gzk.rks-gov.net>, adresinden 6 Mart 2018'de alınmıştır.

Luitel, H. S. (2007). Short-Run and Long-Run Effects of Tax Amnesties on Tax Revenues: Evidences from US States. *In Proceedings of the Hundredth Annual Conference on Taxation*. 402–413. Web: <https://www.ntanet.org/wp-content/uploads/proceedings/2007/048-luitel-shortrun-longrun-effects-2007-nta-proceedings.pdf>, adresinden 15 Şubat 2018'de alınmıştır.

Leonard, B. H. and Zeckhauser, J. R. (1987). Tax Policy and the Economy. (Volume 1). MIT Press. 55-86. Web: <http://www.nber.org/chapters/c10929.pdf>, adresinden 20 Mart 2018'de alınmıştır.

Martin, L., and Camarda, A. (2017). Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programs. 1-9. Web: <https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/Bestpracticesintaxamnestyandassetrepatriationprogrammes2017.pdf>, adresinde 18 Ocak 2018'de alınmıştır.

- Marchese, C. (2014). Tax Amnesties, Preliminary Version of a Contribution to Encyclopedia of Law and Economics. 1-14. Web: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2405812](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2405812), adresinden 6 Şubat 2018'de alınmıştır.
- Myles, D. G. (2007). Economic Growth and the Role of Taxation Prepared for the OECD University of Exeter and Institute for Fiscal Studies. *This Report has been Prepared for the OECD Under Contract CTPA/CFA/WP2*. 1-202. Web: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.453.1173&rep=rep1&type=pdf>, adresinden 5 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Ministria e Financave (2010). Raporti Vjetor Financiar Buxheti i Republikës së Kosovës. Web: <https://mf.rks-gov.net/desk/inc/media/719A9E2A-2FB7-45A0-92C2-B185E99F1705.pdf>, adresinden 13 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Ministria e Punëve të Jashtme të Kosovës (2017). Lista e Njohjeve të Republikës së Kosovës nga Vendet tjera të Botës. Web: <http://www.mfaks.net/?page=1,259>, adresinden 2 Eylül 2017'de alınmıştır.
- National Bank of the Republic of Macedonia, Financial Stability Report, Republic of Macedonia in 2016. Web: <http://www.nbrm.mk/content/FinancialStabilityReportRM2016.pdf>, adresinden 8 Ekim 2017'de alınmıştır.
- National Bank of Serbia. Annual Financial Stability Report (2017). Web: [https://www.nbs.rs/internet/english/90/90\\_2/fsr\\_2017.pdf](https://www.nbs.rs/internet/english/90/90_2/fsr_2017.pdf), adresinden 23 Kasım 2017'de alınmıştır.
- National Bank of Serbia. Statistics Interest Rates. (2017). Web: <https://www.nbs.rs/internet/english/80/index.html#i3>, adresinden 15 Eylül 2018'de alınmıştır.
- OECD (2017). Revenue Statistics, The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide. Web: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-on-taxes-interpretative-guide.pdf>, adresinden 28 Aralık 2017'de alınmıştır.
- OECD (1996). Definition of Taxes. Negotiating Group on the Multilateral Agreement on Investment (MAI), *DAFFE/MAI/EG2 (96)3*. Web: <http://www1.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>, adresinden 12 Eylül 2017'de alınmıştır.
- OECD. (2013). Zhvillimi i Sektorit Privat, Vlerësimi i Sistemit Inovativ të Kosovës. Web: <https://www.oecd.org/south-east-europe/programme/Kosovo%20Albanian.pdf>, adresinden 23 Ekim 2017'de alınmıştır.
- Öz, E. ve Buyrukoğlu, S. (2010). Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar. *Vergi Sorunları Dergisi*. 1-17. Web: <http://www.ersanoz.com/makaleler/cumhuriyet-tarihinde-vergi-aflari-maddi-ve-manevi-erozyonlar.pdf>, adresinden 2 Mart 2018'de alınmıştır.
- Programi i Kosovës për Reforma në Ekonomi (PKRE). (2017). Web: [http://kryeministri-ks.net/repository/docs/programiikosovesperreformaneekonomi\(PKRE\)2017.pdf](http://kryeministri-ks.net/repository/docs/programiikosovesperreformaneekonomi(PKRE)2017.pdf), adresinden 7 Kasım 2017'de alınmıştır.

