



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

VARLIK BARIŞI UYGULAMASININ VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİLERİ

Kaan PAK

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

VARLIK BARIŞI UYGULAMASININ VERGİ UYUMU ÜZERİNE ETKİLERİ

Kaan PAK

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

KABUL VE ONAY

Kaan Pak tarafından hazırlanan “Varlık Barışı Uygulamasının Vergi Uyumu Üzerine Etkileri” başlıklı bu çalışma, 14.12.2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Ali Tarkan ÇAVUŞOĞLU (Başkan)

Doç. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL (Danışman)

Prof. Dr. Osman Fatih SARAÇOĞLU (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof.Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihinden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihinden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

03/01/2024

KAAN PAK

1“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. Debi KONUKCU ÖNAL** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Kaan PAK

ÖZET

PAK, Kaan. *Varlık Barışı Uygulamasının Vergi Uyumu Üzerine Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2024.

Vergi afları, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin uyguladıkları ekonomi politikaları doğrultusunda kullandıkları mali araçlardan birisidir. Vergi afları kapsamı içerisinde bulunan varlık barışı programı, kişilerin yurt dışında veya yurt içinde bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları vb. varlıkların milli ekonomiye kazandırılması amacını taşımaktadır. Varlık barışı, vergi tahsilatı açısından değerlendirildiğinde başarılı bir uygulama olarak kabul edilmesine rağmen uygulanma amaçları ve mükellef davranışları üzerinde ortaya çıkardığı negatif etkiler açısından değerlendirildiğinde eleştirilmektedir.

Bu çalışma, devletin hem finansman eksikliğini gidermek hem de vatandaşların kayıt dışı bulunan gizli varlıklarının kayıt altına alınması amacıyla uyguladığı vergi affı programlarından biri olan varlık barışının, mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkilerini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Çalışmada varlık barışının Türkiye'deki 4811, 5811, 6111, 6486, 6552, 6736, 7143 ve 7417 vergi affı kanunlarındaki uygulamalarının vergi uyumu ve vergi tahsilatları ile olan etkileşimleri değerlendirilmektedir. Belirlenen amaç doğrultusunda varlık barışının Türkiye uygulamalarının yanında dünya ülkelerinden bazılarının da uygulama örnekleri ve amaçları incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler

Vergi Affı, Vergi Uyumu, Varlık Barışı Kanunu

ABSTRACT

PAK, Kaan. *The Effects of Voluntary Compliance Practice on Tax Compliance*, Master's Thesis, Ankara, 2024.

Tax amnesties are one of the financial tools used by developed and developing countries in line with their economic policies. The voluntary disclosure program, which is within the scope of tax amnesties, aims to bring people's money, gold, foreign currency, securities and other capital market instruments assets abroad or domestically into the national economy. Although the voluntary disclosure program is considered a successful practice when evaluated in terms of tax collection, it is criticized in terms of its implementation purposes and the negative effects it has on taxpayer behavior.

This study was conducted to reveal the effects of voluntary disclosure, which is one of the tax amnesty programs implemented by the state to eliminate the lack of financing and to record the unregistered secret assets of citizens, on taxpayers' tax compliance. In the study, the interactions of the implementation of the voluntary disclosure program in tax amnesty laws 4811, 5811, 6111, 6486, 6552, 6736, 7143, 7417 in Turkey with tax compliance and tax collections are evaluated. In line with the determined purpose, in addition to the applications of the voluntary disclosure program in Turkey, application examples and purposes of some of the world's countries were examined.

Keywords

Tax Amnesty, Tax Compliance, Voluntary Disclosure Program

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY.....	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
TABLOLAR DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM:VERGİ AFFI VE VARLIK BARIŞININ TANIM VE KAPSAMI	3
1.1. AF KAVRAMI	3
1.2. MALİ AF	4
1.3. VERGİ AFFI	4
1.4. VERGİ AFLARINA BAŞVURULMA NEDENLERİ.....	6
1.4.1. Siyasi Nedenler.....	6
1.4.2. Ekonomik Nedenler	6
1.4.3. Mali Nedenler.....	7
1.4.4. Psikolojik Nedenler	7
1.4.5. Sosyal Nedenler.....	8
1.4.6. Teknik ve İdari Nedenler	8
1.5. VERGİ AFFINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER	8
1.5.1. Vergi Affını Destekleyen Görüşler.....	9

1.5.1.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Olumsuzluklar Sonrası Af	9
1.5.1.2. Vergi Tahsilatını Hızlandırması Açısından Af	10
1.5.1.3. Vergi Mevzuatının Anlaşılamaması Açısından Af	11
1.5.1.4. Denetim Yetersizliği Açısından Af.....	11
1.5.1.5. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükü Açısından Af	12
1.5.1.6. Vergi Suçlarının Diğer Suçlar ile Karşılaştırılması Açısından Af	13
1.5.1.7. Vergi Uyum Açısından Af.....	13
1.5.2. Af Karşıtı Görüşler	14
1.5.2.1. Vergi Aflarının Vergi Uyumunu Azaltması Açısından Af.....	14
1.5.2.2. Adalet ve Eşitlik İlkelerine Olumsuzluk Açısından Af	14
1.5.2.3. Vergi Suçlarının Tasarlanarak İşlenmesi Açısından Af-Affa Layık Değildir Görüşü	15
1.5.2.4. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükü Açısından Af	16
1.5.2.5. Vergi Affı Karşıtı Diğer Görüşler.....	16
1.6. VARLIK BARIŞI.....	17
1.7. VARLIK BARIŞI VE VERGİ AFFI İLİŞKİSİ.....	18
2. BÖLÜM: VERGİ UYUMU KAVRAMI VE AÇIKLAMASI.....	20
2.1. VERGİ UYUMU	20
2.2. VERGİ UYUMSUZLUĞU.....	21
2.3. VERGİ UYUMSUZLUĞUNUN TÜRLERİ	22
2.3.1. İradi Uyumsuzluk	22
2.3.2. İrade Dışı Uyumsuzluk	23
2.4. VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	23
2.4.1. Ekonomik Faktörler.....	23
2.4.1.1. Ödeme Gücü.....	23
2.4.1.2. Kayıt Dışı Ekonomi	25
2.4.1.3. Ekonomik İstikrarsızlık ve Enflasyon	26
2.4.1.4. Serbest Piyasa Koşulları ve Rekabet Ortamı	27

2.4.1.5. Gelir Düzeyi	28
2.4.2. Sosyal ve Demografik Faktörler	29
2.4.2.1. Eğitim Düzeyi.....	29
2.4.2.2. Yaş.....	30
2.4.2.3. Cinsiyet	31
2.4.2.4. Meslek veya Faaliyet Kolu.....	32
2.4.2.5. Medeni Hal.....	33
2.4.2.6. Yaşanılan Sosyal Çevre	34
2.4.3. Dini ve Ahlaki Faktörler	34
2.4.3.1. Dini İnanç	34
2.4.4. Psikolojik Faktörler	35
2.4.4.1. Vergi Ahlakı	35
2.4.4.2. Vergi Bilinci.....	36
2.4.4.3. Diğer Mükelleflerin Tutumu.....	37
2.4.4.4. Verginin Yerinde Kullanılıp Kullanılmadığı.....	38
2.4.5. Siyasi Faktörler.....	39
2.4.5.1. Vatandaşların Devlet Yönetimine Olan Güveni	39
2.4.6. Vergi İdaresi ile İlgili Faktörler.....	41
2.4.6.1. Vergi Oranları ve Vergi Sayısı	41
2.4.6.2. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı	43
2.4.6.3. Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler	44
2.4.6.4. Vergi Dairesi Mükellef İlişkisi.....	45
2.4.6.5. Vergi Adaleti	46
2.4.6.6. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı	48
2.4.6.7. Vergi Mevzuatının Sık Sık Değiştirilmesi	49
2.4.6.8. İstisna ve Muafiyetlerin Fazlalığı	50
2.4.6.9. Mali Müşavirlik İşletmesi ve Vergi Danışmanlığı	51
2.5. VERGİYE UYUM SAĞLANMASININ FAYDALARI	52

2.6. VERGİYE UYUM SORUNUNUN SONUÇLARI.....	52
2.6.1. Vergi Kaçakçılığı.....	53
2.6.2. Vergiden Kaçınma.....	56
2.6.3. Aylaklığı Tercih Etme (İkame Etkisi).....	58
2.6.4. Verginin Yansıtılması	58
2.6.5. Tüketimi Kısma	60
2.6.6. Yatırımdan Vazgeçme	60
2.6.7. Geç Ödeme.....	61
2.7.VERGİ AFFININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	61
3. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE VARLIK BARIŞI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ, DÜNYA ÖRNEKLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI	64
3.1. TÜRKİYEDE VARLIK BARIŞI UYGULAMALARI.....	64
3.1.1. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu.....	64
3.1.2. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	66
3.1.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu	71
3.1.4. 6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.....	73
3.1.5. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun.....	74
3.1.6. 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması il Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	77
3.1.7. 7417 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	78
3.2. TÜRKİYEDEKİ VARLIK BARIŞI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	80
3.3. DÜNYADA VARLIK BARIŞI UYGULAMALARI	85
3.3.1. Kuzey Amerika Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları	85
3.3.1.1. ABD’de Varlık Barışı Uygulamaları	85
3.3.1.2. Kanada’da Varlık Barışı Uygulamaları	88

3.3.2. Güney Amerika Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları	90
3.3.2.1. Brezilya’da Varlık Barışı Uygulamaları	90
3.3.2.2. Arjantin’de Varlık Barışı Uygulamaları	92
3.3.3. Avrupa Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları	93
3.3.3.1. İtalya’da Varlık Barışı Uygulamaları	93
3.3.3.2. Hollanda’da Varlık Barışı Uygulamaları	95
3.3.3.3. İsviçre’de Varlık Barışı Uygulamaları.....	98
3.3.4. Asya Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları.....	101
3.3.4.1. Rusya’da Varlık Barışı Uygulamaları.....	101
3.3.4.2. Hindistan’da Varlık Barışı Uygulamaları	102
3.3.4.3. Endonezya’da Varlık Barışı Uygulamaları	104
3.3.5. Afrika Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları.....	106
3.3.5.1. Nijerya’da Varlık Barışı Uygulamaları.....	106
3.3.5.2. Güney Afrika’da Varlık Barışı Uygulamaları	107
3.3.6. Avustralya Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları.....	109
3.4. UYGULAMA SIKLIKLARINA GÖRE ÜLKELERİN VARLIK BARIŞI	
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	112
3.4.1. Vergi Aflarını Az Uygulayan Ülkelerin Değerlendirilmesi	112
3.4.2. Vergi Aflarını Sık Uygulayan Ülkelerin Değerlendirilmesi.....	115
SONUÇ.....	119
KAYNAKÇA.....	122
EK 1: ORJİNALLİK RAPORU.....	129
EK 2: ETİK KURUL MUAFİYET FORMU.....	130

KISALTMALAR DİZİNİ

GSMH: Gayrisafi Milli Hasıla

GSYİH: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

ÜFE: Üretici Fiyatları Endeksi

IRS: Individual Revenue Service

OVDP: Offshore Voluntary Disclosure Program

AEOI: Automatic Exchange Of Information

VAİDS: Voluntary Assets and Income Declaration Scheme

SARS: South African Revenue Service

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları	11
Tablo 2: 4811 Sayılı "Vergi Barışı" Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilat Tutarları.....	65
Tablo 3: 5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu Tahsilat Rakamları	68
Tablo 4: 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Yurt İçinden Beyan Edilen Varlık Bilgileri	69
Tablo 5: 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Yurt Dışından Beyan Edilen Varlık Bilgileri	69
Tablo 6: 2009 Yılı Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı Bilgileri.....	70
Tablo 7: 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Pişmanlık ve Kendiliğinden Yapılan Beyan Bilgileri.....	72
Tablo 8: Birinci Varlık Barışı ve İkinci Varlık Barışı Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar.	73
Tablo 9: Yabancı Banka Hesaplarının Konumu, 2009 OVDP.....	87
Tablo 10: Hollanda’da Varlıkların Gönüllü İfşa Edilmesi Üzerine Uygulanan Ceza Oranlarının Yıllar İtibariyle Dağılımı.....	96
Tablo 11: Yıllar İtibariyle Hollanda’da Uygulanan Gönüllü Uyum Affı Verileri.....	97

GİRİŞ

Kamu harcamalarının finansmanı açısından en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergi, devletin egemenlik gücünü kullanarak ülke sınırları içerisinde yaşayan kişilerden aldıkları zorunlu ve karşılıksız ödeme olarak tanımlanmaktadır. Tarih boyunca toplumun ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kişilerin gelirlerinin belli kısımlarına yöneticiler tarafından el konulmuştur. Devletler, vergi tahsilatını geçmiş dönemlerde daha çok dini ve ahlaki duygular üzerine inşa ederek etkinliği sağlamaya çalışırken günümüzde bu olguların yerini yasalar almıştır. Devletler, kanun ile belirlenen kurallara uygun olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak vergi ödemelerini tahsil etmektedir.

Vergi borcunu ortadan kaldıran en etkili ve kolay yol, mükellefin vergi borcunu ödemesidir. Mükellefin vergi borcunu ödemeye karşı olan tavrı vergi uyumu olarak adlandırılmaktadır. Devlet açısından önemli bir gelir kaynağı olan vergiler, kişilerin kullanılabilir gelirlerini azaltarak yük ve baskı unsuru haline gelebilmektedir. Bu durum vergilemenin gelir ve ikame etkileri sebebiyle kişilerin vergi uyumlarının düşmesine sebep olabilmektedir. Toplumda vergi uyumunun düşük olması, mükelleflerin farklı yollar ile vergi ödemekten kaçınma davranışı içerisinde bulunmalarına sebep olmaktadır. Mükelleflerin vergi ödemekten kaçınmaları nedeniyle devletin vergi tahsilatında meydana gelen aksamalar, devlet bütçesini ve dolayısıyla kamu harcamalarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Devlet ilk olarak vergi tahsilatını hızlandırmak, kendi yetersizliği ve mükelleflere kötü etkisi olan programların etkilerini düzenlemek, olağanüstü dönemlerden etkilenen mükelleflere kolaylık sağlamak, vergi mükelleflerinin vergi uyumlarını arttırmak veya politik sebepler nedeniyle vergi alacağının bir kısmından veya tamamından uyguladığı vergi affı programları ile vazgeçebilmektedir. Vergi affı, vergi borçlarını ödemeyerek vergi kanunlarını ihlal eden kişilere uygulanan idari ve yasal yaptırımları ortadan kaldıran, kısa dönemde devletin finansman ihtiyacını karşılayan bir uygulama olarak tanımlanabilmektedir.

Vergi affı kanunları içerisinde yer alan varlık barışı programı ülkemizde son dönemde çıkarılan tüm af kanunlarında uygulama alanı bulmaktadır. Varlık barışı uygulaması sonucunda ulaşılmak istenilen amaç, milli varlıkların ekonomiye eklenmesi ve gizli varlıkların sisteme kaydedilmesidir. Mükellefler tarafından ülke içerisinde veya başka ülkelerde gizli şekilde tutulan varlıkların ortaya çıkarılmasını amaçlayan varlık barışı programı, özellikle ekonomik kriz dönemlerinde ülkeler tarafından yeni kaynak yaratma niteliğiyle kullanılan bir ekonomi politikası olarak değerlendirilmektedir.

Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi aflarının ve varlık barışı programının, vergi uyumu düşük mükelleflere vergisel avantajlar sağladığı bilinirken, vergi uyumu yüksek mükelleflerin vergi moralini düşürdüğü kabul edilen bir gerçektir. Bu kapsamda vergi affı uygulamaları içerisinde yer alan varlık barışı programının vergi uyumu üzerindeki etkisi çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Çalışma üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde, vergi affı ve varlık barışı kavramları teorik açıdan açıklanmıştır. İkinci bölümde vergi uyumu kavramı, vergi uyumunu etkileyen faktörler ve vergiye uyum sorununun sonuçları hakkında bilgiler yer almaktadır. Son olarak üçüncü bölümde, Türkiye’de 2000 yılından sonra uygulanan, vergi afları içerisinde bulunan varlık barışı programlarının kapsamı, gerekçeleri ve süreleri, tahsilat hedefleri ve tahsilat miktarları, sağladıkları kolaylıklar ve mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkileri incelenmiş olup, seçili ülkelerde uygulanan varlık barışı programları ile benzerlikleri ve farklılıkları değerlendirilmiştir.

1. BÖLÜM

VERGİ AFFI VE VARLIK BARIŞININ TANIM VE KAPSAMI

1.1. AF KAVRAMI

Yunanca kökenli ‘amnestie’ kelimesinin karşılığı olan af kavramı, aynı zamanda affetmek ve unutmak anlamlarına da gelmektedir. Türk Dil Kurumu’na göre af; “bir suçu, bir kusuru veya hatayı bağışlamak” olarak ifade edilmektedir (TDK, 2017). Tanımdan hareketle af kavramı, cezai yaptırım gerektiren suç, hata veya yanlışın affedilmesi, herhangi bir cezai yaptırım uygulanmaması, gerçekleşmiş veya gerçekleşecek cezalardan feragat edilmesi anlamına gelmektedir. Uygulanan af sonucunda cezanın veya yaptırımın tamamının ortadan kaldırılacağı gibi cezanın bir bölümünün silinmesi, cezanın süresinin azaltılması veya cezanın miktarının azaltılması gibi sonuçlarda ortaya çıkabilmektedir.

Kelime anlamı olarak bir hatayı veya suçu affetmek olan af, geniş anlamıyla suç doğuran olayların ortadan kalkmasına yönelik bir faaliyet olarak açıklanmaktadır (Bülbul, 2003, s. 207). Af, “hakkın feragat edilmesi” anlamında, ilgili devlet kurumları tarafından uygulanan cezaların azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılması anlamına gelir (Çetin, 2007, s. 171-187).

Ülkemizde af yetkisi 1982 Anayasasının 87. maddesi göre Türkiye Büyük Millet Meclisine aittir. Anayasanın 87. maddesi; “ Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin 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 antlaşmaların 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.” olarak düzenlenmiştir.

Hukuk sisteminde af, genel af ve özel af olarak Türk Ceza Kanunu’nun 97. ve 98. maddelerinde karşımıza çıkmaktadır. Genel af, suçun ve suç sonucunda oluşan cezanın tüm sonuçlarıyla ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Genel af sonucunda suç kabul edilen durumun ortadan kalması ile, suç ile ortaya çıkan cezai durumda ortadan kalmaktadır. Özel af

ise suçu ortadan kaldırmamakta, yalnızca suç sonucunda ortaya çıkan cezai durumu ortadan kaldırmakta, azaltmakta veya değiştirmektedir.

Affin kaynağı anayasadır. Af teknik yönleri tarafından Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna ek olarak af Vergi, İdare ve Borçlar Hukukunda da uygulama alanı bulmaktadır. Özellikle Vergi Hukuku alanında söz edilen ve uygulanan af, mali af ve vergi affı olmak üzere iki farklı kavram olarak adlandırılmaktadır.

1.2. MALİ AF

Mali af kavramı, içerisinde vergi affını da kapsadığından geniştir ve içerik olarak belirsizdir. Mali af, vergilerin yanı sıra kamuyla alakalı para cezaları, SGK cezaları, genel sağlık sigortası prim borcu, özel hukuk ilişkisinden doğan mülk ve teşebbüslerden kazanılan gelirler, çiftçilere verilen krediler vb. birçok alanı kapsamaktadır.

Mali af, mükelleflerin kayıt dışı faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlarının kanunlar kapsamında kayıtlı hale getirilmesi, mükelleflerin affedilmesi, çeşitli yollar ile yurt dışına çıkarılan varlıkların yerli ekonomiye kazandırılması, geçmişten kalan vergi borçlarının affedilmesi için uygun ortamın sağlanması açısından alınan idari, yasal ve sosyo-ekonomik önlemlerin tamamı olarak ifade edilmektedir (Bagirzadeh, 2009, s. 16-24).

1.3. VERGİ AFFI

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken uyması gereken usul ve esaslar vardır. Bu usul ve esaslar 213 sayılı Vergi Usul Kanununda detaylı olarak ele alınmıştır. Mükelleflerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen bu usul ve esaslara uygun davranmamaları sonucunda özgürlüğü bağlayıcı nitelikte olmayan parasal cezalar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Kanuna uygun olmayan mali suçların vergi daireleri tarafından tespit edilmesi sonucunda, suç işleyenlere vergi daireleri tarafından cezai yaptırım uygulanmaktadır. Tam olarak bu parasal cezalar durumunda vergi afları karşımıza çıkmaktadır.

Vergi affı, vergi kaçırان bireylerin veya firmaların, bu davranışlarından dolayı karşılaştıkları cezaların bir kısmına veya tamamına maruz kalmadan, geçmiş dönemlerden gelen ve ödemedikleri vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerine izin vermek olarak tanımlanabilir (Alm & Rath, 1998). Diğer bir ifade ile devletin vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler üzerine uygulayacağı yaptırımlardan vazgeçmesi olarak tanımlanabilir. Benzer bir ifade ile vergi affı, faizler ve cezalar dahil olmak üzere mükellefin yerine getirmediği vergisel

yükümlülükler üzerine yapılan vergi kovuşturmalarından vazgeçilmesi veya belirli bir süreliğine denetimlerin sınırlandırılması olarak ifade edilmektedir (Malherbe, 2011, s. 73-78).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında vergi affı kavramı direkt olarak yer almamaktadır. Vergi afları, vergisel işlemler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Vergi afları kanun ile uygulamaya konmaktadır. Devletin egemenlik gücünü kullanarak, vergi ödevlerini yerine getirmeyen veya vergi kanunlarına aykırı hareket eden gerçek ve tüzel kişilere uygulanması gereken idari veya hukuki yaptırımlardan vazgeçmesi olarak tanımlanabilmektedir. Duygusal olarak ise vergi affı, devletlerin tahsil etmesi gereken alacaklarını sineye çekmesi, alacak hakkından vazgeçmesi veya alacağı olduğu kişilere iyilik yapması olarak tanımlanabilir.

Vergi afları mükellefler açısından toparlanma, borçların ortadan kalkması, geçmişlerini temizleme ve vergisel çerçevede devlet ile arasını düzeltme anlamlarına gelebilmektedir. Olumsuz olarak ise vergi afları mükelleflere bahane oluşturmakta, mükelleflerin sürekli af beklentisi içerisinde girmesine neden olmakta, dolayısıyla cezaların caydırıcılığını ve etkinliğini azaltmaktadır. Mükelleflerin af beklentisine olan güvenleri sebebiyle vergi ödemelerini ertelemeleri hem devletin vergi kaybına uğramasına hem de yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren diğer mükelleflerin olumsuz etkilenmesine, devlete karşı olan güven ve adalet duygularının zedelenmesine neden olmaktadır.

Vergi afları genellikle tek seferlik ve kısa süreli olarak uygulama bulurken bazı durumlarda daha uzun süreleri kapsayarak, tekrar edecek şekilde de uygulanabilmektedir. Vergi afları genellikle kısa süreli olarak uygulanır. Vergi affından faydalanma gönüllü olarak gerçekleşir, fakat vergi affından faydalanmayanlar, af sonrası yapılan denetimlerde tespit edilirse daha fazla ceza ile karşılaşabilmektedir (Luitel & Sobel, 2007, s. 19-38).

Vergi affı uygulamaları, mükelleflere sağladıkları faydalar açısından üç şekilde açıklanabilir (Franzoni, 1996, s. 1-18): Beyan Affı, Mükelleflere, beyan ettikleri vergileri yenileme, vergi beyannameleri gerçeğe uygun hale getirme, ödemedikleri veya eksik ödedikleri vergi borçlarının cezalarını azaltarak ödeme ve usulsüzlükten kurtulma imkânı tanımaktadır. İnceleme Affı: Vergi affı uygulamalarından faydalanan mükellefler, bu aflar sayesinde gelecekte yapılacak inceleme ve denetimlerden muaf olacaklarını düşünmektedir. Vergi aflarından faydalanan mükellefler için vergilendirilebilir gelirlerinin kaynağı veya miktarı denetim kapsamına alınmaz. Kovuşturma Affı: Vergi affı uygulamalarından faydalanan mükellefler için devlet, beyan etmedikleri vergiler için karşılaşacakları vergi cezalarından vazgeçmektedir.

1.4. VERGİ AFLARINA BAŞVURULMA NEDENLERİ

1.4.1. Siyasi Nedenler

Vergi aflarına oluşturulması ve afların uygulama alanlarının belirlenmesinin yetkisi siyasi karar alıcıların elindedir. Durumun böyle olması af uygulamalarının siyasi sebeplere ve düşüncelere dayanmasına neden olmaktadır. Seçmen iradesiyle göreve gelen siyasiler, kendilerini destekleyenlere karşılık olması, diğer seçimlerdeki oyları garanti altına almak ve çıkar ve baskı gruplarının baskıları gibi nedenler yüzünden vergi kanunu çıkarabilmektedir. Siyasiler vergi affı uygulamaları ile seçmenler ile aralarındaki ilişkiyi iyi tutmayı, kendilerine oy vermeyen diğer seçmenler ile barışmayı, toplumdaki olumsuzlukları aşmayı hedeflemektedir. Aynı zamanda siyasiler, af uygulamasını kısa vadede finansman elde etmek için de kullanabilmektedir.

Geçmişte, devletlerin vergi aflarını uygulamalarındaki temel amaç, afların gelir arttırıcı etkisinin bulunmasıydı. Günümüzde devletlerin bütçe açıkları yaşaması affın amacının değişmesi ile sonuçlanmıştır. Devletlerin yaşadıkları bütçe açıklarını kapatmak amacıyla kamu harcamalarını kısıması ve vergileri arttırması gerekmektedir. Böyle bir ortamda mükellefler siyasileri hedef almakta ve eleştirmektedir. Siyasiler, yeniden seçilebilmek amacıyla af uygulamalarını alternatif bir politika olarak kullanmaktadır (Luitel & Sobel, 2007, s. 19-38). Siyasi ve ekonomik kriz dönemlerinde oluşan istikrarsız duruma engel olmak, toplumda birlik ve beraberliğin sağlanması, siyasi karar alıcıların oy kaygılarından kaynaklanan ve eski yönetimlerden devrenden kötü durumların önlenmesi, yeni seçilen siyasilerin acil finansman ihtiyacını karşılamak istemesi gibi nedenler vergi aflarının siyasi nedenleri arasında yer almaktadır.

1.4.2. Ekonomik Nedenler

Ekonomik kriz dönemlerinde devletler, krizin etkilerini minimum seviyede tutabilmek için finansman arayışı içerisine girmektedirler. Bu finansman ihtiyacının karşılanmasında vergi afları önemli bir rol oynamaktadır. Kriz dönemlerinde bireyler güçlüklerle karşılaşmakta, vergi yükümlülüklerini yerine getirememektedir. Vergi borçlarını ödeyemeyen mükellefler gecikme zammı ve gecikme faizi ile karşılaşmakta, borç yükleri daha da artmaktadır. Bu durum mükellefler açısından iş süreçlerini sonlandırma sorununu, devletler açısından ise vergi tahsilatı yapamıyor olmak, kaynak yetersizliği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Devletler af

politikaları ile hem zorluk yaşayan ve bunalıma giren mükelleflere mali nitelikli ekonomik destek vermiş olur hem de kendi açısından karşı karşıya kaldığı kaynak yetersizliği sorununu çözmeye çalışmaktadır. Vergi afları sonucunda kısa süre içerisinde bütçe gelirleri artma eğilimi göstermektedir (Luitel & Sobel, 2007, s. 19-38).

1.4.3. Mali Nedenler

Karar vericiler tarafından vergi affı uygulamasının kullanılmasının temel nedeni, sürekli artan gelir ihtiyacını karşılamaktır. Diğer bir mali neden ise tahsili mümkün olmayan borçların af kapsamına alınarak bir kısmının veya tamamının tahsil edilmesini sağlamaktır. Tahsil edilen alacaklar ile kamu gelirleri ve giderleri arasındaki fark kapatılmaya çalışılarak vergi alacaklarının vaktinde toplanması hedeflenmektedir.

1.4.4. Psikolojik Nedenler

Vergi affına sebep diğer nedenlerin başarılı olabilmesi için vergi affının psikolojik nedenlerinin özenle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi affı uygulamaların başarılı olabilmesi için ilk olarak hükümetlerin uyguladıkları vergi affı uygulamalarını mükelleflere doğru ve net şekilde aktarması gerekmektedir. Afların kendilerine fayda sağlayacağını düşünen mükellefler, uygulamalara daha olumlu bakmaktadır. Durumun böyle olması mükelleflerin vergi aflarını benimsemesine ve affa katılım duygularının oluşmasına neden olmaktadır.

Hükümetler af uygulamalarına başvurarak mükellefleri psikolojik olarak baskı altına almayı hedefleyebilmektedir. Mükelleflerin af uygulamalarını kendileri açısından avantaja dönüştürebilmek için arayış içerisine girmektedir. İlk olarak mükelleflerin reel olarak kayıt altına almadıkları, gizli olarak sahip oldukları varlıkları beyan etmek için vergi affı uygulamalarını fırsat olarak görebilmektedir. Mükellefler kendilerine uygulanan vergi aflarını kullanarak sahip oldukları bu gizli varlıkları kayıt altına almış olmakla birlikte kendilerini yasal olmayan bu durumdan da kurtarmış olacaktır. İkinci bir durum ise mükelleflerin vergi affı uygulamasından sonra denetimlerin artacağı, cezaların ağırlaşacağı psikolojisi ile gündemde olan vergi aflarını değerlendirip sorumluluklarını yerine getirmeyi hedeflemesidir. Bu psikoloji hem mükelleflerin geçmiş borçlarını af kapsamına sokmasına hem de geleceğe yönelik ödev ve sorumluluklarına daha ciddi ve özenli olarak yaklaşmalarına neden olacaktır.

1.4.5. Sosyal Nedenler

Vergi affı uygulamasının sosyal nedenlerinin başında, vergi ödevlerini yerine getirmeyen veya eksik getiren, aynı zamanda denetlenmeyen mükellefler ile kamu idaresi tarafından denetime tutulan mükellefler arasındaki eşitsizliğin önüne geçmek bulunmaktadır. Vergi borçlarını yerine getirmeyen mükellefler vergi afları sayesinde geçmişlerini temizleyerek, vergi ceza ve yüklerinden kurtulmayı hedeflemektedir. Bu hedef doğrultusunda denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler arasındaki eşitsizlik ortadan kaldırılmış olacaktır.

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri sonucundan oluşan olumsuz etkili baskıyı minimum seviyeye indirmek içinde vergi affı uygulamalarına başvurulmaktadır. Mükellefler yalnızca vergi yükümlülüklerini yerine getirmediği nedeniyle kabahatli olarak görülüp, mali yaptırım ile karşılaşabilmektedir. Af uygulaması ile bu tarz yaptırımları mükellef lehine kaldırıp, sosyal eşitliğin sağlanması konusunda etkili bir uygulama yapılabilmektedir.

1.4.6. Teknik ve İdari Nedenler

Afların çıkarılma nedenlerinden bir tanesi de vergi idareleri ve vergi yargısından kaynaklanan sorunlardır. Vergi idaresi ve vergi yargısının iş yoğunluğunun fazla olmasından kaynaklanan yetersizlik, vergi affının teknik ve idari nedeni olarak adlandırılmaktadır. Mükellef sayılarının giderek artması, karmaşık dosyaların çokluğu, yeterli ve etkili çalışma alanlarının yokluğu, nitelikli personel eksikliği gibi nedenler vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün artmasına neden olmaktadır. Artan iş gücü ile vergi daireleri fonksiyonlarını yerine getirememekte ve bunun sonucunda etkinlik ve verimlilik düşmektedir.

Vergi idaresi ve vergi yargısının yoğun çalıştığı kabul edilebilir bir gerçektir. Fazla iş yükü sonucunda kamu alacaklarının takip edilmesi ve tahsilinin uzun sürmesi vergi aflarının teknik ve idari nedenleri arasında yer almaktadır. Vergi idarelerinin mükellefleri denetim oranının düşük olmasından dolayı toplumda eşitsizlik ve adaletsiz bir ortam oluşmaktadır. Eşit olmayan ve adaletsiz ortam vergi borçlarının affedilmesi hususunun diğer bir nedenidir.

1.5. VERGİ AFFINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Af uygulaması, toplumun genelinde sıklıkla tartışma konusu olmaktadır. Toplumun bir bölümüne göre af uygulamaları; toplumsal yaşam ile kanunların uyumunun sağlanması veya kanunların ve kuralların getirdiği yaptırımların şiddetini azaltması bakımından başarılı bir

uygulama olarak kabul edilmektedir. Diğer bir kesime göre ise af uygulamasının cezaların net ve kesin olmasına aykırı olması veya kişilerin af uygulamasını kullanarak kanunlara karşı gelmesi durumu yüzünden kanunların suçu önleme özelliğinin zedelenmesine sebebiyet vermesi açısından uygulamayı başarısız olarak görmektedir.

Vergi hukukunda affı savunan kesim, vergi afları sonrasında devletin kısa vadede elde edeceği tahsilat ile kamu gelirlerini arttıracığı, artan gelirler ile de acil finansman ihtiyacının karşılanabileceği görüşünü savunmaktadır. Aynı zamanda vergi idareleri üzerindeki iş yükünün azalacağı ve etkinliği artıracığı düşüncesiyle vergi afları desteklenmektedir.

Vergi affı uygulaması ile devlet, vergi ceza gelirlerinden vazgeçmiş olmaktadır. Bu vazgeçiş vergi kaçırانlar dahil tüm mükellefler için, vergi ödevlerini barışçıl şekilde yerine getirmeleri açısından imkân yaratmaktadır (Kellner, 2004, s. 339-346).

Vergi affı uygulaması ile ortaya çıkan fayda ve zararlar şöyle sıralanabilir (Torgler, 2003):
Faydaları: Hükümetler açısından kısa sürede ek kazanç kaynağıdır, vergilendirilebilir alanı genişletir, vergi kaçırان mükelleflerin dürüst olmasını sağlar, istemeden “vergi suçlusu” damgası yiyen mükelleflerin durumlarını düzeltmeleri için fırsat yaratır, vergi sistemi değişikliklerinde, devletin kısa sürede gelir elde etmesini sağlar, devletin vergi kaçakçılığı ile mücadele etmesi konusunda fayda sağlar, vergileme maliyetlerini azaltır, mükelleflerin vergi uyumunu artırır. Maliyetleri: Vergi ödevlerini tam ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin vergi uyumunu azaltır, hükümetin vergi tahsilatını gerçekleştiremediği için başarısız olduğunu ortaya çıkarır, kişilerin ileride vergi affı beklentisine girerek vergi ödevlerini yerine getirmemelerine neden olabilir, kişilerin vergi kaçakçılığını ciddi bir suç olarak görmemelerine neden olabilmektedir.

1.5.1. Vergi Affını Destekleyen Görüşler

1.5.1.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Olumsuzluklar Sonrası Af

Siyasi, ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde af uygulaması gerekli olabilmektedir. Bunun nedeni bu tarz durumlarda olağan dönemler için hazırlanmış yasaların etkinliğinin düşük olmasıdır. Bunalım dönemlerinde, içinde bulunulan duruma uygun kanunlarla ve uygulamalarla çözüm aranmalı, doğru adımlar atılmalıdır. Ekonomik ve mali kriz dönemlerinde çıkarılan af uygulamaları ile adaletsizlikler ve hatalar giderilerek toplumsal

barış hedeflenmektedir. Yine bu dönemlerde çıkarılan af yasaları ile hem mükellefler rahatlatılmakta hem de devlet hazinesi için bir gelir yaratılmaktadır.

Ülkelerin iç karışıklıkları, siyasal ve yönetsel problemler, devrimler, ihtilaller gibi sorunlar sonucunda ortaya çıkan olumsuz etkilerin önlenmesi veya hasarın en az düzeyde tutulması amacıyla af uygulamalarına başvurulabilmektedir. Ayrıca olağanüstü dönemlerde çıkarılan ek vergi kanunları ile yeni vergiler getirilmektedir. Bu vergiler, mükelleflerin ödeme güçlerinin aşan boyutları bulabilmektedir. Mükellefler bu gibi durumlarda vergi ödevlerini yerine getirememekte ve ağır vergi cezaları ile karşılaşabilmektedir. Vergi cezalarından kurtulmak isteyen mükellefler aflara başvurmaktadır.

Vergi afları siyasal, ekonomik ve mali sıkıntıların var olduğu ülkelerde toplumsal gerginliğin azaltılması, sosyal yapıdaki yıpranmanın azaltılması, ekonominin pozitif yönlü bir ivme kazanması gibi önemli birçok rolü üstlenmektedir. Olağanüstü dönemlerde çıkarılan demokratik ve adaletli olmayan kanunlar yüzünden oluşan hukuksuz ortamı vergi afları ile nispeten telafi etmek mümkündür. Toplumdaki refahın sağlanması, geçmişin unutulması, geleceğe dair umut oluşması açısından vergi afları iyi bir uygulama olmaktadır.

1.5.1.2. Vergi Tahsilatını Hızlandırması Açısından Af

Vergi affının gerekli olduğunu savunan kesime göre vergi afları kısa vadede vergi gelirlerini arttırmaktadır. Gelişen ekonomilerde zamanla kamu harcamaları artmakta, kamu gelirleri ise kamu harcamalarını karşılama yönünde zati kalmaktadır. Kamu harcamaları ile kamu gelirleri arasındaki farkı karşılamak amacıyla hükümetler kaynak arayışına girmektedir. Hükümetler acil gelir ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla affa başvurabilmekte ve af uygulaması bir kamu politikası olarak kullanmaktadır. Hükümetler için çoğu zaman denetimin eksikliği ve kaçakçılığın yüksek olması gibi nedenler yüzünden vergi tahsilatı yapılamamaktadır. Hükümetler bu olumsuz durumlar düzeltilene kadar af uygulamaları ile kısa vadede finansman ihtiyacı karşılamayı hedeflemektedir. Ekonomik ve mali sorunların bulunduğu bazı dönemlerde, vergi tahsilatlarının azalması, vergi kaçırma oranlarının artması sonucunda devletin finansman ihtiyacı artmaktadır. Mükellefler tarafından ödenmeyen vergi borçlarının artması, tahsilat imkanının zorlaşması, vergi kaçırmanın tespit edilememesi, vergi ödememe davranışının kişiler için sıradan bir hal alması gibi sebepler yüzünden vergi affı uygulamasına başvurulmalı ve geçici süreliğine dahi olsa vergi gelirleri artırılmalıdır.

1.5.1.3. Vergi Mevzuatının Anlaşıl原因aması Açısından Af

Vergi kanunlarının ve vergi mevzuatının karmaşık olması, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi gibi sebepler kanunların uygulanabilirliğini ve anlaşılmasını zor hale getirmektedir. Yine benzer olarak hukuki kuralların zor ve karmaşık olması, uygulama esnasında mükelleflerle idare arasında yorum farklılıklarının yüzeye çıkmasına neden olmaktadır. Ek olarak vergi mevzuatının karmaşık olması, karmaşıklığın yanı sıra mevcut şartların sürekli değişmesi nedeniyle kanunların sürekli güncellenmesi ve vergi kanunlarını okumanın teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmesi, eğitim seviyesi düşük mükelleflerin mevzuatı anlama konusunda sorun yaşamalarına neden olmaktadır. Bunun içindir ki af uygulamaları ile geçmişe dönük bu belirsizlikler daha sade ve anlaşılır hale getirilmektedir.

1.5.1.4. Denetim Yetersizliği Açısından Af

Türkiye’de vergisel hesaplamalar beyan esasına göre yapılmaktadır. Sistemde beyan esasının mevcut olması, kişilerin vergisel konularda denetlenmesinin önemini ortaya çıkarmaktadır. Denetimin ve denetim personelinin etkinliği, mükelleflerin vergisel davranışları üzerinde doğrudan etkilidir. Mükellef perspektifindeki denetimin yeri, vergi kaçakçılığını doğrudan etkileyen bir unsurdur. Ek olarak denetim, kişilerin vergi kanunlarından gelen yükümlülüklerini yerine getirmelerini teşvik etmekte ve kişilerin vergi uyumlarını arttırmaktadır. Mükellefler geçmiş denetimlerden yola çıkarak, gelecekte olan denetimlerden ceza alabilme ihtimallerini göz önünde bulundurarak vergi uyum sağlamayı tercih etmektedir. Ayrıca ekonomideki denetim oranlarının düşük olması, vergi ödevlerini yerine getiren mükelleflerin olumsuz etkilenmesine ve vergi uyumlarının düşmesine neden olmaktadır.

Tablo 1: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme oranı
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%
2019	2.813.452	40.763	1,45%
2020	3.004.329	47.597	1,58%
2021	3.221.894	54.065	1,68%
2022	3.433.964	77.610	%2,26

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

Vergi idaresinin, denetimde etkinliği sağlayabilmesi yalnızca denetim elemanı sayısı ile doğru orantılı değildir. Buna ek olarak denetim elemanlarının mesleki bilgi ve birikim seviyeleri denetimde etkinliği sağlayan unsurların başında gelmektedir. Denetim elemanlarının istenilen seviyede olmaması hem az sayıda mükellefin incelenmesine hem de incelemelerin tesadüfi olarak devam etmesine neden olmaktadır. Bunun sonucunda incelemeye giren ve incelemeye girmeyen mükellefler arasında adaletsizlikler ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminin eksikliğinden doğan bu adaletsizliğin önlenmesi amacıyla etkin bir denetim mekanizması ile denetim sayısı arttırılmalı ve mükellefler arasındaki vergi ahlakının artması amaçlanarak vergi affı uygulamalarına başvurulmalıdır. Çıkarılan bu af kanunları ile denetimlerin yetersizliğinden kaynaklanan sorunların önüne geçilebileceği düşünölmektedir (Dönmez, 1992).

1.5.1.5. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yüğü Açısından Af

Vergi sistemindeki büyük sorunlar, idare ve yargının, ekonominin değişim alanına uyum sağlayamadığı durumlarda gün yüzüne çıkmaktadır. İdare ve yargının sorumluluklarını tam anlamıyla gerçekleştirememesi sonucunda vergi sisteminde boşluk oluşmaktadır. Oluşan boşluklar sonucunda mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeme konusundaki cesaretleri artmakta ve hükümet açısından bu olay vergi gelirlerinin düşmesi ile sonuçlanmaktadır.

Vergi idaresi ve vergi yargısının üzerindeki iş yükünün artması verimliliği ve işlevselliği azaltacaktır. İşlevselliğin azalması sonucunda mükelleflerin vergi kaçırma oranları artacak ve vergi gelirlerinde azalma meydana gelecektir. Mükellefler ile idare arasında anlaşmazlıklar ortaya çıkacak ve vergi yargısının iş yükü iyice artık eğilimi gösterecektir. Artan iş gücü vergi yargısı için karar alma sürelerinin uzamasına neden olacak ve vergi yargısının işlevini yerine getiremez bir duruma girmesine sebep olacaktır. Hem vergi dairesinin hem de vergi yargısının sürekli artan iş yüklerinin önüne geçilmesi anlamında vergi aflarının çıkarılması, vergi affının olumlu yönlerinden biri olarak kabul edilmektedir.

Karar alıcılar, etkili bir vergi idaresi kuruluncaya kadar ve vergi yargısının sağlıklı bir zemine oturtulup, yığılmalarının önüne geçilmesine kadar af uygulamalarına başvurarak mevcut olan bu olumsuzlukların önüne geçmeyi hedeflemektedir. Aflar ile vergi daireleri ve vergi yargılarının iş yükleri azaltılarak geçmişteki pürüzlerin giderileceği ve geleceğe daha temiz bir zemin bırakılabileceği düşünölmektedir.

1.5.1.6. Vergi Suçlarının Diğer Suçlar ile Karşılaştırılması Açısından Af

Kişilerin vergi ile ilgili olan suçları düşünüldüğünde, toplumda daha ciddi sayılabilecek cinayet, tecavüz veya utanç verici suçlar denebilecek dolandırıcılık ve buna benzer suçlar ile karşılaştırıldığında nispeten daha kabul edilebilir ve masum olduğu algısı bulunmaktadır. Diğer suçlar toplumda mevcut olan düzeni bozmanın yanı sıra kişilerin hak ve özgürlüklerini de tehlike altında bırakırken vergi suçları yalnızca mali ve ekonomik yönden sorunlar yaratmaktadır.

Bu görüşü savunanlara göre, afların yoğun olarak kullanıldığı ülkelerde, cezai yaptırım gerektiren çoğu suçun affının mümkün olmasına karşılık vergi suçlarının af kapsamına alınmamasının adalet ve eşitlik açısından uygun olmadığı savunulmaktadır. Bu sebeple vergi cezalarının af kapsamına alınmasının toplum yararı açısından bir gereklilik olduğu düşünülmektedir.

1.5.1.7. Vergi Uyum Açısından Af

Mükelleflerin, vergilendirme sürecine, başlangıcından verginin ödenmesine kadar aktif olarak katılması gerekmektedir. Vergi afları, af sonrasında oluşan kayırlar ve yapılan gözlemler sebebiyle, daha önce vergi ödevlerini yerine getirmemiş ve vergi sistemine dahil olmamış bireylerin vergiye gönüllü uyumunu olumlu şekilde etkilemektedir. Benzer şekilde, vergi sisteminin iyileştirilmesi, vergi mükelleflerine verilen etkili ve kapsamlı hizmetler, caydırıcı cezalar ile ortaya çıkan bir reform hareketi af sonrası mükelleflerin vergiye olan uyumunu arttırmaktadır (Alm & Martinez-Vazquez, 2007, s. 07-32). Sonuç olarak uzun vadede vergi uyumu yüksek mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye devam etmesine, vergi uyumu düşük mükelleflerin ise vergi sistemine girmelerine ve vergi gelirlerini arttırmalarına neden olabilmektedir.

Vergi affı savunucularına göre, vergi afları sayesinde isteyerek veya istemeden vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin af kanunu kapsamına alınması halinde, kayıt dışı kalan bu mükelleflerin vergi uyumu artmakta ve milli ekonomiye kazandırılması mümkün olabilmektedir. Çıkarılan af kanunları ile daha önce vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere, geçmişteki uyumsuzluklarını giderme şansı vermek ve geleneğe yönelik yeni bir başlangıç yapma şansı sağlamak amaçlanmaktadır.

1.5.2. Af Karşıtı Görüşler

1.5.2.1. Vergi Aflarının Vergi Uyumunu Azaltması Açısından Af

Bu görüşe göre, karar alıcıların af uygulamasına sürekli olarak başvurması, mükelleflerin gelecek için af beklentisine girmelerine ve bunun sonucunda vergi uyumunun azaltmasına yol açmaktadır. Geleceğe yönelik affın geleceğine inanan mükellefler kendilerine bunu bir güvence olarak görmekte ve mevcut vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyi ertelemektedir. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini ertelemesi, vergi sisteminin aksamasına, vergi mevzuatına olan güvenin azalmasına, kanunların ve cezaların caydırıcılığının sorgulanmasına yol açmaktadır. Bu durum ise vergi suçu işlenmesini olası hale getirmektedir.

Cezaların affedilmesi mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında ödeme dirençlerini azaltmakta ve vergi yasalarını görmezden gelme eğilimlerini arttırmaktadır (Lerman, 1986). Vergi ödevlerini yerine getiren dürüst mükelleflerin eşitsizlik düşüncesi ve vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin vergi afları sayesinde karşılaştıkları cezalardan sıyrılacakları beklentisi içerisinde olmaları sebebiyle yasalara ve vergiye uyum kabul edilmeyecektir (Alm & Mckee, 1990, s. 23-37).

Vergi affı uygulama sıklığı arttıkça ve kişilerin vergi affı beklentisi oluştuğça, vergi sistemine olan güveni azalacak, kanunların uygulanabilirliği ve cezaların caydırıcılığı mükellefler özelinde etkili olmayacaktır. Bu durum toplumda vergi suçu işlemeye müsait bir ortam oluşmasına sebep olacaktır. Ek olarak yaptırımı olmayan vergi kanunları, vergi uyumunun negatif açıdan ivmelenmesine sebep olacaktır.

