

**VERGİ AFLARI VE MERSİN HALKININ
VERGİ AFLARINA BAKIŞ AÇISI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ERCAN YILDIRIM

**MERSİN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE
ANABİLİM DALI**

**MERSİN
AĞUSTOS- 2019**

**VERGİ AFLARI VE MERSİN HALKININ
VERGİ AFLARINA BAKIŞ AÇISI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ERCAN YILDIRIM

**MERSİN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE
ANABİLİM DALI**

**Danışman
Prof. Dr. Veli Kargı**

**MERSİN
AĞUSTOS - 2019**

ONAY

Ercan YILDIRIM tarafından Prof. Dr. Veli KARGI danışmanlığında hazırlanan "Vergi Afları ve Mersin Halkının Vergi Aflarına Bakış Açısı" başlıklı çalışma aşağıda imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından oy birliği ile Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Görevi	Ünvanı, Adı ve Soyadı	İmza
Başkan	Prof. Dr. Veli KARGI	
Üye	Prof. Dr. İlder ÜNLÜKAPLAN	
Üye	Doç. Dr. İ. Erdem SOFRACI	

Yukarıdaki Jüri kararı Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 08.08.2019 tarih ve 2019/58... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Yusuf Gürhan TOPÇU
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



Bu tezde kullanılan özgün bilgiler, şekil, tablo ve fotoğraflardan kaynak göstermeden alıntı yapmak 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine tabidir.

ETİK BEYAN

Mersin Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde belirtilen kurallara uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada,

- Tez içindeki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlâk kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda ilgili eserlere bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu,
- Atıfta bulunduğum eserlerin tümünü kaynak olarak kullandığımı,
- Kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı,
- Bu tezin herhangi bir bölümünü Mersin Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunmadığımı,
- Tezin tüm telif haklarını Mersin Üniversitesi'ne devrettiğimi beyan ederim.

ETHICAL DECLARATION

This thesis is prepared in accordance with the rules specified in Mersin University Graduate Education Regulation and I declare to comply with the following conditions:

- I have obtained all the information and the documents of the thesis in accordance with the academic rules.
- I presented all the visual, auditory and written informations and results in accordance with scientific ethics.
- I refer in accordance with the norms of scientific works about the case of exploitation of others' works.
- I used all of the referred works as the references.
- I did not do any tampering in the used data.
- I did not present any part of this thesis as an another thesis at Mersin University or another university.
- I transfer all copyrights of this thesis to the Mersin University.

2 Ağustos 2019 / 2 August 2019

İmza / Signature

Ercan Yıldırım

ÖZET

Vergi, devletlerin en büyük gelir kaynağı olarak bilinir. Siyasi iktidarlar çoğu zaman mali, iktisadi, siyasi, idari gibi nedenlere dayanarak vergi aflarına başvururlar. Özellikle kırılgan yapıli ekonomilerde bu durum oldukça sık görölmektedir. Ancak bu uygulamaların sıklığı arttıkça vergide adalet, vergide eşitlik gibi bazı vergisel kavramlar çerçevesinde olumsuzluklar meydana gelmektedir. Sık vergi aflarının yanında uygulama alanı bulan ve vergi aflarına benzer yanları olan uzlaşma kurumu da çalışma kapsamında yer almıştır. Ülkemizde cumhuriyet tarihinden bu yana çıkarılan 40'a yakın vergi affı çıkarılması bazı önemli sorunlara yol açmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde, bu sorunlar teorik düzeyde ele alınmıştır. Daha sonra ülkemizde çıkarılan af kanunları incelemeye alınmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise Mersin ilinde 200'ü mükellef, 200'ü maliye personeli olmak üzere toplam 400 katılımcıya anket uygulaması yapılmıştır. Elde edilen verilerden hareketle, IBM SPSS Statistics 24 programı kullanılarak ölçek geliştirilmiş ve faktör analizi uygulaması yapılmıştır. Sonuç olarak vergi aflarının olumsuz etkilerinin olduğu, uzlaşma kurumunun bazı yönlerinin vergi aflarına benzediğı hem mükellefler hem maliye personelleri tarafından kabul görmüştür.

Anahtar Kelimeler: Vergi Affı, Uzlaşma, Vergi Adaleti

Danışman: Prof. Dr. Veli KARGI, Maliye Anabilim Dalı, Mersin Üniversitesi, Mersin.

ABSTRACT

Tax is known as the largest source of income for states. Political governments often resort to tax amnesties in order to accelerate the inflow of cash on the basis of financial, economic, political and administrative reasons. This is particularly common in fragile economies. However, as the frequency of these practices increases, negativities occur within the framework of some tax concepts such as justice in tax and equality in tax. In addition to frequent tax amnesties, the conciliation institution, which has a field of application and similar aspects to tax amnesties, was also included in the study. Since the republic's history in our country, nearly 40 tax amnesty issued has led to some important problems. In the first part of the study, these problems are discussed at theoretical level. Then, the amnesty laws passed in our country were examined. In the last part of the study, a questionnaire was applied to a total of 400 participants, 200 of whom are taxpayers and 200 of which are staff of the ministry of treasury and finance. Based on the data obtained, scale was developed by using SPSS 24 software and factor analysis was applied. As a result, both taxpayers and staff of the ministry of treasury and finance have accepted that tax amnesty has negative effects and that some aspects of the reconciliation institution are similar to tax amnesty.

Keywords: Tax Amnesty, Reconciliation, Tax Justice

Advisor: Prof. Dr. Veli KARGI, Department of Public Finance, The University of Mersin, Mersin.

TEŐEKKÖR

Çalışma sürecimde yardım ve katkılarını esirgemeyen değerli danışmanım Prof. Dr. Veli Kargı'ya, anket çalışmalarımda yardımcı olan değerli arkadaşlarım Ali Cahit Kaplan'a, Mustafa Ulusal'a, Onur Kaęan Enni'ye, kamu kurumları ile iletişim sağlamama büyük katkısı olan Vergi Műfettiři Yusuf Dadak'a, istatistik deneyimlerini benimle paylaşan Ahmet Sakallı'ya, manevi desteklerini hiç esirgemeyen Kadir Tamaç'a, Gizem Esra Kul ve diğer arkadaşlarıma, aileme, hocalarıma ve değerli katkılarından dolayı jűri űyelerine teőekkűr ederim.



İÇİNDEKİLER

	Sayfa
İÇ KAPAK	i
ONAY	ii
ETİK BEYAN	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
TABLolar DİZİNİ	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ	x
KISALTMALAR VE SİMGELER	xi
1. GİRİŞ	1
2. DEVLETİN VERGİ ALACAĞINI ORTADAN KALDIRAN NEDENLER VE VERGİ AFLARI	3
2.1. Devletin Vergi Alacağını Ortadan Kaldıran Nedenler	3
2.1.1. Ödeme	3
2.1.2. Zamanaşımı	4
2.1.3. Terkin	5
2.1.4. Diğer Nedenler	6
2.2. Vergi Afları	6
2.2.1. Af Kavramı ve Vergi Affı	6
2.2.2. Vergi Aflarının Kapsamı	7
2.2.3. Afların Hukuki Niteliği	9
2.2.3.1. Anayasa Hukuku Çerçevesinden Af Kavramı	9
2.2.3.2. Ceza Hukuku Çerçevesinden Af Kavramı	10
2.2.3.3. Vergi Hukuku Çerçevesinden Af Kavramı	11
2.2.4. Vergi Aflarına Başvurma Gerekçeleri	12
2.2.4.1. Ekonomik Nedenler	12
2.2.4.2. Mali Nedenler	13
2.2.4.3. Teknik ve İdari Nedenler	15
2.2.4.4. Siyasi Nedenler	16
2.2.4.5. Psikolojik Nedenler	17
2.2.5. Vergi Afları İle İlgili Temel Görüşler	17
2.2.5.1. Vergi Affı Yanlısı Görüşler	18
2.2.5.1.1. Siyasi, Mali ve Ekonomik Bunalım Dönemlerinin Ertesinde Affın Zorunlu Olduğu Görüşü	18
2.2.5.1.2. Vergi Mevzuatının Anlaşılmaz Olduğu Görüşü	18
2.2.5.1.3. Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturduğu Görüşü	19
2.2.5.1.4. Denetim Eksikliğinin Yaratdığı Olumsuzlukların Giderilmesi Görüşü	20
2.2.5.1.5. Vergi Aslının Tahsilatının Hızlandırılması Görüşü	21
2.2.5.1.6. Vergi Yönetimi ve Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi Görüşü	21
2.2.5.1.7. Af yanlısı diğer görüşler	22
2.2.5.2. Vergi Affı Karşıtı Görüşler	23
2.2.5.2.1. Vergi Afları, Vergide Adaleti Ve Eşitliği Olumsuz Yönde Etkiler Görüşü	23
2.2.5.2.2. Vergi Affı Kanunlara Uyumu Azaltır Görüşü	24
2.2.5.2.3. Vergi Suçları Tasarlanarak İşlendiğinde Affa Layık Değildir Görüşü	25
2.2.5.2.4. Vergi Afları, Vergi İdaresi Ve Vergi Yargısının İş Yükünü Hafifletmez Görüşü	25
2.2.5.2.5. Vergi Affı Karşıtı Diğer Görüşler	26
2.2.6. Başarılı Bir Vergi Affı Uygulaması İçin Gerekli Koşullar	27
2.2.6.1. Vergi Affının Bir Kereye Özgü Olması	27
2.2.6.2. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi	28
2.2.6.3. Vergi Affından Sağlanacak Faydanın Affa Katılımı Teşvik Etmesi	29
2.2.6.4. Vergi Affı Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması	30

2.2.6.5. Vergi Affının Yeterince Tanıtılması Ve Halkla İlişkiler	30
2.2.6.6. Vergi Affı Uygulamasında Mahremiyet Sağlanması	31
2.2.7. Vergi Aflarının Vergisel Kavramlar Üzerindeki Etkisi	32
2.2.7.1. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi	32
2.2.7.2. Vergi Aflarının Vergi Ahlakına Etkisi	33
2.2.7.3. Vergi Aflarının Vergi Adaletine Etkisi	35
2.2.7.4. Vergi Aflarının Mükellef Tutum ve Davranışlarına Etkisi	36
2.2.7.5. Vergi Aflarının Vergi Dairesi Çalışanları üzerindeki Etkisi	37
3. TÜRKİYE'DE UYGULANMIŞ VERGİ AFLARI VE AF BENZERİ MÜESSESELER	39
3.1. TÜRKİYE'DE UYGULANMIŞ VERGİ AF KANUNLARI	39
3.1.1. Türkiye'de 1960 Yılı Öncesi Vergi Affı Uygulamaları	40
3.1.2. Türkiye'de 1960 Yılı Sonrası Vergi Afları Uygulamaları	42
3.1.3. Türk Vergi Sisteminde Vergi Affı Benzeri Müesseseler ve Vergi Affıyla Karşılaştırılması	55
3.1.3.1. Türk Vergi Sistemi'nde Yer Alan Af Benzeri Müesseselerin İncelenmesi	56
3.1.3.1.1. Hata Düzeltme	56
3.1.3.1.1.1. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması	57
3.1.3.1.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolları	58
3.1.3.1.2. Yanılma	58
3.1.3.1.3. Pişmanlık ve Islah	58
3.1.3.1.4. Cezalarda İndirim	59
3.1.3.1.5. Uzlaşma	60
3.1.3.1.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	61
3.1.3.1.5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	63
3.1.4. Vergi Affının Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması	64
3.1.4.1. Vergi Affının Cezalarda indirim ile Karşılaştırılması	64
3.1.4.2. Vergi Affının Pişmanlık ve Islah ile Karşılaştırılması	65
3.1.4.3. Vergi Affının Uzlaşma ile Karşılaştırılması	65
4. MERSİN İLİNİN VERGİ AFFI BİLİNCİNİN ÖLÇÜLMESİ VE VERGİ AFFINA BAKIŞ AÇISININ DEĞERLENDİRİLMESİ	70
4.1. Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarıyla İlgili Yapılmış Ampirik Çalışmalar	70
4.2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Sınırları ve Metodolojisi	77
4.2.1. Araştırmanın Amacı	77
4.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları	77
4.2.3. Araştırmanın Metodolojisi ve Ölçek Geçerliliği	78
4.3. Bulgular ve Yorumlama	80
4.3.1. Demografik Bilgiler	80
4.3.2. Faktör Analizi ve Aşamaları	83
4.3.2.1. Faktör Analizi	83
4.3.2.2. Faktör Analizinin Aşamaları	83
4.3.2.2.1. Veri Setinin Faktör Analizi İçin Uygunluğunun Değerlendirilmesi	84
4.3.2.2.2. Faktörlerin Elde Edilmesi	85
4.3.2.2.3. Faktörlerin Rotasyonu (Eksen Döndürme)	86
4.3.2.2.4. Faktörlerin Adlandırılması	87
4.3.3. Vergi Affı ve Uzlaşma Ölçeğine İlişkin Bulgular	89
4.3.3.1. Güvenilirlik Analizi	90
4.3.3.2. Demografik Faktörlere İlişkin Bulgular	91
4.3.3.3. Faktörlere İlişkin Bulgular	104
5. SONUÇLAR VE ÖNERİLER	106
KAYNAKLAR	109
EKLER	118
ÖZGEÇMİŞ	121

TABLÖLER DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları	20
Tablo 2. Cumhuriyet Tarihi Boyunca Uygulanmış Vergi Af Kanunları	39
Tablo 3. Vergi Affı Örnek Uygulama Tablosu	51
Tablo 4. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (TL)	63
Tablo 5. 2012-2018 Yılları Arası Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları	67
Tablo 6. Vergi Affı Örnek Uygulaması	68
Tablo 7. Bağımsız t-testi analizi	80
Tablo 8. Mükelleflere ve Maliye Personellerine Ait Cinsiyet, Yaş Grubu ve Eğitim Durumları Dağılımı	81
Tablo 9. Mükelleflerin Gelir Düzeyi, Mükellefiyet süresi, Mükellefiyet Türü, Tabi Olunan Usul ve Gelir Unsuru Dağılımı	82
Tablo 10. Maliye Personelinin Hizmet Yılı ve Mesleki Unvan Dağılımı	82
Tablo 11. KMO ve Bartlett's Testi	84
Tablo 12. Faktör Sayıları ve Açıklanan Toplam Varyans Miktarları (Total Variance Explained)	85
Tablo 13. Döndürülmüş Faktör Matrisi (Rotated Component Matrix)	86
Tablo 14. Faktörlerin Madde Sayıları ile Numaraları	89
Tablo 15. Çalışmada Kullanılan İstatistik Testlere İlişkin Bilgiler	90
Tablo 16. Cronbach Alpha Modeli Güvenilirlik Değerleri	90
Tablo 17. Cronbach-Alpha değeri	91
Tablo 18. Cinsiyete Göre Analiz Sonuçları	91
Tablo 19. Yaş Aralığına Göre Analiz Sonuçları	92
Tablo 20. Eğitim Durumlarına Göre Analiz Sonuçları	93
Tablo 21. Eğitim Durumlarına Göre Analiz Sonuçları 2	94
Tablo 22. Gelir Düzeyine Göre Analiz Sonuçları	96
Tablo 23. Gelir Düzeyine Göre Analiz Sonuçları 2	97
Tablo 24. Tabi Olunan Usule Göre Analiz Sonuçları	99
Tablo 25. Tabi Olunan Gelir Unsuruna Göre Analiz Sonuçları	100
Tablo 26. Mükellefiyet Sürelerine Göre Analiz Sonuçları	101
Tablo 27. Maliye Personellerinin Unvanlarına Göre Analiz Sonuçları	102
Tablo 28. Maliye Personellerinin Hizmet Sürelerine Göre Analiz Sonuçları	103
Tablo 29. Faktörler Arasındaki Korelasyon İlişkisi (Pearson Korelasyon)	104

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 1. 2018 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Toplam Vergi Tutarları (Milyon TL)	62
Şekil 2. Özdeğer-Faktör Grafiği	79



KISALTMALAR VE SİMGELER

Kısaltma/Simg	Tanım
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
FA	Faktör Analizi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GU	Gelir Uzmanı
GUY	Gelir Uzman Yardımcısı
GV	Gelir Vergisi
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KV	Kurumlar Vergisi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VM	Vergi Müfettişi
VMY	Vergi Müfettiş Yardımcısı
VUK	Vergi Usul Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TVS	Türk Vergi Sistemi

1. GİRİŞ

Devlet kavramının vücut bulmasıyla birlikte önem kazanan kavramlardan birisi de vergi kavramı olmuştur. Farklı tanımlamalarla karşımıza çıkan vergi, devletin kamusal hizmetlerini karşılamak amacıyla mükelleflerden cebren ve karşılıksız aldığı ekonomik değerler olarak ifade edilebilir. Devletin egemenlik yetkisine dayanarak mükelleflere yüklediği bu yükümlülüğün asıl işlevi kamusal hizmetlerin sunulması için gerekli kaynak ihtiyacının temin edilmesidir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 3). Devletler birçok gelir kaynağına sahip olsa da devlet gelirleri içerisinde en büyük paya vergiler sahiptir. Vergiler, bir nevi vatandaşla devlet arasında hak ve yükümlülük doğuran bir bağ kurar. Devleti meydana getiren vatandaşların vergi borcunu ödeme yükümlülüğü mevcutken, devletin de kamu hizmeti yükümlülüğü haizdir. Vergi ödeyen mükellefler vatandaş olmanın getirdiği birçok kamusal alandan faydalanma hakkına sahiptir. Her ne kadar verginin teorik tanımında karşılıksız olma ilkesi mevcut olsa da vergilerin kamu harcamalarını karşılama özelliği vardır. Karşılıksız olma ilkesi vatandaşın bireysel kamu harcaması talebinde bulunamaması durumunu ifade eder.

Vergisel ilişki incelendiğinde borç/alacak ilişkisinin olduğunu gözlemlenir. Alacaklı tarafta devlet yer alırken, borçlu tarafta mükellefler yer almaktadır. Dolayısıyla vergi kavramı hem devlet hem de mükellefler adına önem arz eden bir konudur. Verginin bu öneminden dolayı vergiye ilişkin tüm tanımlamalar, kavramlar, uygulamalar vb. üzerinde dikkatle durulması gereken konulardır. Bu kavramlardan bir tanesi de vergi aflarıdır. Dünyada af kavramı sadece hukuksal boyutuyla değil; toplumsal boyutuyla da gündemi sürekli meşgul eden uygulamalardır.

Af kavramı esas itibarıyla ceza hukukunda yer alan uygulama olarak bilinir. Oysa Türk vergi hukukunda da af kavramının etkileri görülmektedir. Vergi afları gelişmiş ve gelişmemiş ülkelerde kullanılan bir araçtır. Vergi affı denilince, genel olarak vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden hareketler gerçekleştirenlere uygulanan hukuki ve idari yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Devlet bu durumda vergi alacağının bir kısmından ya da tamamından vazgeçmiş olur. Devletin alacağından vazgeçmesine neden olan birçok gerekçe mevcuttur. Fakat en önemli gerekçe kısa sürede hazineye para girişi sağlamaktır. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan ülkemizde vergi aflarına sık başvurulduğu kabul edilir bir gerçek haline bürünmüştür. Bu durum hem mükellefler üzerinde sorunlara yol açmakta hem de vergi dairesi çalışanları üzerinde sorunlara yol açmaktadır.

Vergi afları siyasi, mali, ekonomik, psikolojik gerekçelerle çıkarılabilmektedir. Vergi afları amacına uygun şekilde çıkartıldığı zaman, faydalı bir araç olarak görülebilir. Fakat salt siyasi kaygılarla çıkarılan vergi af kanunları, başta dürüst mükelleflerin vergi psikolojisinde olumsuzluklar meydana getirebilir. Vergi adaleti, vergi ahlakı, vergi bilinci gibi kavramları da gündeme getiren vergi afları, mükellefin vergiye uyum sürecine de ket vurabilir. Bu yönüyle düşünüldüğünde vergi aflarına mükellefin bakış açısı oldukça önemlidir.

Ülkemizde sık başvurulanan vergi aflarının yanında vergi aflarına benzer müesseseler de bulunmaktadır. Pişmanlık, cezalarda indirim, uzlaşma gibi müesseseler vergi aflarına benzemektedir. Vergi afları kanunlara dayanarak çıkartılır ve kanunun belirttiği süreler dâhilinde geçerlidir. Oysa vergi affına benzer müesseseler süreklilik arz eder. Cumhuriyet tarihi boyunca ülkemizde otuzdan fazla vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Nerdeyse her bir buçuk yılda vergi aflarına başvurulması ve bunun yanında süreklilik arz eden vergi affına benzer müesseselerin de vergi gelirlerini azaltıcı etkisinin bulunması çalışmanın önemini daha da artırmaktadır.

Çalışmada öncelikle vergi aflarının teorik boyutu ele alınmıştır. Vergi affı kavramı, vergi affı gerekçeleri, başarılı vergi affı için gerekli koşullar, vergi aflarının yarattığı etkiler gibi teorik bilgiler, çalışmanın ilk bölümünü oluşturmaktadır. İkinci bölümde, ülkemizde cumhuriyet tarihinden günümüze çıkarılan vergi afları incelenmiş ve vergi affı benzeri müesseseler arasında karşılaştırma yapılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise ampirik analiz yapılmış; mükellefler ile maliye personellerinin konuya ilişkin görüşleri anket yöntemiyle ölçülmeye çalışılmış ve analiz sonuçları yorumlanmaya çalışılmıştır.

2. DEVLETİN VERGİ ALACAĞINI ORTADAN KALDIRAN NEDENLER VE VERGİ AFLARI

Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere mükelleflerden cebren ve karşılıksız aldığı parasal değerler olarak tanımlanabilir. Vergi alacaklısı devlet iken, vergi borçluları mükelleflerdir. Bu borç ilişkisinde, vergi borcunun sona erdirilmesi için birçok yöntem mevcuttur. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde vergi alacağını ortadan kaldıran nedenler ile vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında yer alan vergi aflarının teorik yapısı üzerinde durulacaktır.

2.1. Devletin Vergi Alacağını Ortadan Kaldıran Nedenler

Vergi borcunu ortadan kaldıran en bilinen yol ödemedir. Fakat vergi borcu sadece ödeme yolu ile ortadan kalkmamaktadır. Vergi borcunu ortadan kaldırmanın çeşitli yöntemleri vardır. Tezin konusunu oluşturan vergi aflarının da vergi alacağını ortadan kaldırması münasebetiyle çalışmanın ilk başlığını devletin vergi alacağının hangi yollarla sona erdiği konusu oluşturacaktır. Bu yollar ödeme, zamanaşımı, terkin, vergi afları gibi uygulamalardır.

2.1.1. Ödeme

10.01.1961 tarihli, 10703 sayılı numaralı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre vergi borcu mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenir. Vergilerin ödeme süreleri ise yine kanunda belirtilmiştir. İlgili süreler bazen sabit sürelere bağlanmış, bazen de değişken sürelere yer verilmiştir. Dolayısıyla kanunda normal ödeme süresi ve özel ödeme süresi ayrımı yer almıştır (Kızılot vd. 2007: 162).

-Normal Ödeme Süreleri: Vergi kanunlarında yer alan süreler sabit ve önceden belirlenmiş ise normal ödeme süresi şeklinde yorumlanır. Örneğin; 'Kurumlar vergisinde ödeme, gelirin ait olduğu yılı takip eden yılın Nisan ayıdır.' cümlesinde sabit bir zaman diliminden bahsedildiği ve değişmesinin mümkün olmadığı görülmektedir.

-Özel Ödeme Süreleri: Sürelerden bahsedilirken sabit bir tarih değil de belirli hallerin varlığına bağlanmış sürelerden bahsedilirse özel ödeme süresi olduğu anlaşılır. Dolayısıyla özel ödeme süreleri bir olayın meydana gelmesine bağlı olarak değişkenlik gösterir. Örneğin; 'Tarh edilen bir vergi üzerinde uzlaşma yoluna gidilirse, ödeme süresi uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir aydır' cümlesinden, zaman diliminin uzlaşma tutanağının imza tarihine göre değişiklik gösterdiği belirtilmiş olur.

2.1.2. Zamanaşımı

VUK madde 113'e göre, zamanaşımı vergi borcunun sona erdiren nedenlerin en önemlilerden biridir. Zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkmasını ifade eder. Zamanaşımında mükellefin müracaat edip etmemesi bir hüküm ifade etmez.

Zamanaşımının hukuki manada alacaklıyı cezalandırmak gibi bir amacı yoktur. Zamanaşımının kabul edilmesinin asıl nedeni kamu yararadır (Nas 2011: 311). Zamanaşımı ile hedeflenen amaçlar şu şekilde sıralanabilir (Uluatam ve Methibay, 2001: 147):

- Vergi alacaklısının alacaklarını daha iyi yönetebilmesi
- Devlet ile mükellef arasındaki alacak/borç ilişkisini uzun zaman askıda bırakmanın yaratacağı belirsizlikleri bertaraf edebilmek
- Mükelleflerin uzun yıllar belge saklama külfetinden kurtulması
- Yargı organlarını geçmiş dönemlerdeki aşırı dava yükünden kurtarmak

Vergi hukukumuzda zamanaşımı iki tür olarak karşımıza çıkmaktadır: Birincisi, vergi borcu için olması gereken koşulların sağlanmasına rağmen tarh edilemeyen veya edilmeyen vergilerin ortadan kalkmasına neden olan tahakkuk zamanaşımı, diğeri ise tahsil aşamasına gelmiş fakat süresi içinde tahsil edilemeyen veya edilmeyen vergilere ilişkin tahsil zamanaşımıdır (Uluatam ve Methibay, 2001: 148). Tahakkuk zamanaşımına ilişkin kanuni hükümler VUK'ta düzenlenmişken; tahsil zamanaşımına ilişkin hükümler, 21.07.1953 tarihli ve 8469 sayı numaralı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile kurallara bağlanmıştır. VUK madde 114'e göre vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. VUK'un atfettiği tarh zamanaşımı aksine hüküm bulunmadıkça bütün vergiler için geçerlidir. AATUHK'un 102. maddesine göre, amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Fakat uygulamada tahsil zamanaşımına vergi dairesinin müdahale ettiği görülmektedir. Ödeme, tahsil zamanaşımını kesen nedenler arasında yer alır. Vergi dairesince mükellefin adresine ulaşamazsa veya tahsilatın yapılamaması durumunda zamanaşımının son günlerinde memurlar tarafından cüz'i bir ödeme yapıp tahsil zamanaşımını kesilmektedir. Bu durum VUK'un 3.maddesinde yer alan vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır hükmüyle çelişmektedir. Mükellefin zamanaşımını kesmek için cüz'i ödeme yapması olası değildir. Çünkü kanun, zamanaşımına uğrayan borcun mükellefin ödemesi durumunda kabul edeceğini hükme bağlamıştır (Arslan ve Biniş, 2015: 37).

2.1.3. Terkin

Terkin kelime anlamı ile 'silme' anlamına gelmektedir. Bu yolla vergi alacağı tamamen ya da kısmen, tüm hukuksal sonuçlarıyla ortadan kaldırılmaktadır.

Vergi idaresi bakımından mükellefler büyük önem taşır. Mükellefi ekonomik yönden ayakta tutabilmenin önemi, o gün vergi almaktan çok daha önemlidir. Kısaca, mükellef idare için bir vergi kaynağıdır ve idare vergi kaynağını düşünmek zorundadır. Bu nedenle terkin müessesesi düzenlenmiştir (Mutluer, 2006: 154). VUK'un 115. Maddesi: Yangın, yer sarsıntısı, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler nedeniyle vergi terkininin söz konusu olabileceğini belirtmiştir. Verginin terkinini ancak ve ancak kanunda belirtilen hallerde ve koşullarda gerçekleştirebilir. Terkin konusu sadece VUK'ta düzenlenmemiştir. 6183 sayılı AATUHK ve VUK'ta çeşitli değişiklikler içeren 3239 sayılı kanunda da terkinine ilişkin maddeler mevcuttur. Terkininin çeşitli kanunlarda yer alan türleri mevcuttur. Bunlar, doğal afet nedeniyle, yargı kararları nedeniyle, tahakkuktan vazgeçme vb. olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Doğal afet nedeniyle terkin;

6183 sayılı AATUHK'nın da doğal afetlerde VUK hükümlerinin uygulanacağını belirttiği madde 115, doğal afetler nedeniyle terkin yapılabileceğini belirtmiştir. İlgili maddeye göre:

1. Varlıklarının en az üçte birini yitiren mükelleflerin afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borç ve cezaları,
2. Ürünlerinin en az üçte birini yitiren mükelleflerin, afete uğrayan arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına rastlayan yıla ilişkin olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve cezaları,

Zarara uygun biçimde kısmen ya da tamamen T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca (HMB) terkin olunur. Görüldüğü üzere kanun, yetkiyi HMB'e vermiştir.

- Vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla terkin;

Mükellef adına yapılan hatalar nedeniyle fazla tahakkuk veya tahsil edilen verginin terkinidir. Eğer vergi fazla tahakkuk ettirilmişse, vergi olması gereken miktara indirilir. Vergi tahakkuk etmiş fakat fazla tahsil edilmişse, mükellefe 1 yıl içinde yapacağı başvuruya istinaden ret ve iade olunur (Kırbaş, 1999: 151).

- Yargı kararlarına dayanılarak yapılan terkin;

Mükellef yapılan işlemler sonucu kısmen veya tamamen haksızlığa uğradığını ileri sürerek yargı kuruluşlarına başvurmuş ve haklı olduğu kısmen/tamamen kabul edilmiş ise idari yargı kararı gereği idare terkin işlemine girecektir. Terkin işleminin gerçekleşmesi için süresi içinde itiraz ya da temyiz yoluna başvurulmamış olması ya da başvurulup kararın kesinleşmiş olması gerekmektedir (Kırbaş, 1999: 151).

- 6183 sayılı kanuna göre yapılan terkin;

6183 sayılı kanunun 106. maddesine göre, tahsili imkânsız olan veya tahsil yapılabilmesi için yapılacak giderlerin tahsil edilecek tutardan fazla olması durumunda, 213 sayılı kanun kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirası, diğer amme alacaklarında 20 Türk Lirasına kadar zamanaşımı süresi beklenmeksizin terkin olunabilir. Kanunda belirtilen tutarların içinde bulunulan yıla göre değişiklik göstereceği de unutulmamalıdır.

- Tahakkuktan vazgeçme yoluyla yapılan terkin;

213 sayılı VUK'un 115. maddesine göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplamı 27 Türk Lirasını aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespit edilmesi halinde HMB tarafından belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.

Görüldüğü üzere hukukumuzda terkin konusunda hakkaniyeti sağlama ve mükellef odaklı çözüm yolları mevcuttur. Fakat kanunda yer alan ifadelerin kesin olmaması tespit ve kararın alınması noktasında yetkili kurumu işaret etmektedir.

2.1.4. Diğer Nedenler

Vergi alacağı ödeme, zamanaşımı, terkin gibi nedenlerle sona erebilir. Fakat bunların dışında vergi borç ve cezalarının kısmen veya tamamen sona erdiği durumlar da mevcuttur. Bunlar; vergi afları, hata düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ıslah, uzlaşma gibi uygulamalardır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde vergi borcunu sona erdiren diğer nedenlerden ayrıntılı olarak bahsedileceğinden bu bölümde ayrıca incelenmemiştir. Çalışmanın ağırlık noktasını oluşturmasından dolayı vergi afları konusu ana başlık altında ele alınmıştır.

2.2. Vergi Afları

Bu başlık altında öncelikle af kavramından ve vergi affı kapsamında bahsedilecektir. Daha sonra vergi aflarının anayasa hukuku, ceza hukuku ve vergi hukuku içerisindeki yerine değinilecektir.

2.2.1. Af Kavramı ve Vergi Affı

Köken olarak Yunanca'dan doğan ve 'unutmak' anlamına gelen 'amnistia' kelimesi, hemen hemen dünya çapında, her durumda Avrupa ve Amerika dillerinde yer almıştır. Af, bir suçluyu (en azından suç şüphesi altındaki birini) devletin hukuksal bir işlemiyle, diğer bir deyişle maddi anlamda bir yasayla, tamamen veya kısmen eyleminin tüm ya da en azından ağırlaştırıcı

sonuçlarından belirli zaman diliminde işlenmiş suçlardan özgür kılmaktır (Gropengiesser, 2010: 28).

Kökeni Arapçadan dilimize gelen af kelimesi, Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre bir suçu, bir kusuru veya hatayı bağışlama anlamına gelmektedir. Af kavramı, hukuk biliminde oldukça tartışmalı kavramlardan biridir. Tartışmalar özellikle affın siyasi temeller üzerine kurulduğu noktasındadır.

Özünde siyasi bir işlem olarak atfedilen af kavramı, devletin suçluları cezalandırmaktan ya da daha önce verilmiş olan cezayı yerine getirmekten vazgeçmesi olarak tanımlanabilir (Taşkın, 2015: 99). Geniş anlamıyla af, suça isnat edilen olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Neredeyse tüm ceza kanunlarının kapsamında olan af, ceza hukuku açısından kamu davasını ve cezayı ortadan kaldıran bir sebep olarak gösterilmiştir (Keleş, 2002: 77).

Vergi affı denilince genel olarak vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden hareketler gerçekleştirenlere uygulanan hukuki ve idari yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Devlet bu durumda elde edeceği gelirden vazgeçmektedir. Vergi affı söz konusu olduğunda genel olarak vergi aslı ve vergi cezaları kastedilir (Kargı, 2010: 30). Tarhedilmiş vergilerin belirli süre içinde ödenmesi şartıyla, bunlara ilişkin cezaların ya da gecikme zammının affedileceği öngörülmektedir. Vergi affı esas itibarıyla vergi cezalarını sona erdirir; bazen de ceza ile birlikte vergi aslının bir kısmı da af kapsamına alınabilir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 180). Vergi afları mükellefler için bir fırsat olarak görülebilir. Katılımı teşvik etmek amacıyla affedici yönü vardır. Mükellefler için fırsat olmasının nedeni de vergi aflarının gecikmiş olan vergilere ilişkin olmasıdır (Fisher, Goddeeris ve Young, 1989: 15). Bu durumda mükellefler gecikmiş olan vergi borçlarını/cezalarını ödeyebilme fırsatı elde etmiş olurlar.

Vergi aflarının temel özellikleri şunlardır (Şenyurt, 2008: 89);

- Vergi afları kanunlarla çıkartılır.
- Vergi affı sonrası devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi afları geriye yürür; etkileri geçmiş olaylara tesir eder.
- Devlet vergi affıyla birlikte cezalandırma yetkisinden feragat etmiş olur.

2.2.2. Vergi Aflarının Kapsamı

Anayasamızın 73. Maddesi: *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.”* şeklindedir. Af çıkartma yetkisi ise anayasanın 7.maddesine göre Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM) aittir. Bu yetki devredilemez. Dolayısıyla vergi affının kapsamı çıkarılan mali af yasalarında ya da af yasalarına ilişkin çıkarılan tebliğlerde yer almaktadır.

Vergi afları, genel af yasaları içinde mali aflara ilişkin birkaç maddeyle, özel olarak çıkartılan vergi kanunlarıyla, belirli vergi ve cezaları kapsayan af yasalarıyla, vergi aflarına özgü düzenlemelerle, borçların zamana yayıldığı (taksitlendirildiği), ödeme kolaylığı sağlayan düzenlemelerle gerçekleşmektedir. Vergi affı kavramı bilimsel olarak kullanılan bir kavram olsa da, af içeren kanunlar değişik isimlerle çıkarılmaktadır; ödeme kolaylığı, tahsilatın hızlandırılması, vergi borçlarının yeniden yapılandırılması gibi. Bu tür aflar geçici kanun niteliğine sahip olsalar da mevzuatın asli parçası haline gelmekte ve kalıcı kurumsal bir niteliğe dönüşmektedir (Yılmaz, 2017: 268).

Devletler af kanunlarıyla affın kapsamını, yararlanma koşullarını ve aftan faydalananları olanları tek taraflı olarak belirlemektedir. Bu yüzden vergi aflarının kapsamı, katılım şartları, düzenlenişi ve süresi değişiklik gösterebilir. İçeriği itibarıyla vergi afları, vergi ve vergiye bağlı alacakların bir kısmı ile kovuşturma ve incelemeden vazgeçmektir. Af kapsamına giren alacakların hesap yönetimi ise amaca göre farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; faiz alacağından tamamen vazgeçilebilmekte ya da faiz oranları düşürülebilmektedir (Yılmaz, 2017: 268).

Vergi affı kapsamına genel olarak vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin cezalar, gecikme zamları/faizleri ve diğer cezalar girmektedir. Fakat çıkarılan vergi afları incelendiğinde, af yasalarındaki belirgin noktanın vergi cezaları olduğu söylenebilir (Narinoğlu, 1991: 27). Cezaların affında uygulanacak ilkelerin belirlenebilmesi açısından, vergi cezalarının niteliğinin bilinmesi gerekmektedir. Vergi cezalarının niteliği konusunda iki görüş mevcuttur. İlk görüşe göre vergi cezaları, işlenen vergi suçlarıyla devletin uğradığı zararı karşılama amacı olan uygulamadır. Bu durumda fiiliyatın yaptırımla karşılanması adli bir suç teşkil etmez. Fiile karşı öngörülen yaptırım hazinenin zararını telafi etmek amaçlı olmamakla birlikte herkese örnek bir ceza vermek amacına yönelikse, bu suç vergi suçu olarak nitelendirilir. Dolayısıyla vergi cezalarının bir kısmının zarar karşılığı, bir kısmının da cezai nitelikte olduğu söylenebilir. Diğer görüşe göre ise vergi cezaları bir zarar karşılığı değildir; sadece cezai niteliktedir. Yani vergi cezalarının amacı, zararı karşılamak değil; zararı aşan tutarda suçluyu cezalandırmaktır (Kargı, 2011: 104).

Dünya üzerinde vergi affı uygulamalarına bakıldığında, afların farklı biçimlerde uygulandığı görülmektedir. Vergi yükümlüsünün beyanda bulunmama cezalarının affı (beyan affı), geçmişteki vergi beyanlarının cezasız olarak düzeltilmesi (düzeltme affı), mükelleflerin yaptığı ödemeye istinaden belirli dönemlerdeki gelir kaynaklarının araştırılmaması (araştırma affı), geçmiş dönemlerdeki yasal olarak tutarlı şekilde tutulmayan kayıtların affı (kayıt tutma affı) ve suçluların kovuşturma dokunulmazlığı (kovuşturma affı) şeklinde çeşitli af biçimleri görülmektedir (Ağar, 2005: 330).

2.2.3. Afların Hukuki Niteliği

Hukuk, toplumu oluşturan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve müeyyidelerle desteklenmiş kurallar bütünü olarak ifade edilebilir. Hukuk, kamu hukuku ve özel hukuk olmak üzere iki ana dala ayrılmıştır. Özel hukuk tarafların eşit olduğu hukuki durumu ifade ederken; kamu hukuku devletin egemenlik gücüne göre ilişkileri düzenleyen hukuk dalıdır (Bilici, 2017: 4). Vergi hukuku vergisel ilişkiden doğduğu için kamu hukuku çerçevesinde ele alınmaktadır.

Affin hukuk sisteminde yer almasının temel sebebi, yapılmış olan olası haksızlıkların kaldırılmak istenmesidir (Çağan, 1982: 112).

Türk hukukunda mali affa ilişkin VUK ve Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) tanımlama yapılmamıştır. Bu nedenle çalışmalarda mali af ve vergi affı şeklinde çeşitli tanımlamalara yer verilmiş; bazen de bu kavramlar benzer anlamlarda kullanılmıştır. Vergi affı kapsamına vergi borçları, vergi asılları ve gecikme zamları girerken mali af kapsamına kamuyu ilgilendiren idari cezalar, Sosyal Güvenlik Kurumu borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisinden doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, devlet bankalarının çiftçilere sağladığı krediler girer. Dolayısıyla mali af, vergi affını da kapsayan daha geniş kapsamlı bir tanımdır (Aygün, 2012: 88).

Af kavramı, genel olarak anayasa ve ceza hukuku tarafından düzenlenmiş; fakat aynı zamanda hüküm ve neticeleri açısından idare hukuku, borçlar hukuku ve usul hukuku alanlarında da etkileri hissedilen kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Keyman, 1965: 1). Disiplin cezaları ve idari yaptırımlar açısından bakıldığında idare hukuku, idari yaptırım türü sonucu olan vergi afları açısından vergi hukuku ile ilişkili olan af kurumu, ceza hukuku dışında teorik esasları ve temel ilkeleri tam yerleşmemiş bir kurumdur (Yılmaz, 2017: 264).

2.2.3.1. Anayasa Hukuku Çerçevesinden Af Kavramı

Bilindiği üzere demokratik ülkelerin hukuksal anlamda en üst normu anayasal normlardır. Bu nedenle de bazı önemli kavramların anayasal düzeyde ele alınmış olması önemlidir. Bu önemli kavramlardan birisi de af kavramıdır. Ülkemizde olduğu gibi af kavramı, affa yetkili organların kimler olduğu İsviçre, Danimarka, Fransa, İspanya, İtalya, Japonya gibi birçok ülkede anayasal çerçevede hüküm altına alınmıştır (Şenlik, 2008: 5). Ülkemizin hali hazırdaki 1982 anayasası affa ilişkin maddeler barındırmaktadır:

MADDE 87- (Değişik: 21/1/2017-6771/5 md): *Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesin hesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası andlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile **genel ve özel af** ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen*

yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir. Ayrıca anayasamızda cumhurbaşkanının özel af çıkarma yetkisinin olduğu belirtilmiştir.

Anayasamızın 169. maddesi orman suçlarına ilişkin bilgiler barındırmaktadır. İlgili maddede orman suçlarına münhasıran genel ve özel af çıkarılmayacağı belirtilmektedir.

Vergi aflarına getirilen en büyük eleştiri, af uygulamasının eşitlik ilkesine ters düşmesi noktasındadır. Türk hukukunda eşitlik ilkesini düzenleyen en üst norm anayasadır. Anayasamızın 10.maddesi karşısında vergi aflarının nasıl değerlendirildiği, vergi afları ile eşitlik ilkesi arasındaki ilişkinin nasıl kurulduğu çok önemlidir. Vergi aflarının zedelendiği nokta eşitlik ilkesidir. Anayasadaki *“devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır.”* hükmü yasama, yürütme ve yargıya hitap etmektedir. Yani meclisin çıkaracağı af kanunu yükümlülükten ve denetimden azade değildir. Bu konudaki ilk görev de yasamaya düşmektedir. Yasama organı vergi yükümlülükleri açısından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri göz önünde bulundurarak hareket etmelidir. Bu konudaki ikinci görev yargıya düşmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin yasama organının bu konudaki takdir yetkisini keyfi olarak kullanıp kullanmadığını, eşitlik ilkesi içerisinde hareket edilip edilmediğini denetleme ve eşitliğe açıkça aykırı düzenlemeleri iptal etme yükümlülüğü mevcuttur (Yılmaz, 2017: 285).

Anayasamız af konusunda detaya girmemiştir. Özellikle ceza hukuku başta olmak üzere farklı hukuk alanlarında detaylı bilgilere yer verilmiştir.

2.2.3.2. Ceza Hukuku Çerçevesinden Af Kavramı

Af denilince akıllara ceza hukukunun geldiği bir gerçektir; fakat af kavramı sadece ceza hukukunda yer alan bir kavram değildir. Af ile ilgili konularda yapılan bilimsel çalışmaların genellikle cezaların affı ve ertelenmesi konusunda olduğu kabul edilir. Bu yüzden af ile ilgili düzenlemelerin çoğu ceza kanunlarında yapılır. Af konusu aslında anayasa hukukunu daha çok ilgilendirir. Çünkü af kanunu çıkartan organ yasama organıdır veya özel af çıkarma yetkisine sahip cumhurbaşkanıdır (Armağan, 2001: 348).

TCK’nın 65. maddesi genel af uygulanması durumunda hükmolunan cezaların bütün neticeleriyle ortadan kalkacağını söylemektedir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında ise, özel afla birlikte hapis cezasının infazının sona erdirebileceği veya adli para cezasına çevirebileceği yer almaktadır.

Ceza hukuku açısından incelendiğinde, vergi aflarına doğrudan etki eden durum söz konusu değildir. Ancak Türk vergi düzenlemelerinde vergi suçları idari ve adli suçlar olmak üzere iki ayrı tabana inşa edilmiştir. Kaçakçılık gibi adli vergi suçu oluşturan fiillerde, suç işleyenler hapis cezasıyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu gibi durumlarda hürriyeti bağlayıcı ceza alan

taraflar, ceza hukukunda yer alan af uygulamasıyla birlikte cezadan kurtulma olanağına sahiptir. Ceza hukukunda yer alan af müessesesi bu yönüyle vergi affı kurumuna etki etmektedir.

2.2.3.3. Vergi Hukuku Çerçevesinden Af Kavramı

Vergi hukuku bir yanda devletin, diğer yanda mükelleflerin olduğu vergi ilişkisini inceler. Dolayısıyla vergi hukuku kamu hukukunun alt dalıdır ve vergisel ilişkide eşitlik söz konusu değildir (Bilici, 2017: 4).

Vergi hukukunda yer alan suç ve ceza kavramları, ceza hukukunun genel ilkeleri dikkate alınarak kurulmuş olmakla birlikte, vergi hukukunun kendine özgü yapısı nedeniyle bazı farklılıkları kendi içerisinde barındırmaktadır (Saban, 2001: 457).

Ülkemizde kural olarak yasaların geriye yürümezliği söz konusudur. Geriye yürümezliğin bazı istisnaları mevcuttur. Bunlardan en önemlisi kanunun lehe uygulanmasıdır. Af kanunları lehe sonuç doğurduğu için geriye yürütülür ve vergilendirme işlemlerini etkiler. Af kanunlarının geriye yürütülmesine kanunların tabiatından doğan bazı özelliklerin sebep olduğu söylenebilir. Zira af kanunları geçmişi yok sayan kanunlardır; gelecekte işlenecek fiiller için kullanılması söz konusu olmamaktadır. Gelecek fiillere uygulanması planlanan bir af kanunu, hukuk mantığı ile ters düşer. Bu nedenle af kanunları geriye yürütülmekte ve genellikle hangi tarihe kadar işlenen suçlarda uygulanacağı belirtilmektedir (Kaya, 2014: 127).

Anayasamızın 87.maddesi TBMM'nin genel af ve özel af çıkartma yetkisine değinmiş; 104. maddesi ise Cumhurbaşkanı'nın af yetkisini belirlemiştir. Dolayısıyla ilgili maddelerde af çıkarmaya yetkili kimlikler belirlenmiştir. Bu düzenlemelere baktığımızda vergi aflarına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Bu nedenle vergi afları genel ve özel aflar içerisinde değerlendirilebilir. Çünkü vergi aflarına ilişkin bir yasak söz konusu değildir(Saban, 2001: 458) Dolayısıyla vergi yasalarında da 'vergi affı' kavramına yer verilmemesi veya kanunun af kavramından kaçınması, vergi aflarının genel ve özel af kapsamında yer aldığını göstermektedir.

VUK'ta vergi affına ilişkin herhangi bir düzenlemenin olmaması ihmal edilmiş bir konu değildir; bilakis kasıtlı olarak mükelleflerde herhangi bir af beklentisi oluşmasını önlemek amacıyla böyle bir düzenlemenin doğrudan vergi kanunlarında yer almaması son derece tabiidir (Saygın, 2013: 160). Eğer kanunda böyle bir düzenleme olsaydı, mükelleflerde vergi affının sürekli olan bir uygulama olduğu fikri oluşacaktı ve devlet bu konudaki uygulamalarının sürekli olacağını kabullenmiş olacaktı. Dolayısıyla bu durum her ne kadar mükelleflerde yeniden af çıkacağı beklentisini yok etmese de, devletin af konusunda kendisini ifşa etmemesi açısından olumlu bir durum olarak görülebilir.

2.2.4. Vergi Aflarına Başvurma Gerekçeleri

Vergi affı uygulamaları, istenmeyen mali ve ekonomik sonuçların bertaraf edilmesi şeklinde gerçekleştirilir. Aynı zamanda vergi idarelerinin iç işleyişinden kaynaklanan nedenler vergi yapısında bozulmalar meydana getirebilmektedir. Ayrıca ülkemizde vergi denetim ve incelemelerinin sınırlı olması da etkin bir denetim yapıncaya kadar vergi aflarını gündeme getirmektedir. Bunların yanında vergi gelirlerinin tahsil hızının artırılması, vergi dairelerinin iş yükünün hafifletilmesi, yargı organlarının iş yükünün azaltılması gibi gerekçelerle de vergi affı çıkarılabilmektedir (Taşkın, 2010: 125). Vergi afları her ne kadar mükellefe kolaylık sağlama, vergi dairelerinin yükünü azaltma gibi sonuçlara ulaşmak için çıkarılsa da, vergi dairesi çalışanlarının genel kanısı vergi dairesine ekstra yük oluşturduğudur. Mükelleflerin yapılandırma ile birlikte vergi borçlarını taksitlendirmesi ve akabinde taksit ödemelerini aksatmaları, vergi dairelerine yeni bir yük doğurmaktadır. Ayrıca mükellefin taksitlerinin ödememesi tahsil hızını da yavaşlatmaktadır. Vergi aflarının vergi dairelerinin yükünü azalttığı ve tahsil hızını artırması, vergi borcunu ve cezasını taksitlendirip ödemeye devam eden mükellefler için geçerlidir. Aksi durumda vergi afları karşımıza yeni bir yük olarak çıkmaktadır.