- Plani Strategjik 2010-2020 i Administratës Tatimore të Kosovës. Web: [http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/Plani\\_Strategjik\\_materiali\\_Fundit\\_edg.Pdf](http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/Plani_Strategjik_materiali_Fundit_edg.Pdf) adresinden 10 Eylül 2017'de alınmıştır.
- Plani Strategjik 2015-2020 i Administratës Tatimore të Kosovës. Web: <http://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2018/01/Plani-Strategjik-2015-2020Shqip.pdf>, adresinden 13 Eylül 2017'de alınmıştır.
- Penalosa, G. C., Turnovsky, J. S. (2005). Growth, Income Inequality, and Fiscal Policy: What are the Relevant Tradeoffs? *Seminar Presentations at the Central European University, Erasmus University*. 1-23. Web: [http://www.vcharite.univ-mrs.fr/PP/penalosa/work\\_ing\\_papers2006JMCB.pdf](http://www.vcharite.univ-mrs.fr/PP/penalosa/work_ing_papers2006JMCB.pdf), adresinden 19 Aralık 2017'de alınmıştır.
- Peca, E. (2013). Sistemet e Pensioneve. Universiteti "Aleksandër Moisiu" Durrës. 1-71. Web: <http://www.uamd.edu.al/new/wp-content/uploads/2013/01/Sistemet-e-pensioneve-pdf> adresinden 17 Aralık 2017'de alınmıştır.
- Peters, W., Brink, V. D. M., Roest, D. G. and Janssen, S. (2011). Establishing a Tax Control Framework The Utility and Necessity of IT. *Compact IT Advisory*. Web: <file:///C:/Users/Tech1/Downloads/C-2011-0-Peters.pdf>, adresinden 3 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Qendra për Hulumtim, Dokumentim dhe Publikim (QHDP). (2015). Gjendja Aktuale e Sistemit Financiar në Kosovë dhe Efektet e tij në Siguri Njerëzore. Analizë e shkurtër politikash. Prishtinë. 1-15. Web: [http://crdp-ks.org/wp-content/uploads/2016/01/FINALPOLICY\\_BRIEF-SHQIP18Dhjetor2015.pdf](http://crdp-ks.org/wp-content/uploads/2016/01/FINALPOLICY_BRIEF-SHQIP18Dhjetor2015.pdf), adresinden 17 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Raport Vjetor Financiar i Buxhetit të Republikës së Kosovës (2017). Ministria e Financave, Thesari i Kosovës. 1-77. Web: <https://mf.rks-gov.net/page.aspx?id=1,10>, adresinden 9 Nisan 2018'de alınmıştır.
- Raport Vjetor Financiar Buxheti i Republikës së Kosovës (2016). Ministria e Financave, Thesari i Kosovës. 1-72. Web: <https://mf.rks-gov.net/page.aspx?id=1,10>, adresinden 9 Nisan 2018'de alınmıştır.
- Raport Vjetor Financiar Buxheti i Republikës së Kosovës (2016). Ministria e Financave, Thesari i Kosovës. 1-78. Web: <https://mf.rks-gov.net/page.aspx?id=1,10>, adresinden 9 Nisan 2018'de alınmıştır.
- Regulation no. 1999/16, UNMIK/RREG/1999/16, 6 November 1999. Web: [http://www.unmikonline.org/regulations/1999/re99\\_16.pdf](http://www.unmikonline.org/regulations/1999/re99_16.pdf), adresinden 27 Aralık 2017 alınmıştır.
- Sinanaj, D. (2012). Aministia Fiskale dhe Kultura e Pagimit të Taksave. Web: <http://alblexus.blogspot.com/2012/01/amnistia-fiskale-dhe-kultura-e-pagimit.html>, adresinden 7 Şubat 2018'de alınmıştır.