1.5.2.2. Adalet ve Eşitlik İlkelerine Olumsuzluk Açısından Af

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 10. Maddesinde "... Hiçbir hiç kimseye, aileye, zümreye ve sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır..." söylenerek eşitliğin ciddiyeti vurgulanmıştır. Yine Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. Maddesinde "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilerek vergi ödeme konusunda adalet ilkesi güvence altına alınmıştır.

Vergilemede adalet kavramı, faydalanma ve ödeme gücü olarak iki şekilde açıklanmaktadır. Faydalanma, kişilerin ödedikleri vergi ile kamu hizmetlerinden faydalanma seviyesinin orantılı olmasını ifade eder. Ödeme gücü, ödenen vergilerin kişilerin ödeme güçleri esas

alınarak belirlenmesini ifade etmektedir. Vergilemede eşitlik ise, gelir düzeyi aynı olan mükelleflerin aynı tutarda vergi ödemeleri anlamına gelmektedir.

Vergi afları, vergilerini düzenli ve zamanında ödemeyen mükellefler için çıkarılmakta ve uygulanmaktadır. Uygulama sonucunda vergilerini zamanında ödeyen vergi ahlakı yüksek mükellefler ile vergilerini ödemeyerek yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler arasında adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Vergi ödeme konusunda dürüst olmayan mükellefler af uygulamaları ile kollarırken, vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyen mükelleflere haksızlık yapılmaktadır. Bu durum ise af uygulamasının adaletsiz olduğu görüşünü ortaya çıkarmaktadır. Siyasal karar alıcılar tarafından af çıkarma yetkisinin sıklıkla uygulanması, mükellefler açısından eşitlik ve hakkaniyet olgularının zarar görmesine, kanunlara güvenin azalmasına yol açmaktadır.

Vergi ödevlerini tam olarak ve zamanında yerine getiren mükelleflerin, parasal olarak harcama yaptıklarından dolayı alım güçleri düşmektedir. Aksine vergi ödev ve yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler ise vergi ödemesi yapmadıklarından alım güçlerinde düşüş olmamaktadır. Maddi olarak kayıp yaşamayan mükellefler, vergi ödemek için kullanacakları parayı yeni yatırımlar için kullanabilmektedir. Vergilerini ödemeyen mükellefler açısından vergisel cezaların ve gecikme faizlerinin rekabeti olumlu etkileyen bir uygulama olması gerekirken uygulanan af uygulamaları ile cezalar ve zamlar ortadan kaldırılmakta ve durum vergisini ödemeyen mükelleflerin lehinde, vergi ahlakı yüksek vergini ödeyen mükelleflerin ise aleyhinde gerçekleşmektedir. Kısaca bu durum “rekabet eşitliği” ilkesini olumsuz etkilemekte ve haksız rekabete yol açmaktadır.

1.5.2.3. Vergi Suçlarının Tasarlanarak İşlenmesi Açısından Af-Affa Layık Değildir Görüşü

Bu görüşe göre, kamu alacakları üzerine çıkarılan af uygulamalarının toplumsal bir yararı bulunmamaktadır. Mükellefler vergi suçlarını bilgi eksikliğinden veya dikkatsizlikten değil doğrudan planlayarak işlemektedir. Vergilerini zamanında ödemeyen mükellefler, kanuna uygun hareket etmeyerek kamu ekonomisini ve kamu maliyesini zarara uğratmaktadır. Sistemde sürekli olarak uygulanan aflar nedeniyle mükellefler, çıkarılan af kanunlarından sürekli faydalanabileceğini düşünerek suç işleme konusunda rahat davranabilmektedir. Bu sebeple af uygulaması cezaların korkutma fonksiyonundaki etkinliği azaltmaktadır.

Bazı nedenlerden dolayı denetim oranlarının düşük olması, diğer suçlara göre vergi suçlarındaki zamanaşımı süresinin daha kısa olması gibi sebepler vergi suçlarının bilinçli olarak işlenmesinin sebeplerinden bazılarıdır. Bu durum kazançlarını beyanname yoluyla

beyan eden mükellefler ile vergisini kesinti yoluyla ödeyen ve dolaylı vergi ödeyen mükellefler arasında olan eşitsizliği daha büyük düzeylerde arttırmak şeklinde etkilemektedir.

Vergi suçlarının affa layık olmadığı görüşünü destekleyenlerin savunduğu bir diğer olgu da vergi suçu işleyen mükelleflerin bilgisiz değil, toplumda değerli olan, toplum kurallarına uyan insanlar olduğudur. Bu mükellefler elde ettikleri donanımları ve özellikleri kullanarak hükümetin ve mükelleflerin güvenlerini kötü amaçlar için kullanmaktadırlar.

1.5.2.4. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısının İş Yükü Açısından Af

Vergi afları sonucunda ortadan kalkan vergi dosyaları, her ne kadar vergi idaresinin ve vergi yargısının yükünü hafifletiyor gibi gözükse de yeni oluşan vergi affı dosyaları dolayısıyla iş yükü açısından bir değişiklik olmayacaktır. Vergi affı ile ortadan kaldırılan işler, af sonrasında ödeme ilgili problemler veya tahsilat için ortaya çıkacak yeni sistemler ile farklı bir boyuta dönüşecektir. Bu nedenle af sonrasında iş yükünde azalma olmayacak aksine yeni ve farklı işler ortaya çıkacaktır.

Diğer açıdan ise af uygulamaları beraberinde bir başvuru sürecini beraberinde getirmektedir. Af uygulamasından faydalanmak isteyen mükellefler kısa sürede idareye başvuracak, destek talep edecek ve bunun sonucunda idare için yeni bir iş yükü ortaya çıkacaktır. Yine af uygulamasına rağmen kendisini haklı olarak gören mükellefler yargıda mevcut olan vergi davalarından vazgeçmeyecektir. Bu durum af uygulamasının vergi yargısının iş yükünü azaltmayacağını sonucunu göstermektedir.

1.5.2.5. Vergi Affı Karşıtı Diğer Görüşler

Vergi afları kısa dönemde vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır. Diğer taraftan uzun dönemde, kişilerin vergi kanunlarına uyumu af nedeniyle azalacağından dolayı vergi gelirlerinde ciddi oranda azalmalar görülecektir (Alm & Rath, 1998). Vergi afları sonucunda kısa dönemde elde edilen fayda, uzun dönemde ortaya çıkacak maliyetlerin altında kalacaktır. Vergi afları ile devlet için yeni vergi geliri oluşmamaktadır. Aflar sonrası kazanılan gelir, devletin zaten sahip olduğu alacaklarını düşük maliyet ile elde etmesi olarak tanımlanabilir (Milesell, 1986, s. 511).

Caydırıcı bir denetim sistemi ve etkili bir beyan sisteminin varlığı olgusunun yerleşmesi için, vergi denetimleri ile mükellefler üzerinde psikolojik etkinin sağlanması gerekmektedir. Buna karşılık çıkan af uygulamaları ile mükellefler, incelemelerden muaf olduklarını düşünecek, bu

düşünce sonucunda vergi denetimlerine bakış açıları değişecektir. Sonuç olarak vergi denetimleri kendisinden beklenen etkinliği yerine getirmekte zorlanacaktır.

1.6. VARLIK BARIŞI

Varlık barışı en basit tanımıyla, gerçek ve tüzel kişilere gerek yurt içinde gerekse yurt dışındaki varlıklarını kayda alma ve bu varlıklara serbestçe tasarruf edebilme imkânı tanıyan bir düzenlemedir. Varlık barışı uygulaması bir mali af niteliği taşımaktadır. Gerçek veya tüzel kişilerin yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ülkeye getirilerek milli ekonomiye kazandırılması amacıyla uygulanmaktadır. Uygulama ile vergi tahsilatının arttırılması hedeflenmekte, bütçe açıkları kapatılmaya çalışılmaktadır. Yine uygulama ile, yurt içinde bulunan fakat gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymetler, diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazların vergi dairesine beyan edilerek kanuni defter kayıtlarına alınabilmesi hedeflenmektedir. Amaç devlet açısından gizli olarak bulunan tüm varlıkların ekonomiye kazandırılmasıdır.

Yurt dışında bulunan varlıklar açısından değerlendirildiğinde varlık barışı uygulamasında gerçek ve tüzel kişiler yararlanabilmektedir. Yurt dışında bulunan varlıkların ülkeye getirilmesi için vergi mükellefi olmak veya Türk vatandaşı olmak gibi şartlar bulunmamaktadır. Dileyen herkes istediği şekilde af kapsamından faydalanabilmektedir. Yurt içinde bulunan ve af kapsamına alınan varlıklar için ise kurumlar veya gelir vergisi mükellefi olmak zorunluluğu bulunmamaktadır. Herhangi bir mükellefiyeti bulunmalarda varlık barışı kapsamına girebilmekte ve varlıklarını beyan edebilmektedir.

Yurt dışında bulunan varlıklardan yalnızca para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları bildirimine konu edilebilmektedir. Yurt dışında bulunan taşınmazlar kanun kapsamında yer almamaktadır. Yurt içinde ise bu varlıklara ek olarak taşınmazlarda kanun kapsamında beyan edilebilmektedir. Varlık barışı kanunu ilk uygulandığı dönemlerde beyan edilen varlıklar üzerinde bir vergi yükü doğurmaktaydı. Fakat son düzenlemeler ile beyan edilen varlıklar üzerinde herhangi bir vergi hesaplaması yapılmamaktadır.

Mükelleflerin varlık barışı uygulamasına dahil olması neticesinden herhangi bir ceza ile karşılaşmamasına yönelik teşvik edici hükümlerin olması uygulamanın temel unsurları arasında yer almaktadır. Bu unsur sayesinde kayıtlara alınmayan, gizlenmiş varlıkların ekonomiye kazandırılması sağlanmış olacaktır. Sonuç olarak varlık barışı kapsamına alınan

ve beyan edilen gizlenmiş varlıklar vergilendirilebilecek ve sistemdeki kayıt dışılık azaltılmış olacaktır.

Varlık barışına uygulamasına gidilmesinin nedenlerinden ilki değişik yollar ile vergi sistemine dahil edilmemiş gelirlerin, gizlenmiş servet ve varlıkların, yasal olmayan yollar ile farklı ülkelere aktarılmış sermayenin, milli ekonomiye kazandırılması ve yatırıma dönüşmesinin sağlanmasıdır.

Toplumda yasadışı faaliyetler sonucunda gelir elde eden bir kesim bulunmaktadır. Genellikler kanunlarca yasaklanan, başka bir ifade ile suç niteliği taşıyan faaliyetler sonucunda elde edilen kazançlar, vergi sistemine dahil edilmemektedir. Bu durum vergi tahsilatı açısından bir kayıp olarak nitelendirilmektedir. Devlet tarafından toplanamayan vergi gelirleri, vergisini düzenli ödeyen vergi uyumu yüksek mükellefler üzerine yansıtılmakta ve bu durum vergilemede adaleti bozmaktadır. Karar vericiler varlık barışı uygulaması ile kayıt dışı kalan kazanç ve varlıkları milli ekonomiye kazandırmayı hedeflemektedir. Mükelleflere sakladıkları gelirleri beyan etmeleri konusunda avantajlar sağlamakta, hem kayıt dışı ekonomiyi ortadan kaldırmayı hedeflemekte hem de vergilemede adaleti sağlamayı amaçlamaktadır.

Ekonomide mevcut olan bütçe açıklarının giderilmesi içinde varlık barışı uygulaması gündeme gelmektedir. Kazançlarını yurt dışında tutan mükellefler için bir fırsat niteliği taşıyan varlık barışı uygulaması ile yurt dışındaki varlıkların ülke ekonomisine kazandırılması ve sağlanan nakit kaynağı ile bütçe açıklarının giderilmesi hedeflenmektedir.

Varlık barışının nedenleri arasında psikolojik nedenlerde bulunmaktadır. Varlık barışı uygulamasına dahil olan mükellefler üzerinde af sonrasında daha sıkı şekilde denetlenecekleri düşüncesi, bir daha af uygulanmayacağı ve bu uygulamanın son şansları olduğu korkusu sağlanmaya çalışılır. Bu durum mükelleflerin vergi kaçırmadan uzak durmaları ile sonuçlanabilir. Ek olarak kayıt altına girmeyen mükellefler için ortaya çıkacakları kanaati oluşur. Sonuç olarak mükellef tarafında kayıt dışı bulunan varlıklar ve kazançlar beyan edilmeye zorlanmaktadır.

1.7. VARLIK BARIŞI VE VERGİ AFFI İLİŞKİSİ

Vergi affı ve varlık barışı kavramları mali af başlığı içerisinde bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi affı ve varlık barışı açıklanırken, uygulamaların mali affın alt başlıkları olduğunu dile getirmek doğru olacaktır.

Vergi affı, vergi kanunları ile getirilen yükümlülükleri yerine getirmeyenlere uygulanan idari ve hukuki cezaların affedilmesidir. Varlık barışından daha geniş alanı kapsayan bir kavramdır. Kapması açısından varlık barışı ve diğer tüm aflar olarak nitelendirilebilir. Vergi afları genellikle torba yasa şeklinde ortaya çıkmaktadır. Varlık barışı ve benzeri aflar ise varlıkların milli ekonomiye kazandırılması başlığı ile çıkarılmaktadır.

Varlık barışı ve diğer vergi affı uygulamaları hükümetler tarafından bir mali politika olarak uygulanmaktadır. Bu politikalar siyasi ve idarecilerin tercihlerine göre belirlenmektedir. Af politikalarının belirlenmesi ve uygulamaya konulması siyasi kararlar neticesinde devletin bürokrasi ayağı ile yürütülmekte ve uygulanmaktadır. Karar vericiler vergi affı politika tercihleri ile bazen vergi borçlarının tamamının ortadan kaldırılması, bazen ise borçlar yüzünden ortaya çıkan faizlerin kaldırılmasına karar vermektedir.

Varlık barışı da dahil olmak üzere af düzenlemelerindeki asıl amaç vergi gelirlerini arttırmak, hızlandırmak ve kayıt dışı bulunan varlıkları kayıt altına alabilmektir. Son dönemde bu tarz af uygulamalarının artış göstermesi, uygulamanın sürekli olarak kullanılacağına yönelik beklentileri arttırmaktadır. Artan bu beklentiler kayıt altında olan mükellefleri ve gizli mükellefleri etkilemektedir. Ek olarak vergi uyumu yüksek mükellefler için bir haksızlık olarak algılanabilmektedir. Bunun aksine af uygulamaları ile kayıt altına girmeyi hedefleyen mükellefler açısından ekonomik ve mali avantajlar yaratan bir uygulama olmaktadır. Bu açıdan vergi affı veya varlık barışı uygulamasına başvuracak karar alıcılar şu hususları dikkate almalı ve iyi anlamalıdır; Uygulamaya neden ihtiyaç olduğu, ülkedeki ekonomik durum, afların uygulanacağı dönemin uygunluğu, af uygulamalarının süresi, af uygulaması sonucunda vergi sisteminde meydana gelecek muhtemel aksaklıklar, uygulama sonucunda elde edilecek gelir miktarı, uygulama ile gelen avantajların affa teşvik etmesi, affın açıklamasının doğru ve kapsamlı yapılması, uygulamaya dahil olacakların gizliliği, vergi uyumu yüksek mükelleflerin göstereceği olası tepkilerin dikkate alınmaması, vergi affı ve varlık barışı uygulamasının başarılı bir sonuç doğurmamasına neden olacaktır.

2. BÖLÜM

VERGİ UYUMU KAVRAMI VE AÇIKLAMASI

2.1. VERGİ UYUMU

Vergi uyumu; mükelleflerin kanunlar ile doğan vergi konularındaki ödevlerini eksiksiz olarak uygulamaları ve beyannamelerini vergi hukuku içerisinde yer alan yasalar, mevzuatlar, yönetmelikler ve mevcut yargı kararları doğrultusunda tam bir şekilde, belirtilen süre içerisinde ilgili kurumlara verilmesidir (Özpehriz, 2005, s. 90-94). Vergi uyumu, mükellefin kamu idaresi tarafından hiçbir yaptırım ile karşılaşmadan vergi ödevlerini ve sorumluluklarını yasal süresi içerisinde yerine getirmesidir (Silvani & Baer, 2000, s. 189-220).

Vergi uyumu; dönem içerisinde elde edilen gelirlerin tümünün, vergi kanunlarına uygun şekilde tam olarak beyan edilmesi ve vergilerin eksiksiz ve zamanını geçirmeden ödenmesidir (Roth, Scholz, & Witte, 1989). Vergi uyumunun varlığından bahsedebilmek için mükelleflerin gerçekleştirmesi gereken dört farklı koşul bulunmaktadır: Matrahın doğru beyan edilmesi, vergi hesaplamasının doğru yapılması, beyannamenin zamanında hazırlanması, vergi borcunun süresinde ödenmesidir (Franzoni, 2000, s. 52-93).

Vergilemeye gönüllü uyum, mükelleflerin kamu harcamalarının ve kamu giderlerinin finansmanın sağlanması açısından üstlerine düşen vergisel yükümlülüklerin farkında olmalarını ve bu yükümlülükleri zamanında yerine getirme ciddiyetine sahip olmalarını ifade etmektedir. Vergiye gönüllü uyum yalnızca mükellefin vergi ödevini yerine getirmesi demek değildir. Aynı zamanda mükelleflerin vergiyi ne için ödedikleri ve bu vergi gelirleri ile ne yapıldığı bilincine sahip olmasını içermektedir.

Gönüllü vergi uyumu kavramının teknik ve idari olmak üzere iki farklı tarafı bulunmaktadır. Mükelleflerin kanunun veya idarenin getirdiği biçimsel vergi kurallarına uyumlu olmak koşuluyla bildirim ödevini yerine getirmesi ve vergi borcunun süresinde ödenmesi idari vergi uyumu olarak adlandırılmaktadır. Mükelleflerin işlemleri sonucunda ortaya çıkan vergi matrahlarının ve bu vergi matrahları üzerinden tahakkuk eden vergilerin, kanunlarının getirdiği şekillerde hesaplanması ve kişilerin ödemesi gereken vergileri yine vergi kanunlarının getirdiği şekilde hesaplayıp ödeme yapmaları ise teknik vergi uyumu olarak adlandırılmaktadır. Teknik vergi uyumunun hatasız şekilde oluşabilmesi için mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi, idarenin getirmiş olduğu tüm düzenlemeleri dikkate alarak hesaplaması

ve buna uygun olarak beyan etmesi gerekmektedir. Mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi hatasız ve kanuna uygun olarak hesaplaması için vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması gerekmektedir.

Vergiye uyum gönüllük esasıyla olabileceği gibi zorunlu olarak da oluşabilmektedir. Mükelleflerin vergi idaresi tarafından tehdit veya tacizlere maruz kalması sonucunda sağladıkları uyum zorunlu vergi uyumu, tehdit ve zorlama olmadan oluşan uyum ise gönüllü vergi uyumu olacaktır (James & Alley, 2002, s. 30). Vergi uyumu, mükelleflerin herhangi bir zorlayıcı durum ile karşılaşmadan vergi yasalarından doğan vergisel yükümlülüklere uygun şekilde hareket etme isteklilikleridir (James & Alley, 2002, s. 30). Bu tanıma göre mükelleflerin herhangi bir zorlama ile karşılaşmadan kanunun öngördüğü şekilde hareket etme isteklerine gönüllü uyum denilmektedir. Diğer durumda ise mükelleflerin zorlama ve baskı nedeniyle vergi ödevlerini yerine getirme durumu ise zorunlu uyum olarak adlandırılmaktadır.

2.2. VERGİ UYUMSUZLUĞU

Vergi uyumsuzluğu, vergi uyumunun aksine kanunlarda yer alan vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi, mali işlemler sonucu oluşan finansal durumun gerçeğinden az veya çok olarak gösterilmesi, vergi beyannamelerinin zamanında oluşturulmaması ve ödenmesi gereken vergilerin ödenmemesi davranışlarının gerçekleştirilmesidir (Roth, Scholz, & Witte, 1989). Diğer bir ifadeyle mükelleflerin vergilerden doğan ödevlerini isteyerek veya istemeyerek yerine getirmek istememeleri veya doğrudan yerine getirmemeleri vergi uyumsuzluğu olarak adlandırılmaktadır.

Vergi uyumsuzluğu, mükelleflerin bilerek ve isteyerek vergi yükümlülüklerini yerine getirmediği gibi mükelleflerin yanlış bilgilendirilmesi veya yanlış anlamalarından da kaynaklanabilmektedir. Vergi uyumsuzluğu iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İlk olarak bireylerin kendi iradeleri ile bilerek vergiye uyum sağlamamaları olarak gerçekleşir. Buna ters tepki denilmektedir. İkinci olarak ise kişilerin iradeleri dışından ortaya çıkan durumlardan dolayı vergiye uyum gerçekleşemez. Buna ise bağımsız tepki denilmektedir. Ters tepki mükelleflerin kendi iradeleri ile vergiden kaçınmaya çalışması veya vergi kaçırmasıdır. Ters tepkide vergi ödevinin yerine getirilmemesi için geçerli bir neden bulunmamaktadır. Herhangi bir mantıklı neden sunmadan doğrudan keyfi olarak vergiye uyum sağlanmaması durumudur. Kişiler itaatsizlik güdüsü ile vergilerini ödemekten kaçınırlar. Bağımsız tepkide ise kişiler içsel olmayan etkilere dolayı vergiyi ödememe davranışı içerisine girmektedir. Bu durum

kişilerin iradesi dışında gerçekleşen olaylardan ötürü mükelleflerin vergi ödemeyi doğru bulmama durumunda gerçekleşmektedir.

Toplumda vergi uyumu düşük olan kesimler genellikle vergi ödevlerini yerine getirmeme durumundan haz almakta, kişiler çıkarlarını korumayı kendilerine görev olarak görmekte ve vergisel sorumluluklara sahip olmak istememektedir. Geçmişe oranla teknik şartların daha iyi olması, mükelleflerin hep daha fazlaya sahip olma isteği nedeniyle ellerinde daha fazla para tutmak istemeleri ve suç işlemekten korkmamaları gibi nedenler mükellefleri vergi uyumsuzluğuna itmektedir. Bu etmenlerin birleşmesi sonucunda ortaya çıkan uyumsuzluk hem devlet açısından gelir kaybı ile hem de toplumdaki mali suç oranlarının artması ile sonuçlanmaktadır. Toplumda bu tarz vergi uyumu düşük kişilerin artması, diğer kişileri de etkilemekte ve toplumsal ahlakın zarar görmesine neden olmaktadır.

Vergi uyumsuzluğunun dört unsuru bulunmaktadır; Elde edilen gelirin eksik beyan edilmesi, gelirden indirilebilecek vergi istisna ve muafiyetlerinin gerçeğinden fazla olarak uygulanması, vergi beyannamelerinin zamanında yapılmaması ve vergi sonucu oluşan borcun zamanında ödenmemesidir (Alebeda, Ariffin, & İdris, 2011, s. 124-135).

Mükellefin gelirini eksik veya yanlış beyan etmesinin yanı sıra mükellefin gelirlerini fazla beyan etmesi de vergi uyumsuzluğu alanına girmektedir. Fazla beyan edilen gelirler vergi daireleri açısından olumlu bir durum olarak gözüксе de günün sonunda hem matematiksel hem de teorik olarak hata doğurmakta ve yanlış olarak kabul edilmektedir.

2.3. VERGİ UYUMSUZLUĞUNUN TÜRLERİ

2.3.1. İradi Uyumsuzluk

Mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları vergi ödevlerini, kasıtlı bir şekilde eksik veya hiç yerine getirmemesine iradi uyumsuzluk denir. İradi uyumsuzlukta amaç vergi yükünü bilerek ve isteyerek ötelemek, ertelemek veya ortadan kaldırmaktır. İradi uyumsuzluk, matrahın olduğundan az beyan edilmesi veya hiç beyan edilmemesi, kayıtlar ve belgeler üzerinde olumlu fark yaratacak şekilde oynamalar şeklinde olabilir

2.3.2. İrade Dışı Uyumsuzluk

İrade dışı vergi uyumsuzluğu, kişilerin yanlış düşünme, konu hakkında eksik bilgi sahibi olma, dikkat etmeme, unutmama veya farklı diğer etmenlerden dolayı ortaya çıkan isteğe bağlı olmayan uyumsuzluk olarak tanımlanmaktadır (Alebeda, Ariffin, & İdris, 2011, s. 124-135).

2.4. VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.4.1. Ekonomik Faktörler

2.4.1.1. Ödeme Gücü

Ekonomik anlamda gelir kavramı, kişinin şahsına bağlı olan, sahibine gelir üzerinden harcama yapma veya tasarrufta bulunma imkânı ve hakkı veren parasal bir varlıktır. Bu sebeple, ödeme gücü bireylerin gelirlerinin kendilerine ait olan yoksulluk sınırını aştığı noktadan sonra ortaya çıkan bir kavramdır. Ödeme gücü kavramı, dinamik karakterli bir vergileme ilkesidir. İlke dinamik olmasını, vergi ne tür kaynaktan alınırsa alınsın ödemesinin kişinin şahsi gelirinden yapılmasından almaktadır.

Vergi ödeme gücü ilkesinin üç farklı göstergesi olduğu kabul edilmektedir. Bu göstergeler gelir, servet ve harcamadır. Göstergelerin seçilmesindeki amaç vergi yükünün kişiler anlamında istenilen türde ve adil bir şekilde dağılımının sağlanmasıdır. Vergi yükünün dağıtılması konusunda karşımıza çıkan bu göstergelerden en önemlisi gelirdir. Bunun nedeni kişilerin belirli bir servete sahip olmalarının veya harcama yapabilmelerinin koşulu, yeteri seviyede gelire sahip olmalarıdır. Sonuç olarak kişilerin servet veya harcamaları üzerinden vergi alınması demek dolaylı olarak kişilerin gelirleri üzerinden vergi alınması anlamına gelmektedir.

Vergilemede ödeme gücü kavramının ortaya çıkmasında yer alana göstergelerden en fazla kullanılan kişisel olması sebebiyle gelirdir. Geleneksel ekonomide ödeme gücü kavramını desteklemek amacıyla artan oranlılık, ayırma ilkesi veya vergilemede en az geçim indirimi gibi mali tekniklerden faydalanılmaktadır. Fakat göstergeler arasında gelir kavramının en önemli gösterge kabul edilebilmesi için gelirin tanımının, servet artışlarından meydana gelen tüm diğer artışları da bünyesinde bulundurması gerekmektedir.

Bireylerin gelir, servet ve harcamaları birbirlerinden farklılık göstermektedir. Karar vericiler tarafından kurulan vergi sistemleri, vergilendirme sırasında bireylerin farklılıklarını dikkate almalı ve vergilemede adalet ilkesinin gölgesinde herkes mali gücüne göre vergilendirilmelidir. Ödeme gücü, bireylerin sahip oldukları gelir ve servetlerine göre vergi ödemeleri gerektiğini ortaya koymaktadır.

Mükelleflerin günün getirdiği koşulları göz önünde bulundurarak tasarruflarında veya tüketimlerinden bir miktar azalmaya gitmelerinin nedeni vergilerin harcanabilir gelirlerde azalma meydana getirmesidir. Mükellefler tüketim veya tasarruflarını azaltma kararı alırken, refah seviyelerini kaybetmemek amacıyla faydası en az olan harcama veya tüketim kalemlerinden başlarlar. Duruma toplumdaki gelir grupları açısından bakıldığında; gelir seviyesi yüksek olan bireylerin lüks tüketim ve tasarrufları, gelir düzeyi düşük olan bireylerin ise zorunlu tüketimleri vergiye konu olmaktadır. Bu durum ise gelir düzeyi düşük bireylerin karşılaştıkları vergi yükünün, gelir düzeyi yüksek olanların karşılaştıkları vergi yükünden daha fazla olarak oluşmasına ve sübjektif vergi yükünün yükselmesine neden olmaktadır. Gündelik yaşamlarında karşılarına çıkan mutlak giderleri yerine getirmekte zorluk çeken bireylerin var olması durumunda ise toplumda vergiye karşı olan tepkiler ağırlaşacaktır. Bu sebeple uygulanan vergi tarifeleri sonucunda ortaya çıkan mükellef tepkileri, kişilerin sahip oldukları gelirleri göre farklılık gösterecektir. Toplum genelinde vergiye olan tepkileri en düşük seviyede tutmak amacıyla vergilemenin ödeme gücüne dikkat alarak yapılması gerekmektedir.

Vergileme sonrasında gelirlerinde azalma olan ve alım gücü düşen mükellefler, ilk olarak lüks tüketim harcamalarını sonrasında ise zorunlu tüketimlerini azaltmak zorunda kalabilmektedir. Vergileme sonucunda tüketimi azalan mükellefler vergiye karşı tepki gösterebilmektedir. Gösterilen tepkiler mükellef gruplarına göre farklı olabilmektedir. Gelirlerinde artış olan bir mükellef daha önce maruz kaldığından daha fazla vergilendirilmemek için kendini üst bir vergi diliminden koruyarak gelirlerini eksik beyan etme yoluna gidebilir. Sonuç olarak ise mükelleflerin gelirlerinin ve servetlerinin artması daha çok vergi kaçırması sorununu doğurmaktadır.

Her şekilde vergi, mükellefler açısından bir yük olarak görülmektedir. Vergileme sonucunda mükelleflerin sahip oldukları varlıklarının belli bir bölümü hükümete geçmekte ve mükellefler özelinde olumlu değerlendirilmemektedir. Mükellefler, hoş karşılamadıkları vergiye karşı gönüllü olabilmekte ve vergi yüklerinin giderek artması durumunda vergiye karşı olumsuz tepkiler vererek cephe alabilmektedir.

2.4.1.2. Kayıt Dışı Ekonomi

GSMH hesaplamalarına dahil edilmesi gereken, istatistiksel hesaplamalar sonucunda ortaya çıkarılamayan ekonomik faaliyetler ile elde edilen gelirlerin gizli tutulduğu sistem kayıt dışı ekonomi olarak adlandırılmaktadır (Us, 2004). Diğer bir ifade ile kayıt dışı ekonomi, vergi mükellefiyeti olmayan gerçek ve tüzel kişilerin ticari işlemlerinin tamamı ve vergi dairesine kayıtlı kişilerin, idareye beyan etmediği vergiye tabi olan ve vergi doğuran tüm faaliyetleri olarak tanımlanabilir.

Kayıt dışı ekonomi konusunda birçok kişi tarafından birçok farklı tanım yapılmıştır. Mevcut tanımlar iki başlık altında nitelendirilebilmektedir. Başlıklardan ilki, kayıt dışı ekonomiyi “vergilemeden kaçan işlemler, vergi idaresine bildirilmeyen ekonomik faaliyetler” şeklinde açıklarken diğer kısım “resmi Gayri Safi Milli Hasıla’yı (GSMH) tahmin etmek için kullanılan mevcut istatistiki yöntemlerle ölçülemeyen ve bu sebeple resmi GSMH hesapları dışında kalan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler” şeklinde açıklamıştır (Yılmaz, 2006).

Ekonomilerde vergi uyumu probleminin en önemli nedenlerinden biri olarak kabul edilen ve 1970’li yıllardan bugüne kadar dünyada neredeyse tüm ülkeler tarafından ciddi sorunlarla karşılaşılan kayıt dışı ekonomi önemli bir sorun olarak nitelendirilmektedir. Kayıt dışı ekonomi kavramı vergi kaçakçılığı ve sigortasız personel çalıştırma gibi değişik faaliyetleri ifade etmektedir. Ülkemizde kayıt dışı ekonomi kavramı ilk olarak 1985 li yıllarda kamu otoritesi tarafından kabul edilmiş ve kavram üzerine çalışmalar başlatılmıştır. İktisatçıların, ekonomistlerin, maliyecilerin ve siyasi karar alıcıların gündeminde sürekli olarak bulunan kayıt dışı ekonomi kavramı ülkede mevcut bulunan resmi ekonomiye paralel bir sektördür. İkinci bir sektör olarak karşımıza çıkan bu sektörde üretim yapan birimler devletin kanunları ile gelen yasal düzenlemelere aykırı hareket etmekte, vergi kanunlarında bulunan yükümlülükler ve diğer mali mevzuatlar neticesinde oluşan ödevleri yerine getirmemekte ve bu sektöre ait olan mali veriler devletin resmi istatistiklerinde bulunmamaktadır.

Kayıt dışı ekonomi, bazı durumlarda kanunlar tarafından yasaklanmış olayların gerçekleşmesi ile, diğer şekilde ise mükelleflerin gerçekleştirmesi gereken faaliyetleri isteyerek yerine getirmemesi şeklinde meydana gelmektedir. Mükelleflerin yasal olmasına rağmen yapması gereken yükümlülükleri yerine getirmemesindeki amaç vergiden veya diğer yükümlülüklerden kurtulmak istemesidir. Mükelleflerin daha az vergi ödemek amacıyla faaliyetlerini gizli yürütmesi ve bu işleme ilişkin kanunlarda açık bulunması kayıt dışı ekonominin var olmasına katkı sağlamaktadır. Diğer bir deyişle, kayıt dışı ekonomiyi oluşturan şey kanunlardaki açık veya eksikliklerdir. Ek olarak uygulanan muafiyet ve

istisnalarda kayıt dışı ekonomiye katkı sağlamaktadır (Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), 2001).

Kayıt dışı ekonominin artması sonucunda beyan edilmesi gereken işlemler vergi dışında kalmakta ve toplanan vergi hasılatı düşmektedir. Vergi gelirlerinin azalması hasılat sorununu doğurmakta ve vergilerin etkinliğini düşürmektedir. Aynı zamanda kayıt dışı ekonominin var olması vergilemede adalet ve etkinlik ilkelerini ihmal etmekte, bireylerin vergiye bakış açısını kötü etkilemektedir. Bunun sonucunda toplumun vergi ahlakı ve vergi uyumu bozulacak, mükellefler ise vergi kaçırma yöntemlerine yönelecektir.

Ekonomilerde yer alan kayıt dışı alanlarının büyümesi neticesinde kayıtlı vergi tabanı daralmaktadır. Daralan vergi tabanı vergi gelirlerinin azalmasına yol açtığından karar alıcılar ortaya çıkan gelir kaybını telafi etmek amacıyla vergi oranlarında artış yönetime başvurmaktadır. Bu süreç ekonomideki kayıt dışı ekonominin daha fazla büyümesine ve vergi uyumu yüksek dürüst kişilerin daha yüksek vergi oranları ile karşılaşmaları ile sonuçlanmaktadır. Bu sebeple kayıt dışı ekonomi ve vergi arasında birbirini etkileyen ve ortaya çıkan sonuçları güçlendiren bir ilişki bulunmaktadır. Vergiler, kayıt dışı ekonomi alanının oluşmasına neden olurken, kayıt dışı ekonominin büyümesi ise daha yüksek vergi oranlarının oluşmasına neden olmaktadır.

2.4.1.3. Ekonomik İstikrarsızlık ve Enflasyon

İstikrar, kelime anlamı olarak aynı karar ile aynı şekilde devam etmeyi, kararlı olmayı ifade etmektedir. Ekonomik istikrar, ekonomilerde ortaya çıkan ilişkilerde aşırı küçülme veya ciddi büyüme gibi yüksek dalgalanmaların oluşmaması anlamına gelmektedir. Ekonomik istikrarsızlık ise, mevcut ekonomide bulunan toplam arz ile toplam talep, yatırım ile tasarruf, ihracat ile ithalat veya vergiler ile kamu harcamaları gibi değişkenlerin dengede olmadığı durumu yansıtmaktadır.

Ekonomik istikrarsızlık piyasaları olumsuz yönde etkilemekte ve mükellefler açısından gelecek kaygısının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İstikrarsızlık durumunda mükellefler gelecek endişesi yüzünden sahip oldukları paraları harcamak yerine harcamamayı tercih etmekte ve tasarruf moduna girmektedir. Ekonomik istikrarsızlık beraberinde yüksek enflasyon ve işsizlik sorunlarını ortaya çıkarmaktadır. Ortaya çıkan bu sorunlar gelir dağılımında adaleti bozmakta ve bunun sonucunda ekonomideki kayıt dışılık artmaktadır.

Enflasyon kavramı bir ekonomide fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artması anlamına gelmektedir. Çoğunlukla az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde görünen ekonomik yapının esnek olmaması sorunu enflasyonun önemli nedenlerinden biridir. Ekonomilerde yüksek enflasyon durumu mükelleflerin veri uyumunu azaltmaktadır. Enflasyon yüzünden kişilerin reel gelirlerinde bir artış meydana gelmezken özellikle artan oranlı vergi tarifesi yapısı yüzünden kişiler daha yüksek oranda vergilendirilecek, bu durum ise kişilerin reel vergi yükünü arttıracaktır. Ekonomilerde enflasyonist ortamın olduğu dönemlerde bir de yüksek oranlı vergilerin ortaya çıkması ‘gelir dilimi kayması’ kavramının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum mükelleflerin sömürüldüklerini düşünmelerine yol açmakta ve vergiye karşı bir direniş tavrı almalarına neden olmaktadır. Hükümetler açısından ise enflasyonist dönemlerde kişilerin gelirlerinde parasal bir artış olduğundan vergi gelirlerinde bir artış meydana gelmektedir.

Enflasyon bulunan bir ekonomide bireylerin gelirlerinde meydana gelen bir artış, gerçek satın alma güçlerinin artması ile sonuçlanmaz. Çünkü artan gelir yalnızca görünüşte artıştır. Piyasada bulunan tüm ürünlerin fiyatlarında artış olacağından bireylerin satın alma güçleri artmaz. Aksine daha önce az gelir kazanan ve gelir vergisi dilimlerine girmeyen mükellefler piyasada oluşan enflasyonist ortam yüzünden gelirlerinin artması nedeniyle vergi istisna sınırını geçerek vergiye tabi olabilirler.

2.4.1.4. Serbest Piyasa Koşulları ve Rekabet Ortamı

Serbest piyasa koşullarının olduğu ve rekabet ortamının bulunduğu bir ekonomide tüketiciler az fiyat ödeyerek en kaliteli ürünleri tüketme düşüncesi içerisinde. Tüketicilerin bu istekleri karşısında üretim yapanlar piyasada rekabet ortamı bulunduğu için kaliteyi azaltmayacakları için maliyetlerini düşürme yolunu seçeceklerdir. Büyük üretim işletmeleri açısından maliyetlerini düşürmek kolay gibi görünse de küçük üreticilerin ve ticaret ile uğraşan insanların maliyetleri düşürmesi çok kolay olmamaktadır. Maliyetleri düşüremeyen mükellefler farklı yollar ile giderlerini minimize etmek yoluna başvuracaktır. Bunun sonucunda mükellefler üzerindeki vergi ödevleri daha fazla artacak ve bu durum mükelleflerin ödemeleri gereken verginin bir kısmını veya hiçbirini ödememelerine sebebiyet vermektedir.

Maliyetlerini düşürmek amacıyla vergi ödevlerini yerine getirmeyen ve vergi kaçırarak mükellefler ürettikleri ürünleri diğer üreticilerden daha ucuz fiyatlar ile satarak karlarını maksimize etmek isteyecektir. Bu durumda vergisi ödeyen mükellefler ise vergi kaçırarak mükellefler tarafından oluşturulan fiyat politikaları ile rekabet edemeyerek üretimi durdurma

ve piyasadan çekilme tehlikesi ile karşı karşıya kalacaktır. İkinci bir yol olarak ise vergi uyumlarını düşürerek vergi kaçırma yoluna başvurarak maliyetlerini eşit seviyeye getirmeye çalışacaktır. Son olarak tüm bu etkenler bir araya geldiğinde oluşan rekabetteki eşitsizlik durumu vergi uyumunu kötü şekilde etkilemektedir.

Sosyal devlet politikalarının gerçekleştirilmesi ve kamu harcamalarının finanse edilmesi için devletlerin vergi toplaması gerekmektedir. Bu amaçlarını yerine getirmek için gelire ihtiyaç duyan devletler stratejik hamleler yapmak zorunda kalmıştır. Bu hamlelerin başında devletin sermayenin yerine emeği vergilendirmesi gelmektedir. Bunun nedeni sermayenin emeğe göre daha hareketli olması ve vergi kaçırma imkanının daha kolay olmasıdır. Emek gelirlerinde hareketin az olması ve vergi kaçırma imkanının düşük olması daha kolay vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bunun sonucunda emek, sermayeye göre daha yüksek oranlarda vergilendirilmekte ve sermayenin ülke içerisinde kalması hedeflenmektedir.

Dünyanın küresel bir piyasa olduğu ve ulus aşırı firmaların varlığının arttığı bir dönemde ülkeler küresel sermayeyi kendilerine çekmek için vergi politikalarını değiştirme veya farklı vergi politikaları uygulama yoluna başvurmaktadır. Ülkeler uluslararası sermaye için avantajlı bir yer olmak istemekte, gelir ve kurum kazançlarının vergilendirilmesi konusunda vergi avantajları sağlayarak uluslararası sermayeyi kendilerine çekmek istemektedir. Ülkelerin sermayeyi kendilerine çekmek istemesi amacıyla ülkeler arasındaki vergi rekabeti artmış ve bunun sonucundan ülkeler vergilendirme alanlarını daraltmak mecburiyetinde kalmıştır.

2.4.1.5. Gelir Düzeyi

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının, vergi uyumu ile olan ilişkisi üzerine yapılan çalışmaların çoğunda, gelirin arttığı oranda vergi kaçakçılığının da aynı oranda arttığı ortaya konuşmaktadır (Andreoni, Erard, & Feinstein, 1998, s. 818-860). Gelir eşitsizliği ile vergi uyumu arasında ters yönlü bir etkileşim mevcuttur. Toplumdaki kişiler arasındaki gelir eşitsizliği arttıkça, kişilerin vergi uyumunda azalma meydana gelecektir. Bu nedenle gelir eşitsizliğinin artmaya devam ettiği bir toplumda vergi uyumuna ait alınan kararların etkinliği düşecektir.

Ülkelerin ve mükelleflerin benimsedikleri öznel koşullar, toplumun vergi uyumunu belirlemekte etkili olmakta ve mükelleflerin risk algısı veya artan oranlı gelir vergisi gibi faktörler, mükelleflerin vergiye olan uyumunu değiştirebilmektedir (Torgler, Tax Compliance and Tax :Morale, 2007).

Gelir düzeyi ve vergi uyumu arasındaki ilişki üzerine yapılan çalışmalar sonucunda sosyal yapının üst katmanlarının daha fazla vergi kaçırma eylemini gerçekleştirdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Vergi kaçırma sonucunda oluşan suç beyaz yakalılara ait bir suç olmakta ve toplumda saygı gören, iyi bir mesleğe sahip olan ve mesleği sayesinde yüksek gelir düzeyinde bulunan bireyler vergi kaçırma fırsatlarına daha kolay sahip olmaktadır (Mason & Calvin, 1978, s. 73-89).

Mükelleflerin vergiye karşı olan uyumlarını elde ettikleri gelirin miktarının yanı sıra gelirlerinin kaynağının ne olduğu da etkilemektedir. Kişilerin ücret gelirlerinden, faizden elde ettikleri gelirlerden ve sahip oldukları hisse senetlerinden elde ettikleri karlardan sağladıkları gelirlerdeki vergi uyumunun diğer gelir ve kazanç türlerinden oluşan vergi uyumundan daha yüksek olduğu kabul edilmektedir. Bu durumun arkadaşında olan temek neden ücret gelirlerinin stopaj ile vergilendirilmesi, faiz gelirler ve hisse senedi karlarının isı üçüncü kişiler tarafından raporlanması sebebiyle daha etkili bir denetim mekanizmasından geçmesi sebebiyle vergi kaçırmanın bu durumlarda zor olmasıdır (Clotfelter, 1983, s. 363-373).

2.4.2. Sosyal ve Demografik Faktörler

2.4.2.1. Eğitim Düzeyi

Mükelleflerin eğitim düzeyleri ile vergilere olan uyumları arasında olan ilişki karmaşık bir görünüme sahip olup, eğitim düzeyi ile vergi uyumu arasında kesin bir etkileşim olduğunu söylemek zordur. Ayrıca bu iki kavram arasında bir ilişki mevcutsa, bu ilişkinin olumlu veya olumsuz olduğunu açıklamak mümkün değildir. Bunun nedeni bu iki kavram arasındaki ilişki konusunda farklı yorumların varlığı mevcuttur (Posner, 2000, s. 1781-1819).

Mükelleflerin vergiye bakış açısı, sahip oldukları eğitim düzeyi ile alakalı bir durumdur. Eğitim düzeyi arttığında mükelleflerin vergi uyumlarının arttığı görüşü kabul edilmektedir. Eğitim düzeyi yüksek mükelleflerin, verginin var oluş amacını ve verginin önemi daha iyi anladığı savunulmaktadır. Diğer taraftan yapılan araştırmalara göre, eğitim düzeyi yüksek kişiler, kullanabilecekleri fırsatların farkında olduğundan ve denetlenmelerinin düşük ihtimal ile gerçekleşeceğini bildiklerinden daha kolay riske girebilmektedir. Riske girme eğilimlerinin yüksek olması vergi uyumlarının düşük olmasına neden olabilmektedir (Biberoğlu, 2006).

Mükelleflerin vergi kanunlarından bulunan haklarını ve yükümlülüklerini iyi anlayabilme yeteneği, eğitim düzeyi ve vergi uyumu arasında oluşan etkileşimi açıklamaya yardımcı

olmaktadır. Bu ilişkiyi açıklamak için iki ana faktörden bahsetmek mümkündür. Faktörlerden ilki kişilerin vergisel konular ile ilgili sahip oldukları bilgi düzeyidir. İkinci faktör ise kişilerin vergi kaçırmalarına yardımcı olacak fırsatlar konusunda bilgi sahibi olmasıdır. Sonuç olarak mükellefin mali konular hakkındaki bilgi düzeyi vergiye uyumunun artmasına yol açarken, mükellefin vergi kaçırma fırsatları hakkındaki bilgi düzeyi vergi kaçakçılığına yol açmaktadır (Jackson & Milliron, 2002).

2.4.2.2. Yaş

Dünya genelinde yapılan çalışmalar sonucunda vergi uyumu ile yaş faktörü arasında hem negatif hem de pozitif ilişki olabileceği ortaya koyulmaktadır. Çalışmalar sonucun ortaya çıkan sonuçların çoğunda yaşı ileri mükelleflerin genç yaştaki mükelleflere göre vergiye uyum konusunda daha hassas ve daha istekli olduklarıdır. Bu sonucun oluşmasında iki faktörün etkili olduğunu söylemek mümkündür. İlk faktör, yaşı ileri mükelleflerin vergisel konular hakkında genç kişilere göre daha çok bilgili olmaları vergi uyumlarının fazla olmasına sebep olmaktadır. İkinci faktör ise yaşlı kişilerin yaşantılarından dolayı oluşan tecrübelerinin, gençlerden daha fazla olmasıdır (Kornhauser, 2007).

Yapılan araştırmalar sonucunda genç mükellefler ve yaşlı mükellefler arasındaki vergi uyum farkının önemli nedenlerinden birinin, genç mükelleflerin vergi kaçırma eğiliminin daha yüksek olduğu ve vergi cezalarından çekinme oranının daha düşük olduğu ortaya konuşmuştur. Açıklamaya göre; genç mükellef, yaşlı mükelleflere göre daha fazla risk almakta ve bu durum genç mükelleflerin vergi kaçırma davranışına daha kolay yönelmesine sebep olmaktadır. Ek olarak genç mükelleflerin yaşlı mükelleflere göre vergi cezaları konusunda daha az bilgi sahibi ve daha az duyarlı olmaları da vergi kaçırma eğilimlerinin yüksek olmasına sebep oluşturmaktadır (Davos, 2008, s. 1-43).

Yaş ile vergi uyumu arasındaki yapılan bir diğer çalışmaya göre genç bireyler sahip oldukları varlıkların ciddi bir bölümünü harcamak zorundadır. Özellikle 25 ile 30 yaş aralığındaki genç bireyler hayat standartlarını yükseltme istekleri veya aile kurmak gibi zorunlu ihtiyaçları yüzünden gelirlerini korumak isterler ve vergiye karşı isteksiz yaklaşırlar. Bunun aksine ileri yaştaki bireyler hayata dair bu isteklerini çoktan yerine getirdikleri için böyle düşünmemektedir. Bunun sonucunda ise yaşı ileri bireylerin vergi uyumu genç bireylere göre daha fazla olmaktadır.

