



CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI (SMMM) AÇISINDAN
VERGİ AFLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: SİVAS İLİNDE BİR
ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Ayşe EKER

Temmuz 2017

Sivas

CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI (SMMM) AÇISINDAN
VERGİ AFLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: SİVAS İLİNDE
BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Ayşe EKER

Tez Danışman



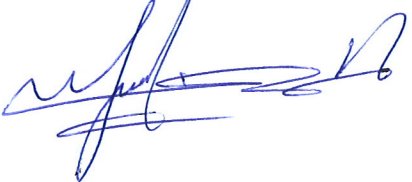
Doç. Dr. Mehmet DEMİR

Temmuz 2017

Sivas

KABUL VE ONAY

Üniversite: : Cumhuriyet Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : İşletme Ana Bilim Dalı
Bilim Dalı : İşletme Bilim Dalı
Tezin Başlığı : Muhasebe Meslek Mensupları (SMMM) Açısından Vergi Aflarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma
Savunma Tarihi : 16.07.2017
Danışmanı : Doç. Dr. Mehmet DEMİR

	Unvanı - Adı Soyadı	İmza
Jüri Başkanı	: Doç. Dr. Mehmet DEMİR	
Üye	: Doç. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Yüksel AYDIN	

Oy Birliği

Oy Çokluğu

Ayşe EKER tarafından hazırlanan Muhasebe Meslek Mensupları (SMMM) Açısından Vergi Aflarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma Bir Araştırma başlıklı tez, kabul edilmiştir./..../.....

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL
Enstitü Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

- 1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
- 2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
- 3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
- 4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

İmza

Ad SOYADI

Ayşe EKER



ÖNSÖZ

Danışmanım Doç. Dr. Mehmet DEMİR' e tez yazım sürecinde yaptığı katkı ve desteklerinden dolayı teşekkür ederim.

Anket çalışmasının sonuçlandırılmasında emeği geçen, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Anabilim Dalı Arş. Gör. Sait BARDAKÇI' ya teşekkür ederim.

Tezimin her aşamasında benden maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen aileme teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER	iii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
VERGİ KAVRAMININ GENEL KAPSAMI	3
1.1 Vergi İle İlgili Temel Kavramlar.....	3
1.1.1 Vergi Kavramı.....	3
1.1.2 Verginin Konusu	4
1.1.2.1 Vergiyi Doğuran Olay	4
1.1.2.2 Vergi İdaresi	5
1.1.2.3 Vergi Mükellefi.....	6
1.1.2.4 Vergi Sorumlusu	7
1.1.2.4.1 Meslek Mensuplarının Sorumluluğu.....	8
1.1.3 Verginin Matrahı	9
1.1.3.1 Matrah Çeşitleri	9
1.1.3.2 Matrah Belirleme Usulleri	10
1.1.3.2.1 Beyan Usulü.....	10
1.1.3.2.2 Karine veya Dış Göstergeler Usulü	11
1.1.3.3 Götürü Usul.....	11
1.1.3.4 İdarece Takdir Usulü	12
1.1.4 Vergi Teşviki.....	12
1.1.5 Vergi Muaflığı ve İstisnası.....	13
1.1.6 Vergilerin Aşamaları	13
1.1.6.1 Verginin Tarhı.....	14

1.1.6.2 Verginin Tebliği.....	14
1.1.6.3 Verginin Tahakkuku	15
1.1.6.4 Verginin Tahsili	16
1.2 Vergilemeye İlişkin Bazı Sorunlar	16
1.2.1 Vergi Yüğü	17
1.2.2 Vergiden Kaçınma.....	17
1.2.3 Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı.....	18
1.2.4 Vergi Borcunu Geciktirme	20
1.2.5 Vergi Harcaması.....	20
1.2.6 Vergi Maliyeti	21
1.2.7 Vergi Erozyonu	21
1.2.8 Vergi Bilinci	22
1.2.9 Vergi Ahlakı	23
1.2.10 Vergi Planlaması	25
İKİNCİ BÖLÜM	27
AF KAVRAMI, AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİ AFLARININ	
TEORİK OLARAK İNCELENMESİ.....	27
2.1 Af ve Vergi Affı Kavramları	27
2.1.1 Af Kavramı.....	27
2.1.2 Hukuk Sistemi İçerisinde Affın Yeri.....	27
2.1.2.1 Anayasa Hukukunda Afların Yeri ve Önemi.....	28
2.1.2.2 Ceza Hukukunda Afların Yeri ve Önemi.....	29
2.1.2.3 Vergi Hukukunda Afların Yeri ve Önemi.....	30
2.1.3 Vergi Affının Kapsamı ve Önemi	31
2.1.4 Vergi Affının Türleri	32

2.1.4.1 Genel Af İçinde Vergi Cezalarının Affı	32
2.1.4.2 Vergi Cezalarının Genel Affı.....	33
2.1.4.3 Vergi Cezalarının Özel Affı.....	33
2.1.5 Vergi Aflarının Sebepleri	33
2.1.5.1 Siyasi Sebepler.....	33
2.1.5.2 Mali Nedenler	35
2.1.5.3 Ekonomik Nedenler	36
2.1.5.4 İdari ve Teknik Nedenler	37
2.1.5.5 Sosyal Nedenler	39
2.1.5.6 Psikolojik Nedenler.....	39
2.1.6 Vergi Aflarının Faydaları ve Maliyetleri.....	40
2.2 Vergi Affına Yönelik Görüşler.....	41
2.2.1 Vergi Aflarını Destekleyen Görüşler	42
2.2.2 Vergi Affı Uygulamalarını Desteklemeyen Görüşler	44
2.2.3 Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Koşullar	46
2.3 Ülkemizde Cumhuriyetten Günümüze Kadar Uygulanan Vergi Afları	47
2.3.1 2000 Yılı ve Sonrasında Çıkarılan Vergi Affı Kanunları ve Değerlendirilmesi	50
2.3.1.1 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği	50
2.3.1.1.1 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği Kanununun Değerlendirmesi	51
2.3.1.2 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu.....	52
2.3.1.2.1 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun Değerlendirilmesi	58
2.3.1.3 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Kanun (Varlık Barışı)	59

2.3.1.3.1	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Kanunun Değerlendirilmesi	.59
2.3.1.4	6111 Sayılı Af Kanunu	60
2.3.1.4.1	6111 Sayılı Af Kanunu Değerlendirmesi	69
2.3.1.5	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun	71
2.3.1.5.1	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun Değerlendirilmesi	77
2.4	Vergi Uyumunu Etkileyen Kişisel Faktörler	78
2.4.1	Vergi Uyumunu Etkileyen Kişisel Faktörler	79
2.4.1.1	Demografik Yapı	79
2.4.1.2	Eğitim Durumu ve Meslek	80
2.4.1.3	Gelir Düzeyi	81
2.4.1.4	Kamusal Hizmetlerden Yararlanma Düzeyi	82
2.4.1.5	Devlete Olan Bağlılık	82
2.4.1.6	Siyasi Tercihler	83
2.4.1.7	Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci	83
2.4.2	Vergi Uyumunu Etkileyen Çevresel Faktörler	84
2.4.2.1	Vergi Adaleti	84
2.4.2.2	Vergi Oranları	85
2.4.2.3	Denetim Olasılığı	85
2.4.2.4	Vergi Cezaları	86
2.4.2.5	Vergi Tekniği ve Vergi Sisteminin Karmaşıklığı	86
2.4.2.6	İstisna ve Muafiyetlerin Fazlalığı	87
2.4.2.7	Serbest Piyasa Koşulları	87
2.4.2.8	Vergi Afları	87
2.4.3	Vergi Aflarının Vergi Uyumunu Üzerine Etkileri	88

2.4.3.1 Vergi Aflarının Vergi Uyumunu Üzerindeki Olumlu Etkileri.....	89
2.4.3.2 Vergi Aflarının Vergi Uyumunu Üzerindeki Olumsuz Etkileri ...	89
2.4.3.3 Vergi Uyumunu Sağlamada Muhasebe Meslek Mensuplarının Etkisi	89
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	91
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI (SMMM) AÇISINDAN VERGİ AFLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: SİVAS İLİNDE BİR ARAŞTIRMA.	91
3.1 Araştırmanın Amacı	91
3.2 Literatür İnceleme	91
3.3 Araştırmanın Kapsamı Ve Sınırları.....	94
3.4 Araştırmanın Yöntemi.....	94
3.4.1 Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Veri Toplama Süreci.....	94
3.4.2 Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Araçları.....	95
3.4.3 Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler	95
3.5 Bulgular Ve Yorumlar.....	96
3.5.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri Tanımlayıcı İstatistikler	96
3.5.2 Katılımcıların Vergi Aflarına İlişkin Düşüncelerinin Analiz ve Yorumu	98
3.5.3 Vergi Aflarının Etkinliğine Yönelik Düşüncelerin Çeşitli Demografik Özelliklere Göre Hipotez Testleri.....	107
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	129
KAYNAKÇA	133
EKLER.....	139
ÖZ GEÇMİŞ.....	141

KISALTMALAR

T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
Ö.TV.	: Özel Tüketim Vergisi
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1:Ülkemizde Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe İçerisindeki Payı	22
Tablo 2: İdari Yargı İş Yükü.....	38
Tablo 3: Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Kadar Uygulanmış Vergi Afları	49
Tablo 4: Cronbach’s Alpha Güvenilirlik Analizi Sonucu.....	96
Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarını (SMMM) Tanımlayıcı İstatistikler	97
Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Afları ile İlgili Düşünceleri	99
Tablo 6’nın Devamı	100
Tablo 7: Katılımcıların En Çok Desteklediği 5 İfade	108
Tablo 8: Katılımcıların En Az Desteklediği 5 İfade	108
Tablo 9: Yaşa Göre “Vergi İle İlgili Yükümlülüklerini Düzenli Yerine Getiren Mükellefleri Ödüllendirmek İçin Vergi İndirimine Gidilmelidir” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları.	109
Tablo 10: Yaşa Göre “Vergi afları, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları. ...	110
Tablo 11: Yaşa Göre “Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları.....	111
Tablo 12: Yaşa Göre “Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları	112
Tablo 13: Yaşa Göre “Vergi afları ile vergi incelemesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözümlenerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları.....	113
Tablo 14: Yaşa Göre “Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları.....	114
Tablo 15: Yaşa Göre “Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları.....	115
Tablo 16:Yaşa Göre “Vergi afları, muhasebece üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları	116
Tablo 17: Yaşa Göre “Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları	117

Tablo 18: Yaşa Göre “Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları	118
Tablo 19: Hizmet Süresine Göre “Vergi ile ilgili yükümlülüklerini düzenli yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi	119
Tablo 20: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi.....	120
Tablo 21: Hizmet Süresine Göre “Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi.....	121
Tablo 22: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi	122
Tablo 23: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları ile vergi incelemesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözümlenerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi	123
Tablo 24: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi.....	124
Tablo 25: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi	125
Tablo 26: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, muhasebece üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi.....	126
Tablo 27: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi	127
Tablo 28: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi.....	128

ÖZET

Vergi afları hükümetler tarafından uygulanan yaygın bir mali araçtır. Devletler hem gelirdeki azalışı durdurmak hem de kamusal gelirleri artırmak amacıyla vergi aflarına başvurabilmektedir. Vergi sistemi içerisinde vergi afları bundan dolayı önemli bir yere sahiptir. Vergi afları, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hükümetlerin sıklıkla başvurduğu bir uygulamadır. Kısa vadede afların vergi gelirlerini artırarak devlete gelir sağlaması, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletmesi gibi faydaları bulunmaktadır. Bununla birlikte afların uzun vadede mükelleflerin vergisel uyumunu azalttığı, mükelleflerin tekrar af çıkması beklentisiyle hareket ederek vergiyle ilgili yükümlülüklerini aksattıkları, dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı düşüncesinin arttığı yönünde zararlı sonuçları da söz konusudur. Türkiye’de 1924 yılından günümüze kadar gerek politik gerek ekonomik gerekse de mali vb. amaçlarla çok sayıda af uygulamasına yer verilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek elemanlarının vergi aflarının etkinliğine yönelik görüşlerini belirlemektir. Bu amacı gerçekleştirmek için Sivas ilinde bağımlı veya bağımsız olarak çalışan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerden 95’i üzerinde anket uygulanmıştır. Anket formu, 4’ü demografik ve 29’u da vergi aflarına yönelik ifadelerden oluşan toplam 33 maddelik oluşan 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22 paket programından yararlanılarak analiz edilip yorumlanmıştır. Katılımcıların bildirdikleri görüşlerin analiziyle; vergi aflarından beklenen hedeflere tam olarak olmasa da çoğunlukla ulaşıldığı, vergi aflarının vergisini düzenli ödeyen mükellefler için olumsuz uygulama olduğu ve vergi adaletini olumsuz etkilediği, vergisel yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflere bazı teşvik edici düzenlemelerin yapılmasına yönelik ifadeleri destekledikleri, vergi aflarıyla işletmelerin muhasebe sürecinde düzelmelerin yaşandığı, vergi aflarının düşük seviyelerde olsa da muhasebe bilgi kalitesini olumlu etkilediği yönünde bulgular elde edilmiştir. Nonparametrik istatistiksel yöntemlerden olan “Kendalltau b katsayısı” kullanılarak, katılımcıların demografik değişkenleri açısından ifadelere bakış açılarında anlamlı farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuçta katılımcıların yaşları açısından iki ifade anlamlı farklılık bulunmuştur.

Anahtar Sözcükler: Vergi Affı, Vergi Uyumu, Muhasebe Meslek Mensubu

ABSTRACT

Tax amnesties are the most common fiscal instruments used by the governments. The states may apply the tax amnesties with the intention of both stopping the decrease in the revenues and increasing the revenues. Thus, tax amnesties have an important role in the taxation system. Tax amnesties is an application that governments often refer to in developed and developing countries. There are benefits of tax amnesties as increasing tax revenues in the short time, reducing the burden of tax administration and judiciary. However, the amnesty has also resulted in the deleterious consequences of increasing taxpayers' tax incentives in the long run, the taxpayers' refusal to pay their tax liabilities by acting in anticipation of the amnesty, and the increase in the belief that honest taxpayers are punished. In Turkey, a large number of amnesty applications have been law in place from 1924 to the present day, both politically, economically and financially.

The purpose of this study is to set out the opinions of professional accountants on the effectiveness of tax amnesties. In order to achieve this aim, a questionnaire was applied on 95 of independent accountants and financial advisors working in Sivas province. The questionnaire was prepared according to a 5-point likert scale consisting of 33 items consisting of 4 demographic and 29 for tax amnesties. The obtained data were analyzed and interpreted by using SPSS 22 package program. By analyzing the views expressed by the participants; The targets that are expected from tax amnesties are mostly reached, Tax amnesties, taxpayers who pay taxes regularly affects and tax laws negative, For taxpayers who regularly fulfill their tax obligations, they support statements to make certain incentive arrangements, With tax amnesties, the businesses accounting process to improve, Tax amnesties was found to have a positive effect on the quality of accounting information even at low levels. Using the "Kendalltau b coefficient" of nonparametric statistical methods, it was investigated whether there was a meaningful difference in terms of expressions in terms of demographic variables of the participants. As a result, there was a significant difference between the two expressions in terms of age of participants.

Key Words: Tax amnesty, Tax compliance, Accounting Professionals

GİRİŞ

Devletler, toplumsal gereksinimleri karşılamak ve kamu harcamalarını finanse etmek için gelire ihtiyaç duymaktadır. Artan gelir ihtiyacı, kamu finansman sorununu meydana getirmiştir. Bu sorunun halledilmesi için devlet, kamu gelirleri içinde yer alan ve en büyük paya sahip olan vergilere başvurmuştur. Devlet bu gelir kaynağını elde ederken vergilendirme yetkisini kullanmaktadır

Anayasamızın 73. maddesinde “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür..., vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm kapsamında devletler, kişi ve kurumlardan yasalarda belirtilen kurallar dâhilinde, zorunlu ve karşılıksız olarak vergi almaktadır. Bazı nedenlerden dolayı vergi ödemek zorunda olan mükellefler, vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiremeyerek, vergi borçlarını ödeyememektedir. Devletler hem bu mükellefleri rahatlatmak hem de bazı nedenlerden dolayı yine yetkisini kullanıp vergi affı çıkarmaktadır. Anayasamızın 87’ nci maddesinde, “Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) üye tamsayısının beşte dördünün kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermekle yetkilidir” hükmü yer almaktadır. Bu kapsam çerçevesinde ülkemizde vergi affı çıkarma yetkisi TBMM’ye aittir.