- Stewart, M., Moore, A., Whiteford, P. and Grafton, Q. R. (2015). A Stock Take of the Tax System and Directions for Reform: Five Years After the Henry Review. Tax and Transfer Policy Institute. 1-105. Web: [https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/files/uploads/taxstudiescrawfordanueduau/201503/stocktake\\_kereport\\_27feb2015\\_finalwebversion.pdf](https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/files/uploads/taxstudiescrawfordanueduau/201503/stocktake_kereport_27feb2015_finalwebversion.pdf), adresinden 21 Aralık 2017'de alınmıştır.
- Sherlock, F. M. (2017). Statutory, Average, and Effective Marginal Tax Rates in the Federal Individual Income Tax: Background and Analysis. *Congressional Research Service*, 7-5700.1-36. Web: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R44787.pdf>, adresinden Kasım 2017'de alınmıştır.
- Torgler, B. (2003). Tax Amnesty and Political Participation. Georgia State University, *Andrew Young School of Policy Studies, Atlanta (USA), Center for Research in Economics, Management and the Arts*. 1-36. Web: [file:///C:/Users/B50-70/Downloads/2004\\_tax\\_amnesty.pdf](file:///C:/Users/B50-70/Downloads/2004_tax_amnesty.pdf), adresinden 3 Şubat 2018'de alınmıştır.
- Taşkin, Ü. (2013). Rûsûm-i Örfiye. *The History Scholl*, Sayı XIV. 55-73. Web: [http://www.johschool.com/Makaleler/309717751\\_9-%20unaltaskinmakale.pdf](http://www.johschool.com/Makaleler/309717751_9-%20unaltaskinmakale.pdf), adresinden 8 Aralık 2017'de alınmıştır.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. *Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*, Yayın no: 51. 2-151. Web: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresinden 12 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Taxation Trends in the European Union (2017). Data for the EU Member States, Iceland and Norway 2017 Edition. Web: [https://ec.europa.eu/taxationcustoms/sites/taxation/files/taxationtrendsreport\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxationcustoms/sites/taxation/files/taxationtrendsreport_2017.pdf), adresinden 18 Kasım 2017'de alınmıştır.
- The World Bank Group (WBG). Kosovo Customs (2017). Europe and Central Asia Trade Facilitation Support Program Kosovo Time Release Study. Web: <https://dogana.rks-gov.net/wp-content/uploads/2017/06/Kosovo-Time-Release-Study-Final.pdf>, adresinden 19 Eylül 2018'de alınmıştır.
- Uchitelle, E. (1989). The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries. *FRBNY Quarterly Review*, 48-53. Web: <https://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/quarterlyreview/1989v14/v14n3article5.pdf>, adresinden 11 Ocak 2018 alınmıştır.
- Vjetari Statistikor i Republikës së Kosovës (2017). Agjencia e Statistikave të Kosovës. 1-263. Web: <http://ask.rks-gov.net/media/4032/vjetaristatistikorirepublik%C3%AB-s%C3%AB-kosov%C3%ABs-2017-final.pdf>, adresinden 12 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Vjetari Statistikor i Republikës së Kosovës (2016). Agjencia e Statistikave të Kosovës. 1-257. Web: [http://ask.rks-gov.net/media/1304/vjetari\\_statistikor-2016-shqip.pdf](http://ask.rks-gov.net/media/1304/vjetari_statistikor-2016-shqip.pdf), adresinden 13 Kasım 2017'de alınmıştır.
- Vazquez, M. J., Vulovic, V. and Liu Y. (2011). Direct Versus Indirect Taxation: Trends, Theory, and Economic Significance in Emilio Albi and Jorge Martinez-



Vazquez. *The Elgar Guide to Tax Systems*. Edward Elgar Publishing. 37-92. Web:[https://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1045&context=con\\_facpub](https://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1045&context=con_facpub), adresinden 28 Eylül 2018'de alınmıştır.

Wulf, D. L. and Sokol, B. J. (2005). *Customs Modernization Handbook*. Washington: The International Bank for Reconstruction and Development. Web: <https://siteresources.worldbank.org/INTEXPCOMNET/Resources/CustomsModernizationHandbook.pdf>, adresinden 2 Ekim 2017'de alınmıştır.

Web: [http://pubdocs.worldbank.org/e\\_](http://pubdocs.worldbank.org/e_) adresinden 15 Haziran 2018.

World Bank Group (2018). *Western Balkans Regular Economic Report No.13*. Web: <http://pubdocs.worldbank.org/en/701051523374120261/WBRER13-10Apr2018.pdf>, adresinden 11 Eylül 2018'de alınmıştır.

William G. Gale, A. Samwick, Dartmouth (2014). Effects of Income Tax Changes on Economic Growth, *Economic Studies at Brookings*, 1-15. Web: [https://www.brookings.edu/wpcontent/uploads/2016/06/09\\_EffectsIncomeTaxChangesEconomicGrowthGaleSamwick.pdf](https://www.brookings.edu/wpcontent/uploads/2016/06/09_EffectsIncomeTaxChangesEconomicGrowthGaleSamwick.pdf), adresinden 11 Kasım 2017'de alınmıştır.