Mükelleflerin yaşı ile vergi uyumları ters orantılı olarak çalışmakta yorumunu yapan Wallschutzky araştırmasında yaşlı mükelleflerin vergi kaçırmaya daha yatkın olduğunu ve

vergi uyumlarının daha düşük olduğunu dile getirmiştir (İpek & Kaynar, 2009, s. 173-190). Yaşı artan insanların yüklenebilecekleri risk oranının yaşı genç insanlara göre daha fazla olduğu, bunun yanında yaşlarının getirdiği tecrübeden dolayı mevzuatı ve vergi sistemini daha iyi tanıdıkları ve bunun cesaretiyle genç bireylere göre çok daha kolay vergiden kaçma riskine girebilecekleri saptanmıştır.

2.4.2.3. Cinsiyet

Yapılan araştırmalara göre cinsiyet, mükelleflerin vergiye uyumlarını direkt olarak etkileyen önemli faktörlerden bir tanesidir. Kadınların ve erkeklerin birbirinden farklı olarak sahip oldukları duygu ve düşünce mekanizmaları vergiye karşı olan bakış açıklarını değiştirmekte, vergiye karşı ortaya koydukları tutumları etkilemektedir. Bu değişkenler üzerinde yapılan çalışmalar neticesinde çoğunlukla kadınların vergi ödeme konusunda erkeklere göre daha istekli olduğu kabul edilmektedir (Chung & Trivedi, 2003, s. 133-145).

Kadın ve erkeklerin vergi uyumuna karşı ileri sürülen etmenlerden biri de ülkelerin gelişmişlik seviyesi durumudur. Gelişmemiş ülkelerde vergi uyumu konusunda kadın ve erkek bireyler arasında çok fazla fark bulunurken, gelişmiş ülkelerde bu fark minimum seviyededir. Bu durumun sebebi gelişmiş ülkelerde yaşayan kadınların ekonomik özgürlüklerini kazanmış olmaları ve sosyal hayatta erkeklerle eşit seviyede rol alıyor olmalarıdır. Jackson ve Milliron (1986) yaptıkları çalışmalar ile cinsiyetin vergi kaçaklarının üzerindeki rolü konusuna farklı açıklamalar ortaya koymuşlar ve kadın ile erkek arasındaki vergiye olan uyum aralığının kadınların daha fazla özgürlüğe sahip olduğu yeni dünya jenerasyonunda giderek azaldığını belirtmişlerdir (Richardson, 2006, s. 150-169).

Vergi uyumu teorisi üzerine yapılan çalışmaların büyük bir kısmında vergiye uyum konusundan kadınların erkeklere göre daha fazla hassas ve istekli oldukları kabul edilmesine rağmen bu sonuç oluşacak her durum için geçerli olarak kabul edilmemektedir. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri'nde gerçekleştirilen araştırma, kadınların sahip oldukları eğitim birikimi ile vergi uyumları ve davranışları arasındaki ters yönlü bir ilişki olduğu ortaya çıkarılmıştır. Yapılan araştırmaya göre eğitim düzeyi yüksek üniversite mezunu kadınlar, yine üniversite mezunu erkeklere göre vergiye uyum konusunda daha toleranslıdır. Bunun aksine üniversite mezunu olmayan eğitim düzeyi düşük kadınlar ise kendileri ile aynı eğitim düzeyine sahip olan erkeklere göre daha yüksek vergi uyumuna sahiptirler. Buradan çıkartılabilecek sonuç, erkeklerin eğitim düzeylerinin yükselmesi sonucunda vergi uyumları da artış göstermektedir (Devos, 2007, s. 182-219).

Ortaya koyulan tüm ampirik çalışmalar neticesinde ortaya çıkan durum, cinsiyet farklılıklarının vergi uyumunu etkilediği gerçeğidir. Araştırmaların çoğu kadınların vergiye uyumunun, erkeklerin vergiye uyumundan daha yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Böyle bir genel yargının ortaya çıkmasındaki en büyük etmen ise erkeklerin kadınlara göre risk almayı daha fazla sevmesi ve risk alma konusunda daha istekli olmasıdır.

2.4.2.4. Meslek veya Faaliyet Kolu

Vergi uyumuna etkisi olan etmenlerden biri de kişinin sahip olduğu meslektir. Mükelleflerin vergi uyumu, meslek gruplarına veya iş kollarına göre farklılık gösterebilmektedir. Sahip olunan mesleğin vergi uyumu üzerindeki olumlu veya olumsuz etkisi; sahip olunan meslekteki statüye ve elde edilen gelirin kaynağına bağlı olarak değişiklik göstermektedir (Hamm, 1995).

Vergi mükelleflerini sahip oldukları mesleklere göre sınıflandırılması yapılırken temelde üçlü bir sınıflandırmadan bahsedilebilir. Bu sınıflandırmanın yapılmasındaki etmenler elde edilen gelirin büyüklüğü ve gelirin kaynağıdır. Yapılan sınıflandırmanın birinci sırasında toplumda en fazla gelire sahip olan profesyoneller ve şirketlerin en üst düzeydeki yöneticileri yer almaktadır. Sınıflandırmanın ikinci sırasında orta ve küçük büyüklükte işletmeler veya tarımsal faaliyet gösteren kuruluşların sahipleri yer almaktadır. Sınıflandırmanın son sırasında ise esnaf ve düşük seviyede ücret alarak çalışan kişiler bulunmaktadır (Braithwaite, Schneider, Reinhart, & Murphy, 2002, s. 94-107).

Bireylerin varlıklarını gerçeğe uygun beyan etme eğilimi, maaş ve ücret gelirleri ile ters, serbest meslek gelirleri ile ise doğru orantılı şekilde gerçekleşmektedir (Karl, 1995, s. 47). Gelirlerini ücret karşılığında alan mükelleflerin ödeyecekleri vergiler maaşları ellerine geçmeden brüt ücretlerinin içerisinde kesinti yolu ile işveren tarafından kesildiğinden mükellefler açısından vergi yükünün az olarak gözükmeye ve verginin hissedilmemesine neden olmaktadır. Ücret geliri elde eden mükelleflerin vergi uyumu gönüllü vergi uyumu değil zorunlu vergi uyumudur. Bu durumun aksine serbest meslek geliri elde eden mükellefler ise gelirlerini vergi dairelerine doğrudan beyan usulüne göre kendileri beyan ettiklerinden vergi yükü ile doğrudan karşılaşmakta ve vergiyi daha fazla hissetmektedir. Bunun sonucunda serbest meslek mükelleflerinin vergi uyumunda azalma olması olası bir durumdur.

Mükelleflerin içinde bulundukları meslek grubundaki vergi kaçakçılığı oranları da vergiye uyumu etkileyen unsurlardan biridir. Sektöre ortaya çıkan genel bir vergi uyumsuzluğu sorunu, o sektörde bulunan diğer mükellefleri de etkileyerek vergi ödeme isteğini azaltacaktır.

Sektörel bazda düşünüldüğünde bir mükellefin vergiye karşı tutumu diğer mükellefleri de etkilemektedir.

Vergi uyumu ile mükelleflerin meslekleri arasında yapılan incelemelerin bazıları da sektörler üzerinde yapılmıştır. Andreoni v.d. (1998, s. 818-860) yaptıkları çalışma sonucunda en düşük vergi uyumuna sahip olan üç sektörü, araç alımı satımı yapanlar, mağaza işletmecileri ve yemek lokantaları olduğunu iddia etmişlerdir. Yine aynı çalışma sonucunda vergi uyumu en yüksek üç mesleği ise finansçılar, emlakçılar ve sigortacılar olarak sıralamışlardır. Bu sıralamalara ek olarak vergi kaçırma imkanlarından haberdar olmaları ve kanundaki açıkları bilmeleri nedeniyle muhasebecilerin vergi uyumu diğer mesleklere göre daha az olabilmektedir.

2.4.2.5. Medeni Hal

Bireylerin medeni durumu, mükelleflerin yasal veya yasadışı tüm tutum ve davranışlarını etkileyebilen, sosyal normal sayesinde davranışları belirleyen unsurlardan bir tanesidir. Mükelleflerin vergiye olan tepkileri, vergiden etkilenme dereceleri ile doğru orantılıdır. Evli olan mükellefler bekar olanlara göre gelire daha fazla ihtiyaç duyduğundan vergiden daha fazla etkilenmektedir. Ek olarak evli insanlar bekar insanlara göre kanunun sunduğu mali kolaylıklardan daha fazla faydalanmaktadır. Bu durum vergi ahlakı ve vergi uyumu arasındaki ilişki dikkat edilmesi gereken hususlardan biridir.

Bireylerin medeni durumları, vergiye bakış açılarını ve vergi uyumlarını etkileyecek bir faktördür. Bir görüşe göre evli olmayan mükelleflerin harcamaları az olduğundan dolayı kazandıkları gelir ile hayatlarını kolay şekilde idame ettirebilmektedir. Bu durumdan dolayı bekar mükellefler vergi borçlarını yerine getirirken vergi yükünü çok hissetmemekte ve vergiye uyum sağlamaktadır. Bunun aksine evli mükelleflerin ihtiyaç duydukları harcamalar daha fazla olduğundan gelire bekar mükelleflere göre daha fazla ihtiyaç duyarlar. Gelire ihtiyaçlarının fazla olması ise vergi borcu ile karşı karşıya kaldıklarında vergiden daha fazla etkilenmeleri sonucunu ortaya çıkarır. Durumun böyle olması ise evli mükelleflerin vergi uyumunun düşük olmasına neden olur.

Medeni durum ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen diğer bir görüşe göre ise bekarlar, evli bireylere göre daha fazla riske eğilimindedir. Evli mükellefler vergisel risk alacakları zaman daha fazla düşünmek ve ailevi durumlarını göz önünde bulundurmak zorunda kalacaklarından genellikle vergiye uyum sağlama yolunu tercih etmektedir. Aksine bekar mükellefler ise kendileri hariç kimseyi düşünmek zorunda olmadıklarından daha kolay risk

alabilmekte ve vergisel yükümlülüklerinden kaçma davranışı gösterebilmektedir. Kısaca bazı durumlarda bekar mükellefler, evli mükelleflere göre çok daha kolay vergi kaçırabilecektir.

2.4.2.6. Yaşanılan Sosyal Çevre

Mükelleflerin, vergiye bakış açıları ve vergiye karşı aldıkları tutum yalnızca kendi psikolojileri ile ilgili değil aynı zamanda yaşadıkları toplumun yapısı ile de ilgilidir. İçinde bulunulan toplumun çoğunun vergiye karşı tepkili ve isteksiz olduğu durumlarda vergi uyumu yüksek bir birey ilk olarak vergiye karşı nötr bir tavır benimseyecektir. Fakat zaman geçtikçe çevresindeki karşıt görüşlerden etkilenerek güvensizlik duygusuna kapılacak ve vergi uyumsuzluğu yoluna girecektir. Benzer şekilde yaşanılan toplumda vergi ödeme eyleminin kötülendiği ve vergi kaçırmanın erdemli bir davranış olarak kabul edildiği algısı olduğu durumlarda mükellefler toplum tarafından dışlanmamak için vergi ödememeyi tercih edebilecektir. Ek olarak vergi ahlakı yüksek mükellefler, çevrelerinde vergi kaçırmasına rağmen cezai bir yaptırım ile karşılaşmayan başka mükellefler gördüklerinde kendilerinden haksız yere vergi aldığını düşünüp vergi kaçırma yolunu seçebilmektedirler.

2.4.3. Dini ve Ahlaki Faktörler

2.4.3.1. Dini İnanç

Vergi ahlakı literatürün de bireylerin dindarlık seviyelerini hesaplayan başlıca parametreler; Dinsel mabetlere gitme sıklığı, dini eğitim veren bir kurumun veya dinsel aktiviteler yapan bir topluluğa katılıp katılmama, dinsel kurallara olan güven şeklinde sınıflandırılmaktadır. Yukarıda bahsedilen parametrelerin kullanılmasına ise aynı toplumda yaşayan insanların birbirlerine olan bağlılık seviyelerinin ve kişilerin toplumda oluşan normlara uyma konusundaki isteklerinin ortaya koyulması bakımından önem verilmiştir (Torgler, 2006, s. 81-109).

İnsanların dinsel olgulara olan bağlılıkları ve dinsel inançları, vergi ahlaklarını ve vergi uyumları üzerinde etkisi olan bir değişken olarak kabul edilmektedir. Din, insanların hareketlerini ve davranışlarını etkileyen ve insanları olumsuz etki yaratabilecek durumlardan koruyan bir faktör olarak kabul edilmektedir. Benzer olarak bireylerin dinsel inanç seviyelerinin vergi kaçırımları konusunda caydırıcı etki yarattığı kabul edilmektedir. Sonuç olarak dinin cezalandıran korkutma özelliğinden bahseden literatürün çoğunda, inançlı

bireylerin vergi ahlak ve vergi uyum düzeylerinin yüksek olduğu ileri sürülmektedir (Alm & Torgler, 2006, s. 259-275).

2.4.4. Psikolojik Faktörler

2.4.4.1. Vergi Ahlakı

Vergi uyumu üzerine yapılan tüm çalışmalar ve vergi uyumu literatürü açıkça göstermektedir ki kişilerin vergiye olan uyumları yalnızca devletin uyguladığı yaptırım politikaları veya bu politikaların düzeyleri ile açıklanamamaktadır. Bu sebeple toplumların vergiye uyumunu etkileyen süreçte başka faktörlerde yer almaktadır. Vergi ahlakı kavramı, bahsedilen faktörler arasından ciddi bir anlam ifade etmektedir (Torgler, 2002, s. 657-683).

Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi borçlarını yasalara uygun şekilde ödeme konusunda, devlet ile aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi ahlakı baskı ve zorlama olmadan bireylerin tümüyle kişisel yapısı, bulunduğu ortam, yetiştiği çevre ve dini duyguları neticesinde vergiye içsel olarak uyum göstermesidir.

Bireyler açısından vergi ahlakının oluşmasında birçok faktör rol oynamaktadır. Bireylerin devlete, siyasal iktidara veya vergi yönetimine olan bakışı vergi ahlakını oluşturan faktörlerden biridir. Mükellefler vergi ödeme kararını kendilerine ulaşan yararlı hizmet veya kamu harcamaları ölçüsünde vermektedir. Ödedikleri vergiler sonucunda kendilerine olumlu ve faydalı dönüşler olduğunu gören mükelleflerin vergi ahlakı yükselecektir.

Vatandaşlar ile devlet arasındaki ilişki vergi ahlakını etkileyen faktörlerden birisidir. Yurttaşlarına değer veren ve yurttaşları politika oluşturma aşamalarından söz sahibi yapan ekonomik sistemlerde, vergi ahlakı yüksek olarak gerçekleşecektir. Bunun nedeni süreçlere dahil edilen ve süreç içerisinde bulunan yurttaşlar, verginin nasıl toplanacağı ve ne şekilde harcanacağı konusunda karar vericiler ile rol oynayacaktır. Kişiler açısından bu durum verginin algılanmasını kolaylaştıracaktır. Durumun bunu tersi olarak oluşması durumunda ise vergi ahlak seviyesi düşük kalacaktır (Braitwaite & Ahmed, 2005, s. 523-540).

Mükelleflerde vergi ahlakının oluşmasında devletin rolü fazladır. Devletler eşitliği sağlayarak, adil vergileme sistemi oluşturarak ve mükelleflere ödedikleri verginin kendilerine kamusal hizmet olarak döneceğini güvenini vererek toplumda vergi ahlakının oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Bunlara ek olarak topluma mevcut düzenlinin korunması için vergilerin önemli olduğunun anlatılması, bu konuda bireylere eğitimler verilmesi de vergi ahlakının

gelişmesine katkı sağlayacaktır. Vergi eğitimlerinin okullara taşınması ise vergi ahlakının zemininin sağlam olmasına ve vergisel konularda bir altyapı oluşmasına neden olmaktadır.

Toplumda vergi ahlak düzeyinin düşük olması vergi kaçırma ve vergiden kaçınma girişimlerinin yüksek oranda olması ile sonuçlanmaktadır. Ek olarak mükelleflerin vergi ahlak seviyelerinin düşmesi, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma durumlarının artmasına yol açacaktır. (Lewis, 1982). Bu sebeple siyasi karar alıcılar, toplumdaki egemen vergi zihniyeti ve vergi ahlakı durumlarını, bu durumlar üzerinde etkisi olan ekonomik ve psikolojik olguların gerçekliği düşünüldüğünde kişilerin vergiye karşı olan tepkilerine dikkat etmek zorundadır (Schmölders, 1976).

Genel ahlak ile vergi ahlakı arasında çok ciddi bir ilişki bulunmamaktadır. Ahlak seviyesi yukarıda olan bir mükellefin buradan hareketle vergi ahlakının da yüksek olacağı yorumunu yapmak doğru olmamaktadır. Ek olarak toplumdaki ahlak kuralları ile toplumun vergilendirilmesi arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Toplumda kişiler tarafında vergi ödemek fiili bir ahlak kuralı olarak kabul ediliyorsa o toplumda bireylerin vergiye olan gönüllü uyumlarının yüksek seviyelerde olduğu söylenebilmektedir.

2.4.4.2. Vergi Bilinci

Vergi bilinci, ülkede bulundan vatandaşların, hükümetin gerçekleştirmesi gereken harcamalarının finanse edilmesi amacıyla edilen gelirlerden veya servetlerden, yasa da belirtilen kanuni oran ve ölçüler dahilinde vergi alması gerektiği bilincine sahip olması yeteneği olarak açıklanabilir. Vergi bilinci, ülkede yaşayan bireylerin vergi sistemi ve vergileme sonucunda ortaya çıkan vergi yükleri karşısında ortaya çıkardıkları tavidir. Toplumda vergi bilincinin artması durumunda, vergi uyumu artacak ve bunun sonucunda vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir.

Vergi bilinci, toplumda meydana gelen ahlaki, sosyal ve ekonomik her türlü değişimden etkilenen bir olgudur. Toplumdaki kişilerin devletten memnun olmamaları, devlet tarafından elde edilen kamu gelirlerinin kamu hizmetleri için kullanılmaması, mükelleflerin vergilemede adaletin tam anlamıyla uygulanmadığını düşünmesi, vergi idaresi ve vergi yargısına olan güvenin azalması gibi çeşitli etmenler sonucunda toplumun vergi bilinci azalacak ve bunun sonucunda vergi gönüllü uyumun düşmesine sebep olacaktır. Yapılan araştırmalar sonucunda bir toplumda vergi bilincinin yüksek olması, toplumdaki vergiye gönüllü uyumun yüksek seviyede olmasına ve vergi gayretinde meydana gelen artış ile devletin elde ettiği vergi gelirlerinin yüksek seviyelerde gerçekleşmesi ile sonuçlanacaktır.

Toplumda vergi bilincinin oluşması, vergi kaçakçılığı ile mücadelede çok büyük bir avantaj meydana getirmektedir. Kişisel anlamda yasal veya yasadışı olsun, emek vermeden para kazanmanın özendirilmesi ve kazanılan paralar üzerinde inceleme yapılmayacağı düşüncesinin benimsenmesi, mükelleflerin vergi ödeme konusundaki hevesini azaltmakta, vergi ahlakını düşürmekte ve vergilemede adaletin azalmasına sebep olmaktadır (Kızılot & Çomaklı, 2004).

Vergi ahlakının gelişebilmesi için siyasi karar alıcıların hukuka, getirdiği kurallara saygı duyması ve adalete uygun hareket etmesi gerekmektedir. Devlet tarafından toplanan vergi gelirlerinin etkili ve ihtiyaçlara uygun olarak kullanılması, kamu kaynaklarının israf edilmemesi gibi etmenler vergi ahlakının artmasına sebep olmaktadır. Toplumda vergi ahlakının düşük olması kayıt dışılığın yükselmesine sebep olmaktadır. İnsanların vergiler sonucunda ödedikleri paraların karşılığı alamadıklarını düşünmeleri, vergi görevlerini yerine getirirken isteksiz davranmalarına neden olmaktadır. Devletler, mükellefleri yapılan kamu harcamaları konusunda bilgilendirmeli ve şeffaf yönetim anlayışını tercih etmelidirler. Devletin yaptığı yararlı kamu harcamalarını mükelleflere anlatması sonucunda vergi bilinci artacak ve vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir.

2.4.4.3. Diğer Mükelleflerin Tutumu

Mükelleflerin vergiye karşı davranış biçimleri, diğer mükelleflerin vergisel tasarruflarını bilmelerine göre farklılık gösterebilmektedir. Bireyler kendi vergi yükümlülükleri ile diğer bireylerin yükümlülüklerini karşılaştırarak vergiye bakış açısından bilgi sahibi olabilirler. Mükellefler çevrelerindeki bireylerin vergi yüklerini ve vergi ödeme durumlarını gözlemleyerek, vergi ödeyip ödememe konusunda karar verme yolunu seçmektedirler.

Mükellefler özellikle kendileriyle eşdeğer mali güce sahip olan diğer mükelleflerin vergi ödeme veya vergi ödememe durumlarını gördüklerinde, bu davranışların nedenlerine bakmadan benzer tavırlar göstermektedir. Mükellefin çevresinde vergi ödemeyen bireylerin fazlalığı mükellefin vergi ödemekten kaçınmasına, vergi ödeyen bireylerin çokluğu ise vergi ahlakının yükselmesine neden olmaktadır.

Toplumda yasalara uygun hareket eden bireylerin çok olması, mükelleflerin vergi ödeme kararını daha kolay almalarına neden olacaktır. Çevresindeki insanların vergi ahlakının ve vergi uyumunun yüksek olduğunu gören mükellefler, karşılaştıkları vergileri daha kolay kabul etmekte ve vergiye daha kolay uyum sağlayabilmektedir.

Toplumda vergi kaçırmanın yüksek oranlarda, vergi uyumunun düşük olduğu durumlarda ise mükellefler bulundukları çevreden etkilenecek vergi kaçırma yoluna girebilmektedir. Normal şartlarda düzenli olarak vergisini ödeyen bireyler, çevrelerinde vergi kaçırma ve vergi ödemeyen diğer insanları gözlemlediklerinde kendilerinin haksızlığa uğradıklarını düşünmekte ve morallerini bozmaktadır. Morali bozulan mükellefler vergi ödemeyi bırakarak vergi kaçırma yoluna başvurmaktadır.

2.4.4.4. Verginin Yerinde Kullanılıp Kullanılmadığı

Devlet, topladığı vergiler ile toplumsal ihtiyaçları karşılamayı ve kamu harcamalarının finansmanını sağlamayı hedefler. Toplanan vergi gelirlerinin doğru yerlere harcanması, bu harcamaları ise zamanında ve şeffaf şekilde mükelleflere aktarması önemli bir husustur. Devletin bu konuda özverili ve hassas olması, ödediği gelirlerin nerede kullanıldığını merak eden mükellefin vergi uyumunu arttıran bir husus olabilmektedir.

Mükellefler, zorunlu veya gönüllü olarak yerine getirdiği vergi ödevlerinin karşılığında ortaya çıkan harcamalardan ne oranda faydalandığının muhasebesini yapmaktadır. Bunun nedeni vergi ödeyen mükellefin parasal anlamda azalma yaşaması ve bu azalma ile kaybettiği faydayı devlet tarafından sağlanan harcamalar ile finanse edip etmediğini tespit etmek istemesidir. Mükellef vergi ödemesi sonucunda kaybettiği gelire karşılık bir fayda elde edemiyorsa vergiye karşı negatif bir duygu beslemektedir. Bu negatif etki toplum baskısı ve gözlem ile birleştğinde mükellefin vergi uyumunda bir düşüş meydana getirmektedir. Aksi durumda ise mükellef ödediği vergiler sonucunda kaybettiği gelirden oluşan fayda kaybını, devletin kamu harcamaları ile elde edebiliyor ise vergiye karşı olumlu duygular besleyecektir. Sonuç olarak vergi uyumunda bir artış olacak ve vergi ödevlerini daha istekli şekilde yerine getirecektir.

Kamu tarafından yapılan harcamalar sonucunda oluşan kamu hizmetlerinin mükelleflerin tercihlerine uygun olup olmadığı, mükelleflerin talep ettikleri hizmetlerin yeteri kadar üretilmesi ve mükellefin bu hizmetlerden yeteri kadar faydalanması durumunu ifade etmektedir. Mükellefler ödedikleri vergiler ile devletten talep ettiği hizmetleri alabildiğine inanıyorsa, vergiye karşı olumlu bir tavır sergileyecektir. Bunun aksine devlet tarafından sağlanan fayda ve hizmetler mükellefin talep etmediği veya ihtiyacı olmadığı hizmetler üzerine yapıldığında ise mükellef ödediği verginin boşa gittiğini düşünecektir. Sonuç olarak mükellefin vergiye olan bakışı olumsuz bir şekil alacaktır.

Vergiye toplumsal bir ödev olarak görmenin aksine bir yük olarak algılayan mükellefler vergiye uyum konusunda sıkıntılar yaşamaktadır. Ödediği vergiler ile elde ettiği kamusal hizmetler arasındaki mantıklı bir benzerlik göremeyen kişiler vergi ödevlerini yerine getirmek konusunda çekimser davranacaktır. Toplumdaki vergi ahlakının seviyesine bakılmaksızın, mükelleflerin vergiye uyum sağlamaları için toplanan gelirlerin kişilerin istek ve taleplerine uygun olarak kullanıldığının hissedilmesi gerekmektedir (Çataloluk, 2008, s. 214-228).

Devlet tarafından sağlanan kamu hizmetlerin neticesinde kişilerin bu hizmetlerin finansmanına katılmak için ödedikleri vergiler, kamu hizmetinden sağladıkları faydalardan az veya çok olarak gerçekleşebilecektir. Kişilerin harcamaların finansmanı için ödediği vergi payı faydası, ödediği vergi karşılığında aldığı hizmet faydasından düşük olarak gerçekleştiğinde kişiler net bir kazanç elde etmekte ve bu literatürde mali rant olarak isimlendirilmektedir. Tersı durumda, kişilerin kamu harcamalarından oluşan hizmetten aldığı fayda, harcamaların finansmanı için ödemiş olduğu vergilerden elde edeceği faydadan eksik olması durumunda bireyler zarara uğramış olacaktır. Bu zarar mali sömürü diye isimlendirilmektedir. Mükellefler ödedikleri vergiler sonrasında zarar etmediklerini hissettiklerinde, bu zararı azaltıcı veya doğrudan ortadan kaldırıcı davranışlarda bulunmak isteyeceklerdir. Sonuç olarak mükelleflerin mali rant veya mali sömürü düşünceleri içerisinde olmaları vergiye karşı olan tutum ve davranışlarını etkilemektedir.

2.4.5. Siyasi Faktörler

2.4.5.1. Vatandaşların Devlet Yönetimine Olan Güveni

Vergi uyumunu etkileyen faktörlerden biri de vatandaşlar ve devlet arasındaki güven ilişkisidir. Mükelleflerin devlete olan güven ve bağlılıkları vergi uyumlarını etkilemektedir. Mükellefler vergileme sisteminin yeterli olduğunu bildiği, vergilemede adalet konusunda hakkaniyetli davranıldığını hissettiği, vergiler ile sağlanan gelirleri gerekli ve ihtiyaçlara yönelik olarak kamu harcamaları şeklinde kullanıldığını inanmaları gibi nedenler sayesinde devlete olan güven duyguları şekillenmektedir. Bu etmenler yüzünden değışen güven duygusu sonucunda ise vergi uyumlarında değışiklikler meydana gelmektedir.

Bir toplumda var olan kişileri devlete olan güvenlerinin yüksek olması, kişilerin yasalara, devlet kurallarına ve toplumsal kurallara uymalarını teşvik etmektedir. Bu yüzden güven duygusu önemlidir. Devlet ise vergi uyumunu ve diğerkurallara uyumu yükseltmek amacıyla bireylere güven duygusunu oluşturmaya çalışmaktadır. Kamu harcamalarını halkın istek ve

ihtiyaçlarına yönelik uygulaması, halkı ağır vergi yükleri ile karşı karşıya bırakmaması gibi çalışmalar ile güven duygusunun oluşmasını hedeflemektedir. Devlete olan güvene ek olarak bir ülkede bulunan hukuk sistemine ve mahkemelerin bağımsızlığına olan güvenin artması da insanların vergi ahlakını arttıran nedenler arasındadır.

Vergi uyumu ile devlete bağı olma arasında güçlü bir etkileşim mevcuttur. Toplumda devlete olan bağılılığın azalması, vergi ahlak düzenin düşmesine neden olmaktadır. Devletin mükellefler üzerinden ağır vergi yükleri oluşturacak sömürücü vergi politikaları uygulamaları ve kamu yararı için toplanan gelirlerin karar vericilerin keyifleri doğrultusunda etkinsiz bir bicinde kullanımı, ekonomide vergi kaçakçılığı veya dolandırıcılık gibi gizli ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olacaktır.

Bir toplumda bulunan bireylerin devlet ile aralarında olan ikili ilişkileri vergiye karşı olan davranışlarını şekillendirmektedir. Mükellefler vergi ödemenin gerekli olup olmadığı sonucuna, devletin topladığı vergi gelirleri sonucunda yaptığı kamu harcamalarının kendi beklentileri doğrultusunda olup olmadığı durumunu değerlendirerek karar verirler. Toplumda devletin yönetiminin kötü olduğu, toplanan vergi gelirlerinin gereksiz yerlere harcandığı ve verimli kullanılmadığı yönünde bir düşünce oluşması durumunda vergi kaçakçılığı oranlarında artış meydana gelecektir. Benzer şekilde devletin vergi politikalarının adil olmadığı ve haksız yere vergi alındığı düşüncesinin oluşması durumunda bireyler vergi vermenin gereksiz olduğunu düşünecek ve vergi kaçırma yönünde davranış göstererek devlet karşıtlığı veya devlet düşmanlığı tepkisi gösterebilecektir.

Vergi ahlak düzeyini belirleyen faktörlerden birisi de siyasi karar alma mekanizması ve bürokrasiye olan güvendir. Mükelleflerin vergi kaçırma, rüşvet, yolsuzluk gibi suçların varlığını tespit etmesi ve gözlemlemesi devlete olan güvenlerinin azalmasına neden olacak ve vergi uyumlarının azalması ile sonuçlanacaktır. Ancak vergi sisteminde herhangi bir olumsuz durumun bulunmaması, denetimlerin sıkı olması ve vergi kaçırmanın net olarak engellendiğinin bilinmesi ise devlete olan güveni arttırıcı etki yaratacak, vergiye olan gönüllü uyumu kolaylaştıracaktır (Muter & Mastar, 2012).

2.4.6. Vergi İdaresi ile İlgili Faktörler

2.4.6.1. Vergi Oranları ve Vergi Sayısı

Mükelleflerin vergiye karşı verdikleri tepkilerin asıl nedeni, mükellef üzerinde meydana gelen vergi yüküdür. Vergi yükünü belirleyen nedenlerden en önemlisi ise vergi oranlarıdır. Durumun böyle olması vergi oranlarının, mükelleflerin tutumlarının ve psikoloji durumlarının belirlenmesinde önemli bir rol oynadığı gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Vergi oranlarının artış göstermesi mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi oranlarının artması, mükelleflerin ödeyeceği vergiyi arttırmakta ve vergi yükü artmaktadır. Vergi yükünün artması kişilerin gelir seviyesinin azalmasına neden olmakta, gelir seviyesinin azalması ise tüketimi ve tasarrufu azaltmaktadır. Mükellef açısından gelir seviyesinin, tüketiminin ve tasarrufunun azalması, psikolojik olarak negatif etki yaratmaktadır. Başlangıçta düşük oranlı vergiye karşı olumlu bir tutum sergileyen mükellefler, artan vergi oranları ve vergi yükleri sonrasında bu olumlu tavrı bırakarak, vergi kaçırma yoluna başvurmaktadır.

Vergi oranlarında meydana gelen artışlar mükelleflerin vergiye olan tepkilerini olumsuz sonuçlara götürmektedir. Bu aşamalar sempati, apati, antipati ve nefret olmak üzere 4 şekilde karşımıza çıkmaktadır. İlk olarak vergi oranlarının düşük olduğu durumlarda mükellefler vergiye karşı sempati aşamasında yer almaktadırlar. Vergi oranlarının artmaya başlamasının neticesinde ilk olarak mükellefler sempati aşamasından apati aşamasına geçmektedir. Bu aşama mükelleflerin vergiye karşı olan tutumlarının olumludan olumsuzla geçtiği ilk aşamadır. Vergi oranların yükselmeye devam ettiği durumlarda mükellefler apati aşamasından antipati aşamasına geçmektedir. Bu aşamada ise mükelleflerin bir önceki aşamada oluşan vergiye karşı olumsuz duyguları iyice pekişmektedir. Mükellefler antipati aşamasında gizli olarak vergi kaçırma eyleminde bulunmakta ve vergi yükünden kurtulmak için çözüm arama yoluna başvurmaktadır. En yüksek vergi oranlarının hâkim olduğu son aşama ise nefret aşamasıdır. Mükelleflerin artan vergi oranları yüzünden vergi yüklerinin çok yüksek seviyelere gelmesi, vergilemeye karşı nefret duygusunun oluşmasını sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Mükellefler antipati aşamasında vergi kaçırma yoluna gizli olarak başvuruyor iken nefret aşamasında vergi kaçırmalar veya vergi kanunlara aykırı hareketlerde bulunmalar aleni hale gelebilmektedir. Nefret aşamasında son olarak vergi yönetimi karşı açıkça protesto ve eylemler aracılığıyla vergi konusunda direnişler başlamaktadır.

Vergi oranları ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen ekonomistlerden biri 14. Yüzyılda yaşamış olan İbn-i Haldun'dur. Haldun'a göre vergi oranlarının normalden fazla olması devlet

açısından vergi gelirlerinin artması anlamına gelmemektedir. Aksine yüksek vergi oranları vergi hasılatının düşmesine neden olacaktır. Haldun'a göre vergi oranlarının düşük olması, yatırımcıları üretimi arttırma konusunda teşvik edecek ve üretim miktarının artması sonucunda yatırımcılar üretim yapma kararlarını güncelleyecek, vergi gelirlerini arttıracaktır (Boulakia, 1971, s. 1105-1118). Buna ek olarak devletin vergi oranlarını, vergi hasılatını arttırmak için yükseltmek istemesi vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. Bunun nedeni mükelleflerin vergi yükünün artması, kişilerin çalışma heveslerini azaltacak ve üretim seviyesinin azalmasına yol açacaktır. Üretimin azalmasının doğal sonucu olarak ise vergi hasılatında azalma meydana gelecektir (Weiss, 1995, s. 29-37).

Vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki bağlantı konusunda çalışma yapan en tanınmış kişi Arthur Laffer'dir. Laffer'in yaptığı çalışmaya göre vergi oranların belirli bir noktaya kadar arttırılması vergi hasılatını arttırıyor iken vergi oranları belirli bir seviyeyi geçtiğinde vergi gelirleri azalma eğilimi göstermektedir. Vergi oranlarının optimum noktaya ulaştığında en yüksek vergi hasılatı elde edilmiş olacaktır. Vergi oranlarının optimum noktayı aşması durumunda mükellefler daha fazla çalışıp vergi ödemek yerine vergisiz yasadışı yollarda para kazanmaya çalışmayı veya kazandığı gelirleri kayıt dışı olarak saklamayı tercih etmektedir.

Kişilerin vergiye olan uyumunu, verginin miktarının yanında oranlar üzerindeki tarife yapısı da etkilemektedir. Kesin olmamakla birlikte araştırmalar sonucunda verginin düz oranlı olarak uygulanmasının vergi uyumunu arttırdığı iddia edilmektedir (Schiau & Moga, 2009, s. 343-348). Yaklaşımına göre mükellefin vergisel konularda doğru beyanda bulunması ile vergi sisteminin bir ilişkisi bulunmaktadır. Yaklaşımına göre vergi sistemi ve verginin doğru beyanı arasından negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Vergi sistemi artan oranlı vergiler ile uygulandıkça, verginin doğru beyanı negatif yönde azalmaktadır (Sandmo, 2005, s. 643-663).

Ek olarak artan oranlı vergilerin tüm durumlarda vergi uyumunu azaltacağına yanı sıra denetim oranlarının yüksek olduğu durumlarda vergiye olan uyumu arttıracığına savunan bir kesinde bulunmaktadır. Artan oranlı vergilerin kullanıldığı bir ortamda gelir seviyesi yüksek olan bireyler vergi kaçırma yoluna başvurdıklarında sağladıkları kazanç yüksek olmaktadır. Fakat bu bireyler için devlet tarafından bir denetim riski ortaya çıktığında gelir kaybı yaşayacaklardır. Mükellefler açısından vergi denetimi sonrasında ortaya çıkan gelir kaybı, vergi kaçırma yolu ile elde edilen kazanç tahmininden daha fazla gerçekleştiğinden artan oranlı tarife yapısı bazı durumlarda vergi kaçakçılığını azaltıcı etki yaratacaktır (Graetz, Reinganum, & Wilde, 1986, s. 1-32).

Vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde vergi kaçırma oranları da yüksek olmakta ve vergilemede yatay adalet sağlanamamaktadır. Vergi oranlarının yüksek olması ve vergi

kaçırma durumu sonucunda vergi sisteminin güvenilirmez olması, vergi uyumunun düşük olması, yatay adaletsizlik ve vergi kaçakçılığını engellemek amacıyla idarece kaynakların israf edilmesi sorunlarının ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Hinrichs, 1969, s. 133-143).

Mükellefler vergi oranları yüksek olanlar ülkelerde, vergi oranları düşük olan ülkelere göre daha rahat vergi kaçırabilmektedir. Vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla mükelleflere vergi ödememe davranışlarına denk gelecek şekilde cezai karşılığı olan kurallara ihtiyaç duyulmaktadır. Toplumsal düzen sağlansa bile ekonomideki var olan bazı gerçeklikler kaçakçılığın kolay olduğu sistemlerde uyum normlarının dikkate alınmamasına neden olabilmektedir. Bunun sonucunda vergi oranlarında meydana gelen yükselme caydırıcı olmayan güçsüz vergi kurallarına ve normlarına neden olabilmektedir (Edlund & Aberg, 2002, s. 201-228).

2.4.6.2. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı

Hukuka ve kanunlara uymayan eylemleri sonucunda, eylemde bulunan bireylere cezai yaptırım uygulanması hukuk normudur. Benzer olarak vergi kanunlarına uygun hareket etmeyenler içinde vergi cezaları uygulanmaktadır. Çıkarılan tüm yasalar, yapılan her düzenleme sonucunda ortaya çıkan kurallara uyulmaması durumunda bireyler çeşitli cezalar ile karşılaşmaktadır. Uygun hareket edilmemesi sonucunda ortaya çıkan cezalar sayesinde suç işleme oranlarında azalma olacağı kabul edilmektedir. Bu genel yargı vergi kanunları içinde kabul edilmektedir. Vergi cezalarının amacı, kişilerin vergisel yükümlülüklerini tam ve eksiksiz şekilde gerçekleştirmelerini sağlamaktır.

Bir sistemde vergi cezalarının yüksek olması vergi kaçakçılığını azaltmaktadır. Ödenmeyen vergiler üzerinden uygulanan ceza ve faiz oranları vergi ödememenin maliyeti anlamına gelmektedir. Vergi cezalarının yüksek olması mükelleflerin vergi kaçırma riskini almalarından uzaklaştırır ve vergi kaçakçılığını caydırıcı etki yaratır. Vergi sistemindeki cezaların caydırıcılığı, cezaların vergi idaresi tarafından çok iyi tanımlanması ve işletilmesi ile ilgilidir. Sistemde belirsiz ve yorum yaratabilen cezaların uygulanması bazı zorluklara sebep olacaktır. Uygulanan vergi cezaları, yargı organlarının bile yorum yapmasını engelleyecek nitelikte ve kesinlikte olmalıdır. Bunun sebebi yoruma açık olan vergi cezalarının uygulamada vergilemede adaletsiz olan bir ortam oluşmasına neden olacak olmasıdır. Ek olarak kesilen vergi cezaların, bazı dönemlerde çıkarılan vergi afları ve uzlaşmalar ile caydırıcılığı azalmaktadır. Uzlaşma uygulaması, vergisel konularda mükellef ile devlet arasında olan

anlaşmazlıkları azaltmakta rol oynarken vergi cezalarının etkilerinin azalmasına da yol açmaktadır.

Devlet adına vergi denetimi yapan idareciler, vergisini hiç ödemeyen veya eksik ödeyen mükellefleri bularak verginin kendisini ve ödememe cezasını tespit ederek devlet alacağının telafisini hedeflemektedir. Denetimin asıl amacı, denetimin etkili şekilde gerçekleştirilmesi ve amacına uygun olarak hizmet ederek sonuçlanmasıdır. İdare denetim ile vergi mükellefleri üzerine baskı yaparak vergi kaçırmanın önüne geçmeyi hedeflemekte ve uyguladığı cezalar ile caydırıcılığı arttırmayı amaçlamaktadır.

Devletin vergi uyumunu gerçekleştirmek amacıyla sert ve katı bir şekilde tüm vergi uyumsuzluğu davranışlarını yüksek vergi cezaları ile cezalandırması, vergi uyumunu amaçlarken mükelleflerin vergi uyumlarının iyice bozulmasına neden olabilmektedir. Devletler vergi konusunda mükelleflerin bazen istemsizce hata yapabileceğini düşünerek, küçük vergi suçları için daha düşük oranda cezalar uygulayarak dengeyi korumayı ve vergi uyumunu arttırmayı hedeflemektedir.

Geleneksel sistemler, çoğunlukla vergisini ödemeyen mükellefleri cezalandırmayı veya vergi kaçıran mükellefleri caydırmaya yönelik yasalar hazırlama yoluna başvurulmasından bahsetmektedir. Buna ek olarak vergi mükelleflerine çeşitli ödüller verilmesi de vergi kazancını artırıcı etki yaratabilmektedir. Mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesi sonucunda ödüle sahip olması hem kendisi için bir kazanç hem de devlet hazinesi için bir kazanç anlamına gelmektedir. Ödüllendirme kavramının temel koşulu, verilen ödülün gelire olan etkisinin, ödül verilmediğinde elde edilen gelirden büyük olmasıdır. Vergiye olan sadakat ile değerlendirildiğinde, mükellefin faydasının düşük olması elde edilen gelir etkisinin düşük oranlarda gerçekleşmesine neden olacaktır. (Feld & Frey, 2007, s. 102-120).

2.4.6.3. Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler

Denetimlerin gerçek hedefi kişilerin kanunlara uyum sağlamasına neden olmaktır. Kişilerin herhangi biraz zamanda denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun hareket etme eğilimlerini arttırmaktadır. Vergi ödevlerini yerine getirmeyen kişiler için vergi denetimleri, büyük bir soruna neden olmaktadır. Beyanların gerçek olmasının kriteri, denetlenme riskinin büyüklüğü ile alakalıdır.

Vergi kaçakçılığı ile mücadele etme yöntemlerinden en etkili olanı vergi kanunlarına uyulup uyulmadığının denetlenmesidir. Denetim mükellefler üzerinde caydırıcı bir etkisi

bulunmaktadır. Denetimin en önemli amacı mükelleflerin yasalara uygun şekilde vergi ödevlerini yerine getirmelerini sağlamaktır. Her an denetlenebileceklerini düşünen mükellefler denetlenmekten korkacak ve bu korku mükelleflerin yasalara uygun hareket etme eğilimlerini arttıracaktır. Bunun nedeni etkin bir şekilde işleyen denetim mekanizmasının her türlü usulsüzlüğü tespit etmesi ve mükelleflere ciddi yaptırımlar doğurmasıdır.

Vergiye uyum konusunda mükelleflerin kamu kurumlarına olan güveni önemli bir yere sahiptir. Kurumlara olan güvenin değerine göre, vergi cezalarının ve denetimlerin gerekliliği değişkenlik göstermektedir. Mükelleflerin kamuya az güvendiği sistemlerde vergiye uyumun yüksek olması, mükelleflerin denetlenme oranının ciddi seviyelerde olması ve cezaların yüksek olmasına bağlıdır. Bunun nedeni mükelleflerin devlete olan güvenlerinin az olması vergi kaçakçılığına yönelme ihtimallerinin artması sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda ise kamu otoritesinin vergi kaçakçılığını engellemesinin tek yolu denetimleri arttırarak güç kullanması olacaktır (Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008, s. 210-225).

Vergi sisteminde mükelleflere yönelik denetimlerin ve vergi cezalarının arttırılması veya azaltılması, mükelleflerin vergi ahlak düzeyleri ile de alakalıdır. Burada vergi denetimi ve cezalarla vergi ahlakının takas durumunda olduğunu söylemek mümkündür. Vergi sisteminde yasal yaptırımların etik değerlerden baskın olması durumunda, kişilerin vergiye olan uyumlarının yükselmesi için denetimlerin ve cezai yaptırımların fazla olmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Wenzel, 2004, s. 547-567).

Mükellefler vergi ödevlerini yerine getirmediğinde veya sahte belge düzenleyerek ya da kullanarak devleti kayba uğrattığından denetleneceğini bilmelidir. Mükellefin vergi ve denetim sistemine inancı tam olmalıdır. Denetim sisteminde olan aksaklıklar ve ciddiyetsizlik mükellefte denetim riskinin az olduğu kanaati uyandırır. Bunun sonucunda denetimin etkinliği zayıflayacaktır. Denetimin amacı vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri vergi ödemeye yönlendirmektir. Etkin bir denetim sistemi vergi kaçakçılığını önlemeli, vergilemede adaleti sağlamalı, maliyeti azaltıcı gelirleri arttırıcı bir rol oynamalıdır. Ek olarak iyi bir denetim sistemi, teknik açıdan yeterli ve donanımlı denetim personelinin varlığı ile var olmaktadır.

2.4.6.4. Vergi Dairesi Mükellef İlişkisi

Başarılı bir vergi sisteminin oluşması için gerek olgulardan birisi de vergi idaresi ile mükellef arasında kurulan karşılıklı güven duygusunun oluşmasıdır. Mükelleflerde vergi dairesine karşı

güven duygusunun oluşması vergiye daha objektif yaklaşımlarına sebep olmaktadır. Bunun sonucunda mükellefin vergi uyumunda artış meydana gelmektedir.

Ülkedeki vergi sisteminin etkinliği sadece vergi mevzuatın iyi hazırlanmış olması ile ilgili değildir. Aynı zamanda vergi idaresinin etkinliği ve bütünlüğü de önemlidir. Verginin ortaya çıkmasından tahsil edilmesine kadar her aşamada mükellef ile vergi idaresi karşı karşıya gelmekte, etkileşim halinde olmaktadır. Vergi idare memurları ile mükellefler arasında kurulan iletişim yükümlü psikolojisini etkilemektedir. Vergi idaresi personelleri mükellefler ile iletişim kurarken profesyonel şekilde ilgilenmeli ve yol gösterici rolü oynamalıdır. Sonuç olarak iyi işleyen ve başarılı bir vergi idaresinin varlığında nitelikli personel istihdamı önemlidir.

2.4.6.5. Vergi Adaleti

Kişilerin vergiye karşı olan uyumlarını etkileyen etmenlerden biri de adalet algısıdır. Adalet algısının ortaya çıkışının temelinde üç unsur bulunmaktadır. Bu faktörlerden ilki, vergi ödeme sonucunda devlet harcamalarından faydalanmada eşitlik, vergi ödevlerini yerine getiren kişilerin, devletin sunduğu hizmetlerden yerine getirdikleri vergi yükümlülükleri kadar faydalanmaları anlamına gelmektedir. Dikey eşitlik ise, farklı katmanlardaki kişilerin ödeme güçlerine eşdeğer oranda vergi ödemeleri anlamına gelmektedir. Son olarak yatay eşitlik ise aynı katmandaki mükelleflerin aynı oranda vergi ödemesini içermektedir (Wenzel, 2002).