Vergi aflarına genellikle gelişmekte olan ülkelerin daha sık başvurdukları görülmektedir. Ülkemiz de vergi aflarına sıkça başvuran ülkeler arasındadır. Çıkarılan afların diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de olumlu ya da olumsuz etkileri bulunmaktadır. Tüm bunlar düşünüldüğünde vergi affı önemli ve üzerinde durulup tartışılması gereken bir konudur.

Bu çalışmada birinci bölümde, vergi ile ilgili temel kavramlara ve vergilemeye ilişkin bazı sorunlara değinilmiş; ikinci bölümde afların teorik yapısı hakkında bilgi verilmiş, bölümün devamında af yanlısı ve karşıtı görüşlere, Türkiye’de 2000 yılı ve sonrasında çıkarılmış olan vergi afları uygulamalarına ilişkin değerlendirmelere, vergi uyumu kavramı ile vergi uyumunu etkileyen faktörlere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarıyla vergi aflarının etkinliği üzerinde Sivas ilinde yapılan anket çalışmasının bulguları incelenmiş ve yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMININ GENEL KAPSAMI

1.1 Vergi İle İlgili Temel Kavramlar

Vergi afları konusunun anlaşılabilmesi için çalışmanın birinci bölümünde vergi kavramı, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, matrah çeşitleri, verginin aşamaları ve mükellef, idare, sorumlu gibi vergiyle ilgili önemli nitelikteki temel kavramlara yer verilmiştir.

1.1.1 Vergi Kavramı

Vergi devletin kamu hizmetleriyle ilgili giderlerini karşılamak amacıyla kanun gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız olarak cebren aldıkları iktisadi değerlerdir (Yaraşlı 2005: 2). Vergi kanunlardan kaynaklanan borç ilişkisi olup, borçlusu mükellef, alacaklısı devlettir (Kızılot v.d. 2008: 74).

Anayasamızın 73'üncü maddesi vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi, kaldırılması ve vergi yükünün oluşturulması hükümlerine yer vermiştir. Vergi kanunlarına göre vergilemeye ilişkin sınırları belirleme ve düzenleme yapabilme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. (Kızılot v.d. 2008: 74).

Vergilerin kanunla konulmuş olması, mükellef açısından vergiyi ödemekle yükümlü olması nedeniyle, ödememesi halinde devlet mükelleften vergi alacağını zorla tahsil etmekte ya da mükellefi cezalandırma yoluna gitmektedir. Devlet vergi yükümlülüğünü yasalara dayanarak tek taraflı olarak koymaktadır (Öztürk 2016: 138).

Devlet bireylerin ödeme güçlerinden pay almak amacıyla vergi adı altında çeşitli araçlar kullanmaktadır. Devlet, bireylerin kazanmış oldukları gelirler, yapmış oldukları tüketimler ve edinmiş oldukları servet üzerinden vergi almaktadır. Bireylerin elde etmiş oldukları gelirler üzerinden gelir ve kurumlar vergisi alınmaktadır. Yapmış oldukları harcamaları üzerinden, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, değerli kâğıtlar vergisi ve harç almaktadır. Servet üzerinden ise motorlu

taşıtlar vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi almaktadır (Öztürk 2016:138).

Kamu harcamalarının finansmanını sağlamada temel gelir kaynağı olan vergiler, aynı zamanda tasarrufların ve sermaye birikimlerinin artırılması yoluyla ekonomik büyümeyi sağlama, gelir dağılımında adaleti sağlama gibi fonksiyonlarıyla maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır (Kıratlı v.d. 2000:4).

1.1.2 Verginin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerinden alınan, madde, olay, iş, işlem gibi fiili ve hukuki durumlardır. Örneğin; kişinin ekonomik durumu, medeni hali, fiziki durumu gibi hususlar (Erdem v.d. 2009: 81).

Verginin konusunu maddi ve maddi olmayan işlem ve unsurlar oluşturmaktadır. Kanunlarda gösterilmeyen herhangi bir unsur veya işlem verginin konusu olmamaktadır ve vergilendirilmemektedir (Akdoğan 2011:142). Verginin konusunu bir mal, bir hizmet, bir hâsıla, bir sermaye, bir muamele oluşturabilmektedir. Verginin konusunu nelerin teşkil edeceğini önceden saptamak ve sınırlamak imkânı yoktur. Kanunların, vergi yükümlülüğünü doğuran olayları hangi unsurlara bağlayacağını öngörmek mümkün değildir. Kanunlar bazı hallerde o zamana kadar vergi ile irtibatı olmayan bir konu üzerinden vergi alınmasını öngörebilir ve böylece vergi konusu oluşmuş olur (Uyanık 2008: 53).

Verginin konusu, verginin asıl unsurudur. Bu yüzden vergi kanunlarında ilk olarak vergi konusu belirlenmektedir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk maddesi gelir vergisinin konusunu, "Gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" olarak tanımlamıştır (Pehlivan 2010: 43) Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazanç ve iratları, emlak vergisinin konusunu ise bina, arsa ve araziler oluşturmaktadır (Öztürk 2016:144).

1.1.2.1 Vergiyi Doğuran Olay

Verginin doğumuna sebep olan olay, vergi kanunlarının belirtmiş olduğu işlem, olay ve hukuki durumlardır. VUK 19/2'de "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" denilmektedir (Kızılot 2010: 66).

Her vergi işleminde, vergiyi ödemek zorunda olan kişi ile bu zorunluluğu, söz konusu kişi ile vergi konusu arasında belirli bir ilişkinin gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan vergiden kaynaklanmaktadır. Bu ilişki mükellefiyet doğurucu işlem olarak da adlandırılmaktadır ve bir vergi konusunun mülkiyeti, iktisabı, kullanımı, satışı, alışı, değişimi şeklinde ortaya çıkabilmekte ve veraset gibi hukuki alan neticesinde de gerçekleşmektedir (Kalenderoğlu 2010: 136).

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, vergi mükellefinin geçen hesap döneminde elde etmiş olduğu gelirdir. Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, vergiye tabi kurumların geride kalan hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarıdır. Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, gümrük vergisine tabi malların gümrük sınırını aşmasıdır. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, malların satılması veya satın alınmasıdır. Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, mükellefin sahip olduğu emlaktır. Motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay, mükellefin sahip olduğu motorlu kara, deniz, hava taşıtlarıdır (Türk 2011: 165).

Vergi borcu vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte doğmuş ise o tarihte yürürlükte bulunan vergi kanunları dikkate alınmaktadır ve zamanaşımı süresi de söz konusu tarih dikkate alınarak belirlenmektedir. Vergi borcunun hesaplandığı tarih, vergi borcunun doğduğu tarih kabul edilirse; uygulanacak yasa ve zamanaşımı hesabı bakımından yapılacak işlem değişmekte ve o tarihte yürürlükte olan yasalar göz önüne alınmaktadır (Akdoğan 2011: 150).

1.1.2.2 Vergi İdaresi

Devlet, üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirirken kanunların vermiş olduğu yetki ile egemenlik gücüne dayanarak vergi toplamaktadır. Geniş anlamda devlet, vergi alacaklısı olup merkezi ve yerel yönetim kuruluşlarını, daha genel anlamda ise vergilendirme yetkisine sahip kuruluşları içermektedir. Vergi idaresi, merkez, taşra, yurtdışı yapılanması çerçevesinde yasalar tarafından kendisine verilen görevleri yerine getirmektedir (Akdoğan 2011:151).

Yasa koyucunun çıkarmış olduğu vergi yasalarının amaçlarını gerçekleştirebilmesi; başarılı şekilde uygulanmasına bağlıdır. Ülkemizin idari yapılanma düzenine bağlı olarak bu görevin sorunsuz yerine getirilmesi yürütmeye verilmiştir. Ülkemizde vergi sistemimizde uygulanan beyan usulü mükellefe güven

esasına dayanmaktadır. Bu usul, mükellefin beyanına göre vergi işlemlerinin gerçekleştirilmesi esasına dayanmaktadır. Son derece çağdaş olan bu sistemi kötüye kullanabilecek mükelleflere engel olmak, sorunları engellemek amacıyla yasa koyucu; mükellefleri izleyebilmek, gerekli bilgileri toplamak, vergi denetimine tabi tutabilmek için idareyi yetkilendirmiş ve uygulamaya işlerlik kazandırmayı amaçlamıştır (Akdoğan 2011:151).

Ülkemizde vergi yönetimi Maliye Bakanlığı ve bağlı birimleri aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Maliye bakanlığına bağlı olarak “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur. Başkanlığın kurulmasının yasal amacı “ Gelir politikasını adaletli ve tarafsız olarak uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verilebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumlularına ilişkin esasları düzenlemektedir” denilmektedir. Başkanlık merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. (Akdoğan 2011:152).

“Başkanlığın merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır. 5345 Sayılı Kanun’un 23. Maddesi gereğince; Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, yasayla verilmiş olan görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır (Akdoğan 2011:153).

1.1.2.3 Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre üzerine ve kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir (V.U.K m.8).Vergi mükellefi kamuya olan vergi borcunu ifa eden kişidir. Vergi mükellefleri vergi borcunu ödemek zorunda oldukları maddi edimleri yanında kanunlarda belirtilen defterleri tutmak, bu defterleri notere onaylatmak, beyanname vermek gibi şekli edimlerini de yerine getirmekle de yükümlü olan kişilerdir. (Ağar 2009: 56). Vergi mükellefi olabilmek için iki varlığın şartı aranmaktadır. İlk şart vergiyi doğuran olayın vergi mükellefinin

kendi kişiliğinde gerçekleşmesi, ikincisi ise vergi borcunun kişinin kendi mal varlığından ödenmesidir (Kızılot 2008: 74).

Vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir (V.U.K md.9). Yani medeni haklarını kullanma ehliyetine sahip olmayan küçükler, kısıtlanmış olanlar, temyiz kudretine sahip olmayanlar vergi mükellefi olabilmektedir (Öztürk, 2016:144). Küçük veya kısıtlıların fiil ehliyetine sahip olamamaları vergi ehliyetine engel oluşturmamaktadır. Böyle kişilerin vergiye ilişkin yükümlülükleri kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmektedir (Erdem v.d. 2009: 83). Örneğin, reşit olmayan küçük bir çocuğa ölen babası tarafından miras kalması durumunda küçük, vergi mükellefi olmaktadır. Yine miras konusu mal varlığı içerisinde ticari işletme bulunan çocuk bu işletmenin kazancından dolayı gelir vergisi mükellefi olmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin ödevleri ise kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir (Pehlivan 2010: 45).

Vergi mükellefi; kanuni ve aracı mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan kanuni mükellef, vergi kanunlarında yasa koyucunun mükellef olarak tanımlamış olduğu adına verginin maddi ve şekli ödevleri düşen kişiye denilmektedir (Kızılot, 2008: 77). Aracı mükellef, kanuni mükellef olarak tahakkuk eden vergi borcunu çeşitli şekillerde başkalarına aktaran kişidir (Aydın v.d. 2013: 214). Vergiyi en son üzerine alan kişi veya kurum ise verginin taşıyıcısıdır (Pehlivan 2010: 45).

1.1.2.4 Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu, “kendisi gerçek mükellef olmayıp, gerçek mükellefle olan ilişkisinden dolayı vergi kanunlarının belirttiği şekilde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı görevlerin yerine getirilmesi zorunluluğu olan üçüncü kişi” dir (Ağar 2009: 57).

Vergi Usul Kanunu madde 8’e göre vergi sorumlusu, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlamıştır. Vergi sorumluluğunun kapsamı yalnızca tevkifat ve stopaj yoluyla vergi kesintisi yapmak değildir. Aynı zamanda mükellefin vergi borcunun mükellef dışında başka kişiden istenerek vergi borcunun ödenmesidir (Kızılot 2008: 78). Genellikle maaş ve ücretlerden kesilen vergilerde işveren vergiyi keserek vergi dairesine yatırmaktadır. Böylece gelir daha sahibinin eline geçmeden kesilmiş olmaktadır. Burada işveren

aracı ödeyici olarak vergi sorumlusudur. Buna karşılık ücret elde eden kişi kanuni yükümlüdür. Yani, aracı ödeyici kendi adına değil başkalarının adına ödemede bulunmaktadır (Edizdoğan 2008: 168).

Vergi sorumluluğu, kanunlardan doğmakta ve başkalarına devredilmemektedir. Örneğin, vergi sorumlusu olan işverenin vergi mükellefi olan işçi ile aralarında yapmış oldukları ücret gelirinden doğan vergi borcunun işçi tarafından ödenmesi gerektiği anlaşması geçersizdir. Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesi vergi sorumluluğu için medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olma şartı aramamaktadır. Bundan dolayı, küçük olanlar, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar vergi sorumlusu olabilmektedir. Ancak bu özelliklere sahip vergi sorumluların vergi ile ilgili üzerine düşen ödevleri, kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilmektedir (Pehlivan 2010: 55).

1.1.2.4.1 Meslek Mensuplarının Sorumluluğu

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun serbest muhasebeci ve mali müşavirlere vermiş olduğu yetkiye ilişkin mali sorumluluğu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 227'inci maddesinde Maliye Bakanlığının vergi beyannamelerinin yetkili olan meslek mensupları tarafından imzalanması zorunlu oldukları, bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili oldukları belirtilmiş, mesleki yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmemeleri halinde ortaya çıkan vergi kaybına ilişkin cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir (Ağar 2009: 84).

Meslek mensuplarının sorumlulukları, imzalamış oldukları tasdik raporu ya da düzenlemiş oldukları tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtları ve belgelere uygun olup olmaması ile sınırlı tutulmuştur (Kızılot v.d. 2010: 63).

Mali müşavirlerin sorumlu oldukları borç, 3568 sayılı Yasa'nın 2.maddesi ile düzenlenen mükellefi temsil ederek yapmış oldukları ödevleri kusurlu şekilde yerine getirmemelerinden kaynaklanan ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizinden dolayı vergi alacaklısına karşı sorumluluklarından kaynaklanmaktadır. Bu sorumluluk, mali müşavirin düzenlemiş oldukları beyanname, beyannamede yer alan

matrah bilgileri ve dayandığı belgelerdeki eksiklik ya da oluşan yanlışlığın, vergi ziyana sebebiyet vermesi ile doğar. Mali müşavirin sorumluluğu şekli ödevlere ilişkin bir sorumluluk olduğundan, usulüne uygun olarak mükellefçe düzenlenen ve belgelerin maddi gerçekliğine ilişkin yapılan incelemeler sonucu tarh edilen vergi ve cezalarda mali müşavirin sorumluluğuna hükmedilmez. Örneğin, mükellefçe düzenlenen belgeler ile mali müşavir tarafından düzenlenen belge ve tablolar arasında şekli bir uyumsuzluk bulunmamasına rağmen, mükellefçe alınan ya da düzenlenen ve mali müşavirin mesleki bilgi çerçevesinde anlaşılamayan sahte belgelere istinaden tarh edilen vergi ve cezalardan dolayı mali müşavirin sorumluluğuna hükmedilemez. Mükellefin ilgili döneme ait beyannamesinin mali müşavir tarafından düzenlenip verilmemesi halinde mali müşavirin vergi hukuku anlamında sorumluluğundan bahsedilemez. Beyanname verilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar ile 213 sayılı Yasa'nın mükerrer 355. maddesi uyarınca beyanname vermeme nedeniyle mükellef adına kesilecek özel usulsüzlük cezasının mükerrer 227. maddesi uyarınca mali müşavirden istenmesi mümkün değildir (Çitil 2013:351-352).

1.1.3 Verginin Matrahı

“Verginin üzerinden hesaplanmış olan değer veya miktar verginin matrahı olarak tanımlanmaktadır” (Pehlivan 2010: 62). Vergi borcunun ortaya çıkabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen ilişkinin yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için, matrah ve bu matrah üzerinden uygulanan vergi tarifesi vardır. Önce matrah çeşitleri sonra matrah ölçülerinden bahsedilecektir (Erdem v.d. 2008:87).