Zipfel, F. (2012). The Impact of Tax Systems on Economic Growth in Europe. *Deutsche Bank Research*, 2012 (5). 1-12. Web: <https://www.dbresearch.com/prod/rpsenprod/prod0000000000461496/TheimpactoftaxsystemsoneconomicgrowthinEu.pdf>, adresinden 11 Kasım 2017'de alınmıştır.

Zyra Ndërkombëtare e Punës (2010). Profili i Sistemit të Sigurisë Sociale në Kosovë (Sipas Rezolutës 1244 [1999] të KS të OKB-së). 1-43. [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/-europe/-ro-geneva/-sro-budapest/documents/publication/wcms\\_168771.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/-europe/-ro-geneva/-sro-budapest/documents/publication/wcms_168771.pdf), adresinden 24 Kasım 2017'de alınmıştır.

## EKLER

### Ekler 1. 1. Araştırmada Kullanılan Türkçe Anket Formu

#### ANKET FORMU

#### Lütfen Seçtiğiniz Alanları (X) Şeklinde İşaretleyiniz

##### 1- Cinsiyetiniz

( ) Erkek

( ) Kadın

##### 2- Yaşınız

( ) 18-25

( ) 46-60

( ) 26-45

( ) 61 – ve üstü

##### 3- Eğitim Durumunuz

( ) İlköğretim

( ) Ön lisans

( ) Yüksek Lisans

( ) Lise

( ) Lisans

( ) Doktora

##### 4- Mükellefiyet Türünüz

( ) Kişisel Gelir Vergisi

( ) Kurumlar Vergisi

( ) Basit Usul

##### 5- Ne Kadar Süredir Vergi Mükellefisiniz?

( ) 1 yıldan az

( ) 6-16 yıl

( ) 1-5 yıl

( ) 17 yıl ve üstü

**6. Devletin vergi affı uygulamalarına başvurmasında yatan nedenlerin önem düzeylerini belirtiniz. Lütfen (X) şeklinde işaretleyiniz.**

<b>VERGİ AFLARININ NEDENLERİ</b>	<b>En Önemli</b>	<b>Önemli</b>	<b>Ne Önemli Ne Önemli</b>	<b>Önemsiz</b>	<b>En Önemsiz</b>
<b>EKONOMİK NEDENLER</b>					
Kayıtlara girmeyen gizli servetin meşru ekonomiye kazandırılarak ülke içinde yatırıma dönüşmesine imkan tanımak					
Faiz ve borç yükü ile faaliyetlerine son vermek isteyen işletmelerin tekrar ekonomik hayata kazandırılmalarına olanak sağlamak					
Ülkede yeni ekonomik reformlar uygulama sebebiyle borçları azaltmak ve vergi mükellefi uyumu yükseltmek					
<b>SİYASİ NEDENLER</b>					
Siyasi krizlerden sonra toplumu yatıştırmak					
Eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmek					
Eski yasaların yarattığı olumsuz etkileri gidermek					
Gerçekleştirilmek istenen toplumsal programların uygulanması için hızlı bir kaynak sağlamak					
<b>SOSYAL NEDENLER</b>					
Vergi uyumsuzluğu gösterenlere temiz bir sayfa açarak gelecekte vergi ile uyumlu birer mükellef olmalarını sağlamak					
Adil bir vergi sistemi kurmak, başkalarını düşünme ve dini inançlar gibi yüksek sosyal ve kişisel normlara saygı göstermek					
İdarece denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler arasındaki eşitsizlikleri gidermek					
<b>MALİ NEDENLER</b>					
Kamu gelirleri ile ülkedeki kamu harcamalarını dengelemek için kısa sürede devlet gelirlerini artırmak					
Tahsilinden ümit kesilmiş alacakların hiç değilse bir kısmını tahsil edebilmek					
Vergi aslının zamanında ödenmesi sonucunu elde etmek					
Yurtdışındaki gizli sermayenin yurda geri döndürülmesi					
<b>TEKNİK VE İDARİ NEDENLER</b>					
Vergi idaresinin ve yargının iş yükünü hafifletmek					
Geçmişe ait birikmiş dosyaları tasfiye ederek geleceğe sağlıklı bir mali idare bırakabilmek					
<b>PSİKOLOJİK NEDENLER</b>					
Mükelleflerin bir ceza tehdidi olmaksızın vergiye karşı eskisinden daha fazla uyum göstermelerini sağlamak					
Affin son şans olduğu düşüncesiyle kayda girmeyen veya vergi kaçıran mükelleflerin ortaya çıkmalarını sağlamak					