Aflar özellikle yönetim değişikliklerinin, iç karışıklıkların, devrimlerin yaşandığı zamanlarda bunalımları atlatabilmek adına bir iyileştirme görevi üstlenebilir. Ekonomik, mali, siyasi bunalımlar sonrasında af konusu gündeme gelebilir. Özellikle ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde hali hazırdaki yasalarla değil; içinde bulunulan döneme göre uygun yasalarla bunalım dönemleri atlatılabilir (Kargı ve Yüksel, 2010: 31). Bunalım zamanlarında vergi affına gidilmesi, kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıkan adaletsizlikleri ve hataları kısmen de olsa telafi etmek suretiyle, toplumsal barışın sağlanmasına yardımcı olabilir (Çetin, 2007: 174).

Af kanunlarında kamu yararı düşüncesi ön planda yer alsa da, siyasi nedenlerle çıkarılmış af kanunlarının olması, her vergi af kanununun çıkarıldığı dönem özelliklerini taşıması, aflarla ilgili inceleme yapılırken af kanununun kendi koşulları içerisinde değerlendirilmesi, daha gerçekçi görünmektedir. Çünkü vergi affı çıkarılması aslında bir istisnai durumdur. Fakat af çıkarılmasındaki temel amaç kamuya ek kaynak yaratmaktır. Bahsi geçen diğer amaçlar ek kaynak yaratmanın gölgesinde yer alan amaçlardır (Taşkın, 2010: 127). Vergi aflarına başvurma gerekçeleri birçok nedene bağlı olabilir. Fakat en önemli gerekçelerin ekonomik, mali, siyasi ve psikolojik gerekçeler olduğu söylenebilir.

2.2.4.1. Ekonomik Nedenler

Vergi affı uygulamalarının önemli gerekçelerinden biri ekonomik gerekçelerdir. Af uygulamalarına neden olan ekonomik gerekçelerin temelinde de iki unsur yer alır. İlki, belge

düzeninin yerleşmiş yapıda olmaması nedeniyle beyan edilmeyen servetlerin, gizlenmiş gelirlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde yurt dışına kaçırılan sermayenin legal ekonomiye kazandırılarak yurt içinde yatırıma dönüşmesini sağlamaktır. İkincisi ise, yüksek enflasyon ve istikrarsız politikalar nedeniyle mükellef üzerinde yaratılan olumsuz etkilerin bertaraf edilmesidir (Doğan ve Besen, 2008: 53-54).

Devletin sürekli artış gösteren kamusal ihtiyaçlarının gerektirdiği maliyetlere gönüllü uyumun yetersiz olması sebebiyle artan gelir ihtiyacını karşılamak ekonomik neden olarak görülebilir. Ülke içinde yaşanan ekonomik bunalımlar nedeniyle işletmelerin mali gücünde zayıflama ve işletme sahiplerinin borçlarını ödeyemez durumda olmaları, vergi aflarının gerekliliğini gündeme getirmektedir. Ülke yöneticileri zaman zaman piyasadaki bu bunalımlar için, diğer bir deyişle piyasayı canlandırmak için af düzenlemelerine gitmiştir. Ekonomi genelinde faydalı etkileri olmayan kara paranın, ülke ekonomisinde işlem görmesi amacıyla vergi afları kullanılır. Vergi aflarıyla birlikte beyana dâhil olan gizli varlıklar düşük oranda vergilendirildiğinden gizli varlıklar karanlıktan çıkar (Çetin, 2007: 173). Hala varlığını devam ettiren kara para ekonomisi, geçmiş zamanlardan bu yana kayıtlı ekonomi ile mücadele içindedir. Vergi adaleti açısından da büyük yaralar açan bu durum, kara para ekonomisi ile yani kayıt dışı ekonomi ile mücadele zorunluluğunu ortaya koymuştur. Bu nedenle kara para sorununu tamamen ortadan kaldırmaya bile, olumsuz etkilerini azaltma çabaları nedeniyle vergi affı uygulamalarına yer verilmiştir (Akgün, 1994: 22).

Vergi af kanunlarının çıkarılmasındaki ekonomik gerekçelerden bir diğeri bütçe açıkları ve bütçe açıkları sonucunda meydana gelen enflasyondur. Af kanunu çıkartılmasıyla elde edilen kaynaklar bütçe açıklarının kapatılması için kullanılmıştır. Özellikle 1991 yılında yaşanan körfez savaşı nedeniyle tahmin edilenin üzerinde açık veren bütçemiz için ek ödeneğe ihtiyaç duyulmuştur (Akgün, 1994: 23).

Ekonomik sebeplerle vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin, bu yükümlülüklerinin ve yaptırımlarının bir kısmının veya tamamının bağışlanmasıyla ekonomik hayattan çekilmelerinin önlenmesi, vergi aflarının ekonomik nedenini oluşturur (Doğan ve Besen, 2008: 54). Çünkü mükellefler devlet için sürekli gelir kaynağıdır. Devlet af yoluyla kaynağın kökünü kurutmak yerine, mükelleflerin ekonomik hayatını idame ettirmeleri için af yoluyla bir şans tanımış olur.

2.2.4.2. Mali Nedenler

Devletin vergi affına başvurmasının temel nedeni, kamu gereksinimlerinin gerektirdiği maliyetlere gönüllü katılımın yeterli olmaması sebebiyle artan gelir ihtiyacını karşılamaktır. Özellikle yetersiz denetimin olması, etkin bilgi toplama sisteminin olmaması, otokontrol sağlayıcı

belge düzeninin yerleşmiş olmaması gibi nedenlerle, vergi gelirlerinin büyük bölümü kaybedilmektedir (Doğan ve Besen, 2008: 55).

Ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik konjonktür ve mali bunalımlar, ülkede yaşayan bütün mükellefleri etkilemektedir. Ekonomik ve mali durumdan olumsuz etkilenen mükelleflerin işlem hacimlerinin azalması ve ödemede sıkıntıya düşmesi kuvvetle muhtemeldir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 136). Vergi affının mali gerekçesi, tahsil edilme olasılığı azalmış olan alacakların, çıkarılan af kanunlarıyla tahsil edilmesi, bütçe açıklarının kapatılması ve zamanında tahsil edilemeyen vergilerin yapılandırma dönemi içerisinde toplanmasını sağlamaktır. Devlet artan kamu ihtiyaçları neticesinde gelire sürekli ihtiyaç duyar; fakat bazı dönemlerde ihtiyacı şiddetli artış gösterebilir. Böyle zamanlarda vergi oranlarında artış yapmak veya bütçeyi küçültme yoluna gitmek, bunalım içerisinde bulunan bir ekonomiyi daha da kötü hale getirebilir. Bu tür durumlarda çıkış yollarından birisi af kurumudur. Ülkemiz incelendiğinde, genel olarak enflasyon oranının yüksek olduğu, yüksek miktarlarda iç ve dış borca sahip olduğumuz görülmektedir. Türkiye gibi enflasyon ve borç sarmalına zaman zaman yakalanan kırılgan ekonomilerde vergi geliri elde etmek büyük önem arz etmektedir. Bu yüzden hükümetler olumsuz etkileri bertaraf etmek için vergi af kanunlarını gelir aracı olarak kullanabilmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013, 259). Fakat vergi afları tartışmalı bir gelir aracıdır. Bir vergi affının bariz amacı kısa vadeli geliri artırmaktır. Bu durum affın uygulanma başarısına göre işe yarar veya yaramaz (Alm, 1998: 1).

Örneğin; Endonezya’da mükellefler vergi ödemekten kaçınmak için şunları yaparlar (Said, 2017: 2):

- Zenginliklerini yurtdışında saklarlar ve bunları mülk/hisse gibi başka yatırımlarda kullanırlar.
- Zenginliklerini Endonezya’da depozit ya da bildirmedikleri hisse şeklinde saklarlar.
- Zenginlikleri nakit biçimde saklayarak vergi mükellef kimlikleri olmayan kişilere emanet ederler.
- Zenginlikleri yasa dışı işlere yatırırırlar.

Mali amaç kapsamındaki af kanunları, genel olarak vergi kaçaklarının yakalanması, cezaların affedileceğinin belirtilerek tahsil gücü düşük vergilerin tahsil edilmesi gibi amaçlarla çıkartılmaktadır. Böylece kaçırılan vergilerin ekonomiye kazanımı sağlanmış olur. Aynı zamanda mükellef sayısı artırılarak vergi gelirlerinde de artış söz konusu olur (Demir vd., 2016: 279). Gerek mükellef sayısındaki artışı gerek vergi gelir artışı nedeniyle af yoluna başvurulmaktadır. Her ne kadar mali gerekçelerle çıkarılan afların birincil amacı vergi geliri elde etmekse de, yasa dışı işlerin azaltılması gibi tali amaçlar da mevcuttur.

Mali affa başvurma gerekçelerinden bir diğeri de mali af yapma gereklerinin ortadan kaldırılamamasıdır. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin, vergi kaçakçılığı boyutunun henüz

istenilen düzeyde olmaması, vergi ödevlerini olması gereken şekilde yapan işletmelere güvenli hukuksal ortamların yaratılmaması ve vergi ihtilaflarının istenen düzeyde olmaması gibi kalıtsal sorunlar mali affı zorunlu kılmaktadır (Bıyık, 2010). Dolayısıyla sağlıklı bir yapı kurulmadığı sürece mali af içinden çıkılmaz sarmal haline dönüşecektir.

2.2.4.3. Teknik ve İdari Nedenler

Vergi af kanunları çıkartılmasında teknik ve idari nedenler önemli rol oynamıştır. Vergi sistemindeki hali hazırdaki karışıklıkları bertaraf etmek amacıyla, aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir revizyona gitmek için, af ile geçmiş dönemlerin tasfiyesi gerekli olabilir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103). Teknik gerekçelerle çıkarılan aflar, vergi idaresinin etkinliği ve vergi yargısının iş yükünü azaltmaya yöneliktir. Vergi yargısı ve vergi idaresinin çeşitli gelişmelere ayak uyduramaması, vergi alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı vergi alacaklarının vergi yargısı sürecinden geçerek tahsil aşamasına kadar çok uzun süreler geçmesi teknik nedenlerle af kanunlarının çıkartılmasının gerekçelerini oluşturur (Taşkın, 2010: 126).

Vergi aflarının bilinen gerekçelerinden birisi de gerek idari gerek yargıdaki sorunlar nedeniyle, beyana dayalı vergi sistemin başarılı olarak uygulanamamasıdır. Beyan sistemindeki başarısızlığın iki düzeyde ortaya çıktığı söylenebilir. İlki, beyan sisteminin bütünleyici parçası olan vergi denetimindeki yetersizliklerdir. İkincisi, yargıya intikal etmiş ihtilaflarda adli hatalardan kaynaklanan adaletsizliği gidermektir. Başarılı bir beyan sistemi için öncelikle hukuk devleti ilkesini benimsemiş güçlü devlet otoritesine, rasyonel bir vergi sistemi düzenlenmesine ve güçlü vergi idaresine gerek vardır. Kanunun tahsilini emrettiği vergilerin tahsil edilememesi, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede etkinliğin sağlanamaması, devlet otoritesini olumsuz etkileyen bir durumdur. Sürekli ve genel vergi yasalarıyla tahsili yapılamayan vergilerin, geçici kanunlarla, yani vergi aflarıyla tahsil edilmesi bu durumun göstergesidir. Beyan dışı bırakılan gelirlerin, vergi denetimi neticesinde kayıtlara alınması ve yaptırım uygulanması, aslında sürecin doğal işleyişidir. Fakat yetersiz denetim sonucunda vergi adaletinin vergi kaçakçısı lehine bozulduğu da bir gerçektir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 137).

Teknik ve idari nedenler birbirinden bağımsız düşünülemez. Teknik, kelime anlamıyla yol, yöntem, araç demektir. Dolayısıyla yöntemin kendisi teknik nedeni oluşturur; uygulama aşaması ise idari nedeni oluşturur. Özellikle teknik ve idari gerekçelerle çıkartılan vergi afları minimum düzeyde tutulmak isteniyorsa, öncelikle vergi sisteminin güçlü bir araç olması gerekmektedir. Güçlü bir araçtan kasıt, vergi sisteminin açık, anlaşılır, adaletli, katılımı teşvik edici ve mükellefleri yormayan bir sistemin olmasıdır. Tekniği sağlam oluşturulmuş vergi sisteminin ikinci problemi uygulama aşamasıdır ki bu da idari nedeni oluşturur. Uygulayıcılar yani idareciler, sistemin ilerlemesine katkı sağlamalıdır. Dolayısıyla iyi bir teknikle

oluşturulmuş vergi sistemi ve iyi uygulayıcıların yer aldığı bir sistemde, teknik ve idari nedenlerle çıkartılacak vergi aflarının azaldığı veya hiç olmadığı görülebilir.

Ülkemizde teknik ve idari nedenlerle başvurulmuş vergi afları mevcuttur. 1960-1980 yılları arasında uygulanan vergi af kanunlarının siyasi amaç ile çıkarıldığı söylenebilir (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 811). Ülkemizde 1980 sonrasında çıkarılan af kanunlarının vergi tahsilat artışı da gözetilerek teknik ve ekonomik nedenlerle çıkartıldığı söylenebilir. 1980 sonrasında uygulanan vergi af uygulamaları incelendiğinde, daha çok kamuya kaynak yaratma eğiliminin söz konusu olduğu ve sosyal amacın göz ardı edildiği görülmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103).

2.2.4.4. Siyasi Nedenler

Mükelleflerin vergi ödeme noktasındaki isteksizliklerini etki altına alan önemli belirleyicilerden birisini de siyasal iktidarın tutumları oluşturur. Siyasal iktidarlar genel olarak baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alırlar. Bunun sonucu olarak da oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmekte ya da vergi yükünü belli kesimler üzerine yükleyebilmektedir. Bunun dışında, siyasi partilerin birbirleri arasındaki zıt düşüncelerden kaynaklanan bazı projelerin olması, ülkelerde her seçim öncesinde mükelleflerin beklentilerini başlatmaktadır. Her şeyde temiz sayfa açılacak havası yaratılması, vergi paketi projelerinin fazla olması, istikrarlı bir vergi politikası olmadığı izlenimi uyandırdığı için yükümlüler kendi kararlarıyla sosyal durumu değil, kişisel çıkarlarını korumaya yönelmektedir (Gök, 2007: 149).

Af, toplumların yaşadığı siyasi krizlerle birlikte ortaya çıkan ve yatıştırıcı etkisi olan uygulama olarak karşımıza çıkar. Tahrik edici olayların üzerine bir örtü çeken af, geçmişin unutulmasını ve geleceğe yönelik adımlar atılmasını sağlar (Keyman, 1965: 24). Özellikle siyasal yaraların kapatılması bakımından aflara başvurulmaktadır. Bakıldığı zaman af çıkarıp çıkartmamak ya da çıkarılacak affın kapsamını belirlemek, tamamen siyasal bir karardır ve siyasi güçlerin elindedir. Siyasi ve ekonomik krizlerin yaşandığı dönemlerde toplumda oluşan gerginliğin bertaraf edilmesi, vergi aflarının siyasi bir yönüdür. Özellikle iktidarın el değiştirdiği zamanlarda vergi afları, eski iktidarın mali işlemlerini tasfiye etme aracı olarak da kullanılabilmektedir. Bunun yanında vergi afları siyasi tasarruf aracı olarak da kullanılabilmektedir. Ülkemizde vergi affı konusu hemen her dönemde gündemi meşgul etmiş, seçim dönemlerinde siyasi propaganda olarak kullanılmıştır. Ülkemizde vergi afları genel olarak seçmene hoş görünme ve oy toplama aracı olarak görülmüştür (Bülbül ve Karadeniz, 2004: 874).

Siyasi çıkar güdüsüne konu olan af mekanizmasının önemli sorunlarından birisi de sık çıkarılmasıdır. Seçmenlerin iradesi sonucu iktidara gelen politika yapıcılarının aldıkları oyların karşılığını ödemeleri, gelecek seçimleri garanti altına alma çabaları veya baskı ve çıkar

gruplarının çabaları sonucunda af kanunları çıkarılabilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 103). Az gelişmiş ülkelerde ise daha çok askeri darbeler, devrimler sonrasında eski yönetimi tasfiye için vergi afları çıkartılmaktadır (Çetin, 2007: 173).

2.2.4.5. Psikolojik Nedenler

Vergi affından önce konu başlığını ilgilendiren önemli bir kavramdan bahsetmek gerekir. Vergi psikolojisi, vergiler karşısında bireylerin algılamalarını, tutum ve davranışlarını inceleyen bir alandır. Kamu hizmetlerinin finansında kullanılan vergilerin alınması, vergi yükümlülerini farklı davranışlara itmekte ve bu davranışlar sonucu vergiye bağlı olarak ulaşılması düşünülen amaçlarda da çeşitli sapmalara yol açmaktadır. Vergi psikolojisi ise bu olumsuz durumu ortadan kaldırmak ve başarılı vergi politikalara ulaşmada oldukça önemlidir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2011: 236). Vergi aflarının sık uygulandığı ülkelerde de mükelleflerin vergi psikolojilerinde çeşitli sapmaların olması kuvvetle muhtemeldir.

Vergi aflarına başvurma gerekçelerinden biri de mükellefler üzerinde psikolojik etkiler yaratarak mali, ekonomik, politik, teknik hedeflere ulaşmaktır.

Bazı vergi affı uygulamaları, af sonrasında mükelleflerin mali yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirme amacı güder. Vergi aflarından yararlanan mükellefler, af uygulamasından sonra gözetim altında olduklarını düşünerek mali yükümlülük konusunda daha dikkatli davranacaktır (Şenyurt, 2008: 92). Fakat bu durum pek gerçekçi görünmemektedir. Her ne kadar mükellefler af sonrasında kendisinin gözetim altında olduğu hissiyatına kapılsalar da, denetim ve inceleme sayılarının istenilen düzeyde olmaması uzun vadede bu hissiyatın yok olmasına neden olacaktır.

Vergi aflarının diğer psikolojik nedeni ise yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülük altına girmeleriyle oluşan çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olan olumsuzlukların da giderek artmasıdır. Bu tür gerekçelerle çıkarılacak vergi aflarında yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin, afla birlikte dürüst mükellef olma ve ekonomik hayata kazandırılma şansları olmaktadır. Bu şansla birlikte herhangi bir ceza tehdidi ortadan kaldırılmış olacak ve kendilerinin psikolojik olarak eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissedeceklerdir (Doğan ve Besen, 2008: 57).

2.2.5. Vergi Afları İle İlgili Temel Görüşler

Af uygulamalarının meşruluğu, hukukçular arasında eskiden beri tartışma konusu olmuştur. Bazı hukukçular çeşitli gerekçelerle vergi affını savunmuş; bazıları ise gerekçelerin

yetersiz olduğunu öne sürerek vergi affına karşı çıkmışlardır. Bu gerekçeleri incelemek amacıyla bu başlık altında vergi affını savunan ve savunmayan görüşler ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.2.5.1. Vergi Affı Yanlısı Görüşler

Vergi affını savunan görüşler birçok gerekçe göstererek vergi aflarının faydalı uygulama olduğunu savunmuşlardır. Bu tür görüşler incelendiğinde, af yasalarında gösterilen gerekçelerle benzerlik gösterdiği görülmektedir. Bu başlık altında af uygulamalarını savunan görüşlerin neler olduğu tek tek incelenecektir.

2.2.5.1.1. Siyasi, Mali ve Ekonomik Bunalım Dönemlerinin Ertesinde Affın Zorunlu Olduğu Görüşü

Çalışmamızda daha önce af çıkarma gerekçelerinden bahsederken özellikle bunalım, devrim gibi dönemlerde af çıkartılmasının doğal olduğunu belirtmiştik. Devrimlerin, iç karışıklıkların, yönetimin el değiştirmesinin görüldüğü ülkelerde af, siyasi bunalımların yarattığı olumsuz etkileri yatıştıran uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Dönmez, 1990: 41).

Siyasi bunalımların yanında, ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra da affa başvurulabilir. Çünkü olağan dönemlerdeki yasalarla bunalımın atlatılması pek kolay görünmemektedir. Olağanüstü dönemlerde durumun özelliğine göre nitelikli yasaların çıkartılması gerekebilir. Aynı zamanda bu yasalarla yürütme organına olağanüstü düzenleme yetkisi verilir. Diğer bir deyişle yürütme erki, kendisine verilmiş yetkiyle birlikte bunalıma karşı etkili müdahale için alınması gerekli önlemleri alabilir. Vergi affını savunanlar siyasi, ekonomik ve mali bunalımlar nedeniyle çıkartılan aflardan sonra olağanüstü koşullar kalktığı zaman affın sürdürülmesine de karşı çıkmıştır (Dönmez, 1990: 42). Siyasi, ekonomik ve mali bunalım süresince af kanunlarına başvurulmasını yerinde olduğu söylenebilir. Aksi takdirde vergi afları siyasi, mali ve ekonomik bunalımı atlatmak için kullanılan bir uygulama halinden, farklı amaçları gerçekleştirmek için kullanılan araç haline bürünecektir.

2.2.5.1.2. Vergi Mevzuatının Anlaşılmaz Olduğu Görüşü

Mükellefler ve vergi idareleri arasındaki uyuşmazlıkların en büyük sebebi, vergi uygulamalarına ilişkin metinlerin yeteri kadar açık, net ve anlaşılır olmamasıdır. Hukuki metinlerin açık ve anlaşılır olmaması, uygulama esnasında yorum yapılmasını gerektirmekte ve yorum neticesinde de idare ile mükellefler arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Sorunun çözümü ise vergi kanunlarının yeniden alınması ve vergi hukukunun yoruma en az açık hukuk olarak hayatımıza yerleşmesi gerekmektedir (Korkusuz, 2003: 78).

TCK'nın 44. maddesinde yer alan hükme göre, kanunu bilmemek mazeret sayılmaz. Bu kural sadece ceza hukukunu bağlayan bir durum değil; vergi kanunları ve diğer kanunları da bağlayan hükümdür. Vergi affını savunanlar vergi ödevlerinin tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler üzerindeki haksızlıkların bertaraf edilmesi amacıyla TCK'nın 44. maddesi çerçevesindeki ilkenin yumuşatılarak uygulanmasını gerektiğini ve bunun sonucunda da adaletin sağlanacağını düşünmüşlerdir (Doğan ve Besen, 2008: 59).

Gerçekten de ülkemizin vergi mevzuatının anlaşılır olduğu pek söylenemez. Özellikle vergi dilinde yer alan Arapça kökenli kelimelerin çokça yer alması, mevzuatı daha da karışık hale getirmektedir. Bununla birlikte ülkemizde okuma yazma oranlarının istenilen seviyede olmaması, eğitim düzeyi düşük mükelleflerin olması ve vergi hukukunun teknik gerektiren bir hukuk olması, vergi mevzuatını anlaşılabilir hale getirmektedir. Son zamanlarda vergi mevzuatına ilişkin sadeleştirme çalışmaları yapılsa da, hala istenilen seviyeye ulaşılmamıştır. Bu tür çalışmaların uzun vadede faydalı olacağı açıktır. Fakat sık sık müdahale edilmesi durumunda vergi mevzuatı sürekli değişecek ve vatandaşların buna uyum sağlaması zor olacaktır. Bu nedenle vergi mevzuatına ilişkin reform niteliğinde değişikliğin yapılması ve bu değişikliğin tek seferde yapılması, bu durumun yarattığı olumsuzlukları hafifletebilir.

2.2.5.1.3. Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturduğu Görüşü

Genel olarak ekonomik suçlar kategorisinde değerlendirilen vergi suçlarının, “*doğal suçlar*” şeklinde adlandırılan adam öldürme, tecavüz, sahtekârlık, dolandırıcılık gibi suçlardan daha az tehlike oluşturduğu öngörülür. Genellikle ceza kanunlarında düzenlenen suçların toplum düzenini ve kişisel özgürlükleri tehdit ettiği ortadadır. Bu tür suçları işleyenlerin ahlaki düşüklükleri de mevcuttur. Fakat vergi suçlarında ahlaki düşüklük görülmez. Çünkü kişileri suç işlemeye iten neden ekonomik ve mali sistemlerin sosyal gerçeklerle uygun olmaması gibi daha yapısal bozukluklarla ilgilidir (Dönmez, 1990: 48).

Vergi affını savunan başka bir görüşe göre, toplum düzenini ciddi şekilde tehlike altına alan suçların bile affedildiği, dolayısıyla vergi suçlarının af dışı bırakılmasının sosyolojik ve ceza siyaseti açısından adil olmayacağı varsayılır. Bu görüşe göre özellikle afların sıradanlaştığı ülkelerde, çok daha ağır sonuçları olan suçların bile affedilmesine karşılık, vergi suçu işleyenlerin aften yararlanmaması eşitlik ve adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Bu nedenle vergi suçlarının da af kapsamına alınması bir tercih değil; zorunluluktur (Doğan ve Besen, 2008: 60).

Özetle bu görüşü savunanlara göre iki temel düşüncenin olduğu söylenebilir. İlk görüşe göre, doğal suç diye atfedilen ceza yasalarının hükmettiği suçlara nispeten vergi suçlarının daha az tehlike oluşturduğudur. İkinci görüşe göre ise en ağır suçlar arasında sayılan suçların bile affedildiği ortamda, vergi suçlarının affedilmesinin bir zorunluluk olduğudur. İlk görüşün

belirttiği vergi suçlarının diğer suçlara göre daha az tehlike oluşturduğu görüş pek de savunulabilir bir durum değildir. Doğal suçlar olarak tabir edilen suçların sonuçları, gerek bireysel gerek toplumsal olarak ağırdır. Fakat bu durum vergi suçlarının hafifletilmesi gereğini ortaya koymaz. Bu pencereden bakıldığında, vergi suçlarının nispi olarak diğer suçlardan daha az tehlike oluşturduğu söylenmektedir. Oysa vergi suçlarının sonuçları topluma etki eder. Devlet bütçesinin ortak bir kumbara olduğu düşünülürse, vergi suçu işleyenlerin aslında topluma karşı suç işlediğini unutmamak gerekir. İkinci görüşün belirttiği ifadeler ise daha gerçekçi görünmektedir. Bütün suçlar affediliyorsa vergi suçları da af kapsamına alınmalıdır.

Vergi suçu işlemek esas itibarıyla toplumsal bir kültür sorunudur. Bu nedenledir ki birçok insanın hayranlık ve gıpta ile baktığı ABD’de bir dönemin mafyalarının doğal suçlar olarak tabir edilen suçlardan değil de vergi kaçakçılığı suçundan hapse girmeleri bu kültür sorunuyla ilgilidir (Ozansoy, Alantar ve Gönül, 2003: 92). Dolayısıyla bu durumun daha çok toplum kültürü ve vergi bilinci ile alakası olduğunu söylemek mümkündür.

2.2.5.1.4. Denetim Eksikliğinin Yarattığı Olumsuzlukların Giderilmesi Görüşü

Vergi denetim elemanlarının yetersiz sayıda olması, etkin bir vergi denetimi sağlamaz. Etkin bir vergi denetimi sağlanması için denetim elemanlarının sayısının ve niteliklerinin yeterli düzeyde olması gerekir (Akgün, 1994: 79).

Vergi hukukundaki af yanlısı görüşlere göre denetim eksikliği sebebiyle mükellefler arasında bazı eşitsizlikler çıkmaktadır. Bu eşitsizliğin yarattığı olumsuz etkiyi de etkili bir vergi yönetimi kuruluncaya kadar af kanunlarıyla bertaraf etmek gerekir (Akgün, 1994: 79).

Gerçekten de ülkemizi ele aldığımızda, vergi denetim ve inceleme oranlarının çok düşük olduğunu görmekteyiz. Aşağıdaki tabloda Türkiye’de Vergi Denetim Kurulu’nca (VDK) gerçekleştirilen inceleme sayılarına ilişkin veriler yer almaktadır:

Tablo 1. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

YILLAR	MÜKELLEF SAYISI	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	İNCELEME ORANI
2013	2.460.281	71.352	% 2,90
2014	2.472.658	55.284	% 2,24
2015	2.527.084	58.676	% 2,32
2016	2.541.016	49.817	% 1,96
2017	2.636.370	44.182	% 1,68
2018	2.727.208	44.376	%1,63

Kaynak: VDK Faaliyet Raporu 2018, 46, <https://ms.hmb.gov.tr> 11.04.2018

Vergi hukukunda vergi affını savunanların görüşlerinden biri de denetim eksikliğinin yarattığı olumsuzluklarının af yoluyla bertaraf edilmesidir. Bu görüş Türkiye üzerinden değerlendirilirse, öncelikle inceleme oranlarını ele almamız gerekir. Ülkemizdeki mükelleflerin 2013-2018 yıllarındaki inceleme oranlarına baktığımızda, oranların %3’ün üzerinde bile

olmadığını görüyoruz. Dolayısıyla inceleme oranlarının %3 olduğunu kabul etsek bile her 100 mükelleften sadece 3'ünün incelemeye konu olduğunu görmekteyiz. Bu görüşe göre incelemeye denk gelmeyen 97 mükellefin ve incelemeye denk gelen 3 mükellef arasında negatif bir havanın oluşmasından kaynaklanan olumsuzluğun, af yoluyla bertaraf edilmesi gerekir. Fakat bu durum sayıca ve oranca az olan denetimin etkinliğini olumsuz etkileyecektir. Her 100 mükelleften 3 mükellefe inceleme yapıldığı düşünülürse ve inceleme yapılan 3 mükellefe de haksızlık edildiği gerekçesiyle af kanuna başvurulursa, bunun karşılığı denetimi tamamen yok saymak olur. Dolayısıyla bu görüşün haksızları bertaraf etme yönüyle kendi içinde tutarlı bir görüş olduğu; fakat denetimin etkinliğini de gözden kaçırdığı söylenebilir. Bu tür durumlar için etkili bir vergi sistemini oluşturana kadar af yoluna başvurulması, sistemi etkinsizliğe ve tembelliğe itebilir.

2.2.5.1.5. Vergi Aslının Tahsilatının Hızlandırılması Görüşü

Özellikle ekonomik ve mali bunalımların yaşandığı dönemlerde vergi kaçakçılığının artması, vergi gelirlerinin azalması gibi sorunlar nedeniyle hazinenin kaynak ihtiyacı sorunu da ortaya çıkmaktadır. Böyle dönemlerde ödenmeyen vergi borçlarının çok olması, hali hazırdaki tahsilat sisteminin yetersiz kalması, doğan vergi borçları ile tahsil edilen vergi gelirleri arasındaki farkın giderek artması, vergi suçu işleyenlerin yakalanamaması gibi gerekçelerle mükelleflerin vergi ödememe alışkanlıklarını sürdürmeleri gibi sorunlar yeni tahsil yöntemlerini gerekli kılmaktadır. Bu gibi durumlarda vergi afları, yeni tahsil yöntemleri belirinceye kadar sürekli olmayan bir gelir aracı olarak kullanılabilir (Doğan ve Besen, 2008: 61).

Ülkemiz incelendiğinde, çıkarılmış af kanunlarının adı farklı şekilde de olsa genellikle vergi aslının af kapsamına alınmadığını gözlemlenmektedir. Ülkemizde vergi afları daha çok vergi cezaları ve gecikme faizi/zammı için kullanılmıştır. Buradaki temel amacın da vergi aslının tahsilatını hızlandırmak olduğu söylenebilir. Fakat çalışmamızda vergi dairesi çalışanlarına yaptığımız anket münasebetiyle genel kanının, vergi aslının taksitlendirilmesine rağmen mükelleflerin birkaç taksit ödemede bulunup, daha sonra tekrar ödeme yapmadığı yönündedir. Dolayısıyla bu görüşe göre kısa vadede vergi aslının tahsilat hızının arttığı doğru bir kanı olarak görülebilir. Fakat uzun dönemde aksak sistemin devam ettiği de gerçektir.

2.2.5.1.6. Vergi Yönetimi ve Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi Görüşü

Ülkemizde vergi mükelleflerinin giderek sayısının artması vergi yönetiminin iş yükünü artırmış; bununla birlikte vergi dairelerinde de yeterince bir gelişme gözlenmemiştir. Vergi dairelerinin niceliksel ve niteliksel yönden yetersiz olmaları, iş yükünün yığılmasına ve altından kalkılamaz bir duruma gelmesine neden olmuştur. Vergi idareleri dışında vergi yargısının da iş yükü artmaktadır. Vergi idarelerinin iş yükünden kaynaklı çözilemeyen sorunlar, neticesi

itibariyle vergi yargısında çözülmektedir. Tam da bu noktada af yoluyla vergi yönetiminde ve vergi yargısındaki normal çalışmaları aksaklığa uğratan uyuşmazlıkları tasfiye etmek ve idare ile yargı yerlerinin daha verimli çalışmasına katkıda bulunulmak istenmiştir (Dönmez, 1990: 56).

Ülkemizde bu amaçla çıkarılan birçok af yasasında (2801, 2431, 3239 ve 3787 sayılı yasalar) ihtilaflı dosya sayısı azaltılarak vergi idaresi ve yargısının verimli şekilde çalışması sağlanmaya çalışılmış, geçmişin etkilerini temizleyen ve geleceği temiz bir sayfa açan af uygulamaları kullanılmıştır (Doğan ve Besen, 2008: 62).

Aslında bakılırsa vergi aflarının vergi yargısının yükünü azalttığı bir gerçektir; fakat vergi idaresinin iş yükünü artıran yönleri de vardır. Birincisi vergi affı uygulamalarının uygulanma neticesiyle getirdiği ek yük; ikincisi vergi affı sonrasında vergi ödevlerini yine yerine getirmeyen mükelleflerin getirdiği ek yük. Böyle durumlarda vergi idaresinin yükünün azaldığını net olarak söylemek mümkün görünmemektedir.

2.2.5.1.7. Af yanlısı diğer görüşler

Vergi affını savunan görüşlerin dayandığı gerekçelerden oldukça fazladır. Belli başlı görüşler yer alsa da vergi affını savunan başka görüşler de mevcuttur. Bu nedenle kısaca bu görüşlere yer vermek faydalı olacaktır:

- Mükellefler için etkin hizmet sunulması, sorumluluklarına dair iyi eğitim verilmesi, harcamalar yoluyla vergi uygulamalarının iyileştirilmesine yönelik çalışmaların artırılması ve vergi kaçakçılarına yönelik etkin cezaların uygulanması şeklinde önlemlerin alınması halinde, tek seferlik uygulanan vergi aflarının vergi uyumunu artıracığı söylenebilir. Aynı zamanda aflar sayesinde vergi kaçırın mükellefler, geçmiş kanun ihlallerini gizlemek zorunda kalmayacaklarından daha sıkı uygulamalar barındıran bir vergi rejimine geçişte de zorlanmayacaklardır (Doğan ve Besen, 2008: 62-63).
- Başka bir görüşe göre vergi cezaları, vergi affı uygulayan devlet bütçesinde ferahlık yaratmamakta; aksine oluşturmuş olduğu iktisadi çöküntü nedeniyle bazı gelir kaynaklarının kurumasına ve üretimin azalmasıyla daha az gelir ve refah kaybına yol açmaktadır (Yalçın ve Başer, 1996: 108).
- Vergi yasalarının uygulanması aşamasında bazen adil ve haklı olmayan sonuçlar ile karşılaşılabilir. Kamu yararına aykırı olan bu gibi durumlarda, haksız uygulamalar ancak bir afa bertaraf edilebilir (Narinoğlu, 191: 40).
- Vergi afları, artan vergi/vergi benzeri niteliğindeki borçlara istinaden, ekonomik hayattan çekilmeyi düşünen yükümlülerin faaliyetlerinde devamlılığı sağlamak ve herhangi bir nedenle mükellefiyet şemsiyesi altında bulunmayan mükelleflere,

mükellefiyet kazandırarak vergi yükü üzerinde olumlu etkiler meydana getirecektir (Doğan ve Besen, 2008: 63).

- Vergi sisteminin sosyal ve ekonomik gerekçelere uygun olmaması, affı elzem kılar. Bu durumda mükelleflerin kusurunun olmaması vergi hukukunda af kurumunun muhafazasını zorunlu kılar (Dönmez, 1992: 40).
- Af uygulamasıyla birlikte vergi ödeyen ve vergi alan taraf arasında işbirliğini güçlendirilebilir. Böylece, mükellefler ile vergi yönetimi arasındaki gergin hava değişebilir, iyi niyete dayalı bir ilişki kurulabilir (Dönmez, 1992: 41).
- Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi konusunda yeterince eğitilememesi ve yetişkin eleman yetersizliği gibi nedenler affı gerekli kılmaktadır. Görüşe göre kaçakçılığın önlenmesi ve vergi gelirlerinin artması için vergi ahlakının oluşması, yayılması gerekir. Ülkemizde de henüz vergi ahlakı tam anlamıyla yerleşik değildir. Ülke genelinde vergi ahlakı yerleşinceye kadar af kanunlarının çıkartılmasında mahsur yoktur (Yalçın ve Başer, 1996: 109).

2.2.5.2. Vergi Affı Karşıtı Görüşler

Vergi affını savunan görüşlerin gerekçeleri bazı durumlarda kabul edilebilir olsa da, vergi affının bazı sakıncalarının da göz ardı edilememesi, bu görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle vergi affının karşısında duran görüşlerin de ele alınması gerekir.

2.2.5.2.1. Vergi Afları, Vergide Adaleti Ve Eşitliği Olumsuz Yönde Etkiler Görüşü

Vergi affını savunmayan görüşlerin odak noktasını, çıkarılan afların yarattığı olumsuzluklar oluşturur. Bu olumsuzlukların başında da yükümlülüğünü düzenli şekilde yerine getiren mükelleflerin, vergi affı sonrasında adil olmayan bir durumla karşı karşıya kalmaları yer alır. Vergi aflarının bazı mükellefleri cezalandırırken bazı mükellefleri ödüllendirdiği bir gerçektir. Şöyle ki; vergi aflarıyla birlikte mükellefin yükümlü olduğu vergiyi faizsiz kullanıp, daha sonra yine aynı miktarda vergiyi ödemesi bir ödül olarak görülebilir. İradeleri ile vergi ödevlerini yerine getiren ve tevkifat yoluyla vergilerini ödeyen mükellefler ise ilk durumdaki mükelleflere göre cezalı olarak görülebilir (Yaraşır, 2013: 178).

Sık çıkarılan aflarının yarattığı '*afla aklanma alışkanlığı*' olan mükellef tipi, vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeyerek vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflere kötü örnek oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi aflarıyla sağlanan vergi tahsilatı da kayıt dışı unsurların kayıt içine alınmasından ziyade, vergi yükümlülüklerini af beklentisiyle

bilinçli olarak yapmayan mükelleflerin, doğal koşullarda ödemesi gereken vergilerin tahsilatına dayandığı sonucuna varılmaktadır (Akın ve Kahraman, 2014: 62).

Vergi hukukunda affa karşı çıkılmasının en önemli nedenlerinden biri, affın gerek adalet gerekse eşitlik ilkelerine ters düşmesidir (Dönmez, 1990: 59). Bahsedilen durumdan daha ciddi bir eşitsizlik de vergi kaçırانların vergi aslını ödemek kaydıyla gecikme zam/cezalarının affedilmesi sonucu, dürüst mükellefler arasındaki fırsat eşitliğinin bozulması nedeniyle vergi adaletinin zedelenmesidir (Gerçek, 2001: 148).

Ayrıca vergi afları, vergi borcunun süresinde ödeyen dürüst mükelleflerin, vergi ödemeyen mükelleflerle rekabet etme gücünü azaltmaktadır. Vergi kaçakçısı mükellefler devlete ödeyecekleri vergileri hibe, kredi gibi kullanırken vergi aflarıyla adeta ödüllendirilmektedir. Bu durum, vergi aflarının dürüst olmayan mükelleflere farklı bir rant kolu oluşturduğunu göstermektedir (Bülbül, 2003: 182).

Gerçekten de vergi aflarının adaletsizlik ve eşitsizlik yarattığı ortadadır. Nasıl olur da devlet bu durumu bildiği halde sık sık vergi affı çıkarır? Aslında bu sorunun cevabı, adaletsizliğin ve eşitsizliğin önündeki başka nedenlerin varlığını ortaya koymaktadır. Ekonomik, siyasi ve mali nedenler, adeta adaletsizlik ve eşitsizlik uğruna vergi affı gerekçeleri olarak kullanılmaktadır. Diğer bir deyişle, bu tür durumlarda siyasi ve ekonomik nedenler sosyal nedenlerin önüne geçmiş olmaktadır.

2.2.5.2.2. Vergi Affı Kanunlara Uyum Azaltır Görüşü

Bu görüşü savunanlara göre, sık vergi aflarına başvurulması ve bunun sonucunda iyi niyetli olmayan mükelleflerin af yoluyla cezalardan kurtulmasının, vergi suçu işlemenin ekonomik bir teşvik sağlayacağı ve bu nedenle dürüst mükelleflerin vergi uyumuna da olumsuz yansıyacağı ileri sürülmüştür. Aynı şekilde suç işleyen birisini sık sık affetmek, her suçun neticesinde mutlaka ceza göreceği prensibini yok etmektedir. Böyle durumlarda kişilerin ceza görmeme ümidinin uyanmasına ve yasalara olan uyumunu da zarar verecektir (Doğan ve Besen, 2008: 65).

Aflara teknik itibariyle çok gerekli durumlarda hatta ve hatta başka çare kalmaması durumunda başvurulması beklenir. Fakat özellikle gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde affın sıradanlaştığını görülmektedir. Bu tür uygulamaların sosyolojik boyutunun yanında hukuki boyutu da bulunmaktadır. Mükelleflerin beynine kazınan '*nasıl olsa af çıkar*' düşüncesi, hali hazırdaki vergi kanunlarının da etkinsizliğine yol açmaktadır. Çünkü doğal düzende alınması gereken verginin vergi affıyla alınması, mükellefleri beklenti içine sokmaktadır.

2.2.5.2.3. Vergi Suçları Tasarlanarak İşlendiğinde Affa Layık Değildir Görüşü

Vergi aflarını savunanların bir görüşü de mükelleflerin bilgisizliğinden, eğitim seviyelerinden dolayı suç işleyebileceği ve dolayısıyla affın bu noktada gerekli olduğudur. Oysa vergi suçlarının tasarlanarak işlendiğini savunanlara göre, vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı iddiası doğru değildir. Vergi suçları daha çok kurnazlık gerektiren ve kasten işlenen suçlardır. Vergi suçluları, kritik planlar kuran ve kamu maliyesini zarara sokmayı arzulayan kimselerdir (Dönmez, 1990: 63). Üstelik genelde vergi suçu işleyenlerin, görünüşte saygıdeğer veya en azından saygı gören kişiler olduklarını ve toplumsal kurallara uyumsuzluk gibi eksik yönleri bir tarafa, tersine sahip oldukları yetenekleri kullanarak kişilerin ve devletin kendilerine olan güveni kötüye kullanarak suç işlediklerini savunulmaktadır (Doğan ve Besen, 2008: 66).

Vergi kaçakçılığı bilindiği üzere piyasanın ekonomik koşullarına nazaran riski daha az, diğer bir deyişle büyük ölçüde garantili ve ucuz finansal kaynak sağlama yollarından biridir (Keleş, 2002: 83). Aslında kurnaz olan mükelleflerin vergi suçlarını işlemeleri hiç de sehven yapılmış gibi görünmemektedir. Piyasada ekonomik anlamda suç işleyerek finansal kaynak sağlamanın daha riskli olduğunu bilen ve gözlemleyen vergi kaçakçısının, vergi suçu işlemeyi seçmesi tesadüf olamaz. Vergi suçu işleyen mükelleflerin birçoğunun, suçu tasarlayarak işlediği açıktır. Dolayısıyla bu tür suçların affa layık olmayacağı düşünülebilir.

Bir diğer görüşe göre, aflar ilke olarak siyasi suçların affı için çıkarılmaktadır. Vergi cezalarını gerektiren suçlar ise bu suçlardan farklıdır. Suçların karşılığında verilen cezalar ile özellikle suç işleyene azap çektirme ve suçluları yeniden topluma kazandırma amacı güderler. Oysa vergi cezaları vergi alacağını teminat altına alabilmek için kullanılır. Dolayısıyla normal suçlarla vergi suçlarını aynı kefeye koyup, af kapsamına almak pek doğru görünmemektedir (Doğan ve Besen, 2008: 66).

2.2.5.2.4. Vergi Afları, Vergi İdaresi Ve Vergi Yargısının İş Yükünü Hafifletmez Görüşü

Mükelleflerle vergi dairesi arasında ihtilaflar meydana gelebilir. Bunun en başta gelen sebepleri de vergi uygulamaları ile ilgili metinlerin net, açık, anlaşılır olmamasıdır. Bu durum uygulama esnasında yorum yapılmasını gündeme getirmekte ve yorum farklılıkları da ihtilafları ortaya çıkarmaktadır. Aynı zamanda vergi denetiminde bir standardın bulunmaması nedeniyle vergi ihtilafları yaşanmaktadır. Denetim elemanlarının bir konudaki görüşleri, hem birbirleri arasında hem de vergi dairesi ile farklılık arz edebilir. Bu durum vergide eşitlik ilkesine aykırı olarak mükellefin farklı işlemlerle muhatap olmasına ve bunun sonucunda da mükellefi yargı organlarına yöneltebilmektedir (Korkusuz, 2003: 78-79). Ayrıca mükellefler af yasalarının belli

dönemlerde çıkarılacağına inanmakta, böylece vergilerini ödemeleri için zorlayıcı bir neden kalmamaktadır (Ozansoy, Alantar ve Gönül, 2003: 91).

Gerçekten de dürüst mükelleflerin vergi aflarıyla birlikte haksızlık yaşamaları, onları psikolojik olarak başka yollara itebilir. Zaten vergi affı çıkartılmadan vergi dairesinin ve vergi yargısının mevcut iş yükü bulunmaktadır. Sık af çıkarılmasıyla birlikte dürüst mükellefler de af alışkanlığına yakalanabilecek ve vergi dairesinin yükü artacaktır. Sürecin doğal işleyişine göre belli bir yükü olan vergi dairesinin af çıkmasıyla birlikte ekstra yük altına girdiği bir gerçektir. Affın getirdiği yük bir yana, aftan faydalanıp taksitlerini ödemeyen mükelleflerin ikinci bir yük getirdiği de gerçektir.

2.2.5.2.5. Vergi Affı Karşısı Diğer Görüşler

Çalışmamızda yer alan vergi affı karşısı görüşler dışında da bazı görüşler mevcuttur. Bu görüşler kısaca özetlenecek olursa:

- Af kanunları belli amaçlara ulaşmak için çıkartılır. Bu amaçlardan bir tanesi de sosyal faydanın gerçekleşmesidir. Bir ülkede çok sık af yasası çıkarılması, çıkarılan af kanunlarından beklenen sosyal faydanın gerçekleşmemesine neden olur (Yalçın ve Başer, 1996: 110).
- Normal şartlar altında vergi aflarının vergiye uyumu artırması beklenir. Ülkemizde vergi afları vergiye uyumu azaltarak vergisini düzenli ödeyen mükellefleri de vergi borcunu ödememeye ve bunun sonucunda da vergi kaçırmaya yöneltmektedir (Bülbül, 2003: 18).
- Vergi kaçırıcılar yükümlü oldukları vergiyi faizsiz kullanmakta, daha sonra da aynı miktarda vergi veren veya yakalanmadıklarında hiç vergi vermeyenler ödüllendirilmektedir. Oysa iradeleri ile ve stopaj yoluyla vergi ödeyenler cezalandırılmaktadır (Yalçın ve Başer, 1996: 110).
- Vergi aflarının başarılı olarak uygulanması sonucu gelirin artması, kamuoyunun o ana kadar tespit edilmemiş vergi kaçakçılarının varlığına inanmasına ve denetim eksikliğinin yeniden ele alınması gerektiğine işaret edecektir. Böylece vergi afları, toplumda vergi kanunlarına uyulmasının önemine inanılmamasına veya vergi kanunlarının toplumsal kurallar kadar bile etkili olmadığı düşüncesine neden olacak ve vergi kaçırma eğilimleri artacaktır (Doğan ve Besen, 2008: 67).
- '*Vergi suçlarının affedilmesi konusunda kamu yararı yoktur.*' Bu görüşe göre, devletler toplumsal kurumların tamamında kamu yararı amacı güder. Devletin ceza vermekten vazgeçmesi anlamına gelen af için kamu yararı düşüncesi vardır. Ancak, vergi

alacaklarına ilişkin cezaları, gecikme zammı ve faizi affetmenin kamu yararına yönelik bir tarafı yoktur (Dönmez, 1992: 45).