1.1.3.1 Matrah Çeşitleri

Matrah parasal değerlerle ifade edilen ekonomik değerlerdir. Bu nitelikteki parasal değerlerle ifade edilen matrahlar ad-valorem (değer esaslı) matrahlar adı verilir (Erdem v.d. 2009: 87). Günümüzde gelir, kurumlar, servet veya servet transferinden alınan vergiler ile üretim ve tüketimden alınan vergiler ve gümrük vergilerinin önemli kısmı ad-valorem vergilerdir (Akdoğan 2011:143). Örneğin; gelir vergisinde matrah, mükellefin net gelir miktarıdır. Emlak vergisinde matrah, rayiç

bedeldir. Bina, arsa, arazilerde ise beyan tarihindeki alım-satım bedelidir (Edizdoğan 2008: 164).

Vergi matrahının ekonomik değer olmadığı, adet, ağırlık, sayı, hacim, uzunluk gibi fiziki teknik ölçülerin bulunduğu vergi uygulamalarına spesifik (miktar esaslı) matrah adı verilir (Erdem v.d. 2009: 88). Spesifik matrah uygulamasına örnek olarak motorlu taşıtlar vergisini verebiliriz. Otomobillerde matrah, motor silindir hacminin büyüklüğü arttıkça artar, buna karşılık otomobilin yaşı ilerledikçe azalır (Pehlivan 2010: 62).

Miktar esaslı vergilere kıyasla değer esaslı vergiler vergi adaletine daha uygundur. Bunun nedeni; miktar esaslı vergilerde; vergi tutarı, vergi konusuna kıyasla ters orantılıdır. Ayrıca miktar esaslı vergilerde, salınan vergi parasal değeri düşük olan vergilemeye ilişkin konularda oransal olarak ağır, yüksek değerlielerde ise hafif yük yaratmaktadır. Bu durum vergi ödeme gücü açısından olumsuz sonuçlara yol açmaktadır (Akdoğan 2011:144).

1.1.3.2 Matrah Belirleme Usulleri

Verginin üzerinden hesaplanacağı değer veya miktarın belirlenebilmesi açısından çeşitli usullerden yararlanılmaktadır. Mükellefin beyanı usulü, karine ve dış alametler (göstergeler) usulü, idarece takdir usulü, götürü usul yararlanılan başlıca usullerdir. Söz konusu usullerin uygulanmasının ardından ortaya çıkartılan veya vergi dışında tutulmuş olan kaynakların vergilendirilmesi açısından, idarenin takdirine olanak sağlayan tarh usulleri de dolaylı olarak matrah belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.

1.1.3.2.1 Beyan Usulü

Vergiye tabi unsurların, değer ve miktarın mükellefler tarafından vergi dairesine bildirilmesini öngörmektedir. Yasalarda belirtilen dönemler içinde mükellef, vergi dairesine bildirimde bulunmakta ve belirtmiş olduğu matrah üzerinden vergi hesaplanmaktadır. Buradaki amaç mükellefin vergiye tabi unsurları ve vergiye esas olacak değer ve miktarları yasalara uygun yerine getirmesini sağlamaktır. Bu uygulama mükellefin dürüstlüğüne, eğitim düzeyine, vergi bilincine ve mali yönetimin etkinliğine bağlıdır (Akdoğan 2011:144).

Mükelleflerin vergi ile ilgili sorumluluklarını dürüst olarak yerine getirip getirmediğini belirlemek için gerek otokontrol uygulamaları gerekse vergi incelemeleriyle mükelleflerin denetlenmesi, yaptırımların uygulanması suretiyle beyan usulünde etkinlik sağlanmak amaçlanmaktadır. Beyan usulünün en önemli yanı, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmak ve vergi adaletini sağlamaktır. Bu usulün sakıncalı yönü ise, mükellefin sır olarak tuttuğu bilgilerini görevlilere bildirmek zorunda olmasıdır. Yasalar, görevlileri işleri nedeniyle öğrenmiş oldukları sırları saklamayı zorunlu tutmuştur fakat bu durum uygulama açısından sorunlara neden olabilmektedir (Akdoğan 2011:145).

Beyan usulü çağdaş vergi sistemlerinde benimsenmiş bir usuldür ve ülkemizde de matrahın belirlenip tarhiyatın yapılması açısından bu usul kullanılmaktadır (Akdoğan 2011:145).

1.1.3.2.2 Karine veya Dış Göstergeler Usulü

Karine veya dış göstergeler usulünde mükelleflerin gelir veya servetinin ölçüsü olarak kabul edilen çeşitli dış göstergelerden yararlanılarak vergi hesaplanmaktadır. Bilinen bir şeyden yola çıkarak bilinmeyenleri belirlemek karine usulüdür (Akdoğan 2011:145).

Örnek verilecek olursa mükellefin elde ettiği gelir ne derece yüksek ise, oturmuş olduğu apartman dairesi de o derece büyük olacaktır. Buna bağlı olarak vergi matrahının tespiti de kişinin oturmuş olduğu apartman dairesi kirasına göre yapılmaktadır. Bu usul uygulama açısından kolay olsa bile verimli ve adil değildir. Sebebi ise mükellef ile geliri arasında her zaman paralellik kuramamaktır. Şöyle ki yıllarca zar zor para biriktirip ev alan kişinin matrahı çok yüksek olabilirken, çok zengin olup küçük bir ev alan kişinin vergi matrahı düşük olabilmektedir (Aydın v.d. 2013: 215).

1.1.3.3 Götürü Usul

Götürü usulde matrah tespiti vergi dairesi ile vergi mükellefi arasında, genel esaslara göre mükellefler gruplara ayrıştırılarak belirlenir (Aydın v.d., 2013: 215). Bu usul ile vergi matrahının objektif olarak belirlenmesi amaçlanmaktadır. Politik nedenlerle ya da beyan usulünün gereklerini yerine getiremeyen bazı mükellefler, önemsiz tutardaki vergi yükümlülüklerini bu usule göre vergilendirmekte ya da

gayrisafi tutarda indirilecek giderler açısından götürü gider uygulaması yoluna gitmektedir (Akdoğan 2011: 147).

Türkiye’de götürü usulde matrah tespiti gelir vergisine tabi ticari kazançlarda, serbest meslek kazançlarında uzun yıllar uygulanmış 4369 sayılı kanun ile 1.1.1999 yılından itibaren uygulanmamıştır, bunun yerine basit usul yöntemi uygulamasına geçilmiştir (Yılmaz 2009: 132).

1.1.3.4 İdarece Takdir Usulü

Bu usulde çeşitli dış göstergeler yerine idarenin takdir yetkisini kullanmaktadır. Vergi idaresi bu usul ile söz konusu takdir hakkını mükellefle ilgili karinelere dayanarak şahsi vergileme unsurlarını saptamak amacıyla kullanmaktadır. Vergi yönetim kuruluşlarına, vergi matrahının saptanması açısından geniş yetkiler tanıyan bu usul mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin yönetim tarafından belirlenmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır (Akdoğan 2011: 149).

İdarece takdir usulünün mükellefler açısından doğurabileceği başlıca sakıncalar şunlardır. Matrahların, sübjektif değer yargılarına dayanması ve bu tür takdirleri yapacak maliye memurlarının çoğu zaman her ne pahasına olursa olsun maliyenin çıkarlarını birinci planda tutma eğilimi içinde olmalarından dolayı matrahları çok yüksek tutarlarda belirlemeleri, ayrıca idarenin takdir yetkisini mümkün olduğu kadar gerçekçi olarak belirlemeleri için mükelleflerin kişisel ve gizli nitelikte belgelerinin incelenmesi zorunluluğu, mali psikoloji açısından olumsuz etkilere yol açmaktadır. Bu usulün, özellikle iktisadi, sosyal ve kültürel gelişmesi istenilen seviyeye ulaşmamış ülkelerde politik baskıların bir aracı haline getirilmesi de mümkün ve muhtemeldir (Uyanık 2008: 56).

Uygulama açısından basit olmak ve hazineye gelir sağlamak avantajları olmasına rağmen, çeşitli sakıncalı durumlarından dolayı çoğu ülkelerde normal tarh yöntemi olarak kullanımı yavaş yavaş terk edilerek, yalnızca olağanüstü hallerde uygulanmaktadır (Uyanık 2008: 56).

1.1.4 Vergi Teşviki

Verginin ekonomik, sosyal, mali fonksiyonlarına uygun olarak gerçekleştirilmek istenen amaçlar doğrultusunda mükelleflerin belli davranış ve

tutum sergilemeleri için getirilmiş olan vergi kolaylıklarına vergi teşviki denilmektedir. Mükellef açısından yük yaratan her türlü düzenlemeler; belirli koşulların yerine getirilmesine bağlı olarak, hafifletme ya da yumuşatılma yoluna gidilebilmektedir. Muaflık, istisna ve indirim uygulamaları ile de mükelleflerin belirli davranışları sergilemeleri özendirilmektedir. Bir iş yerinde daha fazla engelli personel çalıştırılması, sporcu çalıştırılması veya spora destek olunması, yatırımların özendirilmesi, kültürel faaliyetlerin özendirilmesi, araştırma geliştirme faaliyetlerinin özendirilmesi, eğitim kurumlarına destek ve koruma sağlanması vergi teşvikine örnek olarak verilebilir (Akdoğan 2011: 156).

1.1.5 Vergi Muaflığı ve İstisnası

Muafiyet ve istisna, vergi konusu ve vergiyi ödemekle yükümlü olan mükelleflere yönelik sınırlamalar ile ilgilidir (Edizdoğan v.d. 2010:162).

Vergi muaflığı, subjektif vergi yükümlülüğünün, vergi yasaları ile sınırlandırılmasıdır. Vergi yasalarında vergiyi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin bazılarının kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli, şarta bağlı olarak veya olamayarak vergi dışında tutulmasıdır (Erdem v.d. 2009: 86).

Vergi istisnası, objektif vergi yükümlülüğünü ortadan kaldıran vergi konusuna getirilen sınırlamalar olup vergi konusunun kısmen ya da tamamen, şarta bağlı olarak veya olmayarak vergi dışında tutulmasını ifade etmektedir. Vergi konusuna giren mal, hizmet veya işlemlerin bazıları, çeşitli nedenlerle vergi dışı bırakılmaktadır (Erdem v.d. 2009: 86). Vergi istisnaları hem sosyal amaç hem de uygulama kolaylığı sağlamaktadır. Sosyal amaç; vergi mükellefi ve ailesinin geçimine yetecek bir yıllık gelirinin vergi dışı tutulmasıdır. Uygulama kolaylığı ise, mükellefin servet unsurunun bir parçası sayılan eşyalarının vergi dışı tutulmasıdır (Yaraşlı 2005: 217).

1.1.6 Vergilerin Aşamaları

Vergilendirme işlemleri vergi kanunlarına uygun olarak yapılmaktadır. Vergi kanunlarına göre vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve mükellef ile devlet arasında somut vergi ilişkisinin başlaması gerekmektedir. Vergi ilişkisinin başlayıp sona ermesi sürecinde vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için çeşitli aşamalar bulunmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında vergilendirme işlemlerindeki sürecin aşamalarına yer verilmiştir.

1.1.6.1 Verginin Tarhı

Tarh, vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellefin ödeyeceği vergi borcunun hesaplanması ve vergi alacağının tespit edilmesi için yapılan idari işlemlerdir. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar itibarıyla tespit edilmiş olduğu idari muameledir (V.U.K m.20).

Mükellefin yazılı beyanı göz önüne alınarak ödenecek vergi miktarının hesaplanması normal tarh, mükellefin beyannamesinde idarenin takdir hakkını kullanarak ödenecek vergi miktarını kanunlarda belirtilen matrahlar üzerinden hesaplaması ikmalen tarh, mükellefin vergi borcunun takdir komisyonları tarafından tek taraflı olarak kanunlarda belirtilen matrahlar üzerinden hesaplaması re'sen tarh, mükellefin vergi tarhı için kanunlarda belirtilen süre içerisinde başvuramamaları ya da kanunların kendilerine yükledikleri zorunlulukları yerine getirememelerinden dolayı kanunlarda belirtilen oranlar üzerinden matrahın hesaplanması ise idarece tarhtır (Edizdoğan v.d, 2010: 160-161).

1.1.6.2 Verginin Tebliği

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren aynı zamanda hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükelleflere veya ceza sorumlularına yazı ile bildirilmesidir (V.U.K m.21). İdare tarafından yapılan vergi tarhiyatı gibi bireysel işlemlerin hukuki sonuç doğurabilmesi için bu işlemler mükellef tarafından bilinmelidir. Bundan dolayı, idari işlemlerin mükellefe karşı ileri sürülebilmesi için ilgili kişilere tebliğ edilmesi gereklidir. İşlemin yürürlüğe girdiği tarih tebliğ edildiği tarihtir. Genel düzenleyici işlemlerde tebliğ tarihi, bunların yayın veya ilan tarihidir. Yayın ve ilan zorunluluğu bulunmayan durumlarda tebliğ tarihi ilgililerin işlemi öğrenme tarihidir (Kızılot 2008: 147).

Tebliğ mükelleflere, kanuni temsilcilere, genel vekillere ya da vergi cezası kesilenlere yapılmaktadır. Mükellef yerine geçen veli, vasi ya da kayyum gibi vergi sorumlusu, bir kişiden fazla olduğunda tebliğ bunlardan birisine yapılmaktadır. Tüzel

kişilerde ise tebliğ, bunların başkan, müdür ya da temsilcilerine yapılmaktadır (Edizdoğan v.d. 2010: 165).

Tebliğ ilke olarak posta aracılığı ile yapılmaktadır. Adresi bilinmeyen kişilere ise ilan yolu ile tebligat yapılmaktadır. Ayrıca, posta ve ilan yoluna bağlı kalmaksızın, tebliğe elverişli elektronik adres vasıtası ile elektronik ortamda da tebligat yapılabilmektedir (V.U.K m.93-109).Günümüzde vergi uygulamalarına baktığımızda tarh, tebliğ, tahakkuk işlemleri aynı anda gerçekleştirildiği için ayrıca posta ile tebliğe gerek yoktur. İstisnai olarak tebliğler listeler asılarak ve ilan vermek suretiyle de yapılmaktadır (Uyanık 2008: 56).

1.1.6.3 Verginin Tahakkuku

“Tarh ve tebliğ edilmiş olan verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir”(V.U.K m.22). Verginin ödenebilir aşamaya gelmesi için, vergi hesaplamasında ortaya çıkan hataların düzeltilmesi, borçlu tarafından dava açılmışsa davanın sonuçlanması ya da dava süresinin geçmiş veya uzlaşmış olması gerekmektedir (Akdoğan 2011:161). Vergi hesaplamalarında yapılmış olan maddi ve hukuki hataların düzeltilmesi için mükellef itirazda bulunmalıdır. Mükellefin vergi idaresinin yapmış olduğu işleme karşı itiraz yapabilmesi için dava açma süresi 30 gündür. Mükellef bu süre içerisinde dava açmaz ya da dava aleyhinde sonuçlanırsa vergi borcu kesinleşmiş sayılır (Pehlivan 2010: 69). Mükellefin yapmış olduğu itiraz, vergi mahkemeleri tarafından incelendikten sonra karara bağlanır sonra vergi kesinleşmiş sayılır ve tahsil edilmesi gerekir (Edizdoğan v.d. 2010: 166). Tahakkuk aşaması, tarh edilmiş olan vergiye karşı yargı yolunun kapanmasıdır (Öztürk 2016: 146). Verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi için yükümlünün ya belirli süre içinde itiraz etmemesi, ya da itirazının yetkili merci tarafından karara bağlanıp bu kararın yükümlüye tebliğ edilmesi ve kesinleşmesi gerekmektedir (Uyanık 2008: 57).