**7. Vergi aflarıyla ilgili aşağıda yer alan görüşlere katılma düzeyinizi belirtiniz.  
Lütfen (X) şeklinde işaretleyiniz.**

VERGİ AFFI İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
<b>OLUMLU GÖRÜŞLER</b>					
Vergi afları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli bir uygulamadır					
Vergi afları vergi aslının tahsilatını hızlandırır					
Katı yaptırımlarla desteklenmiş bir kereye özgü vergi afları vergiye olan uyumu artırır					
Vergi afları vergi yönetimi ve yargısının iş yükünü azaltır					
Siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinde sonra af bir zorunluluktur					
Vergi afları gelecekte mükelleflerin vergi yükünü azaltır					
Vergi afları kayıt dışı unsurların beyan edilmesi yönünden yararlı bir uygulamadır					
Vergi afları yükümlülükleri yerine getirmeyi teşvik eder					
Vergi afları tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir					
Vergi afları denetim eksikliğinin yarattığı olumsuzlukları giderir					

<b>OLUMSUZ GÖRÜŞLER</b>					
Af adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler					
Vergi afları vergi idaresi ve yargısının iş yükünü hafifletmez					
Af dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerinin azaltarak zamanla vergi kaçırmalarına neden olur					
Sık sık af yasalarının çıkarılması ve cezaların bağışlanması vergi yasalarının önemsiz olduğu sonucunu doğurur					
Vergi afları yeni af beklentilerini beraberinde getirir					
Vergi afları dürüst vergi mükelleflerin rekabet gücünü azaltır					
Af vergi yasalarına uyumu azaltır					
Vergi afları vergi uyumuna etkiyi azaltır					
Vergi afları vergi işlemeyi teşvik eder					
Vergi suçları tasarlanarak bilinçli olarak işlediğinden affa layık değildir					

**8. Vergi aflarının başarılı olabilmesi için yapılması gereken uygulamaları gerekli görme düzeyinizi belirtiniz. Lütfen (X) şeklinde işaretleyiniz.**

<b>YAPILMASI GERKENLER</b>	<b>Çok Gerekli</b>	<b>Gerekli</b>	<b>Ne Gerekli Ne Gereksiz</b>	<b>Gereksiz</b>	<b>Çok Gereksiz</b>
Bir daha vergi affı yapılmayacağı bilinci yerleştirilmelidir					
Af ile sağlanacak kolaylıklar affa katılımı teşvik edici olmalıdır					
Vergi afları kamuoyuna yeterince tanıtılmalıdır					
Vergi affından yararlanabilmek için verilen süre yeterli uzunlukta olmalıdır					
Vergi affından yararlananlar gizlenmelidir					
Vergi daireleri teknolojik açıdan güçlendirilmelidir					
Vergi denetimleri sıklaştırılmalıdır					
Vergi affından sonra vergi cezaları ağırlştırılmalıdır					
Af vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmelidir					
Aftan sonra ciddi ve katı yaptırımlar uygulanmalıdır					

**9. Ülkemizde uygulanan vergi aflarının etkileri ile ilgili aşağıdaki yargılara katılma düzeyinizi belirtiniz. Lütfen (X) şeklinde işaretleyiniz.**

<b>VERGİ AFLARININ ETKİLERİ</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>
<b>VERGİ AFLARININ SOSYAL ETKİLERİ</b>					
Vergi idaresi ve yargısının iş yükü azalmıştır					
Mükelleflerin vergi ödeme istekleri artmıştır					
Birçok kişi vergiye uyumlu birer mükellef haline gelmiştir					
Vergi kaçırانların geçmiş beyanlarını düzeltmeleri ve kaçırdıkları vergileri ödemeleri sağlanmıştır					
Vergi aflarıyla dürüst mükellefler cezalandırılmış, vergi kaçırانlar ısı ödüllendirilmiştir					
Sürekli tekrarlanan vergi afları, dürüst mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azaltmıştır					
<b>VERGİ AFLARININ EKONOMİK ETKİLERİ</b>					
Vergi afları, zor durumdaki bir kısım mükellefi ekonomik hayata kazandırarak devlete gelir akışı sağlamıştır					
Vergi afları vergiye olan uyumu azaltarak kayıt dışı ekonomide artışa neden olmuştur					
Vergi afları, vergi kaçırانlarla dürüst mükellefler arasında haksız rekabete oluşumuna neden olmuştur					
Sık sık yapılan vergi afları mükellefleri vergi kaçırmaya özendirek devleti kayba uğratmıştır					
<b>VERGİ AFLARININ MALİ ETKİLERİ</b>					
Bütçe açıklarının kapatılmasında hızlı bir gelir akışı sağlanmıştır					
Daha önce gizlenen mükelleflerin kayıt altına alınması ile vergi tahsilatı genişlemiştir					
Ödenmesine ve tahsil edilmesine imkan görülmeyen kamu alacakları tahsil edilmiştir					
Vergi afları, dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini azaltmış, devleti de gelir kaybına uğratmıştır					