2.2.6. Başarılı Bir Vergi Affı Uygulaması İçin Gerekli Koşullar

Vergi affının çıkarılma nedenleri ve vergi afları hakkında temel görüşlere yer verdikten sonra başarılı vergi aflarında olması gereken özelliklere de değinmek gerekir. Çünkü bir ülkede çıkarılan vergi aflarının sayısı, niteliği gibi özellikler en azından vergi aflarının başarılı olduğu veya olmadığı konusunda bir görüş ortaya koyabilir. Bu nedenle bu başlık altında başarılı vergi affı için genel kabul görmüş gerekli koşullar yer alacaktır.

2.2.6.1. Vergi Affının Bir Kereye Özgü Olması

Af uygulamalarına ilişkin yapılan teorik çalışmalarda, af uygulamalarının ancak seyrek ve tesadüfi uygulandığı zaman başarılı olarak nitelendirileceği, sık sık ve tahmin edilebilme özelliği olması durumunda ise mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratacağı gösterilmektedir (Özden, 1994: 124). Ayrıca, başarılı bir vergi affının bir sefere özgü olması konusunda öğretilde tam bir görüş birliği vardır (Uchitelle, 1989: 49).

Uzun dönemde vergi aflarının olumsuz etkileri olduğu söylenebilir. Af yasası çıkana kadar vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükelleflerin, vergi yasalarına eskisi kadar duyarlı olmamaları ve tekrar af beklentisi içine girmelerine neden olur. Araştırmalar, bu olumsuz etkilerin giderilmesinde, af sonrasında vergi toplama çabalarının artırılmasının ve affın tekrarlanmayacağı konusunda kamuoyunun ikna edilmesinin önemini ortaya koymaktadır. Diğer yandan afların sıklıkla uygulanan politika haline bürünmesi, ister istemez mükellefleri yeni af beklentisi içine sokabilecek ve affın tek bir defaya mahsus uygulama olduğunu ikna etmek olanaksız hale gelecektir (Yumuşak, 1997: 43).

Sık çıkarılan vergi afları her şeyden önce suç ve ceza politikalarına ters düşmektedir. Suç işlemeyi aklına yerleştirmiş, ileri zamanlarda çıkarılacak af kanunu ile tamamen veya kısmen cezadan kurtulacağını düşünen kişiler, kuşkusuz o suçu işler. Bu durum da cezanın fonksiyonlarından korkutma, önleme ve ıslah fonksiyonlarını azaltır (Keleş, 2002: 83).

Vergi afları uygulamaları, çeşitli cazibelerinin olması nedeniyle birçok ülkede kısa ve orta dönemde alternatif politikalar şeklinde kullanılmıştır. Bu alternatif strateji hedefleme eğiliminde, sorunun kaynağı zayıf vergi uyumudur. Elbette zayıf vergi uyumu çeşitli faktörlerin sonucudur. Özellikle zayıf yönetim, zayıf hukuk sistemi, yetersiz vergi politikaları gibi sorunlar vergi uyumunu azaltmaktadır. Bu tür durumlarda vergi affıyla birlikte vergi geliri artışı için uzatılmış taksitli sözleşmeler ve teşvik etmek için kalıcı programların olması, vergi affındaki ihlallerin gönüllü ifşası haline bürünmektedir (<https://www.imf.org>, 2008).

Devletlerin uygulamış olduğu vergi aflarının kalıcı hale gelmesi, vergi aflarının sık sık kullanıldığını göstermektedir. Çünkü vergi afları devlet açısından bir çıkış yolu veya alternatif getiridir. Bu durum, beklentiler üzerinde önemli etkiler meydana getirmektedir. Aslında iki taraflı bakıldığında, devletin kısa vadede gelir elde etmesi ve mükelleflere kolaylık sağlanması açısından sık vergi affı çıkarılması faydalı ve masum görülse de, vergisini gerektiği şekilde ödeyen dürüst mükellefler açısından durum iç açıcı değildir. Devlet sık vergi aflarını uyguladığı zaman, diğer bir deyişle vergi aflarını rutin hale getirdiği zaman, kendisini gönüllü olarak da ifşa etmiş olmaktadır. Cumhuriyet tarihinden bu yana ülkemizde çıkartılan vergi af sayısının 40'a yakın olduğu düşünüldüğünde, vergi aflarının kalıcı hale geldiğini ve olağan uygulamalar olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Mükelleflerin bilinçaltına yerleşen '*Nasıl olsa af çıkar*' düşüncesi, aslında devletin yıllardır kendini ifşa etmesinden kaynaklanmaktadır. Neredeyse 1,5-2 yılda bir af çıkartılması, devletin bundan sonra da af çıkaracağı algısı oluşturmaktadır. Bu durum dürüst mükellefleri vergi ödememe konusunda cesaretlendirecektir. Vergi afları kısa sürede problemleri çözmek yerine, yeni af beklentisine neden olarsa mükelleflerin vergi kanunlarına olan itaatları da bu durumdan olumsuz etkilenecektir (Doğan ve Besen, 2008: 68).

2.2.6.2. Vergi Affının Vergi Sistemini Güçlendirici Önlemlerle Eş Zamanlı Yürütülmesi

Af başarısı, af uygulamalarına yönelik katılım artırılması, af programlarının ek önlemlerle desteklenmesi ile mümkündür. ABD'de yapılan araştırmalar, af programlarına katılımı artırmak için getirilen düzenlemelerin, mükellefler üzerinde etki yarattığı ve getirilen teşvikler ile mükelleflerin affa katılım kararı arasında sistematik bir ilişki olduğunu göstermektedir. Söz konusu düzenlemelerin en önemlilerini, mali mevzuatta yapılan değişiklikler ve mali yönetime yönelik düzenlemeler oluşturmaktadır (Özden, 1994: 125).

Af programları genel olarak vergi sistemlerinde yapılacak reformlarla yakından ilişkilidir. Özellikle uzun vadede mali beklentilerin gerçekleşmesi reform zorunluluğunu gündeme getirmektedir. Uygulanan aftan sonra mükelleflerin hiçbir şeyin değişmediğini, vergi suçu işlemeyi teşvik eden unsurların hala var olduğunu, kısaca her şeyin eskisi gibi olduğunu düşünmesi davranışlarında değişikliğe gitmesine yol açmayacaktır. Dolayısıyla af uygulamalarından sonra vergi suçu işleyenlerin yakalanma ihtimallerinin artırıldığı hukuki ve idari reformların yer alması gerekir. Öte yandan affın başarılı olması vergi idaresinin sahip olduğu cebri araçların güçlü olmasına da bağlıdır. Çünkü af tek başına daha önce beyan edilmemiş gelirlerin beyan edilmesine veya ödenmemiş vergilerin ödenmesine yetmez. Bu yüzden af sonrasında rahatlıkla sürdürülen kaçakçılık eylemlerinin bundan sonra kolay olmayacağı konusunda kamuoyunda hemfikir olunması gerekir (Dönmez, 1992: 56-57).

Bir diğer önemli konu ise önlemlerin eş zamanlı yürütülmesidir. Eğer vergi affı programları uygulandıktan sonra caydırıcı düzenlemeler yürürlükte olmazsa mükelleflerde farklı algılar ortaya çıkar. Dolayısıyla mükellefte *'bir hata yaptım, bir daha yapmamalıyım, bir daha yaparsam bedeli ağır olur'* gibi düşüncelerin yer edinmesi gerekir. Mükellefin aftan sonra bir daha vergi affı çıkarılmayacağını ve kendisinin denetim ve incelemelerle gözetim altında olduğunu hissetmesi gerekir ki aftan faydalandığı için kendini şanslı hissedebilsin.

2.2.6.3. Vergi Affından Sağlanacak Faydanın Affa Katılımı Teşvik Etmesi

Vergi aflarının uygulama biçimi incelendiğinde, genellikle vergi aslının ödenmesi şart koşmakta iken cezalar ve faizler talep edilmemektedir. Hatta bazen daha elverişli hükümlere yer verildiği de görülmektedir. Bu konudaki ölçüt şu olmalıdır: Kovuşturma politikasını bozacak veya vergi yönetiminin kararlı ve kanunların adil uygulayıcısı imajına zarar verecek etkilere yol açmadan, yükümlülerin vergi affına katılımını üst düzeyde teşvik edecek düzenlemelere yer verilmelidir. Borçları büyük meblağlarda olan mükelleflere taksitlerle ödeme imkânı sağlanırsa veya ek süreler verilirse daha iyi bir katılım sağlanabilir. Ancak bu tür kolaylıklar sağlanırken de kanun önünde eşitlik ilkesi de göz ardı edilmemelidir (Dönmez, 1992: 57-58).

Ekonomistler, özellikle mali aflara duyulan taleple af kanunlarının içeriği arasında ilişki kurarlar. Çıkarılan af kanunu çok sayıda mükellef grubuna açık mıdır? Gecikme faizlerinde bir indirim olacak mıdır? Af uygulaması sonrasında vergi cezalarında artırım olacak mıdır? Af sonrası devletin vergi tahsilatında artış yaşanacak mıdır? Bu tür sorular mükellefler tarafından affa duyulan talebi belirleyici nitelik taşımaktadır (Yumuşak, 1997: 42).

Bilindiği üzere affın niteliği affa katılımı da etkilemektedir. Eğer aflar sık çıkarılmayacaksa, yani rutin hale gelmeyecekse fırsat eşitliği noktasında uygulanması gereken bütün vergilere uygulanmalıdır. Aksi takdirde belirli bir vergi zümresinin yararlandığı bir af kanunu olmakla kalacaktır. Vergi aflarına katılımın az olması affın başarısını etkilemektedir. Affa katılımın az olması durumunda devlet istediği geliri elde edemeyecek; birçok mükellef de aftan sağlanacak kolaylıklardan yararlanamayacaktır. Bu nedenle devlet, gerçekten affa ihtiyaç duyulduğunda çıkarılacak aflarda affa katılımı teşvik etmeli ve alacaklı borçlu ilişkisinde iki taraf da menfaat sağlamalıdır. Öte yandan af kanunu sonrası aftan nasıl yararlanılacağı, af kapsamına nelerin alınacağı gibi konularda vergi idareleri yol gösterici olmalıdır. Özellikle vergi bilincinin yüksek olmadığı ülkelerde, vatandaşların aftan nasıl yararlanacağı konusunda problemler ortaya çıktığı gözlemlenmektedir.

2.2.6.4. Vergi Affı Döneminin Yeterli Uzunlukta Olması

Vergi affı uygulaması gerçekleştirileceği zaman, mükelleflerin ve vergi idarelerinin önüne sürülmeden önce vergi affına ilişkin dönemin iyi belirlenmesi gerekir.

Affin yürürlükte kalacağı ve uygulanacağı sürenin, vergi kaçakçılarının cesaretlerini ortaya koyabileceği uzunlukta olması gerekir. Bu durum psikolojik olarak bir engeldir. Çünkü kanunlara aykırı davranışlarda bulunduğunu itiraf etmek kimsenin hoşlaşacağı bir durum değildir. Aynı zamanda verilen sürenin araştırma yapılabilecek seviyede olması gerekir. Sürenin haddinden fazla olması da affın etkisini olumsuz etkileyebilir. Affa katılım sağlayan mükelleflerin işlemleri sürüncemede bırakılabilir. Bu nedenle af dönemi için optimum tarih aralığı belirlenmelidir. Bazı yazarlar optimum af süresinin 3-6 hafta olduğunu savunurken; bazıları ise 10 haftayı geçmemesi gerektiğini belirtmektedir. Fakat bu koşullar ülkelerin içinde bulundukları duruma göre de değişiklik gösterebilecektir (Dönmez, 1992: 59).

Ülkemizde gerek mali aftan yararlananların başvuruları, gerekse mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi noktasında tanınan sürelerin son günlere doğru daha yoğun katılımın olduğu dikkate alınırsa, idare ve mükellefler için sürelerin uzun döneme yayılmasının engellenmesine yönelik önlemlerin gerekliliği gündeme gelir. Bu amaç için alınacak önlemlerden biri; başvuruların kabul edildiği dönem ile affın tanıtımının yapıldığı dönemin birbirinden ayrılmasıdır. Kısaca, başvuruların kabulüne af yasası çıktıktan bir süre sonra başlanabilir; başvuruların kabul edildiği dönemde de potansiyel af katılımcılarının tahmini sayısı göz önünde bulundurularak süre kısa tutulabilir (Özden, 1994: 122-123).

2.2.6.5. Vergi Affının Yeterince Tanıtılması Ve Halkla İlişkiler

Af uygulamalarının amaçlarından birisi de çok sayıda mükellefin affa katılımını sağlamaktır. Af programının kapsamlı olarak tanıtımı, programın başarısı için önemlidir. Af programlarının tanıtımı için devletlerin reklam maliyetlerine katılması beklenir. Çünkü af programının tanınmasıyla birlikte daha çekici hale gelen af programları katılımı teşvik edebilir (Parle ve Hirlinger, 1986: 250).

Mükelleflerin affa katılımını teşvik etmek için tanıtım kampanyalarından faydalanılması gereklidir. Kampanyalar kamu hizmet ilanları veya ticari reklamlardan da olabilir. Diğer yandan af tanıtımlarının olumsuz etkileri de ortaya çıkabilir. Af uygulamasından yararlanan mükellef yığınının, yararlanmayan mükellefler yığınının çok daha az olduğu sonucu ortaya çıkabilir. Aynı zamanda af uygulamasına yönelik tanıtım çabalarının, dürüst olmayan mükellefler tarafından dürüst mükelleflere mali yükümlülük ihlallerini gerçekleştirme yollarını öğretme tehlikesi de mevcuttur (Özden, 1994: 128).

Özel sektör bir ürünü pazarlamak için nasıl tanıtım yoluna başvuruyorsa, devlet de uyguladığı programı mükelleflere tanıtmakla yükümlüdür. Eskiden ülkemizde vergi aflarına ilişkin duyuru yöntemi radyodan bir anons veya vergi dairelerine asılan ilanlarla sınırlıydı. Günümüzde bu durumun biraz daha geliştiği söylenebilir. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) gerçekleştirdiği tanıtımları televizyonlarda, sokaklardaki ilan panolarında, mahalli idarelerin toplu taşıma araçlarında görmek mümkün. GİB'in reklam alanlarında etkin olduğu yerlerden birisi de sosyal medyadır. Sosyal medyada vergiye ilişkin çeşitli broşürler, önemli tarihler paylaşılmaktadır. Reklamların her ne kadar maliyeti yüksek görünse de ulaştığı kişiler hesaba katıldığında birim maliyetinin oldukça düşük olduğu söylenebilir. Bu yönüyle vergi aflarının tanıtımı, herhangi özel bir ürünün pazarlanması kadar önemlidir. Ülkemizde tanıtımların son yıllarda artması sonucu, potansiyel af katılımcılarının affa katılımının artması beklenmektedir. Fakat afların rutin hale gelmesi tanıtımların, kampanyaların da etkinsizliğine yol açabilir.

Tanıtımların yanında mükelleflerin vergi dairesiyle iletişim ilişkisi de önemlidir. Mükelleflerin affa ilişkin bilgi alabilmesi için vergi dairelerinin gerekli özeni göstermesi gerekir. Aksi takdirde mükellef af konusunda yeterli bilgi alamaz. Dolayısıyla mükellefin affa katılımı teşvik edilmez ve devletin istediği katılım sayısına ulaşmakta zorluk yaşanabilir.

2.2.6.6. Vergi Affı Uygulamasında Mahremiyet Sağlanması

Af katılımcıları geçmişte gerçekleştirmiş oldukları yükümlülük ihlallerinden pişmanlık duyan ve mali kanunların gereklerini yerine getirmemiş/getirememiş olmanın yükünü, gelecekte iş yaşantılarına yansıtmak istemeyen yükümlü kitlesinden oluşmaktadır. Bu tür mükellefler küçük miktarlarda mali yükümlülük ihlali gerçekleştirmektedir. Mali yükümlülüklerde büyük ihlaller gerçekleştiren ve büyük kazanç sağlayan girişimcilerin, ihlalleri alışkanlık haline getirmelerinden dolayı af yasalarından yararlanma arzuları düşüktür. Dolayısıyla aftan faydalananların doğrudan iş ilişkisi içindeki dar bir halk kitlesi olduğu; yararlanmayanların geniş bir halk kitlesi ile dolaylı iş ilişkisi içinde oldukları söylenebilir. Af katılımcısının ifşa olması, sosyal damgalanma mekanizmasını harekete geçirerek, ilgili yükümlülerin iş hayatları üzerinde olumsuz etkiler doğurabilir. Bu nedenle affa katılım ile mahremiyet ilkesinin katı şekilde uygulanacağını bilmesi, potansiyel katılımcılara sosyal damgalanma açısından güvence sağlayacak ve affa katılımı artırabilecektir (Özden, 1994: 129).

Affa katılımın ifşa edilmesi durumunda sadece mükellefin kendisi değil; markası, isim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları da zarar görebilir. Çünkü vatandaşlar devletinden vergi kaçırın bir şirketle iş ilişkisinde olmak veya ilgili şirketin ürettiği mal ya da hizmetin alıcısı

olmak istemeyebilir. Bu durumun farkında olan vergi kaçakçısı şirket de vergi affına katılımı reddedebilir. Bu nedenle vergi afları, mahremiyet açısından önemlidir.

2.2.7. Vergi Aflarının Vergisel Kavramlar Üzerindeki Etkisi

Vergi aflarının uygulanmasından sonuçlanmasına kadar geçen süre zarfında, daha çok ekonomik ve mali etkilerin görüldüğü bilinmektedir. Fakat vergi aflarının uygulanıp sonuçlanmasından sonra da etkileri olmaktadır. Afların, literatürde oldukça önemsenen bazı kavramlar üzerinde etkiler yarattığı söylenebilir. Bu başlık altında öncelikle vergi aflarının vergi uyumu, vergi ahlakı, vergi adaleti üzerindeki etkilerinden bahsedilecek; daha sonra bu etkilerin mükellefler ve vergi dairesi personeli açısından değerlendirmesi yapılacaktır.

2.2.7.1. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi uyumu, beyannamenin verildiği anda yürürlükte bulunan vergi yasaları, ilgili yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun şekilde vergi yükümlüğünün tam ve zamanında ilgili yerlere verilmesi olarak ifade edilebilir (Roth vd, 1989: 21).

Vergi uyumu kavramının İngilizce karşılığı 'tax compliance' veya 'taxpayer compliance' olarak bilinir. Dilimizde de aynı anlama gelen farklı kavramlar da kullanılmaktadır. Bu kavramlardan bazıları; mükellefin vergiye uyumu, vergiye uygunluk, vergi yasalarına uyum, gönüllü uyum veya yalnızca vergiye uyum şeklinde kullanılır (Tunçer, 2005: 218).

Bireylerin vergiyi gönüllü ödeme tercihlerini belirleyen birçok faktör mevcuttur: Ahlaki, dinsel, psikolojik, İdari, siyasi, hukuki, kurumsal ve kültürel faktörler. Vergi ödemeyi ödev ahlakı çerçevesinde ele alan ve vergi kaçakçılığını ayıplayan bir toplumda vergi uyumunun kendiliğinden sağlanması içten bile değildir (Aktan, 2012: 19).

Mükellefin vergiye uyumunu birçok faktör etkilemektedir. Bunlar; mükellefin gelir seviyesi, eğitim düzeyi, cinsiyeti, medeni hali, vergi ahlakı, devlete olan bağlılık düzeyi gibi faktörlerdir. Ülke içerisindeki gelir dağılımı adaleti, kamu harcamalarındaki savurganlıklar, vergilendirmede yatay ve dikey adaletin sağlanıp sağlanmadığı, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi kanunlarının sık değiştirilmesi, vergi idaresinin etkinliği, vergi oranları ve vergi afları da vergi uyumunu etkileyen önemli faktörlerdir (Aygün, 2012: 89).

Vergi affının gönüllü uyum üzerindeki uzun vadeli etkisi noktasında iki farklı düşünce bulunmaktadır. İlki, tek seferde uygulanan vergi affı eğer kaçakçılığı ve yüksek harcamaları önlemek için etkili cezalarla birlikte uygulanırsa, uzun vadede gönüllü uyumun artmasına yardımcı olabileceği görüşüdür. İkinci görüş ise vergi aflarının uzun vadeli sonuçlarının mükellefler üzerinde negatif etki yaratacağı şeklindedir. Görüşe göre, dürüst mükellefler vergi kayıp kaçığına yol açan kaçakçılara verilen aflar için tepki gösterecek ve kendilerine haksızlık

yapıldığı düşüncesine kapılacaklardır. Bu haksızlık neticesinde de dürüst mükellefin gönüllü uyum derecesi azalacaktır (Tuay ve güvenç, 2007: 28).

Vergi aflarını, hem bilinçli olarak vergi ödemeyenlere hem de mali imkânsızlıklar nedeniyle yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflere yeni bir şans veren düzenleme olarak düşündüğümüzde, yapılan tartışmaların aksine vergi uyumunu artıran bir araç olduğu söylenebilir. Vergi affını takip eden ciddi yaptırımlar ve etkin denetimler sonucu mükellefin vergi uyumunun arttığı söylenebilir. Fakat bu tablonun ülkemizdeki geçmiş vergi afları pratiğiyle örtüştüğünü söylemek pek mümkün değildir. Sık çıkarılan vergi aflarının '*afla aklanma alışkanlığı*' gibi yeni mükellef tipi yarattığı ve böylece vergi uyumuna ciddi zararlar verdiği ortadadır (Akın ve Kahraman, 2014: 61).

Alm, Mckee ve Beck (1990: 25) tarafından yapılan çalışmada vergi affı ve vergi uyumu arasında şu bulgular elde edilmiştir;

- Aftan sonra vergi uyumu azalacaktır. Nedeni ise dürüst mükelleflerin bu durumdan olumsuz etkilenmesi ve yeni vergi affı beklentisinin oluşmasıdır.
- Af beklentisi zaman içinde azalacaktır. Fakat bu durum vergi aflarına sık başvurmayan ülkeler için geçerlidir.
- Eğer aftan sonra etkin bir denetim sistemi oluşturulursa, dürüst mükelleflerin bedavacı davranarak vergi ödemeyenlerin yakalanacağını düşünmesi vergiye uyumu artırabilir.

Af sonrasında sıkı önlemlerle desteklenecek bir vergi affı, mükellefin vergiye olan uyumunda artışa ya da en azından azalmamasına neden olacaktır. Bu durum,, vergi aflarının altyapısını sağlayan vergi idaresi ve af kanununu yürürlüğe sokan iktidar sahiplerinin sorumluluğu kapsamında yer almaktadır (Tekin, Tuncer ve Sağdıç, 2013: 2).

Vergiye uyumun ölçülmesinde temel zorluk, güvenilir bilgilerin elde edilememesidir. Çünkü insan doğası gereği kaçındıkları vergiler hakkındaki bilgilerini kendilerine saklarlar (Alm vd, 1992: 107). Bu nedenle çalışmalarda genel olarak anket uygulaması, ekonometrik analiz gibi yollarla ölçümler yapılmaya çalışılmış ve genel kanı vergi aflarının vergi uyumunu olumsuz etkilediği olmuştur. Vergi aflarına sık başvurulması ya da afların önceden tahmin edilmesi, vergi suçları açısından ekonomik bir teşvik sağlayacağından, vergi yükümlülerinin uyum davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir (İpek ve Kaynar, 2009: 183).

2.2.7.2. Vergi Aflarının Vergi Ahlakına Etkisi

Günümüzde vergi, devlet veya yetkilendirilmiş diğer kamu birimlerince fert ya da kurumlardan, hukuki cebir altında, belirli kurallar çerçevesinde ve karşılıksız alınan para

tutarlarıdır. Ahlak ise, bir toplum içindeki kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Vergi ahlakı ile günümüzdeki genel ahlakın birbiri arasında bir ilişki yoktur. Genel ahlakı yüksek düzeyde olan bir kişinin vergi ahlakı tam tersine çok düşük olabilir. Vergi ahlakı, vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanmakta ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini gerçeğe uygun olarak yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine denilmektedir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2011: 231). Vergiye gönüllü uyum konusu, birçok araştırmacı tarafından çözülmesi gerekli güç bir bulmaca olarak görülmüş ve bulmacanın çözümü için vergi ödeme konusunda gerekli içsel bir motivasyon olarak vergi ahlakı gündeme gelmiştir. Kanuni çerçevede ödenmesi gereken vergi borcunun tam ve zamanında ödenmesi vergi ahlakının istenilen düzeyde olduğunu gösterirken, vergi ahlakı ödenmesi gereken vergi ilişkisine bağlıdır (Göksu ve Saruç, 2012).

Vergi ahlakının gelişmiş olduğu ülkelerde daha çok dolaysız vergiler toplanırken, vergi ahlakının gelişmediği ülkelerde daha çok dolaylı vergiler ve kaynaktan kesinti şeklinde vergi toplanmaktadır. Toplumun vergi ahlakının gelişmediği ülkelerde, kamu idareleri kamu harcamalarının finanse edememe sorunuyla karşı karşıya kalmaktadır. Devlet finans sorunun çözmek için de vergi oranlarını artırmakta ya da yeni vergiler koymakta veya geçmişte tahsil edemediği vergileri toplayabilmek adına sık sık vergi affı çıkartmaktadır. Devlet zamanında vergisini ödemeyen mükellefleri mükâfatlandırıp, zamanında ödeyenleri cezalandırıyorsa, kuşkusuz toplumun vergi ahlakının yükselmesini beklemek de doğru bir düşünce sayılmaz (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2011: 232).

Organ ve Yegen (2013: 257), *Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği* adlı çalışmalarında, katılımcıların vergi ahlak ve vergi bilincinin arttığı ve azaldığı haller başlığı altında yer alan iki ifadeye verilen cevapların, ortalamaların oldukça üzerinde olduğu sonucuna ulaşmıştır. Katılımcılara göre Türkiye’de vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde, toplumun vergiye gönüllü uyumu ve sık çıkarılan vergi aflarının belirleyici olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Devletin hali hazırdaki vergi mevzuatı adil bir vergilemeden uzak olarak düzenlemesi ve vergilerin mükellefleri ağır yükler altına sokması, vergi ahlakı açısından zafiyetlere yol açabilir. Bir ülkede sık çıkarılan vergi aflarından bahsediliyorsa, vergi ödevlerini yerine getirmek suç olmasından ziyade kurnazlık olarak değerlendiriliyorsa, vergi ahlakından söz etmek pek mümkün olmamaktadır (Çataloluk, 2008: 218).

2.2.7.3. Vergi Aflarının Vergi Adaletine Etkisi

Vergi adaleti, belirli bir toplumda toplam vergi yükünün, o toplumu oluşturanlar arasında adil olduğu varsayılan bir biçimde dağıtılması olarak ifade edilebilir. Tabi ki bu durum kolayca gerçekleşebilecek bir durum değildir. Çünkü vergi adaletinin içerisinde yer alan adalet kavramı sınırları ve ölçüsü tam olarak belirlenemeyen, her zaman bir değer yargısı içeren özelliğe sahiptir. Bu yönüyle bakıldığında adalet kavramı farklı zamanlarda ve toplumlarda farklı anlam ve içeriklerle ifade edilmiştir. Geçmişten günümüze kadar toplam vergi yükünün dağılımında hangi ölçütlerin kullanılması durumunda vergi adaletinin sağlanacağı konusunda birçok tartışma yaşanmıştır (Yereli ve Ata, 2011: 22).

Vergilemede eşitlik ilkesine bakıldığında en çok benimsenen, eşit gelir elde edenlerin eşit olarak vergilendirilmesi prensibidir. Aynı ödeme gücüne sahip mükelleflerin eşit vergilendirilmesi ve farklı ödeme gücünde sahip mükelleflerin farklı vergilendirilmesi yatay ve dikey eşitliğin temelini oluşturmaktadır (Musgrave, 2004: 199).

Anayasamızın vergi ödevi başlıklı 73. Maddesinin birinci fıkrası: *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* şeklindedir. İkinci fıkrasında ise: *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”* denmektedir.

Türk vergi hukukunda adil bir vergileme yapılmasının önündeki en büyük engellerden biri de daha çok siyasi malzeme haline getirilmiş, eşitlik ilkesini geniş bir alanda bozan vergi aflarıdır. Vergi sisteminde reform niteliğinde bir değişim meydana getirilecekse, vergi aflarına başvurunun ekonomik ve teknik gerekçeleri olabilir. Aynı zamanda vergi afları geçmiş hukukun kalıntılarını temizlemek için de kullanılabilir. Fakat sistemde reform niteliğinde bir değişiklik gözlenmeden sıklıkla vergi aflarına başvurulması, fazlaca karşı karşıya kaldığımız bir durumdur. Vergi afları bu yönüyle tahsilat kanunu haline dönüşmüş ve bu amaçla kullanılan bir kurum haline bürünmüştür. Bu durum vergi ödevini büyük fedakârlıklar göstererek yerine getiren mükelleflere haksızlık yaratmaktadır (<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/123DSE.pdf>).

Vergi mükelleflerinin vergiye olan tutum ve davranışlarının belirlenmesinde en önemli etkenlerden biri adalettir. Adaletsiz bir vergileme sonucunda mükelleflerin davranışlarında değişiklik gözlemlenebilir. Adaletsiz bir vergileme sonucu mükelleflerin gönüllü uyumunun olumsuz etkileneceği bilinmektedir. Ekonomik, siyasi, mali gerekçelerle başvuru alan vergi afları adalet konusunda istenmeyen durumlar meydana getirebilmektedir. Bu durum vergide eşitlik ilkesine de zarar vermektedir. Vergi affında adaletsizliğin kaynaklandığı nokta; vergisini/cezasını zamanında ve tam ödeyen mükelleflere nazaran, hiç ödememiş olan mükellefler arasında doğan adaletsizlik durumudur (Kargı, 2010: 39).

Özellikle vergi yükü bakımından vergi afları düşünüldüğünde, af sonrası vergi yükünün dürüst mükellefler üzerinde kaldığını söylemek mümkündür. Kanunun gösterdiği yöntemlerle

vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin afla birlikte vergi ödevini yerine getirmeye çalışmaktadır. Af, geçmiş dönemlere etki ettiği için dürüst olmayan mükelleflere gecikmiş borçlarını ödeme imkânı sağladığından; dürüst mükellefler geçmiş dönem borcunu zamanında ödemiş olmaktadır. Dolayısıyla güncel vergi yükü dürüst mükellefler üzerine kalmakta ve vergide adalet ilkesini zedelemektedir.

2.2.7.4. Vergi Aflarının Mükellef Tutum ve Davranışlarına Etkisi

Vergi afları, yükümlülerin vergi ödevlerini yerine getirirken, hem kolaylık sağlayan hem de engel yaratan bir uygulama olarak değerlendirilebilir (Bağdigen ve Erdoğan, 2010: 118). Mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermesinin temel sebebi, vergileme karşısındaki sergilenen tutumlardır. Uzun dönemde vergilemenin verimliliği ve sınırların belirlenmesinde psikolojik koşulların oldukça önemli yeri vardır. Belli bir noktadan sonra mükellef davranışlarından kaynaklı verginin mali verimliliği azalacak, ekonomik ve sosyal açıdan değişikliklere yol açılacaktır. Vergi yükümlülerinin vergi karşısında tutum ve davranışları vergi zihniyeti, vergi baskısı, vergi ahlakı ve vergi affı gibi unsurlar tarafından belirlenir (Çetin, 2007: 178).

Vergi aflarından faydalanan mükelleflerin, vergi uyumsuzluğu olan mükellef tabanından oluşması, onları belli noktalarda diğer mükelleflerden ayırmaktadır. Gerçekçi düşünmek gerekirse, vergisel uyumsuzluğu olan mükelleflerin tamamı vergi affından faydalananacak diye bir şey yoktur. Vergi aflarıyla birlikte vergisel uyumsuzluğu haiz mükelleflere 'beyaz sayfa açma' çağrısı yapıldığı düşünülürse, bu çağrıya olumlu tepki veren mükelleflerin özelliklerini ortaya koymak gerekir. Diğer yandan, aflara sık başvuran ülkelerde vergi otoriteleri ve mükellefler arasında farklı bir ilişkinin oluştuğunu da gözlemlemek mümkündür. Eğer aynı mükellefler birden fazla mali aftan faydalanmışsa, vergi mükelleflerini dürüst davranmaya teşvik eden af programlarının hedefine ulaşmadığı sonucu ortaya çıkar. Aftan faydalanan mükellefin daha sonra vergi kanunlarına aykırı davranmaya devam ettiği ve vergisel uyumunda herhangi bir değişiklik göstermediği sonucu ortaya çıkar. Bu durumda vergisel uyumsuzluğunu devam ettiren ve yeni af döngüsünden nemalanan mükellef tipolojisi yaratılmış olur (Savaşan, 2006: 150).

Çeşitli gerekçelerle çıkartılan vergi afları, vergi adaleti açısından olumsuzluklar meydana getirmektedir. Vergi affı ile vergi borcunu zamanında ödeyen mükellefler ile vergi borcunu zamanında ödemeyen ve bu nedenle cezalandırılması gereken mükellefler arasında eşitsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu durum vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi; ödemeyenlerin de ödüllendirildiği anlamına gelir. Aynı zamanda af çıkmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellef için de adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır (Çetin, 2007: 178).

Sık çıkarılan vergi afları aynı zamanda vergi ödeme gayretini de azaltmaktadır. Zamanında vergisini ödeyen, mağdur durumunda bırakılan mükelleflerin vergi affından sonra vergi adaletine dair inançları zedelenmektedir. Bu durum aynı zamanda vergi ödeme bilinci ve alışkanlığına da darbe vurmaktadır. Vergi aflarıyla birlikte, vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü sağlayarak kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakıp kayıt dışı ekonomiyi özendirmektedir (Çetin, 2007: 178). Kayıt dışılığın düşük olduğu gelişmiş ülkelerde, mükellef eylemlerinin nispi olarak daha iyi izlenmesi nedeniyle, gönüllü uyumun daha yüksek olduğu söylenebilir (Andreoni, Erard ve Feinstein, 1998: 821). Özellikle gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonominin görece fazla olması, vergisel ödevlerin yerine getirilmesi noktasında aksaklıklar meydana getirmektedir. Kayıt dışı ekonominin izlenememesi başlı başına bir sorun iken, kayıtlı ekonomide meydana gelen vergisel ödevler ve yükümlülerin kayıt dışı ekonominin bilincinde olması, vergi ödevlerini aksatmalarını ve af beklentilerini de gündeme getirmektedir.

Mükelleflerin vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirirken birçok etkenin etkili olduğu bilinmektedir. Vergi yükü, vergi psikolojisi, vergi adaleti gibi konular mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirme konusunda oldukça önemlidir. Vergi ödevlerini yerine getiren mükelleflerin, vergi algısında değişiklikler meydana getiren konulardan birisi de vergi aflarıdır. Esasında vergi afları, vergi bilinci yüksek ülkelerde vergi ödevi konusunda büyük değişiklikler meydana getirmemektedir. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu ülkelerde (ki bu ülkeler genellikle gelişmiş ülkelerdir) vergi aflarına elzem durumlarda başvurulmaktadır. Oysa Türkiye ve benzer düzeyde gelişmekte olan ülkelerde vergi aflarına sık başvurulması, dürüst mükellefleri cezalandırmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur: Vergi afları mükellefin tutum ve davranışında değişime yol açmaz; fakat sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin tutum ve davranışlarında değişime yol açabilir. Sık çıkarılan vergi aflarının olması ve genellikle aftan aynı kişilerin faydalanması durumunda, vergi aflarının etkinlik noktasında sınıfta kaldığını söylemek mümkündür. Bu durumda ilk olarak dürüst mükellef vergi ödediğine pişman olacak ve dürüst olmayan mükelleflerden kanun ihlalleri yöntemlerini öğrenme tehlikesi doğacaktır. İkinci olarak aftan faydalanan yükümlülerin sayısının artmasına ve bu durumun bir sarmal haline dönüşmesine neden olacaktır. Zira affa alıştırılmış bir toplum, en güçlü silahı olan oy mekanizmasıyla siyasi iktidarlardan af beklentisi içinde olacaktır.

2.2.7.5. Vergi Aflarının Vergi Dairesi Çalışanları üzerindeki Etkisi

Kuşkusuz, vergi aflarının ortaya çıkardığı olumlu ve olumsuz etkilerden sadece mükellefler etkilenmemektedir. Vergi affı programının gündeme gelmesiyle birlikte, aftan faydalananlar ve af uygulamasını yürütenler olmak üzere iki kanatta etkiler görülmektedir. İlk

kanat, aftan faydalanan mükellefler iken, ikinci kanat affın belli usuller çerçevesinde yürütülmesinden sorumlu vergi idareleridir. Yapılan akademik çalışmalarda genellikle vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkilerinden bahsedilmiştir. Oysa bu durum salt mükellefler üzerinde etkiler meydana getirmemektedir. Fakat mükelleflerin gerek devlet için vergi kaynağı olması gerekse mükelleflerin vergi dairesi çalışanlarından nicel olarak fazla olması, konuyu önemli ve cazip hale getirmiştir. Bu durum da vergi affına ilişkin çalışmalarda kendini göstermiştir.

Demir vd. (2016, 294-295), *Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma* adlı çalışmalarında, vergi dairesi personelinin vergi aflarına bakış açısını ölçmüştür. Personellerin gözüyle mükelleflerin vergi aflarına olumsuz baktığı, vergi aflarının vergi daireleri üzerindeki iş yükünü artırdığını ve düzenli vergi ödeyen mükelleflerin korunması amacıyla mevzuat takip birimi adı altında birimin kurulması gerektiği bulgularına ulaşılmıştır. Diğer yandan vergi aflarının iş yükünü artırmasına istinaden, yıpranma payı adı altında ek ödeme istediklerini de belirtir bulguya ulaşılmıştır.

Vergi dairesi personelleri açısından bakıldığında genel kanı, vergi aflarının ülkemizin kanayan yarası olduğudur. Vergi aflarının sık çıkması mükelleflere af alışkanlığı kazandırmakla birlikte, vergi dairesi personellerine de ek yük getirmekte; diğer yandan aftan faydalanıp taksitlerini ödemeyen mükellefler vergi dairesine ikinci bir yük getirmektedir. Bu durumun vergi dairesi personellerinin çalışma koşullarında olumsuzluklar meydana getirdiği ve etkinliği azalttığı söylenebilir. Çalışmamızda gerçekleştirdiğimiz anket uygulamasında, ilerleyen bölümlerde ilgili duruma istinaden vergi dairesi personellerine yönelttiğimiz sorular neticesinde bulgulara yer verilecektir.

3. TÜRKİYE’DE UYGULANMIŞ VERGİ AFLARI VE AF BENZERİ MÜESSESELER

Ülkemizde vergi aflarının sık çıkarıldığı yadsınamaz bir gerçektir. Çıkarılan her vergi affının kendi içerisinde farklı özellikler ve nitelikler barındırması, af kanunlarının ayrı ayrı incelenmesini gerektirmektedir. Diğer yandan, afların belli sürelerle çıkarılması ve buna ek olarak sürekli uygulanan bazı müesseselerin (uzlaşma gibi) yer alması oldukça ilgi çekicidir. Vergi aflarının rutinleşmesi ve affa benzer müesseselerin Türk Vergi Sistemi’nde (TVS) yer alması vergi adaleti, vergi ahlakı gibi kavramlara ilişkin olarak çeşitli olumsuzluklar meydana getirmektedir. Bu nedenle bu bölümde öncelikle, ülkemizde uygulanmış vergi afları 1960 öncesi ve sonrası olarak ele alınacak; daha sonra ülkemizde uygulanan af benzeri müesseseler ile vergi afları mukayese edilecektir.

3.1. Türkiye’de Uygulanmış Vergi Af Kanunları

Cumhuriyet tarihinden günümüze kadar çok sayıda vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi af kanunları kapsam, mükellef türü, çıkarılma gerekçeleri ve uygulama süreleri bakımından farklılık göstermekle birlikte; sadece vergi aslına veya vergi cezasına/zammına/faizine uygulanması bakımından da farklılık göstermektedir (Kargı ve Yüksel,2010: 13).

Ülkemizde modern anlamda beyana dayalı vergi sistemi, 1960 yılında kabul edilen Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile 1961 yılında yürürlüğe giren VUK ile getirilmiştir(Aygün, 2012: 90). Vergi aflarının da vergisel işlemlerden kaynaklı olduğu düşünülürse, ülkemizde çıkarılan vergi aflarını modern dönem öncesi ve modern dönem sonrası olarak incelemek yerinde olacaktır. Bu başlık altında ülkemizde çıkarılan vergi af kanunları, aşağıda yer alan tabloyu takiben kronolojik sıraya göre özetlenecektir.

Tablo 2. Cumhuriyet Tarihi Boyunca Uygulanmış Vergi Af Kanunları

17.05.1924 tarihli 486 Sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun
05.08.1928 tarihli Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934 tarihli 4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934 tarihli 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938 tarihli 3586 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946 tarihli Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947 tarihli 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960 tarihli 113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961 tarihli 281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963 tarihli 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963 tarihli 252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
05.09.1963 tarihli 325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa

Tablo 2. (devamı)

16.07.1965 tarihli 691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966 tarihli 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970 tarihli 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974 tarihli 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20.03.1981 tarihli 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
02.03.1982 tarihli 2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983 tarihli 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
04.02.1985 tarihli Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988 tarihli 3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988 tarihli 3512 Sayılı Yasa
15.12.1990 tarihli 3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992 tarihli 3787 Sayılı Yasa
05.09.1997 tarihli 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998 tarihli 4369 Sayılı Yasa
06.02.2001 tarihli 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002 tarihli 4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003 tarihli 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008 tarihli 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
29.05.2013 tarihli 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
10.09.2014 tarihli 6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016 tarihli 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2017 tarihli 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
18.05.2018 tarihli 7143 Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Çetin, 2018:177; Kargı, 2018:110; Kireçtepe ve Avcı 2018:150 (Yeni af kanunları eklenerek tarafımızca güncellenmiştir.)

3.1.1. Türkiye’de 1960 Yılı Öncesi Vergi Affı Uygulamaları

Ülkemizde 1960 yılı öncesi af uygulamaları ile 1960 yılı sonrası uygulanan aflar arasında bazı farklılıklar görülmektedir. 1960 yılından önce çıkarılan aflar incelendiğinde, genel olarak yürürlükten kaldırılan bazı vergi artıklarının tasfiye edilmesi amaçlanmıştır. Hatta bu tür aflardan faydalanmak herhangi bir koşula da bağlanmamıştır. Aynı zamanda vergi aslı, gecikme zammı, gecikme faizi gibi asli/fer’i nitelik ayrımı da gözetilmemiş; vergi borçlarının bir bütün halinde terkin edilmesi öngörülmüştür. Bu tür af uygulamalarının yanında af uygulamasının koşula bağlandığı uygulamalar da görülmüştür. 1934 yılında 2566 sayılı yasa, 1960 yılından sonra çıkarılan yasalara benzer şekilde bazı vergilere ilişkin ceza ve zamların affını, vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlamıştır (Dönmez, 1992, 142).

Ülkemizde 1960 öncesinde uygulanan vergi aflarında bazı amaçlar etkili olmuştur. Döneme ilişkin amaçlar şunlardır (Doğan ve Besen, 2008: 75);

- Yeni bir ülkenin olması ve mali sistem kurma amacı olan yönetimin teknik amaçları
- Dünya’da yaşanan 1929 ekonomik buhranın etkisiyle ekonomik olarak kötü durumdaki mükelleflerin, eskiden var olan ağır ve adaletsiz uygulamaların yanında, yeni düzenlemelerle ağır yükümlülük altında ezilmelerini önlemek gibi sosyal amaçlar
- Döneme ilişkin devletçilik politikalarının etkisiyle artan kamu ihtiyaçlarının mali amaçlarla karşılanması gibi gerekçelerle bu yıllarda af uygulamalarına yer verilmiştir.

Ülkemizde cumhuriyet tarihi ile 1960 yılı arasında 7 vergi affı uygulaması gerçekleşmiştir. Çıkarılan 7 vergi affı kronolojik sıraya göre özet olarak incelenecektir.

Türk hukuk tarihinde mali af olarak nitelendirilebilecek ilk af, 06.04.1924 tarihli ve 486 Sayılı Umuru Belediye Müteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun ile getirilmiştir. Kanun kapsamı oldukça dar tutulmuştur. Af gerektiren kısım sadece cezalara ilişkindir. Kanuna göre devlet, hususi arazi sahiplerinin lağım, kuyu gibi inşaat işlerinin umuma zararlı olduğunu tespit etmiş ve bunlara ilişkin ceza kesmiştir. Daha sonra 486 sayılı kanunla kesilen cezalar için 4 taksitle yapılandırma imkânı getirilmiştir (486 Sayılı Kanun, m.4). Cezalara getirilen yapılandırma tam bir vergi affı olarak görülmesi de, cumhuriyet tarihimizde vergi affının temellerinin 486 sayılı kanunla atıldığı görülmektedir. Bu yıllarda belediyeler tarafından kesilen cezalara ilişkin yapılandırma yapılmıştır. Dolayısıyla vergiye ilişkin bir yapılandırma söz konusu olmamıştır.

145 Sayılı Elviye Selâsede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Yasa, yasanın yürürlüğünden önceki arazi, aşar ve emlak vergileri hakkındaki işlemlerin affına yer vermiştir (Narinoğlu, 1991: 28). Esas olarak işgalci Rus yönetimi zamanlarında Ardahan, Kars ve Artvin illeriyle birlikte Iğdır ve Sürmeli bölgelerinde maktu vergilerin tahsili amaçlanmıştır. Bu yasayla birlikte bu bölgelerde işlemler bütün sonuçlarıyla kaldırılmıştır. Diğer bir deyişle, koşulsuz ve tam bir af öngörülmüştür (Dönmez, 1992: 143).

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, kendinden önceki 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nu yürürlükten kaldırmıştır. Geçici bir madde ile de vergiler 755 sayılı kanuna göre tarh edilmiş; fakat tahsil edilmemiştir. Vergi cezaları ise terkin edilmiştir (Dönmez, 1992: 143).

2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa, 1934 yılında yürürlüğe girmiş, Cumhuriyet ilanından bu yana tahakkuk etmiş bütün vergi, harç ve resim ile munzam kesirleri teahür ve misil zamları ve vergi mirası esmanı bakiyesinin terkin olacağı belirtilmiştir. Kanunun kapsamına devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait tahakkuk etmiş tüm vergi, resim ve harçlar dâhil edilmiştir (Demirkıran, 2012: 36).

3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa'nın 1. Maddesine göre, 1935 mali yılı sonuna kadarki senelere ait olarak tahakkuk ettirilmiş ve kanunun yürürlüğüne kadar tahsil edilmemiş olan arazi vergisi bakayasının munzam kesirleri ve cezalarıyla terkin olacağı belirtilmiştir.

Cumhuriyet tarihinin altıncı vergi af kanunu Varlık Vergisi'ne ilişkindir. Varlık Vergisi, ikinci dünya savaşının etkilerini üzerinde hisseden ülkemizin, savaş ekonomisinin yarattığı koşullardan faydalanarak karaborsacılık, vurgunculuk ve ihtikâr yaparak olağanüstü kazanç sağlayanlara, bir nevi ceza vermek maksadıyla 1942 yılında çıkartılan ve on altı ay yürürlükte kalan, bir defaya mahsus alınan bir vergi türü olarak tanımlanabilir. Varlık vergisi, vergi tekniğinden ziyade uygulamasıyla eleştirilmiş; daha çok azınlıklar üzerinden tarh ve tahsil edilmesi, uygulamada haksızlık ve yolsuzluk söylentileri bu vergi aleyhine kendini göstermiştir (Aksanyar ve Biçer, 2008: 380). 15.03.1944 tarihinde kabul edilen, *4530 Sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun'un* birinci maddesi ile tarh edilmiş; ancak tahsil edilmemiş vergiler terkin edilmiştir.

Ülkemizde 1960 öncesi uygulanan son af kanunu ise Toprak Mahsulleri Vergisi'ne ilişkindir. Cumhuriyet devrinin ilk yıllarında girişilen vergi ıslahatlarında ilk olarak Aşar Vergisi'nin lağvedilmesi ele alınmışken, bazı gerekçeler bu vergiyi başka bir ad altında toplama ihtiyacını gündeme getirmiştir (Başar, yy: 89). Kuşkusuz bu gerekçelerden en önemlisi, tıpkı Varlık Vergisi'nde olduğu gibi ikinci dünya savaşının ülkemiz üzerinde yarattığı etkilerdir. İkinci dünya savaşıyla birlikte yürürlüğe konan ve antidemokratik hükümler içeren Toprak Mahsulleri Vergisi, 4840 Sayılı Kanun'la kaldırılmış; *5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun* ile de tahsil edilmeyen artıklar ve cezalar silinmiştir (Doğan ve Besen, 2008: 77).