Ülkemizde Gelir ve Kurumlar Vergilerinde tahakkuk işlemi, Vergi Usul Kanunu hükümleri düzenlemelerine göre, tahakkuk fişinin bir nüshasının mükellefe verilmesiyle gerçekleşmektedir. Veraset ve İntikal Vergilerinde ise tahakkuk işlemi, mükellef beyanlarının idare tarafından incelenmesiyle gerçekleşmektedir. Mükellefin beyanına dayanarak hesaplanan vergilerde, beyanname verildiği zaman tarh,

tahakkuk, tebliğ işlemleri birbiri ardına yapılmış olmaktadır (Edizdoğan v.d. 2010: 166).

1.1.6.4 Verginin Tahsili

Verginin tahsili, “verginin kanunlara uygun surette ödenmesidir” (V.U.K m.23). Tahsil işlemi; doğrudan ve dolaylı şekilde gerçekleştirilmektedir. Doğrudan tahsil, vergi borcunun mükellef tarafından ilgili vergi dairesine ve mükellefin adresine görevlinin gönderilmesidir. Dolaylı tahsil ise, mükellefin vergi borcunun vergi sorumlusu tarafından kesilmesi ve vergi dairesine yatırılmasıdır (Akdoğan 2011:161).

Ülkemizde vergiler çeşitlerine göre birkaç taksitte ödenebilmektedir. Gelir Vergisi Şubat ayında verilen beyanname ile tahakkuk ettirilmekte ve Haziran ayında iki eşit taksitte ödenmektedir. Gelir Vergisi Mart ayında verilen beyanname ile tahakkuk ettiriliyorsa Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödemesi yapılmaktadır. Kurumlar Vergisinde beyanname Nisan ayının on beşinci gününe kadar verilmekte, Nisan ayı sonunda tek taksitte ödenmektedir. Emlak Vergisi iki eşit taksitte ödenmektedir. İlk taksit Mart ve Nisan aylarında, ikinci taksit ise Kasım ayı içinde ödenir. Motorlu Taşıtlar Vergisi iki eşit taksitte Ocak ve Temmuz ayları içinde ödenmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında iki eşit taksit halinde ödenmektedir (Edizdoğan v.d. 2010: 167).

Verginin tahsili işlemi çeşitli usullerle gerçekleştirilmektedir. Bunlar; mükellefin vergisini vergi dairelerine yatırması, verginin yetkili kişilerce toplanması, pul ya da bandrol yapıştırılması, kıymetli kağıt şeklinde satılması, kayıt düşülmesi, hizmetten yararlanma gibi çeşitli şekillerde dolaysız ve dolaylı nitelikte vergi yükümlülüklerinin tahsili yoluna gidilmektedir ve vergi alacağı sona ermektedir (Akdoğan 2011: 162).

1.2 Vergilemeye İlişkin Bazı Sorunlar

Vergilemeye ilişkin bazı sorunlar başlığı altında çalışmanın bu kısmında vergi yükü, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergi borcunu geciktirme, vergi harcamaları, vergi maliyeti, vergi erozyonu, vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi planlaması, vergi psikolojisi konularından ve sorunlarından bahsedilmektedir.

1.2.1 Vergi Yüğü

Vergi yüğü kavramı kullanım şekline göre farklı anlamlar taşımaktadır. Genel olarak vergi yüğü, mükelleflerin devlet ve kamu tüzel kişiliklerine ödemiş oldukları vergi tutarı ile elde ettikleri gelir yani ödeme güçleri arasındaki rakamsal ilişkidir. Toplam vergi yüğü, bir ekonomide devlet ve kamu tüzel kişiliklerine yapılmış olan vergi ödemeleri toplamının o ekonomide yaratmış olduğu yüküdür. Toplam vergi geliri, milli gelire oranlanarak hesaplama yapılır. Bireysel vergi yüğü, birey başına düşen vergi ödemelerinin birey başına gayrisafi milli hasılaya oranlanması ile bulunmaktadır. Bireysel vergi yüğü, subjektif ve objektif vergi yüğü ayırımına tabi tutulmaktadır. Subjektif vergi yüğü, mükellefin ödemiş olduğu vergi dolayısıyla gelirinde ve iktisadi kıymetlerinde yaratmış olduğu kayıpları bilmesidir. Objektif vergi yüğü, mükellefin ödeyeceğı vergi, mükellefin geliri, bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı, iktisadi durumu göz önüne alınarak belirlenir. Gelir gruplarına göre vergi yüğü, gelir gruplarına göre gruplandırılmış mükelleflerin, devlet ve kamu tüzel kişiliklerine ödemiş oldukları vergi ödemelerinin aynı zaman diliminde elde ettikleri gelirlerine oranlanması ile bulunmaktadır. Sektörel vergi yüğü, ekonomide yer alan çeşitli sektörlerin ödemiş oldukları vergi ile elde ettikleri gelir arasındaki ilişkidir. Bölgesel vergi yüğü, vergi ile gelir arasındaki ilişkinin iktisadi, sosyal, coğrafi bakımdan homojen özelliklere göre belirlenen bölgeler için hesaplanmasıdır. Gerçek vergi yüküne, vergilerin ekonomide yaratmış olduğu tüm kayıp ve kazançlar düşülerek ulaşılmaktadır (Edizdoğan v.d 2010: 168).

1.2.2 Vergiden Kaçınma

Vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili yükümlülüklerini azaltma çabaları her dönem farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi sistemindeki değişiklikler mükellefin gelirlerine, servetlerine ve tüketimlerine yakından etki etmektedir. Bu etki sebebiyle mükellefler gerek kanuni yoldan gerekse kanun dışı yollardan vergi yükümlülüklerini azaltma yoluna gitmek istemektedir. Mükelleflerin vergi matrahını azaltma ya da tamamen yok etme çabası içerisinde girmesi vergiden kaçınmak istediklerinin göstergesidir (Taşkın 2010: 77).

Vergiden kaçınma durumu, mükellef veya vergi sorumlusunun vergi yasalarına aykırı fiillerde bulunmadan vergi yükünün bir kısmından veya tamamından kurtulmasıdır. Vergiden kaçınma, yasalara aykırı bir durum oluşturmayıp, vergi kanunlarında cezalandırmaya ilişkin hükümleri barındırmadığı için suç değildir. Vergiden kaçınma çeşitli şekillerde gerçekleşmektedir (Yılmaz 2009: 163);

- Kanunların oluşturduğu boşluk imkânlarından faydalanmak,

- Vergiyi doğuran olaya sebep olmamak, (Örneğin, lüks mal tüketmeyerek özel tüketim vergisi ödememek, emlak satın almak yerine kiralayarak emlak vergisi ödememek, daha yüksek gelir vergisi ödememek için çalışmak yerine boş durmayı tercih etmek gibi durumlar gösterilebilir.)

- Kanunların tanıdığı imkânlardan faydalanmak gibi durumlar sayılabilir. Örneğin; kişinin evini iş yeri olarak değil de mesken olarak kiraya vererek gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili istisnadan faydalanarak vergi yükünü hafifletebilir. Emlakın işyeri yerine mesken olarak kullanılıyor olması emlak vergisi oranını azaltmaktadır. Yine otomobil satın almak isteyen kişinin sıfır otomobil yerine, kullanılmış otomobil alması motorlu taşıt vergisini daha düşük miktarda ödemesine olanak sağlar.

Vergi kanunlarının sağladığı imkânlar, mükelleflere kanuni sınırlar içinde matrahlarını azaltma imkânı sağladığı için vergi kayıplarına yol açmaktadır. Bu kayıpların önlenmesi için vergi idarelerinin vergiden kaçınmaya sebep olacak imkânları sınırlandıracak tedbirler alması büyük önem taşımaktadır (Taşkın 2010: 78).

1.2.3 Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı

Vergi kaybı, vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesinden dolayı verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi (V.U.K m.341). Vergi kaybı, beklenen ve fiilen elde edilen hasılat arasındaki farktır. Vergi kaybı, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın toplamıdır (Daşdan 2011: 184).

Vergi kaçakçılığı, mükellefiyet ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen yasalara aykırı olarak vergiye tabi işlemleri ortadan kaldırmaya yönelik yapılmış olan işlemleri tanımlamaktadır. Yasalara aykırı olarak hareket ederek kaçakçılık suçunu işleyenlere ceza uygulanmaktadır. Ceza uygulamaları ile vergi yönetiminde etkinlik ve adalet sağlanmaktadır. Türkiye’de kaçakçılık suçlarına uygulanan cezalar para ve hapis cezası şeklindedir. (Aydın v.d. 2013: 232-233).

Kaçakçılık suçları ve cezaları ile ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu’nun 359 ve izleyen maddelerinde yer almaktadır. Bu yasaya göre kaçakçılık suçu sayılan fiiller şöyledir:

1. Defter ve kayıtlarında, hesap ve muhasebe hilesi yapanlar,
2. Gerçek olmayan kişilerin adına hesap açanlar,
3. Çift defter kullanılması gerekiyorken, asıl deftere yazılması gereken işlemleri, vergi kayıplarına yol açacak şekilde başka defterlere, belgelere ve kayıt ortamına kaydedenler,
4. Defter ve belgeleri tarif eden ve gizleyenler,
5. Kapsam itibari ile yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar,
6. Defter ve belgeleri yok edenler,
7. Sahte belge düzenleyen ve kullananlar.

1-5 no.lu bentler içinde yer alan fiillere uygulanacak olan yaptırımlar 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıdır. 6 ve 7 no.lu bentlerde yer alan fiillere yönelik ise 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır (Kızılot 2009: 20).

Teorik olarak vergi ahlakına bağlı olay olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı ülkenin içinde bulunduğu koşullardan etkilenmektedir. Vergi ahlakı ise ülkelerin kültür düzeylerinin fonksiyonu olarak kabul edilmekte olup ülkelerin gelişmişlik düzeylerine paralellik göstermektedir (Taşkın 2010: 86). Vergi kaçakçılığı ülkelerin gelişmişlik düzeylerine paralellik göstermesine rağmen kaçakçılığı yalnızca vergi ahlakı ile açıklamak doğru değildir. Ülkede geçerli olan vergi sistemi de vergi kaçakçılığını belirleyen önemli bir etkidir. Vergi kaçakçılığı vergi yönetiminin etkin olmadığını göstermektedir. (Taşkın 2010: 86).

Vergi kayıp ve kaçakçılığı verginin tahsilini olanaksız hale getirmekte ve vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Aynı zamanda vergi kaçakçılığı ekonomik,

sosyal ve hukuki yapıya da yıkıcı zararlar vermektedir (Karabacak 1997, Yıldırım v.d., 2014). Bu olumsuz etkileri ortadan kaldırmak için mükelleflere verginin devlet tarafından alınan bir kamu geliri olduğu bilincinin yerleştirilmesi gerekmektedir (Türk 2011: 202).

1.2.4 Vergi Borcunu Geciktirme

Vergi borcunu geciktirme, kredi faiz oranı ile gecikme zammı oranı arasındaki uyumsuzluktur. Vergi mükellefi vergisini geç ödeyeceği zaman, karşılaştığı gecikme tutarını, almış olduğu kredi faiz tutarından fazla bulduğunda, tahakkuk ettirdiği vergiyi ödememektedir. Yani mükellef, ödemesi gerekli olan vergiyi geç ödeyerek, ödenmeyen vergiyi ucuz kredi olarak kullanmayı tercih etmektedir (Edizdoğan v.d. 2010: 190).

Ekonomideki enflasyonist koşullara ve kredi arz ve talebine bağlı olarak faiz oranları değişmektedir. Böyle bir durumda artan faiz oranları değişiklik gösterebilmektedir. Faiz oranlarındaki artış, vergi ödemeyerek finansman ihtiyacı karşılamayı avantajlı hale getirerek mükelleflerin vergilerini geç ödemelerine neden olmaktadır (Edizdoğan v.d. 2010: 190).

1.2.5 Vergi Harcaması

Vergi harcaması, ekonomik, sosyal, mali, nedenlerle vergi sisteminde yer alan istisna, indirim, muafiyet, farklı vergi uygulamaları ve verginin ertelenmesi gibi ayrıcalıklı durumlar nedeniyle vazgeçilen gelirdir. Vergi harcamaları, kamu harcamaları niteliğindedir (Edizdoğan v.d. 2010: 191).

Vergi harcamalarını, kamu harcamalarından ayıran unsurlar ise şunlardır: Vergi harcamaları bazı mükellef ve faaliyetlere uygulanmaktadır. Kamu harcamaları ise yalnızca mükelleflere değil herkese kaynak aktarmaktadır. Vergi harcamaları henüz toplanmayan gelirden vazgeçerken, kamu harcamaları ise devletin daha önceden toplamış olduğu kamu gelirlerinin dağıtılmasıyla gerçekleşmektedir. Son olarak vergi harcamaları, vergilerden çeşitli şekilde vazgeçilerek yapıldığından kamu harcamalarının aksine bütçe içinde yer almazlar. Bu ayırıcı özelliklere rağmen birbirleri yerine ikame edilmektedirler (Edizdoğan v.d. 2010: 191). Devletin yapmış olduğu sübvansiyonların bir kısmı vergi sistemleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Örneğin; üreticinin alacağı makine için devletin yapmış olduğu mali yardım kamu

harcamasıdır, makine alımı için yapmış olduğu vergi indirimi kamu harcaması olarak görülmez dolaylı olarak kamu harcaması etkisi yaratır. Tüm bu vergi harcamaları vergi matrahını azaltmakta ve bunun sonucunda vergi erozyonuna neden olmaktadır (Akdoğan 2011: 180).

1.2.6 Vergi Maliyeti

Vergi maliyeti, devletin yapmış olduğu vergi uygulamaları nedeniyle katlanmış olduğu maliyetlerin tümünü ifade etmektedir. Tüm vergilere yönelik olarak toplam maliyet belirlenebileceği gibi, her bir vergiye yönelik olarak ya da devlete olduğu kadar mükellefe olan maliyette hesaplanabilir (Akdoğan 2011: 177).

Vergilemenin açık maliyeti; merkez ve taşra teşkilatlarının faaliyetlerini gerçekleştirmiş oldukları binaların yapım, alım, kira maliyetleri, vergilendirmeye ilişkin karar ve politikaların alınmasında görevli olan personellerin giderleri, aydınlatma, ısıtma, vergi denetimi, araştırma, ulaşım ve benzeri giderlerden oluşmaktadır. Vergilemenin saklı maliyeti ise; vergi işlemlerini gerçekleştiren personele yapılan ödemeler, mükellefin dava aşamasındaki işlemleri için yaptığı ödemeler, mükellefin vergi danışmanına yaptığı ödemeler, aydınlatma, ulaşım gibi maliyet unsurları yer almaktadır (Akdoğan 2011: 178).

1.2.7 Vergi Erozyonu

Vergi erozyonu, vergi matrahındaki aşırı indirimler, vergi konularına getirilen aşırı istisnalar ve mükelleflerin bazılarının, vergi sistemi dışında kalması gibi nedenlerle vergi sisteminin yıpranması, vergiye tabi tutulan kazanç ve iratlar ile vergi tutarı arasında dengesizliklerin yaşanması gibi durumlar sonucunda vergi matrahında meydana gelen aşınmalardır. (Öztürk 2016: 150).

Erozyon, gelir üzerinden alınan vergilerde etkisini göstermekte, gelir vergisinin saf uygulama şeklinden saptırılması olarak tanımlanmaktadır. Erozyon ile, çeşitli nedenlerle vergi matrahında yapılan iktisadi ve sosyal indirimler ile yükümlünün matrah dışı bıraktığı gelirler vergide matrah aşınmasına yol açmaktadır (Edizdoğan v.d. 2010: 189).

1.2.8 Vergi Bilinci

Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi gerekli olan vergi gelirlerinin toplum bireyleri tarafından yerine getirilmesi istekliliğidir. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler ödemiş oldukları vergiyi devletin hangi hizmet için harcadığını bilirler ve üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getirirler (Organ v.d. 2013: 243, Akıncı v.d. 2015: 71).

Ülkemizde uygulanan bayana dayanan vergi sistemimizde mükellef vergi ile ilgili yükümlülüğünü bizzat kendi yerine getirmektedir. Bireylerin söz konusu bu yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmeleri kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi ve sistemin işleyişi açısından büyük önem taşımaktadır (Akıncı v.d. 2015: 71).