**11. Ankette yer almayan fakat vergi affı konusunda belirtmek istediğiniz düşüncelerinizi varsa lütfen belirtiniz.**

## EKLER

### Ekler 1. 2. Araştırmada Kullanılan Arnavutça Anket Formu

#### FORMA E ANKETËS

##### Shënoni Me (X) Fushat të Cilat i Përzgjedhni

**1- Gjinia**

( ) Mashkull

( ) Femër

**2- Moshë**

( ) 18-25

( ) 46-60

( ) 26-45

( ) 61 – e më tepër

**3- Edukimi**

( ) Shkolla Fillore

( ) Student

( ) Master

( ) Shkolla e Mesme

( ) I diplomuar

( ) Doktoraturë

**4- Lloji i Tatimpaguesit**

( ) Tatimi në të Ardhurat Personale

( ) Tatimi në të Ardhurat e Korporatave

( ) Tatimi i Paragjykuar

**5- Që sa kohë jeni tatimpagues?**

( ) Më pak se 1 vit

( ) 6-16 vite

( ) 1-5 vite

( ) 17 vite e më tepër



**6. Tregoni nivelin e rëndësisë së arsyeve të qeverisë për shpalljen e amnistisë tatimore në vend. Shënoni me (X) fushat të cilat i përzgjidhni**

ARSYET PËR SHPALLJE TË AMNISTISË TATIMORE	Shumë e Rëndësishme	E Rëndësishme	As e Rëndësishme As e Parëndësishme	E Parëndësishme	Shumë e Parëndësishme
<b>ARSYET EKONOMIKE</b>					
Rikthimi i asetëve nga ekonomia e fshehur në ekonominë e ligjshme ekonomin formale, dhe në investime të rregullta					
Rikthimi i atyre bizneseve të cilat ishin në prag të falimentimit, nëpërmjet faljes së borxheve tatimore dhe ndëshkimeve					
Të reduktoj borxhet e këqija, dhe të ngrit disiplinën tek tatimpaguesit, për të ndërmarr reforma të reja ekonomike në vend					
<b>ARSYET POLITIKE</b>					
Masë qetësuese për shoqërinë në kohë krizash					
Të likuideojë transaksionet financiare të administratës së vjetër					
Të tejkaloj efektet negative të ligjeve dhe rregulloreve të kaluara					
Burim të hyrash për jetësim të programeve të reja politike në vend					
<b>ARSYET SOCIALE</b>					
Të trajtoj shmangësit e tatimit me një tretman të veçantë me qëllim të kthimit të tyre në tatimpagues të rregullt					
Të instaloj një sistem të drejtë tatimorë, respektues ndaj normave të larta sociale dhe personale siç janë: altruizmi, dhe besimet fetare					
Të eliminojen pabarazitë në mes taksapaguesve të cilët i nënshtrohen auditimit dhe atyre që nuk i nënshtrohen					
<b>ARSYET FINANCIARE</b>					
Të rrisë të ardhurat shtetërore në afat të shkurt, me qëllim të ekuilibrit të hyrave publike me shpenzimet publike në vend					
Mbledhja e një pjese të borxhit të papaguar, e cila përndryshe do të trajtohej si borxh i keq (I humbur)					
Për të mbledh pagesën e tatimit në kohë e vetë					
Të riatdhesoj kapitalin e fshehur jashtë vendit					
<b>ARSYET TEKNIKE DHE ADMINISTRATIVE</b>					
Të rrisë efikasitetin e administratës tatimore dhe të lehtësoj punën e gjyqësorit					
Të evitoj dosjet e grumbulluara me qëllim të aplikimit të një regjimi të ri fiskal në vend					
<b>ARSYET PSIKOLOGJIKE</b>					
Të ofroj një shans për delinkuentët tatimor, duke i liruar nga kërcënimi për ndëshkim dhe gjoba, me qëllim të disiplinimit në të ardhmen					
Të siguroj tatimpaguesit se amnestia tatimore është shans i fundit për ta					