3.1.2. Türkiye'de 1960 Yılı Sonrası Vergi Afları Uygulamaları

Ülkemizde 1960 yılından önce çıkartılan vergi afları dikkate alındığında, 1960 yılından sonra çıkarılan vergi aflarının nispi olarak fazla olduğu görülmektedir. Cumhuriyet tarihinden 1960 yılına kadar çıkarılan 7 vergi affı uygulamasının ortalama olarak ifade edecek olursak; 6 yılda bir af çıkarıldığı söylenebilir. Oysa 1960 yılından günümüze kadar çıkarılan af kanunları dikkate alınırsa, ortalama 2 yıldan daha az sürede bir defa af çıktığı söylenebilir. Elbette af kanunlarının çıkarılmasıyla ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik, mali ve siyasi durum oldukça önemlidir. Küllerinden doğmuş, oluşumlarını yeni tamamlamış bir ülkenin, daha sonra modern vergi sistemiyle tanışması neticesinde af uygulamalarına daha fazla yer vermesi de oldukça dikkat çekicidir.

1960 yılından günümüze kadar çıkarılan vergi afları incelendiğinde, bir kısmının biçimsel açıdan genel af kanunları içerisinde yer aldığı söylenebilir. Bazı af kanunları ise özel olarak çıkartılan vergi af yasaları şeklinde düzenlenmiştir. Af kanunları kapsam olarak incelendiğinde ise, bazı kanunların af uygulamasını belirli vergilerle sınırlandığı, bazı kanunların ise aftan faydalananak mükellefler yönünden sınırlar getirdiği görülmektedir (Dönmez, 1992: 145).

Ülkemizde 1960 yılından sonra çıkarılan af kanunları belli evreler geçirerek günümüzde tek tip olmaya başlamıştır. Hemen hemen her af kanunun gerekçesi, kapsamı, sınırları ve şartları birbirine benzer şekilde düzenlenerek yürürlüğe konmuştur. Özellikle 2000'li yıllardan sonra çıkarılan af kanunlarında, en önemli farkın kanunların ismi olduğu söylenebilir.

26.10.1960 tarihli *113 sayılı Af Yasası*, modern vergi sisteminin ilk af kanunu olup esasında bir vergi af kanunu değildir. 113 sayılı yasa, TCK'ya ilişkin düzenlenmiş bir af kanunudur. Vergi suçları, kamu düzenini bozan eylemlere ilişkin olduğu için bu eylemlere ilişkin para cezası yerine hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Dolayısıyla bu suçlar için yargılama, ceza mahkemeleri tarafından yapılmakta ve bu tür suçlara ilişkin cezalar da ceza mahkemeleri tarafından verilmektedir (Bilici, 2017: 114). 113 sayılı Af Yasası da TCK'ya yönelik düzenlemeler içermekte ve bu neticede vergi suçlusu mahkûmlar için af öngörmektedir.

Ülkemizde 1960'lı yıllar, Cumhuriyet tarihinden sonra demokratikleşme adımlarının ivme kazandığı yıllar olarak bilinir. Demokrasinin kurumsallaşması adına bu dönemlerde önemli adımlar atılmış; fakat demokratik kurumlar yeteri kadar pekişememişlerdir. Dolayısıyla Türk siyaset kültüründe birçok olumsuzluk yaşanmıştır (Akıncı, 2014: 59). 1960 yılından sonra genel af olarak 28 Şubat 1961 tarihinde *281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa* yürürlüğe girmiştir. 281 sayılı kanun affının, olağanüstü dönem olan 27 Mayıs harekâtından sonra çıkarılması da tesadüf değildir. Siyasi konjonktürün yarattığı gerilim ortamı, vatandaşların oldukça duyarlı olduğu parasal konularda bazı kolaylıklar sağlama ihtiyacını da gündeme getirmiştir (Dallı, 2006: 43). 281 sayılı kanunun çıkartılmasının ana nedeni, siyasal nedenler olarak gösterilebilir. Ancak ülkemizde özellikle 1950 yılından sonra TVS'de yapılan değişiklikler de etkili olmuştur. Vergi mevzuatında GVK ve VUK yürürlüğe girerken, diğer değişikliklerle çağdaş bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır (Dönmez, 1992: 172).

Siyasi nedenlerden dolayı çıkarılan diğer bir af yasası, *218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa* olmuştur. 27 Mayıs harekâtından sonra sivil hükümet tarafından hazırlanmıştır. Bu dönemde yeni ve teminatlı bir anayasa ile sağlam temeller kurulmak istenmiş, aynı zamanda sosyal bir özlem haline gelen aflar da gündeme gelmiştir. Ceza hukuku açısından doğal karşılanacak bu durum, vergi aflarında da etkili olmuştur (Dönmez, 1992: 147). Kanunun diğer kanunlardan farkı, başvuru öngörmemesidir. Bu vergi affı, otomatik olarak idarenin iç işlemi şeklinde gerçekleşmiştir (Doğan ve Besen, 2008: 80).

281 sayılı kanundan sonra çıkarılan 1963 yılındaki ikinci af kanunu, *252 Sayılı Spor Kulüplerine, Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri İle Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun* olmuştur (Narinoğlu, 1991: 30). Bu yıllarda Gelir Vergisi (GV) yeni yürürlüğe girdiği için, profesyonel sporculara ödenen aylıklar, primler ve transfer ücretlerinin GV kapsamında olup olmadığı tereddütlü olmuştur. Daha sonra vergi yönetimi tarafından bu tür ödemeler ücret kapsamına alınmış ve vergi sorumlusu kulüplere cezalı tarhiyat yapılmıştır. . Yapılan tarhiyat sonucunda zor duruma düşen Türk sporunun kurtarılması maksadıyla vergi ve cezaların affı öngörülmüştür (Dallı, 2006: 45).

1963 yılının üçüncü af yasası *325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa* olmuştur. Kamu İktisadi Teşebbüslerine (KİT) yönelik bu yasanın yürürlüğe girmesinde bazı nedenler etkili olmuştur. KİT'lerin hazineye borcunun olması, 1958'den beri süren ekonomik durgunluğun yanında söz konusu kurumlara yeterli yardımın yapılmaması, ilgili kurumları zararlı çalışan kurum haline getirmiştir. Bu nedenle KİT'ler devlete ödemek zorunda oldukları vergileri mümkün mertebe geciktirerek, bu miktarları finansman ihtiyacında kullanmıştır (Dönmez, 1992: 241). Bu durumun sonucunda kurumların vergi artışı yıldan yıla artmıştır. Hem bu duruma son vermek hem de mevcut artıkları tasfiye edebilmek için 325 sayılı yasa çıkartılmıştır (Doğan ve Besen, 1992: 80-81).

325 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden iki yıl sonra, *691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa* 1965 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu yıllarda belediye ve belediyelere bağlı işletme ve müesseselerin mali imkânsızlıklarından doğan hizmet yetersizliğinden şikâyet edilmekte; yatırımların planlanması ve uygulanması noktasında ise birçok tıkanıklık yaşanmaktaydı. Belediye ve belediyeye bağlı işletme ve müesseselerin bozulmuş mali durumlarını düzeltmek için iki yol öngörülmüştür. Birincisi, belediye gelirlerinin artırılarak belediyelerin bugünün istenen kamu hizmetlerini yapacak düzeye getirilmesi olmuştur. İkincisi ise belediye borçları üzerinde bir rahatlatma yaratmak olmuştur. Birinci çözümün uzun vadede rasyonel olmasına karşın uygulama güçlüklerinin olması, kısa vadeli ve hızlı sonuç almaya imkân veren 691 sayılı yasanın 16 Temmuz 1965 yılında yürürlüğe girmesine neden olmuştur (http://www.emo.org.tr/ekler/f100b7b36092fb9_ek.pdf?dergi=15).

691 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden 1 yıl sonra *780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa* 1966 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, af kanunları içerisinde en çok tartışılan ve en ilgi çeken af kanunu olmuştur. Siyasi temelleri, 10 Ekim 1965 genel seçimlerinden sonra iktidara gelen 1. Demirel hükümetinin programı ile atılmıştır. Hükümet programında geniş kapsamlı bir af kanunu çıkarılması vaat edilmiş, seçimlerden sonra da programa uygun şekilde

780 sayılı yasa hazırlanmıştır(Dönmez, 1992: 151). Diğer kanunların gerekçelerinden farklı olarak mükelleflerin cezayla muhatap oluşu kötü niyetten değil de, bilgisizlikten kaynaklı olanlar için af yoluna gidilmesi olmuştur (Sayar, 1987: 66).

780 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden 4 yıl sonra *1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu*'yla af getirilmiştir. Kanunun en önemli farkı, genel kanun içerisinde geçici maddeyle af hükümlerine yer vermesidir (1319 Sayılı Kanun, Geçici m.3).

Emlak Vergisi ile getirilen aftan 4 yıl sonra, *1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa* 1974 yılında yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunda, daha önceki kanunlar gibi adli afların yanında birkaç maddeyle mali affa da yer verilmiştir(Sayar, 1987: 66). 1803 sayılı kanunun 9. maddesinin B bendinde yer alan ifadede, af kanunun yürürlüğe girmesinden sonra da kesilecek cezalara af uygulamasının etki edeceği belirtilmiştir. Af kanunundan sonra kesilecek cezalar için af uygulanması oldukça anlamsızdır. Ayrıca, bu durum vergi aflarının özelliklerinden olan geçmişe etkililik kavramına da ters düşmektedir. Aynı şekilde, kadastro alacaklarının asıllarının af kapsamına alınması, daha önce ödemede bulunan mükellefler için eşitlik ve genellik ilkeleriyle de ters düşmektedir (1803 Sayılı Yasa, m.9).

1803 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden 7 yıl sonra, 1981 yılında *2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun* yürürlüğe girmiştir. Şimdiye kadar çıkarılmış en kapsamlı af kanunlarından biri olan bu kanunu, Milli Güvenlik Konseyi Bütçe Plan Komisyonu görüşmüştür. Diğer bir deyişle, ilgili kanun olağanüstü bir dönemde ortaya çıkmıştır. Af kanunlarının çıkarıldığı yıllarda yaşanan gelişmeler oldukça önemlidir. 1980 yılları gerek Türkiye gerekse dünyada yapısal dönüşümlerin yaşandığı ve küreselleşmenin tüm ülke ekonomilerini etkilediği yıllardır. Küreselleşmenin ivme kazandığı, ülke ekonomisi sınırlarının sermayeye açma yönünde bazı liberal politikaların olduğu bu dönemlerde, vergi aflarına da başvurulduğu görülmektedir (Öztürk ve Özyakışır, 2005: 1). 12 Eylül harekâtıyla birlikte yasama organı çalışamaz hale gelmiş, ülkenin çözüm bekleyen hukuki düzenlemeleri bu dönemde yapılamamıştır. 12 Eylül harekâtından sonra Milli Güvenlik Konseyi ilk icraatlarını vergi alanında yapmıştır. Bu dönemde ilgili af yasanının siyasi yönü olduğu kadar ekonomik ve mali yönü de mevcuttur. Özellikle 1976-1980 yıllarında yaşanan hızlı artış gösteren enflasyon süreci, döviz rezervlerinin ciddi bölümünün petrole gitmesi, dışa bağımlı üretimimizi olumsuz yönde etkilemiştir. Dönemin ekonomik durumunun yarattığı bir sonuç da kara paranın büyük boyutlara ulaşmasıdır. Bu dönemde uygulama alanı bulan 24 Ocak kararlarıyla faizi serbestleştirerek gizli birikimleri ekonomiye çekme amacı vardı. 2431 sayılı kanun da gizli servetin çok düşük oranda vergilendirilmesiyle ekonomiye ve yatırımlara dönüşmesini hedeflemişti. Bu yönüyle ilgili af kanunu, ekonomik kararların mali kanunlarla desteklenmesi hedefi de gütmüştür (Dönmez, 1992: 179).

20.03.1981 tarihinde 2431 Sayılı Yasa yürürlüğe girdikten sonra, 02.03.1982 tarihinde ilgili maddeye ek olarak *2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun* çıkarılmıştır. Bu kanunla birlikte, başlangıçta belirlenen süreler uzatılmıştır (2571 Sayılı Kanun, m.1/Ek2). Af uygulaması sonucunda ciddi vergi geliri elde edilmiş, birikmiş dosyaların yaklaşık 2/3'ünde başarı sağlanmıştır. Bu başarılarla rağmen af uygulamalarına gerçek çözüm bulunamamıştır. Aradan iki yıl geçmeden aynı gerekçelerle 2801 sayılı kanun çıkarılmıştır (Dönmez, 1992: 194).

1982 yılında kabul edilen *2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa* da olağanüstü dönemin bir ürünüdür. Siyasi kargaşanın üst düzeyde olduğu bu dönemde demokratikleşme adımlarının atılması, yeni demokratik rejime girilmesi nedeniyle devlet ile halk arasında rejime gitmeden önce ihtilafların temizlenmek istenmesi affın önemli bir gerekçesi olmuştur (Dönmez, 1992: 196). 2801 sayılı kanun, Cumhuriyet tarihinden 1983 yılına kadar çıkarılmış en geniş kapsamlı af kanunudur. Kanunda vergi cezalarının yanında ilk defa vergi asıllarının da af kapsamına alındığı görülmektedir. Servet beyanlarının yenilenmesi ve emtia beyanı gibi bilindik hükümlerin dışında, ilk defa 'Özel Pişmanlık' uygulaması da vergi sistemimizde yerini almıştır (Sayar, 1987: 71). Pişmanlık neticesinde, mükelleflerin bulundukları yıllarda vergi incelemesi yapılmayacağına dair hüküm olması, ilerleyen yıllarda mükelleflerin rahat davranmasına yol açabilecektir. Bu nedenle sağlanan bağışıklığın pek de mantıklı olduğu söylenemez.

2801 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden 3 yıl sonra, *3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* 1985 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunun adından da anlaşılacağı üzere 3239 sayılı kanun başta VUK, GVK, KVK gibi birçok kanunda değişiklik meydana getirmiştir. Kaçakçılık ve usulsüzlük cezaları sırasıyla beş ve on kat artırılması, gecikme faizi uygulaması getirilmesi gibi birçok sıkı hüküm ilgili kanunda yer almıştır (Dallı, 2006: 55-56). Vergi alanında aniden kapsamlı değişikliklerin yapılması, sıkı hükümlere yer verilmesinin yanında, geçici bir maddeyle de af içeren hükümlere de yer verilmiştir (Doğan ve Besen, 2008: 88). 3239 sayılı kanunun getirdiği sıkı ve sert hükümler, geçmişte işlenmiş bazı fiiller açısından nispeten bir yumuşaklık yaratılarak dengelenmeye çalışılmıştır (Dönmez, 1992: 222). Kanun, af başvurusu için miktar sınırı da koymuştur. Kanun koyucu, küçük miktarlı alacakları en kısa sürede tahsil ederek ihtilafların ortadan kaldırılmasını, yargı organlarının iş yükünü azaltmayı ve küçük miktarlı alacakları kısa yoldan tasfiye etme amacı taşımıştır. Kanunu diğer kanunlardan ilginç kılan bir yönü ise af dönemi olmuştur. Kanunun yürürlüğe giriş tarihi 11.12.1985 iken, ödeme süresinin son günü 31.12.1985 olmuştur. Af kanunlarının başarısını etkileyen önemli etkenlerden birisi de af döneminin yeterli uzunlukta olmasıdır. 20 günlük süre içerisinde affın mükelleflere duyurulması ve mükelleflerin ödemede bulunabilmesi için kaynak arayışına girmesi pek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla af döneminin 20 gün ile

sınırlandırılması affın başarısını da olumsuz etkilemiştir. Sürenin kısa olmasının yanında kanun maddesinde herhangi bir taksitlendirmeye olanak verilmemesi de affın noksan yönlerinden birisi olarak gösterilebilir.

3239 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra 3505 Sayılı Yasa 1985 yılında yürürlüğe girmiştir. 3239 sayılı ve 3505 sayılı kanunlar, yapıları itibarıyla birbirine benzer kanunlardır. Her iki kanun da diğer kanunlarda değişiklik meydana getirmek için yürürlüğe konmuş; geçici maddelerle de af hükümlerine yer vermiştir.

3505 sayılı yasadan sonra *3512 Sayılı Bütçe Kanunu* 1989 yılında yürürlüğe girmiştir. 3512 Sayılı Bütçe Kanunu, içeriğindeki 63.madde hükmüyle vergi affına da yer vermiştir. Diğer af kanunları incelendiğinde, mükelleflere sağlanan fırsatlar göze çarpmaktadır. Oysa 3512 sayılı kanun içerisinde yer alan af, belediyelere ve belediyelere bağlı müessese ve işletmeleri kapsamaktadır. Yine diğer af kanunları, özel kanun ya da genel kanunlar içerisinde belirli maddelerle af hükümlerinin yer aldığı kanunlardır. 3512 sayılı kanunun bir bütçe kanunu olması ve ülkemizde ilk defa bir bütçe kanununda af hükümlerine yer verilmesi, 3512 sayılı kanunu diğer kanunlardan ayıran en önemli özellik olarak görülebilir.

Bütçe kanunuyla getirilen af sonrasında aynı yılda *3571 sayılı kanun* yürürlüğe girmiştir. Kanun, birçok kanunda değişiklik gerçekleştirmek ve bazı kanun maddelerini yürürlükten kaldırmak amacıyla yayımlanmıştır. Kanunda aynı zamanda kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulu Kararınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerine dair af hükmü de yer almıştır (Dönmez, 1992: 238).

3571 sayılı yasanın yürürlüğünden 1 yıl sonra *3689 sayılı yasa* yürürlüğe girmiştir. Esas itibarıyla af yasası olmayan bu yasa, vergi hukuku alanında önemli değişiklikler getirmek için yürürlüğe konmuş ve af hükümlerine de yer vermiştir. Yasanın uygulanma süresi ise oldukça kısa tutulmuştur. Sürenin kısa olması mükellefleri ve daireleri olumsuz yönde etkilemiştir (Narinoğlu, 1991: 39).

3689 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra henüz iki yıl geçmeden *3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun*, 21.03.1992 tarihinde ülke gündemine af kanunu olarak girmiştir. Bu kanun esasında dönemin değişen hükümeti tarafından vaat edilmiş; iktidara gelen hükümet de ekonominin enflasyonla mücadelesi, bütçe ve dış ticaret açıklarının kapanması çalışmalarına yer vermiştir (Akgün, 1994: 61). 3787 sayılı kanunun, kendinden önceki çıkarılmış kanunlara göre nispi olarak daha ayrıntıcı düzenlemelere yer verdiği söylenebilir. Diğer af kanunlarıyla karşılaştırıldığında, daha önce hiçbir af kanunda yer almayan bir hükmün 3787 sayılı kanunda yer aldığı görülmektedir. Kanunun 22.maddesine göre Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu üyeleri ve birinci derecede yakınlarının ve ortaklarının ilgili kanun hükmünden faydalanamayacağı hükmü yer almıştır. Bu hüküm eşitliğe aykırı olduğu gerekçesiyle çok eleştirilmiştir. Dönemin ana muhalefet

partisi tarafından Anayasa Mahkemesine dava açılmış, kanunun hemen hemen her maddesinin anayasanın 73.maddesine aykırı olduğu iddiasıyla açılan davada, 22.madde Anayasa Mahkemesi'nin 24.06.1993 tarih ve 1993/23 sayılı kararı ile iptal edilmiştir(<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/99d8c4d1-7dda-49e5-af80-efee9839da2a?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>). Kaldı ki bu kanun dönemin Cumhurbaşkanı tarafından da tekrar görüşülmek üzere TBMM'ye gönderilmiştir. Gerekçe olarak da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olması ile kanunun devlete olan güveni sarsacağı, vergi ahlakını bozacağı, mükelleflerin periyodik af beklentisine neden olacağı, vergi denetimini zedeleyeceği ve vergi cezalarının etkinliğini bozacağı gösterilmiştir (TBMM 19.Dönem Komisyon Raporu S. Sayısı: 53, 05.03.1992).

3787 sayılı kanundan sonra esas itibariyle bir af yasası olmamasına rağmen, içerik olarak af düzenlemesine benzeyen *400 Sayılı Tebliğ* yürürlüğe konmuştur. Vergi afları esas olarak gücünü kanunlardan alır. 400 sayılı tebliğ ise kanun olmamasına rağmen, affa benzer hükümler içermesi sebebiyle af kanunu gibi görülmektedir. Çünkü tebliğ, tecil ve taksitlendirme imkânı sunmasıyla af yasalarına benzemektedir (Gerçek, 2001: 144).

400 sayılı tebliğden sonra 22 Temmuz 1998 tarihli *4369 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* yürürlüğe girmiştir. Vergi affı çerçevesinden bakılacak olursa, 4369 sayılı yasada önemli bir düzenleme mali milat uygulamasıdır. Çünkü bu uygulama bir tür vergi affı olarak görülmüştür. Değer olarak 3.5 milyar lirayı aşan nakit, döviz, para, hamiline yazılı menkul kıymet ve çek bankalarda en az bir gün tutulup kayıtlara alındığında, bundan sonraki dönemlere ilişkin servet kaynağına uygulanan blokaj tutarının meşru kabul edileceği belirtilmiştir (Güngör, 2002). 4369 sayılı yasa ile gizli kalmış servetlerin ortaya çıkarılması ve yeni dönemde mükelleflerin geçmişteki servet unsurlarından karşılanan harcama ve servet artışlarının vergilendirilememesi gereğiyle, geçmişle bağlantının yok sayıldığı 'mali milat' kavramının geliştirilmesi zorunlu kılınmıştır (Doğan ve Besen, 2008: 97).

400 sayılı tebliğden sonra af kanunu olmayan, ancak af hükümlerine yer veren *414 Sayılı Genel Tebliğ* 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. 414 sayılı tebliğ zor duruma düşen mükelleflere ödemelerinde kolaylık sağlamak ve hazinenin gelir elde etme amacına yönelik çıkarılmıştır (<http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/>). Sağlanan kolaylığa rağmen mükellefler yeni bir af beklentisi nedeniyle tecil kurumundan yararlanmamış ve vergi borçlarını ödememe alışkanlığını devam ettirmişlerdir (Gerçek, 2001: 149). Bu duruma ilişkin olarak İstanbul ili örneğinde, dönemin ödenecek toplam borç tutarı(taksit ve tecil faizi dâhil) 493.379 YTL iken, ödenen toplam tutar(taksit ve tecil faizi

dâhil) 258.467 YTL olmuştur. Bu durumda ödeme oranı %52 civarında gerçekleşmiştir (Keleş, 2002: 82).

Tebliğden 1 yıl sonra 07.03.2002 tarihli *4746 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu Ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun* yürürlüğe girmiş ve geçici maddeyle af hükümlerine yer verilmiştir. Kanunun kabul edildiği dönemde, dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından kanunun bazı kısımları sakıncalı görülmüştür. Vergi adaletinin ve vergilemede kolaylığın sağlanması amacıyla getirilen olumlu değişikliklerden birisinin de 1972 yılından beri uygulanan Emlak Vergisinde uygulanan beyan esasının kaldırılması olduğu vurgulanmıştır (<https://www.tccb.gov.tr/basin-aciklamalari-ahmet-necdet-sezer/1720/5083/4746-sayili-kanun>).

4746 sayılı yasadan sonra 27.02.2003 tarihli *4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu*, yürürlüğe girmeden önce 4792 sayılı kanun olarak yürürlüğe sokulmak istenmiş; 29.03.2003 tarihi itibarıyla dönemin devlet başkanı tarafından meclise iade edilmiştir. Anayasanın bazı maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla TBMM'ye gönderilen 4792 sayılı kanun hakkında yapılan açıklamada şu bilgiye de yer verilmiştir: '*Ülkemizde 1980-2000 yıllarında 11 kez af yasası çıkarılarak ortalama iki yılda bir vergi affına başvurulması, bu kurumu gelenekselleştirmiştir. Bu durum, bir yandan vergi suçlarının işlenmesini özendirmekte ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltmakta; öte yandan da vergisini zamanında ödeyen yurttaşların adalet duygusunu incitmekte ve güvenini sarsmaktadır.*' (<https://www.tccb.gov.tr/basin-aciklamalari-ahmet-necdet-sezer/1720/5526/4792-sayili-vergi-barisi-kanunu>). Cumhurbaşkanı'nın TBMM'ye geri göndermesinden sonra TBMM tarafından aynen kabul edilen yasa, 27.02.2003 tarihli 4811 sayılı yasa olarak yürürlüğe girmiştir (Baykara, 2003: 4). 4811 sayılı kanun genel olarak incelendiğinde, kanunun getirdiği indirim ve taksit uygulaması önemli kolaylıklar olarak görülebilir. Ancak, aftan sağlanacak faydanın büyüklüğü, kanundan yararlanan mükellefin ödenecek borcun vade tarihine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Diğer yandan kanunun geç yürürlüğe girmesi nedeniyle de işletmelerde nakit sıkıntısı yaratacağı düşünülmüştür (https://www.verginet.net/dtt/11/4811SayiliVergiBarisiKanunuUygulamasi_5002.aspx).

Bilindiği üzere, vergi aflarına ilişkin yasaların çıkarıldıkları dönemin ekonomik ve siyasi koşulları, ilgili yasalar hakkında ipucu vermektedir. Bu nedenle çıkarılan her af yasasını aynı kefeye koymak mümkün gözükmemektedir. Zira vergi aflarının kısa dönemde vergi hasılatını artırma amacı gütmesine rağmen ekonomik, siyasi ve sosyal amaçlar da farklılık göstermektedir. 4811 sayılı yasa ise ülkemizin yaşadığı büyük bir kriz sonrasına denk gelmekle birlikte, hem mali hem ekonomik açıdan daha savunulabilir bir af yasası olarak görülebilir. Ancak bu savunma, ilgili dönemde affın tüm başarısına rağmen bir takım genel eleştirilerden de nasibini almıştır (Savaşan, 2006b, 54).

4811 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden 5 yıl sonra, *5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*, 2008 yılında yürürlüğe girmiştir. 5811 sayılı af kanunun özellikle küresel krizin yaşandığı dönemde ortaya çıkması tesadüf değildir. Bu yıllarda ivmesini hızla artıran küresel mali kriz nedeniyle ülke ekonomisinin likidite sorununun azaltılması ve eş güdümlü olarak Türk vatandaşlarının yurt içinde ve yurt dışında bulunan, ancak legal kayıtlarda yer almayan varlıklarının kayda alınması nedeniyle bu kanun çıkarılmıştır (Yetkiner, 2009: 41). Daha önceki yıllarda beyan edilmemiş matrahlar üzerinden alınması gereken vergiler, 5811 sayılı kanunla beyan edilen varlıklar üzerinden çok düşük oranlarda vergilendirilmiştir. Bu yönüyle düşünüldüğünde bir vergi affı getirilmiş olmaktadır. Çünkü mükelleflerin kayıt dışı bıraktığı varlıklar için olması gerekenden daha az vergi ödemiş olması bir vergi affıdır. Bu yönüyle 5811 sayılı kanunun 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun matrah artımı hükümlerine benzerlik gösterdiği söylenebilir. Dolayısıyla bu kanunla getirilenler bir ölçüde vergide adalet ve eşitlik ilkeleri ile uyuşmamaktadır (Er, 2010: 273).

2008 küresel krizle birlikte çıkarılan 5811 sayılı yasadan 3 yıl sonra, *6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. Dönemin Maliye Bakanı'nın açıklamalarına göre çıkarılan son af yasası olacağı; diğer bir deyişle kamu alacaklarında yapılacak son yapılandırma kanunu olduğu belirtilmiştir (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 99). Ancak çalışmamızın ilerleyen kısımları gösterecek ki dönemin Maliye Bakanı'nın söylemleri, af kanununa ilişkin gelişmelerle aynı doğrultuda değildir. 6111 sayılı kanun, kanunun çıktığı yıla kadar Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması olarak görülmektedir (Karatay ve Karatay, 2011: 185). Kanunun adın da anlaşılacağı üzere, kanun kapsamı sadece vergi affı ile sınırlandırılmamıştır. Dolayısıyla ilgili kanun bir vergi af kanunu değil; vergi affının da yer aldığı mali af kanunudur.

6111 sayılı kanundan sonra 2013 yılında 29.05.2013 tarihli *6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* yürürlüğe girmiştir. Tıpkı 5811 sayılı kanun gibi yurt dışına bulunan varlıkların ülke ekonomisine kazandırılma amacı taşımaktadır (<http://www.fortuneturkey.com/yazarlar/leon-aslan-coskun/yeni-torba-yasa-bir-vergi-affi-mi-73>). 5811 sayılı kanunun ardından yürürlüğe konulan 6486 sayılı kanun, tek bir maddeyle varlık barışını düzenlemiştir. Sadece yurtdışındaki varlıklarla sınırlı olan bu kanun, 5811 sayılı kanundan daha dar kapsamlı görünmektedir (Erdem, 2013: 157).

6486 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden 16 ay sonra işletmelerin zor durumda olmaları sebebiyle devlete olan borçların ödenebilir bir şekilde düzenlenmesi taleplerinin artması sonucunda, *6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun* 11 Eylül 2014 tarihinde 29116 numarasıyla

Resmi Gazetede yayımlanmıştır (Gökmen 2014: 41). 6552 sayılı kanunun gecikme zammı, vergi cezası gibi fer'i borçları silip bu borçlar yerine yurtiçi üretici fiyat endeksini kullanması oldukça dikkat çekicidir. Çünkü bu durumda mükellefler fer'i borçlardan tamamen kurtulamamış, yurtiçi üretici fiyat endeksi oranında ödeme yapmak zorunda kalmıştır. Örneğin; kanunun yayımlandığı 11 Eylül 2014 tarihi itibarıyla mükellefin, 26 Ocak 2011 vadeli 3.500 TL gelir (stopaj) vergisi ile 2.131 TL gecikme zammı olmak üzere toplam 5.631 TL borcu bulunmaktadır. Bu mükellefe ilişkin yapılandırma öncesi borç tutarı ile yapılandırma sonrası borç tutarı tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. Vergi Affı Örnek Uygulama Tablosu

Yapılandırma Öncesi Borç Tutarı		Yapılandırma Sonrası Borç Tutarı	
Gelir Vergisi	3.500 TL	Gelir Vergisi	3.500 TL
Gecikme Zammı	2.131 TL	Gecikme Zammı	0 TL
		Güncelleme Tutarı (Yİ-ÜFE)	974 TL
Önceki Borç Toplamı	5.631 TL	Sonraki Borç Toplamı	4.474 TL

Kaynak: Gelir İdaresi, 6552 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına dair kanun rehberi, s. 6
*Kuruşlar ihmal edilmiştir.

Örnekte görüldüğü üzere, gecikme zammından tamamen vazgeçilse de kamu alacağının enflasyon oranında güncellenerek hesaplanması sonucunda, kamu gelirinin enflasyondan dolayı erimesinin önlendiği görülmektedir. Konuyla ilgili literatür incelendiğinde akıllara Tanzi ve Patinkin etkileri gelmektedir. Tanzi etkisi, enflasyonda yaşanan artışla birlikte vergi gelirlerinin reel değerinin düşmesi sonucunda bütçe açıklarında artış yaşanacağını ifade ederken, Patinkin etkisi ise enflasyondaki artışla birlikte kamu harcamalarının reel değerinin düşeceğini, dolayısıyla bütçe açıklarına olumlu yansıtacağını ifade etmektedir (Abdioğlu ve Terzi, 2009: 197). Tarh ile tahsil süresi arasında geçen zaman diliminde, enflasyondan dolayı kamu gelirinin erimesini ifade eden Tanzi Etkisi, 6552 sayılı kanunla geçerliliğini yitirmiş görünmektedir. Çünkü 6552 sayılı kanunla birlikte fer'i borçlar tamamen silinse de tahsil süresine kadar geçen zaman dilimi için enflasyon oranı belirtilmiş; tahsilat kapsamına alınmıştır. Diğer bir deyişle, kamu borcu enflasyona karşı koruma altına alınmıştır.

6552 sayılı kanunun yürürlüğünden 2 yıl sonra 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun 2016 yılında yürürlüğe girmiştir. 6736 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, gündemde önemli yeri olan vergi affı kavramı popülerliğini korumaya devam etmiştir. Türkiye özelinde incelenecek olursa, başkaca alacakların da affedildiği veya yeniden yapılandırıldığı geniş kapsamlı mali afların olduğu görülmektedir. 6736 sayılı kanunda da benzer durumlar söz konusu olmuştur. Sosyal Güvenlik Kurumlarının alacağından, trafik cezalarına kadar neredeyse tüm vergiler yapılandırmaya dâhil edilmiştir (Kireçtepe ve Avcı, 2016: 147). Bu yüzden 6736 sayılı af kanunun geçmişte çıkarılan af kanunlarından pek fazla farkı bulunmamaktadır (Yelman, 2017: 68). Tartışılan bir diğer konu ise vergi suçlarının neden olduğu hürriyeti bağlayıcı ceza ve af arasındaki ilişkidir. VUK'un 359. maddesi, vergi hukukunu

ilgilendiren bazı fiiller için idari para cezasının yanında hürriyeti bağlayıcı cezayı da öngörmüştür. Kamuoyunda varlık barışı olarak bilinen bazı alacakların yeniden yapılandırılması kanunu, vergi borçlularına ve idari para cezasını gerektiren fiilleri işlemiş olanlara çeşitli kolaylıklar sağlamış ve matrah artırımını müessesesini yeniden ihdas ederek mükelleflere geçmişin incelenemezliğini satın alma hakkı tanımıştır. Bunun yanında vergi ziyai suçlarına sebebiyet veren borçların yargılama hukukundaki karşılığı da af kanunlarının tartışılan konusu olmuştur. Vergi ziyasına sebebiyet veren borçların doğrudan ceza hukukuna etkisi yoktur. Yani vergi barışından faydalanılmış olsa bile, ceza davaları devam eder ve mahkûmiyetler varsa varlıklarını devam ettirir. Ancak yapılandırmadan faydalanıp ödemeler zamanında gerçekleşirse verilecek cezanın akıbetine dolaylı etkiler meydana getirilir. Bu durum ceza hukukundan kaynaklanmaktadır. Ceza kanunumuza göre iki yıl veya daha az hapis cezasına mahkûm edilenler için kamu zararının karşılanması şartıyla cezanın ertelenmesi yoluna gidilebilir. Bu nedenle af kanunlarının ceza kanunlarına dolaylı etkisi mevcuttur (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-affinin-vergi-suclarina-etkisi/29066>). Kanunun yürürlüğe giriş tarihlerine rastlayan önemli bir gelişme de Otomatik Bilgi Değişimi uygulamasıdır. 2017 ve 2018 yıllarında otomatik vergi bilgi değişimi, Türkiye ve diğer birçok OECD ülkesinde yürürlüğe girecek olması sebebiyle, uluslararası vergi konularında idari yardımlaşma sağlayan OBD (Otomatik Bilgi Değişimi) anlaşmasının yürürlüğe girmesinden önce, ülkemizde 6736 sayılı Mali Af Kanununun çıkarılmış olması özellikle katılım teşviki zamanlaması açısından yerinde görülmektedir (Şahin, 2017: 40). 6736 sayılı kanun, 19.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiş, aradan yaklaşık 9 ay sonra *7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* 18.05.2017 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 7020 sayılı kanunun genel gerekçesi hemen hemen 6736 sayılı kanun gerekçeleri ile aynıdır. Kapsam açısından da 7020 sayılı kanun kapsamına 31.03.2017 tarihi itibarıyla sadece kesinleşmiş alacaklar girmektedir. 6736 sayılı kanunda farklı olarak kesinleşmemiş alacaklar, dava safhasındaki alacaklar, inceleme ve tarhiyat aşamasında olan alacaklar ve pişmanlık veya kendiliğinden yapılan beyanlar 7020 sayılı kanun kapsamına alınmamıştır (7020 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanun rehberi, s.1). 7020 sayılı kanunun getirdiği yeniliklerden birisi de 7.maddede yer alan 'Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili' olmuştur. Kanuna göre devlete ait olup Hazine ve Maliye Bakanlığı'na takip edilen ve 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve cezalar ile bunlara bağlı fer'i alacakların vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haciz olmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazıyla istenmek üzere ve bazı şartların sağlanması durumunda vadesi bir yılı geçmemiş alacaklar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na 36 ayı geçmemek üzere faiz ve teminat alınarak tecil olunabilme imkânı getirilmiştir. Bu uygulamadan yararlanacak borçlunun, başvuru tarihi itibarıyla en az 3 yıl

süreyle ticari, zirai veya meslek faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Aynı zamanda geriye doğru 3 yıla ait vergi beyannamelerinin süresinde verilmiş olması ve madde kapsamında yer alan borçlar için başvuru tarihi itibarıyla 1 yılı geçmemiş borcunun borç ödemedeki hüsniyet sahibi olmasına rağmen ödenememiş olması şartları da aranmaktadır (7020 sayılı kanun, m.6). Diğer bir deyişle, devlet özel borçları nedeniyle zor durumdaki mükelleflere kamu borçlarını düşük faizle erteleme kolaylığı getirmiş olmaktadır. Af yönüyle bakılacak olursa bu durum, otomatik vergi affı olarak nitelendirilebilir(<http://www.hurriyet.com.tr/zor-durumdaki-mukelleflere-otomatik-vergi-affi-40754969>).

7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, ülkemizde gerçekleştirilen 24 Haziran 2018 tarihindeki cumhurbaşkanı seçimi ve milletvekili genel seçimi ertesinde, 18 Mayıs 2018 tarihinde 30425 sayı numarasıyla Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylece, 7020 sayılı kanunun üzerinden tam bir yıl geçtikten sonra 7143 sayılı kanun yürürlüğe girmiştir.

7143 sayılı kanunun, diğer af kanunlarıyla af niteliği bakımından benzer olduğu söylenece de diğer şartlar bakımından farklı yönlerinin olduğu söylemek gerekir. Bu şartların özellikle ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik durum, ülkemizde yapılan seçimin hemen ardından af kanununun yürürlüğe girmesi ve seçimin getirmiş olduğu bazı hukuki düzenlemelerin (özellikle anayasal düzende getirilen yenilikler) yer alması olduğu söylenebilir. Bu etkilerden ilki, parlamenter sistemin terk edilip cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminin hukuki olarak hayatımızda yer alması olmuştur. Yeni sistem ile Cumhurbaşkanı'na kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. Neredeyse kanun gücünde olan cumhurbaşkanı kararnameleri, 7143 sayılı kanunda da kendini göstermiştir. 31 Temmuz 2018 tarihinde yayımlanan 7 Karar Sayılı Cumhurbaşkan Kararnamesinde 7143 sayılı kanunun ilk halindeki süre uygulamasının bitmesi sonucu başvuru, bildirim ve beyan süreleri için ek süre tanınmıştır. Dolayısıyla sürekli ek süre uygulaması yapılması, yeni bir vergi affı çıkartmak yerine hali hazırdaki af kanununu mükelleflere tekrar tekrar sunmaktadır.

557 sıra sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu'na göre ülkemizde uygulanan ekonomik politikalar ve mali disiplin sayesinde hızlı büyüme oranları yakalandığı, bu süreçte yatırım, üretim, istihdam ve ihracatın artırılması, AR-GE faaliyetlerinin desteklenmesi ve ülkemizin cazip yatırım merkezi haline getirilmesi için çok sayıda düzenlemenin hayata geçirildiği, işlem maliyetlerinin azaltılarak ekonomik büyümeye destek sağlandığı belirtilmiştir. Ülke ekonomisinin büyüme hızına katkı sunmak ve kalkınmasını devam ettirmek amacıyla dünya genelindeki politik ve ekonomik riskler ile yakın coğrafyamızda yaşanan bölgesel olayların ülke vatandaşları üzerinde oluşturması olası etkileri bertaraf etmek

ve girişimcilerin iş ve yatırım kararlarına daha sıhhatli şekilde odaklanmalarına yönelik tasarının hazırlandığı da raporda yer almıştır. 7143 sayılı kanun gerekçesi incelendiğinde, 6736 sayılı kanun gerekçesinde sayılan gerekçelerin birbirine yakın olduğu gözlemlenmektedir. Dolayısıyla bu durumdan iki sonuç çıkarılabilir: Birincisi, 7143 sayılı kanundan önce çıkarılan kanunlar ile istenilen sonuca ulaşamadığıdır. İkincisi ise bu gerekçelerin kalıcı olarak ortadan kaldırılmasını sağlayacak reel adımların atılmadığı ve aynı gerekçelerin tekrarlanıp farklı kanun numaralarıyla servis edildiğidir. Kuşkusuz, sürekli aynı gerekçelerle ve aynı fiillerle farklı sonuçlar beklemek, af konusunda başarısızlığın önemli nedenlerinden biridir. Bu durum aynı zamanda Türkiye ekonomisinin salt af kanunuyla çözüm bulunamayan bazı kalıtsal problemlerinin var olduğunu da ortaya koymaktadır.

Her af kanununda olduğu gibi 7143 sayılı kanunun da mükelleflere getirmiş olduğu fırsatları mevcuttur. 7143 sayılı kanun kapsamı, önceki af kanunları gibi oldukça geniş tutulmuştur. Yapılandırma kapsamındaki borçlar, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi ve bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması şeklinde ana başlıklar halinde düzenlenmiş; ana başlıklar da kendi içinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. 7143 sayılı kanunun getirdiği imkânlar şöyle özetlenebilir (Gelir İdaresi, 7143 sayılı kanun rehberi, 4);

- 31 Mart 2018 tarihi itibarıyla ödenmemiş vergi borçlarının gecikme faizi ve zamlarında Yİ-ÜFE oranında güncelleme
- Peşin ödemelerde Yİ-ÜFE tutarından %90 indirim ve trafik cezaları ve diğer idari para cezaları asıllarında %25 indirim
- Taksitli ödeme seçeneği tercih edilmesi halinde ilk taksitin süresinde ödenmesi şartıyla ikinci taksit ödeme süresi içinde geri kalan taksitlerin tamamının ödenmesi halinde; Yİ-ÜFE tutarında %50 indirim ve trafik cezaları ve diğer idari para cezaları asıllarında %12,5 indirim
- Vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50'sinin silinmesi
- Vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılmasında %80'e varan indirim
- Yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların millî ekonomiye kazandırılması
- İşletme kayıtlarının cezasız ve faizsiz olarak gerçek duruma uygun hale getirilmesi
- Eczanelerde cezasız ve faizsiz stok kayıtlarının düzeltilmesi
- Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler için vergi incelemesinden muafiyet
- İnceleme ve tarhiyat safhasındaki borçların yapılandırılması
- Beyan edilmemiş gelirler ve kazançların pişmanlıkla cezasız ve faizsiz beyanı
- Yapılandırılan borçların, Gelir İdaresi Başkanlığı internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden anlaşmalı bankaların banka kartı/kredi kartı, banka hesabından havale yöntemi ve yabancı ülkede faaliyet gösteren bankalara ait kartlar ile ödenmesi

- 6552, 6736 ve 7020 sayılı kanun kapsamında ödemeleri devam eden borçlar için peşin ödeme indirimi
- Vadesi 31/12/2013 tarihinden önce olan 100 TL ve altındaki borçların silinmesi

Söz konusu kanunun sağladığı fırsatların kamuoyundaki etkisi de oldukça fazla görünmektedir. Gerek GİB'in sosyal medyada sürekli hatırlatıcı ve teşvik edici paylaşımlar yapması, gerek Hazine ve Maliye Bakanı ile GİB'in üst düzey yöneticilerinin sık sık görsel basında 7143 sayılı kanunun tanıtımı ve teşviki için çaba göstermesi affın tanıtımı açısından oldukça önemlidir. Bu yönüyle af kanununun yeterince tanıtıldığı söylenebilir. Ancak, kanunun oldukça karışık ve ayrıntılı düzenlenmesinin de reklamı zorunlu kıldığını belirtmek gerekir. Bu nedenle af kanunlarıyla birlikte reklamların yanında HMB'nin tebliğ yayımlamaları, GİB'in kanun uygulama rehberleri yayımlamaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları'nın kanunla ilgili yayınlar yapmaları, bu karışıklıkları önleyici düzenlemeler olarak görülebilir.

Son olarak 7143 sayılı af konusunda genel bir değerlendirme yapılacak olursa (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-vergi-barisina-kisa-bakis/413985>);

- Dürüst mükellefler, borçlarını vadesinde ödemiş olan mükellefler, kayıtlarında usulsüzlük olmayan ve vergi incelemesinden korkmayan mükellefler açısından bir haksızlık olarak görülebilir.
- Borçlu mükellefler ve kayıtlarına güven duymayan mükellefler açısından bir fırsat olarak görülebilir.
- Kanunun vergi yargı yükünü azaltacağı söylenebilir.
- Kanun, küçük farklılıklarla olsa da eski vergi barışı kanunlarına çok benzemektedir.
- Vergi barışı kanunlarının artık sistemin vazgeçilmez bir parçası haline geldiğini gözlemlemek mümkündür.
- Bu vergi barışında hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili düzenlemelere yer verilmemesi, kanunun noksan yönlerinden birisi olarak görülebilir.
- Kanuna göre geçmiş üç vergi yasasından faydalanıp taksitlerini ödeyemeyenlere yeni af yasasıyla tekrar af getirilmiştir. Özetle, affa af getiren yasa görünümündedir.

3.1.3. Türk Vergi Sisteminde Vergi Affı Benzeri Müesseseler ve Vergi Affıyla Karşılaştırılması

Türk vergi sistemimiz, kamu alacağının doğmasından tahsiline, tahsili gerçekleşmiş alacakların incelenmesine kadar birçok düzenlemeyi hukuki düzeyde ve uygulamada yürütmeye çalışmaktadır. Vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olması sebebiyle kamu alacağı, özel borç/alacak ilişkisindeki alacaklardan niteliği itibarıyla farklılık arz eder. Özel hukuk

kapsamındaki alacaklar için alacağı garanti altına almak, alacağın temliki, borcun nakli, müteselsil sorumluluk gibi türlü türlü alternatif başvuru yollarına başvurmak veya sözleşme yapılarak yeni durumlar ortaya çıkarmak mümkündür. Fakat kamu hukuku sebebiyle bu tür işlemler, vergisel ilişkilerde söz konusu olmamaktadır. Buradan hareketle kamu alacakları için herhangi başvuru veya alternatif yolların olmadığı anlamı da çıkarılmamalıdır. Tıpkı özel alacaklar için çeşitli imkânlar mevcutken, kamu alacakları için de imkânlar mevcuttur. Aradaki farklar ise, kamu alacaklarının niteliğinin farklı olması, alacaklı tarafta devletin olması ve borçlu tarafta mükelleflerin yer alması sebebiyle kamu alacaklarının kendine özgü imkânlarının mevcut olmasıdır.

Vergi bir kamu alacağıdır ve çeşitli şekillerde sona erdirilebilir. Bunlar ödeme, zamanaşımı, terkin ve vergi affı gibi nedenlerdir. TVS’de bunlar dışında da vergi borcunu sona erdiren veya mükelleflere farklı imkânlar tanıyan müesseseler mevcuttur. Çalışmamızda bu müesseselerden hata düzeltme, yanlış, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşma uygulamalarına yer verilecektir. Bu uygulamalardan kısaca bahsedilecek; ancak uzlaşma müessesesinin vergi aflarına benzer yönlerinin daha fazla olması nedeniyle verilerle desteklenip mukayese yapılacaktır.

3.1.3.1. Türk Vergi Sistemi’nde Yer Alan Af Benzeri Müesseselerin İncelenmesi

TVS’de vergi affına benzer birçok kurum mevcuttur. Bu başlık altında bu kurumlar incelenecektir.

3.1.3.1.1. Hata Düzeltme

VUK, vergi hatalarını madde 116’da düzenlemiştir. Vergi hatası, vergiye bağlı hesaplarda ya da vergilendirme yetkisine sahip dairelerce yapılan hatalar nedeniyle, haklı bir nedene dayanmaksızın fazla veya eksik vergi alınması olarak tanımlanabilir. Kanun koyucu, vergilendirmeye ilişkin yanlışların, hataların olabileceğini öngörmüş ve vergi hatalarına yer vermiştir.

Suç kavramı ile hata kavramı birbirine karıştırılmamalıdır. Suç, genel anlamda içinde kasıt bulundurulur. Oysa hatada kasıt yoktur. Vergi suçları ağır cezalar doğururken hatanın herhangi bir cezai müeyyidesi bulunmamaktadır. Fakat vergilendirmeye ilişkili her türlü sakatlık ya da yanlışlığın hata olarak görülmemesi gerekir. Çünkü düzeltmeye konu olabilecek hatalar VUK’ta belirtilmiştir. Düzeltmeye konu olacak hataların açıkça kanun kapsamına girmesi gerekmektedir (Pehlivan, 2006: 128).

Vergi hataları hem verginin tarh aşamasında hem de tahsil aşamasında gerçekleşebilir. Tartışmaya açık olan hukuki ihtilaflar düzeltmeye konu olmaz; böyle durumlarda dava açılması

gerekmektedir (Bilici, 2003: 126). VUK, vergi hatalarını hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayırmıştır. 213 sayılı VUK madde 117’de yer alan hesap hataları şunlardır:

- **Matrah Hataları:** Matrah, vergi konularının verginin hesaplanmasında dikkate alınan değer veya miktar olarak ifade edilir (Şen ve Sağbaş, 2016: 130). Matraha ait rakamların ya da indirimlerin fazla veya eksik gösterilmesi, hesaplanması şeklinde hatalar görülmektedir.
- **Vergi Miktarında Hata:** Vergi tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yanlış veya hiç yapılmaması gibi nedenlerle, verginin olması gereken gerçek miktarı ile hesaplanan değeri arasında farkın bulunması vergi miktarında hata olarak adlandırılır.
- **Verginin Mükerrer Olması:** Belli bir vergilendirme dönemi içinde aynı matrahtan birden fazla vergi alınmasıdır.