Ek olarak kişilerin adalet bakış açısını uygulamada adalet ve cezai uygulamada adalet olarak iki farklı şekilde ele almak mümkündür. Uygulamada adalet, dağılımda adaletin alt başlığı olarak kabul edilmektedir. Uygulamada adalet kavramı, devlet tarafından yapılan uygulamaların tüm mükelleflere adil olup olmadığı ile ilgilidir. Cezai yaptırımlarda adalet ise vergi borcu olup da bu ödevi gerçekleştirilmeyen kişilere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların vazgeçirme imkanının olup olmadığını ve uygulanıp uygulanmadığı anlamına gelmektedir (Wenzel, 2002).

Vergi yükü ile vergi adaleti birbirinden bağımsız olmayan iki kavramdır. Mükelleflerin beklentilerinin başında vergi yükünün adil dağılımı gelmektedir. Vergi sisteminde adaletin sağlanamadığı durumlarda mükellefler, vergi kaçırmaya yönelmekte ve vergiye gönüllü uyumu bırakıp vergiye karşı direnme yolunu seçmektedir. Bunun sonucunda ise toplumun vergi uyumunda azalma meydana gelmektedir.

Mükellefin adalet algısı, vergi uyum sağlaması açısından önemli bir durumdur. Çünkü mükellefler ilk olarak toplumdaki bireylerinde kendileri gibi vergi ödevlerini yerine getirmesini istemektedir. Bu bekleyişe vergilemede akran mükellef etkisi denilmektedir. Bekleyiş açısından değerlendirildiğinde bir vergi mükellefi toplumdaki diğer bireylerin tüm vergi ödevlerini gerçekleştirdiğini düşünüyorsa vergiye uyum sağlamak anlamında daha olumlu hareket etmektedir. Aksine kişi toplumun vergi ödevlerini gerçekleştirmediği düşüncesine sahip ise vergi uyumu azalma gösterecektir (Klosko, 1987, s. 353-362).

Dolaysız vergiler kişilerin gelirlerine göre alınırken, dolaylı vergiler ödeme gücünü dikkate almadan sabit oranlı şekilde tahsili gerçekleşmektedir. Dolaysız vergiler kişilerin veya kurumların gelirleri ve ödeme güçleri dikkate alınarak hesaplanan vergilerdir. Uygulamada sabit oranlı vergilere göre daha zorlu olsa da dolaysız vergiler, artan oranlı tarife yapısına örnek olduğundan dolayı vergilemeyi daha adaletli hale getiren vergilerdir. Dolaysız vergilerin sağladığı faydalardan biri de mükelleflerin ödedikleri vergiyi net şekilde görebiliyor olmalarıdır. Bu hesaplama sayesinde bireyler ödedikleri verginin gelirlerinin ne kadar olduğunu ve vergiler karşılığında kendilerine sunulan kamu hizmetlerinin etkinliğini denetleyebilmektedir.

Vergi mevzuatında bulunan dolaylı ve dolaysız vergi ayrımının kullanılması vergilemede adalet açısından önemli bir yere sahiptir. Dolaysız vergiler kişiselleştirilebilir nitelikte olduğundan dolaylı vergilere göre daha adil kabul edilmektedir. Ek olarak dolaysız vergiler ulusal gelirin yeniden dağıtılmasını kolaylaştırıcı etki gösterdiğinden vergi sistemi için daha fazla bir öneme sahip olmaktadır.

Gelir dağılımında adaletin bozulmasına neden olan etmenlerden birini de servet vergileri oluşturmaktadır. Servetler tasarruf ve miraslar yoluyla ortaya çıkmakta, doğru ve tam olarak vergilendirilmediğinde az gelire sahip bireyler ile varlıklı bireylerin mesafesini arttırmaktadır. Bu olumsuzlukların giderilmesi için devletin düşük gelirli bireyleri koruması gerekmektedir.

Vergilemede adalet konusundaki kavramlardan bir diğeri de matrahın beyan edilmesidir. Vergi ahlakının düşük olduğu ve yeterli denetim imkanının olmadığı ülkelerde mükelleflerin vergi beyanlarını kendilerinin yapması vergi adaletine zarar vermektedir. Devletin mükelleflerin samimiyetine güvenip matrah bildirimlerini kendilerine bırakmaları sonucunda hem devletin iyi niyeti suiistimal edilebilir hem de vergi ödevlerini yerine getiren mükelleflere haksızlık yapılmış olmaktadır. Bunun sonucunda kaybedilen vergi gelirinin dışında toplumdaki vergi ahlakı yüksek mükelleflerinde bu durumdan vergiden kaçınma yoluna başvurmaları ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmenin beyana göre yapılmasına çözüm olarak

stopaj uygulaması örnek gösterilebilir. Stopaj uygulaması ile ortaya çıkan vergi ödevi, verginin kanuni mükellef namına vergi sorumlusu tarafından ödenmesi anlamına gelmektedir.

2.4.6.6. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı

Mükellefler ve vergi idarelerinin vergisel konularda bulunan yükümlülükleri ve yapmaları gereken işlemler vergi yasalarında oluşturulmuştur. Vergi kanunlarının kolay ve anlaşılabilir olması hem vergi idarelerinin hem de mükelleflerin yasaları uygulamalarını kolaylaştırmaktadır. Açık ve anlaşılır olmayan vergi yasalarının bulunması durumunda vergi idarelerinin yapmış oldukları işlemler mükellefler tarafından anlaşılammakta ve sistemi karmaşık hale getirmektedir. Vergi uyumu yüksek mükellefler vergi ödevlerini yerine getirmekte istekli olmalarına rağmen sistemin karmaşıklığından dolayı vergi yükümlülüklerini yerine getirememekte, bu durum ise vergi kaybına neden olmaktadır.

Mükelleflerin vergileme süreçlerini etkileyen bir vergi mevzuatının varlığı kişilerin vergi borçlarını zamanında ve tam olarak ödemeleri konusunda isteksiz olmalarına neden olabilmektedir. Vergi mevzuatının karmaşık olması, mükelleflerin vergisel konuları doğru anlayamamalarına neden olmakta ve vergiye gönüllü uyuma zarar vermektedir. Ek olarak vergi sisteminde muafiyet ve istisnaların fazlaca kullanılması mükelleflerin vergi uyumunu kötü etkilemektedir.

Vergi yasalarının anlaşılmaz seviyelerde olması mükelleflerin doğru beyanda bulunmamasına katkıda bulunmaktadır. Vergi kanunları ilk olarak sade olmalıdır ve vergi kanunları sık sık değiştirilmemelidir. Mükelleflerin vergi kanunlarının karmaşık olduğu düşüncesine sahip olmaları gönüllü vergi uyumlarını etkilemektedir. Ayrıca kanunların karmaşık olması denetçilerin ve yargı organlarının da işini zorlaştırmaktadır.

Vergi sisteminin karmaşık yapıda olması mükelleflerin vergi uyumunu azaltan etmenlerden biridir. Vergilerin karmaşıklığı, verginin ortaya çıkmasından, vergi kanunlarından itibaren başlar. Kamu idareleri vergilemeyi gerçekleştirirken bireylerin ödeme güçlerini dikkate almayı, adil ve eşit bir vergi sistemi oluşturmayı amaçlamaktadır. Vergi sistemi oluşturma aşamasında istenilen eşit ve adil vergi sistemi doğal bir sonuç olarak karmaşıklık sorununu doğurmaktadır. İdarenin vergi sisteminde adalete sağlamak için başvurduğu en az geçim indirimi, muafiyet veya istisna gibi uygulamalar vergi sistemini karmaşık hale getirmekte ve mükellefler açısından anlaşılmayı zorlaştırmaktadır.

Vergi sisteminin anlaşılmasının zor olduğu ve ayrıntılarının fazla olduğu sistemde mükellefler mali yanılısına ile yüz yüze gelmektedir. Ülkedeki vergi oranlarının çok fazla çeşitliliğe sahip olması mükelleflerin vergi borçlarını doğru şekilde hazırlayamamalarına neden olmaktadır. Kaldı ki, vergi oranları çok fazla çeşide sahip olmasa bile mükellefler mali yükümlülüklerini yerine getirmekte hassas davranmamaktadır. Ödenecek vergiler yalnızca vergi oranlarına göre değil, ek olarak vergiye uyum etkilerine göre şekillenmektedir. Sonuç olarak vergi sistemindeki vergi oranlarının gerçeği yansıtması durumunda mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirmede eksik kalabilmektedir (Heyndels & Smolders, 1995).

Vergi sisteminin karmaşık olması, mükellefler açısından vergiye uyumu azaltmakla birlikte, kamu idarelerinin vergi tahsil etme giderleri yükseltmekte ve sistemin verimli olarak işlemesine engel olmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı, vergi denetimlerinin etkin yapılmasını engellemekte, denetçilerinin iş yükünü arttırmakta, daha fazla personel ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Bu da devletin vergi toplama maliyetlerini arttırmaktadır. Devletin amacı kar maksimizasyonunu sağlamaktır. Burada vergilerin miktarlarının yanında toplama giderlerinin de düşük olması önemlidir. Sonuç olarak vergi toplama maliyetlerinin minimum düzeyde tutulması açısından vergi kanunlarının sadeleştirilmesi ve vergi prosedürlerinin azaltılması gerekmektedir (Krause, 2000).

Sonuç olarak vergi kanunları karmaşık bir yapıya sahiptir ve vergi mükellefleri bu karmaşıklığı vergiden kaçınmalarının nedenleri olarak görmektedir. Vergi sisteminin karmaşık ve belirsiz olması, mükelleflerin bu duruma ayak uydurmamasına ve yükümlülerin gözünde vergi sisteminin daha az meşru olmasına ve gönüllü vergi uyumunun gerçekleşeceğine olan inancın azalmasına sebep olmaktadır (Kirchler, Niemirowski, & Wearing, 2006, s. 502-517).

2.4.6.7. Vergi Mevzuatının Sık Sık Değiştirilmesi

Vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin sıklığı arttığında mükelleflerin yeni kanunları ve yeni işleyişi anlaması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Kanunların sık değiştirilmesini vergi sisteminin karmaşık hale gelmesine neden olmakta ve mükelleflerin vergi uyumlarının azalmasına neden olmaktadır. Vergi kanunlarının uzun süre değiştirilmemesi sonucunda, çıkar karmaşaları azalır, vergi mükelleflerinin üzerindeki etkilerinin belirsizliği azalır, politik baskı gruplarının vergi sistemine karşı verecekleri tepkileri belirlemeleri kolaylaşır ve devlet uzun süre değiştirilmeyen vergi uygulamaları sayesinde kendisini reform çalışmalarına yöneltir (Vihanto, 2003, s. 111-125).

Vergi hukukunda hangi kanunlar üzerinde vergi alınması konusu sürekli tartışılmaktadır. Vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, kanunlarda boşluklar oluşmasına neden olmaktadır. Oluşan bu boşluklar mükelleflerin bunları kullanarak vergi kaçırmalarına sebep olabilmektedir. Sonuç olarak ise vergi kanunlarının değiştirilmesi neticesinde vergilendirilmesi gereken alanların vergi dışı kalması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ek olarak vergi kanunların meydana gelen değişiklikler, yeni hükümlerin ortaya çıkmasına ve yeni çıkan hükümlere alışılması için zamana ihtiyaç duyulmasına neden olmaktadır. Bu durum anlaşılması zor olan tekniğin iyice zor anlaşılır hale gelmesine ve kişilerin vergi uyum maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Buna karşılık vergi mevzuatının sürekliliği, vergi psikolojisi tarafından önemlidir. Vergi mevzuatının uzun süredir değiştirilmemesi, mükelleflerin kanuna ve vergi yükümlülüklerine alışmalarına ve daha kolay uyum sağlamalarına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarında istikrarın sağlanması ve sık sık değiştirilmemesi önerilmektedir.

2.4.6.8. İstisna ve Muafiyetlerin Fazlalığı

İstisna ve muafiyet, vergiye tabi olan bir kişinin veya konunun süreli veya süresiz şekilde vergilendirilmesi gereken gelirin kapsamı içine alınmamasıdır. Muafiyet, bir kişinin vergiyi doğuran işlemde bulunması sonucunda ortaya çıkan vergi ödevinin kapsam içerisine alınmamasıdır. İstisna, vergilendirilmesi gereken bir konunun vergi kapsamı dışından tutulması anlamına gelmektedir.

Muafiyet ve istisna kavramı, verginin genellik ilkesinin ihlal edilmesi anlamına gelmekte ve vergilemede adalet olgusundan sapmaya yol açmaktadır. Ek olarak sistem içerisinde yer alan istisna ve muafiyetlerin çokluğu, vergi sisteminin anlaşılabilirliğine zarar vermektedir. Buna ek olarak vergi kanunlarının karmaşıklığı sorunu da eklendiğinde durum iyice anlaşılmaz hale gelmektedir. Vergi sistemine hâkim olan ve açıklarını tespit eden mükellefler, gelir ve kazançlarını, sistemin sağladığı istisna ve muafiyet sınırlarını aşmayacak şekilde beyan etme yoluna başvurmakta ve kayıt dışılık sorununun büyümesine sebep olmaktadır.

Devletler uyguladıkları ekonomik veya siyasi politikalar sonucunda mükellefe istisna veya muafiyet uygulamalarına başvurmaktadır. Uygulanan istisna ve muafiyetler vergilemede adalet ilkesini zedelemekte ve toplumda ayrımcılık sorununu ortaya çıkarmaktadır. Uygulanan istisna ve muafiyetlerin düşük gelirli bireylere göre yüksek gelirlilerde daha fazla faydaya, kısaca daha fazla vergiden kurtulmaya olanak sağlamaktadır. Ayrıca devletler uyguladıkları istisna ve muafiyet uygulamaları sonucunda kaybettikleri vergi gelirlerini telafi etmek

amacıyla diğer vergileri arttırmakta ve ortaya çıkan kaybı minimum düzeyde tutmayı hedeflemektedir. Bunun sonucunda istisna ve muafiyet kapsamına girmeyen mükelleflerin vergi yükleri kendilerini bağlamayan sebeplerden dolayı artmakta ve vergi sisteminde eşitlik ve adalet ilkelerinin zarar görmesine neden olmaktadır.

İstisna ve muafiyetler, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini aşan vergi yükleri ile karşılaştıklarında, bu vergi yüklerinin azaltılmasına veya mükelleflerinin gelirlerinin fazla vergilerden korunmasına olanak sağladığından gelir vergisinin sosyal fonksiyonunun uygulanmasında ciddi bir rol oynamaktadır. Uygulanan istisna ve muafiyetler ülkelerin ekonomik ve sosyal durumuna göre belirlenmelidir. Yine istisna ve muafiyetler vergi kanunlarından veya yasal düzenlemelerde boşluk ortaya çıkarmamalıdır. Sistem durumu gözetilmeden uygulanan istisna ve muafiyet uygulamaları vergilemede eşitliği bozmakta, mükelleflerin vergi idarelerine karşı olan davranışlarını etkilemekte ve mükelleflerin vergiye direnmesine neden olabilmektedir. Ek olarak devlet kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyacı olan vergilerden vazgeçtiğinde mali açıdan sıkıntı yaşamakta ve verginin mali fonksiyonu zarar görebilmektedir. Sonuç olarak uygulanan istisna ve muafiyetlerin vergilemede adalet veya yatırıma yönlendirici olumlu etkileri bulunmasına karşı devlet gelirlerini azaltıcı, eşitlik ilkesini olumsuz etkileyen ve mükelleflerin vergi uyumlarını azaltıcı negatif etkileri de bulunmaktadır.

İstisna ve muafiyet kapsamına giren ve avantajlı durumdan faydalanan mükellefler, istisna ve muafiyet uygulamalarının bitmesi durumunda alıştıkları vergi avantajlarını kaybedeceklerinden dolayı vergi yükünü daha fazla hissedecek ve vergiye uymakta zorluk yaşayacaktır. Ödenmesi gereken verginin devletin uyguladığı istisna ve muafiyet aflarından dolayı ödenmediğini unutan mükellefler kendilerine uygulanan bu avantajlı durumun devam etmesi istemekte ve buna karşı tavır almaktadır.

2.4.6.9. Mali Müşavirlik İşletmesi ve Vergi Danışmanlığı

Mükellefler, vergi sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığında veya vergi idaresine ve vergi kanunlarına güvenmediği durumlarda, hata riskini azaltmak amacıyla profesyonel vergi danışmanlarından yardım almak ihtiyacı duymaktadırlar. Vergi danışmanları mükelleflere, vergi beyannamelerinin hazırlanması, karmaşık ve belirsiz vergi sisteminin anlaşılması, vergi ödemelerinin hesaplanması ve planlanması konularında destek sağlanmaktadır.

Vergi danışmanlarının vergi uyumuna etkisi hakkında iki farklı görüş ortaya çıkmaktadır. İlk görüş vergi danışmalarının mükelleflerin yanlış yapma oranlarını azaltacağı, yasalarda yer

alan uygulamaları daha iyi anlayacağı ve daha iyi uygulayacağı sonucunda vergi uyumunun artacağı görüşüdür. İkinci görüş ise vergi danışmanlarının mükelleflere yasadaki veya vergi sistemindeki boşluklardan faydalanma konusunda destek sağlayacağı, ahlaki ve fiziksel maliyetleri azaltacağı ve vergi uyumsuzluğunu arttırıcı etkide bulunacağı görüşüdür. Bu anlamda vergi danışmanlarının vergi kanunlarını istismar ettiği düşünülmektedir.

2.5. VERGİYE UYUM SAĞLANMASININ FAYDALARI

Bir toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının ileri seviyelere gelmesi vergi uyumunun sağlanması sonucunu doğuracaktır. Vergi uyumunun sağlanması devlet açısından bir kazanım olarak görünmesine rağmen aynı zamanda vatandaşlar içinde kazanç olarak nitelendirilebilir. Mükelleflerin ödedikleri vergiler devlet hazinesinde birikmekte ve buradan harcamalar yapılmaktadır. Hazineye biriken bu gelirler ile yanlış bir politika uygulanmadığı sürece yatırım ve transfer harcamaları yapılacak, yapılan bu harcamalar ise mükelleflere fayda sağlayabilecektir. Özetle mükellefler için mali bir yük anlamına gelen vergiler yine mükelleflere fayda sağlayacak harcamalar şeklinde kullanılacaktır. Kendilerine yapılacak harcamaların uzun süre sonra fayda sağlayacak olması mükelleflerin vergileri kısa vadede yük olarak görmesine ve daha uzun vadede sağlanacak faydaların önüne geçmesine neden olacaktır. Ödedikleri vergilerin uzun vadede hem kendilerine hem de gelecek nesillere daha fazla fayda sağlayacağını düşünen mükellefler verginin önemini daha iyi anlamaktadır.

Günümüzde eğitim seviyesinde meydana gelen artış vatandaşların vergiye gönüllü uyumu açısından da önemli hale gelmiştir. Kamu yararına çalışacak olan eğitilmiş bireylerin istihdam edilebilmesi için vergilerin düzenli olarak ödenmesi ve kamuya ihtiyacı olan finansmanın sağlanması gerekmektedir. Vergiler sayesinde gelir elde eden devletler, eğitim üzerine harcamalar yapmakta ve donanımlı bireyler yetiştirmeyi hedeflemektedir. Aynı zamanda vergi gelirleri ile kamu yeni yatırım alanları oluşturmakta ve yeni istihdam fırsatları yaratmaktadır. Devletin finansman eksikliğinden dolayı yeni istihdam alanları yaratamaması sonucunda eğitilmiş bireyler kayıt dışı alanlarda çalışmak zorunda kalabilmektedir. Bu durum ise geleceğe yönelik mutsuz ve vergi ahlakı düşük bir toplum oluşmasına neden olmaktadır.

2.6. VERGİYE UYUM SORUNUNUN SONUÇLARI

Mükellef, vergilerin verimliliğini düşürdüğünü ve maliyetlerini arttırdığı, vergi yükünün fazla olduğunu hissettiği, vergilemede adaletin olduğuna inancını kaybettiği ve vergilerin haksız

yere toplandığını anladığı durumlarda vergiye karşı kendisini koruma davranışlarını göstermeye başlayacaktır. Bu noktadan sonra mükellef, kendisini kanuni veya yasadışı yollara başvurarak vergiden korumaya çalışacaktır (Laufenburger, 1967). Diğer bir ifade ile vergilemede psikolojik sınır aşıldığında, kişilerin ödeme güçleri kalmadığında vergi gelirlerinin azalacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda mükellefler vergiye olan tepkilerini üç düzeyde göstermektedir. Bu düzeyler katılmama, hakkın gasp edildiği hissi ve vergi alerjisidir. (User, 1992).

Vergilemede başarılı olunmasının en önemli şartı toplumda vergi bilincinin yerleştirilmesidir. Bilinci oluşması ve gerçekleşmesi için kişilerin ödediği vergilerin nerede ve ne şekilde kullanıldığının farkında olması ve kişinin verginin doğru olarak kullanıldığına inanmasına bağlıdır. Ek olarak mükellefin verginin adil olduğuna inanması vergiye karşı gösterdiği direnci azaltmaktadır. Bu nedenle vergi toplayan idare uygulamalarında, bu kavramların toplumda yerleşmesine katkı sağlayacak türde hareket etmelidir.

Toplumda mükelleflerin gönüllü vergi uyumu seviyelerinin düşük olması, devletin harcamaları için başlıca finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmasına, denetçi eksikliğinden kaynaklanan denetim maliyetlerinin artmasına, mükellefler işe vergi idareleri arasındaki ilişkilerin negatif yönde değişmesine gibi birçok problem doğurmaktadır. Yaşanan tüm olumsuzluklar mükellefin idareye olan güveninin azalmasına, vergi uyumlarının çok düşük seviyelere düşmesine ve vergi denetim elemanlarına olan saygının ortadan kalkmasına neden olmaktadır.

2.6.1. Vergi Kaçakçılığı

Mükelleflerin vergi ödemek istememeleri durumunda ortaya çıkan tepkilerden en önemlisi vergi kaçakçılığıdır. Kişilerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerinin bir kısmını veya tamamını yerine getirmemeleri vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilmektedir (User, 1994). Diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı kanuna aykırı yollar kullanarak vergi ödemekten kurtulmak anlamına gelmektedir.

Vergi kaçakçılığı, vergiyi hiç ödememek veya az ödemek hedefiyle mükelleflerin kanuna aykırı hareket etmesi durumudur. Vergi kaçakçılığı kanuna aykırı hareketten dolayı suç olmasının yanı sıra vergilemede eşitlik ilkesini zedelediği ve verginin mali fonksiyonuna zarar vermesi açısından özellikle üzerinde durulması gereken sosyal ve ekonomik bir durumdur. Vergi kaçakçılığı bir suç olarak nitelendirilmektedir. Vergi kaçakçılığı, eşitlik ilkesine zarar veren, vergi ödevlerini yerine getiren mükellef açısından haksız bir avantaj doğuran, vergi

gelirlerini azaltan, dürüst mükelleflerin iyi niyetlerine zarar veren bir niteliğe sahiptir (User, 1994).

Bireylerin vergi kaçırma yoluna başvurarak gelir elde etmesi, kendileri için avantajlı bir durum yaratırken diğer mükellefler için ağır vergi yükü anlamına gelmektedir. Vergi ödevlerini yerine getiren mükellefler, etraflarında vergi kaçırın mükellefin varlığını hissettiklerinde ödedikleri vergilerin kendi vergi ödevlerinin dışında vergisini ödemeyen mükelleflerinde vergi ödevleri olduğu düşünmelerine neden olmaktadır. Vergi ödevlerini yerine getiren mükelleflerin bu düşünceye girmesi ileride karşılaşacakları vergilere karşı tepki göstermeleri ile sonuçlanmaktadır. Sonuç olarak vergilemenin eşitlik ilkesine uymamakta ve toplumdaki düzenin olumsuz etkilenmesi yol açmaktadır. Mevcut düzenin bozulması ise vergi sorumluluklarını yerine getiren mükelleflerin devlete olan güveninin azalmasına yol açmaktadır.

Vergi kaçakçılığı ile vergi ahlakı arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Vergi ahlakının düşük olduğu yerlerde vergi kaçırma oranının yüksek olduğu kabul edilmektedir. Bu durum vergi ahlakının düşük olduğu ülkelerde tüm bireyler vergi kaçırma olasılığının olduğu anlamına gelmektedir. Toplumda bazı kesimlerin vergi kaçırması mümkün olmayabilir. Ücret karşılığı çalışan bireyler vergi kaçırma isteği içerisinde olsalar dahi vergi kaçırılmazlar. Bunun nedeni ücretli çalışanların vergi ödevlerini vergi sorumlularının yerine getiriyor olmasıdır. Mükelleflerin bu tarz elinde olmayan nedenlerden dolayı vergi ödemek zorunda olması vergi ahlakının yüksek olduğu anlamına gelmemektedir. Bu durumun aksine serbest meslek mükellefleri veya tacirler gibi gelirlerini kendi beyanlarına göre rapor eden mükelleflerin vergi kaçırma şansı daha fazladır. Lakin vergi kaçırma şanslarının yüksek olması vergi ahlaklarının düşük olduğu anlamına gelmemektedir.

Vergi kaçırma, ülkeler, dönemler ve vergiler arasında değişiklik gösterebilmektedir. Mükellefler, toplumsal ahlak ve alışkanlıklarına göre vergi kaçırmanın riski ve cazibesi arasında karar vermekte zorlanmaktadırlar. Mükellefler bu iki durum için düşünmekte ve kaçakçılık yapıp yapmayacakları konusunda hareket etmektedir. Vergi kaçırmanın mantıklı olması, vergi yükünün fazla olması ve marjinal vergi oranları doğrultusunda farklılık göstermektedir. Vergi kaçırmanın riski ise, yakalanma olasılığı ve yakalanılması durumunda karşılaşılacak cezaların büyüklüğü ile doğru orantılıdır.

Vergi kaçakçılığı ülkelerin ekonomilerine birçok şekilde zarar vermektedir. Kaçakçılık sonrasında bütçe gelirleri azalmakta ve makroekonomik denge bozulmakta, gelir dağılımdaki adaleti bozmakta ve sektörler anlamında rekabet eşitsizliği ortaya çıkarmaktadır. Bunlara ek olarak vergi kaçırma kaynak kullanımında etkinliği düşürmektedir. Toplumda vergi

kaçırmanın yaygınlığı devlet açısından yeni bir maliyet alanı yaratmaktadır. Devlet vergi kaçırma ile mücadele etmek için bireyleri vergi kaçırmadan caydırmayı hedefleyecek politikalar ortaya koymak ve vergi kaçırma sonucunda mükelleflere cezai yaptırımlar uygulamak için kaynak ayırmak zorunda kalacaktır. Daha genel olarak açıklamak gerekirse; vergilendirmenin gerçek etkisini anlamak için vergi kaçakçılığının varlığını tanımak gerekmektedir. Vergi kaçırmanın ölçümünü yapmak zordur. Bireyler vergi kaçırma teşviklerinin arkasına saklamaktadır (Alm, 1999, s. 741-768).

Vergi kaçırmanın yaygınlığı sonucunda ortaya çıkan finansman eksikliği devletleri borçlanma veya para basma gibi yollara sürüklemektedir. Devletin karşılıksız para basması durumu ekonomide enflasyon oluşmasına neden olmakta ve ekonomik istikrarı bozmaktadır. Ekonomide enflasyon oluşması ise dolaylı yönden vergi yükünün artması anlamına gelmektedir. Finansman eksikliğinin borçlanma yolu ile karşılanması ise gelecekte elde edilecek vergi gelirlerinin şimdiden kullanılması anlamına gelecektir. Bu kullanım gelecek nesiller açısından dezavantajlı bir ortamın ortaya çıkması ile sonuçlanacaktır.

Vergi kaçakçılığının mali sonucu olarak bütçenin açık vermesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Günümüzde devletlerin gelir kaynaklarının en büyük bölümünü vergi gelirleri oluşturmaktadır. Toplanan vergiler yapılan kamu harcamalarını karşılamadığında bütçe açığı meydana gelmekte ve ekonomik düzen bozulmaktadır. Devlet bütçe açığını kapatmak için yeni vergi uygulamasına veya mevcut vergilerin oranlarının arttırılması yoluna başvurmak zorunda kalacaktır. Vergilerdeki veya vergi oranlarındaki bu artış bireylerin vergi yükünü yükseltmekte ve vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefler için daha fazla bir vergi yükü anlamına gelmektedir. Artan vergi yükü ise mükelleflerin zamanla vergiye karşı uyumsuz bir tavır sergilemesine neden olacaktır.

Diğer yandan devletin vergi oranlarını arttırması vergi kaçırma açısından vergi kaçırma daha cazip bir hale getirmektedir. Bunun nedeni bireylerin vergi kaçırmaya ödeme güçlerinin olmadığından dolayı başvuruyor olduğu görüşüdür. Ek olarak vergi uyumu yüksek olan mükelleflerin son gelen zamlardan sonra vergi ödeme güçlerinin vergi ödevlerine yetmemesi durumu ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda ise vergi kaçırma mükellef sayısında artış meydana gelmesi kaçınılmazdır.

Ekonomi kuramı vergi kaçırma, mükellefin belirsizlik durumunda fayda maksimizasyonu gayreti ile ilişkilendirmektedir. Vergi kaçırma davranışının engellenmesi için, vergi oranlarının azaltılması, denetimin arttırılarak yakalanma riskinin güçlendirilmesi ve vergi cezalarının arttırılması önerilmektedir. Bu mantık ile mükellefin zihnine yerleşmiş olan iki unsur dikkate alınmalıdır. Bu unsurlardan birincisi, mükellef, riske girmediğinde daha fazla

kazanç elde edecekse riske girmeyi tercih etmez. Diğer bir deyişle mükellef, vergi kaçırması durumunda yakalanma riski ve yakalanması durumunda karşılaşacağı cezanın şiddeti, vergi kaçırmayacağına daha fazla ise vergi kaçırma riskini hiç girmeyecektir. İkinci unsur ise mükellef yorulmak yerine tembelliği tercih etmektedir. Vergi kaçırmanın önüne geçilmek istendiğinde bu unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır (Elffers & Hessing, 1997, s. 289-304).

2.6.2. Vergiden Kaçınma

Vergi kanunlarına göre verginin oluşması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Mükellefler vergiyi doğuran bir olaya taraf olmadıkları durumda kendileri için vergi ödevi ortaya çıkmayacaktır. İşte burada vergiden kaçınma kavramı ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma mükellefin kanunun boşluklarından veya mükellefe sağladığı faydalardan yararlanarak vergiyi doğuran olaya sebep olmaması veya kendisini vergi yükünün dışından bırakma çabasıdır. Mükellefin kazançlarını vergiye tabi olmayan unsurlardan elde etmesi veya vergi dışı servet unsurlarına sahip olmaya çalışması vergiden kaçınmaya yol açmaktadır.

Vergiden kaçınma, vergi kaçırmanın aksine yasal olan ve mükellefe cezai yaptırım doğurmeyen bir davranıştır. Mükellef vergiden kaçınması durumunda vergi suçu işlemiş olmaz. Devletin istisna ve muafiyet uygulamalarına sık sık başvurması ve kanunda mevcut bulunan boşluklar gibi nedenlerin varlığı mükellefleri vergiden kaçınmaya yöneltmektedir. Toplumda vergiden kaçınan mükelleflerin çokluğu devlet açısından istenilen vergi gelirine ulaşmayı engellemektedir. Vergi gelirlerinin düşmesi ise devletin uygulamak istediği kamu politikalarını aksatmakta ve ekonomik kalkınma ve sürdürülebilirlik kavramlarını zedelemektedir.

Vergiden kaçınma durumu ülkelerin içinde bulundukları duruma, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine, toplumdaki bireylerin vergi ahlakı ve vergi bilincine, kanunu koyucuların vergiden istedikleri amaç ve hedefe gibi birçok değişkene bağlı olarak gelişen bir durumdur. Karar vericilerin ekonomi üzerindeki ekonomik kalkınma, istikrar ve gelir dağılımı adalet gibi politikaları, vergiden kaçınmayı bilinçli olarak mükelleflere sunmaları ile de sonuçlanabilmektedir. Kanun üzerinde istenilerek açıklar yaratılmakta ve mükelleflerin bu açıklardan faydalanması beklenmektedir. Bunun nedeni piyasa üzerindeki dengelerin ve istikrarın sağlanmasıdır.

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına uygun olmayan bir davranış bulunmuyorken, mükellefin vergi yükünden sıyrılması ve devleti varlık kaybına uğratması olduğundan yasadışı bir hareket içermemektedir. Vergiden kaçınmayı vergi kaçakçılığından ayıran unsur burada karşımıza

çıkılmaktadır. Vergi kaçakçılığı suç olarak nitelendiriliyor iken vergiden kaçınma suç değildir. Bu sebeple suç olarak değerlendirilemez (Herekman, 1989). Vergiden kaçınma cezai işlem içermemesine rağmen devleti vergi kaybına uğratmaktadır.

Vergiden kaçınma ile vergi ahlakı arasında bir ilişki bulunmaktadır. Vergiden kaçınma konusundaki incelemelerdeki en ciddi zorluk, kaçınmayı ölçmenin zorluğudur. Çünkü insanlar vergiden kaçındıklarında bu durumu saklama tavrı göstermektedir (Torgler & Schneider, 2005, s. 231-250). Mükellefler vergiden kaçınabilmek için vergi planlayıcı veya muhasebe meslek elemanlarından yararlanmaktadır. Bu kişiler kanundaki boşlukları veya eksiklikleri mükelleflerden daha kolay tespit edebilmekte ve vergiden kaçınma konusunda fikir verebilmektedir. Bu boşlukların tespitinde mükelleflerin yardım almasının yanında devlet açısından da bu boşlukların kapatılması için gerekli donanımına sahip personel ve sisteme ihtiyaç vardır. Devletin yeni düzenlemeler ile kanundaki boşlukları kapatmaya çalışması sonucunda vergi mevzuatı karmaşık ve içinden çıkılamayan bir hal alabilmektedir.

Vergiden kaçınma çoğu toplum için ciddi bir sorundur. Vergi uyumunun yüksek kabul edildiği ülkelerde de devlet hazinesinin kaybı ciddi seviyelerdedir. Kaçınma yalnızca devlet idaresi açısından bir sorun olmanın yanı sıra sosyal eşitsizlik ve kamuya olan güvenin azalmasına da yol açmaktadır. Bununla birlikte sorunun üzerine çok fazla gitmek sorunu şiddetli hale getirebilmektedir. Kısaca teşhis bazı durumlarda hastalığın ilerlemesine neden olmaktadır. Örneğin “herkes yapıyor” tarzında bir düşünceye sahip olmak vergi aldatması ve vergiden kaçınma olaylarında, ilerde “ben neden yapmıyorum” gibi düşüncelere sebebiyet vermektedir. Kısaca vergiden kaçınma sorunu üzerine hâkim olan yaygın algılama, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmaya yönelmesine yol açabilir (Wenzel, 2005, s. 862-883).

Vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında uzun yıllardır süre gelen bir tartışma bulunmaktadır. Mükelleflerin bulunduğu iki davranış sonucunda da verginin ödenmemesi söz konusu olduğundan vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın bir alt başlığı olarak görülebilmektedir. Buna rağmen literatür gereği vergi kaçırma bir suç olarak nitelendirilirken, vergiden kaçınma ise suç olarak nitelendirilmemektedir. Zaman zaman vergi kanunları mükelleflerin vergiden kaçınması için uygun ortam hazırlarken, sonuç olarak vergiden kaçınma kamu gelirlerini azaltıcı bir niteliğe sahip olduğundan olumsuz olarak nitelendirilebilir. Mükelleflerin amacı ise vergi kanunlarının karmaşık yapılarından faydalanarak vergi yüklerini asgari düzeye düşürmek olduğundan vergiden kaçınma vergi uyumuna zarar veren bir uygulama olmaktadır.

2.6.3. Aylaklığı Tercih Etme (İkame Etkisi)

Vergi oranlarının artması, mükelleflerin vergi yüklerini arttıracığından dolayı gelir düzeyinde azalma meydana getirmektedir. Bu durum mükellefler üzerinde iki etkinin ortaya çıkması ile sonuçlanmaktadır. İlk olarak mükellefler artan vergi yüklerinden dolayı kaybettikleri geliri telafi etmek amacıyla daha fazla çalışmayı tercih edebilmektedir. Mükelleflerin fazladan çalışmayı tercih etmesine gelir etkisi denilmektedir. İkinci olarak ise vergi yükü artan mükellefler kaybettikleri geliri telafi etmeyi değil aylaklığı tercih edebilmektedir. Bu durum ise ikame etkisi olarak adlandırılmaktadır. Mükellefler ikame etkisinde çok çalışıp fazla vergiyi ödemek yerine çalışmamayı tercih etmektedir.

Aylaklığı tercih etme durumunda bireyler, çok çalışıp vergi ödemeyi değil de hiç çalışmamayı tercih etmektedir. Mükelleflerin bu davranışının ekonomik açıdan etkileri bulunmaktadır. Devletin vergi oranlarını giderek yükseltmesi mükellefler için belli bir noktaya kadar kabul edilmektedir. Fakat belli bir noktadan sonra mükellefler ikame etkisi ile çalışmayı bırakarak vergi ödemekten kurtulmayı hedeflemektedir.

İnsan hayatının sürekli bir aksiyon içerisinde olması açısından aylaklığı tercih etme kuramı sürekliliği olmayan, belirli bir vakit altında sabittir. Fakat bu bağlamda dikkat edilmesi gereken husus ikame etkisi sonucunda mükelleflerin aylaklığı tercih etmesinin niteliğinde meydana gelen değişikliklerdir. Bunun nedeni ikamet etkisi sonucunda aylaklığı tercih eden bireyler zaman içerisinde kayıt dışı ekonomiye doğru yönelebileceklerdir.

2.6.4. Verginin Yansıtılması

Vergiler bireylerin sahip oldukları varlıklar veya elde ettikleri gelirler üzerinden alınan ve kişilere yük oluşturan bir uygulamadır. Vergilerin mükellefler üzerine mali bir yük oluşturmamasından dolayı, bireyler veya işletmeler ödedikleri veya sonradan ödeyecekleri vergilerin bir kısmını veya tamamını başkalarına yansıtmaya çalışmakta ve vergiden kurtulmaya çalışmaktadır. Başka bir deyişle mükelleflerin vergiden kurtulmak için başvurduğu yollardan bir tanesi de verginin yansıtılmasıdır. Bireylerin vergi yüklerini çeşitli yollar kullanarak diğer kişilere tamamen veya kısmen devretmesine verginin yansıtılması denilmektedir.

Vergide yansıma kavramı hakkında net bir tanım ve ortak görüş birliği olmamasına rağmen yansıma kavramını “diğer ekonomik şartlar değişmemek koşuluyla, vergi ödeyicisinin yasal olarak ödemekle yükümlü olduğu vergiyi, kendi malvarlığında değişme olmayacak şekilde

diğer kişi veya kişilere aktarması” şeklinde açıklamak mümkündür (Turhan, 1998). Verginin yansımaları, verginin ilk kez ödenmesi esnasında veya vergiye tabi olan mal ve hizmetlerin alım satım aşamalarında en son ödeyici kişi üzerinde kalmasıdır (Musgrave, 2004).

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda vergi borcu doğan ve vergiyi ödemek zorunda kalan mükellef, maruz kaldığı vergiyi alım satım işlemleri içerisinde sonraki veya önceki tüketiciye doğru yansıtabilmektedir. Mükellefin ödemek zorunda olduğu vergiyi malın fiyatına ekleyerek yansıtmaya ileriye doğru yansımaya denilmektedir. Mükellefin vergi yükünü üretim faktörlerinin gelirlerinden kıskarak avantaj sağlamaya çalışmasına ise geriye doğru yansımaya denilmektedir.

Literatürde ileriye ve geriye yansımalarının yanı sıra farklı yansımalar türleri de yer almaktadır. Bu türlere örnek olarak kanuni yansımalar, kanun yapıcıların verginin yansıtılması hususunu doğrudan kanunlara eklemeleridir. Kanuni yansımaların tersi olarak ise fiili yansımalar, kanun koyucuların yansımalar durumunu amaçlamamasına karşılık uygulama esnasında kendiliğinden oluşan yansımalar türüdür. Diğer yandan yansıtılan verginin kişiler üzerinde yayılmayacağı, yalnızca belirli bir kişi veya grup üzerinde kalacağı duruma sınırlı yansımalar, verginin tüm kişiler üzerine yansıtacağı duruma ise sınırsız yansımaya denilmektedir. Ek olarak biçimsel yansımalar, sadece vergiyi ödeyen kişi ile ilgilenmekle birlikte, efektif yansımalar ise yansımalar sonucu ortaya çıkan durumlara mükelleflerin verdiği tepkileri incelemektedir. Son olarak herhangi bir verginin miktarında meydana gelen bir artışın gelir dağılımı üzerinde yarattığı etkiler ile mutlak yansımalar, belirli bir vergi ile başka bir verginin değiştirilmesi durumunda ortaya çıkacak değişimlerle ise diferansiyel yansımalar ilgilenmektedir.

Vergi yansıtılması, ekonomik göstergeler açısından önemli bir olaydır. Karşılaştıkları vergi ödevini yansıtan mükellefin gelirinde azalma olmayacağından dolayı alım gücü artmaktadır. Aksine verginin üzerinde kaldığı kişinin ise alım gücü düşmektedir. Verginin yüklenicisinin alım gücünün düşmesi yatırım ve üretim faaliyetlerinin azalmasına neden olur. Toplumdaki sosyal adalet ve eşitlik bakımından ise verginin yansıtılması bazen kişiler ve sektörler arasındaki adaleti sağlamaya yardımcı olurken bazen de daha büyük adaletsizliklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Verginin yansıtılması sonucunda verginin üzerinde kaldığı yüklenici hem kendi vergilerini hem de başkalarının vergilerini ödemek zorunda kalmaktadır. Durumun böyle olması mükellefler ve vergi arasındaki ilişkinin araştırılırken vergi yansımaları sonuçlarının da dikkate alınması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

Verginin yansımalarının dört aşaması bulunmaktadır. Bu aşamalar; ödeme, vurgu, devretme ve yayılma, yerleşme olarak sıralanabilir. Verginin yansıtılmasından bahsedebilmek için ilk olarak verginin mükellef tarafından zamanında ve uygun olarak ödenmesi gerekmektedir.

Vergisini ödeyen mükellef kaybettiği gelirden dolayı rahatsız olmaktadır. Mükellefin vergi ödemesinden dolayı kötü hissetmesine ise vurgu aşaması denilmektedir. Verginin yansıtılması vergi uyumu yüksek bireylerin değil vergi ödemeyi istemeyen vergi uyumu düşük bireyleri başvurduğu bir yöntemdir. Doğru ekonomik imkânlar gerçekleştiğinde ve vergi yansıtıldığında ise verginin devredilmesi ve yansıtılması aşaması gerçekleşmiş olur. En son olarak verginin yansıtılmasından sonra verginin artık devredilememesi ve son mükellefte kalması durumu ise verginin yerleşme aşaması olarak kabul edilmektedir.

2.6.5. Tüketimi Kısma

Vergi oranlarında meydana gelen artışlar, mükelleflerin gelir düzeylerinin azalmasına yol açmaktadır. Geliri azalan mükellefler ilk olarak tasarruflarını azaltmayı, sonrasında ise tüketimlerini kısma yolunu tercih etmektedir. Literatürde vergileme etkisi denilen bu durum mükellefler üzerinde ilk olarak tasarrufları kısma, sonrasında lüks tüketimi kısma en son ise zorunlu temel ihtiyaçları azaltma sonucunu doğurmaktadır. Tasarruftan veya tüketimden vazgeçme tercihi bireylerin gelir düzeylerine göre değişmektedir. Düşük gelirli bireyler vergi ile yaşadıkları gelir kaybını telafi etmek için tüketimlerini azaltma yolunu başvurmak zorundadır. Fakat orta ve ileri gelir düzeyine sahip bireyler bu durumu tasarruflarını kısma yoluyla aşabilmektedir.

2.6.6. Yatırımdan Vazgeçme

Vergiler, bireylerin gelir düzeylerini azaltan bir unsurdur. Vergiler ile gelen yük mükelleflerin vergiden kurtulmayı arzu etmelerine sebep olmaktadır. Birçok nedenden dolayı mükellefler vergiden doğan yükü çok hissetmekte ve bunun sonucunda mükellefler tüketim, üretim, tasarruf veya yatırım harcamalarını değiştirme yoluna başvurmaktadır.

Yatırım harcamaları ülke ekonomilerinin gelişmesi ve kalkınmasında önemli bir yer almaktadır. Yatırım kamu ve özel kesim olarak iki farklı başlık altında yer almaktadır. Kamu yatırımlarında durum fayda-maliyet hesaplaması ile değerlendirilir. Yatırım sonucunda meydana gelen fayda, yatırım maliyetini aşıyorsa olumlu yorumlanır. Özel kesimde ise durum biraz farklıdır. Özel kesimin ekonomik ilişkilerde ilk amacı kar maksimizasyonudur. Girişimciler yatırım kararı verirken birçok değişkeni göz önünde bulundurarak karlılık aramaktadır. Bu değişkenler vergiler, faiz oranları, belirsizlikler ve riskler olarak sıralanabilir. Yatırım kararlarını karlarını maksimize edecek şekilde almak isteyen yatırımcılar bahsedilen

değişken maliyetlerini minimum düzeyde tutmak istemektedir. Bu maliyetlerden birisi de vergilerdir. Yatırımcılar vergilerin yüksek olduğu durumda yatırım kararlarını erteleme veya yatırımdan vazgeçme yolunu seçmektedir. Firmalar açısından vergiler, karı azaltan bir unsurdur. Firmaların açısından vergiler büyümelerinin önündeki en büyük engeldir. Vergiler, firmaların yatırım kararını almasını doğrudan etkilemektedir.

2.6.7. Geç Ödeme

Ekonomilerde yüksek enflasyon bulunması durumunda mükellefler, borcunu ödemek yerinde elinde tutmayı tercih ederek fayda sağlamayı hedefleyebilmektedir. Benzer olarak vergi borçları da yüksek enflasyon ortamlarında ertelenerek fayda sağlanabilmektedir. Mükellefler vergi borçlarını ödemek yerine ellerinde bulunan nakit paralarını getirisi yüksek olan finansal araçlar sayesinde arttırabilir. Artan paraları ile ileri bir tarihte hem vergi borçlarını ödeyebilir hem de ellerinde para kalarak fayda sağlayabilir.

Vergi borcunun zamanında değil de geç ödenmesi durumu mükelleflerin vergiye doğrudan karşı oldukları gibi yorumlanabilmektedir. Kişiler geç ödeme tepkisini vergiden tamamen kurtulmak amacıyla değil yalnızca verginin tahsil süresini erteleyerek fayda elde etmek amacıyla tercih etmektedir. Sonuç olarak verginin geç de olsa ödeniyor olması bu durumun suç unsuru olmasını ortadan kaldırmaktadır.

2.7. VERGİ AFFININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergi afları ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin etkileri, uygulanan vergi aflarının niteliği, mükelleflerin aflardan etkilenme seviyeleri ve vergi affına karşı alınan önlemlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Vergi aflarının mükelleflerin gönüllü vergi uyumuna olan etkileri üzerine tartışılmış değişik görüşler mevcuttur.

İlk olarak vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumunu arttırıcı bir etkide bulunduğunu savunan görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre, vergi affının bir kez ve yaptırımını yüksek olan cezalar ile uygulanması durumunda mükelleflerin vergi uyumunu arttırıcı etki yaratacağı kabul edilmektedir. Uygulanan af ile kayıt dışı olarak faaliyet gösteren mükelleflerin vergi sistemine dahil edilmesinin mümkün olacağı düşünülmektedir. Vergi aflarının vergi uyumunu arttırma başarısı, hükümetin alacağı önlemlere ve bu önlemlerin mükellefler tarafından algılanma seviyesine göre değişmektedir. Bu nedenle mükelleflerin vergi uyumunun yükselmesinin

koşulu, mükelleflerin vergi aflarının adaletli olduğuna inanmaları ile doğru orantılı olarak şekillenmektedir.