Yıllar itibari ile sürekli artış halinde olan kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla kullanılan vergiler ülke bütçesi içerisinde önemli paya sahiptir. Tablo 1'e bakıldığında, Türkiye'de 2010-2016 yılları arasında genel bütçe içerisinde yer alan vergi gelirlerinin payı sürekli artış göstermiştir.

Tablo 1:Ülkemizde Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe İçerisindeki Payı

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri (TL)	Yüzde	Vergi Gelirleri (TL)	Yüzde
2010	271.957.407.000	100	235.714.637.000	87
2011	319.512.928.000	100	284.490.017.000	89
2012	362.654.794.000	100	317.218.619.000	87
2013	420.194.883.507	100	367.473.551.231	87
2014	461.450.539.000	100	401.683.956.000	87
2015	525.045.891.000	100	465.229.389.397	89
2016	608.792.363.000	100	529.263.764.984	87

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm(Erişim Tarihi: 26.03.2017).

Devlet artan kamu harcamalarını finanse etmek için vergilerin yetersiz kaldığı durumlarda iç ve dış borçlanma yoluna da gitmektedir. Vergi bilincinin önemi bu hususta ortaya çıkmaktadır. Vergi bilincinin gelişmemiş olduğu toplumlar, vergiye karşı olumsuz tepki göstererek, vergi ile ilgili yükümlülüklerini doğru şekilde yerine getirmemekte ve vergi kayıplarına sebep olmaktadır. Bundan dolayı devlet kamu harcamalarının finansmanı için, bu vergi kayıp ve kaçakları kadar ekstra borçlanma yoluna başvurmakta, bu durum ise toplum açısından ekstra maliyet doğurmaktadır (Akıncı v.d. 2015: 172).

Vergi bilinci, devletin yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için toplum bireylerinin elde ettiği gelir ya da servetlerinden kanunda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunma gerekliliğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir. Vergi bilinci yalnızca vergiyi ödeme bilinci olarak değerlendirilmemelidir. Vergi bilinci aynı zamanda mükelleflerin ödemiş olduğu vergilerin devlet tarafından harcandığı yerlerin denetlenmesidir. (Edizdoğan v.d. 2010: 202).

Vergi bilinci çeşitli faktörlere göre oluşmaktadır. Bu faktörler arasında; toplumun genel eğitim düzeyi, genel eğitim uygulamaları içinde vergi ile ilgili eğitim faaliyetlerinin etkinliği, vergi yönetiminin faaliyet ve uygulamaları, toplanan kaynakların değerlendirilmesindeki etkinlik, vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin vergi ilkelerine uygunluğu, sağlıklı ve etkin iletişim imkânları ile bunların değerlendirilmesi, gerek mükellef gerekse vergi yönetimine yardımcı kuruluşların bu konudaki faaliyetleri ve çalışmaları gibi faktörler belirtilebilir (Akdoğan 2011: 189).

Vergi bilincinin temelini, devletin görevlerini yerine getirmesinde ve toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında verginin taşıdığı önemi bilen ve bu bilinç içerisinde ödevlerini, olması gereken şekilde yerine getirme çabası içerisinde olan toplumsal davranış biçimi oluşturmaktadır. Vergi bilinci; bireysel konudan çok toplumsal nitelik taşımaktadır ve genelleşen tavır ve davranışlar uygulamanın başarısını belirlemektedir (Akdoğan 2011: 190).

1.2.9 Vergi Ahlakı

Vergi mükelleflerinin davranışları, toplumun sahip olduğu vergi zihniyeti ve vergi ahlakı ile ilgilidir. Vergi zihniyeti mükelleflerin vergileme ve vergileme ile

kendilerine yüklenmiş olan özel mükellefiyetler karşısında takınmış oldukları genel tavidir. Vergi ahlakı ise, devlet ile mükellef arasındaki ilişkiyi belirleyen davranış normlarıdır (Daşdan 2011: 185). Vergi ahlakı esasen mükellefiyetten kaynaklanan ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesini, verginin alınma sebebi, işlevleri, alınmaması durumunda karşılaşılabilecek sorunlar gibi konularda mükellefin eğitimle sağlayacağı vergi bilincine bağlanmaktadır. Bundan dolayı vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları birbirlerine benzemektedir (Daşdan 2011: 185).

Toplumda vergi ahlakının oluşması toplumun gelişmişlik düzeyi ve kültür seviyesine bağlı bulunmaktadır. Vergi adaletinin sağlanamadığı toplumlarda, insanlar ödemiş oldukları vergilerin kamu otoriteleri tarafından savurganca kullanıldığı ve ödemiş oldukları vergilerin birilerine transfer edildiği düşüncesinde olmaları bireylerin vergi ahlakı ve vergi bilincinden uzaklaşmalarına neden olmaktadır. Vergi ahlakı yalnızca mükellefleri değil aynı zamanda vergi tahsilini yapan ve bu tahsilatı yerinde ve etkili biçimde harcama yükümlülüğü olan kamu otoritelerini de bağlanmaktadır (Daşdan 2011: 185).

Türkiye’de vergi ahlakının gelişmemiş olması vergilemeye ilişkin süreçte yaşanan sorunların en önemli nedenidir. Bu sorunların doğru tespit edilmesi ve kalıcı çözüm bulunması için toplumda vergi ahlakının yerleşmesi ve mükelleflerin bilinçlendirilmesi önemlidir. (Akıncı v.d. 2015: 171).

Devletin vergi mevzuatını adil vergi sisteminden uzak şekilde oluşturuyorsa ve mükellefleri ağır yük altına sokuyorsa, vergi ahlakı açısından zafiyetlere yol açmış olur. Bir ülkede uygulanacak olan vergilerin başarısı vergi ahlakının gelişmişliğine bağlı bulunmaktadır. Örneğin, beyana dayanan vergilerde, vergi ahlakı içerisinde yer alan dürüstlük ve doğruluk ilkelerinin dikkate alınmaması, vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır. Vergi ahlakının düşük olduğu ülkelerde dolaylı vergiler kaynaktan kesilmektedir. Vergi ahlakının gelişmiş olduğu ülkelerde ise dolaysız vergiler daha önemli ve başarılıdır. Mükelleflerin vergiyi görev olarak değil de yük olarak değerlendirmesi, vergiye karşı olumsuz bakış açısı sergilemelerine neden olmaktadır. Aynı şekilde ödenen vergi ile yararlanılan kaynak arasında herhangi bir bağ kurulamaması da, vergiden kaçınmanın önemli psikolojik etkilerini

meydana getirmektedir. Vergi ahlakının oluşması için en önemli etkenlerden biride, devlet harcamalarının verimliliğidir (Çataloluk 2008: 218).

Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine denilmektedir. Vergi bilinci ile iç içe olan bu kavram, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirilmesi ile anlam kazanmaktadır. Vergi ahlakı çeşitli faktörlere bağlı olarak gerçekleşir; etkileri ve sonuçları itibarıyla toplumsal boyutta önem kazanır. Toplumun, verginin gerekliliği konusunda etkin bir şekilde bilgilendirilmesi ve yapılan düzenlemelerin temel vergi ilkelerine uygun olması, vergi ahlakının oluşumu bakımından alt yapı niteliğindedir (Akdoğan 2011: 190).

Vergi ahlakının iktisadi ve kültürel gelişmişlikleri yüksek olan toplumlarda daha yüksek olduğu toplumlarda daha yüksek vergi disiplini olduğu görülmektedir. Aynı toplum içerisinde bile geri kalmış kesimlere göre, gelişmiş kesimlerin vergi ahlakının yüksek olduğu ancak vergi ahlakının iktisadi gelişme düzeyi ile birlikte kültürel, hatta etnik özelliklerin ve diğer faktörlerinde hesaba katılması gerekliliği de öne sürülmektedir (Edizdoğan v.d. 2010: 206).

Vergi ahlakının toplumda yerleşmesinde devletin rolü büyüktür. Devlet vergi mevzuatını hazırlarken, vergi ilkelerinden adil olma ilkesinin yeterince kanıksamayıp mükellef üzerine ağır yükler yüklüyor ise, toplumun vergi ahlakında olumsuz etki yaratmış olur. Devletin topladığı gelirleri nerede ve nasıl kullandığı ile ilgili toplum şüpheye düşerse, vergi ahlakını yerleştirmek olanaksız hale gelmektedir (Edizdoğan v.d. 2010: 207).

1.2.10 Vergi Planlaması

Vergi planlamasına; bireysel ve devlet açısından yaklaşmaktadır. Bireysel nitelik taşıyan vergi planlaması, mükellef ve vergi sorumlularının; iktisadi ve mali olanaklarıyla ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirleyerek, yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarla ödenmesi gereken vergi tutarını en aza indirme çabalarıdır. Bu bağlamda; bilgi düzeyleri, mali ve ekonomik durumları, danışlardan yararlanma olanakları gibi faktörler etkili olmaktadır. Devlet açısından vergi planlaması ise, devletin ihtiyaç duyduğu finansal fonun en uygun kaynaklardan,

toplumu dikkate alarak, verginin koyma amaçlarına uygun olarak, en fazla hizmeti sağlayacak vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesini sağlamaktır (Edizdoğan v.d. 2010: 209).

Vergi planlaması; vergiye hazırlık, verginin yasallaşması, verginin uygulanması aşamaları ile uygulamanın gözetimi, denetimi ve sapmalarının giderilmesi aşamalarında gerçekleşmektedir. Söz konusu aşamalarda ise; verginin amaçlarına ulaşmasına imkân verecek, en etkin vergi alternatifinin seçilmesi ile en etkin uygulama biçiminin benimsenmesi, uygulamanın gözetim ve kontrolü ile bu doğrultuda gerekli düzenlemelerin yapılması yoluna gidilmektedir (Akdoğan 2011: 192).

İKİNCİ BÖLÜM

AF KAVRAMI, AFFIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİ AFLARININ TEORİK OLARAK İNCELENMESİ

2.1 Af ve Vergi Affı Kavramları

Çalışmanın ikinci bölümünde; af kavramı, affın hukuk sistemi içerisindeki yeri, vergi affı kavramı, vergi aflarının kapsamı ve önemi, vergi aflarının sebepleri, vergi aflarının fayda ve maliyetlerinden bahsedilecektir. Ardından; vergi aflarına yönelik görüşler ve vergi aflarının başarılı olması için gerekli koşullardan bahsedilecektir.

2.1.1 Af Kavramı

Batı dillerinde af karşılığı olarak kullanılan Yunanca kökenli amnestie kelimesi, unutmak ve bağışlamak anlamına gelmektedir. Af kavramına kelime olarak bakıldığında bir haktan vazgeçmek, kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır (Ayrangöl v.d. 2013: 251, Çetin 2007: 172).

Dar anlamda af kavramı bir suç, kusur, hata gibi durumların bağışlanmasıdır (Yaraşır, 2013: 176). Geniş anlamda ise, kanunlarda suç olarak nitelendirilen fiiller için verilmiş olan cezaların kısmen veya tamamen ortadan kaldıran hukuki tasarruftur (Çetin 2007: 172).

Genel anlamda kaynağını anayasalarda bulan ancak teknik yönleri açısından ise ceza kanunlarında düzenlenen af, bazen kamu davasını düşüren veya kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini bütün kanuni sonuçlarıyla ortadan kaldıran bazen de kesinleşmiş bir cezanın kısmen ya da tamamen infazını önleyen veya başka bir cezaya dönüştüren yasama ya da yürütme organlarının yapmış olduğu bir kamu hukuku tasarrufudur (Çetin 2007:172).

2.1.2 Hukuk Sistemi İçerisinde Affın Yeri

Toplum düzeninin sağlanması için oluşturulan kurallara uyulmadığı zaman yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu yaptırımların kısmen uygulanması ya da hiç uygulanmaması hukuk düzeninde af kavramını ortaya çıkarmıştır. Af hukuk etimolojisine göre, adalet ve genel yararı sağlamak amacıyla suç işleyen kişilerin

cezalarının bir kısmından ya da tamamından vazgeçilmesidir (Edizdoğan v.d. 2013: 100).

Hukuk sistemi içerisinde yer alan ve sosyal, siyasal, ekonomik hayata önemli etkisi olan af, genel olarak Ceza ve Anayasa Hukuku tarafından düzenlenmiş, aynı zamanda hüküm ve neticeleri bakımından idare hukuku, borçlar hukuku ve usul hukuku açısından ilişkilendirilebilen çok yönlü bir kavramdır. Af kaynağını anayasa hukukundan almaktadır, ceza hukuku ise affı teknik yönleriyle düzenleyen hukuk dalıdır (Şenlik 2008: 4).

Affin hukuki niteliğinin tespiti; af yetkisinin sınırları, affın uygulama şekli ve sonuçlarının tespiti açısından önemlidir. Affın hukuki niteliği itibari ile yargısal veya yasama ve yürütme işlemi olduğu ayrımını yapabilmek için af kararını çıkarmaya yetkili organın bilinmesi ve yaptıkları işlemlerde yargılama usulünün yapılip yapılmadığının bilinmesi gereklidir. Bu hususlar incelendiğinde genel ve özel affın her ikisinin de yargı tasarrufu olmadığı ortaya çıkacaktır. Bunun sebebi ise, genel affa karar veren merciinin yasama organı olmasıdır. Çünkü yasama organı yargı faaliyetinde bulunmaya yetkisiz kılınmıştır. Af kanununun yargılama yetkisinin olmadığını gösteren diğer gerekçeler şöyledir; Genel affın umumi, objektif ve gayri şahsi nitelikler taşıması ve bir hukuki ihtilafın çözümüne ilişkin bulunmaması gibi hususlar sayılabilir (Martin 2013: 11).

Yargılama yetkisi olmayan af, yasama ve yürütme faaliyeti sayılabilir. Çünkü özel af kararı alma yetkisi olan yasama organı ve devlet başkanının da yargı yetkisi olmadığı için, özel affında, yargı faaliyeti değil, yasama ve yürütme faaliyeti sayılması doğru olacaktır. Sonuç olarak TBMM'nin çıkardığı genel aflar ile ferdi ve ferdi olmayan özel aflar yasama faaliyeti, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan af ise yürütme tasarrufudur (Martin 2013: 11).

2.1.2.1 Anayasa Hukukunda Afların Yeri ve Önemi

Anayasa, normlar hiyerarşisinde en üst sırada yer alan ve kanunlardan farklı ve daha zor bir usulle konulan ve değiştirilebilen hukuk kurallarının bütünüdür. Anayasa kuralları içerik olarak çoğunlukla devletin temel organlarının (yasama, yürütme ve yargı organlarının) kuruluşunu ve işleyişini, bunların birbirleri ile olan ilişkileri ve devlet karşısında vatandaşların temel hak ve hürriyetlerini düzenler

(Gözler 2008: 144). Af kanunlarının da genel kaynağı anayasadır. Anayasada yer alan affa dair hükümler daha çok ceza hukuku açısından düzenlenmiştir. Düzenlemeler içerisinde vergi hukukunda af yasalarına yönelik ilke bulunmamaktadır (Edizdoğan v.d. 100: 2013).

1982 anayasasının 87'inci maddesinde TBMM'nin görev ve yetkileri sayılırken TBMM'nin "genel ve özel af" ilanına yetkili ve görevli olduğu düzenlenmiştir. Burada söz konusu olan "af kararı" çıkarmak değildir, af kanunu yapmaktır. Meclis af kanununu yürürlüğe koymakta yürütme organı da yürürlüğe giren af kanununu uygulamaktadır (Armağan 2000: 349-350).

Af yetkisine sahip ikinci organ ise cumhurbaşkanıdır. Anayasa madde 104/b-13 hükmünde "sürekli hastalık, sakatlık, kocama sebebiyle belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak" cumhurbaşkanının görev ve yetkileridir (Armağan 2000: 350). Cumhurbaşkanının çıkarmış olduğu af kararı yalnızca kendisi tarafından çıkarılmakta ve imzalanmaktadır. Cumhurbaşkanının tek başına yapmış olduğu işlemlere karşı yargı yolu kapalıdır (Armağan 2000: 351).