VUK madde 118’e göre, vergilendirme hataları şunlardır:

Mükellefin Şahsında Hata: Herhangi bir verginin asıl borçlusu yerine başka kişilerden istenmesi suretiyle oluşan hatadır. Burada hatayı oluşturan unsur kişidir.

- **Mükellefiyette Hata:** Açık bir şekilde vergiye tabi olmayan kimselerden vergi istenmesiyle vukuu bulan hatadır.
- **Mevzuda Hata:** Burada mevzudan kasıt vergi mevzuudur. Açık şekilde vergi mevzuuna girmeyen veya müstesna bulunan gelir, servet gibi unsurlardan vergi alınmasıyla ortaya çıkan hatadır.
- **Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata:** Vergilendirilecek dönemin yanlış olması veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması dolayısıyla oluşan hatadır.

3.1.3.1.1.1. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması

VUK’un 119. Maddesine göre vergi hataları şu yollarla ortaya çıkabilir;

- Hatalı işlemi gerçekleştiren memurun hatayı bulması,
- Üst memurlar tarafından gerçekleştirilen inceleme sırasında hatanın ortaya çıkması,
- Hatanın teftiş yapıldığı sırada ortaya çıkartılması,
- Vergi incelemesi yapılırken hatanın ortaya çıkartılması,
- Mükellefin müracaatı ile hatanın ortaya çıkartılması.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ise ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Vergi dairesi bulunmayan yerlerde mal müdürlükleri bu yetkiye sahiptir. Bu yetki doğrudan vergi dairelerine verildiğinden başkasına devredilemez. Ayrıca, vergi hatalarında düzeltilmesi konusunda miktar olarak herhangi bir sınırlama da söz konusu değildir.

3.1.3.1.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolları

VUK madde 120 ve 121'e göre, vergi hatalarının düzeltilmesi vergi dairesi tarafında re'sen yapılabileceği gibi mükellefin müracaatı ile de yapılabilir. Vergi dairesi tarafından tereddüt edilmeyen mutlak ve açık vergi hataları re'sen düzeltilir. Mükellef aleyhine düzeltme yapılırsa mükellefin dava açma hakkı doğar.

Düzeltilme talebi ilgili vergi dairesi tarafından reddedilirse, mükellef vergi dairesinin bu kararına karşı şikâyet yoluyla HMB'ne başvuru yapabilir. Mükellefin şikâyetinin Maliye Bakanlığınca reddedilmesi durumunda ise mükellef yargı yoluna başvurabilir.

3.1.3.1.2. Yanılma

VUK'un 369. maddesinde 'Yanılma ve Görüş Değişikliği' adı altında düzenlenmiş bir uygulamadır. Yetkili makamlar tarafından mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları ya da bir hükmün uygulama tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması sebebiyle vergi cezasının kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmektedir.

Bu uygulama ile kamu alacaklısı ile borçlu mükellefler arasında yanılmalar olabileceği düşünülmüş; neticesinde ceza ve faiz uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, uygulamada yetkili makamların yanıltması sonucunda zarar gören mükelleflerin bu zararları bertaraf edilmek istenmiştir. Bu düzenlemeyle mükelleflerin mağduriyeti giderilmiş olduğundan, yerinde bir uygulama olduğu söylenebilir.

3.1.3.1.3. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin temel amacı, mükellefin hatalarını telafi edebilmesi ve söz konusu durum için vergi dairesine kolaylık sağlaması olduğu söylenebilir. 213 Sayılı VUK'un 371. maddesi: *"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez."* şeklindedir. Kanunun tanımından da anlaşılabileceği üzere bu müessese beyana dayanan vergiler için geçerlidir. Kanunun ilgili maddesi bu müesseseyi belirli şartlara bağlamıştır:

- Mükellefin söz konusu durumu haber verme tarihinden önce herhangi bir muhbirin ihbarda bulunmamış olması
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlarca gerçekleştirilen herhangi bir incelemeye başlanması veya takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel resmi kayıtlara geçirilmesi

- Hiç verilmeyen vergi beyannamesinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlamak üzere 15 gün içerisinde tevdi olunması
- Eksik veya yanlış beyanın, mükellefin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi
- Mükellefin ödeme süresi geçmiş vergi ödemeleri için verdiği dilekçe mevcutsa, gecikme zammının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile birlikte, hiç beyan edilmeyen vergi kayıpları veya eksik ödenmiş vergilerin, gecikme zamları ile birlikte tahsili mümkün olacaktır. Bu durum idare açısından zamanaşımı süresi boyunca tespit edilemeyecek hazine kayıplarını azaltmaktadır. Mükellef ise bu müessese ile vergi bedeline göre artış gösterebilecek vergi ziyai cezasını bertaraf etmiş olacaktır. Görüldüğü üzere pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi ihtilaflarını direkt çözmekte; mükellefin pişmanlığını idareye ihbar etmesiyle ileride oluşabilecek vergi ihtilaflarının önüne geçmektedir (Arslaner. 2015: 278).

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin hangi vergileri kapsadığı da önemlidir. Pişmanlık, beyan esasına göre tarh, tahakkuk eden bütün vergiler (Emlak Vergisi hariç) için geçerlidir. Bir verginin pişmanlık hükümlerine konu olabilmesi için; VUK alanında olan bir vergi olması (Gümrük Vergisi VUK kapsamında değildir) ve beyana dayalı olması gerekir. Bu iki özelliği aynı anda taşımayan vergiler için pişmanlık müessesesi kullanılamaz. Diğer kamu alacakları (resim, harç gibi) ve VUK kapsamında olmasına rağmen Emlak Vergisi için pişmanlık hükümleri uygulanmaz (İşbilir, 2008: 49).

Ülkemizde uygulanan pişmanlık ve ıslah müessesine benzerlik gösteren uygulamalar birçok ülkede mevcuttur. ABD’de gönüllü itiraf (voluntary disclosure) uygulaması bu müesseseye benzer bir uygulamadır. Bu uygulamanın amacı, herhangi bir ceza kovuşturma riskini ortadan kaldırarak mükelleflerin vergi kaybını beyan etmelerini teminat altına almaktır. Kanada’da da gönüllü itiraf müessesesi mevcuttur. Bu müesseseye başvuran ve gerekli şartları sağlayan mükellefler sadece vergi borcu ve faizini ödemektedir. Almanya’da ise Alman Vergi Kanunu bu müesseseyi “vergi kaçakçılığında kendini ihbar” adıyla düzenlemiştir. Almanya’da vergi kaçakçılığı, fiilin niteliğine göre altı ay ile on yıl arasında hapis veya para söz konusudur. Yükümlülerin kendini ihbar etmesi durumunda VUK’un da öngördüğü gibi cezalardan kurtulma olanağı doğmaktadır. İspanya’da da mali suçlara ilişkin benzer düzenlemeler bulunmaktadır (Ekeryılmaz, 2014: 30-34).

3.1.3.1.4. Cezalarda İndirim

VUK’un 376. maddesi cezalarda indirim hükmünü açıklamaktadır. Cezalarda indirim, idareyi ve mükellefi vergi yargısının zaman alıcı işlemlerinde kurtarmak ve vergi tahsilatının

daha hızlı gerçekleşmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda yer almıştır (Mutluer, 2006: 333). Re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergilerde vergi yükümlüsü ya da sorumlusu vergi yargısında dava açma süresi içerisinde ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurur. Tarh edilen vergi ya da vergi farkı ve yasada belirtilen indirimlerden geriye kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını zamanında ve teminat göstererek vade sonundan itibaren 3 ay içinde ödeyeceği bildirilir. Bu durumda; vergi ziyasında kesilen cezalar için birinci defa yarısı, takip eden cezalarda ise üçte biri indirilir. Usulsüzlük cezalarında ise üçte bir oranında indirilirdi (Eren, 2006: 26). Ancak, 21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 14.maddesi ile 213 sayılı VUK'un 376.maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, vergi ziyai cezalarındaki indirim oranı aynı kalırken, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim oranı cezanın yarısı olarak belirlenmiştir.

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak için bazı şartların sağlanması gerekir. Bu şartlar; dava yoluna gidilmemiş olması, cezalarda indirim için yazılı başvuru yapılması, indirimden arta kalan cezanın ödenmesi ve vergi dairesi ile mükellefin vergi cezasında uzlaşmış olmamasıdır (Mutluer, 2006: 335).

3.1.3.1.5. Uzlaşma

Vergi oranlarının yüksek olduğu ve vergiye gönüllü uyumun düşük olduğu ülkemizde, mükellefler vergiye ve vergi cezalarına tepki vermekte; hatta vergiyi ve vergi cezalarını dava konusu yapabilmektedir. Bu durumda devlet kamu harcamalarını karşılamak için ihtiyaç duyduğu gerekli vergi tahsilatını sağlayamamaktadır. Kamu harcamalarının borçlanmayla giderilmesi durumunda ise büyük borç maliyetleri ortaya çıkmaktadır. Devlet bu noktada kamu hizmetlerini daha hızlı gerçekleştirmek için *“Eldeki bir elma, daldaki iki elmadan iyidir”* mantığıyla hareket edebilmektedir. Bu durumda uzlaşma kurumu karşımıza çıkmaktadır (Adibeş ve Akkurt, 2014: 55). Uzlaşma, genel anlamıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkların barış ekseninde çözüme kavuşturulması, tahkim gibi anlamlara gelmektedir. Türk vergi mevzuatımızda ise uzlaşma, mükellef ve vergi dairesinin mükellef hakkında yapılan tarhiyat ve bu tarhiyata dayanarak kesilen cezalar için anlaşma ortamı sağlamak ve konuyu uyuşmazlık durumundan çıkarmaktır. Ülkemizde uzlaşma konusunda ilk adım, VUK 376. madde kapsamında yer alan ve 1961 yılında uygulamaya giren cezalarda indirim müessesesidir. Uzlaşmanın amacı, uyuşmazlıkların kolayca giderilmesi ve alacaklı olan devletin bir an önce hazineye nakit girişi sağlamasıdır. Uzlaşma konusunda ortaya atılmış birçok olumlu düşünce mevcuttur. Bu düşünceler dünyada bu müessesenin yaygın kullanımı ile karşılık bulmuştur. Yaygın kullanıma rağmen uzlaşma müessesine getirilen eleştiriler de mevcuttur. Uzlaşma sonucunda daha az vergi ya da ceza

ödenmesi durumunda, vergilerde eşitlik ilkesinin sağlanamayacağı ve idari bir sözleşme ile gerçekleştiği için de verginin kanunilik ilkesine ters düşeceği gibi konularda eleştiriler mevcuttur (Baki, 2008: 14). Uzlaşma müessesesinin her ne kadar eleştirileri olsa da, faydalı yönlerinin de olduğu söylenebilir. Uzlaşma müessesesinin kanunilik ilkesini ihlâl ettiği görüşü ise pek yerinde görünmemektedir. Çünkü bu müessese de kanunla konulmuştur. Hatta bu durum vergi konusunda kanunların katılığını esnetmekte ve ihtilaflara işlerlik kazandırmaktadır.

213 Sayılı VUK, uzlaşma yapılmasının nedenlerini açıklamıştır;

- Tarhiyatta her türlü maddi hata,
- Tarhiyatta yanılma durumlarının ceza muhatabı veya mükellef tarafından iddia edilmesi,
- Mükellefin veya ceza muhatabının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesinden kaynaklandığını iddia etmesi,
- Yoruma açık hususlarda mükellefin veya ceza muhatabının yanılmış olmaları,
- Yargı veya HMB'nin benzer olaylarda farklı görüş bildirmesi.

Uygulama incelendiğinde mükelleflerin yukarıda yazılı olan sebeplerin birine dayandırılıp dayandırılmadığı hususunda, idare tarafından üzerinde fazlaca durulmakta ve zımnen birinci yazılan nedenin olduğu varsayılarak uzlaşma talepleri kabul edilmektedir. Bu durum diğer maddelerin yok sayılmasına neden olduğu için eleştirilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 234).

Uzlaşmanın amacı, ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergiler ve bunlara kesilen cezalarda, dava yoluna başvurmada vergi dairesi ve mükellefin anlaşma sağlamasıdır. Bu amaç doğrultusunda vergi alacağının zaman kaybetmeksizin hazineye girişini sağlamak için uzun yargı prosedürüne, ek zahmetlere, masraflara katlanılmadan anlaşılması temel amaçtır. Bunların yanında kasıt olmaksızın gerçekleşen veya idarenin hatası nedeniyle gerçekleşen uyuşmazlıklarda tarafların iyi niyetlerinin korunmasının ve mağdur olmamaları da amaçlanarak, idare ile mükellef arasındaki olumsuz ilişkilerin en kısa sürede çözüme kavuşturulması sağlanmaya çalışılmıştır (Avşaroğlu, 2004: 41).

Ülkemizde uzlaşma uygulaması, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki alternatif sistem üzerine inşa edilmiştir.

3.1.3.1.5.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

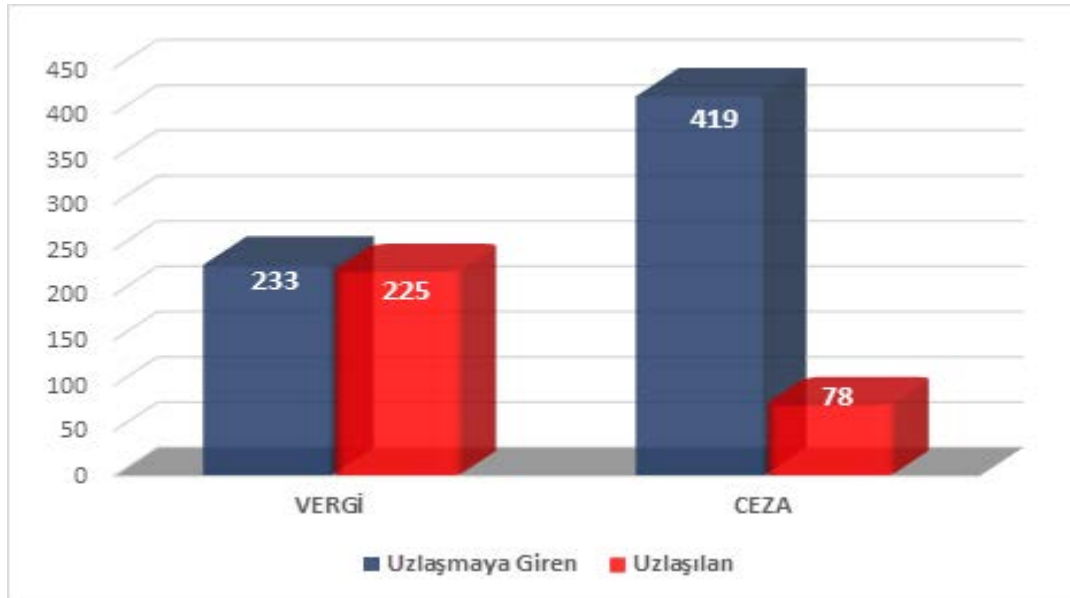
Mükellef ile vergi dairesi, vergi incelemesine dayanarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidebilirler. Fakat kaçakçılık fiilleri nedeniyle vergi ziyana sebep olunursa, vergi ziyai cezası için uzlaşma yoluna gidilemez. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak usulsüzlükler için de tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna

gidilebilmekteydi(Arslaner, 2015: 282). Ancak, 21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15.maddesi ile 213 sayılı VUK'un tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili hükmü, 'vergilerle kesilecek cezalarda' ibaresi 'vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında' olarak değiştirilmiştir. Değişiklikten de anlaşılacağı üzere, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma; tam uzlaşma, kısmi uzlaşma, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın vaki olmaması şeklinde sonuçlanabilir (İşbilir, 2008: 99);

- Tam uzlaşma: Tam uzlaşma söz konusu olduğunda mükellefle komisyon raporunda öngörülen tüm vergi ve cezalar hususunda anlaşma sağlanmıştır.
- Kısmi uzlaşma: Matrah ya da vergi farkının bir kısmı için uzlaşma imkânının bulunduğu durumu ifade eder.
- Uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın vaki olmaması: VUK, iki kavram arasında ayrım gözetmemiştir. İki durumda da anlaşmanın sağlanmadığı anlaşılmaktadır. Mükellefin uzlaşma günü görüşmeye katılmaması, katıldığı halde tutanağı imzalamaması, tutanağa ihtirazi kayıt koymak istemesi gibi durumlarda uzlaşma sağlanmamış sayılır.

Uzlaşma, gelişmiş ve gelişmemiş ülkelerde kullanılan önemli bir uygulamadır. Ülkemizde de bu uygulama uzun zamandır yer almaktadır. Uzlaşma müessesinin teorik yanlarının yanında, sayısal sonuçları da oldukça önemlidir. Aşağıda, 2017 yılına ait tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ve uzlaşılan toplam vergi tutarları yer almaktadır:



Şekil 1. 2018 Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Toplam Vergi Tutarları (Milyon TL)

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018:51

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına yapılan başvurular neticesinde; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 717 milyon lira tutarındaki vergiden 232 milyon liralık kısmı

uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 225 milyon liralık kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer yandan, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.057 milyon liralık ceza tutarının 419 milyon liralık kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 78 milyon lirası üzerinde uzlaşma sağlanmıştır (VDK Faaliyet Raporu, 2017: 48).

3.1.3.1.5.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kanuni adı uzlaşmadır. Bu kuruma tarhiyat sonrası uzlaşma denilmesinin nedeni, 3239 sayılı kanunla tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun oluşması ve verginin tarh olması veya cezanın kesilmesinden sonra salınan vergi veya cezanın tahakkuk ettirilecek miktarıyla ilgili işlerlik kazanan diğer uzlaşma kurumundan ayırt edilebilmesidir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kavramı, vergi tarh edildikten sonra ve ceza kesildikten sonra ortaya çıkan ihtilafın yargı yoluna gitmeksizin taraflar arasında çözüme kavuşturulmasıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapılması için vergi ziyaının mükellefin yanılığından, bazı konulardaki değerlendirme farklılıklarından ve mükellefin iradesi dışında gerçekleşen yanlışlıklardan kaynaklanması gerekir. Bu şartlar dışında kasıtlı işlenen vergi ziyayı ve kasıtlı eyleme karine teşkil eden kaçakçılık filleri uzlaşma kapsamında değerlendirilmez. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen ve bakanlık vergi dairelerinin tarhiyata yetkili olduğu vergi, harç ve resim ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyayı cezaları girmektedir (Usta, 2009: 62-63).

Tablo 4'de Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları yer almaktadır:

Tablo 4. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (TL)

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	460.815.890	27.027.669
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	610.596.688	41.560.131
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153
2017	45.878	43.895	164.330.305	104.769.721	267.127.370	36.926.116

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2013-2017 faaliyet raporları kullanılarak tarafımızca tablo haline getirilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada geçmiş yıllarla karşılaştırma yapma olanağı sağlamak için geçmiş 5 yıla ilişkin uzlaşma verileri verilmiştir. Geçmiş yıllar incelendiğinde tablonun pek de değişmediğini, değişen tek şeyin rakamlar olduğunu söyleyebiliriz. Tablo yorumları ile ilgili, vergi aflarının uzlaşma ile karşılaştırılması başlığında ayrıntılı inceleme yapıldığından, tarhiyat öncesi ve sonrası verilere ilişkin ayrıntılı tablo yorumu yapılmamıştır.

3.1.4. Vergi Affının Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması

Vergi affı, vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında yer almaktadır. Ancak, vergi borcunu sona erdiren tek neden vergi affı olarak düşünülemez. Vergi hukukumuzda vergi borcunu sona erdiren başka unsurlar da yer almaktadır. Çalışmamızda vergi aflarının cezalarda indirim, pişmanlık/İslah ve özellikle de uzlaşma ile farkları ortaya konulacaktır. Uzlaşma rakamları incelendiğinde, uzlaşmanın son yıllarda neredeyse vergi affı gibi kullanılması dikkat çekmektedir. Bu nedenle uzlaşmaya ilişkin farklılıklar ortaya konulacak, farklılarla birlikte verilerle değerlendirme yapılacaktır.

Vergi affıyla diğer müesseseleri karşılaştırmak için öncelikle vergi aflarının genel özelliklerinin iyi bilinmesi gerekmektedir. Vergi aflarının başlıca temel özellikleri şöyledir (Şenyurt, 2008: 89);

- Vergi afları kanunlarla çıkartılır.
- Vergi affı sonrası devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi afları geriye yürür; etkileri geçmiş olaylara tesir eder.
- Devlet vergi affıyla birlikte cezalandırma yetkisinden feragat etmiş olur.

3.1.4.1. Vergi Affının Cezalarda indirim ile Karşılaştırılması

Cezalarda indirim vergi affına benzetilen müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü her iki durumda da mükelleflerin borçları belli oranda sona ermektedir. Ancak vergi affı cezalarda indirim uygulamasına göre daha geniş bir kurumdur. Özellikle ülkemizde son çıkan af kanunları dikkate alınırsa, varlıkların milli ekonomiye kazandırılması gibi uygulamalar mevcuttur. Oysa cezalarda indirim müessesesinin böyle bir özelliği söz konusu değildir.

Vergi aflarının temel özelliklerinden biri de kanunla çıkarılabilir olmasıdır. Cezalarda indirim ise bir kanunla değil; kanunun verdiği yetkiyle kullanılır. Vergi afları süreksiz uygulamalardır. Cezalarda indirim ise VUK kapsamında yer alan sürekli olan bir uygulamadır. Dolayısıyla cezalarda indirimden faydalanmak için herhangi bir kanun çıkarılmasına gerek yoktur.

Cezalarda indirim müessesesinde VUK madde 376'ya göre, vergi ziyaında kesilen cezalar için birinci defa yarısı, takip eden cezalarda ise üçte biri indirilir. Usulsüzlük cezalarında ise yarı oranında indirim sağlanmaktadır. Vergi affında ise kanun içeriğine göre bu durum farklılık göstermektedir. Bazen cezaların tümünden vazgeçilmekte, bazen de belli oranlarda vazgeçilmektedir.

Öte yandan, vergi affından faydalanacaklar için kanun içeriğinde yer alan şartları sağlayan mükellefler bu uygulamadan faydalanabilir. Örneğin, af kanunu sadece kesinleşmiş kamu alacakları için af öngörüyorsa, dava aşamasında olan alacaklar için bu yola başvurulamaz.

Cezalarda indirimde ise indirimden faydalanmak için vergi affında olduğu gibi çıkarılan af kanununun içeriğinden değil; VUK'ta yer alan şartların sağlanması gerekir. Örneğin, dava yoluna gidilmemiş olması, cezalarda indirim için yazılı başvuru yapılması, indirimden arta kalan cezanın ödenmesi ve vergi dairesi ile mükellef vergi cezasında uzlaşmış olmamalıdır.

Cezalarda indirim, aftan daha çok ceza hukukunda yer alan 'ön ödeme' kurumuna benzemektedir (Dönmez, 1992: 25). Çünkü vergi hukukunda cezalarda indirim uygulamasından yararlanmak için tarh edilen vergi ya da vergi farkı ve yasada belirtilen indirimlerden geriye kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını zamanında ve teminat göstererek vade sonundan itibaren 3 ay içinde ödemek gereklidir.

3.1.4.2. Vergi Affının Pişmanlık ve Islah ile Karşılaştırılması

Vergi affına benzetilen bir diğer müessese de pişmanlık ve ıslahtır. Pişmanlık müessesesi de borcu sona erdiren nedenler arasında yer alır. Cezalarda indirim için söylenen hemen hemen her fark, pişmanlık ve ıslah müessesesi için de söylenebilir. Bu müessese de tıpkı cezalarda indirim gibi VUK'ta düzenlenmiş, sürekli uygulamadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin temel amacının, mükellefin hatalarını telafi edebilmesi ve söz konusu durum için vergi dairesine kolaylık sağlaması olduğu söylenebilir. Bu müessese adı üzerinde olduğu gibi iki ana parçadan oluşmaktadır: Beyana dayanan vergilerde mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet veren suçlardan birini işlemeleri sonucunda pişman olması ve pişmanlığın sonucunda yazılı olarak başvuruda bulunarak ıslah olunması. Özetle, bu müessese mükelleflere itiraf olanağı sunmuş ve bunun sonucunda vergi ziyayı cezasının kesilmeyeceği garantisini vermiştir. Oysa vergi affında bu aşamalar söz konusu olmamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanmanın bazı şartları vardır. Örneğin, Mükellefin söz konusu durumu haber verme tarihinden önce herhangi bir muhbirin ihbarda bulunmamış olması, haber verme dilekçesinin yetkili memurlarca gerçekleştirilen herhangi bir incelemeye başlanması veya takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel resmi kayıtlara geçirilmesi gibi. Vergi affında ise kanunda belirtilen şartlara uygun olanlar aftan yararlanmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, VUK kapsamında vergiler içindir. Ancak Emlak Vergisi'nde uygulanma alanı bulmaz. Oysa vergi affında böyle bir sınırlama söz konusu olmamaktadır.

3.1.4.3. Vergi Affının Uzlaşma ile Karşılaştırılması

Vergi alacaklısı ile vergi borçlusu olan vergi yükümlüsünün ya da ceza muhatabının aralarında doğmuş veya doğacak uyuşmazlıklar için karşılıklı ödünlerle anlaşmazlıkları gidermek

üzere yapılan anlaşma olarak adlandırılan uzlaşma, vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında yer almaktadır (Türkay, 2017).

Uzlaşma kurumu da cezalarda indirim ve pişmanlık/ıslah gibi VUK'ta düzenlenmiştir. Dolayısıyla sürekli ve kanun çıkarılmasına gerek olmayan bir kurumdur. Vergi affının uygulanması için ise kesinlikle bir af kanununa ihtiyaç vardır. Ülkemizde istisnai olarak da olsa tebliğlerle de af uygulamalarına yer verildiği görülmektedir.

Türk vergi hukukunda uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için getirilmiş müessesedir. Bu uygulamayla birlikte uyuşmazlıkların bir an önce çözümlenmesi hedeflenmiş; yargı yükünün azaltılması ön görülmüştür. Vergi af kanunlarında ise ilk amacın hazineye bir an önce gelir sağlamak olduğu söylenebilir. Ancak vergi kanunların genelinde yer alan, aftan faydalanan mükelleflerin dava açmayacağı ve açılmış davalardan da feragat edileceği şartı bu yönüyle uzlaşmaya benzetilmektedir. Neticede, iki durumda da yargı yükünün azaltılması hedef seçilmiştir.

Öte yandan, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslahta olduğu gibi uzlaşma müessesesi de başvuran şahıs adına sonuç doğurmaktadır. Dolayısıyla uzlaşma kurumu subjektif bir uygulamadır. Her mükellefin durumu ayrı ayrı gözetilir ve barışçıl çözüm yolu bu şekilde aranır. Oysa vergi affında çıkarılan af kanunu ülke geneline hitap eder. Aynı şartları sağlayan mükellefler aynı aftan yararlanır.

Uzlaşmanın pratik bir çözüm yolu olduğu ve yargı iş yükünü azalttığı bir gerçektir. Ancak, uzlaşma yolunun hukuk teorisi açısından bazı sakıncaları da olduğu unutulmamalıdır. Kanunlar önünde her bakımdan aynı durumda bulunan iki mükelleften biri, uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Diğer yandan, vergi konusunda idarenin ilke olarak takdir yetkisi bulunmamaktadır. Her ne kadar durum böyle görünse de, uzlaşma müessesesi idarenin takdir yetkisine bağlıdır ki bu yetkiyi kanun vermektedir. Uzlaşmada halk diliyle pazarlık söz konusu olduğu için bu durum suistimal söylentilerine ve kamu personelinin görevlerinde suçlamalara neden olabileceği de unutulmamalıdır (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 201). Uzlaşma yapılması ihtilafların hızlı şekilde çözülmesini, iyi niyetli mükelleflerin korunmasını, vergi ve cezaların mahkemeye intikal ettirilmeden çözülmesini sağlarken, sakıncaları da beraberinde getirir. Uzlaşmanın verginin yasallığı ilkesine aykırılık sorunu, anayasal eşitlik ilkesine aykırılık sorunu, vergi adaleti ilkesine aykırılık sorunu, devletin vergileme yetkisine aykırılık sorunu, uzlaşmanın vergi inceleme sonuçlarını etkisizleştirme sorunu, kayıt dışılığa neden olması (uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılık gücünü azaltması, vergiye uyumu azaltması), haksız rekabete yol açması gibi sakıncaları da mevcuttur (Adibeş ve Akkurt, 2014: 57-58).

Uzlaşma, genellikle vergi dairesinin saldıgı vergi ve cezaların bir kısmında vazgeçmesi ile sonuçlanmaktadır. Uzlaşmanın neden olduğu bu sonuç, bazı yazarlar tarafından vergi affına

benzetilmektedir (Dönmez, 1992: 28). Uzlaşmanın yarattığı olumsuz etkilerin, vergi affının yarattığı olumsuz etkilerden pek farklı olduğu söylenemez. Her iki uygulama görünüş itibarıyla farklılık arz etse de, yarattığı etkiler bakımından benzerlik göstermektedir. Çalışmamızda sık vergi affı çıkarılmasının vergiye olan uyumu azalttığı, vergi adaleti ve vergi ahlakına verdiği zararı, mükelleflerin tutum/davranışlara etkisinden bahsedilmişti. Uzlaşmanın kurumunun da aynı etkileri yaratma potansiyeli mevcuttur. Elbette, bu durumdan uzlaşma müessesesinin hiç olmaması gerektiği sonucuna da varılmamalıdır. Uzlaşma müessesinin uygulanma başarısı ile bu durum bertaraf edilebilir. Siyasi kaygılardan uzak, eşitlikçi ve adalet ilkesi çerçevesinde uygulanması sonucunda uzlaşma müessesesi mükellefler için bir ödül olabilir. Ancak, aksi durumlarda çeşitli olumsuz etkilerin de meydana gelebileceği unutulmamalıdır.

Tablo 5'te Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından gerçekleştirilen uzlaşma sonuçları yer almaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada herhangi üst sınır yer almazken, tarhiyat sonrası uzlaşmada 3 milyon TL'ye kadar olan vergi ve cezalara ilişkin uzlaşmalar Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonunca, 3 milyonu (tutarlar yıllara göre değişebilir) aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunca yapılmaktadır (Adibeş ve Akkurt, 2014: 60).

Tablo 5. 2012-2018 Yılları Arası Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

YILLAR	VERGİ TUTARI(Milyon TL)		Uzlaşma sonucu tahakkuk eden (%)	CEZA TUTARI(Milyon TL)		Uzlaşma sonucu tahakkuk eden (%)
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu		Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	
	MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU					
2012	102	35	%34	141	18	%12
2013	78	10	%12	111	1	%0,09
2014	412	169	%41	479	5	%0,1
2015	1.278	403	%31	1.477	6	%0,04
2016	268	58	%21	341	0	%0
2017	3	3	%100	11	1	%0,9
2018	85	66	%77	114	17	%14
	VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU					
2012	35	15	%42	52	1	%0,19
2013	57	34	%59	80	2	%0,25
2014	159	56	%35	231	6	%0,02
2015	87	51	%58	126	3	%0,02
2016	191	50	%26	265	12	%0,4
2017	20	16	%80	38	6	%15
2018	12	9	%75	32	5	%15

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016-2018 Faaliyet Raporu verileri ve tarafımızca % eklenmiş ve görsellik açısından milyon liralık kısımdan sonraki rakamlar ihmal edilmiştir.

Tablo 5'te 2012-2018 yılları arasında gerçekleşmiş ve uzlaşmaya konu olan vergi/ceza tutarları ile uzlaşma sonucunda meydana gelen vergi/ceza tutarları milyon lira olarak belirtilmiştir. Özetle tablo, uzlaşmaya hangi rakamla girilip hangi rakamla çıkıldığını göstermektedir. Vergi asıllarında tüm yıllar dikkate alınır, her 100 birimlik vergi aslı için ortalama 44 birim vergi tahakkuk etmiştir. Cezalarda ise, her 100 birimlik ceza için, 2,4 birim ceza tahakkuk etmiştir. Diğer bir deyişle, vergi asıllarından ortalama %56'lık, cezalarda ise %97,6 kamu alacağından vazgeçiş olmuştur.

Çalışmada daha önce verilen bir af örneği ile uzlaşma rakamları mukayese edilecek olursa, 6552 sayılı af kanunu kapsamında kanunun yayımlandığı 11 Eylül 2014 tarihi itibarıyla mükellefin, 26 Ocak 2011 vadeli 3.500 TL gelir vergisi ile 2.131 TL gecikme zammı olmak üzere toplam 5.631 TL borcu bulunmaktadır. Bu mükellefe ilişkin yapılandırma öncesi borç tutarı ile yapılandırma sonrası borç tutarı tablo 6'da gösterilmiştir:

Tablo 6. Vergi Affı Örnek Uygulaması

Yapılandırma Öncesi Borç Tutarı		Yapılandırma Sonrası Borç Tutarı	
Gelir Vergisi	3.500 TL	Gelir Vergisi	3.500 TL
Gecikme Zammı	2.131 TL	Gecikme Zammı	0 TL
		Güncelleme Tutarı (Yİ-ÜFE)	974 TL
Önceki Borç Toplamı	5.631 TL	Sonraki Borç Toplamı	4.474 TL
Kuruşlar ihmal edilmiştir.			

Kaynak: Gelir İdaresi, 6552 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına dair kanun rehberi, s.6

6552 sayılı kanun kapsamında, örnekteki mükellefin af öncesi ödeyeceği tutar 5.631 TL'dir. Af sonrası ise 4.474 TL ödeyerek borçlarından kurtulma imkânı vardır. Yani af öncesi borcunun yaklaşık %80'ini ödeyerek borcunu sona erdirebilmektedir. 2004 yılındaki uzlaşma verilerine göre, aynı örnekteki mükellefin uzlaşma yoluna gittiğini ve gecikme zammının da vergi ziyai cezası olduğunu farz edelim. 2004 yılında merkezi uzlaşma komisyonunca sonuçlandırılan uzlaşma sonucu cezalarda %0,1'lik ödeme tahakkuk etmiştir. Bu rakamlarla uzlaşmaya gidilseydi, vergi cezası $(2.131 \times 0,1)$ 213 lira olmak üzere toplamda 3731 TL ödeme ile mükellef borcunu sona erdirmeye imkânına sahip olacaktı.

Sonuç olarak, vergi af kanunundan faydalanmak isteyen bir mükellefin vergiye ilişkin olarak af yasası sonrası ödeyeceği tutar 4.474 TL iken, aynı vergi için uzlaşma yolunu tercih etmesi neticesinde ödeyeceği tutar 3731 TL olmaktadır. Bu durumda uzlaşmanın vergi affından daha çok affedici yanının olduğu sonucunu ortaya koyabilir.

Vergi afları ile uzlaşma arasında ilişki, benzerlik ve tamamlayıcılık kavramlarıyla açıklanabilir. Benzerlik ilişkisi, vergi aflarında olduğu gibi uzlaşmanın da kısmen veya tamamen vergi borçlarını/cezalarını sona erdirmesinden doğmaktadır. Tamamlayıcılık ilişkisi ise uygulamadan doğan bir ilişki olarak görülebilir. Maliye çalışanlarının genel kanısı, uzlaşma yoluna giden mükelleflerin uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergi borçlarını bile ödemediği

yönündedir. Vergi aflarında, af kanunlarında yazan şartların yerine getirilmemesi durumunda af hükümlerinden yararlanmak mümkün değildir. Ancak, uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergi borçları ödenmediği takdirde, ilgili borç uzlaşma kapsamı dışına çıkmamaktadır. Uzlaşma yoluna giden ve tahakkuk eden borcunu kanuni süresi içinde ödemeyen mükellefler, ödenmeyen borçlarından doğan fer'î nitelikte külfetlere de katlanmak durumunda kalabilmektedir. Bu durumda da imdada vergi afları yetişmektedir. Mükelleflerin sürekli af beklentisi içinde olması ve bu beklentilerinin de her geçen yıl karşılık bulması, uzlaşma yolunu tercih eden ve uzlaşma sonucu tahakkuk eden vergi borçlarını ödemeyen mükellefler için bir fırsat olarak görülebilir. Uzlaşma sonucu tahakkuk eden vergi borçlarının/cezalarının ödenmemesi nedeniyle tahakkuk eden fer'î külfetlerin vergi aflarıyla kısmen veya tamamen sona erdirilmesi ise tamamlayıcılık kavramı çerçevesinde düşünülebilir.



4. MERSİN İLİNİN VERGİ AFFI BİLİNCİNİN ÖLÇÜLMESİ VE VERGİ AFFINA BAKIŞ AÇISININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarıyla İlgili Yapılmış Ampirik Çalışmalar

Türkiye’de ve dünyada vergi afları uzun süre gündemi meşgul kurumlardan birisidir. Vergi aflarının özellikle gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde kronik hale gelmesi, gündemi tekrarlamaya neden olmuş ve birçok yazar tarafından ele alınma ihtiyacı doğmuştur. Vergi aflarının getirdiği faydaların yanında, olumsuz durumların da olması ilgi çekici diğer neden olarak görülmektedir. Dünyada olduğu gibi ülkemizde de vergi afları üzerine birçok çalışma yapılmıştır. Vergi affına yönelik çalışmalar büyük ölçüde fayda ve maliyet doğruluğunun teyidinde yönelik ölçme ve değerlendirme çalışmaları olmuştur. Yapılan araştırmaların büyük kısmı, vergi aflarının gönüllü uyuma etkisi yani sosyolojik ve psikolojik yönü üzerinde durmuştur. Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi ise araştırmalara konu olan ikinci husus olarak karşımıza çıkmaktadır (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 141).

Çalışmalarda elde edilen bulgulardan yola çıkılarak çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Ancak, yapılan çalışmalarda örneklem olarak salt mükellefler veya salt vergi dairesi çalışanları ele alınmıştır. Dolayısıyla aynı çalışmada hem mükelleflere hem de vergi dairesi çalışanlarına yönelik yapılmış herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Çalışmamızda yaptığımız anket çalışması nedeniyle de Türkiye’de yapılmış diğer çalışmaları incelemek faydalı olacaktır.

Muter, Sakınc ve Çelebi (1993), mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları üzerine Manisa ilinde araştırma gerçekleştirmiştir. Araştırmada vergi affına karşı tutum sorularında, katılımcıların %62,8’i vergi aflarının bir defaya mahsus uygulanması gerektiğini savunmuştur.

Yüce ve Gerçek (1998), Bursa Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı 235 mükellefe vergi karşısındaki davranışlarını belirleyen anket çalışması gerçekleştirmiştir. Vergi aflarına yönelik görüşler ise şöyledir; mükelleflerin %60’ı vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırdığını, %17,9’u vergi aflarının devlete olan güveni zedelediğini düşünmüştür. Mükelleflerin %11,5’i ise vergi aflarını faydalı uygulama olarak görmüştür.

Çoban (2004), vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki davranışlarını incelemek üzere Denizli ilinde ampirik çalışma gerçekleştirmiştir. Vergi mükelleflerinin af konusundaki görüşleri seçeneklere ayrılmıştır. Vergi affını faydalı görenler %26, vergi affının dürüst mükellefi cezalandırdığını düşünenler %51, devlete olan güveni sarstığını düşünenler %19,3 olmuştur. Çalışmada yapılan anket sonucu çıkarımında, vergi affı nedeniyle kendisini cezalandırılmış hissine kapılan dürüst mükelleflerin cezalardan kurtulmak adına vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimi içerisine girme beklentisinin de oluştuğuna vurgu yapılmıştır.

Çetin (2005), Türkiye’de vergi aflarının vergilemede etkinliği ve vergi adaleti üzerine etkilerini araştırmak için 240 gelir vergisi mükellefine Manisa ili merkezinde anket uygulamıştır. Çalışmada, vergi mükelleflerinin %37,5’i vergilerini tam ve zamanında ödememesinin sebebini vergi affı çıkacağına bilinci olarak göstermiştir. Ülkemizdeki cezaların caydırıcı olduğunu söyleyen kısım katılımcıların %53,6’sı olmuştur. Vergi kaçırın mükelleflerin aldıkları cezayı caydırıcı düzeyde bulmayanlar, aynı zamanda %74,4 oranla vergi kaçırınların yakalanacağı inancında da değildir.

Yeniçeri (2005), vergi yükümlülerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını gelir düzeyine göre karşılaştırmıştır. Çalışmaya göre, yüksek gelir grubunda yer alan katılımcılar, diğer gelir gruplarına göre vergi affı beklentilerinin ödeme konusunda isteksiz davranmaya ittiği görüşünü belirtmiştir. Ayrıca vergisini düzenli ödeyen mükellefler üzerindeki olumsuz etkisi nedeniyle, vergi affı beklentilerini ortadan kaldıracak hukuki düzenlemelerin yer alması gerektiğine de değinilmiştir.

Cansız (2006), vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşlerine istinaden, Afyonkarahisar ilinde 816 kişiye anket çalışması yapmıştır. Çalışmada, vergi aflarına ilişkin olarak, ‘Aflar Mükelleflerin Vergi Ödeme İsteklerini Olumsuz Etkiler’ sorusuna yaklaşık %80 civarında katılımcıdan teyit eder nitelikte cevap gelmiştir. Gelir açısından ise, vergi aflarının bu olumsuz sonucunu, geliri yüksek olan mükelleflerin daha çok yaşamış olduğu, çalışmada elde edilen bulgular arasında olmuştur.

Çiçek (2006), psikolojik ve sosyal yönden mükelleflerin vergiye karşı tutum ve tepkilerini ölçmek için İstanbul ilinde anket düzenlemiştir. Yapılan ankette mükelleflere vergi afları hakkında düşünceleri soru olarak yöneltilmiştir. Katılımcıların verdiği cevaplara göre, mükelleflerin %9,4’ü vergi aflarını çok yararlı görmekte, %47,8’i vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırdığını düşünmekte, %20,9’u vergi aflarının vergi adaletini bozduğunu belirtmekte, %17,1’i ise vergi aflarının devlete olan güveni sarstığını söylemektedir.

Savaşan (2006), ‘Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor’ adlı çalışmasında, vergi aflarından faydalanan mükellefleri, aftan faydalanmayanlardan ayırtıran temel özellikleri belirlemeye çalışmıştır. Bu ayırışım analizine göre, aftan faydalanan mükellefleri faydalanmayanlardan en iyi ayıran üç temel özellik şunlardır; sigorta prim aflarından faydalanmış olmak, vergisel yükümlülüklerini geciktirmiş olmak ve aftan önce denetim geçirmiş olmak. Bu özelliklerden sonuncusu, ülkemizde vergi barışı düzenlemelerinin tahsilatının %60’ının kesinleşmiş veya inceleme/dava aşamasında bulunan alacaklardan oluşması çalışmayı doğrulamaktadır. Çalışmaya göre ülkemizde mükellef ve vergi aflarına ilişkin ipuçları mevcuttur. Ülkemizde vergi aflarından faydalansın ya da faydalanmasın, bireylerin vergi adaletine bakış açısı benzerdir. Affa sık başvurulması, yeni bir vergi affına kadar vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucunu ortaya koymaktadır. Bu durum da affın

dürüst mükellefleri cezalandırdığı ve vergi adaletine olan güvenin sarsıldığını göstermektedir. Diğer bir ipucu ise, aftan faydalanan mükellefler ile faydalanmayan mükellefler arasında herhangi bir rahatsızlık belirtisinin olmamasıdır. Bu durum literatürde vergi kaçırıcılar üzerinde çevre baskısı olmadığını yönündeki görüşlerle örtüşmektedir.

Çetin (2007) *Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi* adlı çalışmada Manisa merkez ilçesinde anket çalışması düzenlemiştir. Anketin amacı, Türkiye’de vergi aflarının vergi adaleti üzerindeki etkisi ve mükelleflerin davranışları ile vergi afları hakkındaki düşünceleri saptanmaya çalışılmasıdır. Çalışmada, vergi aflarının gerçek usulde gelir vergisine tabi mükellefler üzerinde oluşturduğu etki araştırılmıştır. Elde edilen bulgulara göre vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu azaltan bir faktör olduğu ortaya çıkmıştır. Farklı ekonomik faaliyette bulunan vergi mükellefleriyle yapılan anket sonucunda mükelleflerin %91,1’i ülkemizde vergi sisteminin adil olmadığı kanaatinde olmuştur. Vergi sistemi adil değil diyen mükellefler içerisinde %29,9’u ise, bu sorunun nedeninin sık çıkarılan vergi afları olduğunu söylemiştir. Aynı şekilde vergi mükelleflerinin %52,4’ü vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığı kanısına varmıştır. Mükelleflerin %52,8’i vergi affına tamamen karşı çıkmıştır. Tekrar vergi affı çıkacağı beklentisi içerisinde olan mükellefler ise %80,7 olmuştur.

Tuay ve Güvenç (2007), GİB’e bağlı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından yayımlanan ‘*Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*’ adlı çalışmada, 18 ilde 6546 kişiye anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan anket çalışmada, mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi aflarının vergi kaçırıcılara yarar sağladığını belirtmiştir. Yakın zamanda tekrar vergi affı çıkacağını bilen mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyeceğine dair anket sorusuna ise yaklaşık %70 oranla katılımcılar tarafından teyit eder yanıtlar gelmiştir. Çalışmanın devamında, vatandaşlar tarafından vergi aflarına karşı olumsuz bir tutumun olduğu, bu durumun dürüst vatandaşları etkilediği ve bu nedenle vergi kaçırıcıları ödüllendiren vergi afları yerine vergi borç ödemelerini kolaylaştıracak sistemlerin geliştirilmesi önerisinde bulunulmuştur.

Çelikkaya ve Gürbüz (2008), vergi yükümlüğünün yerine getirilmesinde mükelleflerin davranış ve tutumlarının önemine dikkat çekerek, yaş, cinsiyet, eğitim, denetim ve af gibi değişkenler arasında anlamlı ilişkiler ortaya koymak üzere Eskişehir ilinde bir çalışma yapmıştır. Yapılan çalışmada mükelleflerin hemen hemen yarısının (%47,5) affa karşı olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Yaş gruplarına göre incelendiğinde, yaş arttıkça affa karşı olma oranının arttığı gözlemlenmiştir.

Çiçek, Karakaş ve Yıldız (2008), Hazine ve Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı’nca yayımlanan Güneydoğu Bölgesi’nde, yükümlülerin vergi algılama ve tutum analizi çerçevesinde bir alan araştırması gerçekleştirmiştir. Çalışmada, vergi aflarına ilişkin anket sorusunda, yükümlülerin verdiği yanıtlara göre, katılımcıların %44,9’u vergi aflarının dürüst

mükellefleri cezalandırdığı, %25,6'sı vergi aflarının vergi adaletini bozduğu, %13,5'i vergi aflarını çok faydalı gördüğü, %10,1'i ise devlete olan güveni zedelediği sonucu ortaya çıkmıştır.

2009 yılında Kargı tarafından yapılan '*Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Bir Anket Çalışmasının Bulguları*' adlı çalışmada, Mersin ilinde 3071 kişiye yüz yüze anket çalışması yapılmıştır. Yapılan anket sonucuna göre, diğer önemli nedenlerin yanında vergi aflarının da vergi sistemimizi olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır.

Doğan ve Besen (2008), vergi aflarının mükellefler üzerine etkisini araştırmak üzere Adana Seyhan Vergi Dairesine bağlı kurumlar vergisi ve basit usule tabi 1040 vergi mükellefine anket yaparak çalışmayı kitaplaştırmıştır. Çalışma, oldukça geniş tutulmuş ve oldukça fazla bulgu elde edilmiştir. Bu bulguların çoğu, diğer çalışmalarda elde edilen bulgulara benzerdir. Bu bulgulardan hareketle çeşitli öneriler getirilmiştir; vergi affının gelir aracı olarak kullanmak yerine affa ihtiyaç duyulmayacak şekilde TVS'de köklü değişiklik yapılması, vergi oranlarının makul düzeye çekilerek tabanının geniş tutulması, tahsil sürecine destek olacak önlemlerin alınması, vergi denetim etkinliğinin sağlanması, mükelleflere vergi bilincini yerleştirecek çalışmaların yapılması gibi önerilerde bulunulmuştur.

Karaosmanoğlu (2009), Türkiye'de vergi aflarının vergilemede etkinlik ve adalet üzerindeki etkilerini araştırmak üzere anket çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışma sonucunda vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığı, katılımcıların yarısından çoğunun vergi aflarına karşı olduğu ve katılımcıların %77,5 gibi büyük bir oranla tekrar vergi affı çıkacağı düşüncesinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Altuğ, Çak, Şeker ve Bingöl (2010), Türkiye'de vergi bilincini ölçmek üzere İstanbul ilinde araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, verilen cümlelere 1 ile 10 arası puan verilmesi istenmiştir. Buna göre, 'vergi afları vergi adaletsizliğini artırmaktadır, haksız bir uygulamadır' sorusuna katılımcılar tarafından 6,8 puan verilmiştir. Dolayısıyla toplumun büyük bölümü, afların adaletsiz ve haksız olduğu sonucunu ortaya koymuştur.