İkinci olarak vergi aflarının vergi uyumu üzerinde uzun vadede olumsuz bir etki yaratacağını savunan bir görüş bulunmaktadır. Vergi ahlakı yüksek dürüst mükellefler, çevrelerinde vergi kaçıran diğer mükelleflere uygulanan vergi aflarını gözlemlemekte, kendilerine haksızlık yapıldığı düşüncesi ile bu aflara tepki göstermekte ve sonuç olarak vergi ödemeyi reddetmeye karar vermektedir. Bu durum ise mevcut vergi uyumunun azalması ile sonuçlanacaktır. Ek olarak mükelleflerin vergi aflarını tek seferlik değil de sürekli olarak karşılaştıkları bir uygulama olarak görmeleri durumunda yine vergi uyumu düşecektir. Alm, Mckee ve Beck'in (1990) ortaya koydukları araştırmalar sonucunda vergi uyumunun vergi aflarından sonra azaldığı ortaya koyulmuştur. Düşüşün en büyük nedeni de kişilerin ilerleyen zamanda gelebilecek diğer af uygulamalarını beklemesi olduğu ortaya koyulmuştur. Ek olarak, af sonrasında vergi ödevlerini yerine getiren kişilerin, uyum seviyelerinin değişmediği fakat vergi ödemekten çeşitli nedenler ile kaçan kişilerin vergiye olan uyumlarının iyice düştüğü ortaya koyulmuştur. Vergi uyumu yüksek mükellefler af uygulamalarından etkilenmekte, vergi uyumu düşük olan mükellefler ise aflardan negatif olarak etkilenmektedir. Bu durum af uygulamasından faydalanma konusunda mükelleflerin çaba gösterdiği fakat konu vergi ödemelerine geldiğinde yine eski davranışlarını sergilediklerini göstermektedir.

Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde yaratacağı negatif etkilerden biri de uygulanan vergi affı politikasının başarılı olması ve devletin af uygulaması sayesinde yüksek miktarda gelir sağlaması yüzünden ortaya çıkabilir. Devletin yüksek miktarda gelir sağlaması kamuoyu tarafından vergi kaçıran mükelleflerin çok olması düşüncesi ve denetim oranlarının yetersiz olması sorunu düşüncesini gündeme getirmektedir. Sonuç olarak toplumda vergi kanunlarına olan güvenin azalması ve vergi uyumunun düşmesi durumları ortaya çıkabilmektedir.

Vergi affını savunan kesime göre vergi aflarından sonra vergi sisteminin güçlendirilmesi ve mükelleflere verilen hizmetin artırılması, mükelleflerin vergi uyumlarını artırıcı etki yaratacaktır. Vergi affı karşıtlarına göre ise afların vergi kaçıran mükellefler için hak edilmeyen bir indirim olduğu savunulmaktadır. Uygulanan vergi aflarının mükelleflerin gelecekteki af beklentisini arttıracığı ve kişileri vergi uyumsuzluğuna sürükleyeceği düşünülmektedir.

Türkiye açısından değerlendirildiğinde, vergi uyumu yüksek mükellefler son dönemde çokça çıkarılan af kanunlarının vergi kaçıranlar için bir hediye olduğunu düşünmekte ve vergi uyumlarını azaltma yoluna yönelmeleri sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca afların sık sık uygulanması mükelleflerin uygulamanın bir defaya mahsus olmadığını düşünmesine sebep

olmakta, gelecekteki af beklentisini arttırmakta ve vergiye olan uyumu azaltıcı etki yaratmaktadır.



3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VARLIK BARIŞI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ, DÜNYA ÖRNEKLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. TÜRKİYE’DE VARLIK BARIŞI UYGULAMALARI

3.1.1. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

Ülkemizde 2000 yılından sonra çıkarılan ve varlık barışını kapsayan vergi affı yasalarından ilki 4811 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” dur. 4811 sayılı Kanun sonuçları sert ve yıkıcı olan 1999 ve 2001 krizleri sonrasında çıkmıştır. Ekonomik kriz döneminde mali daralma sebebiyle vergi uyumu yüksek olan mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirememiş olma ihtimali yüzünden çıkarılmış bir af kanunudur (Resmi Gazete, 2003)

Vergi affı kanunlarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkileri açısından incelendiğinde Vergi Barışı Kanunu, borç ödeme alışkanlıkları veya gelir beyan alışkanlıkları üzerinden herhangi bir etki yaratmamıştır. Bu açıdan bakıldığında 2003 yılında çıkarılan Vergi Barışı Kanunu, vergi affı niteliğinden öte borç ödeme kolaylığı niteliği taşıyan bir kanundur. Kanunun, mükellefler açısından hem beyan yönünden hem de vadesi geçen borçların ödenmesi bakımından eksiklikleri giderme ve vergisel anlamda geçmişten gelen yükümlülüklerden kurtulma açısından avantaj sağlamasından dolayı vergi uyum düzeyini arttırıcı bir rol oynadığı söylenebilir.

“4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu”, 16.01.2003 tarihinde “4792 sayılı Kanun” ile uygulama alanı bulmuş fakat Cumhurbaşkanı imzası alınamadığından yeniden değerlendirilmesi için TBMM’ye iletilmiştir. Tekrar görüşülen “4792 sayılı Kanun”, Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından değerlendirilmesinin ardından TBMM’nin gündemine yeniden gelmiş ve 27.02.2003 tarihli, 25033 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak uygulanmıştır. Hükümet tarafından 03.01.2023 tarihinde TBMM’ye iletilen “4792 sayılı Vergi Barışı Kanun Tasarısı ve gerekçesi belirtilen Kanun’un” şöyle açıklanmıştır; Türkiye’de yaşanan 2000 ve 2001 krizlerinin, sosyal ve ekonomik hayatı kötü etkilemesinden dolayı üretimin azalması, işletmelerin kapatılmak zorunda kalması ve bunun sonucunda işsizliğin artması, içinde bulunulan kriz ortamı nedeniyle mükelleflerin, vergiler başta olmak üzere borçlarını ödemekte

zorlanmaları veya hiç ödeyememeleri, ortaya çıkan olumsuz gelişmelerin, işletmeler üzerinde ortaya çıkardığı etkilerin ortadan kaldırılması, işsizliğin azaltılması ve ekonomik büyüme için gerekli ortamın sağlanması, kriz ortamının yarattığı tahribatın giderilmek istenmesidir. 4811 sayılı Kanun kapsamına beyan edilen ve yapılan tahsilatlara ilişkin veriler Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde paylaşılmıştır. Tabloya göre 31.12.2003 ile 30.09.2004 süreleri içerisinde 4.7 Milyar TL tutarında kazanç sağlandığı açıklanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2004).

Tablo 2: 4811 Sayılı "Vergi Barışı" Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilat Tutarları

4811 İLGİLİ KANUN MADDESİ	TAHSİLAT RAKAMLARI (Kümülatif Toplam)(Bin TL)	
	31.12.2003	30.09.2004
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.1 Milyar TL	2 Milyar TL
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	6.9 Milyon TL	8.6 Milyon TL
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365.1 Milyon TL	524.1 Milyon TL
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75.9 Milyon TL	156.7 Milyon TL
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115.9 Milyon TL	126.1 Milyon TL
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150.7 Milyon TL	225.1 Milyon TL
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508.7 Milyon TL	780 Milyon TL
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56.1 Milyon TL	88.3 Milyon TL
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.3 Milyon TL	472.1 Milyon TL
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13.6 Milyon TL	22.1 Milyon TL
Kıymetli Maden Ziyinet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13 Milyon TL	15 Milyon TL
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16.4 Milyon TL	18.1 Milyon TL
TOPLAM	2.7 Milyar TL	4.4 Milyar TL
KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI	93.4 Milyon TL	214.8 Milyon TL
GENEL TOPLAM	2.8 Milyar TL	4.7 Milyar TL

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.
(Erişim Tarihi 28.02.2023)

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, varlık barış uygulamasını da içerisinde bulunduran bir düzenlemedir. GIB verilerine göre 31.12.2003 tarihine kadar pişmanlık ve kendiliğinden beyan edilerek ortaya çıkarılan tutarlar üzerinden tahsil edilen vergi tutarı 115.9 Milyon TL'dir. Buna ek olarak 01.01.2004 ile 30.09.2004 tarihleri arasında gönüllü beyan yolu ile beyan edilen tutarlar üzerinden 10.2 Milyon TL daha vergi tahsil edilerek toplamda 126.1 Milyon TL tutarında vergi tahsil edilmiştir. 4811 sayılı Kanun içerisinde yer alan varlık barışı programı kapsamında mükelleflerin gizledikleri ve dolayısıyla vergilendirilmedikleri

varlıklarını gönüllü olarak ortaya çıkarmaları, devlet bütçesi açısından yaklaşık 10,5 Milyon TL tutarında vergi tahsilatı yapılarak vergilemede etkinliğin sağlanmasına, toplumsal açıdan ise gizli varlıkların kayıt altına alınmasa ve vergilendirilmesine imkân sağlamasından dolayı ise vergi uyumunun yükselmesine neden olmaktadır (Martin, 2013).

3.1.2. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

İçerisinde varlık barışı uygulamasını da barındıran af kanunu, 22.11.2008 tarihinde 27062 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ile uygulanmaya başlanmıştır. Uygulamanın kural ve şartlarının ne şekilde gerçekleştirileceğine ilişkin bilgileri açıklayan tebliğ ise 06.12.2008 tarihli ve 27076 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Kanunun çıkarılma gerekçeleri şöyle sıralanmıştır; 2000’li yılların başında yaşanan kuvvetli krizlerin, ekonomi üzerinde ciddi sorunlara yol açmış olması, ülkede bulunan ağır vergi yükü nedeniyle kalıcı olarak güven ve ekonomik istikrarın sağlanamamış olması, yabancı ülkelere uygulanan vergi teşvikleri nedeniyle, yerli varlıkların bir kısmının yurt dışına çıkarılıyor olması, 2007 yılından ABD’de konut piyasasında yaşanan kriz ortamının getirdiği olumsuz etkilerin finansal piyasalarda etkisini güçlü olarak göstermeye başlaması, paraya olan talebin artmasından dolayı para arzını ve para talebini sağlıklı seviyelere çıkarma amacı, küresel piyasalardan ortaya çıkan olumsuz etkileri minimum seviyede tutmak ve riskleri yönetebilmektir (Resmî Gazete, 2008).

5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun” varlık barışı açısından uygulamaya konulmasındaki temel amaç, gerçek veya tüzel kişilerin başka ülkelerde sahip oldukları döviz, altın, menkul kıymet ve bunlara benzer sermaye piyasası araçlarının ülkeye getirilmesi ve gayrimenkul, arsa, arazi gibi taşınmazların kayıtlara alınmasının sağlanmasıdır. Bu sayede ülke dışında var olan bu varlıkların bankalar veya aracı kurumlar sayesinde ufak tutarlı vergiler aracılığıyla kayıt altına alınması sağlanacak ve gelir elde edilmiş olacaktır. Ayrıca ülke içerisinde yer alan fakat şirketlerin kayıtları içerisinde olmayan varlıkların firmalara sermaye olarak eklenmesi neticesinde firmalara avantajlı bilançolar yaratılması hedeflenmektedir (Resmî Gazete, 2008).

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan ve işletmelerine dahil edemedikleri varlıkları, sermaye olarak işletmelerine koymaları mümkün olacaktır. Bunun sonucunda ekonomide üretim, istihdam ve enflasyon sorunları ile mücadele edilmiş olacaktır.

ve yatırım için gerekli kaynak sağlanmış olacaktır. Hükümet açısından içerisinde bulunan kriz dönemi için fazladan kaynak sağlanması ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlenmesi şeklinde sonuçlar ortaya çıkması beklenmiştir.

Kanuni düzenle ile yurtdışından getirilecek varlıkların beyan edilen değeri baz alınarak %2 oranında, yurtiçindeki varlıkların beyan edilen değeri baz alınarak %5 oranında vergi tarh edileceği hüküm altına alınmıştır. Hesaplanan vergi borcu ise hesaplamanın gerçekleştirildiği ayı takip eden ayın son gününe kadar ilgili idare birimlerine ödeneceği belirtilmiştir. Varlık barışı kapsamında beyan edilen ve ödemesi gerçekleştirilen vergiler gider yazılamayacak ve başka bir vergi borcundan mahsup edilemeyecektir.

Ek olarak düzenlemede gerçek veya tüzel kişilerce bildirilen ve açıklanan varlıkların kaynağının sorulmayacağı ve bildirilen varlıklar hakkında vergi incelemesi yapılmayacağı açıkça belirtilmiştir. Ancak diğer sebeplerden dolayı 5811 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1 Ocak 2008 zamanına kadar olan sürelerin idare tarafından denetlenmesi sonucunda gelir, kurumlar ve KDV açısından herhangi bir eksiklik bulunması durumunda, ortaya çıkarılan kayıp tutarından, 5811 sayılı Kanun ile ortaya çıkarılan varlıkların mahsubunun yapılması ile işlem gerçekleştirilir. 5811 sayılı Kanunun hükümlerinden ve mahsup imkanından yararlanmak bazı koşullara bağlanmıştır. Bu koşullar; kanunda belirtilen varlıklarla ilgili olarak verilecek beyannamenin en geç 31.12.2009 tarihine kadar verilmiş olması, kanun kapsamında beyan edilen varlığın usule uygun şekilde ispat edici bir belge ile belgelendirilmesi, öz kaynaklar içinde yer almayan ve bu kanun kapsamında beyan edilen varlıkların işletmenin aktifine kaydedilmesi ve özel fon hesabında tutulması, beyan edilen varlık nedeniyle tahakkuk eden verginin süresinde ödenmiş olması, mahsup hakkının olabilmesi için kanunda belirtilen sürelerden önce vergi incelemesine başlanılmamış olması, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, beyan ettikleri varlıklarını beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave etmesi, 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve KDV yönünden tespit edilen matrah farkından, beyan edilen tutarların mahsup edilmesidir.

5811 sayılı Kanun ilk olarak 22 Kasım 2008-02 Mart 2009 tarihleri arasında uygulanmış olup daha sonrasında süresinde uzatmaya gidilerek 10 Temmuz 2009-31 Aralık 2009 tarihleri arasında da ikinci bir mali af dönemi olarak uygulanmıştır.

Tablo 3: 5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu Tahsilat Rakamları

	YURT DIŞI			
	Doğrudan Bildirilen		Banka ve Aracı Kurumlar Aracılığıyla Bildirilen	
Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri	Beyanname Sayısı	Tutar (TL)	Beyanname Sayısı	Tutar (TL)
Vergi Matrahı	1.327	22.2 Milyar TL	213	5.6 Milyar TL
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi		445.4 Milyon TL		112 Milyon TL
	YURTIÇİ			
	Mükellef Olmayanlarca Bildirilen		Mükelleflerce Bildirilen	
Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri	Beyanname Sayısı	Tutar (TL)	Beyanname Sayısı	Tutar (TL)
Vergi Matrahı	1.702	2 Milyar TL	61.325	18.3 Milyar TL
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi		100.3 Milyon TL		918.7 Milyon TL
	GENEL TOPLAM			
Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri	Verilen Beyanname	Tutar (TL)	Oran (%)	
Vergi Matrahı	64.567	48.2 Milyar TL	100,00	
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi		1.5 Milyar TL	3,3	

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/5811mek/100220105811.xls.htm>. (Erişim Tarihi 28.02.2023)

Tabloya göre 10.02.2010 tarihi itibarıyla gönüllü açıklama kapsamında yurt içinden 1.702'si mükellefiyeti bulunmayan kişiler tarafından, 61.325'i ise mükelleflerce toplamda 63.027 beyanname verilmiştir. Verilen beyannameler ile toplamda 20.3 Milyar TL tutarında varlık beyan edilmiştir. Beyan edilen varlık üzerinden ise toplamda 929.1 Milyon TL vergi hesaplanmış ve ödenmesi için tahakkuk ettirilmiştir. Yine aynı tarihte yurt dışından 1.327'si

doğrudan, 213 tanesi ise banka veya aracı kurumlar aracılığıyla toplamda 1.540 beyanname verilmiştir. Verilen beyannameler sonucunda toplamda 27.8 Milyar TL varlık beyan edilmiştir. Beyan edilen varlık üzerinden toplamda 555.5 Milyon TL vergi hesaplanmış ve ödenmesi için tahakkuk ettirilmiştir.

Gelir idaresinden alınan verilere göre düzenlenen aşağıdaki tabloda, 5811 sayılı Kanun kapsamında varlık barışı uygulaması ile ortaya çıkarılan kaynakların türü, toplam içerisindeki oranı ve üzerinden hesaplanan vergi miktarı özetlenmektedir.

Tablo 4: 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Yurt İçinden Beyan Edilen Varlık Bilgileri

Kaynaklar	Beyan Edilen Matrah (TL)	Tahakkuk Eden Vergi (TL)	Oran (%)
TL	13.7 Milyar TL	689.8 Milyon TL	28,59
Döviz	3.4 Milyar TL	170.1 Milyon TL	7,05
Altın	83.8 Milyon TL	4.1 Milyon TL	0,17
Menkul Kıymet	224.2 Milyon TL	11.2 Milyon TL	0,47
Taşınmaz	2.8 Milyar TL	143.6 Milyon TL	5,95
Toplam	20.3 Milyar TL	1 Milyar TL	42,23

Tablo 5: 5811 Sayılı Kanun Kapsamında Yurt Dışından Beyan Edilen Varlık Bilgileri

Kaynaklar	Beyan Edilen Matrah (TL)	Tahakkuk Eden Vergi (TL)	Oran (%)
TL	286.5 Milyon TL	5.7 Milyon TL	0,60
Döviz	21.4 Milyar TL	429.1 Milyon TL	44,46
Altın	3.1 Milyar TL	63.1 Milyon TL	6,55
Menkul Kıymet	2.8 Milyar TL	57.3 Milyon TL	5,94
Taşınmaz	106.8 Milyon TL	2.1 Milyon TL	0,22
Toplam	27.8 Milyar TL	557.5 Milyon TL	57,77

Kaynak: GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm (20.06.2012)

2008 yılında çıkarılan varlık barışı uygulaması sonucunda 48.2 Milyar TL tutarında kaynak beyan edilmiştir. Beyan edilen bu varlıklar üzerinden toplamda 1.5 Milyar TL vergini tahakkuk ettiği görülmektedir. Tabloda belirtildiği üzere kanun kapsamında ortaya çıkarılan kaynakların yaklaşık, %51.5’lik kısmının döviz, %29.2’lik kısmının TL, %6.7’lik kısmının altın, %6.4 lük kısmının menkul kıymet ve %6.2’lik kısmının taşınmazlara ait varlıklar olduğu

görülmektedir. Beyan edilen toplam altın miktarı oransal ve tutar olarak küçük görünse de Merkez Bankasının o an bulunan altın rezervlerinin %60'ına denk olduğunu belirtmek mümkündür.

Uygulama sırasında görevde olan Maliye Bakanı'nın yaptığı açıklama doğrultusunda varlık barışı uygulama süresi içerisinde tahakkuk ettirilen verginin 1 milyar 58 Milyon TL'lik kısmının tahsilatının yapıldığını, tahsilatı yapılan tutarın tahakkuk ettirilen toplam tutarın %67,5'lik kısmını oluşturduğunu ifade etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2009 yılında yayınladığı Faaliyet Raporunda bulunan genel bütçe vergi gelirleri tahsilatına ilişkin bilgiler aşağıda bulunan tablodaki gibidir.

Tablo 6: 2009 Yılı Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı Bilgileri

Yıllar	Gerçekleşen Tahsilat	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%)	Diğer Gelirler (Faizler, Cezalar Vb.) (TL)	Alacaklardan Tahsilat (TL)
2007	171 Milyar TL	13,10	15.9 Milyar TL	98.2 Milyon TL
2008	189.9 Milyar TL	11,03	17.6 Milyar TL	407.3 Milyon TL
2009	196.2 Milyar TL	3,32	23.4 Milyar TL	306.9 Milyon TL

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi 28.02.2023)

Tablodaki verilere bakıldığında, 2008 yılında toplamda 189.9 Milyar TL tahsilat yapıldığı, bu tutarın ise önceki yıl toplanan tahsilata göre %11.11 oranında arttığı görülmektedir. 2009 yılında ise toplamda 196.2 Milyar TL tahsilat yapıldığı, yapılan bu tahsilatın 2008 yılındaki tahsilat toplamına göre %3,32 oranında arttığı görülmektedir. Sonuç olarak 5811 satılı Kanun sonucunda beyan edilen ve tahsil edilen tutarların, genel tahsilat tutarı çok fazla etkilemediği görülmektedir. Ek olarak bu döneme ilişkin varlık barışı uygulamasının verimliliği ölçülürken 2007 yılından ortaya çıkan Mortgage krizinde etkileri göz önünde bulundurulmalı ve ona göre değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak, 5811 sayılı Kanunun vergi tahsilâtı konusunda beklentilerin gerisinde kaldığını hem rakamsal hem de oransal veriler doğrular niteliktedir. Ancak göz ardı edilmemesi gereken önemli bir husus, bu kanunla ulaşılmak istenen esas amacın vergi tahsilâtından ziyade yurt dışında yer alan varlıkları yurt içine getirme ve yurt içindeki kayıt dışı emtiaları kayda alma düşüncesi olduğunun unutulmaması gerektiğidir. Doğrudan amaç olmamasına karşılık uygulama sonucunda mükelleflerin gönüllü olarak varlık beyanı durumu söz konusu olduğundan, vergi uyumunun arttığını söylemek mümkündür. Gizledikleri varlıklar yüzünden stres içerisinde olan mükellefler, program ile bu yükten kurtulmaktadır. Mükelleflerin varlık

barışı uygulaması ile geçmişlerini temizlemeleri, gelecekte karşılaşacakları vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmelerine sebep olacağından uzun vadede vergi uyumunun daha da artacağı düşünülmektedir.

3.1.3. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

25 Şubat 2011 tarihli ve 1.mükerrer 27857 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” beş kısım halinde düzenlenmiştir. Toplam 216 ana madde ve 18 geçici maddeden oluşmaktadır.

Kanun çıkarılırken cumhuriyet tarihinin en büyük yapılandırılması olarak anılmıştır. Kanunun çıkarılma nedenleri şöyle sıralanmıştır. Mükelleflerin biriken borçlarının ödemelerini kolaylaştırmak, mükelleflere vergi ve matrah artırımı yapma imkânı sağlama, varlıklarını gizleyen mükellefler için pişmanlıkla beyan uygulaması, yapılandırma borçlarının taksit ve kredi kartı ile ödenebilmesi, inceleme ve tarhiyat safhasındaki davaların sulh yolu ile çözümü, kayıtlarını ve emtialarının düzenlemek isteyen mükelleflere avantajlar sağlamaktır (Resmî Gazete, 2011).

Amacı vatandaşların başta kamu kurumları olmak üzere diğer kimi kurumlara olan borçlarının yeniden yapılandırarak, mükellefe uygun vadede ödeme imkanını sunmayı amaçlayan söz konusu kanun kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması, sosyal güvenlik, çalışma hayatı, yatırım, üretim, istihdam, eğitim, kamu personeli, finans sektörü, toplumsal hayat ve diğer pek çok düzenlemeyi de beraberinde getirmektedir (Maliye Bakanlığı, 2011).

Varlık barışı hükümleri 6111 Sayılı Torba Yasa’nın 3. maddesinde yer almaktadır. Mükelleflere yurt dışında bulunan varlıklarını kanun kapsamında bildirim veya beyan yolu ile Türkiye’ye getirmeleri sağlanmıştır. 5811 sayılı Kanun ile uygulanan varlık barışı, 6111 sayılı Kanunun geçici 3. Maddesi ile yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan yapılandırmalar sonucunda 39,4 milyar TL’yi aşan tutarda kamu borcu yeniden yapılandırılmıştır. Yeniden yapılandırılan bu tutarın yaklaşık 27 Milyar TL’lik kısmı kesinleşmiş alacaklar, taksim, tecil; yaklaşık 5 Milyar TL’lik kısmını ise ihtilaflı, inceleme, tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanlarından oluşturmaktadır. Kalan tutarın ise yaklaşık 1 Milyar TL’lik kısmını stok beyanı, yaklaşık 5 Milyar TL’lik kısmını ise matrah

artırımı oluşturmaktadır. 6111 sayılı torba kanun kapsamında af kapsamına alınan varlıklar için ilk taksitin son ödeme günü olan 30.06.2011 tarihi itibarıyla %81 oranında bir rekor tahsilat derecesine ulaşılmıştır (Erdağ, 2011).

Tablo 7: 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Pişmanlık ve Kendiliğinden Yapılan Beyan Bilgileri

İşlem Türü	Mükellef Sayısı	Ödenecek Tutar (TL)
İnceleme ve Tarhiyat Aşamasındaki İşlemler	121.277	929.5 Milyon TL
Pişmanlıkla ve Kendiliğinden Yapılan Beyanlar	103.173	429.5 Milyon TL
TOPLAM	224.450	1.3 Milyar TL

Kaynak: <https://www.patronlardunyasi.com/haber/Yeniden-yapilandirmadan-kac-Milyar-TL-gelecek/105646>,

Tabloya göre 6111 sayılı Kanun kapsamına girmek için pişmanlık veya kendiliğinden beyanda bulunan mükellef sayısı 103.173 kişidir. Gönüllü beyanda bulunan kişiler üzerinden toplamda 429.5 Milyon TL vergi tahakkuk ettirilmiştir (Martin, 2013).

Ek olarak 5811 sayılı Kanun'dan faydalanmış fakat kanunun getirdiği şartları yerine getirmemiş olan mükelleflerin varlık barışı işlemleri askıya alınmıştır. Çıkan 6111 sayılı torba kanunun geçici 3.maddesi ile önceki varlık barışında şartları yerine getirmeyen mükellefler için ek süreler verilmiştir. Mükelleflerin verilen ek süre zarfı içerisinde eksiklerini tamamlamaları durumunda karşılaşacakları incelemelerde mahsup işleminden yararlanmalarına imkân sağlanmıştır. Söz konusu geçici 3. Madde kapsamında varlık barışı uygulamasına başvuruda bulunan mükellef sayısı 130, ödenecek toplam tutar ise 10.6 Milyon TL olarak hesaplanmıştır.

Kanun ile uygulanan varlık barışı programı, vatandaşlar için gizli varlıklarını beyan etme ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusunda avantajlar sağlamıştır. Program, varlıklarını saklamak yoluyla vergiye uyum sağlamayan ve program kapsamında varlıklarını beyan eden 130 mükellefin kayıt altına alınması sağlamış, vatandaşlar için geleceğe yönelik temiz bir sayfa açılması mümkün kılmıştır. Vergisel sorumluluklarını yerine getiren mükellefler gelecekte karşılaşacakları vergi ödevlerini yerine getirmek konusunda daha istekli olmaktadır. Program ile beyan edilmeyen varlıkların kayıt altına alınması, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi şartı ile vergi uyumunun yükseldiğini söylemek mümkündür.

3.1.4. 6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına dair kanun 29.05.2013 tarihinde, 28661 sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Gelir Vergisine eklenen hükümle birlikte Yeni Varlık Barışı 2008’de yürürlüğe giren 5811 sayılı Kanun gibi gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu varlıkların herhangi bir inceleme ve soruşturma yapılmadan düşük bir vergi oranı ile milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır (Şeren & Dedebeek, 2013).

Uygulama kapsamına önceki varlık barışı uygulamalarından farklı olarak yalnızca yurt dışındaki varlıklar dahil edilmiştir. Kanun kapsamında vergi daireleri, bankalar veya aracı kurumlara bildirilen varlıklar, beyan edilen değerlerinin rayiç bedelinin TL karşılıkları üzerinde %2 oranında vergilendirilecektir. Hesaplanan vergi, bildirim izleyen ayın 15. Gününe kadar yapılmalıdır. Kanun kapsamında bildirilen varlıklara vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı konusu güvence altına alınmıştır.

Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen taşınmaz dışındaki varlıkların (para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları) bildirimin yapıldığı tarihi takip eden ayın son gününe kadar ülkeye getirilmesi veya ülkede bulunan banka veya aracı kurumlara aktarılması gerekmektedir. Süresi içerisinde getirilmeyen veya aktarılmayan varlıklar, kanunda belirtilen inceleme ve tarhiyat yapılmaması veya mahsup uygulaması kapsamlarından faydalanamayacaktır.

Tablo 8: Birinci Varlık Barışı ve İkinci Varlık Barışı Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar

5811 sayılı Kanun (1. Varlık Barışı)	6486 sayılı Kanun (2. Varlık Barışı)
22 Kasım 2008 de çıkmıştır.	29 Mayıs 2013 de çıkmıştır.
5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ismi ile çıkmıştır.	6486 sayılı “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ismi ile çıkarılmıştır.
Kendi başına bir kanundur. 1. Varlık Barışı kanunu niteliği taşımaktadır.	Mevcut Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 85. Madde ile oluşturulmuştur. 2. Varlık Barışı niteliği taşımaktadır.
Varlıklarını yurt dışında bulunduran mükelleflerin, varlıklarını getirmelerini ve getirilen bu varlıkların Gelir ve Kurumlar vergisinden muaf olacağını kapsamaktadır.	Varlıklarını yurt dışında bulunduran mükelleflerin, varlıklarını getirmelerini ve getirilen bu varlıkların Gelir ve Kurumlar vergisinden muaf olacağını kapsamaktadır.
İşletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla, yurt içinde bulunan fakat işletmelerin öz	Uygulama yurt içinde bulunan ve kayıtlarda yer almayan varlıkları kapsamamaktadır.

kaynakları içerisinde bulunmayan varlıkların kaynaklara eklenmesi kolaylığı sağlanmıştır.	
---	--

Uygulama sonuçlarına bakıldığında toplamda 69,8 milyar TL değerinde varlık beyan edilmiştir. Beyan edilen bu tutara 1,3 milyar TL vergi tahakkuk ettirilmiştir. Tahakkuk edilen verginin ise 209 milyon TL sinin tahsil edildiği açıklanmıştır. Yapılan basın açıklamasında ise, varlıkların yüzde 90,4'ünün (63,1 Milyar TL) vergi dairelerine direkt olarak beyan edildiği, geriye kalan yüzde 9,6'sının ise (6,7 Milyar TL) banka ve aracı kurumlara bildirildiği açıklanmıştır (DÜNYA, 2013).

Uygulama ile toplamda 69,8 Milyar TL tutarında varlık beyan edilmesi, hükümet açısından ekonomiye kaynak yaratmanın yanında toplumda oluşan gönüllü vergi uyumu seviyesini de yukarılara çekmektedir. Mükelleflerin kanun kapsamında gönüllü olarak varlıklarını açıklaması, vergi uyumu açısından olumlu gelişmelere yol açmaktadır. Gizli varlıklarını ortaya çıkaran mükellefler, ilerde karşılaşacakları vergisel yükümlülüklerle uyum sağlamak konusunda daha bilinçli hareket edebilmektedir. Bu durum ise varlık barışı programının vergi uyumunu arttırdığı gerçeğini ortaya çıkarmaktadır.

3.1.5. 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Mali af niteliğinde olan 6736 sayılı “Bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin kanun” 19.08.2016 tarihli 29806 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun gerekçesi olarak; ekonomik kalkınmanın sağlanması, yatırım ortamının iyileştirilmesi, kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi ve bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması gösterilmiştir. Kanun kapsamı baya geniş olmak ile varlık barışı uygulamasını da kapsamaktadır ve mali af niteliğindedir.

Kanun, vergi borçlarının ÜFE oranında güncellenmesinden, bazı vergi ve cezalarda indirimin uygulanması veya silinmesine; matrah ve vergi artırımının vergi incelemesinden muaf tutulmasından, inceleme aşamasındaki bazı borçların yeniden yapılandırılmasına ve mükelleflere pek çok avantajlar sunan bir varlık barışı uygulamasını içermektedir (GİB, 2018).

Mükellefler yurt dışında bulunan para, altın, döviz vb. gibi varlıklarını 31.12.2016 tarihine kadar ülkeye getirmeleri durumunda, bu varlıkları incelemeye tabi olmadan serbest bir şekilde tasarruf edebilecektir. Mükellefler, yurt dışından ülkeye getirdikleri varlıklarını, dönem kaçanlarını etkilemeyecek şekilde sahip oldukları işletmelere dahil edebilecek ve aynı şekilde yurt dışından getirilen bu varlıkları, vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabılır

kazancın tespitine dahil etmeden işletmelerinden çekebilecektir. Ek olarak kanunda belirtildiği üzere yurt dışından getirilen söz konusu varlıklar, başkalarının nam ve hesabı üzerine de ülkeye getirilebilecektir. Özetle yurt dışından getirilen varlıklar için yasal kayıt işlemlerinden mükellefleri sınırlayıcı düzenlemeler bulunmamaktadır. İşletmeler tarafından yurtdışından getirilen bu varlıkların işletme sermayesine eklenmesi, özel fon hesaplarında tutulması veya işletmenin mevcut borçlarının ödenmesi konusunda herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.

Varlık barışı uygulaması ile gerçek ve tüzel kişilerin yurtdışında sahip oldukları para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ülkeye getirilmesi ve ülke ekonomisine kazandırılması amaçlanmıştır. Gayrimenkuller doğrudan kanun kapsamına alınmamıştır. Fakat gayrimenkullerin varlıklara dönüştürülerek kanun kapsamına alınması ve ülkeye getirilmesi mümkündür. Kanun kapsamına yalnızca yurt dışındaki varlıklar alınmaktadır. Yurt içindeki varlıklar düzenleme kapsamına dahil edilmemiştir. 6736 sayılı Kanun kapsamında ülkeye getirilen varlıklar, nasıl edinildiği dikkate alınmadan işletmelere dahil edilebilecektir. Diğer düzenlemelerde olduğu gibi kanun kapsamında ülkeye getirilen varlıklar üzerinde herhangi bir vergi incelemesi veya araştırması yapılmayacaktır (Resmi Gazete, 2016).

Yurt dışından bulunan ve varlık barışı kapsamında beyan edilen para, altın, kıymetli madenler gibi varlıklar, beyan tarihini takip eden ay içerisinde ülkeye getirilmek zorundadır. Yine aynı şekilde varlık barışı kapsamında beyan edilen alacak ve taşınmazlar ise beyan tarihini takip eden bir yıl içerisinde ülkeye getirilmek zorundadır.

Daha önce çıkarılan yapılandırma kanunlarında yurt dışından gönüllü ifşa yolu ile getirilen varlıklar üzerinden % 2 oranında vergi alınmasına rağmen, söz konusu kanunda yurt dışından getirilen ve beyan edilen varlıklar üzerinden herhangi bir vergi alınmayacağı açıklanmıştır. Beyan edilen varlıklar üzerinden vergi alınmaması, kara para aklama veya ülkeyi vergi cennetine dönüştürme riskini ortaya çıkarmıştır. Sonuç olarak devlet açısından risk barındıran bir unsur içermektedir.

Kanun ile getirilen varlık barışı düzenlemesi gereği yurt dışından Türkiye'ye getirilen ve işletmelerin kanunu defterlerine kaydedilen varlıkların elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan zararlar, işletmelerin veya bireylerin ödediği gelir veya kurumlar vergileri açısından gider veya indirim olarak düşülemeyecektir. Yurt dışından getirilen ve beyan edilen tüm varlıklar, beyan edilen ayın son gününe kadar yasal defterlere kaydedilmek zorundadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, yurt dışında bulunan ve kayıtlar altına alınmayan varlıklarını üçüncü kişilerin nam ve hesabına getirebilecektir. Bu bağlamda yurt dışındaki varlıklarını kendi ve

başka kişilerin nam veya hesabına getiren kişilerin, kanun ile gelen düzenlemeler kapsamında gerçek veya tüzel kişilere yapılan intikalleri de dahil olmak üzere ivazsız intikal olarak değerlendirilmeyecek, ülkemizde uygulanan veraset ve intikal vergisine tabi tutulmayacaktır. Ülkeye getirilen ve ilgili sicile veya kütüğe kaydedilen her çeşit gemi, yat ve diğer su araçlarının ülkeye getirilme ve kaydedilme işlemleri sonucunda ithalat durumunda alınan vergiler dahil herhangi bir vergi, resim, harç veya diğer mali yaptırımlar ile bunlarla birlikte gelen cezalarda alınmayacaktır.

Uygulanan 6736 sayılı Bazı alacakların yapılandırılmasına ilişkin kanun kapsamında, 25.11.2016 tarihi itibarıyla toplamda 8.5 Milyon kişi yapılandırma talebiyle başvuru yapmıştır. Başvuruların 4.3 Milyonu internet ortamından, kalan 4.1 Milyonu ise mükellefler tarafından vergi daireleri aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Yapılan başvurular neticesinden toplamda 77,6 Milyar TL tutarındaki kamu alacağı 6736 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılmıştır. Kanun uygulanması sırasında mevcut olan toplamda 90 Milyar TL civarından olan kamu alacağının %76 oranına tekabül eden kısmı yapılandırılmıştır. Bu oranın yüksek olması kanun etkililiğini ve mükelleflerin kanun kapsamına girme isteğinin yüksek olduğunu göstermektedir (Yıldırım, Yılmaz, & Akyıl, 2016).

Kanunun varlık barışı tarafında ise toplamda 16 Milyar TL tutarında varlık, mükellefler tarafından beyan edilerek sisteme dahil edilmiştir. Ek olarak 6736 sayılı Kanundan faydalanabilecek kanun kapsamına giren toplam mükellef sayısı 6,3 Milyon kişidir. Kanuna toplamda 4,3 Milyon kişi başvurmuştur. Başvuran bireyler içerisinde ise 1,2 Milyon kişi borcunu peşin olarak kapatmış, geri kalan kişiler ise borçlarını taksitlendirmiştir (Yıldırım, Yılmaz, & Akyıl, 2016). Varlık barışı programı kapsamında beyan edilen 16 Milyar TL tutarında varlık mükelleflerin gizledikleri varlıkları oluşturduğundan, mevcut vergi uyumunu artırıcı etkiler yaratmaktadır. Devletin, mükellefin geçmişte yerine getirmediği eksiklikler için varlık barışı programı ile bir fırsat yaratması, mükelleflerin vergiye daha sıcak yaklaşmalarına ve gönüllü olarak vergiye uyum sağlama gayretlerinin yükselmesine neden olabilmektedir. Program kapsamında gizlenen varlıkların kayıt altına alınması ve tahakkuk eden vergi ödevlerinin yerine getirilmesi mevcut olan vergi uyumunun artmasına neden olmaktadır.

3.1.6. 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

7143 sayılı “Vergi ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” 18.05.2018 tarih 30425 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun 10. Maddesinde varlık barışına ilişkin hususlara yer verilmiştir. Buna göre; “yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları gibi ekonomik değerler ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye’de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan ekonomik değerler ile taşınmazlar” kanun kapsamındadır.

Kanunun çıkarılma amaçları; Vergi gelirlerin arttırıcı etkide bulunması, ekonomideki kayıt dışılığı asgari düzeye indirme, mükelleflerin ekonomik durumunun iyileştirilerek vergi uyumunu kalıcı hale getirmek, işletmelerin kayıtlarının geçeye uygun olarak düzenlenerek ekonomideki kayıtlılık oranının yükseltilmesi, beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş gelirlerin ve kazançların faizsiz ve zamsız olarak beyan edilmesini mümkün kılmak, yurt dışında bulunan varlıkların ülkeye getirilmesini sağlamaktır (Resmi Gazete, 2018).

Düzenlemeye göre; yurt dışından sahip olunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları kanun kapsamına alınmıştır. Yurt dışında bulunan gayrimenkuller kanun kapsamı dışarısında tutulmuştur. Yurt içinde ise gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip olduğu ve Türkiye’de bulunan fakat kanuni defter kayıtlarında bulunmayan varlıklar ve taşınmazlarda kanun kapsamına alınmıştır (Resmi Gazete, 2018).

7143 sayılı Kanunda, gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışındaki varlıklarının 30.11.2018 tarihine kadar Türkiye’deki bankalara veya aracı kurumlara bildirilmesi durumunda serbestçe tasarruf edilebileceği hükmü yer almıştır. Bildirilen bu varlıkları banka veya aracı kurumlar, bildirilen varlıklar üzerinden %2 oranında vergi hesaplayarak 31.12.2018 tarihine kadar ilgili vergi dairesine beyan etmeli ve ödemesini gerçekleştirmelidir. Ek olarak kanun kapsamına giren varlıkların gerçek veya tüzel kişilerce 31.07.2018 tarihine kadar beyan edilmesi veya Türkiye’ye getirilmesi durumunda herhangi bir vergi tarh ettirilmeyeceği kanunda belirtilmiştir (Resmi Gazete, 2018).

Kanundan yararlanılarak yurt dışından Türkiye’ye getirilen ekonomik değerlerin veya gerçek ve tüzel kişilere ait yurt içinde bulunan varlıklarını bildirilmesi, vergi dairelerine beyan edilmesi ve getirilen varlıklara ilişkin vergilerin zamanında ödenmesi durumunda düzenleme kapsamındaki varlıklara hiçbir şekilde vergi incelemesi yapılmayacağı ayrıca garanti edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu uyarında defter tutan mükellefler tarafından gönüllü olarak bildirilen veya vergi daireleri aracılığıyla beyan edilen varlıklar, yasal deftere kaydedilmek zorundadır. Defterlere kaydedilen bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Yine aynı varlıklar kurumlar için dağıtılabilir kazancın ve vergiye tabi kazancın tespit edilmesinde dikkate alınmadan işletmelerden çekilebilecektir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, işletmelerinin defterlerine kaydettikleri varlıkları için pasifte özel bir fon hesabı açacaklardır. Fon hesaplarına eklenen bu kıymetler ortaklara dağıtılabilir, sermayeye eklenebilir ve serbestçe tasarruf edilebilecektir. Kıymetlerin ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı olarak stopaj hesaplanmayacak, ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar vergilendirilmeyecektir.

Yurt dışından 7143 sayılı Kanun kapsamında ülkeye getirilen veya yurt içinde bulunup yasal defterlere kayıt altına alınan tüm varlıklar üzerinden ödenen vergiler, hiçbir şekilde gelir veya kurumlar vergisi matrahına gider olarak dahil edilmeyecek veya mükelleflerin diğer borçları için mahsup edilerek kullanılamayacaktır. Ek olarak beyan edilerek yasal kayıtlara alınan taşınmazlar, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortisman hükümlerinden sayılmayacaktır. Kayıtlara alınan taşınmazların sonraki bir tarihte elden çıkarılmasından doğan gelir veya zararlar, hiçbir şekilde gelir ve kurumlar vergisi açısından kazanç veya gider olarak kabul edilmeyecektir.

Varlık barışı programı ile mükelleflere gizli tuttukları varlıkların beyan edilmesine ilişkin fırsat yaratıldığından uzun vadede vergi uyumunu olumlu etkileyen bir uygulamanın varlığından söz edilebilmektedir. Mükelleflerin kanun kapsamında varlıklarını kayıt altına almaları toplumun vergi uyumunun yükselmesine neden olmaktadır. Ek olarak program ile kayıt dışılık ile mücadele konusunda ciddi ilerleme kaydedilmesi mümkün olmaktadır.

3.1.7. 7417 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kanun çıkarılış amacı olarak, yurt içinde veya yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ülkeye getirilerek milli ekonomiye kazandırılması ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kanuni defterlere alınmasını kapsamaktadır. Kanun kapsamında beyan edilecek olan varlıklar 31.03.2023 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilebilecektir. Beyan edilecek varlıklar gerçek ve tüzel kişiler tarafından beyan edildiği gibi kanuni temsilciler tarafından da beyan edilebilecektir (Resmi Gazete, 2022).

Yurt dışında bulunan varlıklara ilişkin bildirimin tek seferde yapılabileceği gibi birden fazla şekilde de beyan edilmesi mümkündür. Yapılan bildirim sonrasında beyan edilen matrahta azalma olacak şekilde bir değişiklik talep edilmesinde, yapılan beyan düzeltilebilmektedir. İlk anda hesaplanan vergi ise azalan matrah düzeyinde mükellefe iade edilecektir. Aksine beyan edilen matrahta artış olacak şekilde değişiklik istenmesi durumunda verilen beyannamenin düzeltilmesi mümkün olmamakta, buna karşılık varlıkları arttırıcı ilave bir bildirim yapılması gerekmektedir. Düzeltme anlamında verilecek tüm bildirimler yeni bir bildirim olarak kabul edilecek ve diğer bildirimler ile ilişkilendirilmeyecektir (Resmi Gazete, 2022).

Yurt dışında bulunan ve kanun kapsamında ülkeye getirilecek olan varlıklar beyan tarihinden itibaren üç ay içerisinde banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla ülkeye getirilmelidir. Varlıklar açısından beyan eden ile ülkeye varlığı getiren veya bankalarda varlığı muhafaza eden kişinin aynı olması zorunluluğu bulunmamaktadır. Kanun kapsamına yurt dışında bulunan taşınmazlar dahil edilmemiştir. Yurt dışında bulunan taşınmazların ülkeye getirilmesi ancak maddi varlığa dönüştürülmesi ile mümkündür.

Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak bildirim sahibinden bildirilen varlıkların değeri üzerinden; 30/9/2022 tarihine kadar yapılan bildirimler için %1, 1/10/2022 tarihi ile 31/12/2022 tarihi (bu tarih dahil) arasında yapılan bildirimler için %2, 31/3/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılan bildirimler için %3 oranında peşin olarak tahsil edecekleri vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bağlı bulundukları vergi dairesine beyan edecektir. Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince tarh edilen vergiler, söz konusu beyan süresi içerisinde banka ve aracı kurumlarca vergi sorumlusu sıfatıyla ödenecektir (Resmi Gazete, 2022).

Varlıkların beyan edilmesi sırasında ödenen vergiler yurt içindeki hesaplarda veya işletmelerin kaynaklarında en az bir yıllık süre boyunca kalmaları durumunda bildirilen varlıklar üzerinden alınan vergiler iade edilecektir. Mükellefler adına sorumlu sıfatıyla vergi borçlarını ödeyen banka ve aracı kurumlar şartın sağlanması durumunda ödedikleri vergileri iade alabilecektir. Ödenilen vergilerin iadeleri nakit olarak alınabileceği gibi mahsup yolu ile de kullanılabilir. İfadeye konu olacak bir yıllık sürenin başlangıcı olarak, varlıkların ülkeye getirildiği ve hesaplara alındığı süre baz alınacaktır.

Kanun kapsamında bildirilen varlıkların defter tutan mükelleflerce kanuni defterlere kaydedilmesi zorunludur. Kanuni defterlere kaydedilen varlıklar üzerinde amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır. Kayıtlara alınan varlıkların satılmasından doğan zararlar gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir. Diğer

yandan bu varlıkların elden çıkarılması veya elde tutulmasından kaynaklanan kazanç ve iratlar gelir ve kurumlar vergisi kazançlarının tespitinde dikkate alınacaktır. Bildirilen varlıklar üzerinden hesaplanan vergiler hiçbir şekilde gider yazılamayacak veya başka bir vergiden mahsup edilemeyecektir. Önceki uygulamalarda olduğu gibi beyan edilen varlıklar üzerinde herhangi bir vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

Program, hükümet açısından mali ve ekonomik faydalar sağlamasının yanı sıra mükelleflerin vergi uyumlarının artmasına neden olmaktadır. Mükellefler gizledikleri varlıkları kanun kapsamında beyan etmekte, bu sayede ise vergi uyumlarında artış meydana gelmektedir. Yerine getirmedikleri yükümlülükleri ve gizledikleri varlıkları kanun kapsamında beyan eden mükellefler, geçmiş sorumluluklardan kurtulmakta ve gelecekte karşılaşacakları yükümlülükleri yerine getirmekte daha istekli olabilmektedir. Bu durum ise uygulamanın vergi uyumunu artırıcı etkisinin varlığını ortaya koymaktadır.