Anayasa hukukunda, devlet hukuki fonksiyonlarını yasama, yürütme, yargı olarak ayırmış ve bu fonksiyonları tanımlamak amacıyla maddi ve şekli kıstas kullanmıştır. Maddi açıdan, bu fonksiyonların yerine getirilmesinde kullanılan işlemler hukuki mahiyetlere göre sınıflandırılırken; şekli açıdan ise, fonksiyonları yerine getiren organa göre sınıflandırma yapılmaktadır. Affa ilişkin hükümler gerek şekli gerekse maddi kıstaslar açısından değerlendirildiğinde, yargısal sonuç doğurmalarına rağmen yargı tasarrufu olarak kabul edilmemektedir. Maddi kıstasta yargı tasarrufları, belirlenmiş olan usul kurallarına göre bir hukuki uyumsuzluğun karara bağlanmasıdır. Affa ilişkin hükümlerde hukuki uyumsuzluk halinde hüküm verilmez, yalnızca işlenmiş suç sonrası ortaya çıkan ceza veya infaz ilişkisi sona ermektedir (Can 2016: 1300).

2.1.2.2 Ceza Hukukunda Afların Yeri ve Önemi

Aflara ilişkin hükümler anayasada yer almasına rağmen teknik açıdan ceza hukuku tarafından düzenlenmektedir. Af, ceza hukukunun en önemli ve aynı zamanda en eski kurumlarından biridir (Edizdoğan v.d. 2013: 101).

5237 sayılı Türk Ceza Kanunumuzun 65'inci maddesinde affa ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Maddenin birinci fıkrasında "Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar", ikinci fıkrasında "Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adlî para cezasına çevrilebilir", üçüncü fıkrasında ise "Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir." hükümleri yer almaktadır (T.C.K m.65). Anayasa'nın 87.maddesine göre genel ve özel af çıkarma yetkisi üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile TBMM'ye aittir (Çetin 2007: 172). Türk Ceza Kanununun 65'inci bahsi geçen genel af, hem mahkûmiyeti hem de kamu davasını sonlandıran durumdur. Genel af ile affedilen fiil suç olmaktan çıkar. Özel af ise, kesinleşmiş olan ceza mahkûmiyetini değiştiren, azaltan veya hafifleten durumdur (Çağan 1950:111).

Ceza hukukunun affa başvurma sebebi ekonomik ve sosyal bunalımların yaşandığı olağanüstü dönemlerin sebep olduğu gergin ortamı yatıştırmak ve olağan döneme geçişi kolaylaştırmaktadır (Edizdoğan v.d. 2013: 101).

2.1.2.3 Vergi Hukukunda Afların Yeri ve Önemi

Vergi hukukunda af, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmemesi durumunda oluşan ceza veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden şartlı ya da şartsız olarak vazgeçilmesidir (Şahin 2014: 20).

Nitelik bakımından benzer yanları olmasına karşın vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki af ilke ve amaç yönünden farklılık göstermektedir. Devlet her iki hukuk dalında da cezalandırma yetkisinden tamamen ya da kısmen vazgeçmektedir (Edizdoğan v.d. 2013: 102). Vergi kanunlarında belirtilen hükümlere aykırı olan suç olarak isimlendirilen fiilleri işleyenlere, kanunlarda belirtilen vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır. Vergi hukuku alanına giren suçların cezaları vergi idareleri tarafından belirlenmekte, verilen cezalar parasal nitelikte olmaktadır. Ceza hukukunun alanına giren suçlara, ceza yargılama usullerine göre hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar verilmektedir (Taşkın 2010: 123).

Kaynağını anayasadan alan teknik yönleri ise Türk Ceza Kanunu tarafından düzenlenen af, vergi hukukunda açıkça bir hükümlerle düzenlenmemiş olmasına karşın anayasamızın 73'üncü maddesi gereğince yasama organının vergilemeye ilişkin af kanunları çıkarma yetkisinin bulunduğu hükmüne yer verilmektedir. Yasamaya verilmiş olan bu yetki, anayasa hükümleri çerçevesinde sınırlandırılmış ve anayasa mahkemesinin yargısal denetimine açıktır (Taşkın 2010: 125).

2.1.3 Vergi Affının Kapsamı ve Önemi

Vergi affı, ülkemizde ve birçok ülkede mali, ekonomik, sosyal, politik gerekçelerle çıkarılan yasama tasarrufudur (Öz v.d. 2011: 1). Kamu hukuku tasarrufu olan affa ilişkin hususlar ceza hukuku kaynaklarında yer almasına rağmen, vergi aflarına ilişkin hususlar ceza hukukunda ve vergi hukukunda açıkça ifade edilmemiştir. Ceza hukukunda genel af hükümleri sıralanırken, sosyal patlamalar, siyasi, adli ve mali suçlar için af kanunu çıkarılabileceği belirtilmiştir (Kargı, 2011: 103). 1982 Anayasası'nın 87. Maddesi “ TBMM'nin yasa koymak, değiştirmek, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermek konusunda yetkili olduğu” belirtilmektedir. Devlet bu hüküm ile mali af çıkarmakta ve cezalandırma yetkisini kullanmaktan vazgeçmektedir (Martin 2013: 11).

Vergi afları, devletin vergi kanunlarına aykırı davranan gerçek veya tüzel kişilere uygulamış olduğu idari ve hukuki yaptırımlarda indirim yapması ya da tamamıyla vazgeçmesidir (Ayrangöl v.d. 2013: 251). Hukuki anlamda vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak vergi alacağından vazgeçerek kamu alacağını ortadan kaldırmasıdır. Devlet bu alacağından vazgeçerek vergi gelirlerinden taviz vermektedir (Öz v.d. 2011: 2). Vergi affı, vergi hukukunda af sorununu tüm boyutlarıyla ele alan vergi aslı ve cezalarının affı olarak tanımlanmaktadır (Kargı v.d., 2010: 31).

Vergi affı kanunlarının, uygulama bakımından diğer kanunlara göre farklılıkları bulunmaktadır. Çıkarılan af kanunları geçmişe yürümekte ve etkilerini geçmişteki olaylar üzerinde meydana getirmektedir. Af kanunlarının hangi tarihe kadar işlenen suçlara uygulanacağına dair açık bir ifade bulunmalıdır, açıkça ifadeye yer verilmemişse af kanunlarının yürürlüğe girdiği tarihteki kurallar uygulanacak ve

kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar işlenmiş olan suçlar affedilecektir (Kargı 2011: 104).

Vergi affı uygulamaları ile vergi borcunu ödemede kolaylık sağlanarak mükellefin vergiye uyumu artırılmaktadır. Vergi afları ile vergi borcunu ödemeyen mükellef vergi sistemi içerisinde tekrardan dâhil olmaktadır. Vergi borcunu ödeyen mükellef optimal dağılıma, başka birinin durumunu kötüleştirmeden ulaşmaktadır. Yani vergi afları ile kişilerin refahlarında kayıplara yol açmadan pareto iyileştirme sağlanmaktadır (Yaraşır 2013: 177).

2.1.4 Vergi Affının Türleri

Vergi afları kapsam, süre ve mükellef açısından değişiklik göstermektedir. Vergisel yükümlülüğü olmasına rağmen herhangi bir sebeple bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen ve bu durumu vergi dairesine bildirmeyen mükellefler af kapsamı içerisinde dâhil olmaktadır (Savaşan 2006: 44). Vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen bazı mükellefler ise af kapsamına dâhil olmamaktadır. Kapsam açısından vergi afları; gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi kanunlarını esas alarak yapılan aflardır. Vergi affında verginin aslı veya gecikme faizinin alınacağı durumu da kapsam dâhilindedir. Afların süreli ya da süresiz olması konusunda da sınıflandırma yapılmaktadır. Genellikle af uygulamaları 2-3 ay gibi kısa dönemlik uygulamalar olup aksine durumların da söz konusu olduğu belirtilmiştir. Mükellef açısından aflar ise dar ve tam mükellef şeklinde ayrıma tabi tutulan vergi borçlularını kapsamaktadır. Buna göre yerli veya yabancı mükelleflerin aflardan yararlanıp yararlanmayacağı belirlenmektedir (Ayrangöl v.d. 2013: 252).

2.1.4.1 Genel Af İçinde Vergi Cezalarının Affı

Ülkemizde ceza mahkemeleri tarafından verilmeyen vergi cezaları, af kanununda özel bir madde ile ya da kanun içindeki bir maddede yer almaktadır. 03.08.1966 Tarihli 780 sayılı “Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkındaki Kanun” yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergi mükelleflerinin vergi borcunu altı ay (180) içinde ödemesi halinde, önceki dönemlere ait vergi cezalarının ve gecikme zamlarının silineceğini ifade etmektedir (Deniz 2015: 9).

2.1.4.2 Vergi Cezalarının Genel Affi

Ülkemizde 03.03.1961 Tarihli 281 Sayılı “Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tescil ve Tasfiyesine Dair Kanun” mükelleflerin cezalarının belirli kısmını belirli şartlar dâhilinde affeden özel hukuk hükmüdür (Deniz 2015: 10).

2.1.4.3 Vergi Cezalarının Özel Affi

Ülkemizde çıkarılan özel af kanunları vergi cezalarına ilişkin hüküm ifade ediyorsa, vergi cezalarının özel affi söz konusu olmaktadır. Buna Spor kulüplerinin vergi cezalarını affeden “13.06.1963 Tarihli 252 Sayılı Kanun” örnek olarak verilebilir (Deniz 2015: 10).

2.1.5 Vergi Aflarının Sebepleri

Yasama organı tarafından düzenlenmiş olan vergi affi kanunları siyasi, mali, ekonomik, teknik, sosyal, psikolojik gerekçelere bağlı olarak çıkarılmaktadır.

2.1.5.1 Siyasi Sebepler

Vergi afları siyasi kararlar olup yalnızca siyasi güçler tarafından çıkarılmaktadır. Anayasamızın 73’üncü maddesinde belirtilmiş olan kanunilik ilkesine göre “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Yine anayasamızın 87’inci maddesine göre “TBMM’nin yasa koymak, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermede yetkili olduğu” belirtilmektedir.

Vergi aflarının çıkarılmasında yatan siyasi nedenler şu şekilde sıralanabilir:

- Siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılması ve piyasaların canlandırılması için,
-Hükümet değişiklikleri sonucunda eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmek için,

-Siyasi istikrarsızlıkların yaratmış olduğu gerginliğin azaltılması amacıyla (Dallı, 2006: 19),

-Az gelişmiş ülkelerde yaşanan askeri darbe, devrim gibi siyasi olaylar sonucunda mali yönetimin etkinliğini tekrar sağlamak için vergi afları çıkarılmıştır.

Zaman içerisinde toplum yapısı büyük değişiklik göstermekte ve değişen toplum yapısına bağlı olarak hukuk sisteminde değişiklikler yaşanmaktadır. Toplum yeni koşulların gerisinde kalmış kanunların yaratmış olduğu sosyal ve politik yasalarını kapatmaya yönelik siyasi suçlar için aflar çıkarılmaktadır (Taşkın 2011: 126).

Vergi afları toplumsal uzlaşmayı sağlamak ve seçmenler arasındaki sorunların çözümlerini sağlamak için hükümetler tarafından siyasal bir tasarruf aracı olarak seçmenlere yönelik olarak çıkarılmıştır. Ülkemizde de siyasi partiler vergi aflarını bu sebeplere bağlı olarak seçim dönemlerinde siyasal bir tasarruf aracı olarak kullanmaktadır (Öz v.d., 2011:3). Vergi ödeme konusunda mükelleflerin isteksiz oluşu ve siyasal iktidarın politik karar almaları vergi aflarının siyasal nedenini oluşturmaktadır. Baskı ve çıkar gruplarının isteklerini göz önünde bulunduran hükümetler, alacakları oy uğrunda vergiden vazgeçebilmekte veya vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedir. Hükümetlerin oy beklentileri ve bireylerin kişisel çıkarları sonucunda affın temelleri atılmaktadır (Ayrangöl v.d. 2013: 259).

Afların çıkarılması, kapsamının belirlenmesi, adli ve mali aflar siyasal kararlardır ve siyasal güçler tarafından çıkarılmaktadır.1960 yılı sonrasında siyasal aflar içerisinde mali aflar da dâhil edilmiştir. 1980'li yıllardan sonra yalnızca mali konularda af yasaları çıkartılmıştır. Hükümetlerin mali af konusundaki düzenlemeleri dünyada 1990'lı yıllarda yaşanmıştır. Türkiye'de ise devletin ekonomideki rolünün azaldığı ve serbest piyasa ekonomisinin hâkim olduğu 1980'li yıllarda mali af konusu düzenlenmiştir. Ülkemizde en kapsamlı vergi affı uygulaması olağanüstü dönemde gerçekleşmiştir. Olağanüstü dönemde uygulanmış olan en kapsamlı vergi affı 12 Eylül sonrası çıkarılmış olan 2431 sayılı (Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarda Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun) ve 2801 (Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun) sayılı yasaları ilk özel vergi affı yasası olan 281 sayılı kanun 27 Mayıs döneminde, 218 sayılı kanun ise 27 Mayıs harekâtından sonra kurulan ilk sivil hükümet tarafından çıkarılmıştır. (Dallı 2006: 21).

Ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde normal yasalar etkinliğini yitirdiği için vergi affı uygulamaları ile adaletsizlikler ve hatalar telafi edilerek toplumsal barışa katkı sağlanmaktadır (Kargı v.d. 2010: 9).

2.1.5.2 Mali Nedenler

Vergi aflarının mali nedenleri, tahsili güç olan alacaklarının çıkarılan af kanunları ile tahsil edilmesi, bütçe açıklarının kapatılması ve zamanında toplamayan vergilerin toplanmasını sağlamaktadır. Ekonomik krizlerin yaşandığı dönemlerde krizleri derinleştirmemek için çıkarılan af yasaları çare olarak görülmektedir. Özellikle enflasyon oranlarının yüksek olduğu dönemlerde gelir elde etmek amacıyla aflar gelir aracı olarak kullanılmaktadır. Fakat bu konuda vergi aflarını gelir aracı olarak görmeyen kişiler de vardır. Çünkü elde edilen gelir, yani gelir değildir. Daha önceden beyan edilmemiş olan gelirlerin toplamıdır (Ayrangöl 2013: 259).

Devletin gelire ihtiyacının olduğu ve politik ve ekonomik konjonktürün vergi oranlarını artırma ya da bütçe kısıntıya gitmeye elverişli olmadığı dönemlerde mali aflara başvurulmuştur. Devletin vergi aflarına başvurmasının mali nedeni, kısa vadeli fon ihtiyacının sağlanmasıdır. Hükümetler uyguladıkları vergi afları ile indirilmiş cezalarla borçlarını ödememiş mükelleflere fırsat sunarak yüksek vergi geliri elde etme amacı gütmektedir. Devletin vergi uygulamaları ile vergi kaçakçıları ortaya çıkarılmakta, diğer taraftan kaçırılan vergilerin beyan edilmesi durumunda cezaların bağışlanacağını bildirilmesi ile vergi gelirinin bir kısmının tahsili sağlanmaktadır (Yaraşır 2013: 180).

Literatürde afların vergi gelirleri üzerindeki analiz eden Colorado yaptığı çalışmada, afların vergi gelirlerine etkisi olmadığı, ABD’de yapılan çalışmalar ise afların sadece geçiş ekonomileri için ulusal düzeyde vergi gelirlerinde artış yarattığı ortaya koyulmaktadır. İrlanda da yapılan çalışmada ise 1988 yılında İrlanda da uygulanan vergi affının vergi gelirlerinde değişiklik yaratmadığı bulgularına rastlanmıştır. İspanya’da ise vergi aflarının önemli bir etkisinin olmadığı, vergi mükelleflerinin davranışında da afların beklenen değişikliği sağlamadığı sonucuna ulaşılmıştır. Michigan çoğu katılımcının aftan yararlanmasını sağlayarak, onların vergi sisteminde korunması açısından önemli başarı sağladığı ifade edilirken, söz konusu affın vergi gelirlerindeki etkisinin az olduğu ifade edilmektedir. Bu

çalışmalara ek olarak Merkez Asya Cumhuriyetlerinde sıklıkla uygulanan afların temel nedenleri arasında, kayıt dışı ekonominin payını azaltmak, yatırım ve devlet gelirlerini artırmak gibi etkenler sayılmaktadır. Örnek verilecek olursa bu cumhuriyetler içerisinde yer alan Tacikistan'da 2003 yılında uygulanan vergi afları, vergi gelirlerini artırırken, 2011 yılında Kazakistan'da uygulanan vergi afları sonucunda vergi gelirlerinde artış meydana gelmiştir. Kırgızistan'da 2007 yılında uygulanan vergi afları ile vergi gelirlerinde artış olmamış ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele sağlanamamıştır (Yaraşır 2013: 180).