Bağdigen ve Erdoğan (2010), vergi uygulamaları karşısında mükelleflerin tutum ve davranışları üzerine Zonguldak ilinde anket çalışması yapmıştır. Yapılan çalışmada, vergi aflarına yönelik görüşlerden özellikle sık aralıklarla gündeme gelen afların, ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefler açısından ciddi rahatsızlıklar yarattığı düşüncesi üzerinde durulmuştur. Mükelleflerin %47,7'si afların vergi ödevinin yerine getirilmemesini teşvik ettiği önermesine katılmıştır. Aynı zamanda sık çıkarılan vergi aflarının cezaların etkinliğini azalttığı görüşü de ortaya konmuştur.

Demirdizen (2010) tarafından, Türkiye'de vergi ceza sisteminin etkinliğine yönelik yapılan araştırmada, vergi aflarının vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulama olduğu sorusuna verilen yanıtlar meslekler itibarıyla verilmiştir. Buna göre, ticaret erbabı %66,6,

muhasebeci ve mali müşavirler %66,6, vergi dairesi çalışanları %87,8 düzeyinde, ilgili soruya katıldıkları sonucu ortaya çıkmıştır.

Er (2010)'e göre Hazine ve Maliye bakanlığı GİB vergi sorumluluğu kapsamında dürüst olmayan mükelleflerin idareyi yanıltmasını ve vergi kayıplarını en aza indirmek amacıyla kod listesi uygulamaktadır. İyi niyet ile başlatılan bu durumun dürüst mükellefleri cezalandırır hale getirdiğini savunmuştur. Teorik olan çalışmada, varlık barışı kanunun vergi adaleti ve vergiye uyumu üzerine etkileri hakkında değerlendirmeler yapılmıştır. Çalışmada, uygulamanın vergi eşitliği ve vergi adaleti bakımından olumsuz durumu daha da güçlendirdiği, aynı zamanda vergiye uyumu da güçlendirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Karatay ve Karatay (2011), Türkiye'de vergi aflarını ve 6111 sayılı kanun çerçevesinde Bayburt ilini değerlendirme konusu yapmıştır. Çalışma sonucunda ise dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı, dürüst olmayan mükelleflerin ise ödüllendirildiği sonucuna ulaşılmıştır. Devletin vergi barışıyla elde etmek istediği gelirin büyük bölümünün büyük illerden elde ettiği sonucu ortaya çıkmıştır. Ekonomik anlamda geri kalmış ve mükellef sayısı düşük olan illerde vergi barışında istenilen sonuca ulaşamadığı sonucuna varılmıştır.

Kargı (2011), Türkiye'de 1923 yılından 2009 yılına değin çıkarılan vergi aflarının gerekçelerini ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkilerini ele almıştır. Çalışmada, yıllar üç döneme ayrılmıştır. Türkiye'de 1923-1950 yılları arasında 7 vergi affı çıkarılmış ve vergi gelir artışı %1,57 düzeyinde gerçekleşmiştir. 1950-1978 döneminde 9 af kanunu çıkarılmış ve vergi geliri değişim oranı, GSMH'daki değişimin %0,03 gerisinde kalmıştır. 1978-2009 döneminde 14 vergi affı çıkarılmış ve ortalama vergi gelirleri değişim oranı, GSMH'daki ortalama değişim oranına oranla %3,44 düzeyinde artış göstermiştir. Çalışmada elde edilen bulgular doğrultusunda, 1923 yılından 2009 yılına kadar 30 af kanunun çıkartılmış ve vergi affı uygulamalarının vergi gelirlerini artırma konusunda başarılı bir yöntem olmadığı sonucuna varılmıştır.

Demirkıran (2012), Türkiye'de uygulanan vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkisini ölçmek üzere Isparta ilinde 357 vergi mükellefine anket yaparak analiz yapmıştır. Vergi suçlarının bilinçli olarak işlendiğinden dolayı affa layık değildir önermesine daha önce aftan faydalanan mükelleflerin %54'ü, aftan faydalanmayan mükelleflerin ise %55'i katılıyorum cevabını uygun görmüştür. İlgili çekici oranlardan birisi de vergi affının tekrar çıkacağını öngören mükellef oranının %85 olmasıdır. Gelişmiş ülkelerde 8-10 yılda bir defa vergi affı çıkması nedeniyle, ülkemizde ortalama 2 yılda bir vergi affı çıkarılmasına anayasal düzeyde yapılacak sınırlamalar getirilmesi önerisinde bulunulmuştur.

İpek, Aktaş ve Kaynar (2012) yaptıkları çalışmada, önce vergi aflarının teorik temellerini ele almış; daha sonra Trakya Bölgesi dâhilinde ticari kazanç elde eden yükümlülerin vergiye ve vergi affına bakış açısını anket yoluyla ölçmeye çalışmıştır. Demografik faktörlerin vergi affına

ilişkin bazı unsurlardan bağımsız olup olmadığı araştırılmış ve bağımsız olmayan unsurlar değerlendirilmiştir. Çalışmada, yükümlülerin yaş dağılımlarının daha önce vergi affından yararlanıp yararlanmama durumlarından bağımsız olmadığı sonucuna varılmıştır. Aynı şekilde katılımcıların cinsiyet dağılımı ve eğitim seviyeleri de vergi affı uygulamalarına karşı olup olmamaları yönündeki düşüncelerden bağımsız olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Vergi aflarının bir defaya mahsus olması gerektiği önermesine %45,8 (kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum) düzeyinde katılım sağlanmış, aynı önermenin tersi durumuna da %27 (kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum) katılım sağlanmıştır. Çalışmanın devamında yapılan ampirik analizde ise yükümlülerin yaşı arttıkça vergi aflarına bakış açılarının olumsuz etkilendiği tahmin edilmiştir.

Demir ve Küçükilhan (2013), vergi mükelleflerinin kayıt dışı ekonomi algısı üzerine Türkiye genelinde ampirik çalışma gerçekleştirmiştir. Kayıt dışı faaliyet yürütenlerin, herhangi bir ceza yaptırımına tabi olmamaları ya da cezalandırılırsalar bile affedildiklerini gören kişilerin haksız rekabetten korunmak için bu yola başvurma eğilimlerinin arttığı belirtilmiştir.

Şahin (2014), Erzincan ilinde vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkisini ölçmeye yönelik anket çalışması yapmıştır. Afların vergi adaleti ve mükellefler üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla yapılan ankette '*yeni bir vergi affı olmalı mı*' sorusuna katılımcıların %58,2'si katılmakta iken, aynı %58,2 katılımcının vergi aflarının vergi adaletini etkilediği sonucuna %53,7 oranında katılmaları çalışmanın dikkat çekici sonuçlarından biri olmuştur.

Hoşnut (2015), çalışmasında ülkemizde vergi aflarının vergi ahlakı üzerine etkilerini ölçmek üzere Konya ilinde 400 mükellefe anket uygulamıştır. Bulgulara göre, mükelleflerin neden vergiyi zamanında ödemediğine dair yönetilen soruda, ilk sırada vergi oranlarının yüksekliği yer alırken ikinci sırada vergi affı çıkacağına beklentisi yer almıştır.

Demir, Demirgil, İtik ve Deniz (2016) vergi dairesi personeli açısından vergi aflarının etkinliğini incelemiş; Sivas ilinde anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre deneklerin vergi affına karşı olumsuz baktıkları, vergi affından beklenen mali, sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşılmadığı sonucuna varılmıştır. Af kanunlarının uygulayıcısı vergi dairesi çalışanlarının af dönemlerinde iş yükünün arttığı ve motivasyon kaybına yol açtığı da diğer sonuçtur.

Altun, Gürdal ve Beşel (2017), mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını, Sakarya ilinde 380 mükellefe anket uygulaması yaparak ölçmüştür. Anket neticesinde, vergilerin adil şekilde toplanmadığı, vergi oranlarının yüksek olduğu ve mükelleflerin ödedikleri verginin, gelirleri içerisindeki payının oran olarak fazla olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Katılımcılar vergi aflarına yönelik görüşlerinde %59,5 oranında vergi aflarının vergi ödeme isteğini azalttığını belirtmiştir. Çalışmanın ilginç sonuçlarından biri de mükelleflerin %79,5'inin vergi kaçırmayı suç görmesine karşın; 'vergi ödevlerini yerine getirmeyenleri ihbar etmeliyim' önermesine katılanların %56 düzeyinde kalması olmuştur.

Demir ve Eker (2017), serbest muhasebeci mali müşavirlerin genel anlamda vergi aflarına ve afların etkinliğine yönelik görüşlerinin alınması amacıyla Sivas ilinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgular şu şekildedir; meslek elemanlarınca vergi aflarının olumlu olduğu, afların muhasebe uygulamalarında yasalara daha uygun ve kaliteli bilgi üretime katkı sunduğu, vergi aflarının vergi gelirlerini artırdığı ve kayıt dışı ekonomiyi azalttığı sonuçlarına varılmıştır.

Polat (2018), çalışmasında vergi adaleti algısını genel adalet, ceza adaleti ve prosedürel adalet algısı olarak 3 farklı boyutta incelemiştir. Sonuç olarak, Bursa'daki mükelleflerin vergi sisteminin ve uygulamalarının adil olduğu fikrine katılmadığı ortaya çıkmıştır. Vergi aflarında yapılan analizler sonucunda ise, vergi affına karşı olan grupların her çıkan yeni af sonrasında vergi adaleti algılarının zayıfladığı ve vergiye uyum düzeylerinde azalma meydana geldiği belirtilmiştir.

Atçeken, Altundemir ve Turan (2018), vergi affı uygulamalarının, mükelleflerin vergiye uyumları üzerindeki etkilerini ölçmek üzere, Kocaeli ilinde Ticaret Sanayi Odasına bağlı 534 mükellefe anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Yapılan anket sonucunda şu bulgulara rastlanmıştır; vergi aflarının suç ve ayrımcılığa neden bir uygulama olmadığı, vergi aflarına yönelik sınırlamaların olmaması gerektiği, vergi affı uygulamalarının faydalı olduğu ve af uygulamalarının vergi uyumuna olumlu katkı sağladığı sonucuna varılmıştır.

Yüksel ve Özgün (2018), '*Mersin'de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Düzeyinin Ölçülmesi*' adlı çalışmasında Mersin ilinde ampirik çalışma yapmıştır. Çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran özelliğin, maliye ve sosyoloji kavramlarının bileşkesi, mali sosyoloji kavramından yola çıkması olmuştur. Bu çerçevede, anket çalışmasına katılanların büyük çoğunluğunun vergi afları ve vergi kaçakçılığının vergi mükellefiyetlerini yerine getirmeyi etkilediğini belirtmiştir. Mükelleflerin çoğu, düzenli vergi ödemek yerine vergi affından faydalanmayı düşünmektedir. Bu durumun af beklentisi yarattığı ve mükelleflerde ödememe isteğinin yerleşmesi sonucunda vergi gelirlerine de etki ettiği söylenebilir.

Türkiye'de vergi afları ile ilgili yapılmış çalışmaların taranmasından sonra, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde Mersin İlinde mükellefler ve maliye personellerinin vergi aflarına dair görüşlerine ilişkin yapılan araştırma kapsamında araştırmanın amacı, araştırmanın sınırları ve kapsamı, araştırmanın metodolojisi ile araştırma neticesinde elde edilen bulguların değerlendirilmesi çalışmaları yer alacaktır.

4.2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Sınırları ve Metodolojisi

Bilimsel araştırma gerçekleştirilirken araştırmanın hangi amaçla yapıldığı, araştırmanın kapsamlarının ve sınırlarının neler olduğu, araştırmanın hangi yöntemle yapıldığı gibi hususlar oldukça önemlidir. Bu nedenle bu başlık altında bu tür bilgilere yer verilecektir.

4.2.1. Araştırmanın Amacı

Bilindiği üzere vergi aflarının mükellefler ve maliye personelleri açısından olumlu ve olumsuz yönleri mevcuttur. Bu çalışmanın temel amacı, vergi toplayan ve vergi ödeyen iki farklı katılımcı türünün vergi aflarının yaratmış olduğu olumlu/olumsuz etkilerine yönelik düşünceleri arasında farklılık olup olmadığının tespit edilmesi ve konuya ilişkin ortak düşüncelerin ortaya konmasıdır. Çalışmada vergi affıyla benzerlik gösteren uzlaşma müessesine de yer verilmiş ve katılımcılara konuyla ilgili sorular yöneltilmiştir.

Çalışma sadece temel amaca yönelik sorular çerçevesinde oluşturulmamıştır. Yapılan çalışma sonucunda elde edilebilecek bazı bilgiler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Katılımcıların demografik özelliklerinin tespit edilebilmesi,
- Katılımcıların vergi affına ilişkin olumlu veya olumsuz görüşlerinin elde edilebilmesi,
- Mükelleflerin ankette yer alan farklı gelir unsurlarıyla karşılaştırma imkânı,
- Maliye personellerinin ankette yer alan mesleki unvanlara göre karşılaştırma imkânı,
- Katılımcıların uzlaşmaya ilişkin olumlu veya olumsuz görüşlerinin elde edilebilmesi,
- Katılımcıların vergi affı ve uzlaşma arasında benzerlik olup olmadığı sonucunu ortaya koyabilmesi.

4.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Bu araştırma, Mersin ilinde yer alan mükellefler ve maliye personellerinin katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Mükellefler Mersin ili merkezinden (160 kişi) ve Mersin ilinin en büyük ilçesi olan Tarsus (40 kişi) ilçesinden seçilmiştir. Mükelleflerde gelir vergisi, kurumlar vergisi ve basit usule tabi 200 mükellef esas alınarak anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Maliye personelleri ise Mersin merkez vergi daireleri, Mersin VDK Başkanlığı ve Tarsus vergi dairelerinde çalışan personellerden oluşmaktadır. Maliye personellerinden sadece gelir uzmanlarının/yardımcılarının ve vergi müfettişlerinin/yardımcılarının katılım sağlanması istenmiştir. Mersin ilinde müfettiş sayısının yetersiz olmasında dolayı Adana VDK Başkanlığı'nda da anket çalışması yapılmıştır. Mersin ilinde 120, Adana VDK Başkanlığı personeline 80 anket

çalışması yapılarak, toplamda maliye personeline 200 anket çalışması yapılmıştır. Toplamda ise 400 kişiye anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Anket soruları yapılan teorik çalışmadan yararlanılarak hazırlanmıştır. Anket çalışması hazırlanırken vergi aflarına ve uzlaşmaya ilişkin sorular kendi arasında gruplandırılarak iki bölüm halinde yöneltilmiştir.

Tez başlığında ‘Mersin Halkı’ kavramına yer verilmesi, halkı oluşturan gruplar arasında maliye personellerinin de olmasından dolayıdır. İki grup bazı analizlerde birlikte, bazı analizlerde kendi içlerinde ayrı ayrı analiz edilmiştir.

4.2.3. Araştırmanın Metodolojisi ve Ölçek Geçerliliği

Çalışmamızda teorik konulara bağlı kalınarak veri toplamak amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler, örneklem olarak seçilen mükellefler ve maliye personelleri ile karşılıklı olarak anket sorularına verilen yanıtlardan elde edilmiştir. Veriler yaklaşık 5 aylık çalışma sonucunda elde edilmiştir. Araştırmaya yönelik verilerin elde edilmesinden sonra, verilerin işlenmesi aşamasına geçilmiştir. Veriler işlendikten sonra faktör analizi (FA) uygulanmış ve IBM SPSS Statistics 24 programı kullanılarak T-testi ve Anova Testi uygulaması yapılmıştır. Çalışmada kullanılan anket ile örneklem arasındaki ilişki çerçevesinde Kaiser-Meyer-Olkin Testi (KMO) 0,912 ve açıklanan varyans %55,5 olarak bulunmuştur.

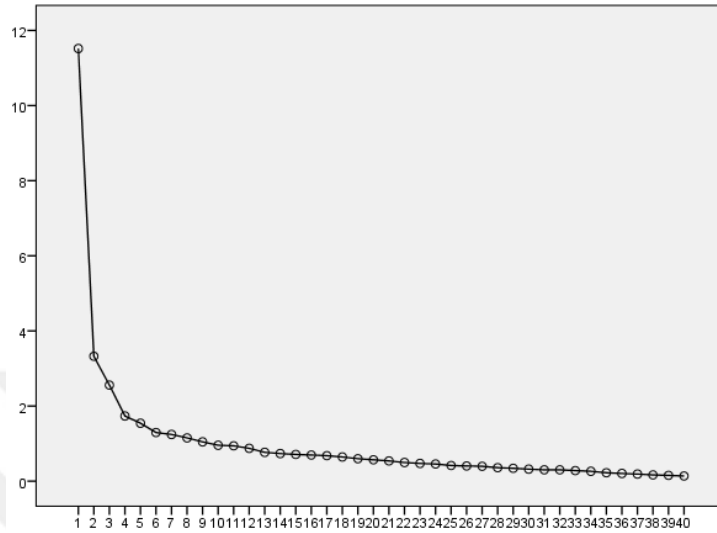
Ankette yer alan vergi afları ve uzlaşmaya ilişkin 40 soru, likert tipi 5’li dereceleme sistemine göre hazırlanmış olup “1-kesinlikle katılıyorum”, “2-katılıyorum”, “3-kararsızım”, “4-katılmıyorum” ve “5-kesinlikle katılmıyorum” şeklinde puanlanmıştır.

Araştırmanın ana kütlesini, Mersin ilinde yer alan 41.405 gelir vergisi mükellefi, 15.420 kurumlar vergisi mükellefi, basit usule tabi 19.811 (<http://www.gib.gov.tr>) ile Mersin Vergi Daireleri, Tarsus Vergi Daireleri ve Mersin/Adana VDK Başkanlığı çalışanları oluşturmaktadır.

Araştırmada yer alan anket formu 3 sayfadan oluşmaktadır. İlk sayfa demografik bilgilere, ikinci sayfa vergi aflarına ilişkin sorulara, son sayfada ise uzlaşma ile ilgili sorulara yer verilmiştir. Vergi aflarına ilişkin sorular 30, uzlaşmaya ilişkin sorular ise 10 tane olup, katılımcılara toplam 40 soru yöneltilmiştir.

Çalışmamızda, vergi mükelleflerine ve maliye personellerine ayrı ayrı anket gerçekleştirilmiştir. Anketteki demografik özellikler kısmında yer alan sorular, mükellefler ve maliye personellerine farklı yöneltilmiştir. Ancak vergi affına ve uzlaşmaya ilişkin 40 soruluk alanda iki grup için herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Yapılan analiz sonucunda toplam 5 anket sorusunun (9, 16, 22, 24, 30) değerlendirmeden çıkarılmasına karar verilmiştir. Bu durumda katılımcılara yönetilen soru sayısı kişisel bilgiler hariç 35 olarak analiz edilmiştir.

Vergi affı ve uzlaşma ölçeği ile ilgili ölçeğin yapı geçerliğinin belirlenmesi amacıyla 216 GUY, GU, VM, VMY ve mükelleflere anket çalışması uygulanmıştır. Vergi affı ve uzlaşma ölçeği ile ilgili ölçeğin faktör sayısını belirlemek amacıyla kullanılan “scree” sinama grafiği aşağıda verilmiştir.



Şekil 2. Özdeğer-Faktör Grafiği

Özdeğer-Faktör şeklinde, grafik eğrisinin hızlı bir düşüş gösterdiği nokta 6. faktörden itibaren başlamaktadır. Buradan hareketle ölçekteki faktör sayısının 6 ile sınırlandırılabilir. Ölçekte bütün maddelerin aynı özelliği ölçmesi gerekmektedir. Pilot çalışmada 1. faktör toplam varyansın %28,79'unu, ikinci faktör toplam varyansın %37,10'unu, üçüncü faktör toplam varyansın %43,50'sini, dördüncü faktör toplam varyansın %47,83'ünü, beşinci faktör toplam varyansın %51,69'unu, altıncı faktör toplam varyansın %54,92'sini açıklamaktadır. Faktör analizi keşfedici bir istatistik analiz türlerin biridir. Bu analiz türü çok sayıda değişkenleri kavramsal olarak birbiri ile ilişkilendirerek, az sayıda faktörlere indirmeyi amaçlamaktadır. Bir veri setinde bulunan veriler, faktör analizi aracılığıyla çeşitli faktörlere indirgenerek, çok sayıda değişkenler az sayıda faktörlerle ifade edilebilecek hale dönüştürülmektedir.

Ölçeğin iç geçerliliğe sahip olup olmadığını anlamak için “bağımsız gruplar için t testi analizi yapılmıştır. Araştırma ölçeğini oluşturan maddelerin ayırt edicilik özelliklerinin ortaya çıkarılması amacıyla, çalışma grubunu oluşturan 216 kişinin araştırma ölçeğinden aldıkları toplam puanlar ve ortalamaları bakımından büyükten küçüğe doğru sıralanmış, çalışma grubunda en çok ve en az %27'nin 108 olduğu belirlenmiştir. Son olarak ölçek puanlarına göre; en düşük puandan başlayarak 108 katılımcı, en yüksek puandan başlayarak 108 katılımcı aday alınmış, arada kalanlar yapılan işlemlere dahil edilmemiştir.

Tablo 7. Bağımsız t-testi analizi

	Gruplar	N	Ortalama	ss	t	p
Toplam	Alt	91,02	108	8,61	-18,64	0,000
	Üst	114,93	108	10,15		
Ortalama	Alt	2,27	108	,21		
	Üst	2,87	108	,25		

Tabloda araştırma ölçeği ile ilgili veriler incelendiğinde alt gruplar ile üst gruplar tutum ortalamaları ve tutum puanları arasında anlamlı bir farklılık olduğu ortaya çıkmıştır ($p = 0.000$)

4.3. Bulgular ve Yorumlama

Çalışmamızda ölçek geliştirmek suretiyle faktör analizi uygulaması gerçekleştirilmiştir. Bu başlık altında ilk olarak çalışmada kullanılan veri setimize ait demografik bilgilere yer verilecektir. Daha sonra faktör analizi kavramına ve aşamalarına yer verilecek olup; son olarak da vergi affı ve uzlaşma ölçeği adını verdiğimiz ölçek kapsamında elde edilen bulgular yorumlanmaya çalışılacaktır.

4.3.1. Demografik Bilgiler

Çalışmamızda, katılımcılara yöneltilen ilk sorular demografik özellikte olan sorular olmuştur. Anket çalışmamız, iki farklı katılımcı türüne göre düzenlendiği için demografik soruların bir kısmı ortak sorulardan, bir kısmı ise farklı sorulardan oluşmaktadır. Örneğin; mükelleflere “Kaç Yıldır Vergi Mükellefisiniz?”, “Mükellefiyet Türünüz nedir?” gibi sorular yöneltilirken; maliye personellerine “Kaç Yıldır Maliye Personelisiniz?”, “Unvanınız Nedir?” gibi sorular yöneltilmiştir. Farklılık arz etmeyen cinsiyet, yaş gibi sorular ile analize konu olan asıl anket soruları, iki katılımcı türüne de aynen uygulanmıştır. Analiz kısmında demografik düzeyde farklılık olup olmadığı da T-Testi ve Oneway Anova Testi ile incelenmiştir.

Çalışmamızda katılımcılar, mükelleflerden ve maliye personellerinden oluşmaktadır. Tablo 7’den de anlaşılacağı üzere çalışmaya toplam 400 katılımcı katılım sağlamıştır. Katılımcı türü olarak belirlenen iki tür de eşit ağırlıkta katılım sağlamıştır. Dolayısıyla 200 anket çalışması mükelleflere, 200 anket çalışması maliye personellerine yapılarak her iki grubun çalışmadaki ağırlığı %50 olarak belirlenmiştir.

Tablo 7 incelendiğinde anket çalışmasına katılan mükelleflerin %24’ünün kadın, %76’sının erkek katılımcı olduğu, maliye personellerinde ise katılımcıların %30’unun kadın, %70’inin erkeklerden oluştuğu görülmektedir. Günümüzde genel kanı kadın istihdamının yetersiz olduğudur. Dolayısıyla elde edilen veriler bu kanıyı destekler niteliktedir. Hatta elde edilen verilere göre, kadın istihdamında özel sektör ve kamu sektörü arasında büyük farklılıklar söz konusu olmadığı yorumu da yapılabilir.

Yaş ağırlığı incelendiğinde mükellefler ve maliye personeli bazında en yüksek katılımın olduğu yaş grubu 21-30, en düşük katılımın ise 60 yaş ve üzeri olduğu söylenebilir. Yaş aralığının genç yaşlarda yoğunlaşmasının sebebi; yüksek yaş gruplarındaki katılımcıların anket çalışmasına katılmak istememesi ve genç yaş grubunda yer alan katılımcıların daha özenli davranış sergilemelerinden kaynaklı olduğu söylenebilir.

Katılımcıların öğrenim durumu incelendiğinde, mükelleflerde en yüksek katılımın olduğu öğrenim gurubu lisans olarak görünmektedir. Bu durumun ana nedeninin ülkemizde son yıllarda üniversite sayısının artış göstermesi, genç işsiz oranının artması ve bu durumla karşılaşan ebeveynlerin mükellefiyetliklerini işsiz kalan altsoyuna devretmesi olduğu gözlemlenmiştir. Maliye personellerinde ise belirli mesleki unvana sahip personellere anket çalışması gerçekleştirildiği için seçenekler arasında sadece lisans ve lisansüstü yer almış; en fazla katılım ise %89,5 oranla lisans olmuştur.

Tablo 8. Mükelleflere ve Maliye Personellerine Ait Cinsiyet, Yaş Grubu ve Eğitim Durumları Dağılımı

		Mükellef		Maliye personeli	
		n	%	n	%
Cinsiyet	Kadın	48	24,0	60	30,0
	Erkek	152	76,0	140	70,0
Yaş grupları	1-20 yaş	5	2,5	1	0,5
	21-30 yaş	94	47,0	91	45,5
	31-40 yaş	46	23,0	69	34,5
	41-50 yaş	28	14,0	23	11,5
	51-60 yaş	19	9,5	14	7,0
	60 ve üzeri yaş	8	4,0	2	1,0
Eğitim durumu	İlkokul	15	7,5	-	-
	Ortaokul	12	6,0	-	-
	Lise	33	16,5	-	-
	Önlisans	16	8,0	-	-
	Lisans	101	50,5	179	89,5
	Yüksek Lisans veya Doktora	23	11,5	21	10,5
Genel toplam		200	100	200	100

Tablo 8’de mükelleflerin gelir düzeylerine göre katılımları incelendiğinde %43,5 oranla 1601-3000 TL arasında geliri olan mükelleflerde yoğunlaşma olduğu gözlemlenmektedir. Bu orandan sonraki en yüksek katılım gösteren gelir düzeyi %28 oran ile 3001-5000 TL geliri olan mükellefler olmuştur.

Mükellefiyet süresine göre yapılan gruplandırmada yoğunlaşmanın 1-5 yıl arasında olduğu, mükellefiyet türünde %94 gibi büyük bir oranla en çok katılımın gelir vergisi mükelleflerince olduğu görülmektedir. Mükelleflerin tabi olduğu usul %79 oranında gerçek usul

olurken; mükelleflerin tabi olduğu gelir unsurları içinde en büyük paya %64'lük oranla ticari kazanç sahip olmuştur.

Tablo 9. Mükelleflerin Gelir Düzeyi, Mükellefiyet süresi, Mükellefiyet Türü, Tabi Olunan Usul ve Gelir Unsuru Dağılımı

		Mükellef	
		n	%
Gelir düzeyi	0-1603 TL	26	13,0
	1604-3000 TL	87	43,5
	3001-5000 TL	56	28,0
	5001-7500 TL	20	10,0
	7501-10000 TL	5	2,5
	10000 TL ve üzeri	6	3,0
Mükellefiyet süresi	1-5 Yıl	107	53,5
	6-10 Yıl	27	13,5
	11-15 Yıl	27	13,5
	16-20 Yıl	8	4,0
	20 Yıl ve üzeri	31	15,5
Mükellefiyet türü	Gelir vergisi mükellefi	188	94,0
	Kurumlar vergisi mükellefi	12	6,0
Mükellefiyette tabi olunan usul	Gerçek usul	158	79,0
	Basit usul	42	21,0
Gelir unsuru	Ticari kazanç	128	64,0
	Zirai kazanç	7	3,5
	Serbest meslek kazancı	65	32,5
Genel toplam		200	100

Maliye personellerine mükellefiyet süresi sorulmadığı için hizmet yılları soru olarak sorulmuş ve Tablo 9'a göre katılımcıların büyük çoğunluğu 6-10 yıl arası hizmet yılı geçirdiğini belirtmiştir. Mesleki unvanlara göre yapılan ayırım sorusunda ise temel olarak iki mesleki unvan tercih edilmiş ve katılımcıların 114'ü vergi müfettişi ve yardımcılardan; 86'sı ise gelir uzmanı ve yardımcılardan olmak üzere toplam 200 katılım sağlanmıştır.

Tablo 10. Maliye Personelinin Hizmet Yılı ve Mesleki Unvan Dağılımı

		Maliye personeli	
		N	%
Hizmet Yılı	1-5 Yıl	49	24,5
	6-10 Yıl	71	35,5
	11-15 Yıl	28	14,0
	16-20 Yıl	31	15,5
	20 Yıl ve üzeri	21	10,5
Mesleki unvan	GUY-GU	86	43,0
	VMY-VM	114	57,0
Genel toplam		200	100

Demografik bilgileri içeren tüm tablolar ankette verilen cevaplara göre düzenlenmiştir. Ancak bazı demografik bilgilerde yer alan katılım yüzdelerinin az olması sebebiyle analiz

yapılırken, katılımın az olduğu yüzdelerdeki cevaplar kendisine en uygun seçenekle birleştirilmiştir. Örneğin; 1-20 yaş aralığına katılım az olduğu için analiz yapılırken 1-30 yaş aralığı olarak analiz edilmiştir.

4.3.2. Faktör Analizi ve Aşamaları

Çalışmada elde edilen veri setimizle faktör analizi uygulanmış ve bulgulara ulaşılmıştır. Çalışmada faktör analizi uygulaması gerçekleştirildiği için bu başlık altında faktör analizinin tanımı ve faktör analizi gerçekleştirilirken geçirilen aşamalar hakkında bilgiler verilecektir.

4.3.2.1. Faktör Analizi

Uygulamada sık kullanılan analiz türlerinden olan faktör analizi; çok sayıda değişken arasında var olan ilişkilerden faydalanarak, ortak boyutların belirlenmesi ve az sayıda yeni değişkenler (faktör) elde etmek için kullanılan analiz türüdür. Bu analiz türünde birbiri ile ilişkisi olduğu belirlenen yapılar ortak boyutlarda toplanır ve oluşan yeni boyutlara faktör adı verilir. Dolayısıyla faktör analiz çok sayıda değişkeni gruplandırır ve yorumlaması açısından kolaylık sağlar (Güriş ve Astar, 2015: 415).

Faktör analizinde birçok analizde olduğu gibi bağımlı değişken ve bağımlı değişkeni açıklama gayreti içinde olan bağımsız değişkenler seti yer almamaktadır. FA, aralarında yüksek düzeyde korelasyon ilişkisi olan değişkenler setinin bir araya getirir ve faktör ismi verilen genel değişkenlerin oluşturulması amaçlanır. Buradaki asıl amaç değişken sayısının azaltılması ve değişkenler arasındaki yapı ilişkisini ortaya koymaktır (Kalaycı, 2014: 321).

4.3.2.2. Faktör Analizinin Aşamaları

Faktör analizi yapılırken elde edilen veri setinin belirli aşamalar dâhilinde yürütülmesi oldukça önemlidir. İlk aşama veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının kontrol edilmesidir. Bu aşamada uygunluk değerleri yetersiz veya kabul edilemez düzeyde olursa, faktör analizi yapılamaz. İkinci aşama, faktör analizinin veri seti olarak uygun olmasından sonra faktörlerin elde edilmesi aşamasıdır. Üçüncü aşama, elde edilen faktörler belirlendikten sonra rotasyon aşamasıdır. Bu aşamadaki amaç, hangi sorunun yük değerinin hangi faktörde yoğunlaştığının ortaya çıkarılmasıdır. Dördüncü ve son aşamada ise rotasyon sonucunda elde edilen yük değerleri le soruların anlam özellikleri dikkate alınarak faktörlerin isimlendirmesi işlemi gerçekleştirilir.

Çalışmada, FA yapılırken tüm aşamalar belirli sırayı takip ederek düzenlenmiştir. Bu nedenle bu başlık altında elde edilen veri setimizin faktör analizi yapılırken geçirdiği aşamalar incelenecektir.

4.3.2.2.1. Veri Setinin Faktör Analizi İçin Uygunluğunun Değerlendirilmesi

FA uygulaması yapabilmek için veri setinin oluşturulması aşamasında bazı koşulların sağlanması gerekir. Bu koşullar sırasıyla verilerin hatasız ölçülmesi, verilerin doğrusal olması ve değişkenlerin birbiri ile ilişki içinde olmasıdır. Eğer veri seti oluştururken bu şartlar sağlanamazsa faktör analizi uygulanamaz; uygulansa da bir anlam ifade etmez (Güriş ve Astar, 2015: 416).

Koşulları sağlayan veri setinde yer alan değişkenler arasında nasıl bir ilişkinin olduğu korelasyon matrisi ile belirlenir. Korelasyon matrisi yardımıyla aralarında kuvvetli ilişki bulunan değişkenler aynı faktörlerde yer alır. Veri setinin FA gerçekleştirmek için uygunluğunun belirlenmesi için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi ve Barlett testi uygulanır (Güriş ve Astar, 2015: 416).

Çalışmamızda öncelikle geçerlilik işlemleri için maddeler arasında faktörler belirlemek amacıyla FA gerçekleştirilmiştir. Bu süreçte KMO ile Barlett's Test değerleri belirlenmiştir. Son olarak da varimax dik döndürme işlemleri yapılmıştır.

KMO değeri, gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının karşılaştırmasını gerçekleştiren bir indekstir. Bu değer 0 ile 1 arasında bir değer alır ve bu oran 1'e ne kadar yaklaşırsa veri setinin FA yapmak için o kadar uygun olduğu anlaşılır (Sharma, 1996: 116). Verilerimiz ile yapılan analiz sonucunda belirlenen KMO ve Bartlett's test değerleri aşağıda sunulmuştur.

Tablo 11. KMO ve Bartlett's Testi

KMO Örneklem Yeterliliği		,912
Bartlett's Testi	Yaklaşık Ki-Kare	6340,173
	Serbestlik Derecesi	595
	Anlamlılık (p)	,000

KMO değeri 0,50'lerde kötü, 0,60'larda ve 0,70'lerde vasat, 0,80'lerde çok iyi, 0,90'larda ise mükemmel veya çok iyi olarak değerlendirilir (Tavşancıl, 2010). Barlett's testi ise aslında bir ki-kare istatistiği olmakla birlikte, korelasyon matrisinin anlamlılığının da bir testi olarak karşımıza çıkar (Yurdugül, 2005). Diğer bir deyişle, değişkenler arasında korelasyonun yeterli olup olmadığına karar veren oranı gösterir ve value (p) değeri 0,05'ten küçük ise veri setinin faktör analizi için uygun olduğu anlaşılır. Bu bilgiler ışığında çalışmamızda yer alan KMO

değerinin 0,91 oranla mükemmel olarak belirlendiği ve Barlett's değerlerine ($p<0,00$) göre de verilerin çok değişkenli normal dağılımdan geldikleri söylenebilir.

4.3.2.2.2. Faktörlerin Elde Edilmesi

Faktörlerin elde edilmesi aşamasında amaç, değişkenler arasındaki ilişkileri yüksek derecede temsil edecek daha az sayıda faktör elde edebilmektir. Faktörler elde edilirken çeşitli kriterler kullanılır. Kullanılan her kriterin kendine öz değerleri ile kabul edilebilir veya kabul edilemez değerleri mevcuttur. Bu kriterler dışında araştırma yapan kişi de faktör sayısını belirleyebilir (Kalaycı, 2014: 322). Çalışmamızda yer alan veri setimizde, faktör sayısının araştırmacı tarafından belirlenmesi yöntemi kullanılmıştır. Söz konusu faktör dağılımına ilişkin tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 12. Faktör Sayıları ve Açıklanan Toplam Varyans Miktarları (Total Variance Explained)

Faktörler	Başlangıç Özdeğerleri (Initial Eigenvalues)			Toplam faktör Yükleri (Extraction Sums of Squared Loadings)			Fak. Yüklerinin Döndürülmüş Top. (Rotation Sums of Squared Loadings)		
	Toplam	Varyans %	Küm. %	Toplam	Varyans %	Küm. %	Total	Varyans %	Küm. %
1	10,124	28,927	28,927	10,124	28,927	28,927	8,924	25,496	25,496
2	2,793	7,980	36,907	2,793	7,980	36,907	2,747	7,849	33,345
3	2,613	7,467	44,374	2,613	7,467	44,374	2,328	6,652	39,997
4	1,415	4,042	48,416	1,415	4,042	48,416	2,041	5,833	45,830
5	1,362	3,891	52,307	1,362	3,891	52,307	1,895	5,415	51,245
6	1,141	3,260	55,567	1,141	3,260	55,567	1,513	4,322	55,567
7	1,028	2,938	58,505						
...	...	...	...						
34	,203	,581	99,524						
35	,167	,476	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Tablo 11'de tekrarlanan faktör analizi sonucunda vergi affı ve uzlaşma ölçeği anket veri seti 6 faktör tarafından belirlenmiştir. Ortaya çıkan bu faktörler; vergi aflarının varlığı ve etkileri, uzlaşmanın varlığı ve kullanımı, uzlaşma ve vergi affı benzerliği, sık ve sistemli vergi afları, vergi aflarının devlete gelir etkisi ile vergi cezaları ve denetimi şeklindedir. Oluşan 6 faktörün açıklanan toplam varyans miktarı %55,5'dir.

Varyans, veri setinde yer alan değerlerin ortalamadan sapmalarının karelerinin toplamı olarak tanımlanır ve FA sonucunda ortaya çıkan varyans miktarları ne kadar yüksek olursa, faktör yapısının da o kadar güçlü olduğu anlaşılır (Kalaycı, 2014: 53).

FA neticesinde ortaya çıkan 6 faktörden birinci (vergi aflarının varlığı ve etkileri) faktörün açıkladığı varyans miktarı %28,9, ikinci (uzlaşmanın varlığı ve kullanımı) faktörün açıkladığı varyans miktarı %36,9, üçüncü (uzlaşma ve vergi affı benzerliği) faktörün açıkladığı varyans miktarı %44,3, dördüncü (sık ve sistemli vergi afları) faktörün açıkladığı varyans miktarı %48,4,

beşinci (vergi aflarının devlete gelir etkisi) faktörün açıkladığı varyans miktarı %52,3 ve altıncı (vergi cezası ve denetimi) faktörün açıkladığı varyans miktarı %55,5 olarak belirlenmiştir.

4.3.2.2.3. Faktörlerin Rotasyonu (Eksen Döndürme)

Rotasyonda amaç, yorumlanabilir ve adlandırılabilir faktörler elde etmektir. Rotasyonda en çok kullanılan yöntem Orthogonal Rotasyondur. Bu yöntem ile elde edilen faktörler arasında korelasyon ilişkisi yoktur. Orthogonal olmayan (oblique) döndürmelerde ise faktörler birbiri ile korelasyon içerisinde olurlar. Diğer bir deyişle, faktörler birbirinden bağımsız olarak yer almazlar. Orthogonal olmayan teknikler sırasıyla varimax, equamax ve quartimax'tır. Uygulamada en çok kullanılan teknik varimax olmakla birlikte veri setinin büyüklüğüne küçüklüğüne göre kullanılan başka yöntemler de mevcuttur (Kalaycı, 2014: 323).

Orthogonal (dik döndürme) ve oblique (eğik döndürme) yöntemleri ile elde edilen analiz sonuçları genellikle birbirine yakın olduğundan, uygulamada daha çok 90 dereceye dayanan dik döndürme yönteminin tercih edildiği söylenebilir (Güriş ve Astar, 2015: 416).

Döndürülmüş faktör matrisi (Rotated Component Matrix^a), faktör analizinin nihai sonucunu ifade eder. Döndürülmüş faktör matrisi (DFM), orijinal değişken ve orijinal değişkenlerin faktörü arasındaki korelasyonları gösterir. Herhangi bir değişken hangi faktör altında büyük ağırlığa sahipse, o değişkenin o faktör ile yakın ilişkide olduğu sonucuna ulaşılır. Veri sayısı 350'nin üzerinde olan çalışmalarda faktör ağırlığının 0,30 üzerinde olması gerekir ve 0,50 üzerindeki ağırlıklar oldukça iyi olarak değerlendirilir (Kalaycı, 2014: 330). Çalışmamızda yer alan verilerle elde edilen DFM sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 13. Döndürülmüş Faktör Matrisi (Rotated Component Matrix^a)

	Faktör (Component)					
	1	2	3	4	5	6
20-Vergi afları vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir.	,819					
19-Vergi afları vergi bilincinin zedelenmesine neden olmaktadır.	,795					
12-Vergi afları vergide adaleti ve etkinliği bozmaktadır.	,793					
18-Vergi afları dürüst mükellefleri cezalandırmaktadır.	,769					
11-Vergi afları vergiye uyum sürecine ket vurmaktadır.	,755					
15-Vergi affı ile vergi kaçırın mükelleflere ödül verilmektedir.	,745					
17-Vergi affı vergi kaçırmaı teşvik etmektedir.	,730					
4-Vergi afları daha az çıkartılmalıdır.	,721					
26-Vergi aflarının sık çıkarılması vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.	,666					
28-Mükellefler tekrar vergi affı çıkacağı düşüncesi içerisinde hareket etmektedir.	,661					
3-Sık uygulanan vergi afları mükellefin vergi ödevlerini aksatmaktadır.	,649					
10-Vergi afları mükellefin ödeme isteğini azaltan uygulamalardır.	,648					
6-Vergi afları yetersizdir; daha fazla çıkartılmalıdır.	-,641					
5-Vergi affı faydalı bir uygulamadır.	-,588					
13-Vergi aflarının mükellef ve devlet arasındaki ilişkiyi geliştirdiğini düşünüyorum.	-,564					
7-Vergi affı uygulamalarının hiç olmaması gerektiğini düşünüyorum.	,552					

Tablo 13. (devamı)

27-Vergi afları vergi dairesi çalışanlarının performansını olumsuz etkilemektedir.	,511				
37-Türkiye’de uzlaşma müessesinin başarılı bir uygulama olduğunu düşünüyorum.		,767			
31-Uzlaşma müessesinin adaletli kullanıldığını düşünüyorum.		,699			
34-Uzlaşma müessesinin olmaması gerektiğini düşünüyorum.		-,612			
39-Uzlaşma, vergi aflarında olduğu gibi mükellefle devlet arasındaki ilişkilerin güçlenmesini sağlamaktadır.		,563			
36-Uzlaşma müessesinin tarafsız olması koşuluyla olması gerektiğini düşünüyorum.		,555			
32-Uzlaşma müessesesi vergi borcunu kısmen de olsa erdirmesiyle vergi aflarına benzemektedir.			,743		
40-Uzlaşma, vergi dairesinin yükünü artırmaktadır.			,642		
33-Uzlaşma müessesesinin amacı dışında kullanıldığını düşünüyorum.			,579		
35-Mükellefler uzlaşma yoluna gitmeyi alışkanlık haline getirmektedir.			,570		
38-Devlet, vergi aflarında olduğu gibi uzlaşmada da hazineye kısa vadede para sağlama amacı gütmektedir.			,407		
21-Siyasi kaygılardan uzak, mükellef odaklı ve sık başvurulmayan vergi afları başarılı olabilir.				,563	
29-Türkiye’de vergi afları sistemli şekilde çıkarılan uygulama haline bürünmüştür.				,514	
25-Önümüzdeki 1-2 yıl içinde tekrar vergi affı çıkacağını düşünüyorum.				,473	
8-Vergi afları devlete gelir sağlamak için çıkartılmaktadır.					,680
23-Vergi afları sonrası kısa vadede hazinenin gelirinin arttığını; fakat uzun vadede gelirinin azaldığını düşünüyorum.					,629
14-Vergi aflarını vatandaş/devlet ilişkisinde bir barış süreci olarak görüyorum.					,543
1-Ülkemizde vergi cezaları caydırıcı düzeydedir.					,738
2-Ülkemizde vergi denetim ve incelemeleri yeterli düzeydedir.					,733

Varimax Dik Döndürme Yöntemi kullanılarak maddelerin faktör dağılımı incelendiğinde 6 faktörde toplandığı, maddelerin girdikleri faktörde kabul edilebilir yük değerlerine sahip (en düşük madde yük değerinin 0.407; en yüksek madde yük değerinin 0.819) olduğu görülmektedir. Bir veya daha fazla faktörde yüksek değer veren madde bulunmamaktadır. Faktör dağılımının net görülmesi ve 0,30 değerinin altındaki değerlerin kabul edilebilir düzeyde olmaması nedeniyle, yük değeri 0,30 altındaki değerler tablo 12’de gösterilmemiştir.

4.3.2.2.4. Faktörlerin Adlandırılması

FA uygulamasında yer alan son aşama faktörlerin adlandırılması aşamasıdır. Bu aşamaya kadar hangi değişkenin hangi faktörde yer aldığı belirlenmiştir. Dolayısıyla belirli faktörlerde toplanan değişkenlerin değişken yoğunluğu ve anlamları dikkate alınarak isimlendirme yapılır (Güriş ve Astar, 2015: 416).

Birinci faktör incelendiğinde vergi aflarına ilişkin soruların yer aldığı görülmektedir. İlk faktörün katılımcılara yöneltilen vergi aflarının faydalı olup olmadığı, gündemimizde daha az, daha çok veya hiç olmaması gerektiğine dair sorular ile vergi aflarının mükellefler üzerinde yarattığı etkilere yönelik sorulardan oluştuğu söylenebilir. Dolayısıyla vergi aflarının var olup

olmaması başlığın bir bölümünü, vergi aflarının yarattığı etkiler ise başlığın diğer bölümünü oluşturmaktadır. Birinci faktörde yer alan soruların değişken yoğunlukları ve anlamları dikkate alındığında bu faktöre “*vergi aflarının varlığı ve etkileri*” adı verilmiştir.

İkinci faktörde yer alan sorular uzlaşma müessesine ilişkindir. Uzlaşma müessesesi TVS’de yer alan önemli bir uygulamadır. Vergi affında olduğu gibi uzlaşma müessesinde de ülkemizde var olup olmaması ve adaletli kullanılıp kullanılmadığı eskilerden beri tartışılmalı konulardan biridir. İkinci faktörde yer alan anket soruları tartışılan bu konulara değinmiştir. Bu nedenle ikinci faktörde yer alan soruların değişken yoğunlukları ve anlamları dikkate alındığında bu faktöre “*uzlaşmanın varlığı ve kullanımı*” adı verilmiştir.

Üçüncü faktör de tıpkı ikinci faktör gibi uzlaşma müessesine ilişkin sorular barındırmaktadır. Ancak bu faktörde yer alan sorular incelendiğinde uzlaşma müessesinin vergi aflarına benzer yanlarının ortaya konulduğu ve buna ilişkin soruların yöneltildiği anlaşılmaktadır. Bu faktörde uzlaşmanın vergi affına benzer yönlerinin ortaya konulmak istenmesinden dolayı bu faktöre “*uzlaşma ve vergi affı benzerliği*” adı verilmiştir.

Dördüncü faktörde sorulan sorular teorik düzeyden daha çok uygulamaya yönelik sorulardır. Ülkemizde her bir buçuk yılda bir defa vergi affı uygulamasına rastlanmaktadır. Dolayısıyla vergi affı uygulamaları neredeyse sürekli uygulama haline bürünmüştür. Bu faktörde vergi aflarının sık çıkarılmasına yönelik sorular ile sık çıkarılmamasına yönelik tavsiyeler birlikte kullanılarak katılımcılardan cevaplar beklenmiştir. Bu nedenle bu faktörde yer alan soruların değişken yoğunlukları ve anlamları dikkate alındığında “*sık ve sistemli vergi afları*” adı verilmiştir.

Beşinci faktörde yer alan sorular vergi aflarının devlete olan gelir etkisine ve devlet/mükellef ilişkisine ilişkindir. Devletin vergi affını gelir aracı olarak kullanması ve bu durumu vatandaşla bir barış süreci olarak görmesine ilişkin sorular yer aldığından bu faktöre “*vergi aflarının devlete gelir etkisi*” adı verilmiştir.