3.2. TÜRKİYEDEKİ VARLIK BARIŞI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde siyasi karar alıcılar tarafından sıklıkla ve belirli aralıklar ile af kanunları çıkarılmakta ve mükelleflere ödemedikleri yükümlülükleri açısından kolaylıklar sağlanmaktadır. 2000’li yıllardan sonra çıkarılan vergi affı kanunlarının bazılarında varlık barışı veya kayıt dışı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasına ait düzenlemeler yer almaktadır. Varlık barışı ilk olarak 2008 yılında çıkarılan 5811 Sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun” ile uygulama alanı bulmuştur. Yine varlık barışı uygulaması ilerleyen dönemlerde; 2013 yılında çıkarılan 6486 sayılı Kanun, 2016 yılında çıkarılan 6736 sayılı Kanun, 2018 yılında çıkarılan 7143 sayılı Kanun ve 2022 yılında çıkarılan 7417 sayılı Kanunlarda yer almıştır.

5811 sayılı Kanun içerisinde bulunan varlık barışı uygulaması, vergi geliri elde etmekten öte yurt dışındaki varlıkların milli ekonomiye kazandırılması amacına hizmet etmektedir. Asıl hedef kayıt dışı varlıkların kayda alınması ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesidir. Uygulama kapsamında yurt dışından beyan edilen varlıklar üzerinden %2, yurt için varlıklar üzerinden ise %5 oranında vergi tahakkuk ettirilmiştir. Toplamda tahakkuk eden vergi tutarı 1.66 Milyar TL seviyelerindedir. Tahakkuk eden tutarın ise yaklaşık üçte ikisine tekabül eden 1.06 Milyar TL’lik kısım tahsil edilmiştir.

5811 sayılı Kanun ile uygulanan varlık barışının etkinlik ve verimliliğini tartışmak için ilk olarak kanunun çıkarılış amacından yola çıkmak gerekmektedir. Kanunun amacı olarak kayıt

dışı varlıkların kayda alınması ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi hedefi düşünüldüğünde uygulamanın hedeflerine uygun olduğunu söylemek mümkündür. Diğer yandan varlık barışı uygulamasının vergi tahsilatı yönü değerlendirildiğinde, kanun kapsamında gelen diğer af uygulamaları düşünüldüğünde etkisi çok minimal düzeyde kalmaktadır. Vergi tahsilatı açısından varlık barışı uygulamasının etkili olmadığını söylemek mümkündür.

Varlık barışı uygulaması ilk olarak 5811 sayılı Kanun ile uygulandıktan sonra ikinci olarak 6486 sayılı Kanun ile karşımıza çıkmıştır. Kanunda 2. Varlık Barışı adı bulunan uygulama 2008 yılında olduğu gibi gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu ve kayıt dışında bulunan varlıkların kayıt altına alınması ve milli ekonomiye kazandırılması amacını taşımaktadır. 2. Varlık Barışı incelendiğinde ilk uygulamaya göre yalnızca tek farklılık olduğu görülmektedir. İlk uygulamada yurt içindeki varlıkların da varlık barışı kapsamında kayıt altına alınması mümkün iken 2. Uygulama yalnızca yurt dışındaki varlıkları kapsamaktadır. Bu farklılık dışından diğer tüm şartlar aynı olarak uygulanmıştır.

Varlık Barışı, ilk uygulamaya benzer olarak yurt dışındaki varlıkların ekonomiye kazandırılması amacı ile uygulanmıştır. Devlet ilk amaç olarak milli ekonomiye nakit para girişini hedeflemekte ve vergi gelirlerini arka planda tutmaktadır. Yurt dışından toplamda 69,8 Milyar TL tutarında kayıt dışı varlık beyan edilmiştir. İlk uygulama ile kıyaslandığında beyan edilen varlık tutarında yaklaşık %50 oranında bir artış meydana gelmiştir. Kayıt dışı varlıkların kayıt altına alınması anlamında ilk uygulamadan daha etkili olduğunu söylemek mümkündür. Burada değerlendirme yaparken kayıt altına alınan tutarın yalnızca yurt dışında bulunan varlıklar olduğunu belirtmek önemlidir.

Beyan edilen varlıklar üzerinden %2 oranında yaklaşık 1.3 Milyar TL tutarında vergi tahakkuk edilmiştir. Tahakkuk eden verginin yalnızca 209 Milyon TL lik kısmı tahsil edilmiştir. 2008 yılında getirilen ilk uygulamada tahakkuk eden vergi ile tahsil edilen vergi arasındaki oranı %63 civarındayken, 2. Varlık Barışı uygulamasında bu oran %20 seviyelerine gerilemiştir. Vergi tahsilatı açısından bakıldığında hem ilk uygulamaya göre hem de kanunun diğer vergi tahsilatlarına göre daha etkisiz olduğunu söylemek mümkündür. Genel olarak gönüllü olarak yurt dışındaki varlıklarını kayıt altına alan mükellefler, bu işlem sonucunda karşılaştıkları vergi yaptırımını reddetme eğilimi göstermiştir. Sonuç olarak 2. Varlık Barışı kanununu kayıt dışı varlıkların kayıt altına alınması anlamında önceki varlık barışında daha etkili olmakla birlikte uygulama kapsamında toplanan vergi gelirleri anlamında etkisiz olarak yorumlamak mümkündür.

Varlık Barışı uygulaması 3. Kez karşımıza 6736 sayılı Kanun ile çıkmaktadır. Önceki varlık barışı uygulamalarının aksine yeni varlık barışında beyan edilen varlıklar üzerinden herhangi bir vergi tahakkuk ettirilmedi. Yurt dışında bulunan paraların getirilmesi için vergi yönünden tüm engeller kaldırıldı ve ülkeye varlık girişi hızlandırılmaya çalışıldı. Önceki uygulamalarda mükellefler haricinde elde ettiği gelir neticesinde devlet açısından da bir avantaj söz konusuydu. 2016 yılı uygulaması ise devlet açısından vergi gelirini ortadan kaldırdı ve tek amaç yurt dışındaki varlıkların ekonomiye kazandırılması oldu.

Beyan edilen kayıt dışı varlıklar üzerinden vergi alınmaması durumu beraberinde birçok tartışmayı meydana getirmiştir. Devlet açısından Varlık Barışı'nın yalnızca ekonomideki kaynak ihtiyacını karşılamaya yönelik bir uygulama olduğu görüşü ortaya çıkmaktadır. Yurt dışında veya yurt içinde yasal olmayan yollar ile kazanılan varlıkların vergisiz şekilde sisteme dahil edilmesi ve şirket sermayelerine eklenmesi hukuksuzluğun önünü açmış ve insanların yasadışılığa sürüklemesine sebep olmuştur. Ülke vatandaşı olsun veya olmasın beyan edilen varlıklar üzerinden vergi alınmaması ülkeyi vergi cennetine çevirme riskini ortaya çıkarmaktadır. Sonuç olarak uygulama ülke açısından riskli bir ortam oluşması riskini barındırmaktadır.

Kanun şartlarında açık şekilde beyan edilen varlıklar üzerinden herhangi bir vergi ve kaynak incelemesi yapılmayacağı yer almaktadır. 6736 sayılı Kanunun darbe girişiminden sonra çıkarılmış olması bu konuda bazı tartışmalara neden olmuştur. Her ne kadar şartlarda varlıkların kaynağının incelenmeyeceği belirtilse de uygulama sırasında terör örgütleri, silah kaçakçıları ve insan kaçakçılarının varlık barışından faydalanamayacağı ve yetkinin yürütme organının elinde olduğu ayrıntıları eklenmiştir.

2016 yılında uygulanan varlık barışı ilk iki uygulamaya göre en çok varlık beyan edilen uygulama olmuştur. Mükellefler yurt dışındaki yaklaşık 16 Milyar TL tutarındaki varlıklarını kanun kapsamında kayıtlara almıştır. Diğer uygulamalara bakarak daha fazla varlık beyan edilmesinin sebebi olarak verginin kaldırılması gösterilebilir. Kişilerin varlıklarını vergi yükü olmaksızın sisteme dahil edebiliyor olması, kanundan faydalanan kişi sayısını ve kanunun kaynak olarak getirisi arttırmıştır.

Varlık Barışı uygulaması 2018 yılında çıkarılan 7143 sayılı Kanun içerisinde de karşımıza çıkmaktadır. Uygulama alanı olarak yurt dışı varlıkları ve yurt içindeki taşınmaları kapsayan varlık barışı, önceki uygulamalar ile aynı şartlara sahiptir. Geçmiş varlık barışı uygulamalara bakıldığında fark olarak karşımıza beyan edilen varlıklar üzerinden hesaplanan vergiler çıkmaktadır. Varlık barışı ilk uygulamalarda vergili varlık barışı, son uygulamada ise vergisiz varlık barışı olarak uygulanmıştı. 2018 yılında çıkarılan af kanunu kapsamında karar vericiler

varlık barışı üzerinden hesaplanan vergiyi tarih ile belirleme kararı almışlardır. Kanun kapsamında beyan edilecek varlıkların 31.07.2018 tarihine kadar getirilmesi durumunda varlıklar üzerinden herhangi bir vergi alınmayacağı belirtilmiştir. Bu tarihe kadar varlıkları vergisiz olarak kayıt altına almak mümkündür. Diğer yandan varlıkların ilk süre olan 31.07.2018 ile 31.12.2018 arasında beyan edilmesi durumunda ise beyan edilen tutar üzerinden %2 oranında vergi alınacağı hükmedilmiştir. Burada amaç mükelleflerin kayıt dışı olan varlıklarını hızlı bir şekilde beyan etmelerini sağlamaktır.

7143 sayılı Kanun ile gelen uygulamada, varlık barışının kaynak ve gelir amaçları arasında negatif bir çelişki ortaya çıkmaktadır. İlk olarak varlık barışı ile amaç varlıkların ülkeye getirilmesi ise belirlenen tarihe kadar vergisiz şekilde getirmek mümkündür. Fakat burada belirli bir tarihe kadar vergisiz olarak beyan etme hakkı varlık barışının, ekonomide meydana gelen anlık daralmaları çözmek için bir politika olarak kullanılmasını göstermekte, uzun vadeli olmayan kısa vadeli bir uygulama olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır. Ek olarak mükellefleri vergi ile baskılayarak varlıkları beyan etmelerini hızlandırmak mükellefler açısından hoş karşılanmayabilir. Kendilerini baskı altında hisseden mükellefler, karar vericiler hakkında olumsuz görüş sahibi olabilmekte, varlıkları gönüllü olarak beyan etmeyi reddedebilmektedir. Diğer taraftan varlık barışı uygulamasının vergi gelirlerini arttırma fonksiyonu zarar görmektedir. Belirli bir tarihe kadar beyan edilen varlıklar üzerinden bir vergi alınmayacak olması mükelleflerin bu ayrıcalığı kullanmasına ve devletin elde edeceği vergi gelirini kaybetmesine neden olacaktır. Bu açıdan düşünüldüğünde aslında var olmayan fakat bir kayıp olarak nitelendirilebilecek bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır.

Varlık barışı son olarak ülkemizde 2022 yılından çıkarılan 7417 sayılı Kanun ile uygulama alanı bulmuştur. Kapsam olarak önceki varlık barışı uygulamaları ile aynı kapsama sahiptir. Küresel Covid-19 salgını sonrasında oluşan ekonomik sıkıntıların giderilmesi amacıyla bir politika olarak uygulanmaya çalışılmış ve kayıt dışı varlıkların ekonomiye kazandırılması hedeflenmiştir. Beyan edilen varlıklar üzerinden önceki uygulamalarda olduğu gibi vergi tahakkuk ettirilmiştir. Burada bir önceki uygulamaya benzer olarak beyan tarihi ile uygulanan vergi oranı arasında bir ilişki kurulmuştur. Varlıkların kanunun çıkış tarihi ile 30.09.2022 tarihi arasında bildirilmesi durumunda %1, 01.10.2022 ile 31.12.2022 tarihleri arasında bildirilen varlıklar üzerinden %2, 01.01.2023 ile 31.03.2023 tarihleri arasında bildirilen varlıklar üzerinden ise %3 oranında vergi hesaplaması yapılması öngörülmüştür. Varlıklar üzerinden bildirildiği zamana göre vergi hesaplaması yapılması ve erken bildirimin vergisel anlamda avantaj yaratması uygulanan varlık barışının piyasadaki olumsuzlukları hızlı çözmeye yardımcı olması amacını ortaya çıkarmaktadır.

Pandemi sonrası oluşan ekonomik kriz döneminde ülkemizde yaşanan döviz sıkıntıları ve döviz kuru artışları piyasayı olumsuz etkilemiş ve enflasyonist ortamın hızla yükselmesine neden olmuştur. Döviz kurundaki sürekli artışlar ve piyasadaki döviz miktarının azalması nedeniyle varlık barışı uygulaması ile ülkeye döviz çekmek hedeflenmiş ve bu ölçüde uygulama gerçekleştirilmiştir. Yurt dışında bulunan varlıkların ülkeye getirilmesinin hızlanması açısından beyan süreleri ve vergi oranları arasında bir ilişki kurularak mükelleflerin varlıklarını en kısa sürede beyan etmeleri amaçlanmıştır.

Ek olarak 7417 sayılı Kanun ile gelen varlık barışı uygulamasında beyan edilen varlıklar üzerinden alınan vergi konusunda bir ayrıntı bulunmaktadır. Varlıkların kanun kapsamında beyan edilmesi sırasında hesaplanan ve ödenen vergilerin, kayıtlara alınan varlıkların hesaplarda veya bilançolarda en az bir yıl süre boyunca kalması durumunda iade edileceği belirtilmiştir. Basit olarak mükelleflerin beyan ettikleri varlıkları bir yıl boyunca hesaplarında tutmaları durumunda ödedikleri vergilerin iadesi alabilmeleri mümkündür. Burada hesaplanan vergilerin bir süre sonra iade edilmesi tartışmaları beraberinde getirmiştir. Varlık barışının kayıt dışılığı önleme amacı dışında vergisel anlamda gelir sağlama amacı da bulunmaktadır. Uygulama ilk başta vergisel gelir sağlama amacına uygun olarak gözüксе de toplanan vergilerin sonradan iade edilmesi bu amacı engellemektedir. Ek olarak beyan sırasında toplanan vergiler o anda kamu harcaması olarak kullanılabilmekte, sonrasında vergilerin iade edilmesi esnasında bütçeyi zora sokacak bir duruma neden olabilmektedir. Sonuç olarak varlıkların ekonomiye kazandırılması açısından etkili sayılabilecek uygulama vergi gelirleri ve bütçe planlaması açısından sıkıntılar yaratabilecek ve planların değişmesine neden olabilecektir.

Türkiye’de uygulanan tüm varlık barışı programları, mükellefler için gizli varlıkların beyan edilmesi konusunda kolaylık sağladığından vergi uyumunu arttırıcı etkilere yaratmaktadır. Mükelleflerin kanun kapsamında varlıklarını beyan etmeleri, sisteme kaynak sağlamasının yanı sıra mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerine neden olduğundan vergi uyumunu arttırmaktadır. Mükellefler açısından geçmişlerini temizleme şansı yaratan varlık barışı programı, hata yapmak istemeyen mükelleflerin gelecekte karşılaşılabilecek vergisel yükümlülükler konusunda da duyarlı davranmalarına neden olmaktadır. Bu durum genel olarak toplumun vergi uyumunun yükselmesine neden olmaktadır.

3.3. DÜNYADA VARLIK BARIŞI UYGULAMALARI

Dünyada vergi afları hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde uygulama alanı bulmaktadır. Dünya üzerinde yaşayan insanlar, sahip oldukları servetin yaklaşık %8'ine denk gelen 6 trilyon doları vergi cennetlerinde tutmaktadır (Zucman, 2013, s. 1321-1364).

3.3.1. Kuzey Amerika Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları

3.3.1.1. ABD'de Varlık Barışı Uygulamaları

ABD'de vergi kanunlarının yönetilmesi ve uygulanması, hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) (IRS) tarafından gerçekleştirilmektedir. ABD vergi sistemi, federal yönetim tarzı, eyaletten eyalete değişen mahalli idare yapıları ve ademi merkeziyetçilik anlayışı nedeni ile hayli karmaşık bir yapıya sahiptir (Demir, 2008, s. 275-297). ABD'de en temel federal gelir yasası İç Gelir Kanunu'dur. Bu yasa; gelir vergileri, iş vergileri, tüketim vergileri, toprak ve hediye vergilerine dair kapsamlı hükümler içermektedir. Ayrıca federal vergilere ek olarak, bazı eyaletler ve belediyeler de kendi vergilerini koyabilmektedir. Bunlar elbette ABD federal vergileri kadar yüksek miktarda değildir. Ama bazen gerçekten yüksek meblağlara da ulaşabilmektedir. Ayrıca eyaletlere göre vergi oranlarının değişkenliği söz konusudur. Bazı eyaletler hiç vergi almazken bazıları düşük oranlarda vergi almaktadır. Örneğin, New Hampshire ve Tennessee eyaletlerinde vergiler, sadece kar ve faiz gelirlerine bağlıdır. Ancak yüksek oranlarda vergi alan eyaletler de bulunmaktadır.

Kişilerin vergiye karşı olan tutumları, vergi uyumu seviyelerine göre farklılık göstermektedir. Vergi uyum seviyesinin düşmesi, kişilerin vergi yükünden kurtulmak amacıyla farklı yollara başvurması ile sonuçlanmaktadır. Bu yollardan biri de varlıkların vergi cennetlerine aktarılması ve vergi yükünden kurtulmasıdır. Tüm dünya ülkelerde görüldüğü gibi ABD'de vergi uyumu düşük mükellefler, mevcut vergi yüklerinden kurtulmak amacıyla varlıklarını vergi cennetlerine aktarmaktadır. Vatandaşların gelirlerini vergi kaçırma yolu ile vergi cennetlerine aktarması sonucunda ABD her yıl yaklaşık 70 milyar dolar vergi geliri kaybetmektedir (Gravelle, 2009, s. 727-753). Kaybedilen vergi gelirinin büyük olması nedeniyle ABD hükümeti, çeşitli vergi afları ile vergi kaçakçılıklarını engelleme çabası içerisinde.

ABD Hükümetinin vergi kaçakçılığı ile iki farklı mücadele etme yöntemi bulunmaktadır. İlk olarak ABD hükümeti, mükelleflerin yabancı ülkelerdeki hesaplarıyla ilgili bilgi alabilmek

amacıyla vergi cennetleri ile müzakere etmektedir. Örneğin varlıklarını kendi ülkeleri yerine vergi cennetlerine kaydıran ABD vatandaşlarının İsviçre’de bulunan banka hesapları hakkında bilgi almak amacıyla, Birleşik Devletler ve İsviçre arasında anlaşma yapılmıştır. İki ülke arasında gizli varlıkların ortaya çıkarılması üzerine anlaşma yapılmasına ve varlıkların gönüllü beyanı üzerinde etkili olacağına inanılmasına karşın uygulamada çok etkili olmadığı kabul edilen bir gerçektir. Çünkü vergi cennetinde sakladıkları varlıkları ortaya çıkan mükellefler, fonlarını ülkelerine getirmek yerine başka bir vergi cennetine transfer etmekte ve bu önlemi etkisiz kılmaktadır. (Johannesen & Zucman, 2014). İkinci olarak ise ABD hükümeti bireysel vergi mükellefleri için teşvikler belirlemektedir. Hükümet tarafından çıkarılan teşvik kanunları sayesinde bireylerin kaçırdıkları servetlerin beyan edilmesi hedeflenmektedir.

ABD, varlık barışı uygulamasına benzer olarak 2009 yılında Internal Revenue Service(IRS), offshore hesaplarının gönüllü ifşa edilmesi amacıyla bir uygulama başlatmıştır. Uygulama 1952 ile 2009 yılları arasını kapsamaktadır. Program kasıtlı olarak vergi kaçıran bireylere varlıklarını beyan etmeleri durumunda herhangi bir para cezası verilmesinden muaf olarak uygulanmıştır. Bu sayede vergi kaçakçılığını gönüllü olarak ortaya çıkarılan kişiler cezai kovuşturmadan korunarak vergi uyumlarının arttırılması hedeflenmiştir. Bununla birlikte, 2009 yılında uygulanan gönüllü ifşa uygulaması elverişli bir sivil vergi cezası getiren ilk büyük programdır. Uygulanan ilk program Mart 2009 ile Ekim 2009 ayları arasında uygulanmış ve bir başarı olarak kabul edilmiştir (U.S. Government Accountability Office, 2014).

Varlık barışı uygulaması 1952 yılından bu yana ilk kez, pişmanlık duyan vergi kaçakçıları için geniş ve kapsayıcı bir program olarak karşımıza çıkmaktadır. Başlangıçta herhangi bir takip programı duyurulmamış olsa da IRS’nin gönüllü olarak, vergi kaçakçılarına karşı daha yumuşak davranma kararını resmi olarak kabul etmesi, vergi kaçakçılarına yönelik algılanan muamelede önemli bir değişiklik oluşturmaktadır. Uygulamalar en azından, gelecekteki gönüllü açıklama programlarını çok daha olası hale getirmiştir. (Langenmayr, 2015).

Tablo 9: Yabancı Banka Hesaplarının Konumu, 2009 OVDP

Ülkeler	Sayı	Oran
İsviçre	5.427	42%
Birleşik Krallık	1.058	8%
Kanada	556	4%
Fransa	528	4%
İsrail	510	4%
Almanya	484	4%
Hong Kong	362	3%
Singapur	156	1%
Cayman Adası	148	1%
Man Adası	90	1%
Jersey	72	1%
Bahamalar	69	1%

(2009 offshore gönüllü açıklama programında seçilen ülkelerde bildirilen yabancı banka hesaplarının yerleri. Veriler ABD Devlet Sorumluluk Ofisi'nden (2014) alınmıştır.)

Tabloda 2009 yılında uygulanan varlık barışı programı sonucunda beyan edilen yabancı varlıkların, beyan edilmeden önce hangi ülkede bulunduğu dair veriler bulunmaktadır. Tabloya göre gizlenen varlıkların büyük bir kısmı İsviçre'de tutulmaktadır. Bunun nedeni ise İsviçre'nin, mükelleflerin beyan etmekten kaçındıkları gizli varlıkları hakkında o zamana kadar herhangi bir veri paylaşmıyor olmasıdır.

Varlık barışı programları ile gelir beyan eden bireysel vergi mükellefleri ilk olarak verginin tamamını, faizini ve ödenmemiş vergilerin %25'i oranında para cezasını ödemek zorundadır. Ayrıca yabancı banka hesaplarında bulunan ve uygulama ile bildirilen varlıkların, 2009 yılında çıkarılan programda %20'si, 2011 programında %25'i, 2012 programında ise %27,5 oranında ek ceza uygulanmaktadır. ABD vergi sistemi düşünüldüğünde uygulanan bu cezalar, vergi kaçakçılığı veya varlıklarını yabancı bankalarda tutup beyan etmemeye yönelik genel cezalardan önemli ölçüde daha düşük seviyelerdedir.

Gerçek anlamda ilk defa 2009 yılında uygulanan gönüllü açıklama programında yaklaşık 15.000 kişi bildirimde bulunmuştur. Yapılan gönüllü bildirimler sonucunda 4,1 milyar dolar gelir toplanmıştır. İkinci olarak 2011 yılında uygulanan gönüllü açıklama programında ise

yaklaşık 18.000 kişi bildirimde bulunmuştur. Yapılan bildirimler sonucunda toplamda 1,4 milyar dolar gelir toplanmıştır. Son olarak 2012 yılında çıkarılan ve halen aktif olarak devam eden gönüllü açıklama programına ise bugüne kadar yaklaşık 5.000 kişi katılmıştır. (Internal Revenue Service, 2020). Uygulanan tüm offshore programları sonucunda toplamda 39.000 ‘den fazla kişi gönüllü beyanda bulunmuş ve hükümet açısından 5,5 milyar doların üzerinde gelir kaynağı oluşmuştur. ABD hükümeti tarafından uygulanan açıklama programları sonucundan mükelleflerin gizledikleri varlıkları beyan etmeleri ve vergisel yükümlüklerini yerine getirmeleri vergi uyumunun artmasına neden olmuştur. Bu artış mükelleflerin gelecekte alacakları kararları da etkileyeceğinden programın vergi uyumu üzerinde olumlu etkiler yarattığını söylemek mümkündür.

Gönüllü açıklama programı, ABD’de vergi uyumunu artırma konusun da uzun ve başarılı bir geçmişe sahiptir. Uygulanan programlar sonucunda binlerce katılımcının uyumsuzluk durumundan vazgeçmesi, programın hükümete milyarlarca dolar ek gelir sağlamış olması, vergi kanunlarını ihmal eden mükelleflerin yaşadığı psikolojik sorunlarını gidermesi ve vergi ödeyen toplumun üretkenliğinin artması gibi bu tespiti kanıtlayan çeşitli ölçütler bulunmaktadır (Soled, 2021, s. 958-998).

Program yukarıda açıklanan olumlu sonuçlar dışından negatif etkilerde doğurmuştur. İlk olarak gönüllü açıklama programı daha fazla şeffaflık gerektirmektedir. Uygulanan programlar neticesinde IRS emek yoğun vergi ceza davalarını üstlenmek zorunda kalmıştır. Ayrıca herhangi bir mevzuatta olduğu gibi, gönüllü ifşa programının da kanunlaştırılması sorunsuz olmalıdır. Özellikle IRS sürekli değişen ekonomik ve teknolojik manzaraya geçmişte olduğu kadar hızlı yanıt veremez. Bunun yerine ileriye dönük olarak gerekli reform önlemlerini almak için potansiyel olarak kongreye dilekçe vermek zorunda kalmıştır. Bunun sonucunda kongre hızlı hareket etmiş ve gönüllü açıklama programının kanunlaştırılmasını en yüksek öncelik haline getirmiştir (Soled, 2021, s. 958-998).

3.3.1.2. Kanada’da Varlık Barışı Uygulamaları

Kanada vergi sistemine göre, vergi mükelleflerinin her vergilendirme yılına ilişkin olarak gelir vergisi yükümlülüklerini kendilerinin değerlendirmesi ve raporlaması gerektirmektedir. Bir vergi mükellefinin daha önce Kanada Gelir İdaresi’ne yanlış veya eksik bilgi vermiş olması veya gerekli bilgiyi tamamen açıklamamış olması durumunda, vergi mükellefinin belirli koşullar altında potansiyel vergiler karşılığında geçmiş raporlama hatalarını veya eksikliklerini ortaya çıkarmasına ve gönüllü olarak açıklamasına izin verilebilmektedir.

Kanada'da gönüllü açıklama programı, Temyiz Dairesine devredildiği 1999 yılına kadar Kanada Gelir İdaresi Soruşturmalar Bölümü tarafından kontrol ediliyordu. Bölüm tarafından 1973 yılında yayımlanan bir bilgilendirme sirküleri ile tam ve gönüllü olarak beyanda bulunan vergi mükelleflerinin ağır ihmal nedeni ile kovuşturulmayacağı veya cezaya tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Bu sirküler ile Kanada hükümeti vergi mükelleflerinin gönüllü olarak ülkeye gelmesini teşvik etmekte ve önceki dönemlerden gelen ihmalleri düzelterek vergi kanunlarına uyumu arttırmayı amaçlamaktadır. Kanada Gelir İdaresi'nin Gönüllü İfşa Programı, vergi mükelleflerini, Gelir Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Gümrük Vergisi Kanunu kapsamındaki raporlama, dosyalama, ödeme ve havale yükümlülüklerine uyma konusundaki eksiklikleri açıklamaya teşvik etmek üzere tasarlanmıştır.

Kanada Gelir Vergisi Yasası'nın alt bölümleri, Kanada Gelir Vergileri açısından gönüllü ifşa programının yasal temelini sağlamaktadır. Altbölüm uyarınca yardıma hak kazanabilmek için şu ön koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir (Jaramba, 2013): Başvuru sahibinin, vergi mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın bireyleri, şirketleri, vakıfları ve alt bölüm amaçları doğrultusunda ortaklıkları kapsayan bir vergi mükellefi olması, yardım başvurusunun, vergi mükellefinin yardım istediği yılın sonundan itibaren 10 takvim yılı içinde yapılması gerekmektedir.

Geçerli bir açıklama yapan vergi mükellefleri, Kanada Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yönetilen kanunlar uyarınca vergi mükellefinin tabi olacağı herhangi bir ceza veya kovuşturma olmaksızın, vergilerin veya harçların artı faizini ödemek zorunda kalacaklardır. Gönüllü bir açıklamanın geçerli olabilmesi için, isteğe bağlı olması, eksiksiz olması, para cezası içermesi ve en az bir yıl gecikmiş bilgileri içermesi gerekmektedir. Kanada'da gönüllü açıklama programı kapsamında açıklanabilecek eksikliklere örnek olarak gelirin bildirilmemesi, kaynak kesintilerinin ödenmemesi, vergi beyannamelerinin ve diğer raporlama belgelerinin ibraz edilememesi ve uygun olmayan harcamaların talep edilmesi yer almaktadır.

Kanada'da geçerli bir gönüllü açıklamanın dört ana koşulu vardır. Bu koşullar şunlardır (Jaramba, 2013): Açıklama gönüllü olmalıdır. Mükellef beyanı kendisi başlatmalıdır. Beyan eksikliğini Kanada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tespit etmesi ve mevcut olan bir denetimin bulunması durumunda programdan faydalanılması mümkün olmayacaktır. Açıklamanın eksiksiz olması gerekmektedir. Mükellefin daha önce yanlış, eksik ve bildirilmemiş tüm bilgileri tam ve doğru olarak raporlaması gerekmektedir. Bir vergi mükellefi, açıklamayı seçilen hata veya eksikliklerle, belirli vergi yıllarıyla ve raporlama dönemleriyle sınırlamamalıdır. Gerekli tüm formlar uygun şekilde hazırlanmalı ve dosyalanmalıdır. Vergi

mükellefi ayrıca açıklamayı doğrulamak için tüm meşru belge taleplerine uymak zorundadır. Açıklamanın ceza içermesi gerekmektedir. Açıklama en az bir ceza içermelidir. Açıklanan bilgilere herhangi bir ceza uygulanmıyorsa, programlar aracılığıyla ceza indirimi talep edilmesine gerek yoktur. Programa konu olan ödemelerin vadesinin en az bir yıl geçmiş olması gerekmektedir.

Kanada Gelir İdaresi bir gönüllü açıklamanın yukarıda belirtilen koşulları karşıladığını kabul ederse, bu geçerli bir açıklama olarak kabul edilecek ve vergi mükellefine açıklama nedeniyle herhangi bir ceza verilmeyecek veya hakkında dava açılmayacaktır. Gönüllü açıklama programı kapsamında ceza indiriminin yanı sıra faiz indirimi de sağlanmaktadır. Gönüllü bir açıklamanın kabul edilmesine ilişkin tüm koşulların yerine getirilmemesi durumunda, Kanada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın politikası, açıklamanın geçersiz sayılması ve açıklamanın reddedilmesidir. Bu tür durumlarda vergi mükellefi, borçlu olunan her türlü vergiden sorumlu olabilmekte ve varsa cezalara, faizlere ve kovuşturmayla tabi tutulabilmektedir.

Toplumsal refahın yüksek seviyelerde olduğu Kanada'da hükümetin vergi affı programı ile varlık barışı uygulamasına başvurmasının temel nedeni kayıt dışı ekonominin minimum seviyelere indirilmesi ve vergilemede etkinliğin sağlanmasıdır. Uygulamanın kayıt dışı ekonomi ile mücadele ederken aynı zamanda bütçeye gelir sağlaması, Kanada hükümeti tarafından olumlu karşılanmıştır. Af ve gönüllü uyum programları nedeniyle, ilgili gelir vergisi ile mal ve hizmet vergisi tahakkukları 2003 yılında yaklaşık 140 milyon dolardan tahmini olarak 459 milyon dolara çıkmıştır. Ayrıca Kanada'da bu program sayesinde vergi uyumunun arttığı ve dolayısıyla Kanada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın topladığı vergi gelirinin de arttığı bildirilmiştir (Jaramba, 2013).

3.3.2. Güney Amerika Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları

3.3.2.1. Brezilya'da Varlık Barışı Uygulamaları

Brezilya Kongre Alt Meclisi 04 Nisan 2016 yılında, vergi ve para cezası ödemeleri halinde yurt dışında beyan edilmemiş varlıkları bulunan Brezilyalılara yönelik cezai kovuşturmayla karşı af sağlayan bir programı başlatan bir yasa tasarısını onaylamıştır. Kanun, 31 Aralık 2014 itibarıyla Brezilya'da ikamet eden veya ikamet etmeyen bireylere ve şirketlere, daha önce yurt dışına havale edilen veya yurt dışına gönderilerek açıklanmayan, yanlış açıklanan tutarları, varlıkları ve/veya hakları, kökenleri şartıyla cezai kovuşturmayla maruz kalmadan gönüllü olarak beyan etmelerine olanak tanımıştır.

Af kanununun ekstra nakit sağlaması, maaşları ve kamu hizmetlerini ödemekte zorlanan birçok eyaletin mali sıkıntılarını hafifletmeye yardımcı olması beklenirken aynı zamanda üst üste üç yıldır yüksek bütçe açıkları veren federal hükümetin mali pozisyonunu da iyileştirecek bir uygulama olduğu kabul edilmektedir. Affedilen suçlara ilişkin kolluk hükümleri yürürlükte kalsa da tüm şartların usulüne uygun olarak karşılanması durumunda program, bu suçları işleyenlerin suçlarına ilişkin tüm yasal yaptırımları ortadan kaldırmaktadır.

Yurt dışındaki varlıkların beyan edilmesi konusunda çıkarılan kanunun içeriğinde varlıkları getirmenin maliyetine ilişkin verilerde bulunmaktadır. Beyan edilen varlıklar üzerinden alınacak vergi oranının anayasaya uygunluğu konusunda herhangi bir yasal sorun yaşamamak için kanun yapıcılar, beyan edilmeyen varlıklar üzerinden ilk etapta %15 oranında vergi cezası ve %15 oranında gelir vergisi, toplamda %30 oranında vergi tahsilatı yapılmasını öngörmüştür. Kanunda gizli varlıkların beyan edilmesi konusunda siyasilerinde uygulama kapsamına girebileceğine ait hükümlerde bulunmaktadır. Söz konusu hükümler milletvekilleri tarafından uzunca tartışılmıştır (Reuters, 2017).

Brezilya'da 7 Kasım 2016 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı, Brezilya hükümeti tarafından kişilerin yurt dışındaki beyan edilememiş varlıklarına yönelik çıkarılan af kanunu kapsamında şu ana kadar 132 Milyar Real (41,3 Milyar dolar) varlık beyan edildiğini açıklamıştır. Beyan edilen varlıklar üzerinden hesaplanan gelir vergisi ve ceza tutarının ise 46,8 Milyar Real (14,6 Milyar dolar) olduğu açıklanmıştır. Beyan edilen varlıklar üzerinden hesaplanan gelir vergisi ve ceza tutarları ise yetkililerin 2016 yılı için birincil bütçe açığı hedefine ulaşmalarına yardımcı olmuştur (Staff, 2016).

Uygulama sonucunda elde edilen gelirlerin hükümetin beklentisinin üzerinde gerçekleşmesi ve anlık bütçe açıklarının kapatılması konusunda faydalı olması, karar alıcıların varlık beyanı süresini 120 gün daha uzatılmasına neden olmuştur. Uzatmaya dayanak olarak karar vericiler, uygulamanın kısa sürede faydalı ve etkin olduğunu öne sürerek sürenin uzatılması durumunda daha yüksek faydalar elde edilebileceğini belirtmişlerdir. Uygulamanın uzatılması sonrasında içerikte bazı değişiklikler yapılmış, hükümet tarafından toplamda %30 oranında tahsil edilen gelir vergisi ve ceza tutarının toplamda %35 olmasına karar verilmiştir. Brezilya hükümeti yapılan kanun süresi uzatması sonrasında tahmini 20 ile 30 Milyar Real tutarında ek vergisel getiri olduğunu kabul etmektedir.

Gönüllü uyum programı ile mükelleflerin gizli varlıkları kayıt altına almaları, sahip oldukları vergi uyumsuzluğu durumunu terk etmelerine, program kapsamında gizledikleri varlıkları beyan ederek vergisel sorumluluklarını yerine getirme isteklerinin oluşmasına ve sonuç olarak toplumun vergi uyumunun artmasına neden olmuştur. Mükellefler için geçmiş hatalarını

düzeltilmek için fırsat sağlayan program, gelecekte karşılaşılabilecek vergisel yükümlülükler konusundan mükelleflerin daha yüksek vergi uyumu seviyelerine sahip olmalarına neden olmaktadır.

3.3.2.2. Arjantin’de Varlık Barışı Uygulamaları

Arjantin Latin Amerika kıtasının en güçlü ikinci ekonomisi olarak nitelendirilmektedir. Ülkede karşılaşılan yüksek enflasyon rakamları ve sürekli değişen kur düzeyi ekonomiyi olumsuz etkilemektedir. Arjantin’in uluslararası sermayeye hiçbir erişimi bulunmamaktadır. Ülke uluslararası piyasalardan borçlanamamaktadır. Böyle bir durumda hükümet ekonomideki kaynak ihtiyacını karşılamak amacıyla vergi aflarına ve dolayısıyla varlık barışı uygulamasına başvurmuştur.

Ülkeyi yöneten sağ ve sol hükümetler, ülkenin demokrasisini ilan ettiği 1983 yılından bu yana beş farklı vergi affı uygulamışlardır. Uygulanan vergi aflarından son üç tanesinde varlıkların gönüllü uyumuna ilişkin kavramlar bulunmaktadır. Fernandez de Kirchner yönetimi 2009 ve 2013 yıllarında iki defa vergi affı uygulamıştır. Son olarak ise Macri 2016 yılında bir vergi affı getirmiştir. 2009 yılında uygulanan af kapsamında GSYİH’nin %0,5’i değerinde varlık ortaya çıkmıştır. 2013 yılında uygulanan af ile ise GSYİH’nin %1,3’ü değerinde varlık beyan edilmiştir. İlk iki uygulamada çok fazla varlık beyan edilmemesi, affın vergi gelirleri üzerindeki etkisinin az olması ile sonuçlanmıştır. 2016 yılında uygulanan 3. uygulamada ise GSYİH’nin %9,9’u değerinde varlık açıklanmıştır. 2016 yılındaki af kanunu varlıkların ekonomiye kazandırılması ve vergi gelirleri açısından etkin ve başarılı bir af olarak karşımıza çıkmaktadır. Beyan edilen varlıklar ve cezalardan elde edilen gelir 2016 yılında Arjantin GSYİH’sının %1,8 oranında büyümesine neden olmuştur (Velez & Tortarolo, 2022).

29 Haziran 2016 tarihinde kabul edilen Macri geçici vergi affı, Ağustos 2016 ile Mart 2017 tarihleri arasında dokuz aylık süre için geçerli olmuştur. Kanun, Arjantin’de yaşayan kişilerin ve şirketlerin, 22 Temmuz 2016 itibarıyla ellerinde bulunan beyan edilmemiş yabancı veya yerli varlıkları ve para birimlerini açıklamalarına olanak tanımıştır. Program katılımcılara vergi ve vergi dışı avantajlar sağlanmıştır. Af öncesinde varlıklarını saklayan mükellefler, kaçırdıkları verginin 2 ile 10 katı arasında vergi cezasına maruz kalmaktaydı. Buna karşılık af ile varlık türüne, büyüklüğüne ve açıklama tarihine bağlı olarak düşük bir oran belirlenmiştir. Spesifik olarak, gayrimenkul varlıklardan, varlığın değerinin %5’i oranında ceza alınmaktadır. Diğer tüm varlıklar için uygulanacak ceza tutarı, açıklanan varlığın (Velez & Tortarolo, 2022); 19.000 ABD dolarından azsa %0, 19.000 ABD doları ile 50.000 ABD Doları arasında ise %5,

50.000 ABD dolarından fazla ise %10(Bu oran, erken katılımı teşvik etmek amacıyla 31 Aralık 2016'dan sonra açıklanan varlıklar için %15'e yükseltilmiştir.)

Ancak yatırımcılar, açıkladıkları varlıkların üçte birini beş yıl süreyle özel hazine tahvillerine veya yerli yatırım fonlarına yatırdıklarında, ödemeleri gereken tek seferlik vergiyi ödeme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır. Program, vergi ahlakını korumaları için uyumlu vergi mükelleflerini ödüllendirirken, kaçakçıları ortaya çıkmaya ikna etmek için servet vergilerini azaltmıştır.

2009 ile 2013 yılları arasında uygulanan af programı, yurt içi ve yurt dışından sahip olunan varlıkların mükellefler tarafından beyan edilmesi konusunda etkin bir uygulama olmamıştır. Buna karşılık 2016 yılında varlıklarını gönüllü olarak beyan eden mükelleflerin sayısında %310 oranında bir artış meydana gelmiştir. Bu artışın nedeni 2016 yılında uygulanan avantajlı vergi affı uygulamasıdır. 2016 yılında uygulanan vergi affı kaçakçıları ülke dışındaki varlıklarını bildirmeye teşvik etmenin yanı sıra, insanları daha fazlasını beyan etmeye de teşvik etmiş ve vergi uyumunu artırıcı rol oynamıştır. 2016 yılında çıkarılan af uygulaması ile birlikte GSYİH'nin %9,9'una eşdeğer olan 400 Milyar Arg Doları tutarında varlık gönüllü olarak beyan edilmiştir. Bu tutar yaklaşık 30 Milyar ABD dolarına eşdeğerdir (Velez & Tortarolo, 2022). Sonuç olarak Arjantin hükümeti tarafından 2009, 2013 ve 2016 yıllarından uygulanan gönüllü uyum programı sonucunda mükelleflerin varlıklarını gönüllü olarak beyan etmeleri vergi uyumunun artmasına neden olmaktadır.

3.3.3. Avrupa Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları

3.3.3.1. İtalya'da Varlık Barışı Uygulamaları

Avrupa'nın güneyinde bir Akdeniz ülkesi olan İtalya, dünya GSYH sıralamasında ilk on ülke arasında yer almaktadır. Dünya ülkeleri arasında güçlü bir ekonomiye sahip olan İtalya'da bütçe gelirleri içerisindeki en büyük payı vergi gelirleri oluşturmaktadır. İtalya bütçesi açısından vergi gelirlerinin önemli oluşu hükümeti vergilemede etkinliği sağlamak konusunda titiz davranmaya yönlendirmektedir. Vergilemede etkinliğin sağlanması için toplumun vergi uyumunun yüksek seviyelerde oluşması gerekmektedir. İtalya hükümeti bazı dönemlerde çıkardığı vergi affı kanunları ile vatandaşlarının vergi uyumlarını yükseltmeye çalışmaktadır. Ekonomideki kayıt dışılığı önlemek ve gizli varlıkların ortaya çıkarılması amacı ile uygulanan vergi aflarından biri de gönüllü ifşa programıdır.

İtalya vergi sisteminde ilk gönüllü ifşa programı 2014 yılında “Collaborazione volontaria”(Gönüllü İşbirliği) olarak adlandırılarak yürürlüğe girmiştir. Kanun gerçek kişilere, ticari olmayan kuruluşlara (örn. tröstler, dernekler, vakıflar) ve ticari olmayan şirketlere yöneliktir. Amacı, offshore kaçakçılığının tespit edilmesini teşvik etmek ve İtalyan vergi mükellefleri tarafından yurtdışında tutulan beyan edilmemiş sermayelerin yeniden ülkeye girişini kolaylaştırmaktır. Uygulanan program 30 Kasım 2015 tarihinde sona ermiş ve kısa sürede etkili bir politika izlenmiştir. İtalyan gönüllü uyum programı yalnızca bir kez mevcut olmuştur. Mükelleflerin program kapsamında tüm varlık ve fonlarını kayıt altına alabilmesi için temel şart, beyanın gönüllü olarak yapılması olarak belirlenmiştir. Diğer taraftan kesin olarak, vergi mükelleflerinin vergi dairesi tarafından yapılan herhangi bir erişim, inceleme veya doğrulamanın yanı sıra kapsama giren olgularla ilgili herhangi bir vergi tahakkuku veya cezai kovuşturmanın başlangıcından önceden haberdar olması halinde gönüllü uyum başvurusunun yapılmasına izin verilmemektedir.

İtalyan gönüllü uyum programı, ödenmesi gereken vergilerin miktarını belirlemek için iki değerlendirme yöntemi sunuyordu. İlk olarak, her yılın sonunda hala vergi mükellefinin beyan edilmemiş varlıklarının ortalama değeri 2 milyon Euro'yu aşarsa, varsayılan olağan vergi kurallarının uygulanması gerekiyordu. Belirtilen eşğin aşılması durumunda vergi mükellefine analitik bir değerlendirme ile basitleştirilmiş bir prosedür arasında seçim yapması teklif ediliyordu. Mükellefin ikincisini seçmesi durumunda, alınan vergiler olağan kurallar ile uygulanarak hesaplanmıyor, yasal bir karine ile belirleniyordu. Müsadere rejimi altında, her yılın sonunda elde tutulan açıklanmayan varlıkların %5'ine eşit bir yıllık gelirin kanunla varsayıldığı kabul edilmiştir. Bu gelir üzerinden %27 oranında maktu vergi uygulanmıştır. İtalyan olağan kurallarına göre, yurtdışında tutulan varlıkların bildirilmemesi durumunda beyan edilmeyen tutarların %3 ila %15'i arasında bir yaptırım uygulanacaktır. Ayrıca, mükellefin mal varlığının bir Kara Liste ülkesinde gizlenmesi durumunda söz konusu cezalar iki katına çıkarılacaktır (Mascheroni, 2016).

İtalya hükümeti tarafından çıkarılan gönüllü uyum programının amacı, raporlama dönemi 1 Ocak ile 30 Eylül 2015 arasında olan, mükelleflerin İtalya ve İtalya dışındaki tüm varlıkları vergi sistemine dahil etmektir. Gönüllü uyum programından yaklaşık 2,5 Milyon vatandaş faydalandı. İtalya hükümeti Kasım 2015'e kadar 60 milyar Euro'luk beyan edilmemiş varlıkları kanun kapsamında kayıt altına alındığını açıkladı. Hükümet, beyan edilen bu miktar üzerinden 3,8 milyar Euro'luk vergi tahakkuk ettiğini ve başarılı bir şekilde tahsil edildiğini beyan etti (Mascheroni, 2016). Uygulama, mali ve ekonomik getirilerinin yanı sıra mükelleflerin vergi uyumunun artmasına sağladığı katkılar ile verimli bir uygulama olarak kabul edilmektedir.

Mükellefleri daha fazlasını beyan etme konusunda teşvik eden uygulama ile mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirme ihtimali artmakta, dolayısıyla toplumsal vergi uyumunun artmasına neden olmaktadır.

3.3.3.2. Hollanda’da Varlık Barışı Uygulamaları

Hollanda’da vergi sistemi, Hollanda Vergi Dairesi (Belastingdienst) tarafından denetlenmekte ve uygulanmaktadır. Vergi dairesi, Maliye Bakanlığına bağlı olarak Hollanda’da vergilerin toplanmasından sorumlu kurum olarak görev yapmaktadır. Hollanda hükümeti tarafından toplanan vergilerin dışında eyaletler ve bölgeler de çeşitli konularda vergi tahsilatı yapmaktadır. Hollanda’da yaşayan vatandaşlar, ulusal vergilere ek olarak yaşadıkları şehir konseylerine (gemeente) yerel vergiler ödemek zorundadırlar. Diğer yandan hükümet uyguladığı vergi affı programları ile vergi uyumunu arttırmayı ve vergi tahsilatını hızlandırmayı amaçlamaktadır. Hollanda hükümeti tarafından 2002 ile 2018 yılları arasında vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir. Uygulanan vergi affı kapsamında kayıt dışı varlıkların beyan edilmesini kapsayan varlık barışı programı da yer almıştır. Programın uygulanmasındaki temel amaç, mükelleflerin gizli varlıklarının ortaya çıkarılması ve vergi uyumunun artırılmasıdır.