2.1.5.3 Ekonomik Nedenler

Vergi aflarının çıkarılabilmesi için önemli olan sebeplerden biri de ekonomik sebeplerdir. Özellikle kayıt dışı servet unsurlarını kayda alarak ekonomik yapıyı güçlendirmek amaçlanmıştır. Kayıtlı ve kayıt dışı ekonomi arasındaki rekabet vergi sisteminde adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi sağlamak için vergi aflarına ihtiyaç duyulmuştur (Taşkın 2010: 126).

Ekonomik sebep olarak vergi aflarının uygulanmasında iki önemli faktör bulunmaktadır. Bunlardan ilki, gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara aykırı olarak ülke dışına çıkarılan sermayenin ekonomiye kazandırılarak ekonomiye kazandırılarak yatırıma dönüşmesini sağlamaktır. Kayıt dışı bırakılan mallar ve nakit paralar için "kara para" deyimini kullanılmaktadır. Kara para yalnızca kayıt dışı tutulan paraları ifade etmektedir, ayrıca altına, mücevherata ve değerli taşlara yatırılan parayı ve hatta bina ve arazilere yatırılan parayı ve muhasebe kayıtlarında gösterilen miktarların çok üzerinde işletme varlıklarını ifade etmektedir. Kayıt dışı ekonominin vergi adaletinde yaratmış olduğu haksızlık vergi affi uygulamaları ile azalmaktadır (Dallı 2006: 21). Hükümetler piyasayı canlandırmak için ve kara paranın ekonomide işlem görmesi için vergi affi uygulamalarını kullanmaktadır. Vergi afları ile beyan edilen gizli varlıklar düşük oranda vergilendirildiğinden, cezalar ortadan kalkar ve gizlilik ortadan kalkar (Çetin 2007: 173). Ekonomik nedenlerden ikincisi ise, ekonomideki yüksek enflasyon ve istikrarsız politikaların mükellef üzerinde yaratmış olduğu olumsuz etkilerin giderilmesidir. Bu olumsuz şartlar mükelleflerin; gelirlerinin azalmasına, mali sorumlulukları zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine, artan gecikmiş

zam ve faizlerden dolayı yüksek miktarda borç altına girmelerine ve ekonomik hayattan çekilmelerine sebep olmaktadır. Mükelleflerin iş hayatından çekilmeleri ise vergi tabanının daralmasına ve buna bağlı olarak kamu gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Bu durumlardan dolayı mükelleflerin yükümlülük ve yaptırımlarının bir kısmı af uygulamaları ile bağışlanarak ekonomik hayattan çekilmeleri önlenmektedir. (Ayrangöl v.d. 2013: 258).

Bütçe açıklarının ve enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde uygulanan af kanunları ile oluşan bütçe açıklarının kapatılması, kısa dönemli gelir finansmanı sağlamak ve tahsil edilemeyen alacakların tahsili sağlanmaktadır. 1980'li yıllarda çıkarılmış olan af kanunları ekonomik gerekçe ile çıkarılmıştır. 2431 sayılı kanunun çıkarılma gerekçesi; beyan dışı servet unsurları ve kayıt dışı kalmış emtianın vergiye tabi tutularak kayıtlara girmesi, ekonomiye dâhil edilmesi amaçlanmıştır. 1970'li yıllarda ise enflasyon, döviz darboğazı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların yaratmış olduğu vergi dışı kalmış fonların ekonomiye kazandırılması için aflar uygulanmıştır (Taşkın 2010: 126).

Olağanüstü yönetim dönemlerinde 2431 ve 2801 sayılı kanunların çıkarılmasında siyasi nedenler yanında ekonomik nedenler de etkili olmuştur. Ülkemizde 1980'li yıllarda küreselleşmenin neden olduğu krizlerden dolayı yaşanan enflasyon, döviz darboğazları, siyasi ve ekonomik istikrarsızlık vergi dışı fonları oluşturmuştur. Bu fonların ekonomiye çekilmesi amacıyla af kanunları temel ekonomik nedenlerden olmuştur (Dallı 2006: 21). Ülkemizde 1990'lı yıllarda yaşanan körfez savaşları nedeniyle bütçe açıkları artmıştır. Af kanunları ile sağlanan kaynaklar ile açıkların kapatılması amaçlanmıştır (Dallı 2006: 22).

2.1.5.4 İdari ve Teknik Nedenler

Ülkemizde vergi idaresi ve vergi yargısından kaynaklanan sorunlar nedeniyle de vergi affı yasaları çıkarılmaktadır. İdare ve yargının ekonomik gelişmelere ayak uyduramaması sorunların yaşanmasına neden olmuştur.

Uygulama alanı geniş olan bazı vergilerin mükellefin soyut beyanına bağlı olması, vergi kanunları uygulamalarının yeterince açık olmaması idare ile mükellef arasında vergi ihtilaflarına yol açarak, vergi yargısının iş yükünü artırmakta ve vergi tahsilatının gecikmesine neden olmaktadır. Ülkemizde idari açıdan vergi aflarına

gidilmesinin nedeni, denetim yetersizliğinden kaynaklanan vergi kaçakçılığının yüksek boyutlarda olmasıdır (Aygün 2012: 89, Yaraşır, 2013: 181).

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde karar veren ilk derece yargı organı olan Vergi Mahkemeleri, itiraz mercii olan Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz mercii Danıştay aşırı iş yüküne sahiptir (Öz v.d. 2011: 4).

Tablo 2: İdari Yargı İş Yüğü

Yıllar	Vergi Mahkemesi	Bölge İdare Mahkemesi	Danıştay
2005	92.489	76.113	155.397
2006	112.108	82.758	168.412
2007	128.534	94.424	204.989
2008	152.662	99.868	246.962
2009	188.438	109.939	273.608
2010	212.462	120.372	295.502
2011	175.749	112.518	342.746
2012	136.383	118.582	347.890
2013	168.683	155.968	355.531
2014	148.658	173.695	330.932
2015	150.674	190.288	375.846

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2015/ist_tab.htm (Erişim Tarihi: 25.03.2017).

Tablo 1’de görüldüğü gibi 2005-2015 yılları arasında idari yargıda iş yükü tüm mahkemelerde artış göstermiştir. 2000 yılında 76.650 uyuşmazlıkla karşılaşan vergi mahkemeleri 2015 yılında 150.674 sayısına ulaşmıştır. İtiraz mercii bölge idare mahkemesinde ise 2000 yılına kıyasla 8 kat uyuşmazlıkla karşı karşıya kalınmıştır. Temyiz mercii olan Danıştay’da ise uyuşmazlık sayısı 2000 yılına kıyasla 2015 yılında 2 kat artış göstermesi Danıştay’ın vergi uyumsuzluklarında ilk derece mahkeme sıfatıyla rol aldığı söylenebilir.

2.1.5.5 Sosyal Nedenler

Vergi afları uygulanmasının sosyal nedeni ilk olarak, idare tarafından vergi ile ilgili yükümlülükleri belirlenmiş olan mükelleflerle, idare tarafından denetlenen çok az sayıdaki mükellef arasındaki eşitsizliğin giderilmesidir. İkinci olarak ise beyana dayanan vergi sistemini idare ve yargıdaki çeşitli problemler nedeniyle etkili uygulayamayan ülkelerde görülen idari ve adli hataların ortaya çıkardığı adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır. Ayrıca mali zorluklar nedeniyle etkili şekilde uygulanmayan ülkelerde sıklıkla görülen idari ve adli hataların ortaya çıkardığı adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır. Aynı zamanda mali zorluklar nedeniyle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirememesinden dolayı gelir beyanında bulunmayan veya eksik beyanda bulunanlara ve geçmişte bilinçli olarak vergi kaçıran mükelleflere temiz sayfa açarak vergiye uyumlu hale getirip kayıt altına almak gibi sosyal amaçlarla da vergi affına başvurulabilmektedir (Yaşar Çil 2012: 9).

Vergi afları uygulamaları ile vergi ödevine ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmediği için asıl olarak cezalandırılan mükellefin bilgisizliğinden dolayı ortaya çıkan haksız sonuçların olumsuz etkilerin gidermektedir. Bu tür amaçlar için uygulanan vergi afları aftan yararlanan mükellefleri af sonrasında denetimlerin artacağı düşüncesiyle aynı hataları tekrarlamayarak sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamaktadır. Ayrıca mükelleflerin servet unsurları beyan edilerek ekonomik hayata kazandırılmış olmaktadır (Martin 2013: 26).

2.1.5.6 Psikolojik Nedenler

Mükellefler üzerinde psikolojik etki yaratmak için vergi uygulamaları ile sosyal, ekonomik, mali, idari ve teknik hedeflere ulaşılmaktadır. Bu tür hedeflere ulaşmak için uygulanan vergi aflarının psikolojik nedenlerinin ilki, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yasal süre içerisinde yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflerin vergi ile ilgili sorumluluklarını, af uygulamaları ile zamanında ve tam olarak yerine getirmeleri amaçlanmaktadır. Belirtilen amaçlar için uygulanan vergi afları ile aftan yararlanan mükelleflerin af sonrasında da denetleneceği düşüncesiyle hata yapmayarak sorumluluklarını yerlerine getirmelerini sağlamaktır. Ayrıca diğer bir psikolojik neden olarak vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine

getirmeyen mükelleflerin karşılaştıkları yaptırımlar nedeniyle yeni yükümlülük altına girmelerinin çalışma motivasyonlarını azaltması ve vergi sistemine karşı olan olumsuzlukların artması gösterilebilir.

Vergi affı uygulamaları ile mükelleflerin dürüst olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları için fırsat tanınmış olacak aynı zamanda mükelleflere ceza yaptırımını uygulanmadan vergiye uyumları sağlanmış olmaktadır. Belirtilen amaçlara karşılık mükelleflerin gelecekte yeni bir af beklentisinde olmaları, siyasilerin bu duruma önlem almamaları ve vergi aflarını siyasi amaç için uygulamaları aftan beklenen psikolojik etkiyi ortadan kaldırmaktadır (Ayrangöl v.d. 2013:260).

2.1.6 Vergi Aflarının Faydaları ve Maliyetleri

Cumhuriyet tarihinden günümüze kadar uygulanmış olan vergi afları devletin temel gelir kaynağı olan vergi ve cezalarından vazgeçilmesine neden olmaktadır. Devlet vergi afları ile birtakım faydalar ve maliyetler üstlenmektedir (Öz 2011: 2).

Vergi aflarının yararları ve maliyetleri (Savaşan 2006: 45):

Faydaları;

- Vergi gelirlerinde ani yükselme,
- Yönetim maliyetlerinde, vergi ihtilaflarında ve bunlara bağlı yargı yükünde azalma,
- Af sonrasında güçlendirilmiş vergi uygulamaları ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarında artış,
- Güçlendirilmiş vergi uygulamaları ve makul ceza sistemi, daha iyi bir vergi idaresini barındıran vergi reformunun parçası olduğunda yeni sisteme geçişte kolaylık sağlamaktadır.

Maliyetleri;

- Vergi gelirlerinde yaratmış olduğu kısa dönemli küçük artışlar, uzun dönemde ise yarattığı azalma
- Mükelleflerin yen af beklentisi içine girmesi, dürüst mükellefler için affın adaletsizlik yarattığı düşüncesi gibi nedenlerden dolayı vergi sonrasında vergiye olan gönüllü uyumun azalması,

- Vergi kaçırma fiilinin taşınmış olduğu “suç” vurgusunda oluşturacağı gevşeme,

- Vergi ahlakı ve bilincinde meydana getirdiği erozyonlar.

Bahsedildiği üzere vergi aflarının faydalarının yanında maliyetleri de bulunmaktadır. Kısa dönemde az da olsa kamu gelirlerinde artış meydana getiren vergi afları, uzun dönemde kamu gelirlerinin beklenen seviyenin altında gerçekleşmesine neden olmaktadır. Aynı zamanda ülkemizde sık sık çıkarılan vergi afları vergi kaçırma teşvik etmektedir. Çünkü mükellefler ileride vergi affı çıkacağı beklentisi içine girdikleri için cezai yaptırımları göz ardı ederek vergi kaçırma yoluna gitmektedir. Ülkemizde de sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi adaletini zedelemekte ve vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü sağlamaktadır (Gök 2007: 149, Öz 2011:2).

2.2 Vergi Affına Yönelik Görüşler

Vergi affı konusuna yönelik literatürler incelendiğinde vergi affının mükellef ve ülkeler açısından getirmiş olduğu fayda ve maliyetler nedeniyle ortaya çıkan görüşleri af yanlısı ve af karşıtı olmak üzere iki ana başlık altında ele almak mümkündür (Kargı 2011: 105). Vergi aflarının devlet gelirlerini artırmak amacıyla bir araç olarak kullanılması literatürde tartışılan en önemli noktalardan biridir. Af yanlıları, afların bireylere ödenmemiş vergilerini ödeme imkânı sağladığı için avantajlı olarak, kısa vadede gelir yarattığı görüşünü savunmaktadırlar. Ayrıca afların gelecekte vergi uyumunda yaratacağı etkiyi de dikkate almaktadırlar. Af yanlısı görüşü savunanların gerekçeleri, gerçekte af yasalarının genel gerekçeleri ile eşdeğer hususları içermekte iken, af karşıtı görüşü savunanların af yasalarının ekonomik, sosyal, adalet açısından zararlarına odaklanmaktadır (Yaraşır 2013: 177).

Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde de tek başına etkisinin olduğu şeklinde değerlendirme yapmak doğru değildir. Bundan dolayı vergi aflarının çıkarılış zamanlarını, çıkarılma sıklıklarını, vergi affı çıkarıldıktan sonra alınan tedbirleri, ülkeler bazında mükelleflerin vergi afları ile ilgili algıları irdelenmelidir (Aygün 2006: 89).

2.2.1 Vergi Aflarını Destekleyen Görüşler

Af yanlısı görüşler, genel olarak ekonomik ve mali suçların özellikleri, af uygulamaları ile vergi gelirlerinin artırılması, vergi gelir tahsilatının hızlandırılması, vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yüklerinin hafifletilmesi konularında yoğunlaşmıştır. Ekonomik ve mali krizlerin yaşandığı dönemlerde olağanüstü özellik taşıyan kanunlarla hem kişilerin mali yükümlülükleri hem de bu yükümlülükleri yerine getirmeleri sonucunda uygulanan cezalar da büyük ölçüde ağırlaştırılmış olmaktadır. Kriz dönemlerinde artırılan yükümlülükler, kriz sonrasında da etkisini sürdürmektedir. Kriz dönemlerinin sebep olduğu adaletsizlik ve hatalar af ile telafi edilerek toplumsal barışa katkı sağlanmaktadır (Kargı 2011: 105). Vergi aflarını savunanların ilk gerekçeleri; uygulanan vergi sisteminin sosyal ve ekonomik gerekçelere uygun olmaması, ekonomide istikrarsızlık ve sorunlara paralel vergi sisteminde değişikliklerin yapılmamış olmasıdır. Af yanlıları vergi sisteminin yaratmış olduğu olumsuzluklar nedeniyle mükellefleri vergi kaçakçılığına ve suç işlemeye yönelttiğini savunarak, afların gerekli olduğunu ileri sürmektedirler (Yaraşır 2013: 177).