**7. Tregoni opinionin e juaj lidhur qëndrimet për shpalljen e amnistisë tatimore në vend. Shënoni me (X) fushat të cilat i përzgjidhni**

OPINIONET PËR SHPALLJE TË AMNISTISË TATIMORE	Pajtohem Absolutisht	Pajtohem	Edhe Pajtohem Edhe Nuk ptojem	Nuk Pajtohem	Nuk Pajtohem Absolutisht
<b>OPINIONET POZTIVE</b>					
Amnestia tatimore është një aplikim i nevojshëm për tatimpaguesit në situatë të vështirë ekonomike					
Amnistitë e taksave përshpejtojnë mbledhjen e taksave					
Amnistia e njëhershme e taksave e mbështetur nga sanksione të forta rrit pajtueshmërinë e taksave					
Lehtëson punën e administratës tatimore dhe gjyqësorit nëpërmjet pastrimit të dosjeve të akumuluar të tatimpaguesve të padisiplinuar					
Pas recesioneve politike dhe ekonomike, amnistia tatimore paraqitet si domosdoshmëri					
Amnistia e tatimore zvogëlon barrën e taksave ndaj tatimpaguesve në të ardhmen					
Amnistia e taksave është e dobishme për deklarimin e aktiviteteve informale					
Amnistitë e taksave inkurajojnë përmbushjen e detyrimeve					
Amnistia tatimore është një metodë e dobishme për të mbledhur të ardhura tatimore të papaguara					
Amnistia tatimore korrigjon dobësit e shkaktuar nga mungesa e mbikëqyrjes					

<b>OPINIONET NEGATIVE</b>					
Amnistia tatimore ndikon negativisht në parimet e drejtësisë dhe barazisë, për shkak se taksapaguesit e rregullt mund të kenë ndjenjë padrejtësie					
Amnistia tatimore nuk shërben si lehtësues në punën e administratës tatimore dhe gjyqësorit					
Amnistia tatimore ndikon negativisht në pajtueshmërinë vullnetare të tatimpaguesve më parë të ndershëm, të cilët e shohin amnistinë si të padrejtë dhe të cilët tani janë më pak të motivuar për të paguar taksat e tyre					
Përsëritja e shpesht e amnistisë tatimore mund të interpretohet si një shenjë e paaftësisë së qeverisë për të zbatuar ligjet e saj					
Amnistia tatimore nxitë shpresën te tatimpaguesit për amnisti të ardhshme					
Amnistitë tatimore zvogëlojnë fuqinë konkurruese të tatimpaguesve të ndershëm					
Amnistitë tatimore zvogëlojnë respektimin dhe aplikimin e ligjeve në vend					
Amnistia e tatimore zvogëlonë pajtueshmërinë e ndaj taksave					
Amnistia tatimore inkurajon mos deklarimin e taksave					
Shkeljet tatimore të bëra me vetëdije nuk meritojnë falje					

**8. Tregoni veprimet e nevojshme që duhet të ndërmerren për një amnisti tatimore të suksesshme në vend. Shënoni me (X) fushat të cilat i përzgjidhni**

VEPRIMET E DOMOSDOSHME PËR NJË AMNISTI TË SUKSESSHME	Shumë e Nevojshme	E Nevojshme	As e Nevojshme As e Panevojshme	Nuk është e Nevojshme	Shumë e Pa Nevojshme
Duhet të vendoset një bindje psikologjike te tatimpaguesit se nuk do të përsëritet edhe një amnisti tatimore					
Lehtësirat që duhet të sigurohen me amnisti duhet të inkurajojnë pjesëmarrjen e gjerë					
Qeveria duhet të rrisë vetëdijesimin e publikut për programin e ofruar të amnitisë tatimore ne vend					
Periudha kohore e amnitisë tatimore duhet të jetë e mjaftueshme për të përfituar nga ajo të gjithë të interesuarit					
Duhet të garantohet konfidencialiteti i përfituesve nga amnistia tatimore					
Administrata tatimore duhet të përforcohet dhe të pajiset me teknologji informatike të avancuar					
Pas amnitisë tatimore duhet të përforcohen mekanizmat e kontrollit të administratës tatimore dhe auditorët e licencuar					
Pas amnitisë tatimore qeveria duhet të praktikoj ngritje të gjobave dhe pagesave të interesit për keq deklarim					
Amnistia duhet të kryhet në të njëjtën kohë edhe me ndërmarrjen e masave për forcim të sistemit tatimor					
Masa serioze dhe strikte duhet të zbatohen pas amnitisë tatimore					