Hollanda da 2000’li yıllara kadar kayıt dışı varlıkların tespit edilme olasılığı neredeyse hiç yoktu. Bunun nedeni o yıllarda mevcut olan vergi sisteminde yöneticiler ile vergi makamları arasında bilgi alışverişi bulunmaması olarak kabul edilmekteydi. Tespit edilen birkaç vergi kaçırma vakası ise Lüksemburg bankası gibi finansal kurumların veri sızıntıları sonucunda ortaya çıkmıştı. Hollanda hükümeti kayıt dışı varlıklar ile mücadele anlamında 2015 yılında diğer Avrupa ülkeleri ile anlaşmalar yapma yoluna başvurmuştur. Bu anlaşmalardan bir tanesi de İsviçre ile yapılan vergi anlaşmalarıdır. Hollanda hükümeti yapılan anlaşmalar neticesinde Hollanda vatandaşı olan kişilerin diğer ülke hesaplarında bulunan varlıkları için ilgili ülkelerden bilgi talebinde bulunmuştur. Anlaşmalar neticesinde anlaşılan ülkeler tarafından söz konusu kişilerin varlık bilgileri Hollanda ile paylaşılmıştır.

Tablo 10: Hollanda’da Varlıkların Gönüllü İfşa Edilmesi Üzerine Uygulanan Ceza Oranlarının Yıllar İtibariyle Dağılımı

Başlangıç Tarihi	Bitiş Tarihi	Ceza Oranı
1 Ocak 1998	31 Aralık 2009	%0
1 Ocak 2010	30 Haziran 2010	%15
1 Temmuz 2010	1 Eylül 2013	%30
2 Eylül 2013	30 Haziran 2014	%0
1 Temmuz 2014	30 Haziran 2015	%30
1 Temmuz 2015	30 Haziran 2016	%60
1 Temmuz 2016	31 Aralık 2017	%120

Hükümet varlıkların gönüllü olarak beyan edilmesi uygulaması ile vergi kaçakçılığı ile mücadele etmeye çalışmaktadır. Hollanda da vergi kaçakçılığına uygulanan ceza oranı, varlıkların gönüllü ifşa edilmesi halinde 1998 yılına kadar %0 olarak uygulanmıştır. 7 Temmuz 2009 yılında gönüllü beyan edilen varlıklara uygulanan ceza oranı %15 olarak belirlenmiş ve uygulanmıştır. Uygulanan ceza oranı 2010 yılında ise %30 a olarak düzenlenmiştir. 2 Eylül 2013 ile 30 Haziran 2014 tarihleri arasında çıkarılan bir af kanunu ile kısa süreliğine mükelleflerin varlıkları gönüllü beyan etmesi sonucunda uygulanacak ceza oranı %0 olarak belirlenmiş ve mükelleflere avantaj sağlanarak gönüllü beyan teşvik edilmek istenmiştir. Uygulama kısa bir süre devam etmiş ve 2014 yılında yeni bir düzenleme ile cezalar %30’a, 2015 yılında %60 olarak belirlenmiştir. Son olarak 2016 yılında gönüllü beyan üzerinden alınan ceza oranı %120’ye yükseltilmiş ve uygulanmaya devam etmektedir. Bu tarihten itibaren gönüllü açıklama ceza oranı %120 olarak uygulanmakta ve düşük oranlar tercih edilmemektedir (Leenders, Lejour, Rabaté, & Riet, 2020, s. 1-38).

Tablo 11: Yıllar İtibariyle Hollanda’da Uygulanan Gönüllü Uyum Affı Verileri

Yıllar	Kanun Kapsamına Giren Kişi Sayısı	Ortalama Yaş	Kadın Mükellef	Kişi Başına Ortalama Beyan
2002	20	65	5	286,017
2003	709	63	25	222,401
2004	823	62	29	270,953
2005	469	65	29	412,796
2006	234	66	34	530,882
2007	244	67	26	573,413
2008	396	66	28	553,770
2009	6.324	64	32	493,550
2010	1.814	64	31	547,041
2011	349	65	39	448,667
2012	256	67	37	1,469,531
2013	1.581	66	31	642,238
2014	10.716	65	33	412,176
2015	1.612	65	37	295,927
2016	919	64	33	230,917
2017	878	63	36	194,238
2018	366	63	35	174,527
	27.710			

Uygulanan af kanunları sonucunda 2002-2018 yılları arasında toplamda 27 bin kişi kanun kapsamında varlıklarını beyan etme yoluna başvurmuştur. Katılımcıların %68’inin erkek olduğu ve ortalama yaşın 65 olduğu ortaya koyulmaktadır. Kayıt dışı bulunan gizli servetin ortalama kişi başına 435 bin Euro olduğu, toplamda ise 11,8 Milyar Euro’nun kanun kapsamında kayıt altına alındığı açıklanmıştır. Tabloda görüleceği üzere af kanunu kapsamında varlık beyan eden mükelleflerin sayısı yıllara göre farklılık göstermektedir. Kanun kapsamına giren mükelleflerin en çok olduğu yıllar 2009 ve 2014 yıllarıdır. 2009 yılında ceza oranları yükselişinin başlangıcı olduğundan mükellefler ceza yüküne katlanmamak açısından varlıklarını hızlıca beyan etme yoluna gitmişlerdir. Diğer taraftan 2014 yılında kanun kapsamına giren mükelleflerin fazla olmasının nedeni, kısa bir süreliğine uygulanan ceza oranının %0 olarak değiştirilmesidir. Bu durumu fırsat gören mükelleflerin beyanlarını arttırma eğilimi gösterdiğini söylemek mümkündür. Uygulamanın son yıllarında ise af kapsamına giren mükelleflerin sayısında azalma eğilimi görülmektedir. Bunun nedeni

ise son dönemlerde ceza oranlarının çok yüksek seviyelere gelmesi gösterilebilmektedir (Leenders, Lejour, Rabaté, & Riet, 2020, s. 1-38).

Diğer taraftan af kapsamında servetlerin ilan yoluyla beyan edilmesi uygulamasında tüm varlık gruplarının faydalandığı ortaya koyulmaktadır. Yine de af katılımı olasılığının bireylerin zenginliğinin artması sonucunda güçlü bir şekilde arttığı görülmektedir. Öyle ki Hollanda da bulunan en varlıklı ailelerin %10'nundan fazlası af kapsamına girmiştir. Bu durumda Hollanda'nın toplam servetinin %64 ünü en zengin %10 luk kesimin oluşturduğu düşünüldüğünde kayıt dışı bulunan varlıkların azımsanamayacak seviyede olduğunu söylemek mümkündür. Hollanda'da kayıt dışı bulunan gizli servetin toplumun varlık seviyesine göre üst kesimlerinde yoğunlaştığı gerçeği kabul edilmektedir. Ama burada belirtilmesi gereken Hollanda hükümetinin gönüllü beyan kapsamına girme amacının kayıt dışı ekonomi ile mücadele olduğu, güçlü yaptırım ve cezalar ile kayıt dışılığın önüne geçmeye çalışıyor olmasıdır. Ek olarak gönüllü beyan ile gizli varlıklarını ortaya çıkaran mükelleflerin vergi uyumlarının artmasının hedeflenmektedir. Daha önce vergi uyumsuzluğu durumunda olan mükellefler, program kapsamında varlıklarını beyan etme yolunu seçmekte, bu durum ise vergi uyumunun artmasına neden olmaktadır. Bu artış gelecekte ortaya çıkacak vergisel yükümlülükler için sağlıklı ortam oluşmasına ve vergi uyumunun yüksek seviyelerde oluşmasına neden olmaktadır.

3.3.3.3. İsviçre'de Varlık Barışı Uygulamaları

İsviçre, toplumsal refah seviyesinin ve eğitim düzeyinin yüksek olduğu ülkeler arasında yer almaktadır. İsviçre'de toplumun genelinin bilinçli ve eğitimli insanlardan oluşması vergi uyumunun yüksek olmasına neden olmaktadır. Vergi uyumu yüksek bir toplumda vergi idarelerinin vergilemede etkinliği sağlaması daha kolay olmaktadır. Diğer taraftan İsviçre'de vergi sistemi karmaşık bir yapıya sahiptir. İsviçre'de vergilemenin temelleri beyan esası üzerine kurulmuştur. Mükelleflerin ücret gelir vergileri dahi kaynaktan kesilmemekte, yıl sonlarında mükellef beyanlarına göre ödenmektedir. İsviçre hükümeti mükelleflerin vergi uyumunu arttırmak amacıyla bazı dönemlerde vergi affı programları uygulamaktadır. Kayıt dışılığı azaltmak ve vergi uyumunu arttırmak için uygulanan vergi aflarından biri de varlıkların gönüllü beyanı programıdır.

İsviçre hükümeti 1 Ocak 2010'te yürürlüğe giren gönüllü beyan programının uygulamaya konulması için yasal temeli sağlayan bir federal yasayı kabul etmiştir. Affın temel özelliği vergiye uymayan vergi mükelleflerine, daha önce gizlenmiş olan varlıkları ve gelirleri gönüllü

olarak ifşa etmeleri için tek seferlik bir fırsat sunmak, böylece tüm para cezalarından ve cezai kovuşturmalardan feragat etmektir. Af uygulaması 2010 yılından bugüne kadar yürürlükte olan kalıcı bir programdır.

İsviçre’de uygulanan vergi affının ana özelliği, vergi kaçırın mükelleflerin daha önce sakladıkları servetlerini vergi dairelerine kediliğinden beyan etmeleridir. Gönüllü beyan durumunda belirtilen üç kriterin sağlanması mükellefin her türlü ceza ve kovuşturmadan kurtulmasına anlamına gelmektedir. Bu kriterler; Vergi kaçakçılığının herhangi bir vergi makamı tarafından tespit edilmemiş olması, mükellefin, beyan edilmemiş varlıklarının vergi ödemesinin değerlendirilmesinde idareye koşulsuz destek sağlamış olması, vergi kaçakçısının borcu olan vergiyi ödemek için ciddi çaba içerisinde olması gerekmektedir. Varlıkların beyan edilmesinin yanında bahsedilen üç unsurunda sağlanması durumunda yalnızca son on vergi dönemine ait olan geriye dönük vergiler gecikme faizleri de dahil olmak üzere ödenebilecektir.

Varlık sahibi yabancıların, kendi ülkelerindeki vergiden kaçınmak amacıyla uzunca bir süredir İsviçre bankalarını tercih ettikleri kabul edilen bir gerçektir. Buradaki temel güvence İsviçre bankalarının hesaplarda bulunan varlıklar için herhangi bir veri paylaşmıyor olmasıdır. Yabancı vatandaşların aksine İsviçre bankaları kendi vatandaşlarının da hesaplarda bulunan varlıkları hakkında vergi makamları ile herhangi bir bilgi alışverişi bulunmamaktadır. İsviçre vergi makamları vergi hesaplamalarını herhangi bir üçüncü taraf bilgilerini almadan doğrudan vergi mükelleflerinin beyanlarına göre yapmaktadır. Burada mükellefler doğru beyan konusunda yükümlüdür.

İsviçre’de vergi affı uygulaması 2010 yılında uygulamaya konulmuş ve günümüzde halen devam etmektedir. Mükellefler kanunun çıktığı tarihten itibaren af kapsamına girebilmektedir. İsviçre’de 2013 yılına kadar varlıklar beyan usulüne göre vergiye tabi olmakta ve vergi daireleri tarafından dışardan herhangi bir bilgi alışverişi gerçekleştirilmemektedir. Uygulamanın bu şekilde olması mükelleflerin varlıklarının bir kısmını banka hesaplarında tutmalarına ve beyan etmemelerine neden olmaktadır. 2010 yılında çıkarılan af bu beyan edilmeyen varlıkların ortaya çıkması açısından çıkarılmış olmasına rağmen vergi dairelerinin bankalardan veya diğer kurumlardan varlıklara ilişkin bilgi almama uygulamasına devam ediyor olması affın etkili olmaması sonucunu yaratmıştır. Burada hükümet tarafından uygulanan diğer bir uygulama ile af kanunu desteklenmeye çalışmış ve etkinliğin artırılması hedeflenmiştir.

İsviçre hükümeti 2013 yılında “Çok Taraflı Otomatik Bilgi Alışverişi (AEOI) tasarısını gündeme getirmiş ve bu konuda kamuoyuna açıklamalarda bulunmuştur. Uygulama 2017 yılında uygulamaya konulmuş ve vergi affı ile bütünleşmiş şekilde çalışması hedeflenmiştir.

AEOI, küresel vergi kaçakçılığını azaltmak ve vergi şeffaflığını artırmak amacıyla uluslararası vergi makamları arasında Otomatik Bilgi Alışverişi anlamına gelmektedir. Kişilerin ülke dışında bulunan varlıklarının tespit edilmesi açısından hükümetler ve mali kurumlar arasındaki bilgi alışverişini ifade eden AEOI, İsviçre açısından ilk defa vergi kurumlarının mükelleflerin varlıkları hakkında bilgi alışverişi yapmasını gündeme getirmiştir. Mükellefler tarafında AEOI uygulamasının gündeme gelmesi bir korku ortamı yaratmıştır. Uygulama sonucunda mükelleflerin kayıt dışı varlıklarının tespit edilecek olması korkusu, kişilerin gönüllü olarak 2010 yılından itibaren uygulanan af kapsamında varlıklarını gönüllü beyan etmeleri sonucunu doğurmuştur. Uygulama ile affın etkinliği artmış ve amaçlanan hedef gerçekleşmiştir.

Kanunun yürürlüğe girdiği 2010 yılından önce de vergi mükellefleri tarafından gizlenen varlıkların vergi makamlarına gönüllü olarak açıklaması mümkündü. Fakat burada beyan edilen varlıklar üzerinden %20 oranında vergi alınıyordu. İsviçre’de 2010 ile 2020 yılları arasında 155 bin kişi (toplam vergi mükelleflerinin %3’ü) vergi affına katılım sağlamıştır. Daha önce varlıklarını gizleyen bu mükellefler toplamda yaklaşık 66,4 milyar İsviçre frangı tutarında gizli varlığı beyan etmiştir. Bu rakam İsviçre’nin 2020 yılındaki GSYİH’sının yaklaşık %10’una karşılık gelmektedir. Gönüllü açıklanan varlıklar üzerinden tahakkuk ettirilen vergi tutarı yaklaşık 5,6 milyar İsviçre frangı seviyesindedir. Hükümet açısından toplan vergi gelirinin fazla olması, varlıkların gönüllü ifşasının etkili olduğunu düşündürmüş ve uygulama sayesinde uzun dönemde vergi gelirlerinin fazla olacağı tahmin edilmiştir. Bu durum ise hazine açısından ek gelir anlamına gelmektedir (Baselgia, 2023).

Mükelleflerin aftan yararlanma zamanları dikkate alındığında 2013 yılında gündeme gelen ve 2017 yılında uygulanmaya başlanan AEOI’nın etkisi açık olarak ortaya çıkmaktadır. 2013 yılına kadar mükellefler af kapsamında varlıklarını beyan etme yoluna çok yönelmemekte ve gönüllü ifşayı fazla tercih etmemektedir. AEOI’nın gündeme gelmesinden itibaren mükelleflerin aftan yararlanmasında ciddi artışlar meydana gelmiştir. 13 yıl boyunca af kanunu ile elde edilen varlıkların yaklaşık %70’i 2013 ile 2017 yılları arasında beyan edilmiştir. Sonuç olarak AEOI ile vergi affının etkinliği mümkün olan en yüksek seviyelere çıkartılmıştır (Baselgia, 2023).

İsviçre hükümeti tarafından uygulanan gönüllü uyum programı, daha önce beyan edilmemiş gizli varlıkların ortaya çıkarılmasına destek olduğundan dolayı mükelleflerin vergi uyum seviyelerinin yükselmesi sonucunu da ortaya çıkarmaktadır. Varlıklarını gizleyen ve vergi sorumluluklarını yerine getirmeyen mükellefler, kanun kapsamında varlıklarını beyan etme yolunu tercih etmektedir. Bu durum toplumda mevcut olan vergi uyumu seviyesinin yükselmesine neden olmaktadır. Program kapsamında geçmişte yaptıkları hataları telafi etme

şansı bulan mükellefler, gelecekte karşılaşacakları vergi sorumluluklarını yerine getirmek konusunda da daha istekli davranabilmektedir. Sonuç olarak varlık barışı program hem kısa vadede hem de uzun vadede vergi uyum seviyelerinin yükselmesine yol açmaktadır.

3.3.4. Asya Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları

3.3.4.1. Rusya’da Varlık Barışı Uygulamaları

Rusya’da vergi kontrolü, Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı’na bağlı olan, Rusya Federasyonu Vergi Kanunu’nda öngörülen vergi ve harçlara ilişkin vergi makamlarının birleşik merkezi sistemleri tarafından yürütülmektedir. Ayrıca Rusya’da vergi kontrolü kısmen kamu tarafından finanse edilen devlet programlarını yöneten organların yetkisindedir. Rusya’da federal kanunlar tarafından getirilen vergilerin yanı sıra bölge kanunlarından gelen vergiler de bulunmaktadır. Mükellefler bir vergiyi hem federal bütçeye hem de bölge bütçesine ayrı ayrı ödemek zorunda kalabilmektedir. Bu durum mükellefler üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır. Vergi yükü artan mükellefler, vergi yükünden kurtulmak amacıyla farklı yollara başvurabilmektedir. Bu yollardan biri de varlıklarını yurt içinde gizleme veya yurt dışındaki vergi cennetlerine götürerek vergi dışında bırakma olarak gerçekleşmektedir. Rusya hükümeti bazı dönemlerde uyguladığı vergi afları ile mükelleflerin ülke dışında tuttuğu gizli varlıkları milli ekonomiye kazandırma amacını taşımaktadır.

Varlıkların Rusya’ya iadesi için alınan önlemler, Rus kuruluşlarının veya vatandaşlarının varlıklarının vergi cenneti ülkelerde gizlenmesinin önüne geçilmesi için alınmaktadır. Rus hükümeti 2015 yılında yurt dışındaki varlıkların tespit edilmesi amacıyla yabancı devletler ile vergi konularında karşılıklı idari yardımlaşma sözleşmesi yapmıştır. Anlaşma sonrasında Rusya Federasyonu’nda, 1 Temmuz 2015’te vergi makamlarına bildirimde bulunmak isteyen mükellefler için kurallar getiren “Bankalardaki varlık ve hesapların (mevduatların) bireyler tarafından gönüllü olarak beyan edilmesi hakkında” kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte varlık barışını içeren bir vergi affı uygulanmaya başlanmıştır. Yurt dışında bulunan fonların ülkeye getirilmesinin iki temel amacı olduğu ortaya konulmuştur; Mali amaç, bütçe için gelir kaynağı oluşmasını ifade ederken, Ekonomik amaç yatırım ortamının normalleşmesini hedeflemektedir. Uygulama mükelleflerin Rusya dışındaki bankalardaki mülk ve mevduatlarına ilişkin geri dönüş kuralları içermektedir.

2015 yılında çıkarılan af uygulamasından toplamda 7,2 Bin kişi yararlanmıştır. Rusya Federasyonu Komünist Partisi Devlet Duması Milletvekili Alexei Kurinny medyaya toplamda

yalnızca 6 milyar ruble alındığını söylemiştir. Diğer taraftan resmi olarak af nedeniyle alınan vergilerin miktarı yayınlanmamıştır (Кyxmapь, 2022). 2015 ve 2016 yıllarında uygulanan gönüllü beyan affı beklenen sonucu getirmemiştir. Aftan yararlanan mükellef sayısının düşük kalmasının nedeninin afla ilgili bilgilendirme kampanyasının yeterince aktif olmamasının yanı sıra Rus iş adamları ve vatandaşların kendilerine uygulanabilecek olası sorumluluk önlemleri konusundaki korkusundan da kaynaklanıyor olduğu kabul edilmektedir. Kanun hakkında Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı'nın web sitesinde veya diğer resmi kaynaklarda resmi bilgi bulmak mümkün değildi. Bu sessizlik affın işe yaramadığını ortaya koyuyordu (Кyxmapь, 2022).

2015 ve 2016 yıllarında uygulanan gönüllü varlık beyanı affının başarısız olduğu düşüncesi ile 1 Mart 2018'den Şubat 2019'un sonuna kadar uygulanacak yeni bir beyan affına (ikinci dalga af veya ikinci aşama af) ihtiyaç duyulmuştur. Uygulama kapsamına vatandaşların, 1 Ocak 2018'den önce açılmış olmaları halinde, yabancı bankalardaki hesapların yanı sıra yabancı mülkleri beyan edebilecekleri eklenmiştir. Kanunda beyan edilen mülk ve paralar üzerinde herhangi bir inceleme yapılmayacağı yer almakta ve bu şekilde ilk uygulamadaki mükellef güvensizliğinin önüne geçilmeye çalışılmıştır. 6 Şubat 2019'da, Başbakan Birinci Yardımcısı ve Maliye Bakanı Anton Siluanov, Business Russia forumunun oturum aralarında gazetecilere verdiği demeçte, 2018'de sermaye affının bir parçası olarak iş adamlarının "10 milyar Euro'dan fazla hesap bakiyesi beyan ettiğini" söylemiştir (Кyxmapь, 2022).

Rusya hükümeti tarafından uygulanan varlık beyanı affı programı sağladığı mali ve ekonomik faydaların yanında mükelleflerin vergi uyumlarına pozitif etkilerde bulunmuştur. Kanun kapsamında gizledikleri varlıkları beyan eden mükellefler, gönüllü olarak vergiye uyum sağladıklarından mevcut vergi uyum seviyeleri olumlu yönde değişmektedir. Bu durum mükelleflerin ve toplumun vergi uyum seviyelerinin yükselmesine neden olmaktadır.

3.3.4.2. Hindistan'da Varlık Barışı Uygulamaları

Hindistan'da federal bir devlet yapısı bulunmaktadır. Ülke yönetimi, merkezi hükümet ve eyalet hükümeti arasında bölünmüş durumdadır. Yönetim şekline bağlı olarak vergilendirme de merkezi hükümet ve eyaletler arasında paylaştırılmış durumdadır. Tam olarak vergi cenneti olarak nitelendirilmemesine karşılık diğer dünya ülkeleri ile kıyaslandığında Hindistan, düşük vergi oranlarına sahip bir ülke konumundadır. Hindistan hükümetleri tarafından mükelleflerin vergi uyumunun arttırılması ve vergi tahsilatının hızlandırılması açısından sıklıkla vergi affı uygulamaları kullanılmaktadır.

Hindistan Maliye Bakanlığı 1965'ten günümüze her beş veya altı yılda bir vergi affı uygulamıştır. İlk olarak vergi affı, 1965 yılında Hindistan İçişleri Bakanlığı tarafından başlatılan yolsuzluklarla mücadele programı kapsamında çıkarılan plan ile getirildi. Uygulanan program sayesinde ekonomiye ciddi oranda gelir toplandı ve yasadışı ekonominin varlığı baskılanmaya çalışıldı.

İkinci olarak vergi affı uygulaması 1981 yılında uygulamaya koyuldu. Bu programda, kara parası olan kişilerin paralarını, o paranın menşei ile ilgili herhangi bir soruşturma sorusu olmadan, yükümlülüğü satın almak için kullanmalarına izin verildi. Ayrıca, vadesi geldiğinde yatırılan varlıklar vergisinden ve birincil faiz geliri vergisinden muaf tutuldu. Tahmini olarak, uygulanan program ile yükümlülüğü olan birinin 10 yılda %60'a varan ek gelir elde edeceği tahmin edilmekteydi. Fakat sonuçlar beklenen gibi olmadı. Bu program, vergi tabanını genişletmede başarısız oldu ve gelecekteki kesin denetim girişimine katkıda bulunmadı. Bunun nedeni, düzenleme takviyesinin olmaması veya vergi sistemindeki diğer yapısal değişikliklerin olmamasıydı. Halk benzer bir programın çok daha ilgi çekici tekliflerle kurulacağına inandığından katılım düşük olarak değerlendirildi. (Huda & Hernoko, 2017, s. 52-61).

Hindistan hükümeti, 1997 yılında nihai vergi affı olarak kabul edilen bir vergi affı programı oluşturmuştur. Bu program, kişilerin bir önceki yıldan elde ettikleri vergiye tabi varlıklarını devam eden yılın değerine göre değil, kazanç fiyatına göre ilan etmelerine olanak sağlamıştır. Hindistan parlamentosu tarafından kabul edilen 1997 Maliye Kanunu, Gönüllü Gelir Açıklama Programını da bünyesinde barındıran kapsamlı bir af kanunudur. Gelir Planının Gönüllü İfşası uygulaması 1 Temmuz 1997 itibarıyla yürürlüğe girmiş ve Gelir beyanı için son tarih 31 Aralık 1997 olarak belirlenmiştir. 1997 tarihli Finans Yasasının 64. bölümünün hükümleri uyarınca, bir kişi, herhangi bir değerlendirme yılı için, Gelir Vergisi Yasası kapsamında vergilendirilebilir herhangi bir gelirle ilgili olarak açıklama yapabilmektedir. Mükellefler program kapsamında; 1961 Tarihli Bilişim Yasasının 139. maddesi uyarınca bir beyanda bulunmadığı; programın başlama tarihinden önce, sağladığı gelir beyannamesinde ifşa edemediği; değerlendirmeden kaçan gelirleri için gönüllü beyanda bulunabilmektedir (Ministry of Finance of India, 1997).

Uygulamada herhangi bir değerlendirme yılına ait beyan edilen gelir üzerinden ödenecek vergi, şirketler ve firmalar için %35, diğerleri için %30 oranında olmuştur. Program kapsamında ödenmesi gereken verginin, beyannamenin verilmesinden önce ödenmesi gerekmektedir. Özel bir hüküm olarak kişi, beyanname vermeden önce vergiyi ödeyecek durumda değilse, beyannamenin verildiği tarihten itibaren 3 ay içinde ödeyebilir kolaylığı

sağlanmıştır. Bu durumda, beyannamenin verildiği tarihten verginin ödendiği tarihe kadar geçen süre içindeki her ay veya ayın bir kısmı için %2 oranında basit faiz uygulanacaktır. Ancak, beyannamenin verildiği tarihten itibaren söz konusu 3 aylık süre içinde beyannamenin vergiyi ödememesi halinde verilen beyan geçersiz sayılacaktır. Beyanın geçersiz olduğu durumda yapılan vergi ödemelerinin herhangi bir kısmı iade edilmemektedir. Program kapsamında 350.000'den fazla kişi gelirlerini ve varlıklarını açıklamıştır. Hindistan maliye bakanlığı programın hazineye 78 milyar Hindistan rupisi (980 milyon ABD Doları) gelir getirdiğini açıklamıştır (Wikipedia, 1997).

1997 yılında uygulanan vergi affı, bir önceki vergi affının üç katına ulaşan artan vergi geliri miktarı nedeniyle başarılı kabul edilmiştir. Politika koyuculara göre bu başarı, radyo, televizyon, reklam panosu ve gazete gibi medya aracılığıyla vergi affı programına katılmanın faydalarını tanıtan ve af sonrası kolluk kuvvetlerinin iyileştirilmesine vurgu yapan başarılı tanıtım programından kaynaklanmaktadır.

Son olarak 2016 yılında Hindistan hükümeti, vergi kaçakçılığı yapan taraflara gizledikleri ve beyan etmedikleri varlıklarını beyan etme şansı vererek kara parayı temizleme taahhüdü vermiştir. Uygulama, 1 Haziran 2016 ile 30 Eylül 2016 tarihleri arasında kapsayacak şekilde 4 ay olarak uygulanmıştır. Vergi affı kapsamında beyan edilen varlıklar üzerinden hesaplanacak idari para cezaları kaldırılmıştır. Bunun yerine beyan edilen varlıklar üzerinden %30 oranında vergi tahakkuk ettirilmiştir.

3.3.4.3. Endonezya'da Varlık Barışı Uygulamaları

Endonezya'da ulusal ekonomik büyüme hızı son dönemde yavaşlama eğilimini göstermektedir. Ekonomik büyüme hızının yavaşlaması, vergi gelirlerini ve Endonezya'nın ekonomik büyümesini iyileştirmek için gereken yerel likidite stokunu etkilemektedir. Öte yandan, Endonezya hükümeti, vatandaşlarının denizaşırı ülkelerde tuttuğu sermaye ve varlık miktarının, ulusal ekonomik büyümeyi teşvik etmek için yurtiçi likiditeyi artırmada faydalı olacağını varsaymıştır. Bu varsayım altında vergi affı programları ile yurt dışında tutulan sermaye ve varlıkların, teşvik ve avantajlar ile ülkeye getirilmesi amaçlanmıştır.

Endonezya hükümetinin vergi affı politikasının oluşturulmasındaki amaç, mevcut tüm kaynakları vergiden optimize ederek, halkın ulusal kalkınmaya katkısının oluşmasını sağlamaktır. Hem gelen hem de giden varlıklar gelir vergisi beyannamesinde tam olarak rapor edilmediğinden, ulusal kalkınmanın sağlanabilmesi için insanların vergi yükümlülüklerini yerine getirme bilinci ve itaatinin iyileştirilmesi gerekmektedir. Endonezya hükümeti

tarafından milli geliri, ekonomik büyümeyi, halkın vergi uygulamasında bilinç ve itaatini artırmak için vergi affı politikasının oluşturulması bir gereklilik olarak nitelendirilmiştir.

Endonezya hükümeti sermaye ve varlıkların Endonezya'ya yönlendirilmesini teşvik etmek ve aynı zamanda Endonezya halkının sermaye ve varlıklarını vergi affı süresi içinde başka yöne çevirmesi veya bildirmesi için bir güvenlik garantisi sağlamak amacıyla özel eylemlere ihtiyaç duymuştur. Bu düşünce ile 2016 yılında vergi affı ve gönüllü bildirim kavramlarını kapsayan çalışmaların ilki ortaya çıkmıştır. Vergi affının uygulanma süresinin 1 Temmuz 2016 ile 31 Mart 2017 tarihleri arasını kapsamıştır. Vergi affı düzenlemesi, sermaye ve mal varlığını beyan eden ve beyan eden mükellefleri ödüllendirmiş, ancak sermaye ve mal varlığını beyan etmeyen mükelleflere bir ceza verilmemiştir.

Endonezya'da 2016 yılında başlatılan ve toplamda 9 aylık süreyi kapsayan gönüllü ifşa programı neticesinde yaklaşık 745 binden fazla vergi mükellefi gönüllü beyanda bulunmuş ve yaklaşık 330 Milyon dolar tutarında bir varlık getirisi ortaya çıkmıştır. Beyan edilen varlık tutarları üzerinden alınan vergiler sayesinde Endonezya hükümetinin 2016 yılındaki vergi hasılatı %3,6 oranında artış göstermiştir. Artan vergi gelirleri ülkede mevcut bulunan mali açığın %3 bandında tutulmasına ve yasal sınırlar içerisinde kalmasına fayda sağlamıştır (Benedek, ve diğerleri, 2022).

Endonezya'da bulunan varlıklar veya Endonezya dışında bulunan ve yönlendirilen/ülkesine geri gönderilen ve Endonezya'da 3 (üç) yıl boyunca yatırım yapılan varlıklar için, yönlendirildiği andan itibaren uygulanacak vergi tarife oranları şu şekildeydi (Huda & Hernoko, 2017): Bu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren sayılan ilk aylardan üçüncü ayın sonuna kadar olan süre için %2 (yüzde iki), bu yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten 31 Aralık 2016 tarihine kadar sayılan dördüncü aydaki feragat bildirim süresi için %3 (yüzde üç), 1 Ocak 2017'den 31 Mart 2017'ye kadar sayılan feragat raporlama dönemi için %5 (yüzde beş).

Endonezya dışına yönlendirilen ve Endonezya'ya geri gönderilmeyen varlıklar üzerinden alınan vergi oranı (Huda & Hernoko, 2017): Bu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren sayılan birinci aydan üçüncü ayın sonuna kadar olan süre için %4 (yüzde dört), bu yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten 31 Aralık 2016 tarihine kadar sayılan dördüncü aydaki feragat bildirim süresi için %6 (altı yüzde); 1 Ocak 2017'den 31 Mart 2017'ye kadar sayılan feragat raporlama dönemi için %10 (yüzde on).

Uygulanan gönüllü ifşa sonrasında beyan edilen varlıklar toplam Endonezya gayrisafi yurt içi hasılatının %40'ını oluşturmaktadır. Ek olarak yine toplanan varlıklar Endonezya para arzının

%90'nına eşdeğer bir tutardır. Durumun böyle olması ise etkili bir gönüllü beyan politikası izlendiğini ortaya koymaktadır. Fakat diğer ülkelerde olduğu gibi toplanan tutarın fazla olması uygulamanın verimli olduğu anlamına gelmemektedir. Uygulamanın verimli veya verimsiz olduğunu zaman ile ortaya çıkacaktır. Ek olarak program, mükelleflerin gizli varlıklarını ortaya çıkarmaya katkı sağladığından vergi uyumunun artmasına yol açmaktadır. Kazançlarını gizleyen mükelleflerin düşük olan vergi uyumları, kanun kapsamında vergisel sorumluluklarını yerine getirmeleri durumunda artış eğilimi göstermiştir. Program Endonezya hükümeti açısından gelir kaynağı oluşturma yanında vergi uyumunun yükselmesine de hizmet sağlayan bir uygulama olarak kabul edilmektedir.

3.3.5. Afrika Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları

3.3.5.1. Nijerya'da Varlık Barışı Uygulamaları

Batı Afrika ülkesi olan Nijerya, 191 milyon nüfusu ile Afrika'nın en kalabalık ülkesi ve en büyük ekonomisidir. Ülkede tüketimin düşük olması üretim artışını engellemekte, bu durum ekonomik kalkınmanın yavaşlamasına neden olmaktadır. Milli gelirdeki artış veya azalışta, petrol üretimi ve uluslararası piyasa fiyatlarından kaynaklanan gelir artışı (veya azalışı) etkili olmaktadır. Zira ekonomisi petrole dayanan Nijerya, dünyanın 10. büyük rezervine sahip olup, 14. büyük petrol üreticisi ve 9. büyük petrol ihracatçısı ülkesi konumundadır.

Nijerya hükümeti 29 Haziran 2017 tarihinde önceden açıklanamayan varlıkların ifşa edilmesine hizmet etmesi amacıyla Voluntary Assets and Income Declaration Scheme (VAIDS) programını başlatmıştır. Söz konusu yönetmelik, "kazançlarını ilgili makamlara doğru bir şekilde beyan etmek ve vergisini zamanında ödemek her vatandaşın sorumluluğundadır." şeklindeki kanun uyarınca hazırlanmıştır. Programın temel amacı mükelleflere gönüllü beyan konusunda yol sağlamak ve psikolojik olarak cesaretlendirmektir. Diğer yandan program; ilgili yıllara ait gizli varlıkların resmileştirilmesi, vadesi geçmiş vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve sona erdirilmesi, vergi planına tam uyumun sağlanması amaçlarını taşımaktadır.

Program kişisel gelir vergisi gibi devlet kurumlarının yönetme yetkisine sahip olduğu vergilerde dahil olmak üzere tüm federal hükümet vergilerinin programa dahil edilmesi açısından kapsayıcı bir programdır. Uygulama kapsamında varlıklarını gizleyip vergilerini zamanında ödemeyen mükellefler için bir yıllık süre avantajı sağlanmaktadır. Kanun kapsamında mükelleflerin son altı yıllık süre zarfı içerisinde elde ettikleri ve gizledikleri

varlıkların beyan edilmesi amaçlanmıştır. Karar alıcılar tarafından kanun kapsamına girebilmekte amacıyla mükelleflerin uyması gereken bazı şartlar getirilmiştir. Bu şartlar varlıkların; gönüllü olarak, tam, açık, eksiksiz ve her açıdan doğrulanabilir olması olarak sıralanabilmektedir.

Uygulama kapsamında varlıklarını gönüllü olarak ifşa eden mükellefler için bazı avantajlar sağlanmaktadır. Beyan edilen varlıklar üzerinde herhangi bir vergi denetimi yapılmayacağı kanun ile güvence altına alınmıştır. Afkanunu kapsamında mükelleflerin faiz ve vergi cezaları affedilmiştir. Ek olarak mükellefler ile vergi dairelerinin anlaşmasının önü açılmış, vergi borçlarının bu anlaşmalar ile ertelenmiş olarak ödenmesinin mümkün olması sağlanmıştır. Varlıkların gönüllü olarak ifşa edilmemesi durumunda ise mükelleflere vergi kanunlarının öngördüğü seviyede yaptırım ve cezalar uygulanacaktır. Uygulama kapsamında beyan edilen varlıkların gizliliği vergi daireleri tarafından güvence altına alınmıştır. İdare yalnızca bilgilerinin gizliliğini sağlamak ile kalmayıp bilgilerin vergi memurları tarafından sızdırılması durumunda ilgili memurların cezalandırılmasına yönelik katı kurallarda koymaktadır.

Kanun tarih aralığı olarak 01 Temmuz 2017 ile 30 Haziran 2018 tarihleri arasında kapsamaktadır. İdare tarafından belirtilen süre içerisinde kanun kapsamında 1 Milyar ABD doları seviyelerinde varlığın beyan edilmesi hedefleniyordu. Fakat uygulama sonucunda sonuçlar idarenin beklediği gibi sonuçlanmadı. Beyan süresi içerisinde yalnızca 100 Milyon ABD doları civarından varlık kanun kapsamında beyan edildi (Aliyu, Sani, Musbahu, & Bakare, 2019, s. 12-25).

Nijerya hükümeti tarafından uygulanan programın ekonomik anlamda hükümet tarafından etkin bulunmamasına rağmen mükelleflerin vergi uyumsuzluğu giderici etkisi bulunduğu ve vergi uyumunu arttıran bir uygulama olarak nitelendirilmektedir. Kanun kapsamında varlıklarını beyan eden mükellefler, daha önce sahip oldukları uyumsuzluk durumunda vergiye uyumlu birey statüsüne geçmişlerdir. Bu durum toplumsal açıdan vergi uyum düzeyinin yükselmesine neden olmuştur.

3.3.5.2. Güney Afrika'da Varlık Barışı Uygulamaları

Afrika'nın 2. büyük ekonomisi olan Güney Afrika, doğal kaynaklarla dolu, çeşitlendirilmiş ve gelecek vaat eden bir ülkedir. Gelişmekte olan ekonomisi ile Afrika kıtası için önemli bir rol oynayan Güney Afrika; güçlü finansal, yasal ve ticari hizmetlere ve kapsamlı ulaşım altyapısına sahiptir. Çok sayıda etnik kökenden milletleri barındıran Güney Afrika, parlamenter cumhuriyet sistemi ile yönetilmektedir. Güney Afrika Cumhuriyeti'nde vergi

yönetiminden sorumlu idari otorite, Güney Afrika Gelir İdaresi (South African Revenue Service-SARS)'dir. SARS ülkenin vergi toplama konusunda yetkili idari makamıdır. 1997 tarihli Güney Afrika Gelir Hizmeti Yasası uyarınca özerk bir kurum olarak kurulan SARS, Güney Afrika vergi sistemini yönetmekten sorumludur.

Güney Afrika Gelir Hizmetleri (SARS) tarafından, yabancı varlıkları ve gelirleri olan uyumsuz vergi mükelleflerini vergi sistemine dahil edebilmek amacıyla özel Voluntary Disclosure Programme (Gönüllü Açıklama Programı) ortaya çıkarılmıştır. Çıkarılan program ile SARS; vergi mükelleflerinin vergi işlemlerini düzene sokmak, eksik beyan edilen gelirlerin tespiti ve cezalandırılması ve diğer idari cezalardan kaçınmak için gönüllü olarak ortaya çıkmayı teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

2003 yılında Güney Afrika, dört hedefi bulunan vergi affı ve mal varlığının geri dönüşü programı başlattı. Programın ana amaçları: Hem yetkili hem de yetkisiz yabancı varlıkların ifşa edilmesi yoluyla vergi tabanını genişletmek ve gelecekteki gelir tahsilatını artırmak, Güney Afrikalıların, mevcut kambiyo kontrol düzenlemeleri ve vergi kanunları açısından kovuşturmaya uğramadan ilişkilerini düzene sokmalarını sağlamak, Rezerv bankasına ve gelir servisine yabancı varlıkların ayrıntılarını sağlamak, Herhangi bir kovuşturma korkusu olmadan Güney Afrikalıların yabancı varlıklarının ülkelerine geri gönderilmesini kolaylaştırmak olarak sıralandı (Huda & Hernoko, 2017, s. 52-61).

2003 yılında, kapsamı mükelleflerin yurt dışında biriktirdikleri malvarlığının kabulü ile döviz haddi aşımına ilişkin işlemlerle sınırlandırılan özel af çıkarılmıştır. Başka bir deyişle, bu af, yalnızca varlıkları yurtdışında tasarruf edilmiş ancak henüz vergilendirilmemiş taraflarla sınırlıydı.

Güney Afrika'daki vergi affının faydaları şu şekildeydi: 28 Şubat 2002 tarihinde veya öncesinde döviz kontrollerine aykırı olarak denizaşırı fon geçişinden kaynaklanan tüm hukuki cezalar ve cezai sorumluluklardan döviz kontrolü, yabancı kaynaklardan elde edilen brüt gelir veya sermaye kazançlarının 28 Şubat 2002 tarihinde veya daha önce ortaya çıkması durumunda açıklanmamasından kaynaklanan tüm gelir vergileri, faiz, hukuki ve cezai yaptırımlardan gelir vergisinin kaldırılmasıdır (Prastowo, 2016). Yasadışı faaliyetlerden veya yolsuzluk, suç, uyuşturucu ticareti veya kara para aklama gibi diğer suçlardan elde edilen yabancı varlıkların mülkiyetinin vergi affı almasına izin verilmedi.

Çıkarılan gönüllü uyum programında üç farklı durum için 3 farklı vergi uygulanmıştır. Ülkesine geri gönderilmeyen varlıkların değeri üzerinden yüzde 10, ülkesine geri gönderilen varlıkların üzerinden yüzde 5 ve daha önce açıklanmamış gelirlerden kaynaklanan, vergi

yapılandırması yoluyla Güney Afrika'dan çekilip açık denizde tutulan varlıkların miktarı üzerinden yüzde 2 vergi alınmıştır. Programın ilk çıktığı dönemde vergilendirme yapılmasına rağmen sonraki dönemlerde programa katılımı teşvik etmek amacıyla ceza, faiz ve vergiler uygulama kapsamından çıkarılmıştır.

Af başvuruları 9 ay boyunca devam etmiş ve bu süre zarfında 43.000'e yakın mükellefler varlıklarını ifşa etme yolunu tercih etmişlerdir. Gönüllü olarak ifşa edilen yabancı varlıkların tutarı yaklaşık 7,8 Milyar Euro olarak açıklanmıştır. Açıklanan toplam tutarın yaklaşık 2,4 Milyar Euro'luk kısmı borsa kontrollü izin verilen varlıklardan oluşurken, yaklaşık 5,4 Milyar Euro'luk kısmı ise daha önce borsa kontrolü amacıyla yetkilendirilmemiş yabancıların sahip olduğu varlıkları temsil ediyordu. Uygulama sonucunda kazanılan vergi tahsilatı ise 45,4 Milyon Euro olarak açıklandı (Prastowo, 2016).

Güney Afrika'da uygulanan vergi affı şu nedenlerle başarılı kabul edildi: ilk olarak, hükümet tüm Güney Afrikalıların Kambiyo Kontrolü düzenlemesine ve herhangi bir vergilendirme konusuna itaat etmesini sağladı; ikincisi, hükümet halka Güney Afrika Gelir Hizmetleri ve Güney Afrika Rezerv Bankası'nın Döviz Kontrol Departmanı'nda Güney Afrika'nın denizaşırı ülkelerde kurtarılan ulusal varlıklarını kontrol etme yetkisi verdi; ve üçüncüsü, hükümet vergi mükelleflerinin yabancı varlıklarının ülkelere geri gönderilmesini kolaylaştırdı ve gelecekteki vergi gelirini iyileştirdi.

Güney Afrika hükümeti tarafından uygulanan varlık barışı programı sonucunda ülke vatandaşlarının gizli tuttıkları varlıkları beyan etmeleri ve beyan sonucunda karşılaştıkları vergisel yükümlülükleri yerine getirmeleri, vergi uyumunu olumlu şekilde etkilemiştir. Mükellefler vergi uyumsuzluğu hallerinden program kapsamına girerek kurtulma fırsatı bulmaktadır. Sonuç olarak program ile vergiye gönüllü uyum artmış olup, mükelleflerin vergisel konulardaki hassasiyeti olumlu şekilde etkilenmiştir.

3.3.6. Avustralya Kıtasında Varlık Barışı Uygulamaları

Avustralya ekonomisinde son 20 yıldır, sürekli ve düzenli büyüme, düşük işsizlik, kontrollü enflasyon, çok düşük kamu borcu, güçlü ve dengeli finans sistemi görülmektedir. Yüksek istihdam, kesintisiz büyüme ve kişi başına düşen Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)'nın yüksek seviyelerde olmasıyla, refah seviyesi yüksek bir ülkedir. Avustralya sosyo-ekonomik açıdan bakıldığında vergi sistemini düzgün yönetebilen gelişmiş bir ülkedir. Avustralya, dolaysız vergi ağırlıklı, vergi tabanı geniş, sistemli bir vergi yapısına sahiptir.

Avusturalya 2009 yılında gönüllü bir açıklama programı başlatmıştır. Program ile vergi mükelleflerini, cezaların azaltılması veya ortadan kaldırılması karşılığında, vergi beyannamelerinde yapılan geçmiş hataları gönüllü olarak açıklamaya teşvik etmek amaçlanmıştır. Gönüllü açıklama programı mal ve hizmet vergisinin yanı sıra gelir vergisi içinde geçerlidir. Vergi mükellefleri, vergi beyannamelerinde tutarları beyan etmemeleri nedeniyle cezaya tabi olacaktır. Avusturalya’da temel ceza miktarı eksiklik tutarının %25’i ile %75’i arasında değişkenlik göstermektedir. Beyan etmemenin kazara mı yoksa başka şekilde mi olduğuna bağlı olarak ceza miktarı da arttırılabilir veya azaltılabilmektedir.

Avustralya Vergi Dairesi’ne göre, vergi mükellefinin bir denetimin bildirilmesinden önce gönüllü olarak bir eksiklik tutarını komiserlere açıkladığı durumda, temel ceza tutarı; Eksiklik tutarının 1000 AUD veya daha fazla olduğu durumlarda yüzde 80 oranında, eksiklik miktarının 1000 AUD’dan az olduğu durumlarda sıfır oranında azaltılabilmektedir. Vergi mükellefinin dürüst bir hata yapması ve vergi denetiminin bildirilmesinden önce gönüllü olarak açıklama yapması durumunda Komiser, politika gereği cezayı tamamen kaldırabilir.

Hükümetlerin vergi aflarının dünya çapında arttığı bir dönemde Avustralya’da mücadeleye katılmıştır ve vatandaşlarına offshore banka hesaplarıyla ilgili ödenmemiş vergi yükümlülükleri hakkında gönüllü olarak bilgi verme fırsatı sunmuştur. Avustralya Vergi Dairesi, 18 Temmuz 2007’de, Avustralya dışında yürütülen bankacılık ilişkileri olan veya bu ilişkilerden yararlanan bireyleri ve kuruluşları vergi işlerini uzlaştırmaya teşvik etmek ve onlara yardımcı olmak üzere tasarlanmış bir girişim duyurdu. Bu girişime Açık Deniz Gönüllü Açıklama Girişimi adı verilmektedir. İkinci olarak ise 30 Kasım 2009’da Avustralya Vergi Dairesi yenilenmiş Offshore Gönüllü Bilgilendirme Girişimi adı verilmiştir. Çıkarılan gönüllü ifşa programları ile Avustralya Vergi Dairesi, açıklanmayan offshore geliri (sermaye kazançları dahil) olan veya uluslararası işlemlerle ilgili olarak aşırı kesinti talebinde bulunan Avustralyalı vergi mükellefleri üzerindeki odağını artırma eğilimi göstermiştir.