Altıncı ve son faktörde ise vergi affı ve uzlaşma dışında iki soruya yer verilmiştir. Uzlaşma ve vergi aflarının yarattığı olumsuz etkiler, vergi cezaları ile vergi incelemelerine etki etmektedir. Vergi affının sık ve sistemli olması, vergi cezalarının etkinsizliğine neden olmaktadır. Aynı şekilde afftan faydalanan mükellefe incelenmeme garantisi verildiği de görülmektedir. Bu durumlar, vergi affı kavramı ile doğrudan ilişkili olmasa da, dolaylı yoldan vergi cezalarının etkinliğine ve vergi inceleme oranına etki etmektedir. Bu faktörde de vergi cezalarının caydırıcılığı ve vergi denetimi ile incelemelerinin yeterli düzeyde olup olmadığı soruları yöneltildiğinden bu faktöre “*vergi cezaları ve denetimi*” adı verilmiştir.

Alt boyutlara giren maddeler ve madde sayılarını gösteren tablo 13’te faktörler (vergi aflarının varlığı ve etkileri, uzlaşmanın varlığı ve kullanımı, uzlaşma ve vergi affı benzerliği, sık ve sistemli vergi afları, vergi aflarının devlete gelir etkisi, vergi cezası ve denetimi), madde sayıları ve madde numaraları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 14. Faktörlerin Madde Sayıları ile Numaraları

Faktör	Madde sayısı	Madde numarası
Vergi Aflarının Varlığı ve Etkileri	17	3, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 18, 19, 20, 26, 27, 28
Uzlaşmanın Varlığı ve Kullanımı	5	31, 34, 36, 37, 39
Uzlaşma ve Vergi Affı Benzerliği	5	32, 33, 35, 38, 40
Sık ve Sistemli Vergi Afları	3	21, 25, 29
Vergi Aflarının Devlete Gelir Etkisi	3	8, 14, 23
Vergi Cezaları ve Denetimi	2	1, 2

Madde sayısı, faktör içerisinde yer alan soru sayısını belirtmektedir. Madde numaraları ise ankette yer alan soru numaralarını ifade etmektedir. Araştırmada veri toplama aracı olarak tarafımızca geliştirilen “Vergi Affı ve Uzlaşma Ölçeği” ile analiz gerçekleştirilmiştir. Bu ölçekte vergi aflarının varlığı ve etkileri (17 madde), uzlaşmanın varlığı ve kullanımı (5 madde), uzlaşma ve vergi affı benzerliği (5 madde), sık ve sistemli vergi afları (3 madde), vergi aflarının devlete gelir etkisi (3 madde), vergi cezası ve denetimi (2 madde) olmak üzere toplam 6 faktör ve 35 madde yer almaktadır.

4.3.3. Vergi Affı ve Uzlaşma Ölçeğine İlişkin Bulgular

Çalışmamızda yer alan maddeler oluşturulurken literatür ayrıntılı şekilde taranmıştır. Konuyla ilgili çalışmalar incelenmiş olup, benzer şekilde hazırlanan araştırmalar da dikkate alınarak anket çalışmasına başlanmıştır. Gerçekleştirilen kaynak taraması ile geliştirilme aşamasındaki ölçeğimizin teorik altyapısı oluşturulmuştur. Yapılan tarama ve teorik altyapı çalışmaları aşamasında vergi müfettişlerinin görüşü alınmıştır. İstatistiksel destekle anket soruları tamamlanmıştır. 40 soru olarak hazırlanan anketimizde yer alan 2 soru birbirinin zıttı şeklinde sorulmuş ve tutarsız cevap verilen katılımcıların anketi dikkate alınmamıştır. 40 soruluk anket çalışmasında yapılan FA sonucunda daha önce belirttiğimiz 5 soru analiz dışı bırakılmış ve vergi affı ve uzlaşma ölçeği oluşturulmuştur. Vergi affı ve uzlaşma ölçeği geliştirildikten sonra elde edilen veri seti istatistiksel testlere tabi tutulmuştur. Çalışmamızda kullandığımız istatistiksel testlere ilişkin bilgiler tarafımızca tablo haline getirilerek aşağıda sunulmuştur.

Tablo 15. Çalışmada Kullanılan İstatistik Testlere İlişkin Bilgiler

Çalışmada Uygulanan Testler	Testlerin Kullanım Amacı	Önemli Test Değerleri	Çalışmadan Uygulanan Kesitler
Bağımsız İki Örnek T-Testi (Independent-Samples t-Test)	İki farklı örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırır. Farklılıkları ortaya koyar.	$P < 0,05$ ise, ' <i>gruplar arasında anlamlı farklılık vardır</i> ' yorumu yapılır. Ortalamalardan farklılıklar yorumlanır.	-Cinsiyet (K/E) -Tabi Olunan Usul (G.U / B.U) -Gelir Unsuru (TK / SMK) -Unvan (VM-VMY / GU-GUY)
Tek Yönlü Anova (One-Way ANOVA)	Üç veya daha fazla grup arasında belirli değişkene bağlı farklılık olup olmadığını ortaya koyar.	$P < 0,05$ ise, ' <i>gruplar arasında anlamlı farklılık vardır</i> ' yorumu yapılır. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını bulmak için Post Hoc testlerinden biri yapılır. (Çalışmada Tukey Testi kullanılmıştır.)	-Yaş Grupları -Eğitim Düzeyleri -Gelir Düzeyleri -Mükellefiyet Süreleri -Hizmet Süreleri
Tukey Testi	Tukey Testi, Anova testi sonucunda gruplar arasında farklılık varsa, bu farklılıkların hangi gruptan kaynaklandığını gösterir.	Anlamlılık (p) düzeyi 0,05'in altında olan gruplar arasında anlamlı farklılığın olduğunu ortaya koyar.	-Eğitim Düzeyleri -Gelir Düzeyleri -Hizmet Süreleri

Kaynak: Kalaycı (2014: 405) tarafından verilen bilgiler kullanılarak tarafımızca tablo haline getirilmiştir.

4.3.3.1. Güvenilirlik Analizi

Yapılan analizlerde güvenilirlik kavramı oldukça önemlidir. Çünkü güvenilirlik, ankette var olan soruların birbiri arasında olan tutarlılığı ve ölçeğin ilgilenilen sorunu hangi derecede yansıttığını belirler. Güvenilirlik analizinde birçok model mevcuttur. Çalışmamızda kullandığımız Cronbach Alpha modeli, ölçekte yer alan k sorusunun homojen yapı gösteren bir bütünü ifade edip etmediği araştırarak güvenilirlik analizi modellerinden biridir (Kalaycı, 201: 405).

Cronbach Alpha modeli, 0 ile 1 arasında değer alır ve bu değerlere alfa katsayısı (α) adı verilir. Bu katsayıya bağlı olarak ölçeğin güvenilir olup olmadığı yorumu şu şekilde yapılır (Kalaycı, 2014: 405);

Tablo 16. Cronbach Alpha Modeli Güvenilirlik Değerleri

Katsayı Aralığı	Katsayı Aralığının Güvenilirlik Yorumu
$0,00 \leq \alpha < 0,40$	Güvenilir değildir.
$0,40 \leq \alpha < 0,60$	Düşük güvenilirliktedir.
$0,60 \leq \alpha < 0,80$	Orta düzeyde güvenilirliktedir.
$0,80 \leq \alpha < 1,00$	Yüksek derecede güvenilirliktedir.

Kaynak: Kalaycı (2014: 405), tarafından verilen bilgiler kullanılarak tarafımızca tablo haline getirilmiştir.

Araştırmada kullanılan vergi affı ve uzlaşma ölçeği verilerinin iç tutarlılık güvenilirlik analizi Cronbach-Alpha değeri 0,76 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla yapılan analiz sonucunda güvenilirlik düzeyi oldukça güvenilir olarak belirlenmiştir. SPSS programında elde edilen veriye ait bilgiler tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 17. Cronbach-Alpha değeri

Güvenilirlik İstatistiği		
Alfa Katsayısı	Standardize Edilmiş Soruların Alfa Katsayısı	Soru Sayısı
,761	,775	35

4.3.3.2. Demografik Faktörlere İlişkin Bulgular

Çalışmamızda veri seti elde edilirken katılımcılara cinsiyet, yaş, eğitim durumu gibi sorular da yöneltilmiştir. Yöneltilen sorulara verilen cevaplarda, gruplar arasında herhangi anlamlı bir farklılığın olup olmadığını görmek amacıyla çeşitli analizler gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen analiz sonuçlarından elde edilen bulgular tablolar halinde sunulmuştur. İlk analiz sonuçları cinsiyete ilişkin sonuçlardır. İlgili sonuçlar tablo 17’de yer almaktadır.

Tablo 18. Cinsiyete Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Sig. (p)
Vergi affının Varlığı ve etkileri	Kadın	108	2,51	0,53	0,05	0,59
	Erkek	292	2,47	0,61	0,04	0,56
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	Kadın	108	2,79	0,57	0,06	0,21
	Erkek	292	2,87	0,59	0,03	0,2
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	Kadın	108	2,77	0,77	0,07	0,65
	Erkek	292	2,73	0,86	0,05	0,63
Sık ve sistemli vergi afları	Kadın	108	2,02	0,57	0,05	0,79
	Erkek	292	2,04	0,73	0,04	0,77
Vergi affının devlete gelir etkisi	Kadın	108	2,7	0,71	0,07	0,73
	Erkek	292	2,66	0,9	0,05	0,7
Vergi cezaları ve denetimi	Kadın	108	3,36	0,99	0,1	0,19
	Erkek	292	3,51	1,06	0,06	0,18

Cinsiyet esaslı yapılan analizde iki grup yer aldığı için mükellef ve maliye personeli ayırmaksızın t testi uygulanmıştır. Cinsiyete göre analiz edilen gruplardaki analiz sonuçlarına göre 292 erkek katılımcının ve 108 kadın katılımcının verdiği cevaplar, tüm faktörlerde birbirine yakın seyretilmiştir. Buradan hareketle ölçeğimizde yer alan tüm faktörlerde kadın ve erkeklerin verdiği cevaplara ilişkin anlamlı bir farklılık görünmemektedir. Bu durumu sigma (p) değeri de desteklemektedir. T testi sonucunda p değeri 0,05’ten daha küçük değer görünmemektedir.

Çalışmamızda yer alan bir diğer demografik bulgu yaş gruplarına ilişkindir. Anket çalışması gerçekleştirilirken yaş aralığı oldukça küçük aralıklarla belirlenmiştir. Ancak 20 yaşa

kadar olan gruba ve 50 yaş üzeri gruba katılımın oldukça az olduğu gözlemlenmiştir. Bu nedenle bu yaş grupları kendilerine en yakın yaş gruplarına eklenmek suretiyle One-Way-Anova testi yapılmıştır. Test sonuçlarına ilişkin sonuçlar tablo 18’de sunulmuştur.

Tablo 19. Yaş Aralığına Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Yaş Grupları	N	Ortalama	Std. Sapma	Sig. (p)
Vergi Affının Varlığı ve Etkileri	1-30 Yaş	191	2,53	0,57	0,07
	30-40 Yaş	115	2,5	0,66	
	40-50 Yaş	51	2,4	0,56	
	50 ve Üzeri Yaş	43	2,29	0,5	
	Toplam	400	2,48	0,59	
Uzlaşmanın Varlığı ve Kullanımı	1-30 Yaş	191	2,85	0,54	0,6
	30-40 Yaş	115	2,9	0,67	
	40-50 Yaş	51	2,77	0,54	
	50 ve Üzeri Yaş	43	2,82	0,58	
	Toplam	400	2,85	0,58	
Uzlaşma ve Vergi Affı Benzerliği	1-30 Yaş	191	2,73	0,86	0,25
	30-40 Yaş	115	2,78	0,83	
	40-50 Yaş	51	2,86	0,77	
	50 ve Üzeri Yaş	43	2,53	0,78	
	Toplam	400	2,74	0,84	
Faktörler	Yaş Grupları	N	Ortalama	Std. Sapma	Sig. (p)
Sık ve Sistemli Vergi Afları	1-30 Yaş	191	2,09	0,68	0,11
	30-40 Yaş	115	2,06	0,72	
	40-50 Yaş	51	1,88	0,68	
	50 ve Üzeri Yaş	43	1,9	0,64	
	Toplam	400	2,04	0,69	
Vergi Affının Devlete Gelir Etkisi	1-30 Yaş	191	2,71	0,83	0,74
	30-40 Yaş	115	2,65	0,89	
	40-50 Yaş	51	2,57	0,84	
	50 ve Üzeri Yaş	43	2,69	0,89	
	Toplam	400	2,67	0,85	
Vergi Cezaları ve Denetimi	1-30 Yaş	191	3,52	1	0,23
	30-40 Yaş	115	3,53	1	
	40-50 Yaş	51	3,36	1,11	
	50 ve Üzeri Yaş	43	3,2	1,24	
	Toplam	400	3,47	1,04	

Yapılan Anova Testi sonuçlarına göre yaş grupları arasında anlamlı farklılığın olmadığı anlaşılmaktadır. P değeri hiçbir faktörde 0,05’in altına inmemiştir. Yaş grupları arasında büyük farklılıkların olmadığını söylemek mümkün olsa da, özellikle sık ve sistemli vergi afları adını verdiğimiz faktörde 40 yaş üzeri katılımcıların verdiği cevapların ortalaması 2’nin altına düşmüştür. Bu değer gözlemlendiğinde bu yaş gruplarının ülkemizde çıkarılan vergi aflarının sık ve sistemli hale büründüğü faktörüne şiddetle katıldığı yorumu yapılabilir.

Çalışmamızda yer alan demografik değişkenlerden diğeri eğitim durumudur. Yaş gruplarında olduğu gibi eğitim durumunda lisans öncesi eğitime sahip olanların katılımı az sayıda olduğundan lisans öncesi tek grup olarak analiz edilmiştir. Lisans mezun sayısının ağırlığının çok olmasının sebebi, maliye personellerinde belirli unvanlara anket çalışması düzenlenmesidir. Çünkü seçilmiş olan unvanlar kariyer memur statüsünde olup, minimum lisans mezuniyeti gerektirmektedir. Bu bilgiler ışığında katılımcıların eğitim durumlarına ilişkin yapılan Anova Test sonuçları tablo 19'da yer almaktadır.

Tablo 20. Eğitim Durumlarına Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Eğitim Durumu	N	Ortalama	Std. Sapma	Sig.
Vergi affının Varlığı ve etkileri	Lisans Öncesi	76	2,75	0,65	0,00
	Lisans	280	2,44	0,57	
	YL ve Doktora	44	2,27	0,44	
	Toplam	400	2,48	0,59	
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	Lisans Öncesi	76	2,87	0,72	0,93
	Lisans	280	2,84	0,55	
	YL ve Doktora	44	2,87	0,56	
	Toplam	400	2,85	0,58	
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	Lisans Öncesi	76	2,49	0,75	0,00
	Lisans	280	2,86	0,84	
	YL ve Doktora	44	2,42	0,77	
	Toplam	400	2,74	0,84	
Sık ve sistemli vergi afları	Lisans Öncesi	76	2,07	0,79	0,07
	Lisans	280	2,06	0,67	
	YL ve Doktora	44	1,81	0,61	
	Toplam	400	2,04	0,69	
Vergi affının devlete gelir etkisi	Lisans Öncesi	76	2,23	0,74	0,00
	Lisans	280	2,77	0,84	
	YL ve Doktora	44	2,8	0,89	
	Toplam	400	2,67	0,85	
Vergi cezaları ve denetimi	Lisans Öncesi	76	3,12	1,15	0,00
	Lisans	280	3,51	0,99	
	YL ve Doktora	44	3,81	1,01	
	Toplam	400	3,47	1,04	

Anova Test sonuçları incelendiğinde, lisans öncesi eğitim durumuna sahip olan 76, lisans düzeyinde mezuniyete sahip olan 280, YL ve Doktora mezuniyetine sahip 44 katılımcı görünmektedir. Anova testi sonucunda bulunan p değerlerinin toplamda 4 faktörde 0,05 değerinden küçük olduğu gözlemlenmektedir. Diğer bir deyişle, test sonucu gruplar arasında farklılıkların olduğunu ortaya koymaktadır. Farklılık gözlemlenen faktörler sırasıyla vergi affının varlığı ve etkileri faktörü, uzlaşma ve vergi affı benzerliği faktörü, vergi affının devlete gelir etkisi faktörü ile vergi cezaları ve denetimi faktörü olmuştur. Anova Test sonuçları ortalama, standart sapma, standart hata gibi sayısal değerleri sunar. Ancak Anova Testinin en önemli görülen değeri,

gruplar arasında farklılık olup olmadığını gösteren p değeridir. Dolayısıyla Anova testi gruplar arasında anlamlı farklılıkların olduğunu ortaya koymuştur. Ancak hangi gruplar arasında farklılık olduğu sonucunu net olarak ortaya koymamıştır. Bu nedenle gruplar arasında anlamlı farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını belirlemek üzere Tukey testi yapılmış ve analiz sonuçları tablo 20’de sunulmuştur.

Tablo 21. Eğitim Durumlarına Göre Analiz Sonuçları 2

Faktörler	(I)Öğrenim Türü	(J)Öğrenim Türü	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	Sig. (p)	95% Güven Aralığı	
						Alt Sınır	Üst Sınır
Vergi affının Varlığı ve etkileri	Lisans Öncesi	Lisans	,31*	,07	,00	,13	,48
		YL ve Doktora	,48*	,10	,00	,22	,73
	Lisans	Lisans Öncesi	-,31*	,07	,00	-,48	-,13
		YL ve Doktora	,17	,09	,15	-,04	,39
	YL ve Doktora	Lisans Öncesi	-,48*	,10	,00	-,73	-,22
		Lisans	-,17	,09	,15	-,39	,04
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	Lisans Öncesi	Lisans	-,36*	,10	,00	-,61	-,11
		YL ve Doktora	,07	,15	,87	-,28	,44
	Lisans	Lisans Öncesi	,36*	,10	,00	,11	,61
		YL ve Doktora	,43*	,13	,00	,12	,75
	YL ve Doktora	Lisans Öncesi	-,07	,15	,87	-,44	,28
		Lisans	-,43*	,13	,00	-,75	-,12
Vergi affının devlete gelir etkisi	Lisans Öncesi	Lisans	-,54*	,10	,00	-,79	-,28
		YL ve Doktora	-,57*	,15	,00	-,93	-,20
	Lisans	Lisans Öncesi	,54*	,10	,00	,28	,79
		YL ve Doktora	-,03	,13	,97	-,34	,28
	YL ve Doktora	Lisans Öncesi	,57*	,15	,00	,20	,93
		Lisans	,03	,13	,97	-,28	,34
Vergi cezaları ve denetimi	Lisans Öncesi	Lisans	-,39*	,13	,00	-,70	-,08
		YL ve Doktora	-,68*	,19	,00	-,1,1	-,23
	Lisans	Lisans Öncesi	,39*	,13	,00	,08	,70
		YL ve Doktora	-,29	,16	,17	-,68	,09
	YL ve Doktora	Lisans Öncesi	,68*	,19	,00	,23	1,1
		Lisans	,29	,16	,17	-,09	,68

Tukey Testi sonuçlarına göre anlamlılık düzeyleri (p) 0,05’in altında yer alan gruplar arasında 4 faktörde farklılık gözlemlenmektedir. Normal şartlar altında anlamlılık düzeyine bakılarak farklılık olup olmadığı tespit edilmektedir. Ancak SPSS programının sağladığı kolaylık ile anlamlı farkın olup olmadığı daha net tespit edilebilmektedir. Mean Difference (ortalama farkı) kolonunda yer alan asteriks (*) imgesi sayesinde grupların ortalamaları arasındaki fark kolayca anlaşılmaktadır. Bu sonuçlara göre;

- Tablo 20 incelendiğinde vergi aflarının varlığı ve etkilerine ilişkin verilen cevaplarda, lisans öncesi eğitimlilerin lisans ve lisansüstü mezunlarıyla farklı düşüncede olduğu görülmektedir. Tablo 20’de lisans öncesi mezunların ortalaması 2,75, lisans

mezunlarının 2,44, lisansüstü mezunlarının 2,27 görünmektedir. Lisans mezunlarının lisans öncesi mezunlarından ortalama farkı 0,31, lisansüstü mezunlardan farkı ise 0,48 olarak hesaplanmıştır. Lisans ve lisansüstü eğitilmişler arasında büyük farklılıklar görülmesine de, vergi aflarının yarattığı olumsuz etkilerin olduğu hipotezine tahsil süresi uzadıkça daha şiddetli katılımın olduğu yorumu yapılabilir.

- Uzlaşma ve vergi affı benzerliği faktörü incelendiğinde, lisans öncesi mezunlar ile lisans mezunları arasında anlamlı düzeyde farkın olduğu, lisansüstü ile anlamlı farkın olmadığı görülmektedir. Uzlaşmanın vergi affına benzerliği konusunda üç grup da olumlu görüş gösterirken (sırasıyla ortalamalar 2,49 / 2,86 / 2,42), lisans öncesi ile lisansüstü mezunlarının, lisans mezunlarına göre daha baskın cevaplar verdiği söylenebilir. Lisans mezunlarının daha yumuşak şekilde katılım göstermesinin sebebi, maliye personellerinin anket sorularını teknik düzeyde değerlendirmesidir. Vergi affı ve uzlaşma gibi iki ayrı hukuki kurumun benzerlik göstermediği görüşünde olanlar azımsanmayacak sayıda olmakla birlikte, bu görüşe katılanlar da oldukça fazla olmuştur. Bu durum lisans mezunlarının 2,86 gibi bir ortalama ile bu görüşe daha temkinli yaklaştığını ortaya koymaktadır.
- Vergi aflarının devlete gelir etkisi isimli faktörümüzde, anlamlı farklılığın lisans öncesi mezunlarla, lisans ve lisansüstü arasında olduğu görülmektedir. Lisans öncesi mezunlar, *devletimiz gelir sağlamak ve vatandaşla devlet arasında ekonomik barış sürecinin geliştirilmesi amacıyla vergi affı çıkarır* önermesine diğer eğitim gruplarından daha baskın cevaplarla katılmıştır. Lisans öncesi eğitim grubunun ortalaması 2,23 olarak hesaplanmıştır. Bu grubun lisans mezunlarıyla ortalama farkı 0,54, lisansüstü mezunlarıyla ortalama farkı 0,57 olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla lisans ve lisansüstü mezunlarının ilgili önermeye lisans öncesi gruptan daha yumuşak olarak katıldığı, ortalama farklarının birbirine yakın seyretmesinden de görüş birliği içinde oldukları yorumu yapılabilir.
- Vergi cezaları ve denetimi adlı faktöre verilen cevaplarda, lisans öncesi mezunlarının ortalaması 3,12, lisans mezunlarının 3,51, lisansüstü mezunların ise 3,81 olarak hesaplandığı görülmüştür. Tukey Testi sonuçlarından da anlaşılacağı üzere bu faktördeki farklılık lisans öncesi mezunlardan kaynaklanmaktadır. Ülkemizde vergi cezalarının caydırıcı düzeyde olduğu, vergi denetim ve incelemelerinin yeterli düzeyde olduğu önermesine üç eğitim grubu da katılmamaktadır. Ancak en yumuşak katılım lisans öncesi mezunlarından olmuştur. Son olarak, ortalamalardan hareketle eğitim süresi arttıkça ülkemizde vergi cezalarının caydırıcı olduğu ve vergi denetim ile incelemelerin yeterli düzeyde olduğu görüşüne daha şiddetli olarak karşı çıkıldığı gözlemlenmiştir.

Çalışmamızda yer alan demografik sorulardan bir diğeri gelir düzeyine ilişkin sorular olmuştur. Anket çalışması neticesinde elde edilen veri setinde 5000 TL ve üzeri gelire sahip olan az sayıda mükellefe rastlanmıştır. Bu nedenle analiz yapılırken 5000 TL üzerinde gelire sahip olan mükellef grupları birleştirilmiş olup, Anova Test sonuçları tablo 21’de sunulmuştur.

Tablo 22. Gelir Düzeyine Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Gelir Düzeyleri	N	Ortalama	Std. Sapma	Sig. (p)
Vergi affının Varlığı ve etkileri	0-1603 TL	26	2,84	0,68	0,00
	1604-3000 TL	87	2,72	0,61	
	3001-5000 TL	56	2,47	0,67	
	5000 TL ve Üzeri	31	2,26	0,44	
	Toplam	200	2,59	0,64	
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	0-1603 TL	26	2,96	0,48	0,14
	1604-3000 TL	87	2,81	0,67	
	3001-5000 TL	56	2,74	0,59	
	5000 TL ve Üzeri	31	3,02	0,63	
	Toplam	200	2,84	0,62	
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	0-1603 TL	26	3,02	1,38	0,01
	1604-3000 TL	87	2,55	0,77	
	3001-5000 TL	56	2,44	0,68	
	5000 TL ve Üzeri	31	2,3	0,83	
	Toplam	200	2,54	0,88	
Sık ve sistemli vergi afları	0-1603 TL	26	2,37	0,75	0,00
	1604-3000 TL	87	2,05	0,72	
	3001-5000 TL	56	1,96	0,76	
	5000 TL ve Üzeri	31	1,68	0,57	
	Toplam	200	2,01	0,73	
Vergi affının devlete gelir etkisi	0-1603 TL	26	2,62	0,9	0,23
	1604-3000 TL	87	2,38	0,81	
	3001-5000 TL	56	2,48	0,71	
	5000 TL ve Üzeri	31	2,71	0,98	
	Toplam	200	2,49	0,83	
Vergi cezaları ve denetimi	0-1603 TL	26	3,12	1,11	0,50
	1604-3000 TL	87	3,18	1,17	
	3001-5000 TL	56	3,44	1,08	
	5000 TL ve Üzeri	31	3,35	1,2	
	Toplam	200	3,27	1,14	

Gelir gruplarının üç faktörde p değerinin 0,05’in altında değerler aldığı gözlemlenmektedir. Dolayısıyla üç faktörde gelir gruplarında anlamlı farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Yapılan tespit sonucunda hangi gruplar arasında anlamlı farklılığın olduğunu tespit etmek amacıyla yapılan Tukey Test sonuçları tablo 22’de sunulmuştur.

Tablo 23. Gelir Düzeyine Göre Analiz Sonuçları 2

Faktörler	(I) Gelir Düzeyi	(J) Gelir Düzeyi	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	Sig. (p)	95% Güven Aralığı	
						Alt Sınır	Üst Sınır
Vergi affının Varlığı ve etkileri	0-1603 TL	1604-3000 TL	,12	,13	,79	-0,23	0,48
		3001-5000 TL	,37	,14	,05	-0,01	0,75
		5000 TL ve Üzeri	,58*	,16	,00	0,16	1,01
	1604-3000 TL	0-1603 TL	-,12	,13	,79	-0,48	0,23
		3001-5000 TL	,24	,10	,09	-0,03	0,52
		5000 TL ve Üzeri	,46*	,12	,00	0,13	0,8
	3001-5000 TL	0-1603 TL	-,37	,14	,05	-0,75	0,01
		1604-3000 TL	-,24	,10	,09	-0,52	0,03
		5000 TL ve Üzeri	,21	,13	,39	-0,14	0,57
	5000 TL ve Üzeri	0-1603 TL	-,58*	,16	,00	-1,01	-0,16
		1604-3000 TL	-,46*	,12	,00	-0,8	-0,13
		3001-5000 TL	-,21	,13	,39	-0,57	0,14
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	0-1603 TL	1601-3000 TL	,46	,19	,08	-0,04	0,96
		3001-5000 TL	,57*	,20	,02	0,04	1,1
		5000 TL ve Üzeri	,71*	,22	,01	0,12	1,3
	1604-3000 TL	0-1603 TL	-,46	,19	,08	-0,96	0,04
		3001-5000 TL	,11	,14	,87	-0,27	0,49
		5000 TL ve Üzeri	,25	,17	,50	-0,21	0,72
	3001-5000 TL	0-1603 TL	-,57*	,20	,02	-1,1	-0,04
		1604-3000 TL	-,11	,14	,87	-0,49	0,27
		5000 TL ve Üzeri	,13	,19	,88	-0,36	0,64
	5000 TL ve Üzeri	0-1603 TL	-,71*	,22	,01	-1,3	-0,12
		1604-3000 TL	-,25	,17	,50	-0,72	0,21
		3001-5000 TL	-,13	,19	,88	-0,64	0,36
Sık ve sistemli vergi afları	0-1603 TL	1604-3000 TL	,32	,15	,17	-0,09	0,74
		3001-5000 TL	,40	,16	,07	-0,03	0,85
		5000 TL ve Üzeri	,69*	,18	,00	0,2	1,19
	1604-3000 TL	0-1603 TL	-,32	,15	,17	-0,74	0,09
		3001-5000 TL	,08	,12	,90	-0,24	0,4
		5000 TL ve Üzeri	,36	,14	,06	-0,02	0,76
	3001-5000 TL	0-1603 TL	-,40	,16	,07	-0,85	0,03
		1604-3000 TL	-,08	,12	,90	-0,4	0,24
		5000 TL ve Üzeri	,28	,15	,27	-0,13	0,7
	5000 TL ve Üzeri	0-1603 TL	-,69*	,18	,00	-1,19	-0,2
		1604-3000 TL	-,36	,14	,06	-0,76	0,02
		3001-5000 TL	-,28	,15	,27	-0,7	0,13

Analiz sonuçlarına göre üç faktörde anlamlı düzeyde farklılık olduğu görülmüştür. Gruplar arasında yer alan farklılıklara ilişkin sonuçlar şu şekilde yorumlanabilir;

- İlk farklılık, vergi affının varlığı ve etkileri faktöründe görülmektedir. 2018 yılında asgari ücret tutarı 1603 lira olduğu için seçeneklere ilk olarak asgari ücret düzeyi konulmuştur. Tablo 22 incelendiğinde ilgili faktörle ilgili olarak, asgari ücret düzeyinde geliri olanlar ile 5000 TL ve üzeri kazanan grup arasında farklılık göze çarpmaktadır. Diğer anlamlı farklılık ise 1604-3000 TL arası gelire sahip olan grup ile yine 5000 TL ve üzeri kazanan gruba ilişkindir. Bu faktöre verilen cevaplarda ortalamalar asgari ücrete kadar olanlarda 2,84 düzeyinde, 1604-3000 TL arası gelir elde edenlerde 2,72 düzeyinde, 3001-5000 TL gelir elde edenlerde 2,47 düzeyinde, 5000 TL ve üzerinde gelir elde edenlerde 2,26 düzeyinde hesaplanmıştır. Toplam ortalama ise 2,59 düzeyindedir. Dolayısıyla toplam ortalamaya en yakın grup olan 3001-5000 TL aralığında gelir elde edenler ile diğer gruplar arasında anlamlı farklılık görülmemiştir. Diğer gelir gruplarında ise gelir arttıkça vergi aflarının yarattığı olumsuz etkilerin olduğu önermesine katılım şiddeti artarak devam etmiştir.
- Gelir grupları arasında ikinci anlamlı farklılık, uzlaşma ve vergi affı benzerliği faktöründe görülmektedir. Bu faktördeki en önemli anlamlı farklılık, asgari ücret düzeyinde gelir elde edenlerle 3001-5000 TL ve 5000 TL üzerinde gelir eden gruplar arasında olmuştur. Asgari ücret düzeyinde gelir elde edenlerin ortalaması 3,02 düzeyinde, 3001-5000 TL aralığında gelir elde edenlerde 2,44 düzeyinde, 5000 TL ve üzerinde gelir elde edenlerde ise 2,3 düzeyinde hesaplanmıştır. Asgari ücret düzeyinde gelir elde edenler, uzlaşmanın vergi affına benzer yönlerinin olup olmadığı noktasında kararsız kalmıştır. Bunun nedeninin vergi mükelleflerinin vergi bilincinden kaynaklı olduğu söylenebilir. Özellikle alt gelir gruplarının uzlaşma kurumuna dair yeterli bilgiye sahip olmaması, bu konuda kararsız kalmalarına neden olmuştur. Gelir düzeyi yükseldikçe uzlaşma kurumunun vergi aflarına benzediği önermesine katılım düzeyi doğru orantılı şekilde artmıştır. 5000 TL ve üzerinde gelir elde edenlerin bu önermeye 2,3 ortalamayla cevaplama bu yorumu doğrular niteliktedir.
- Gelir gruplarına ilişkin anlamlı farklılığın olduğu son faktör, sık ve sistemli vergi aflarına ilişkindir. Bu önermede anlamlı farklılığın sadece asgari ücret düzeyinde gelir elde edenlerle 5000 TL ve üzeri gelir elde edenler arasında olduğu gözlemlenmektedir. Asgari ücret düzeyinde gelir elde edenlerin ortalaması 2,37 düzeyinde, 5000 TL ve üzerinde gelir elde edenlerin ortalaması 1,68 düzeyinde hesaplanmıştır. İki grup arasındaki ortalama farkı ise 0,69 düzeyindedir. Anlamlı farklılık 5000 TL ve üzerinde gelir elde edenlerin ülkemizde sık ve sistemli vergi aflarının olduğu önermesine katılımının oldukça üst düzey olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer yandan tabloda

yer alan ortalamalardan hareketle gelir düzeyi arttıkça ülkemizde çıkarılan vergi aflarının sık ve sistemli hale büründüğü görüşüne katılım şiddetinin azımsanmayacak derecede artış gösterdiği yorumu yapılabilir.

Çalışmamızda yer alan demografik sorulardan bir diğeri mükelleflerin tabi olduğu usule ilişkindir. Gelir vergisi kanunu, ticari kazancı belirlerken basit usul veya gerçek usul olarak vergilendirme tespiti yapar(Bilici, 2017: 16). Basit usul geliri sınırlı kasap, bakkal gibi küçük ticaret erbabıyla terzi, tamirci gibi küçük sanat erbabı için yürürlüğe konulmuş uygulamadır. Bunların dışında şehir içi taşımacılık faaliyetinde bulunan dolmuşçu, taksici gibi bazı hizmet işletmelerinin de bu grupta vergilendirildiği görülmektedir(Bilici, 2017: 29). Gerçek usulde vergilendirme ise bazı ticaret şirketleri, kendi isteğiyle bu usulü tercih edenler ve yıllık alım tutarları, satış tutarları gibi kanunda belirtilen sınırları aşan işletmelerin vergilendirildiği usuldür(Bilici, 2014: 16). Çalışmamızda mükelleflere yönetilen usul türüne ait sorulara ilişkin T Testi sonuçları tablo 23'te sunulmuştur.

Tablo 24. Tabi Olunan Usule Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Tabi Olunan Usul	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Sig. (p)
Vergi affının Varlığı ve etkileri	Gerçek Usul	158	2,57	0,63	0,05	0,28
	Basit Usul	42	2,69	0,68	0,1	0,3
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	Gerçek Usul	158	2,86	0,56	0,04	0,31
	Basit Usul	42	2,75	0,8	0,12	0,4
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	Gerçek Usul	158	2,55	0,89	0,07	0,84
	Basit Usul	42	2,52	0,83	0,13	0,83
Sık ve sistemli vergi afları	Gerçek Usul	158	1,96	0,68	0,05	0,1
	Basit Usul	42	2,17	0,91	0,14	0,17
Vergi affının devlete gelir etkisi	Gerçek Usul	158	2,5	0,83	0,07	0,74
	Basit Usul	42	2,45	0,85	0,13	0,75
Vergi cezaları ve denetimi	Gerçek Usul	158	3,41	1,14	0,09	0
	Basit Usul	42	2,75	1,01	0,16	0

Analiz sonuçlarına göre, 158 gerçek usule tabi katılımcının vergi cezaları ve denetimi faktörü hariç tüm faktörlerde ortalamaları 1,96 ile 2,86 arasında değişmekte iken, vergi cezaları ve denetimi faktörü haricinde gerçek usule ve basit usule tabi mükellefler arasında hiçbir faktörde anlamlı farklılık tespit edilmemiştir. Dolayısıyla hem 158 gerçek usule tabi katılımcı hem de 42 basit usule tabi mükelleflerin vergi aflarının yarattığı olumsuz etkilerin olduğuna, uzlaşma ve vergi aflarının bazı yönlerinin benzerlik gösterdiğine, ülkemizde çıkarılan vergi aflarının sık ve sistemli hale büründüğüne, ülkemizde vergi aflarının hazineye gelir sağlamak ve vatandaşla devlet arasında barış süreci oluşturmak için af çıkarıldığına katıldığı gözlemlenmektedir. Uzlaşmanın ülkemizde adil kullanılıp kullanılmadığı görüşünde ise iki grubun da karasız kaldığı söylenebilir.

Gerçek usul ve basit usule tabi mükellefler arasında anlamlı farklılığın olduğu tek faktör vergi cezaları ve denetimine ilişkin sorularda görünmektedir. Bu faktörde p değeri ($p < 0,00$) 0,05'ten küçük olduğundan iki grup arasında anlamlı farklılığın mevcut olduğu tespit edilmiştir. Gerçek usule tabi 158 mükellef, ülkemizde vergi cezalarının caydırıcı olduğu ve yeterli düzeyde vergi incelemesi ile vergi denetiminin yapıldığı önermesine katılmamaktadır. Gerçek usule tabi mükelleflerin bu önermedeki ortalaması 3,41 iken, basit usule tabi mükelleflerde bu oran 2,75 düzeyindedir. Aynı önermeye basit usule tabi mükellefler katılmakla kararsız kalmak arasında tercihte bulunduğu yorumu yapılabilir.

Çalışmada mükelleflere yönelik demografik sorulardan bir diğeri gelir unsurlarına ilişkindir. Anket çalışmasında veri seti oluşturulurken TVS'de yer alan yedi gelir unsurunun tamamına yer verilmemiştir. Ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elde edenlere çalışma yapılmıştır. Ancak zirai kazanç sahiplerine ulaşmada güçlükler yaşanması sebebiyle bu gelir unsuruna katılım oldukça az sayıda olmuştur. Bu nedenle zirai kazanç unsuru analiz dışı bırakılmıştır. Ticari kazanç ve serbest meslek kazancına mensup mükellefler grubunun T Testi sonuçları ise tablo 24'te sunulmuştur.

Tablo 25. Tabi Olunan Gelir Unsuruna Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Gelir Unsuru	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Sig. (p)
Vergi affının Varlığı ve etkileri	Ticari kazanç	128	2,65	0,63	0,06	0,19
	S. Meslek Kazancı	65	2,52	0,67	0,08	0,19
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	Ticari kazanç	128	2,86	0,65	0,06	0,3
	S. Meslek Kazancı	65	2,76	0,58	0,07	0,28
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	Ticari kazanç	128	2,44	0,76	0,07	0
	S. Meslek Kazancı	65	2,82	1,03	0,13	0,01
Sık ve sistemli vergi afları	Ticari kazanç	128	2,01	0,73	0,06	0,8
	S. Meslek Kazancı	65	2,04	0,74	0,09	0,8
Vergi affının devlete gelir etkisi	Ticari kazanç	128	2,42	0,82	0,07	0,27
	S. Meslek Kazancı	65	2,56	0,85	0,11	0,28
Vergi cezaları ve denetimi	Ticari kazanç	128	3,33	1,16	0,1	0,35
	S. Meslek Kazancı	65	3,16	1,15	0,14	0,34

Analiz sonuçlarına göre 128 ticari kazanç sahibi ile 65 serbest meslek kazancı sahibinin verdiği cevaplarda anlamlı farklılığın olduğu tek faktörün uzlaşma ve vergi affının benzerliği faktörü olduğu görünmektedir. P değeri bu faktörde 0,05'in altında yer almaktadır. Ticari kazanç sahipleri uzlaşma ile vergi affının benzer yönlerinin olduğu önermesine 2,44 ortalama ile katılmaktadır. Ancak serbest meslek erbabları 2,82 ortalama ile bu konuda daha kararsız görünmektedir. Grupların dikkat çekici olan ortalamalarından biri de sık ve sistemli vergi afları faktörüdür. Diğer faktörlere şiddetli olmamakla birlikte katılım sağlandığı görünmektedir. Ancak her iki grup için de katılımın daha şiddetli olduğu faktör sırasıyla 2,01 ve 2,04 ortalama ile sahip

sık ve sistemli vergi afları olmuştur. Her iki grubun önümüzdeki 1-2 yıl içinde tekrar vergi affı çıkacağına dair önermeye katılımı müspet görünmektedir.

Demografik sorular içerisinde mükelleflere yönelik son anket sorusu mükellefiyet süresine ilişkindir. Bu sorunun sorulmasındaki amaç, veri setinden elde edilen faktörlerde mükellefiyet süresi genç olanlarla olmayanlar arasında anlamlı farklılığın olup olmadığıdır. Bu nedenle mükellefiyet süresine ilişkin Anova Testi yapılmış ve analiz sonuçları tablo 25'te sunulmuştur.

Tablo 26. Mükellefiyet Sürelerine Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Yıl Aralığı	N	Ortalama	Std. Sapma	Sig. (p)
Vergi affının Varlığı ve etkileri	1-5 Yıl	107	2,66	0,66	0,20
	6-15 Yıl	54	2,58	0,63	
	15 Yıl Üzeri	39	2,44	0,57	
	Toplam	200	2,59	0,64	
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	1-5 Yıl	107	2,84	0,59	0,98
	6-15 Yıl	54	2,83	0,64	
	15 Yıl Üzeri	39	2,85	0,69	
	Toplam	200	2,84	0,62	
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	1-5 Yıl	107	2,62	0,99	0,37
	6-15 Yıl	54	2,47	0,68	
	15 Yıl Üzeri	39	2,43	0,77	
	Toplam	200	2,54	0,88	
Sık ve sistemli vergi afları	1-5 Yıl	107	2,06	0,73	0,46
	6-15 Yıl	54	1,98	0,72	
	15 Yıl Üzeri	39	1,9	0,76	
	Toplam	200	2,01	0,73	
Vergi affının devlete gelir etkisi	1-5 Yıl	107	2,57	0,89	0,32
	6-15 Yıl	54	2,43	0,79	
	15 Yıl Üzeri	39	2,36	0,71	
	Toplam	200	2,49	0,83	
Vergi cezaları ve denetimi	1-5 Yıl	107	3,42	1,1	0,13
	6-15 Yıl	54	3,06	1,06	
	15 Yıl Üzeri	39	3,15	1,31	
	Toplam	200	3,27	1,14	

Mükellefiyet sürelerine göre yapılan analiz sonuçlarına göre, verilen yıllar itibariyle hiçbir faktörde anlamlı düzeyde farklılık tespit edilmemiştir. Diğer bir deyişle hiçbir faktörde p değeri 0,05'in altında hesaplanmamıştır. Tüm mükellefiyet sürelerinde özellikle uzlaşmanın varlığı ve kullanımı faktöründe kararsızlık durumu söz konusu olmuştur. Bu faktörde ortalamaların 3'e yakın seyretmesi, ülkemizde uzlaşmanın olup olmaması ve adil kullanılıp kullanılmadığı noktasında belirsizliği ifade etmektedir. Diğer faktörlerde ise ortalamalar dikkate alındığında görüş birliği söz konusudur.

Çalışmamızda katılımcılar sadece mükellefler olarak belirlenmemiştir. Katılımcıların yarısı mükellef yarısı maliye personeli olacak şekilde düzenlenmiştir. Daha önce yapılan çalışmalarda sadece mükelleflere veya sadece maliye personellerine yönelik anket çalışmaları düzenlenmiştir. Bu nedenle durumun iki boyutlu olduğu düşünülmüş ve hem mükelleflere hem de maliye personellerine anket çalışması yapılmıştır. Maliye personellerine yönelik anket çalışması yapılırken, belirli mesleki unvanlar dikkate alınmıştır. Çalışmada, kariyer meslek olarak nitelendirilen vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcısı, gelir uzmanı ve gelir uzman yardımcısı dışında hiçbir unvan yer almamıştır. Belirlenen unvanlar arasında verilen cevaplarda anlamlı farklılık olup olmadığının tespiti için de T Testi uygulanmış ve analiz sonuçları tablo 26'da sunulmuştur.

Tablo 27. Maliye Personellerinin Unvanlarına Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Unvan	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	Sig.(p)
Vergi affının Varlığı ve etkileri	GU-GUY	86	2,35	0,52	0,06	0,77
	VM-VMY	114	2,37	0,51	0,05	0,77
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	GU-GUY	86	2,83	0,45	0,05	0,46
	VM-VMY	114	2,89	0,61	0,06	0,45
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	GU-GUY	86	2,83	0,78	0,08	0,07
	VM-VMY	114	3,02	0,72	0,07	0,07
Sık ve sistemli vergi afları	GU-GUY	86	1,95	0,63	0,07	0,03
	VM-VMY	114	2,15	0,64	0,06	0,03
Vergi affının devlete gelir etkisi	GU-GUY	86	2,85	0,93	0,1	0,91
	VM-VMY	114	2,86	0,76	0,07	0,91
Vergi cezaları ve denetimi	GU-GUY	86	3,54	0,97	0,1	0,09
	VM-VMY	114	3,76	0,82	0,08	0,09

114 Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı ile 86 Gelir Uzmanı ve Gelir Uzman Yardımcısının katılımıyla gerçekleştirilen analizde, p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tek faktör gözlemlenmektedir. Sık ve sistemli vergi afları faktöründe verilen cevaplarda VM-VMY'lerin ortalaması 2,15 düzeyinde, GU-GUY'ların ise 1,95 düzeyinde hesaplandığı görülmektedir. İki grup arasındaki anlamlı farklılığın sebebi birbirlerine zıt verilmiş cevapların olması değil; verilen cevapların şiddetidir. Ülkemizde vergi aflarının sık çıkarılması, vergi aflarının sistemli bir mekanizmaya dönüşmesi ve ilerleyen yıllarda tekrar vergi affı çıkacağı görüşüne GU-GUY meslekleri daha keskin olarak katılırken, VM-VMY meslekleri ise nispi olarak daha yumuşak şekilde bu görüşe katılım sağlamaktadır. Her iki grup da uzlaşmanın varlığı ve kullanımı, uzlaşma ve vergi affı benzerliği ile vergi affının devlete gelir etkisi faktörlerinde kararsız görünmektedir. İki grubun verdiği cevaplar dikkate alındığında, ülkemizde vergi cezalarının caydırıcı düzeyde olduğu ve vergi denetim ile incelemelerinin yeterli düzeyde olduğu görüşüne 3,54 ve 3,76 gibi ortalamalarla karşı çıktığı gözlemlenmektedir.

Maliye personellerine yönelik son demografik değişken ise hizmet yılına ilişkindir. Genç olan personellerle genç olmayan personeller arasında verilen cevaplarda anlamlı farklılığın olup olmadığının tespiti için Anova Testi uygulanmış ve sonuçlar tablo 27’de sunulmuştur.

Tablo 28. Maliye Personellerinin Hizmet Sürelerine Göre Analiz Sonuçları

Faktörler	Hizmet Yılları	N	Ortalama	Std. Sapma	Sig. (p)
Vergi affının Varlığı ve etkileri	1-5 Yıl	49	2,53	0,62	0,04
	6-10 Yıl	71	2,31	0,39	
	11-15 Yıl	28	2,44	0,63	
	15-20 Yıl	31	2,23	0,42	
	20 Yıl Üzeri	21	2,24	0,49	
	Toplam	200	2,36	0,52	
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	1-5 Yıl	49	2,88	0,5	0,88
	6-10 Yıl	71	2,9	0,61	
	11-15 Yıl	28	2,85	0,67	
	15-20 Yıl	31	2,83	0,43	
	20 Yıl Üzeri	21	2,76	0,38	
	Toplam	200	2,86	0,55	
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	1-5 Yıl	49	3,04	0,69	0,70
	6-10 Yıl	71	2,85	0,75	
	11-15 Yıl	28	2,94	0,78	
	15-20 Yıl	31	2,92	0,82	
	20 Yıl Üzeri	21	3,03	0,76	
	Toplam	200	2,94	0,75	
Sık ve sistemli vergi afları	1-5 Yıl	49	2,1	0,73	0,33
	6-10 Yıl	71	2,17	0,64	
	11-15 Yıl	28	1,99	0,64	
	15-20 Yıl	31	1,96	0,51	
	20 Yıl Üzeri	21	1,9	0,57	
	Toplam	200	2,07	0,64	
Vergi affının devlete gelir etkisi	1-5 Yıl	49	2,8	0,8	0,87
	6-10 Yıl	71	2,93	0,82	
	11-15 Yıl	28	2,88	0,96	
	15-20 Yıl	31	2,76	0,83	
	20 Yıl Üzeri	21	2,86	0,86	
	Toplam	200	2,86	0,84	
Vergi cezaları ve denetimi	1-5 Yıl	49	3,52	0,83	0,09
	6-10 Yıl	71	3,84	0,72	
	11-15 Yıl	28	3,63	1,01	
	15-20 Yıl	31	3,77	1,01	
	20 Yıl Üzeri	21	3,31	1,09	
	Toplam	200	3,67	0,89	

Çalışmada maliye personellerine yönelik sorulan sorularda hizmet yılı ayrımı yapılmış ve beş ayrı hizmet süresi arasında anlamlı farklılık tespit edilmemiştir. Altı faktör incelendiğinde p değeri 0,05’in altında olan tek faktörün vergi aflarının varlığı ve etkileri olduğu ve bu oranın 0,04

olduğu gözlemlenmektedir. Her ne kadar bu oran belirlenen değerin altında yer alsada yapılan Tukey Testi sonucunda anlamlı farklılık ortaya çıkmamıştır.