**10. Tregoni nivelin e ndikimit të amnistisë tatimore në vend. Shënoni me (X) fushat të cilat i përzgjidhni**

<b>NDIKIMI I AMNESTISË TATIMORE</b>	<b>Pajtohem Absolutisht</b>	<b>Pajtohem</b>	<b>Edhe Pajtohem Edhe Nuk ptojem</b>	<b>Nuk Pajtohem</b>	<b>Nuk Pajtohem Absolutisht</b>
<b>NDIKIMET SOCIALE</b>					
Punët e administratës tatimore dhe gjyqësorit lehtësohen dhe zvogëlohen					
Rritet gatishmëria vullnetare e tatimpaguesve për të paguar tatimet					
Shumë tatimpagues bëhen të rregullt dhe të disiplinuar					
Amnistitë tatimore i shtyjnë shmangësit e tatimeve ti korrigjojnë deklaratimet tatimore të kaluara dhe të paguajnë tatimet e fshehura					
Amnistitë tatimore i ndëshkojnë tatimpaguesit e rregullt ndërsa i shpërblejnë shmangësit e tatimeve					
Amnistitë tatimore të përsëritura dobësojnë gatishmërinë e tatimpaguesve të rregullt për të paguar tatimet					
<b>NDIKIMET EKONOMIKE</b>					
Amnistitë tatimore i sjellin të ardhura shtesë shtetit duke inkuadruar një pjesë të shmangësve të tatimit në deklaratues të disiplinuar					
Amnistitë e taksave kanë zvogëluar respektimin e taksave dhe kanë rritur ekonominë informale					
Amnistitë tatimore ndikojnë në shfaqjen e konkurrencës së padrejtë midis tatimpaguesve të ndershëm dhe shmangësve të tatimeve					
Amnistitë e shpeshta tatimore kanë shkaktuar shmangien tatimore dhe kanë ndikuar në humbjen e të hyrave shtetërore.					
<b>NDIKIMET FINANCIARE</b>					
Amnistitë tatimore ofrojnë një rrjedhje të shpejt të hyrave për të mbuluar deficitet buxhetore në vend					
Amnistitë tatimore duke përfshirë në regjistra tatimpaguesit e fshehur ndikojnë në zgjerimin e bazës tatimore në vend					
Amnistitë tatimore krijojnë stabilitet duke arkëtuar borxhet publike të grumbulluara					
Amnistitë tatimore duke ndikuar në dëmtimin e vullnetit dhe disiplinës të tatimpaguesve të rregullt ndikojnë në rënien e të ardhurave shtetërore					

**10. Shprehni mendime tjera lidhur me amnistinë tatimore në vend?**

## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Enis ABDURRAHMANİ  
Doğum Yeri ve Tarihi : Kosova, Mitrovicë, 1980  
Medeni Hali : Evli, 2 Çocuk Sahibi  
İletişim Bilgileri : enis\_mt@hotmail.com  
+383 45 322 194 (GSM)



### EĞİTİM

1994-1998 Frank Bardhi Lisesi  
1998-2004 Hasan Prishtina Üniversitesi İktisat Bölümü  
2005-2010 Hasan Prishtina Üniversitesi İktisat Ana Bilim Dalı  
İşletme Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı

### İŞ DENEYİMİ

2004-2008 Trepça A.Ş. - Finans  
2008-2015 Trepça A.Ş. - Denetim Müdürü (Devam ediyor)  
2015-2018 Isa Boletini Üniversitesi İktisat Bölümü – Öğr.Grv  
(Devam ediyor)

### YABANCI DİL

İngilizce YDS: 58.75

### YAYINLARI

#### Makaleler

1. ABDURRAHMANİ, E., TMAVA, Q., ALİU, Zh. D. (2017). “Theoretical and Practical Aspect of Creative Accounting: Kosova Perspectives”. Tenth Scientific International Conference. Regional Development Issues, Tendencies and Challenges. Prishtina. 269-288.
2. DOĞAN Z., ABDURRAHMANİ E. (2018): “Kosova’da Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11 (55). 832-838.