Avustralya Vergi Dairesi, Offshore Gönüllü Açıklama Girişimi kapsamında, ödenmemiş vergi konularını gönüllü olarak açıklayan kişi ve kuruluşlara yönelik indirimler uygulanacağını açıklamıştır. Bu durumda, Avustralya Vergi Dairesi’nin kendilerine bir denetim bildiriminde bulunmasından önce gönüllü olarak öne çıkan hak sahibi vergi mükellefleri, azaltılmış eksiklik cezası alacaktır. Avustralya Vergi Dairesi Komiseri Chris Jordan, Offshore Gönüllü Açıklama Girişiminin vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma, kaçakçılık veya diğer ciddi suçlarını azaltılabileceğini söyledi. Denetimden önce veya denetim sırasında gönüllü olarak yapılan bir açıklama, idari cezaları sırasıyla yüzde 80 veya yüzde 20 oranında azaltabilir.

Ek olarak, bilgi gönüllülerine Offshore Gönüllü Açıklama Girişimi programı aracılığıyla genel menfaat imtiyazları da sunulmaktadır. Offshore Gönüllü Açıklama Girişimi, cezaları yüzde 10'a düşürebilir, faiz indirimleri sağlayabilir ve offshore gelir ihmalinden kaynaklanan olası cezai kovuşturma riskini yönetebilir. Avustralya Vergi Dairesi'ne göre, gönüllü açıklama, özel bir karar uygulamasının kısıtlamalarına ve itiraz sınırlamalarına sahip olmayan bir vergi riskini yönetmek için Avustralya Vergi Dairesi ile uzlaşma görüşmeleri veya iletişim başlatmanın bir yoludur. Avustralya Vergi Dairesi, yalnızca fon akışından, mülkiyetten veya vergi açığından doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen kuruluşların değil, tüm yabancı varlıkların ve yabancı kuruluşların tam olarak açıklanmasını şart koşmaktadır.

Offshore Gönüllü Açıklama Girişimi ayrıca vergi mükellefinin, denizaşırı varlıkların, yapıların veya ilgili kuruluşların kurulması, sürdürülmesi veya değiştirilmesi konusunda yardım eden veya tavsiye veren danışmanların isimlerini vermesini de gerektirir.

Offshore Gönüllü Açıklama Girişimi, offshore faaliyetlerinden elde edilen gelir vergisiyle sınırlıdır. Buna göre, yurt içi gelir vergisi ve diğer vergilere ilişkin açıklamalar, olağan gönüllü açıklama kurallarına tabidir. Offshore ifşanın yurt içi vergi sonuçları doğurabileceği durumlarda (temettü veya stopaj vergisi yükümlülükleri gibi), olağan gönüllü ifşa kuralları uyarınca eş zamanlı bir ifşa da yapılabilir.

Avustralya 2007 ve 2009'da vergi afları başlattı. Avustralya Vergi Dairesi'ne göre, bireylerin gönüllü olarak beyanda bulunmaları ek bir Avustralya Doları yaratmıştı. Haziran 2010 itibarıyla 7 milyon gelir elde edildi. Sonuç olarak Avustralya'daki vergi afları ve VDP'ler, hükümetin topladığı geliri artırarak önemli bir rol oynadı. Bu programlar, vergi sistemindeki boşluklar hakkında bazı bilgiler sağladığı için Avustralya'daki vergi sistemlerini iyileştirmiştir. Offshore Gönüllü Açıklama Programları gibi aflar uyumu artırdı ve dolayısıyla vergi listelerine daha fazla vergi mükellefi eklendi. Sonuç olarak Avustralya hükümeti tarafından uygulanan varlık barışı ve gönüllü uyum programı, daha önce vergiye uyum sağlamayan mükelleflerin vergisel yükümlülükleri

Uzun vadeli maliyet ise çok fazla affın, vergi ödememekle paçayı kurtaran büyük bir azınlığın varlığı konusunda halkı uyarması nedeniyle başkalarının vergi ödeme isteğini baltalamasıdır. Tekrarlanan aflar, Avustralya Vergi Dairesi tarafından 1988'de toplanan miktarı önceki yıllara kıyasla 20 milyon AUD'ye kadar düşürdü. Avustralya bireyler tarafından yapılan açıklamalar ile, Haziran 2010 itibarıyla ilave 301,7 Milyon AUS doları gelir elde edilmiştir.

3.4. UYGULAMA SIKLIKLARINA GÖRE ÜLKELERİN VARLIK BARIŞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.4.1. Vergi Aflarını Az Uygulayan Ülkelerin Değerlendirilmesi

Dünyada varlık barışı uygulamasına tek sefer başvuran ülkeler az uygulayan ülkeler olarak değerlendirilmiştir. Bu ülkelere örnek olarak; Kanada, Brezilya, İtalya, Nijerya, Güney Afrika Endonezya ve Avusturalya gösterilebilir. Varlık barışı tüm ülkelerde temel amaç olarak, gizli varlıkların ekonomiye kazandırılması olarak gösterilebilmektedir. Ek olarak varlıklarını vergi cennetlerinde tutan mükelleflerin kayıt altına alınması ve vergi uyumlarının arttırılması hedeflenmektedir.

Genel bir ifade ile varlık barışının az uygulanması, ülkelerin uygulamayı bir maliye politikası olarak uyguladığı ve temel amacın gizli varlıkların ortaya çıkarılması olduğunu söylemek mümkündür. Bunun aksine varlık barışını sık uygulayan ülkeler genel olarak ekonomideki anlık daralmaları engellemeyi ve ekonomiye nakit girişini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu açıklamanın aksine varlık barışını tek sefer uygulayan ülkelere biri olan Brezilya’da uygulanan varlık barışının temel amaçları; mükelleflerin sahip oldukları vergi uyum seviyelerinin yükselmesi, ekonomik sıkıntılar yaşayan eyalet yönetimlerinin rahatlatılması, acil nakit ihtiyacının sağlanması ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için gerekli olan finansmanın sağlanmasıdır. Brezilya, affı uyguladığı 2016 yılında ekonomik kriz yaşamakta, farklı uygulamalar ile krize çözüm yolu aramaktadır. Varlık barışı uygulaması ise bu çözüm yollarından bir tanesi olarak denenmiştir. Uygulama sonucunda elde edilen varlıklar ve mükelleflerin gönüllü olarak vergiye uyum sağlamaları hükümet tarafından başarılı olarak kabul edilmiştir.

Diğer taraftan Brezilya hükümeti tarafından uygulanan varlık barışında diğer ülkelerden farklı olan bir durum bulunmaktadır. Kanun kapsamında gizli varlıkların beyan edilmesi konusunda başka hiçbir ülkede bulunmayan bir uygulama yer almaktadır. Kanun kapsamında Brezilya’da yer alan siyasilerinde varlıklarını beyan edebilmelerine olanak tanınmıştır. Burada tartışma konusu olan durum mükellefler tarafından siyasilerinde varlıklarını gizliyor olduğu gerçeği farklı olarak algılanabilmekte, mükelleflerin vergi uyumunun azalmasına neden olabilmektedir. Ülkeyi yöneten insanların sahip oldukları varlıkları gizliyor olması, ülkedeki vergi sisteminin etkin olmamasını ve cezaların caydırıcılığının tartışılmasını gündeme getirmiştir.

İtalyan hükümeti farklı bir uygulama olarak ülkeleri beyaz ve kara liste olarak sınıflandırmıştır. Bu sınıflandırma, mükelleflerin varlıklarının hangi ülkelerde bulunduğu dair farklı yaptırımlar ve avantajlar içermektedir. Beyaz liste olarak adlandırılan listede İtalya hükümeti ile vergisel konularda bilgi alışverişi anlaşmaları bulunan ülkeler bulunmaktadır. Bu ülkelerdeki varlıkların yerli ekonomiye kazandırılması konusunda mükelleflere zaman açısından avantaj sağlanmaktadır. Diğer taraftan kara listede ise İtalyan hükümeti ile bilgi alışverişi olmayan ülkeler bulunmaktadır. Bu ülkelerde bulunan varlıkların beyanı daha kısıtlı sürelerle sınırlandırılmıştır. Burada amaç varlıkların kaynağı konusunda bilgi edinebilme imkanındır. Yapılan anlaşmalar sonucunda yurt dışındaki gizli varlıklar hakkında beyaz listedeki ülkelere bilgi edinme olasılığı yüksektir. Böyle bir durumda mükellefler için yılların kapsamı arttırılabilmektedir. Ek olarak varlıklar üzerine uygulanan vergi ve ceza oranları iki listeye göre farklılık göstermektedir. Avantajlı olan kesim yine varlıkları beyaz listedeki ülkelere olan mükelleflerdir.

Ülkeler arasında uygulamanın vergisel boyutunda farklılıklar bulunmaktadır. Bazı ülkeler hiç vergi almazken, bazıları düşük oranlı vergi almakta, bazıları ise yüksek oranlı vergilendirme yapmaktadır. Uygulamanın az uygulandığı ülkelere bakıldığında, vergi almayan ülke olmadığı görülmekte, tüm ülkelerde vergi alınmaktadır. Vergi oranları bakımında en az oranda vergi alınan ülke Güney Afrika'dır. Diğer taraftan Brezilya, İtalya ve İsviçre'de beyan edilen varlıklar üzerinden alınan vergi oranları yüksektir. Vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerin varlıklarını beyan etmeleri konusunda çekimser davranmalarına neden olabilmektedir. Bu durum vergi uyumunun azalması sorununu ortaya çıkarabilmektedir. Vergilemede adalet açısından vergi ve ceza oranlarının yüksek olması doğru olan uygulamadır. Vergi ve ceza oranlarının düşük olması, vergi uyumu yüksek mükelleflere yapılan bir haksızlık olarak nitelendirilebilir.

Varlık barışı uygulaması ile yurt dışındaki faaliyetler sonucunda elde edilen varlıklarında beyan edilmesi mümkündür. Mükelleflerin yurt dışındaki faaliyetlerini sonucu elde ettiği gelirlerin yasal yollar ile mi yoksa yasadışı yollar ile mi kazanıldığı önemli bir etmen olarak karşımıza çıkmaktadır. Varlıkların yasadışı yollar ile elde ediliyor olması varlık barışının kara para aklama kavramına hizmet etmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Ülkeler açısından bu durumun önüne geçilmesi uygulama tercihi ile belirlenmektedir. İtalya, Nijerya ve İsviçre gibi ülkeler mükelleflerin beyan ettikleri varlıkların kaynağı üzerinde herhangi bir inceleme yapılmayacağını kanun ile güvence altına almışlardır. Ülkelerin bu kararı almasının sebebi olarak mükelleflerin teşvik edilmesi ve kanun kapsamında elde edilecek gelirin arttırılması gösterilebilmektedir. Bunun aksine bu durumun yurtdışındaki yasadışı uygulamalar

sonucunda elde edilen varlıkların resmi yollar ile aklanması riskini ortaya çıkardığı bir gerçektir.

Kanada hükümeti, varlık barışını tek sefer uygulayan diğer ülkelerden farklı olarak gizli tutulan varlıkların beyan edilmesi sırasında geçerli bir açıklama şartı uygulamaktadır. Mükellefler tarafından gizli tutulan varlıklar, af kapsamında beyan edilmekte ve kayıt altına alınmaktadır. Kanada hükümeti, mükelleflerin varlıklarını kanun kapsamında beyan edebilmeleri için varlıklarını neden gizli tuttuklarını veya daha önce neden beyan etmediklerini ortaya koyan mantıklı bir açıklama yapma şartı aramaktadır. Mükelleflerin varlıkları keyfi olarak gizledikleri durumlarda kanun kapsamından faydalanmaları mümkün olmamaktadır. Diğer taraftan gizli varlıklar üzerinde herhangi bir vergi incelemesi olması durumunda, bu varlıkların af kapsamında beyan edilmesi mümkün değildir.

İsviçre hükümeti varlık barışını tek sefer uygulayan ülkelerde yer almasına rağmen farklı bir durum içermektedir. Hükümet tarafından 2010 yılında çıkarılan varlık barışı tek uygulama olarak karşımıza çıkmakta fakat uzun yılları kapsamı nedeniyle sürekli olarak nitelendirilebilmektedir. Varlık barışı 2010 yılında mali sisteme eklenmiş ve mükelleflerin diledikleri zaman af kapsamında varlıklarını beyan etmeleri mümkün hale gelmiştir. Uygulamanın amacı ekonomideki sıkıntıların geçici çözümlerinin aksine uygulamayı bir sistem olarak benimsemek ve sürekli olarak uygulanabilir hale getirmektedir. Uygulamanın sürekli olması bazı problemleri gündeme getirmektedir. Mükellefler açısından gizli varlıkları sürekli olarak beyan edilebiliyor olması vergi uyumunun azalmasına neden olmaktadır. Mükelleflerin gizli varlıklarını ortaya çıkarmak için bir yaptırım ile karşılaşmıyor olması varlıklarını gizlemeye devam etmelerine neden olabilmektedir. Bu durum varlık barışı uygulamasının etkinliğinin azalmasına neden olabilmektedir. Diğer taraftan varlık barışı programının kalıcı olması İsviçre'nin vergi cenneti haline gelmesine ve kendi mükellefleri dışında yabancı mükelleflerinde varlıklarını İsviçre bankaları veya aracı kurumlarında tutmalarına olanak sağlamaktadır.

Hükümetlerin varlık barışı uygulamasının başarıya ulaşması için farklı şekillerde desteklenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bahsedilen destekleme vergisel avantajlar ve caydırıcı anlaşmalar olarak da adlandırılabilir. Varlıklarını gizli olarak tutan mükelleflerin bu varlıkları ortaya çıkarmaları için itici bir güç olarak kullanılabilecek bir uygulamada korku verme ve caydırmadır. İsviçre hükümeti yabancı ülkeler ile yaptığı “çok taraflı otomatik bilgi alışverişi” anlaşmaları ile mükelleflerin gizli varlıklarını ortaya çıkarmaları için korkutma rolünü kullanmaktadır. Anlaşma gereği İsviçre ve diğer ülke vergi idareleri arasında bilgi alışverişi mümkün olmaktadır. Bu bilgi alışverişi sayesinde İsviçre hükümeti yurt dışında

bulunan vatandaşlarının gizli varlıkları hakkında bilgi sahibi olabilme imkânı bulmuştur. Varlıklarının ortaya çıkacağını öğrenen mükellefler yakalanma korkusu ile varlıklarını, af uygulaması kapsamında beyan etme yolunu seçmişlerdir. Bu durum İsviçre hükümeti açısından varlık barışı uygulamasının etkili bir uygulama olması sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Varlık barışı ülkeler açısından farklı amaçlarla kullanılabilen bir uygulama olarak kabul edilebilir. Varlık barışını az sıklıkla uygulayan ülkelerin ortak özelliği, uygulamayı anlık sıkıntıların çözümü olarak değil genel bir maliye politikası olarak çıkarmalarıdır. Uygulama ile elde edilmek istenen temel amaç vergi uyumunun arttırılması ve gizli varlıkların milli ekonomiye kazandırılması olarak söylenebilir. Uygulamanın sıklıkla yapılmıyor olması mükellefler açısından tek bir fırsat olarak değerlendirilmesine ve gizlenen varlıkların beyanı konusunda gönüllü olarak harekete geçilmesine sebep olabilmektedir. Mükellefler açısından geçmişte yerine getirmedikleri vergisel yükümlülükleri gerçekleştirebilmek için tek bir şansın varlığı, hem geçmiş hatalarını ve eksikliklerini düzeltmek hem de vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek için bir fırsat olarak algılanmaktadır. Bu psikoloji ile mükellefler gönüllü olarak program kapsamına girmektedir. Uygulama sonucunda mükelleflerin sahip oldukları vergi uyumsuzluğu durumu aşılmış olmakta, toplumsal vergi uyumu artış göstermektedir. Sonuç olarak varlık varışı ve benzeri uyum programları az sıklıkla uygulayan ülkeler, mükelleflerin bu duruma göre aksiyon almasından dolayı vergi uyumunun arttırılması konusunda daha fazla fayda sağlamış olacaktır.

3.4.2. Vergi Aflarını Sık Uygulayan Ülkelerin Değerlendirilmesi

Dünyada varlık barışını sıklıkla uygulayan ülkelere örnek olarak; Türkiye, Hindistan, İsviçre, ABD, Arjantin, Rusya ve Hollanda gösterilebilmektedir. Bu ülkelerde karar alıcılar vergi aflarına sıklıkla başvurmaktadır. Uygulanan vergi aflarının çoğunun içerisinde varlık barışı yer almaktadır. Varlık barışını sıklıkla uygulayan ülkeler açısından programın hedefi farklılıklar gösterebilmektedir. Fakat genel olarak varlık barışı uygulaması sayesinde ekonomiye kaynak girmesi ve ekonomik hareketlenmenin sağlanması amacıyla bahsetmek mümkündür.

Varlık barışını sık uygulayan ülkelerde olan; Türkiye, Rusya ve Hindistan için temel amaç ekonomik kriz dönemlerinden kurtulmak ve acil nakit ihtiyacını karşılamaktır. Üç ülke içinde ortak sorun ekonomideki mali açıktır. Afların sık uygulanmasındaki amaç ekonomide mevcut olan mali açığın kapatılmasıdır. Bahsedilen ülkeler ekonomik anlamda sıkıntılar yaşanan

dönemlerde varlık barışı uygulaması ile yeni bir kaynak yaratma amacıyla hareket etmektedirler. Varlık barışı bir maliye politikası aracı olarak değil anlık ihtiyaçların karşılanması amacıyla kullanılmaktadır. Getirilen kaynakların kaynağı incelenmemekte amaç doğrudan ülkeye getirilmesi olarak belirlenmektedir.

Diğer ülkelerin aksine Rusya'da ilk varlık barışı uygulamasından beyan edilen varlıkların kaynağına ilişkin inceleme yapılmıştır. Hükümet açısından varlıkların hangi yollar ile elde edildiğinin araştırılması uygulamanın başarısını doğrudan etkilemiştir. Rusya hükümeti uyguladığı ilk varlık barışında başarılı bir sonuç elde edememiştir. Bunun nedeni kanunda yer alan bazı konulardaki eksiklikler olarak açıklanmıştır. İlk uygulamada beyan edilen varlıklar üzerinde bir vergi incelemesi yapılmayacağına dair bir açıklama bulunmamaktadır. Mükellefler kendilerini güvende hissetmediklerinden dolayı varlıklarını beyan etme konusunda çekingen davranmışlardır. Sonraki uygulamalarda ise kanun içerisine varlıklarının kaynağının incelenmeyeceği eklenmiştir. Mükelleflere vergilen bu güven sonucunda beyan edilen varlık tutarında artış meydana gelmiştir. Ortaya çıkan artış sayesinde ekonomik kriz dönemi ve nakit ihtiyacı desteklenmiştir.

Hollanda uygulamalarına bakıldığında mükellefleri varlıkların gönüllü beyanı konusunda teşvik etmek amacıyla benzer teşvikler yapılmaktadır. Varlık barışı için belirtilen süre eşit sürelerde ayrılmış ve mükelleflerin hangi süre zarfında beyan ettiği karşılaşacakları vergi ve ceza oranlarının belirlenmiştir. Varlık barışı uygulaması ilk çıktığında varlıklarını beyan eden mükellefler düşük vergi oranları ile karşılaşırken, uygulamanın son günlerinde varlıklarını beyan eden mükellefler daha yüksek vergi oranları ile karşılaşmaktadır. Burada amaç mükellefleri varlıklarını beyan etmeleri açısından teşvik etmek ve uygulama kapsamına en kısa sürede alabilmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin vergi uyumunu arttırmak açısından kanun kapsamına erken girmelerini teşvik etmek toplumsal vergi uyumunu sağlamak açısından da avantaj sağlamaktadır.

ABD ve Hollanda hükümetleri varlık barışına sıklıkla uygulanan vergi affı kanunları içeriğinde yer vermişlerdir. İki ülkenin ortak özelliği varlık barışını belirli bir süre sadece af kanunları ile uygulamaları, sonrasında ise sürekli hale getirmeleridir. Varlık barışı ilk olarak dönem çıkarılan af kanunları ile uygulanmıştır. Varlık barışı ABD'de 2012 yılında çıkarılan uygulama ile sürekli hale getirilmiştir. Günümüzde halen mükellefler diledikleri zaman varlık barışı kapsamında gizli varlıklarını beyan etme hakkına sahiptir. Diğer taraftan Hollanda da ise varlık barışı 2002 yılı ile 2018 yılları arasında sürekli olarak uygulama alanı bulmuştur. Yıllar itibarıyla farklı vergi oranları belirlenerek beyan edilen varlıklar üzerinden vergi tahakkuk ettirilmiştir. Varlık barışı programının sürekli olarak uygulanabilir olması bazı sorunları

beraberinde getirmektedir. Mükellefler açısından gizledikleri varlıklarını beyan etme konusunda bir süre riskinin olmaması rahat davranmaları ve varlıklarını gizlemeye devam etmeleri sorununu çıkarabilmektedir. Bu rahatlama varlık barışı veya gönüllü uyum programının kısa vadede vergi uyumu üzerinde çok etkili olmamasını sorununu ortaya çıkarmaktadır. Diğer taraftan ABD gibi gelişmiş bir ekonomiye sahip ülkede gönüllü uyum programına sürekli olarak erişilebilir olması, mükelleflerin diledikleri zaman vergiye uyum sağlamak konusunda hareket edebilmelerine imkân sağlamaktadır. bu avantajlı durum vergi uyumunun sürekli olarak artmasına sebep olacağı gibi, mükelleflerin varlıklarını gizlemeye devam etmelerine de sebep olabilecek yapıdadır.

Varlık barışı uygulanan ülkelerin çoğunda beyan edilen varlıklar üzerinden vergi tahakkuk ettirilmiştir. Burada amaç varlıkların beyan edilmemesinin bir maliyeti ve yaptırımı olarak mükellefleri cezalandırmak ve vergilemede adaleti sağlamaktadır. Bunun aksine Türkiye ve Arjantin uygulamalarında mükelleflerin karşılaştıkları vergi yükünden kurtulmaları mümkündür. Türkiye ilk uygulamalar vergili olarak çıkmıştır. Son uygulamalarda ise varlıkların beyanı sırasında tahakkuk ettirilen vergiler, beyan edilen varlıkların belirli bir süre banka veya aracı kurumlarda tutulması durumunda iade edilmektedir. Benzer şekilde Arjantin hükümeti tarafından uygulanan varlık barışında da beyan edilen varlıkların beş yıl boyunca özel hazine tahvilleri veya yerli yatırım fonlarında tutulması durumunda tahakkuk eden vergi iade edilmektedir. Benzer şekilde Hollanda’da uygulanan sürekli varlık barışının belli dönemlerinde vergi oranları karar alıcılar tarafından sıfır olarak belirlenmiştir. Burada amaç mükelleflerin varlık barışı uygulamasına maliyet olmadan katılmasını teşvik etmektedir. Vergi olmayan bu dönemlerde beyan edilen varlıkların miktarında çok büyük artışlar meydana gelmiştir.

ABD, Hollanda ve Rusya varlık barışı programını destekleyen farklı uygulamalar ile etkinliği ve verimliliği arttırmayı hedeflemektedir. Bu uygulamalara örnek olarak diğer ülkeler ile yapılan mali bilgi alışverişini gösterebiliriz. Bahsedilen devletler özellikle vergi cenneti ülkelerden olan İsviçre ile yapılan karşılıklı bilgi alışverişi anlaşmaları ile mükelleflerin ülke dışında tuttıkları gizli varlıklarını tespit etmek açısından avantajlı bir ortam yaratmayı hedeflemektedir. Yurt dışında tutulan gizli varlıklar hakkında bilgi sahibi olan hükümetler, mükelleflere daha kolay baskı uygulamakta ve yaptırım gücünü elde etmektedir. Ülkelerin yaptığı bilgi alışverişi anlaşmalarından sonra mükellefler, gizledikleri varlıkların ortaya çıkacağı korkusu ile varlık barışı uygulamasına başvurarak gönüllü beyan yolunu seçmektedirler.

Varlık barışını sık uygulayan ülkeler değerlendirildiğinde genel olarak mükelleflerin varlıklarını vergi cenneti ülkelerde tuttukları sonucu ortaya çıkmaktadır. Varlık barışı uygulaması ile mükelleflerin gönüllü olarak sahip oldukları ve gizledikleri kazançlarını ortaya çıkarmaları durumu, vergi uyumsuzluğu durumundan vazgeçerek vergiye uyum sağlamayı tercih etmeleri olarak açıklanabilmektedir. Bu artışa ek olarak beyan edilen varlıklar devletler açısından ek bir finansman kaynağı oluşturmaktadır. Mükellefler açısından gizledikleri varlıklar yüzünden yakalanma korkusu gibi psikolojik korkular varlık barışı uygulaması ile ortadan kalkabilmektedir. Program ile üzerindeki psikolojik yüklerden kurtulan mükellefler bir daha aynı duruma düşmemek için vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeye özen gösterebilmektedir. Sonuç olarak vergi uyumunda artış meydana gelmektedir.

Ülkeler tarafından varlık barışı ve benzer uyum programlarının sık uygulanıyor olması genel olarak vergi uyumunu arttırmasının yanında, artışın şiddeti de önemli olmaktadır. Ülkelerin uyguladıkları açıklama programlarının sık uygulanması mükellefleri için varlıklarını açıklama avantajını sürekli olarak kullanabilecekleri düşüncesine sahip olmalarına neden olmaktadır. Bu psikoloji ile mükellefler için programın caydırıcılık seviyesi azalmaktadır. Varlıkların açıklanması konusunda bir caydırıcılık ile karşılaşmayan mükellefler, varlıklarını beyan etmeyi erteleyebilmektedir. Bu durum kısa vadede varlık barışı programının vergi uyumu üzerinde çok etkili olmamasını ve küçük avantajlar yaratmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak ülkeler uyguladıkları varlık barışı programları sonucunda vergi uyumunun artış göstermesinin yanından, programın sık uygulanması elde edilecek etkinliğin azalmasına neden olmaktadır.

SONUÇ

Devletin kamu harcamalarını finanse etmek ve toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmek amacıyla gelire ihtiyacı vardır. Devlet açısından en önemli sürekli ve temel gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devlet ile mükellefler arasındaki vergi ilişkisinin şekli kanunlar ile belirlenmektedir. Mükellefler ekonomik faaliyetlerinden doğan vergi ödevlerini kanunda belirtilen şartlara ve oranlara uygun olarak ödemek zorundadırlar. Mükelleflerin kanundan doğan vergi ödevlerini yerine getirme istekleri ekonomik ve psikolojik durumlarına göre değişiklik göstermektedir. Mükelleflerin vergi ödevlerine yerine getirme istekleri vergi uyumu olarak adlandırılmaktadır. Vergi uyumunun yüksek olması mükelleflerin vergi ödeme gayretinin yüksek olması durumunu ifade ederken vergi uyumunun düşük olması mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmek konusunda çekingen davranmalarını ifade etmektedir.

Ülkeler açısından en önemli finansman kaynağının vergiler olması, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemesi durumunda çeşitli vergi cezaları ile karşılaşmalarına neden olmaktadır. Devletler vergi ceza uygulamaları ile vergi ödememe konusundaki caydırıcılığı arttırmayı hedeflemekte ve kaynaklarını güvence altına almayı amaçlamaktadır. Vergilerin devletler açısından önemli bir gelir kaynağı olması nedeniyle mükelleflerin vergi borçlarını ödemedikleri durumlarda, ödenmeyen borçların en azından bir kısmının tahsil edilmesi amacıyla çeşitli uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Vergi ceza ve borçlarını ortadan kaldırarak en önemli uygulamalardan biri vergi aflarıdır. Devletler vergi afları ile tahsil edilemeyen vergi alacaklarının en azından bir kısmını tahsil etmeyi amaçlamaktadır.

Vergi afları, mükelleflerin idare ve hukuki yaptırımlar ile karşılaşmadan vergi borçlarını ödemelerine imkân sağlamaktadır. Devletler tahsil edemedikleri vergi alacağını vergi afları sayesinde yeniden yapılandırmakta, gecikme zam ve faizlerini ortadan kaldırarak vergi asıllarının ödenmesine fırsat tanımaktadır. Bu şekilde devletler vergi afları ile hem tahsil edilmesi imkânsız hale gelmiş eski kamu alacaklarının hazineye kazandırılmasını sağlamak hem de kamu harcamalarını için gerekli olan ve sürekli artış gösteren finansman ihtiyacını karşımayı hedeflemektedir.

Ülkeler ekonomi politikaları ve gelişmişlik düzeylerine göre farklı sıklıklarda vergi aflarına başvurmaktadır. Türkiye vergi affı uygulamalarına sıklıkla başvuran ülkeler arasında yer almaktadır. Ülkemizde Cumhuriyet döneminden bugüne kadar toplamda 36 adet af çıkarılmıştır. Neredeyse her üç yılda bir getirilen vergi affı uygulamaları ile mükelleflere çeşitli avantajlar sağlanmıştır.

Vergi affı uygulamalarından biri olan varlık barışı programı ülkemizde 2003, 2008, 2013, 2016, 2018 ve 2023 yıllarında çıkarılan vergi affı kanunları içerisinde uygulamaya konulmuştur. Program çıkarılma amacı olarak, kamu maliyesi ve devlet yatırımları için kaynak sağlanması, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini ve vergi uyumunun artırılmasını hedeflemektedir. Varlık barışı, kişilerin yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları gibi ekonomik değerlerin, nereden kazanıldığına bakılmaksızın milli ekonomiye kazandırılması veya kişilerin yurt içinde bulunan fakat resmi kayıtlarda yer almayan ekonomik değerlerin kayıt altına alınmasıdır.

Türkiye’de uygulanan varlık barışı programları mali etkinlik açısından şu şekilde değerlendirilmiştir. İlk olarak 2003 yılında 4811 Sayılı “Vergi Barışı Kanunu” ile uygulanan varlık barışı programı sonucunda toplamda 126,1 Milyon TL tutarından vergi tahsil edilmiştir. İkinci olarak 2008 yılında uygulanan 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” toplamda 48,2 Milyar TL’lik varlık beyan edilmiş, beyan edilen varlıklar üzerinden 1,6 Milyar TL vergi tahakkuk ettirilmiş, tahakkuk eden vergiden ise ancak 1 Milyar TL tutarında vergi tahsil edilebilmiştir. İkinci olarak 2013 yılında uygulanan 6486 Sayılı “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile varlık barışı kapsamında yaklaşık 69,8 Milyar TL’lik varlık beyan edilmiş, beyan edilen varlıklar üzerinden 1,4 Milyar TL tutarında vergi tahakkuk ettirilmiş, tahakkuk eden vergiden 209 Milyon TL tutarında vergi tahsil edilebilmiştir. Son olarak 2016, 2018 ve 2022 yılı uygulamalarının sonuçları henüz açıklanmadığından dolayı değerlendirme dışında tutulmuştur.

Ülkemizdeki varlık barışı programına benzer olarak diğer dünya ülkeleri tarafından uygulanan “gönüllü uyum”, “gönüllü ifşa” ve “gönüllü açıklama” programları bulunmaktadır. Uygulama hedefi açısından ülkeler arasında farklılıklar bulunmasına rağmen temel olarak kayıt dışı bulunan gizli varlıkların milli ekonomiye kazandırılması ve mükelleflerin vergi uyumunun artırılması amaçlanmaktadır. Ülkelerin varlık barışı uygulama amacını iki başlık altında toplamak mümkündür. İlk olarak özellikle gelişmiş ekonomilerin varlık barışı uygulamasındaki amaç kayıt dışı ekonomiyi ortadan kaldırarak vergilemede etkinliği sağlamaktır. Program ile mükelleflerin gizledikleri varlıkların sisteme dahil edilmesi hedeflenmekte ve optimal vergi hasılatı sağlanmaya çalışılmaktadır. Diğer taraftan ise ekonomik sorunlar yaşayan gelişmekte olan ekonomiler varlık barışını, içinde bulundukları buhran dönemlerinden kurtulmak amacıyla kullanmaktadır. Program kapsamında elde edilen varlıklar ile ekonominin içerisinde bulunduğu durumdan kurtulmak hedeflenmektedir.

Çalışmanın amacını varlık barışı ve vergi uyumu arasındaki ilişki oluşturmaktadır. Program konusu itibariyle, beyan edilmeyen ve gizlenen varlıkların ortaya çıkarılmasını ve kayıt altına alınmasını kapsadığından vergi uyumu ile doğrudan ilişki içerisinde olduğu söylemek mümkündür. Mükelleflerin varlıklarını beyan etmemesi nedeniyle oluşan düşük vergi uyumu, program kapsamında gizlenen varlıkların beyan edilmesi sonucunda artış sağlamaktadır. Mükellefler için geçmişlerini temizlemek için bir fırsat olan varlık barışı uygulaması, geçmiş dönemde yerine getirilmeyen sorumlulukların telafi edilmesine ve gelecekte karşılaşılabilecek vergi ödevlerini gerçekleştirmek konusunda hevesli olunmasına sebep olmaktadır. Bu durum program öncesinde mevcut olan vergi uyumu seviyesinin, program sonrasında artmasına neden olmaktadır.

Varlık barışı ve gönüllü uyum programının ülkeler açısından uygulanma sıklığı, mükelleflerin vergi uyumunda meydana gelen değişikliği doğrudan etkilemektedir. Programın sık uygulandığı ülkelerde mükellefler, benzer programların sürekli olarak kendilerine fırsat yaratacağını düşündüğünden varlıklarını beyan etme konusunda çekimsen davranabilmektedir. Bu durum programın vergi uyumu konusunda etkin olmaması sonucunu doğurmaktadır. Diğer taraftan varlık barışı ve diğer benzer programların az sıklıkla uygulandığı ülkelerde mükellefler bu programları bir fırsat olarak görmekte ve gönüllü olarak uyum sağlamayı tercih etmektedir. Sunulan fırsattan bir daha yararlanamayacağını düşünen mükellefler, kanun kapsamında varlıklarını beyan etmekte ve beyanlarından doğan vergisel yükümlülüklerini yerine getirmektedir.

Çalışma ile mükelleflerin gizli varlıklarını kayıt altına almak için varlık barışı ve benzeri gönüllü uyum programlarına başvurmasını sonucunda mevcut olan vergi uyum seviyesinin artış gösterdiği ortaya çıkmaktadır. Varlık barışı programının başarılı olabilmesi için; uygulama öncesinde mali, ekonomik ve sosyal durumun dikkatli değerlendirilmesi; affın kapsamının ve süresinin iyi belirlenmesi; af sonrasında ekonomik adımların daha sık atılacağı ve vergi denetimlerinin daha da arttırılacağına dair mükelleflerin bilinçlendirilmesi; programın kısa süreli kaynak ihtiyacını karşılamak için değil, uzun dönemli ve mevcut sistemi iyileştirmek amacıyla çıkarılması; sık uygulamalar ile mükelleflerin vergi uyumlarını düşürülmemesi, aksine az uygulanarak daha bilinçli ve etkili şekilde değerlendirilmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- (2013, 12 04). DÜNYA: <https://www.dunya.com/ekonomik-veriler/varlik-barisi039ndan-105-milyar-lira-geldi-haberi-229619> adresinden alındı
- Alebeda, J., Ariffin, Z. Z., & Idris, K. M. (2011). Determinants Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria. *Internetal Research Journal of Finance and Economics*, 124-135.
- Aliyu, A., Sani, A. B., Musbahu, A., & Bakare, T. (2019). Effect of Voluntary Assets and Income Declaration Scheme (Vaids) on Tax Compliance in Nigeria. *Unilag Journal of Business*, s. 12-25.
- Alm, J. (1999). Tax Compliance and Administration. *Public Administration and Public Policy*, 741-768.
- Alm, J., & Martinez-Vazquez, J. (2007). Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. *George State University- Andrew Young School of Policy Studies, International Studies Program Working Paper*, 07-32.
- Alm, J., & Mckee, M. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 23-37.
- Alm, J., & Rath, D. M. (1998). *Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty*. GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper.
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 259-275.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, 818-860.
- Bagirzadeh, E. (2009). Eski Sovyet Cumhuriyetlerinde Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 16-24.
- Baselgia, E. (2023). The Compliance Effects of the Automatic Exchange of Information: Evidence from the Swiss Tax Amnesty. *EU Tax Observatory*.
- Benedek, D., Grote, M., Jackson, G., Markevych, M., Sofrona, L., & Waerzeggers, C. (2022). *Voluntary Disclosure Programs Design, Principles, and Implementation Considerations*. Washington DC: International Monetary Fund.
- Biberoğlu, E. (2006). Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu. *Yüksek Lisans Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Boulakia, J. D. (1971). Ibn Khaldûn: A Fourteenth Century Economist. *The Journal of Political Economy*, 1105-1118.
- Braithwaite, V., Schneider, F., Reinhart, M., & Murphy, K. (2002). Charting the Shoals of the Cash Economy. *Taxing Democracy*, 94-107.

- Braitwaite, V., & Ahmed, E. (2005). A threat to tax morale: The case of Australian higher education policy. *Journal of Economic PSychology*, 523-540.
- Bülbül, D. (2003). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri. *Yaklaşım Dergisi*, 207.
- Chung, J., & Trivedi, V. U. (2003). The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behaviour. *Journal of Business Ethics*, 133-145.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of :Individual Returns. *The Reciew of Economics and Statistics*, 363-373.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 214-228.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 171-187.
- Davos, K. (2008). Tax Evasion Behaviour and Demographic Factors: An Exploratory Study in Australia. *Revenue Law Journal*, 1-43.
- Demir, İ. C. (2008, 06 01). ABD VERGİ SİSTEMİ VE GELİR İDARESİ. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s. 275-297.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). (2001). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara.
- Devos, K. (2007). Measuring and Analysing Deterrence in Taxpayer Compliance Research. *journal of Australian Taxation* , 182-219.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi yayınları.
- Edlund, J., & Aberg, R. (2002). Social Norms and Tax Compliance. *Swedish Economic Policy Review*, 201-228.
- Elffers, H., & Hessing, D. J. (1997). Influencing The Prospects of Tax Evasion. *Journal of Economic Psychology*, 289-304.
- Erdağ, N. (2011, Aralık 16). *Torba Yasada %81 İle Rekor Tahsilât*. Nevzat Erdağ: <https://www.nevzaterdag.com/torba-yasada-%81-ile-rekor-tahsilat/> adresinden alındı
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2007). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law&Policy*, 102-120.
- Franzoni, L. A. (1996). Punishment and Grace: on the Economics of Permanent Amnesties. *Quaderni - Working Paper DSE*, 1-18.
- Franzoni, L. A. (2000). Tax Evasion and Tax Compliance. *Universty of Bologna* , 52-93.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2004, 9 30). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls adresinden alındı

- GİB. (2018). <https://www.gib.gov.tr/>: <http://www.gelirler.gov.tr/vergide-buyuk-yapilandirma-firsati-basladi>, adresinden alındı
- Graetz, M. J., Reinganum, J. F., & Wilde, L. L. (1986). The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory of Law Enforcement. *Journal of Law* , 1-32.
- Gravelle, J. G. (2009). Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *National Tax Journal*, 727-753.
- Hamm, J. L. (1995). *Income Level and Tax Rate as Determinants of Taxpayer Compliance: An Experimental Examination*. USA: Texas Tech Universty.
- Herekman, A. (1989). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Heyndels, B., & Smolders, C. (1995). *Tax Complexity and Fiscal Illusion*. Public Choise.
- Hinrichs, H. H. (1969). Oyun Teorisi ve Rasyonel Vergi Kaçakçısı. *Maliye Enstitüsü Konferansları* (s. 133-143). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Huda, M. K., & Hernoko, A. Y. (2017). Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges. *Asian Social Science*, 52-61.
- Internal Revenue Service. (2020, 06 11). *Foreign Financial Institutions or Facilitators*. www.irs.gov: <https://www.irs.gov/businesses/internationalbusinesses/foreign-financial-institutions-or-facilitators> adresinden alındı
- İpek, S., & Kaynar, İ. (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. *Yöentim ve Ekonomi Dergisi*, 173-190.
- Jackson, B., & Milliron, V. C. (2002). "Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects", in: *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy*. New York: Edited by: S: JAMES.
- James, S., & Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services* , 30.
- Jaramba, T. (2013). *Voluntary Disclosure Programmes And Tax Amnesties: An İnternational Appraisal*. Güney Afrika: Rhodes University.
- Johannesen, N., & Zucman, G. (2014). The End of Bank Secrecy? An Evaluation of The G20 Tax Haven Crackdown. *American Economic Journal: Economic Policy*, 65-91.
- Karl, S. J. (1995). The Earned Income Tax Credit: Participation, Comliance and Antipoverty Effectiveness. *National Tax Journal*, 47.
- Kellner, M. (2004). Tax Amnesty 2004/2005. An Appropriate Revenue Tool? *German Law Journey*, 339-346.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 210-225.
- Kirchler, E., Niemirowski, A., & Wearing, A. (2006). Shared Subjective Views, İntent to Cooperate and Tax Compliance; Similarities Between Australian Taxpayers and Tax Officers. *Journal of Economic Psychology*, 502-517.

- Kızılot, Ş., & Çomaklı, Ş. E. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*.
- Klosko, G. (1987). The Principle of Fairness and Political Obligation. *Ethics*, 353-362.
- Kornhauser, M. E. (2007). *Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers*. Taxpayer Advocate Service: http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kornhauser.pdf adresinden alındı
- Krause, K. (2000). *Tax Complexity: Problem or Opportunity?* Public Finance Review.
- Langenmayr, D. (2015). *Voluntary Disclosure of Evaded Taxes – Increasing Revenues, or Increasing Incentives to Evade?* Munich: CESifo Working Paper.
- Laufenburger, H. (1967). *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Tahlili*, (Çev: İsmail Hakkı Ülkmen). İstanbul: Sevinç Matbaası.
- Leenders, W., Lejour, A., Rabaté, S., & Riet, M. v. (2020, 10 8). Offshore Tax Evasion and Wealth Inequality: Evidence from a Tax Amnesty in the Netherlands. *CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis*, s. 1-38.
- Lerman, A. H. (1986). Tax Amnesty: The Federal Perspective. *National Tax Journal*, 325-332.
- Lewis, A. (1982). *The Psychology of Taxation*. Oxford: First Published.
- Luitel, H. S., & Sobel, R. S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 19-38.
- Malherbe, J. (2011). Tax Amnesties. *Kluwer Law International*, 73-78.
- Maliye Bakanlığı. (2011, Şubat). *6111 Sayılı Kanunun Getirdikleri*. <http://www.sgb.gov.tr/Dosyalar/6111%20Say%C4%B1l%C4%B1%20Kanunun%20Getirdikleri.pdf> adresinden alındı
- Martin, A. (2013). Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü-Maliye Anabilim Dalı.
- Mascheroni, D. M. (2016). Italian and Swiss voluntary disclosure policies: a critical comparative analysis. *Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft/Leibniz Information Centre for Economics*.
- Mason, R., & Calvin, L. D. (1978). A Study of Admitted Income Tax Evasion. *law*, 73-89.
- Milesell, j. L. (1986). Amnesties fot State Tax Evaders: The Nature of and Response to Recent Programs. *National Tax Journal*, 511.
- Ministry of Finance of India. (1997, 06 09). *VOLUNTARY DISCLOSURE OF INCOME SCHEME*. No.753, dated 10-6-1997 : <https://incometaxindia.gov.in/Communications/Circular/Others/910110000000000808/dtc44skp.htm> adresinden alındı

- Musgrave, R. A. (2004). *Kamu Maliyesi Teorisi* (Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay). Ankara: Asil Yayınları.
- Muter, B. N., & Mastar, P. (2012). *Sosyo-Psikolojik Yönleriyle Vergi Kaçakçılığı*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Özpehriz, N. (2005). Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler. *Vergi Dünyası*, 90-94.
- Posner, E. A. (2000). Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance. *Virginia Law Review*, 1781-1819.
- Prastowo, I. (2016). *Menimbang Manfaat Kebijakan Tax Amnesty*. Jakarta: Center for Indonesia Taxation Analysis.
- Resmi Gazete. (2003, 2 27). 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu. Resmi Gazete: 25033.
- Resmi Gazete. (2008, 11 22). 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun. Resmi Gazete: 27062.
- Resmi Gazete. (2011, 2 25). 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Resmi Gazete: 27857.
- Resmi Gazete. (2016, 8 3). 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun. Resmi Gazete: 29806.
- Resmi Gazete. (2018, 5 11). 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanun. Resmi Gazete: 30425.
- Resmi Gazete. (2022, 7 1). 7417 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Resmi Gazete: 31887.
- Reuters. (2017, Şubat 15). *Brazil Hopes to Lure Back Billions in Foreign Assets With Amnesty*. Americas: <https://www.voanews.com/a/brazil-foreign-assets-amnesty/3726793.html> adresinden alındı
- Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 150-169.
- Roth, J. A., Scholz, J. T., & Witte, A. D. (1989). *Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for Research*. Pennsylvania: University of Pennsylvania Press.
- Sandmo, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, 643-663.
- Schiau, L., & Moga, A. C. (2009). The Flat Tax Effects-Theoretical and Empirical Evidence in Western and Eastern European Countries. *Economic Science Series*, 343-348.
- Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

- Silvani, C., & Baer, K. (2000). Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlanması: Tecrübe ve İlkeler. *Türk İdare Dergisi*, 189-220.
- Soled, J. A. (2021). The IRS's Voluntary Disclosure Program: Need For Codification. *Georgia State University Law Review*, 958-998.
- Staff, R. (2016, Kasım 7). *Brazil raises 46.8 bln reais so far with amnesty program*. Reuters: <https://www.reuters.com/article/brazil-economy-repatriation-idINE4N19C020> adresinden alındı
- Şeren, G. Y., & Dedebek, E. (2013). Yeni Varlık Barışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun). *Social Science Journal*.
- TDK. (2017, 08 20). www.tdk.gov.tr adresinden alındı
- Torgler, B. (2002). "Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments". *Journal of Economic Surveys*, 657-683.
- Torgler, B. (2003). Tax morale : theory and empirical analysis of tax compliance. *Dissertation, der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften*,. Basel.
- Torgler, B. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity . *Journal of Economic Behaviour & Organization*, 81-109.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax :Morale*. UK: Edward Elgar Publishing Limited.
- Torgler, B., & Schneider, F. (2005). Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis. *Empirica*, 231-250.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Vergi Politikası* . İstanbul: Filiz Kitapevi.
- U.S. Government Accountability Office. (2014). *IRS's Offshore Voluntary Disclosure Program: 2009 Participation by State and Location of Foreign Bank Accounts*. Washington DC: GAO-14-265R.
- Us, V. (2004). *Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği*. Türkiye Ekonomi Kurumu.
- User, İ. (1992). Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı. *Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- User, İ. (1994). *Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Velez, J. L., & Tortarolo, D. (2022). *Revealing 21% of GDP in Hidden Assets: Evidence from Argentina's Tax Amnesty*. EU Tax Observatory.
- Vihanto, M. (2003). Tax Evasion and the Psychology of the Social Contract. *Journal of Socio Economics*, 111-125.
- Weiss, D. (1995). Ibn Khaldun on Economic Transformation. *International Journal of Middle East Studies*, 29-37.

- Wenzel, M. (2002). *Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field*. England: Ashgate Publishing Limited.
- Wenzel, M. (2004). The Social Side of Sanctions: Personal and Social Norms as Moderators of Deterrence. *Law and Human Behavior*, 547-567.
- Wenzel, M. (2005). Misperceptions of Social Norms About tax Compliance: From Theory to Intervention. *Journal of Economic Psychology*, 862-883.
- Wikipedia. (1997, December 31). *Voluntary Disclosure of Income Scheme*. Wikipedia: https://en.wikipedia.org/wiki/Voluntary_Disclosure_of_Income_Scheme adresinden alındı
- Yıldırım, G., Yılmaz, İ., & Akyl, Z. (2016, 11 28). *Yeniden Yapılandırma Sonuçları Açıklandı*. Anadolu Ajansı: <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/yeniden-yapilandirma-sonuclari-aciklandi/694476> adresinden alındı
- Yılmaz, G. A. (2006). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Zucman, G. (2013). The missing wealth of nations: Are Europe and the U.S. net debtors or net creditors. *Quarterly Journal of Economics*, 1321-1364.
- Кухмарь, К. (2022, Mart 14). TACC. <https://tass.ru/info/14059447> adresinden alındı