Faktörlere göre verilen cevap ortalamaları incelenecek olursa; ilk faktörde vergi aflarının yarattığı etkilerin varlığının kabullenildiği gözlemlenmektedir. Uzlaşmaya ilişkin tüm sorularda ve vergi aflarının devlete olan gelir etkisi sorularında ise personellerin kararsız kaldığı söylenebilir. Verilen en belirgin cevaplar ise sık ve sistemli vergi aflarına ilişkindir. Bu faktöre verilen cevapların ortalaması 2,07 olmuştur. Son faktör olan vergi cezaları ve denetimi faktöründe hesaplanan ortalamalardan yola çıkarak, ülkemizde vergi cezalarının caydırıcı düzeyde olduğu, vergi denetim ve incelemelerinin yeterli düzeyde gerçekleştirildiği görüşüne 3,67 ortalama ile karşı çıktığı yorumu yapılabilir.

4.3.3.3. Faktörlere İlişkin Bulgular

Korelasyon analizi, değişim gösteren iki ya da daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi inceler. İlişkinin yönü ters veya doğru yönlü olabilir. Değişkenler arasında ilişkinin kuvveti bir katsayıyla ölçülür ve bu katsayıya korelasyon katsayısı adı verilir. Literatürde bu katsayı Pearson korelasyon katsayısı olarak da bilinir (Güriş ve Astar, 2015: 287).

Değişkenler arasında ilişki olması, neden-sonuç ilişkisi olduğu anlamına gelmemelidir (Kalaycı, 2014: 115). Yani sık ve sistemli vergi afları ile vergi aflarının etkileri gibi iki değişkenli bir modelde korelasyon olması, sık ve sistemli vergi aflarının olumsuz etkiler yarattığı veya tam tersi duruma neden olduğu anlamına gelmez.

Tablo 29. Faktörler Arasındaki Korelasyon İlişkisi (Pearson Korelasyon)

		Vergi affı ve etkileri	Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	Sık ve sistemli vergi afları	Vergi affının devlete gelir etkisi	Vergi cezaları ve denetimi
Vergi affı ve etkileri	Pearson Correlation	1	-,171**	,266**	,494**	-,202**	-,343**
	Sig. (2-tailed)		,001	,000	,000	,000	,000
	N	400	400	400	400	400	400
Uzlaşmanın varlığı ve kullanımı	Pearson Correlation	-,171**	1	-,109*	-,045	,221**	,200**
	Sig. (2-tailed)	,001		,030	,369	,000	,000
	N	400	400	400	400	400	400
Uzlaşma ve vergi affı benzerliği	Pearson Correlation	,266**	-,109*	1	,386**	,079	-,167**
	Sig. (2-tailed)	,000	,030		,000	,115	,001
	N	400	400	400	400	400	400
Sık ve sistemli vergi afları	Pearson Correlation	,494**	-,045	,386**	1	,071	-,280**
	Sig. (2-tailed)	,000	,369	,000		,157	,000
	N	400	400	400	400	400	400
Vergi affının devlete gelir etkisi	Pearson Correlation	-,202**	,221**	,079	,071	1	,176**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,115	,157		,000
	N	400	400	400	400	400	400
Vergi cezaları ve denetimi	Pearson Correlation	-,343**	,200**	-,167**	-,280**	,176**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	,000	
	N	400	400	400	400	400	400

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Pearson korelasyon katsayısı, iki değişken arasında anlamlı ilişki olup olmadığını ortaya koyar. Bu ilişki negatif doğrusal ve pozitif doğrusal olabilir. Negatif doğrusal ilişki, bir değişkenin artarken diğer değişkenin azaldığı durumu veya tam tersi durumu ifade eder. Pozitif doğrusal ilişki, bir değişken arttığında diğer değişkenin de arttığını; azaldığında diğer değişkenin de azaldığı durumu ifade eder (Kalaycı, 2014: 116). Tabloda yer alan + ve - işaretler faktörler arası korelasyon yönünü belirtmektedir.

Pearson korelasyon sonucunda oluşan katsayıların sayısal değeri ise iki değişken arasındaki ilişki gücünü ortaya koyar. Genel olarak 0,50 altında yer alan değerler zayıf olarak değerlendirilir (Kalaycı, 2014: 116).

Çalışmamızda yer alan değerler 0,50 altındadır ve dolayısıyla faktörler arasındaki korelasyon ilişkisi zayıftır. Ancak sosyal bilimlerde yapılan çalışmalarda ve çok değişkenli çalışmalarda bu değerlerin yüksek çıkmadığı da bir gerçektir. Bu nedenle yorum yapılırken negatif ve pozitif ilişki esas alınarak yorum yapılacaktır. Tablo 28 incelendiğinde bazı önemli korelasyonlara dair şu yorumlar yapılabilir;

- Vergi afları ve etkileri ile uzlaşma ve vergi affı benzerliği arasında pozitif korelasyon tespit edilmiştir. Vergi aflarının etkileri arttıkça, uzlaşmanın vergi aflarına benzerliğinin de artacağı yorumu yapılabilir.
- Vergi afları ve etkileri ile sık ve sistemli vergi afları arasında pozitif korelasyon tespit edilmiştir. Buradan hareketle sık kullanılan vergi aflarının sıklık derecesinin artırılması durumunda vergi aflarının yarattığı etkilerin de artacağı yorum yapılabilir.
- Vergi afları ve etkileri ile vergi aflarının devlete gelir etkisi faktörleri arasından negatif korelasyon tespit edilmiştir. Buna göre vergi aflarının yarattığı etkiler arttıkça devletin gelirinin azalacağı yorumu yapılabilir.
- Vergi afları ve etkileri ile vergi cezaları ve denetimi faktörü arasından negatif korelasyon ilişkisi tespit edilmiştir. Burada hareketle vergi aflarının yarattığı etkilerin artış göstermesi, vergi cezalarının caydırıcılığını azaltacağı ve vergi denetim ile incelemelerini etkinsiz hale getireceği yorumu yapılabilir.
- Uzlaşmanın vergi affına benzerliği ile vergi cezaları ve denetimi faktörü arasında negatif korelasyon tespit edilmiştir. Buradan hareketle uzlaşmanın vergi aflarına benzerliği ne kadar artarsa, vergi cezalarının, vergi denetim ve incelemelerinin etkinliği o kadar azalır yorumu yapılabilir.

5. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Vergiler devletler için en önemli gelir kalemi olarak bilinir. Devlet yöneticileri çeşitli gerekçelerle ihtiyacı olan vergileri bir an önce toplamak amacıyla zaman zaman vergi affı uygulamalarına başvurur. Bu tür uygulamaların getirmiş olduğu faydalar mevcutken, bazı olumsuzluklar da göz ardı edilmiş olabilir. Bunlardan en önemlisi dürüst mükellefin ihmal edilmesidir. Vergi aflarının dürüst olmayan mükelleflere bazı avantajlar sağlaması, dürüst mükellefleri etkilemektedir. Diğer yandan, vergi toplayıcı konumundaki maliye personellerinin de bu durumdan şikâyetçi olduğunu söylemek mümkündür.

Vergi afları hemen hemen her ülkede uygulama alanı bulan bir kurumdur. Dolayısıyla vergi afları salt zararları olan, dürüst mükellefi cezalandıran, vergi toplayıcısına iş yükü olan bir uygulama olarak da düşünülmemelidir. Çünkü mükellefler devlet için sürekli gelir kaynağıdır. Devlet kendisine gelir sağlayan mükellefin ekonomik ömrünü uzatmalı ki daha fazla gelir elde edebilsin. Bu konuya getirilen eleştiri, vergi aflarının tamamen olumsuz bir uygulama olduğu değildir. Burada dikkat edilmesi gereken asıl mesele, vergi aflarının alışkanlık yaratan, sürekli uygulama haline bürünmesidir. Ülkemizde cumhuriyet tarihinden bu yana çıkarılan vergi affı uygulamalarının 40'a yakın olması da bu durumu özetler niteliktedir. Dolayısıyla yapılan çalışma vergi affı karşıtı bir çalışma olmamakla birlikte, bahsedilen duruma getirilen bir eleştiri niteliğindedir.

Çalışmada vergi aflarının sık çıkarılması ve sık vergi aflarının yarattığı etkilere yönelik sorular ile vergi affına benzer nitelikte olan uzlaşmaya ilişkin sorular mükelleflere ve maliye personellerine yöneltilmiştir. Yöneltilen sorularda asıl amaç, mükelleflere hemen hemen 2 yılda bir vergi affı sağlanmasının ve sürekli uygulama olan uzlaşma kurumunun vergi affı gibi kullanılmasının yarattığı etkilerin ortaya konmasıdır. Çalışmada elde edilen verilerden hareketle elde edilen bazı önemli sonuçlar şunlardır;

- Sık vergi affı uygulamalarının vergi adaletini, vergi ahlakını ve vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilediği,
- Vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırdığı, dolayısıyla dürüst olmayan mükelleflere ödül verildiği,
- Vergi aflarının vergi ödeme isteğini azalttığı,
- Vergi aflarının vergi kaçırmaı teşvik ettiği ve vergi cezalarını etkinsiz hale getirdiği,
- Siyasi kaygılardan uzak, mükellef odaklı ve sık başvurulmayan vergi aflarının başarılı olabileceği,
- Ülkemizde vergi aflarının sistemli çıkarılan bir uygulama olduğu ve önümüzde 1-2 yıl içinde tekrar vergi affı çıkacağı,

- Vergi aflarının devlete gelir sağlamak amacıyla çıkarıldığı ve aslında kısa vadede gelir artışı olmasına rağmen uzun vadede gelirin azaldığı,
- Ülkemizde vergi cezalarının caydırıcı düzeyde olmadığı ve vergi denetim ile incelemelerinin yeterli olmadığı,
- Vergi aflarının daha az çıkarılması ya da vergi aflarının hiç olmaması gerektiği,
- Son yıllarda uzlaşma kurumunun vergi cezalarını büyük oranda sona erdirmesiyle vergi affı gibi kullanıldığı,
- Uzlaşmada da vergi affı gibi gelir sağlama amacının olduğu.

Çalışmada yer alan diğer önemli ise şunlardır;

- Önergeler temel olarak iki ayrı gruba soru olarak yöneltmiştir. Bu gruplar maliye personelleri ve mükellefler olarak belirlenmiştir. Yukarıda yer alan sonuçlarda, iki grubun düşüncesi de paralellik göstermektedir. Ancak işin daha teknik boyutuyla ilgilenmelerinden ve vergi bilinç düzeyinin nispeten daha yüksek olduğu maliye personelleri, mükelleflerin verdiği cevaplara göre daha net ve daha yüksek katılımla önermelere cevap vermiştir. Diğer bir deyişle vergi aflarının olumsuz yanlarının olduğu görüşüne maliye personelleri daha net görüş belirterek katılım göstermiştir.
- Vergi aflarının yarattığı olumsuz etkilerin olduğu hipotezine eğitim süresi uzadıkça katılım daha şiddetli olmuştur. Diğer bir deyişle lisansüstü eğitim seviyesindeki katılımcılar, vergi aflarının olumsuz etkiler yarattığını daha kararlı biçimde ifade etmiştir.
- Diğer bir önemli demografik değişken olan gelir düzeyine göre yapılan sınıflandırmada, gelir seviyesi arttıkça vergi aflarının olumsuz etkilerinin olduğu görüşüne katılım şiddetinin arttığı görülmektedir. Aynı zamanda gelir düzeyi arttıkça ülkemizde çıkarılan vergi aflarının sık ve sistemli hale büründüğü görüşüne katılım düzeyi artış göstermiştir.
- Ülkemizde vergi aflarının sık çıkarılması, vergi aflarının sistemli bir mekanizmaya dönüşmesi ve ilerleyen yıllarda tekrar vergi affı çıkacağı görüşüne GU-GUY meslekleri daha yüksek oranda katılım sağlarken, VM-VMY meslekleri ise aynı yönlü görüş belirtirken nispeten daha düşük oranlarda bu görüşe katılım sağlamaktadır.
- Çalışmada cinsiyet, yaş, mükelleflerin tabi olduğu usul, mükelleflerin gelir unsurları, mükellefiyet süreleri, maliye personelleri unvanları, maliye personelleri hizmet süreleri gibi demografik değişkenlerde herhangi önemli farklılığa rastlanmamıştır. Dolayısıyla demografik özelliklerde, önermelere verilen cevaplarda paralellik söz konusu olmuştur.

Ülkemizde çıkarılan vergi af kanunlarının gerekçeleri hemen hemen aynı nedenlere dayandırılmıştır. Vergi affı çağdaş ve adil vergileme kapsamında çözüm olarak görülmemelidir. Bilindiği üzere ülkemiz, gelişmekte olan ülkeler sınıfında yer almaktadır. Gelişmiş ülke kategorisinde yer alan ülkelerde ortalama 8-10 yılda bir vergi affına başvurulmaktadır.

Ülkemizde ortalama 2 yılda bir vergi affına başvurulmaktadır. Aslında bu durum başkaca nedenlerin olduğuna işaret etmektedir. Gelişmekte olan ülkelerdeki en büyük sorunlardan biri vergi affına gerekçe oluşturan yapısal sorunlardır. Vergi affı kısır döngüsüne son verebilmek için yapısal sorunlarla mücadele edilebilir. Vergide adalet ve eşitlik kavramları çerçevesinde konjonktüre uygun vergi politikaları üretilebilmeli, denetime yeterli hassasiyet gösterilmeli, vergi bilinci kavramı çocuk yaşlarda vatandaşlara öğretilmeli, siyasiler vergi affını propaganda amacı olarak kullanmamalı, devlet mali anlamda her ihtiyaç duyduğu zamanda ilk çözüm yolu olarak vergi affı yoluna başvurmamalıdır. Özetle vergi sistemi iyi bir tabana oturmuş olmalıdır. Aksi takdirde vergi afları dürüst mükellefleri olumsuz etkileyen, zamanla dürüst mükellef sayısını azaltan, kısa vadeli ve geçici çözüm olan, uzlaşma kurumu gibi sürekli uygulama haline bürünen bir kurum olmaya devam edecektir.

Vergi aflarının sık çıkarılmasının yarattığı etkilere benzer etkiler doğuran diğer bir kurum da uzlaşma kurumu olarak görülebilir. Hukuki yapılarıyla birbiri ile benzerlik göstermeyen, ancak yarattığı etkiler bakımından benzerlik gösteren bu iki kurum, mükellefler üzerinde benzer etkiler gösterme kudretine sahiptir. Özellikle ülkemizde son yıllarda uzlaşma verilerine ait rakamlar incelendiğinde, uzlaşma kurumunun neredeyse vergi affı gibi kullanıldığı gözlemlenmektedir. Hatta vergi cezalarının tamamen silindiği yıllar, vergi cezalarının tamamen silindiği firmalar göze çarpmaktadır. Bu yönüyle incelendiğinde, vergi aflarının yarattığı olumsuz durumların uzlaşma kurumunun yaratma gücü olduğu gözlemlenmektedir. Uzlaşma kurumu birçok ülkede farklı isimlerle kullanılan uygulamadır. Mükelleflerin son çıkış noktası olması hasebiyle de oldukça önemli bir kurumdur. Bu nedenle uzlaşma var olmalıdır. Ancak vergi aflarının sık çıkarılmasına getirilen eleştiriler ne ise, uzlaşma kurumunda keyfiyet güdüsüyle yapılan uygulamalara da aynı eleştiriler getirilebilir.

KAYNAKLAR

- [1]. Abdioğlu, Z. ve Terzi, H. (2009). Enflasyon ve bütçe açıkları ilişkisi: Tanzi ve Patinkin etkisi. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(2), 195-211.
- [2]. Adibeş, C. ve Akkurt, İ. (2014). Eldeki bir elma daldaki iki elmadan daha mı iyidir? (Türk Vergi Sistemi'nde uzlaşma ve etkinliği sorunu). *Vergi Sorunları Dergisi*, 314, 55-66.
- [3]. Açar, S. (2005). Adil yargılanma hakkı perspektifinden 4811 sayılı vergi barışı yasası. *TBB Dergisi*, 59, 327-358.
- [4]. Akgün, D. (1994). *Vergi affının vergi gelirlerini arttırmada ve vergi adaletindeki rolü*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- [5]. Akın, E. ve Kahraman, A. (2014). Vergi affı iyi mi, kötü mü? . *Vergi Gündemi*, Temmuz/Eylül 2014, 61-63.
- [6]. Akıncı, A. (2014). Türkiye'nin darbe geleneği: 1960 e 1971 müdahaleleri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(1), 55-72.
- [7]. Aksanyar, N. ve Biçer, M. (2008). II. Dünya savaşında çıkarılan varlık vergisinin Türk basınında ve kamuoyunda yansımaları. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 379-400.
- [8]. Aktan, Ç. C. (2012). Vergi psikolojisinin temelleri ve vergi ahlakı. *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, 2, 14-22. 10.04.2018 tarihinde www.canaktan.org adresinden alınmıştır.
- [9]. Alacakaptan, U. (yy). 780 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında kanun. 21-33. 28.05.2018 tarihinde <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler> adresinden alınmıştır.
- [10]. Alm, J. (1998). Tax policy analysis: The introduction of a russian tax amnesty, International Studies Program. 05.11.2017 tarihinde <https://papers.ssrn.com> adresinden alınmıştır.
- [11]. Alm, J. Jackson, B. R. and Mckee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- [12]. Alm, J. Mckee, M. ve Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax amnesties and compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- [13]. Altuğ, E. F., Çak, M., Şeker, M. ve Bingöl, Ö. (2010). Türkiye'de vergi bilinci, İstanbul araştırması. İSMMMO yayınları, Yayın No: 34. 01.10.2018 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr> adresinden alınmıştır.
- [14]. Altun, N., Gürdal, T. ve Beşel, F. (2017). Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları: Sakarya ili alan araştırması. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(1), 39-48.
- [15]. Andreoni, J. Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36, 818-860.
- [16]. Armağan, S. (2001). Anayasa hukuku açısından af yetkisinin değerlendirilmesi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18, 347-363.
- [17]. Arslan, M., ve Biniş, M. (2015). Tahsil zamanaşımı süresini kesmeye yönelik bir uygulama: Vergi dairesince yapılan ödemeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2(24), 21-43.
- [18]. Arslaner, H. (2015). Vergi uyuşmazlıklarında idari yollarla çözümünde yer alan müesseseler ve etkinlik sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 273-300.
- [19]. Atçeken, F. D., Altundemir, M. E. ve Turan, A. H. (2018). Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi: Kocaeli örneği. *Maliye Araştırmalar Dergisi*, 4(1), 59-75.

- [20]. Avşaroğlu, G. L. (2004). *Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünün Türkiye-AB ülkelerinde karşılaştırmalı analizi*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- [21]. Aygün., R. (2012). Vergi afları ve vergi uyumuna etkisi. *Vergi Dünyası*, 369, 88-92.
- [22]. Ayrangöl., Z. ve Tekdere., M. (2013). Potansiyel etkileri ve gönüllü uyum açısından vergi afları: 6111 sayılı kanunun irdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 249-270.
- [23]. Bağdigen., M. ve Erdoğan., A. (2010). Vergi uygulamaları karşısında mükelleflerin tutum ve davranışlarının tespiti: Zonguldak ili örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 47(548), 105-12.
- [24]. Baki, M. H. (2008). *Vergi uyumsuzluklarının çözümünde alternatif yöntemlerin değerlendirilmesi: Örnek olay çalışması*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- [25]. Başar., S. (yy). Toprak mahsulleri vergisi kalkınca. *Türkiye Ekonomisi*, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8940> adresinden alınmıştır.
- [26]. Baykara, B. (2003). Vergi barışı kanununun 14.maddesinin anayasal durumu. *Vergi Dünyası*, 261, 4-11.
- [27]. Bıyık., R. (2010). Vergi affı notları. 04.04.2018 tarihinde <https://www.dunya.com> adresinden alınmıştır.
- [28]. Bilici, N. (2003). *Vergi hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- [29]. Bilici, N. (2017). *Vergi hukuku*. Ankara: Özbaran Ofset.
- [30]. Bülbül., D. (2003). Vergi aflarının ekonomik ve sosyal etkileri. *Yaklaşım Dergisi*, 11(132), 177-182.
- [31]. Bülbül., D. ve Karadeniz., H. (2004). "Vergi ve sigorta prim aflarının kayıt dışı ekonomi üzerine etkisi", *Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları, önlenmesi yolları*. 19. Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Uludağ Üniversitesi, Antalya, 801-812.
- [32]. Cansız, H. (2006). Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri: Afyonkarahisar ili örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 8(2), 115-138.
- [33]. Cihan, Y. ve Özgün, Z. (2018). Mersin'de vergi mükelleflerinin vergi algısı, vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyinin ölçülmesi. *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü e-dergi*, 1(2), 33-48.
- [34]. Çağan., N. (1982). Türk hukukunda vergi cezalarının affı. 25.04.2018 tarihinde dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/315/3068.pdf adresinden alınmıştır.
- [35]. Çataloluk., C. (2008). Vergi karşısında mükelleflerin tutum ve davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.
- [36]. Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2008-2). Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen çeşitli değişkenler arasındaki ilişkinin analizi. *Sosyoekonomi*, 8(8), 23-54.
- [37]. Çetin, G. (2005). *Türkiye'de vergi aflarının vergilemede etkinlik ve adalet üzerindeki etkileri*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- [38]. Çetin., G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- [39]. Çiçek, H. (2006). Psikolojik ve sosyal yönden yükümlülerin vergiye karşı tutu ve tepkileri (İstanbul ili anket çalışması). İSMMMO yayınları. 01.10.2018 tarihinde <https://www.ismmmo.org.tr> adresinden alınmıştır.

- [40]. Çiçek, H., Karakaş, M. ve Yıldız, A. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde vergi yükümlerinin vergiyi algılama ve tutum analizi: Bir alan araştırması*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2008/381. 01.10.2018 tarihinde <http://www.sgb.gov.tr> adresinden alınmıştır.
- [41]. Çoban, H. (2004). *Vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki davranışları üzerine ampirik bir inceleme: Denizli örneği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- [42]. Dalli, A. (2006). *4811 sayılı vergi barışı yasasının mali açıdan değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.
- [43]. Demir, İ. C. ve Küçükilhan, M. (2013). Vergi mükelleflerinin kayıt dışı ekonomi algısı: Türkiye üzerine ampirik bir çalışma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 31-48.
- [44]. Demir, M. ve Eker, A. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarının etkinliğine yönelik görüşleri: Sivas ilinde bir araştırma. *International Journal of Academic Value Studies (Javsudies)*, 3(14), 237-248.
- [45]. Demir, M. Demirgil, B. İtik, Ü. M. ve Deniz, Y. (2016). Vergi dairesi personeli açısından vergi aflarının etkinliği: Sivas ilinde bir araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(2), 275-302.
- [46]. Demirdizen, Ö. (2010). *Türkiye'de vergi ceza sisteminin etkinliğine ilişkin algılamalar (Manisa örneği)*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- [47]. Demirkıran, E. (2012). *Türkiye'de uygulanan vergi afları ve mükellefler üzerindeki etkisine ilişkin bir analiz*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- [48]. Doğan, Z. ve Besen, R. (2008). *Vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkisinin tespitine ilişkin bir araştırma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- [49]. Dönmez, R. (1990). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Yayınlanmamış doktora tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- [50]. Dönmez, R. (1992). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Eskişehir: Dizgi Baskı.
- [51]. Edizdoğan, N. Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2011). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- [52]. Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- [53]. Ekeryılmaz, Ş. (2014). *Türk vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesinin değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- [54]. Er, S. (2010). Varlık barışı kanunu ve kod listesi uygulamasının vergi adaleti ve vergi uyumuna etkileri üzerine bir değerlendirme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 267-278.
- [55]. Erdem, T. (2013). Yeni varlık barışı ve uygulanması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 298, 156-170.
- [56]. Eren, V. (2006). *Türkiye'de vergi uyuşmazlıkları ve yargısal çözüm yolları*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.
- [57]. Fisher, R. C., Goddeeris, J. H. ve Young, J. C. (1989). Participation in tax amnesties: The individual income tax. *National Tax Journal*, 42(1), 15-27.
- [58]. Gerçek, A. (2001). Tahsilatının hızlandırılması açısından tecil şeklinde uygulanan vergi aflarının değerlendirilmesi ve öneriler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 240, 144-150.
- [59]. Güriş, S. ve Astar, M. (2015). *Bilimsel araştırmalarda SPSS ile istatistik*. D&R Yayınları: İstanbul.
- [60]. Gök, A. K. (2007). Vergi direncinin gelişimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 22(1), 143-163.

- [61]. Gökmen, S. (2014). 6552 sayılı kanun kapsamında yeniden yapılandırılan maliye alacakları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 313, 41-58.
- [62]. Göksu., G. G. ve Saruç., T. (2012). Türkiye’de vergiye uyum: Mülakat çalışması. *Mevzuat Dergisi*, 176. 18.09.2018 tarihinde <http://mevzuatdergisi.com> adresinden alınmıştır.
- [63]. Gropengiester, H. (2010). Die Amnestie-rechtsvergleichende und hitoriche betrachtungen zu einem umstrittenen rechtsinstitut. Keskin-Kirizoğlu (Ed.). *Türk hukukunda ve karşılaştırmalı hukukta af sorunu sempozyumu*, (13-26). İstanbul: Okan Üniversitesi.
- [64]. Güngör, K. (2002). 4369 sayılı yasa ile getirilen temel değişikliklerin 2003 mali yılına girmeden hatırlanması ve irdelenmesi. *Mevzuat Dergisi*, 5(55). 05.09.2018 tarihinde <https://www.mevzuatdergisi.com> adresinden alınmıştır.
- [65]. Hoşnut, M. (2015). *Türkiye’de cumhuriyetten günümüze vergi aflarının vergi ahlakı üzerine etkileri (Konya ili örneği)*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- [66]. İpek, S., Kaynar, İ. ve Öksü, M. (2012). Vergi aflarının yükümlü psikoloji açısından değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi örneği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 245-253.
- [67]. İşbilir, Ş. (2008). *Türkiye’de vergi uyumsuzlukları ve idari çözüm yolları*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.
- [68]. Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Öz Baran Ofset: Ankara.
- [69]. Karaosmanoğlu, H. (2009). *Türkiye’de vergi aflarının vergilemede etkinlik ve adalet üzerine etkileri*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- [70]. Karatay, Ö. ve Karatay, A. (2011). Türkiye’de vergi afları ve 6111 sayılı kanunun değerlendirilmesi: Bayburt ili örneği. *Ekonomi Bilimler Dergisi*, 3(2), 181-190.
- [71]. Kargı, V. (2009). Vergiye karşı davranışları etkileyen faktörlerin belirlenmesi: Bir anket çalışmasının bulguları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 245, 151-164.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54, 24-44.
- [72]. Kargı., V. (2011). Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- [73]. Kaya, F. (2014). Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 37(307), 1232-133.
- [74]. Keleş, Y. (2002). Yine mi af? Mükellefler ne zaman vergi öderler? . *Vergi Dünyası*, 249, 75-84.
- [75]. Kenan, Ş. (2008). *Türk ceza kanunu açısından vergi afları*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül üniversitesi, İzmir.
- [76]. Keyman, S. (1965). *Türk hukukunda af: (genel af-özel af)*. Yayınlanmamış doktora tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- [77]. Kırbaş., S. (1999). *Vergi hukuku*. Ankara: Cem Web Ofset.
- [78]. Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2009). *Vergi İhtilafları ve çözüm yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- [79]. Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., ve Dönmez, R. (2007). *Vergi hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- [80]. Kireçtepe, B. O. ve Avcı, O. (2016). Teorik ve tarihsel çerçevede vergi afları: 6736 sayılı kanunun incelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 339, 146-158.
- [81]. Korkusuz, M. (2003). Vergi barışı üzerine. *Yaklaşım Dergisi*, 11(123), 77-83.
- [82]. Koyuncu, M. (1999). Vergi reformu. *Vergi Dünyası*, 218, 43-57.
- [83]. Mehmet, T. (2005). Vergi yardımcılarının vergi uyumuna etkisi. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 217-228.
- [84]. Musgrave, R. (2004). *Kamu maliyesi teorisi*. (Çev. O. Şener ve Y. Methibay). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- [85]. Muter, N. B., Sakınç, S. ve Çelebi, K. (1993). *Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları araştırması, Manisa ili vergi mükellefleri üzerine bir anket çalışması*. Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Manisa. 30.09.2018 tarihinde <http://kutuphane.cbu.edu.tr> adresinden alınmıştır.
- [86]. Mutluer, M., K. (2006). *Vergi genel hukuku*. İstanbul: Sena Ofset.
- [87]. Narinoğlu, R. (1991). 1923 yılından sonra çıkarılan vergi af yasaları kapsamı ve değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 5, 26-40.
- [88]. Nas, A. (2011). Vergi hukukunda tarh zamanlaşımı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 60(2), 309-330.
- [89]. Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rolü: Adana örneği. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 27(4), 241-271.
- [90]. Ozansoy, A. Alantar, D. ve Gönül, H. H. (2003). Vergi barışı mı, vergi karmaşası mı? – I. *Yaklaşım Dergisi*, 11(123), Mart 2003.
- [91]. Öncel, M., Çağan N. ve Kumrulu, A. (1985). *Vergi hukuku*. Ankara: Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi.
- [92]. Öz, E. ve Buyrukoğlu, S. (2011). Cumhuriyet tarihinde vergi afları: Maddi ve manevi erozyonlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 272, 89-104.
- [93]. Özden, T. M. (1994). Mali af uygulama sonuçlarında etkinliği belirleyen kriterler ve alınabilecek önlemler. *Gazi Üniversitesi End. San. Eğt. Fak. Dergisi*, 2(2), 109-130.
- [94]. Öztürk, S. ve Özyakışır, D. (2005). Türkiye ekonomisinde 1980 sonrası yaşanan yapısal dönüşümlerin GSMH, dış ticaret ve dış borçlar bağlamında teorik bir değerlendirmesi. *Mevzuat Dergisi*. 02.06.2018 tarihinde <https://www.mevzuatdergisi.com> adresinden alınmıştır.
- [95]. Parle, W. M. ve Hirlinger, M. W. (1986.) Evaluating the use of tax amnesty by state governments. *Public Administration Review*, 46(3), 246-255.
- [96]. Pehlivan, O. (2006). *Vergi hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- [97]. Polat, O. (2018). *Vergi afları karşısında mükelleflerin adalet algısı ve vergiye gönüllü uyumu: Bursa ili örneği*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- [98]. Roth, J. A., Scholz, J. T., and Witte, A. D. (1989). *Taxpayer Compliance*. An agenda for research. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- [99]. Saban, N. (2001). Vergi suçlarında affı anayasa ile sorunsallaştırmak. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18, 451-475.
- [100]. Said, E. W. (2017). Tax policy in action: 2016 tax amnesty experience of the Republic of Indonesia. *Laws*, 6(4), 1-9.

- [101]. Savaşan, f. (2006b). Vergi afları: Teori ve Türkiye uygulamaları ("Vergi barışı" uygulama sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 41-65.
- [102]. Savaşan, F. (2006). Vergi aflarına mükellef tepkisi: Türkiye'de vergi aflarından kimler faydalaniyor? . *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(2), 149-171.
- [103]. Sayar, F. (1987). 1960 yılından sonra çıkartılan vergi af yasaları ve sonuçları. *Vergi Dünyası*, 73, 65-67.
- [104]. Saygın, Ö. (2013). *Vergi uyumu ve vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi*. Yayınlanmamış doktora tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- [105]. Şahin Orkunoğlu, I. F. (2017). Türkiye'de varlık barışı uygulamalarının vergi uyumuna ve tahsilatına etkisi. *İSMMMO Mali Çözüm*, Mart-Nisan, 31-55.
- [106]. Şahin, S. (2014). *Vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerindeki etkiler: Erzincan örneği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas.
- [107]. Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2006). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları.
- [108]. Şenyurt, İ. (2008). Türkiye'deki vergi aflarının nedenleri ve sonuçları. *Vergi Dünyası*, 319, 89-95.
- [109]. Taşkın, O., E. (Ed.). (2011). *Ceza hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset.
- [110]. Taşkın, Y. (2010). Vergi aflarının hukuki niteliği ve gerekçeleri. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 122-128.
- [111]. Tekin, A. Güner, T. ve Sağdıç, E. N. (2013). Vergi afları sonrasında vergi uyum süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2), 1-26.
- [112]. Temel, A., Boyar, E., ve Saygılı, Ş. (yy). Türkiye ekonomisinde yapısal değişim. *Planlama Dergisi*. 05.09.2018 tarihinde <http://www.kalkinma.gov.tr> adresinden alınmıştır.
- [113]. Tuay, E. Ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye'deki mükelleflerin vergiye bakışı*. Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:51. 03.04.2017 tarihinde www.gib.gov.tr adresinden alınmıştır.
- [114]. Türkay, İ. (2017). Vergi ve cezada idari başvuru yolu: Uzlaşma. 21.09.2018 tarihinde <https://vergialgi.net> adresinden alınmıştır.
- [115]. Uchitelle, E. (1989). The effectitiveness of tax amnesty programs in selected countries. *Federal Reserve Bank of New York*, 16, 48-53.
- [116]. Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- [117]. www.adaletbiz.com (2010). 6111 Sayılı Af Kanun Gerekçesi, 15.09.2018 http://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/6111/6111_say_l_kanun_gerekcesi.pdf adresinden alınmıştır.
- [118]. www.alomaliye.com (2015). Gelir İdaresi, 6552 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına dair kanun rehberi, 16.09.2018 tarihinde <http://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2015/07/6552-sk-rehberi.pdf> adresinden alınmıştır.
- [119]. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 02.11.2017 tarihinde www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf adresinden alınmıştır.
- [120]. www.bursa-smmmo.org.tr (2015). 06.07.2018 tarihinde <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/123DSE.pdf> adresinden alınmıştır.
- [121]. www.dunya.com. (2018). Yeni Vergi Barışına Kısa Bir Bakış, 18.09.2018 tarihinde <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-vergi-barisina-kisa-bakis/413985> adresinden alınmıştır.

- [122]. <https://www.imf.org/external/pubs/nft/books/2008/taxam/chpt1.pdf>
- [123]. www.emo.org.tr Belediye Borçlarının Terkin ve Tahkimi Hakkındaki 691 Sayılı Kanunun Sağladığı Faydalar. 28.05.2018 tarihinde http://www.emo.org.tr/ekler/f100b7b36092fb9_ek.pdf?dergi=15 adresinden alınmıştır.
- [124]. www.fortuneturkey.com (2014). Yeni torba yasa bir vergi affı mı? , 13.09.2018 tarihinde <http://www.fortuneturkey.com/yazarlar/leon-aslan-coskun/yeni-torba-yasa-bir-vergi-affi-mi-73> adresinden alınmıştır.
- [125]. Gelir İdaresi Faaliyet Rapor (2017), 21.09.2018 tarihinde http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf adresinden alınmıştır.
- [126]. www.hurriyet.com.tr (2015). Yapılandırmada tarihi rekor kırıldı, 16.09.2018 tarihinde <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/yapilandirmada-tarihi-rekor-kirildi-27890163> adresinden alınmıştır.
- [127]. www.ismmmo.org.tr (2003). İSMMMO Vergi Barışı Bülteni, 10.09.2018 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/4811/4811.pdf> adresinden alınmıştır.
- [128]. www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr (1993). Anayasa Mahkemesi 3787 Sayılı Kanun Hakkında İptal Kararı, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/99d8c4d1-7dda-49e5-af80-efee9839da2a?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> adresinden alınmıştır.
- [129]. www.muhasibeweb.com (2017). Vergi, Sgk, Oda ve Diğer Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Rehberi, 19.09.2018 tarihinde <https://muhasibeweb.com/7020-Sayili-Kanun-Yapilandirma-Rehberi-6008164> adresinden alınmıştır.
- [130]. www.tccb.gov.tr (2003). 4792 Sayılı Kanun İade Açıklaması, 10.09.2018 tarihinde <https://www.tccb.gov.tr/basin-aciklamalari-ahmet-necdet-sezer/1720/5526/4792-sayili-vergi-barisi-kanunu> adresinden alınmıştır.
- [131]. <https://www.tbmm.gov.tr> (1992). TBMM 19.Dönem Komisyon Raporu S.Sayısı: 53, 06.07.2018 tarihinde <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c005/tbmm19005048ss0053.pdf> adresinden alınmıştır.
- [132]. www.tbmm.gov.tr (2018). 557 sıra sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile www.tbmm.gov.tr (2018). Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı (1/944) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, 18.09.2018 tarihinde <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss557.pdf> adresinden alınmıştır.
- [133]. www.tbmm.gov.tr (1999). 4369 Sayılı Yasa Gerekçesi, 05.09.2018 tarihinde <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss135m.htm> adresinden alınmıştır.
- [134]. www.tbmm.gov.tr (2016). 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi, 17.09.2018 tarihinde https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=202552 adresinden alınmıştır.
- [135]. www.tbmm.gov.tr (2017). 7020 sayılı kanun gerekçesi, 19.09.2018 tarihinde <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss475.pdf> adresinden alınmıştır.
- [136]. www.vdk.gov.tr (2018). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu, 11.04.2018 tarihinde <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0> adresinden alınmıştır.

- [137]. www.verginet.net (2003). 4811 Sayılı Kanun Uygulaması, 10.09.2018 tarihinde https://www.verginet.net/dtt/11/4811SayiliVergiBarisiKanunuUygulamasi_5002.aspx adresinden alınmıştır.
- [138]. www.vergiport.com (2017). 7020 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanun rehberi, 19.09.2018 tarihinde http://www.vergiport.com/yayinlar/rehber/7020-sayili_bazi_alacaklarin_yeniden_yapilandirilmasina_iliskin_kanun_rehberi.pdf adresinden alınmıştır.
- [139]. www.vmhk.org.tr (2018). Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği. 07.09.2018 tarihinde <http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/> adresinden alınmıştır.
- [140]. Yalçın., H. ve Başer., A. (1996). Türkiye'deki mali aflar ve vergi sistemi üzerine etkileri. *Vergi Dünyası*, 173, 104-110.
- [141]. Yaraşır., S. (2013). Vergi afları ve Türkiye'deki vergi aflarının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 379, 175-187.
- [142]. Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). Vergi uyumsuzluklarında idari ve adli çözüm yolları, Kahramanmaraş vergi dairesi başkanlığında örnek çalışma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 11, 1-26.
- [143]. Yelman, E.(2017). Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının nedenleri ve 6736 sayılı kanunun mali yönden incelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 67-84.
- [144]. Yeniçeri, H. (2005). Vergi yükümlülerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının gelir düzeyine göre karşılaştırılması. *Sosyoloji Konferansları*, 31, 279-299.
- [145]. Yereli., A. B. ve Ata., A. Y. (2011). Vergi adaletine ulaşma yöntemleri çerçevesinde fayda ilkesinin teorik açıdan değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- [146]. Yetkiner, E. (2009). Yeni bir vergi affı: 5811 sayılı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması hakkında kanun. *Vergi Dünyası*, 330, 41-44.
- [147]. Yıldız, A. M. (2001). 414 nolu tahsilat genel tebliği çerçevesinde borçlu mükelleflere tanınan ödeme kolaylığına ilişkin esaslar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 150, 77-84.
- [148]. Yılmaz., S. (2017). Anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde vergi affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 263-301.
- [149]. Yumuşak., İ. (1997). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *Vergi Dünyası*, 188, 39-43.
- [150]. Yurdadoğ., V. ve Karadağ., N., C. (2017). Türkiye'de yapılan ampirik çalışmalar ışığında vergi aflarının değerlendirilmesi. *Eurasian Academy Of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, 8, 134-164.
- [151]. Yurdugül, H. (yy). Faktör analizinde KMO ve Barlett's Testi neyi ölçer? 20.02.2019 tarihinde <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~yurdugul/3/indir/Kuresellik.pdf> adresinden alınmıştır.
- [152]. Yüce, M. ve Gerçek, A. (1998). Mükellefin vergiye yaklaşımını belirleyen faktörler ile ilgili ampirik bir çalışma. *Sayıştay Dergisi*, 9(28), 20-31.
- [153]. 113 Sayılı Af Kanunu R.G. 28.10.1960/10641.
- [154]. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu R.G. 10.01.1961/10703.
- [155]. 218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa R.G. 23.02.1963/11342.
- [156]. 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği R.G. 05.09.1997/23101.

- [157]. 486 Sayılı Umuru Belediyeye Mütcellik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun R.G. 16.04.1924/70.
- [158]. 780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa 09.08.1966/12370.
- [159]. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu R.G. 11.08.1970/13576.
- [160]. 1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa R.G. 18.05.1974/14890.
- [161]. 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa R.G. 22.03.1981/17287.
- [162]. 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun R.G. 05.01.1982/17565.
- [163]. 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa R.G. 24.02.1983/17969.
- [164]. 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun R.G. 11.12.1985/18955.
- [165]. 3505 Sayılı Kanun R.G. 10.12.1988/20015.
- [166]. 3512 Sayılı Bütçe Kanunu R.G. 28.12.1988/20033.
- [167]. 3571 Sayılı Kanun R.G. 20.06.1989/20201.
- [168]. 3586 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa R.G. 07.02.1939/4126.
- [169]. 3689 Sayılı Kanun 20.12.1990/20731.
- [170]. 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun R.G. 03/04.1992/21191.
- [171]. 4530 Sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun R.G. 17.03.1944/5657.
- [172]. 4746 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu Ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun R.G. 09.04.2002/24721.
- [173]. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu R.G. 27.02.2003/25033.
- [174]. 5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa R.G. 27.05.1947/6616.
- [175]. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun R.G. 22.11.2008/27062.
- [176]. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun R.G. 28.07.1953/8469.
- [177]. 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı) R.G. 29.05.2013/28661.
- [178]. 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun R.G. 27.005.2017/30078.
- [179]. 7143 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun R.G. 27.03.2018/30373.

EKLER

SAYIN KATILIMCI, ANKETİMİZ MERSİN ÜNİVERSİTESİ YÜKSEK LİSANS TEZİNDE KULLANILACAKTIR. AMACIMIZ MÜKELLEFLERİN VE VERGİ DAİRESİ ÇALIŞANLARININ VERGİ AFLARINA BAKIŞ AÇILARINI GÖREBİLMEKTİR. PAYLAŞTIĞINIZ BİLGİLER SADECE BİLİMSEL ÇALIŞMADA KULLANILACAKTIR. HİÇBİR KURUM/KURULUŞ İLE PAYLAŞILMAYACAKTIR.

BELİRTİLEN YERLERE 'X' İŞARETİ KOYMANIZ YETERLİDİR.

Mükellef iseniz;

Cinsiyet	Yaşınız	Eğitim Durumunuz	Gelir Düzeyiniz	Kaç Yıldır Vergi Mükellefisiniz?	Hangi Mükellefiyet Türüne Mensupsunuz?
KADIN ()	1-20 ()	İlkokul ()	0-1500 ()	1-5 ()	Gelir Vergisi ()
ERKEK ()	21-30 ()	Ortaokul ()	1500-3000 ()	6-10 ()	Kurumlar Vergisi ()
	31-40 ()	Lise ()	3000-5000 ()	11-15 ()	HANGİ USULE TABİSİNİZ? Gerçek Usul () Basit Usul ()
	41-50 ()	Önlisans ()	5000-7500 ()	16-20 ()	
	51-60 ()	Lisans ()	7500-10000 ()	20 ve üzeri ()	
	60 ve üzeri ()	Yüksek Lisans veya Doktora ()	10000 ve üzeri ()	HANGİ GELİR UNSURUNA TABİSİNİZ? Ticari Kazanç () Zirai Kazanç () Serbest Meslek Erbabı ()	

Vergi dairesi çalışanı iseniz;

Cinsiyet	Yaşınız	Eğitim Durumunuz	Kaç Yıldır Maliye Bakanlığı Personelisiniz?	Unvanınız Nedir?
KADIN ()	1-20 ()	Lisans ()	1-3 ()	Gelir Uzman Yardımcısı ()
ERKEK ()	21-30 ()	Yüksek lisans veya Doktora ()	3-6 ()	Gelir Uzmanı ()
	31-40 ()		6-10 ()	Vergi Müfettiş Yardımcısı ()
	41-50 ()		10-15 ()	Vergi Müfettişi ()
	51-60 ()		15-20 ()	
	60 ve üzeri ()		20 ve üzeri ()	

VERGİ AFLARINA İLİŞKİN ANKET SORULARI	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1-Ülkemizde vergi cezaları caydırıcı düzeydedir.					
2-Ülkemizde vergi denetim ve incelemeleri yeterli düzeydedir.					
3-Sık uygulanan vergi afları mükellefin vergi ödevlerini aksatmaktadır.					
4-Vergi afları daha az çıkartılmalıdır.					
5-Vergi affı faydalı bir uygulamadır.					
6-Vergi afları yetersizdir; daha fazla çıkartılmalıdır.					
7-Vergi affı uygulamalarının hiç olmaması gerektiğini düşünüyorum.					
8-Vergi afları devlete gelir sağlamak için çıkartılmaktadır.					
9-Vergi afları bazı mükellefleri kayırmak amacıyla çıkarılmaktadır.					
10-Vergi afları mükellefin ödeme isteğini azaltan uygulamalardır.					
11-Vergi afları vergiye uyum sürecine ket vurmaktadır.					
12-Vergi afları vergide adaleti ve etkinliği bozmaktadır.					
13-Vergi aflarının mükellef ve devlet arasındaki ilişkiyi geliştirdiğini düşünüyorum.					
14-Vergi aflarını vatandaş/devlet ilişkisinde bir barış süreci olarak görüyorum.					
15-Vergi affı ile vergi kaçırın mükelleflere ödül verilmektedir.					
16-Vergi afları ödeme isteğini artıran uygulamalardır.					
17-Vergi affı vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.					
18-Vergi afları dürüst mükellefleri cezalandırmaktadır.					
19-Vergi afları vergi bilincinin zedelenmesine neden olmaktadır.					
20-Vergi afları vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir.					
21-Siyasi kaygılardan uzak, mükellef odaklı ve sık başvurulmayan vergi afları başarılı olabilir.					
22-Türkiye’de uygulanan vergi aflarını başarılı uygulamalar olarak görüyorum.					
24-Vergi afları sonrası kısa vadede hazinenin gelirinin arttığını; fakat uzun vadede gelirinin azaldığını düşünüyorum.					
23-Vergi afları sonrası hazinenin gelirinin arttığını düşünüyorum					
25-Önümüzdeki 1-2 yıl içinde tekrar vergi affı çıkacağını düşünüyorum.					
26-Vergi aflarının sık çıkarılması vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.					
27-Vergi afları vergi dairesi çalışanlarının performansını olumsuz etkilemektedir.					
28-Mükellefler tekrar vergi affı çıkacağı düşüncesi içerisinde hareket etmektedir.					
29-Türkiye’de vergi afları sistemli şekilde çıkarılan uygulama haline bürünmüştür.					
30-Vergi cezasıyla karşılaşan mükellef vergi affı çıkacağı düşüncesine kapılmaktadır.					

UZLAŞMAYA İLİŞKİN ANKET SORULARI	KESİNLİKLE KATILIYORUM	KATILIYORUM	KARARSIZIM	KATILMIYORUM	KESİNLİKLE KATILMIYORUM
31-Uzlaşma müessesinin adaletli kullanıldığını düşünüyorum.					
32-Uzlaşma müessesesi vergi borcunu kısmen de olsa erdirmesiyle vergi aflarına benzemektedir.					
33-Uzlaşma müessesesinin amacı dışında kullanıldığını düşünüyorum.					
34-Uzlaşma müessesinin olmaması gerektiğini düşünüyorum.					
35-Mükellefler uzlaşma yoluna gitmeyi alışkanlık haline getirmektedir.					
36-Uzlaşma müessesinin tarafsız olması koşuluyla olması 37- gerektiğini düşünüyorum.					
37-Türkiye’de uzlaşma müessesinin başarılı bir uygulama olduğunu düşünüyorum.					
38-Devlet, vergi aflarında olduğu gibi uzlaşmada da hazineye kısa vadede para sağlama amacı gütmektedir.					
39-Uzlaşma, vergi aflarında olduğu gibi mükellefle devlet arasındaki ilişkilerin güçlenmesini sağlamaktadır.					
40-Uzlaşma, vergi dairesinin yükünü artırmaktadır.					
KATKILARINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.					

VERGİ AFLARINA DAİR ANKETTE YER ALMAYAN DÜŞÜNCELERİNİZ VARSA BELİRTEBİLİRSİNİZ.

.....

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Ercan Yıldırım

Doğum Tarihi : 02.07.1992

E-mail : ercanyldrm@msn.com

Mesleği : İl Göç Uzman Yardımcısı

Öğrenim Durumu	Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
	Lisans	Maliye	Dumlupınar Üniversitesi	2011-2015
	Yüksek Lisans	Maliye	Mersin Üniversitesi	2016-2019
	Doktora			

ESERLER (Makaleler ve Bildiriler)

1. Turizmde Vergileme ve Teşvikler (32. Uluslararası Maliye Sempozyumu / Bildiri)