Literatüre bakıldığında Alm (1993-1998), vergi aflarının kısa dönemde vergi gelirlerinde artış getirdiğini ve vergi idaresinin tahsil maliyetlerini düşürerek tasarrufta bulunduğunu savunmaktadır. Ayrıca afların mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağladığını ve böylece vergi tabanını genişleterek vergi mükellefleri üzerinde adaleti sağlayarak vergi yükünü azalttığını da savunur. Afların mükellefleri geçmişte işledikleri vergi suçlarından dolayı yakalanma korkularını azaltacağı da ileri sürmektedir. Aflar ile vergiye uyum artacak, uzun vadede denetim giderleri azalacak ve bu şekilde kamu giderlerinde tasarruf sağlanmış olacaktır. Fronzoni (1996)'ye göre aflar, devletin denetim maliyetlerini azaltmanın yanında vatandaşlar tarafından geçmişlerinin denetlenmesi açısından sigorta olarak görülmektedir. Andreoni (1991) ise vergi afları ile sisteme dahil olan mükelleflerin bu sorumlulukları devam edeceğinden vergi gelirlerinde eskiye oranla artış olacağı görüşü savunulmaktadır. Causone (1994) ve Malik (1991) araştırmacılara göre aftan önce hileli vergi suçlarının yaratmış olduğu gelir kaybı af ödemeleri ile dengelenmektedir. Af uygulamaları ile suçlular sisteme dahil edilmektedir. Luitel v.d (2007), vergi affının toplumsal faydayı artırarak kimsenin kayıp yaşamadan kamu

gelirlerini artırılacağı ileri sürülmektedir (Kargı, 2011: 105). Yanlılıkla vergi suçlusu durumuna düşmüş mükellefler için dürüstlük yolu açılarak sisteme dahil edilmeleri sağlanacaktır. Af, yeni vergi rejimine geçişi kolaylaştırmakta, kısa ve uzun dönemde devlet gelirlerinde artış yaratmaktadır. Luitel (2007)'ye göre ise vergi afları, vergi idaresinin vergi kaçırma sorununu çözmede kararlı olduğunu daha önceden sisteme dahil olmayan mükellefleri kayıt altına alarak vergiye uyumu artırmaktadır. Felde (2007)'ye göre ise birçok mükellef vergi sistemine dahil edilerek vergi tabanı genişlemektedir (Kargı 2011: 106).

Af yanlısı görüşü savunanlara göre, devrimler, karışıklıklar, ekonomik ve sosyal bunalımların yaşanmış olduğu dönemlerde çıkarılan vergi afları ile gergin ortam yatıştırılmaktadır. Vergi mevzuatındaki karışıklık nedeniyle vergi kanunlarını yorumlayamayan mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemesinden kaynaklanan mağduriyetlerinin giderilmesi için vergi aflarına başvurulmaktadır (Edizdoğan 2013: 104). Vergi incelemelerinin düşük düzeyde gerçekleşmesi, mükellefler arasında farklılık yaratmaktadır. Vergi afları ile cezaların affedilmesi sonucunda vergi aslının ödenmesiyle gerçekleşen tahsilat artışına ek olarak inceleme eksikliğinden kaynaklanan mükellefler arasındaki farklılıklar da azalacaktır. Aflar, yargı mercileri ve vergi dairelerinde biriken çok sayıdaki dosyanın tasfiyesi gibi bir duruma da katkı sağlamaktadır. Bu katkı sonucunda, vergi dairelerinin iş yükü azalacak ve mükelleflere kolaylık sağlanacaktır (Sayar, 1987: 71; Yaraşır 2013: 178).

Aflar ile yalnızca devlet gelirlerini fonksiyonlarını artırmayıp aynı zamanda vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin katılımlarının gerçekleşmesi ile gizlenen gelirin ortaya çıkarılması gibi bir başarı da sağlanmaktadır (Yaraşır 2013: 178).

- Devrimler, karışıklıklar, ekonomik ve sosyal bunalımların yaşanmış olduğu dönemlerde çıkarılan vergi afları ile gergin ortam yatıştırılmaktadır. Ülkemizde vergi mevzuatının karışık ve değişken olması, eğitim seviyesi düşük olan mükelleflerin teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren vergi kanunlarını yorumlayamamasına neden olur. Hukuki metinlerin karmaşık ve yeterince açık olamamasından dolayı idare ile mükellef arasında yorum farklılıkları nedeniyle vergi ile ilgili ödevlerini yerinde ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler üzerindeki haksızlıkları ortadan kaldırmak

için vergi aflarına başvurulmaktadır (Edizdoğan 2013: 104). Afların sıradan hale geldiği ülkelerde çok daha ağır suç işleyenlerin aften yararlandırılmasına karşılık vergi suçu işleyenlerin aften yararlandırılmamasının, adalet ve eşitlik ilkeleri açısından doğru olmayacağını ve bu nedenle vergi suçlarının da af kapsamına alınmasının kamu yararı açısından zorunluluk olduğu savunulmuştur (Ağca 1981: 26; Edizdoğan 2013: 105). Vergi yargı sisteminin işleyişinin ağırlığı ve yeterli çalışma düzeyine sahip olmamasından dolayı uyuşmazlık dosyası sayısı artmış, vergi sistemi işleyemez hale gelmiştir. İşleyemez halde bulunan yargı sisteminin işlerlik kazanabilmesi için af, vergi affını savunanlar tarafından çözüm olarak görülmüştür (Edizdoğan 2013: 106). Vergi afları ile geçmişte bilinçli olarak ya da mali zorluklar nedeniyle vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getiremeyen mükelleflerin vergi sistemi ile uyumunu sağlayabilmesine imkân vermektedir (Edizdoğan 2013: 107). Vergi aflarının zamanında ve yerinde uygulanması mükellef psikolojisinde olumlu etki yaparak kaçakçılığı önlemektedir.

- Af kurumu ile mükellefle vergi yönetimi arasında işbirliği güçlendiği için, mükellefle vergi yönetimi arasındaki gergin ortam yatıştırılarak, karşılıklı güven ve iyi niyete dayanan ilişki kurulmaktadır.

- Vergi afları ile vergi ve benzeri borçları nedeniyle ekonomik hayattan çekilmeyi düşünen mükelleflerin faaliyetlerinin devamı sağlanmakta, hem de çeşitli nedenlerle vergi dışı kalmış mükellefleri, mükellefiyet ortamına çekerek vergi yüküne katılım oranını artırmak yararlı olacaktır.

- Vergi aflarıyla vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan adil ve haklı olmayan sonuçlar bertaraf edilmektedir (Edizdoğan 2013: 107).

2.2.2 Vergi Affı Uygulamalarını Desteklemeyen Görüşler

Vergi aflarının çıkarılmasına karşı olanlar, af uygulamalarının dürüst mükellefleri cezalandıran, vergi adaletini zedeleyen, kaçakçılığa yol açan bir tasarruf olduğunu, ileriye dönük olarak düşünüldüğünde de dürüst mükellefleri etkileyerek tahsilatı azalttığı belirtilmektedir. Hükümetler tarafından çıkarılan vergi afları, adalet ve eşitlik ilkelerine ters düşmektedir. Vergi afları, piyasanın rekabet eşitliğini negatif yönde etkilemektedir. Vergi cezalarının ve gecikme zamlarının vergi afları ile silinmesi rekabet eşitliğini bozmaktadır (Çetin 2007:175).

Kıscacası vergi afları, eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşerek vergisini düzenli ödeyen mükellefler arasında fırsat eşitsizliği yaratmaktadır (Aygün 2012: 90).

Belirli aralıklarla çıkarılan vergi afları vergisini düzenli şekilde beyan eden ve ödeyen mükelleflerin vergi sistemine olan inançlarını olumsuz yönde etkileyerek vergiye olan güvenlerini azaltmaktadır.

Vergi aflarının sıklıkla uygulanması vergi denetimin sağlıklı şekilde yapılmasını ve gelir idaresinin etkinliğini azaltmaktadır. Vergi aflarının olumsuz yönleri şu şekilde sıralanabilir:

- Vergi afları kısa dönemli gelir artışı sağlar.
- Vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından vergi aflarının adaletsiz uygulama olarak görülmesi ve devletin ceza yaptırımlarının hafif kalması mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmaktadır.
- Hükümetlerin vergi aflarını sıklıkla uygulaması, mükelleflerin vergiye olan güvenlerinin azalmasına neden olmaktadır.
- Hükümetlerin vergi aflarını sık sık uygulaması mükelleflerin adalet ve kanunlara olan güvenlerini azaltarak vergi suçlarında tekrara yol açmaktadır.
- Afların siyasi amaçlar için kullanılması ülkede olumsuzluk yaratarak toplumda güvensizliğe neden olmaktadır.
- Vergi kanunları içerisinde yer almayan olağanüstü tedbir olarak bilinen afların, vergi mevzuatının parçası sayılarak olağan durum olarak algılanması vergi kayıplarına yol açmaktadır.
- Mükelleflerin vergi aflarını vergi kaçırarak mükellefleri ödüllendiren uygulama olarak görmesi vergiye uyumu zorlaştırır.
- Vergi afları vergi borcunu zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen mükellefler için rekabet avantajı sağlayarak kayıt dışı ekonomiyi cazip hale getirir.

Olumsuz düşünce olarak vergi aflarının yapılmaması gerektiği veya ülke ekonomisi için zararlı olduğu düşüncesi yanlıştır. Dikkat edilmesi gereken nokta vergi affını ortaya çıkaran koşulların doğru şekilde tespit edilmesi ve uygulanmasıdır. Diğer durumlarda uygulanan vergi afları ülkeye zarar verebilir.

Örneğin; koşulların uygun olmadığı durumlarda uygulanan vergi afları, devleti mali açıdan rahatlatırsa bile mükellefin devlete olan güvenini sarsmakta, dürüst mükellefler açısından eşitsizlik yaratmakta, toplum vicdanını yaralayan ve vergi kaçırmayı özendirilen rollerle vergi sisteminde ciddi problemlere yol açabilir (Deniz 2015: 19-20).

2.2.3 Vergi Aflarının Başarılı Olabilmesi İçin Gerekli Koşullar

Vergi aflarının kısa ve uzun dönemde ortaya çıkardığı olumlu ve olumsuz etkiler göz önüne alınarak başarılı bir af uygulaması oluşturulması için gerekli olan koşullar şu şekilde sıralanabilir (Kaya 2014: 196-197):

- Vergi aflarına hükümetlerin kısa vadeli finansman ihtiyaçlarını karşılamak için mali amaçlar için kullanılmamalıdır.

- Vergi aflarına iktisadi amaçlarla başvurulmalıdır. Örneğin ekonomi deflasyon tehdidi altında olduğunda, doğal afetler gibi olağanüstü dönem ve durumlarda vergi aflarına başvurulmalıdır.

- Vergi afları seyrek ve tesadüfi olarak gündeme gelmelidir. Sıklıkla uygulanan aflar, vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin adalet duygusunda yara açarak vergisini düzenli ödemeyen mükellefleri yeni af beklentisi içerisine sokarak kayıt dışı kalmalarına neden olacaktır. Her iki durum da ülkedeki vergi uyumunu azaltacak ve kayıt dışı ekonominin boyutunu artıracaktır.

- Vergi aflarına başvurulurken toplumsal çatışma değil toplumsal uzlaşma göz önüne alınmalıdır.

- Vergi afları, hükümetlerin seçim dönemlerinde kullandıkları siyasi malzeme aracı olarak kullanılmamalıdır.

- Vergi aflarının tek seferlik uygulama olduğu, tekrarının olmayacağı ve af sonrasında denetimlerin sıklıkla uygulanarak vergi kaçırdığı tespit edilen mükelleflerin ağır cezai yaptırımla karşılaşacağı algısına mükellefler inandırılmalıdır.

- Vergi afları, toplum kesimleri arasında vergi yükü dağılımını bozacak tarzda olmamalıdır.

- Vergi afları dürüst mükellefleri cezalandıran, dürüst olmayanları ödüllendiren uygulama haline dönüşmemelidir.

2.3 Ülkemizde Cumhuriyetten Günümüze Kadar Uygulanan Vergi Afları

Ülkemizde mali af kapsamında çıkarılan ilk vergi affı 17 Mayıs 1924 yılında yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 1928 yılında çıkarılan Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine dair Yasadan sonra 1934 yılına kadar herhangi bir mali af kanunu çıkarılmamıştır. Fakat 1934 yılında mali afla ilgili iki yasa çıkarılmıştır. Bu yasalar; 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkiniyle, 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Terkiniyle, 2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine dair çıkarılan yasalardır.

Türk hukukunda vergi cezalarının affına yönelik ilk düzenleme 03.03.1961 yılında yürürlüğe giren 281 sayılı “Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun”dur. 1960- 2003 yılları arasında neredeyse her yıla bir af düşecek şekilde vergi ve sigorta prim affı çıkartılmıştır. Sık sık uygulanan aflar mükelleflerin af beklentisi içerisine girmelerine neden olmuştur (Savaşan 2006: 52).

1960-1970’li yıllarda çıkarılan vergi affı kanunları, toplumun gerisinde kalmış kanunların sebep olduğu sosyal ve politik yaraları kapatmak amacıyla uygulanmıştır. Bu dönemde çıkartılan af kanunlarında dönemin siyasi durumunun etkili olduğu düşünülmektedir. 1960 sonrası vergi aflarının biçimsel açıdan bir kısmı genel af kanunları içinde bir kısmı ise özel af hükümleri içerisindedir. Ayrıca vergi kanunlarında değişiklik yapan kanunlara eklenen geçici maddeler ile de af uygulamasına gidildiği görülmektedir (Yaşar Çil 2012: 31-32).

Ülkemizde en son 2016 yılında düzenlenen 6736 sayılı “Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun” ile toplamda 33 tane vergi affı çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi afları kapsamına göre, mükellefler lehine düzenlenmiş ve vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran veya bunlara ödeme kolaylığı sağlar nitelikte çalışmalar olmuştur (Öz 2011:6).

Ülkemizde çıkartılan af kanunları aşağıda belirtilen şekillerde düzenlenmiştir (Şahin 2014: 47):

1. Genel af yasaları içerisinde birkaç madde ile yapılan düzenlemeler
2. Özel olarak çıkarılan vergi yasaları ile düzenlemeler,

3. Yalnızca vergi cezalarının affına yönelik düzenlemeler,
4. Yalnızca belirli vergi cezalarının affını kapsayan af kanunları,
5. Kısa süreli ve bir defaya mahsus olan veya uzun süreli ve tekrarlanabilen af düzenlemeleri,
6. Matrah artırımları, stok affı gibi spesifik konularda yapılan af benzeri düzenlemeler,
7. Ödenmeyen vergi aslı ve cezaları ile birlikte bu cezalar için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların da affına ilişkin düzenlemeler. (23.02.1963 tarih ve 218 sayılı Yasa, 03.08.1966 tarih ve 780 sayılı Yasa bu konuya örnek verilebilir).
8. Ödeme kolaylığı olarak nitelendirilebilecek borçların zamana yayılarak, taksitlendirilerek ödenmesini sağlayan düzenlemeler şeklinde düzenlenmiştir.

Tablo 3: Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Kadar Uygulanmış Vergi Afları

Sıra	Tarih	Açıklama
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	ElviyelSeled Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası ve Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
33	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: ÇETİN Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yönetim ve Ekonomi, C:14, S:2, 2007, s.177. (Kargı, 2011, 101 – 115)¹

¹ 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun ve 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Tablo 3'e eklenmiştir.

2.3.1 2000 Yılı ve Sonrasında Çıkarılan Vergi Affı Kanunları ve Değerlendirilmesi

2000 ve 2001 yılında yaşanan ekonomik krizlerin neden olduğu olumsuzlukları gidermek için 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile vergi afları çıkarılmıştır. Bu aflar haricinde 2000 yılından günümüze kadar 5811 sayılı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ve cumhuriyet tarihinin en kapsamlı mali affı olan 6111 sayılı Kanun ile getirilen aflar daha çok ekonomik istikrar ve büyüme doğrultusunda çıkarılmıştır. 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun ise prim ve vergi borçlarının yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenlemeleri bünyesinde barındırmaktadır. 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına dair kanun ise ülkemizde yaşanan ekonomik durgunluk nedeniyle vergi ve sigorta primlerinden dolayı oluşan kamu alacaklarında mükelleflere ödeme kolaylığı sağlamak amacıyla bu alacakların yeniden yapılandırılması amacıyla çıkarılmıştır.

2.3.1.1 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği bazı mükelleflerin zor duruma düşmesi nedeniyle vergi borçlarını ödeyememelerinden dolayı ödeme kolaylığı sağlamak ve hazineye gelir akışı sağlamak amacıyla önemlidir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun(1) 48 inci maddesi ile Maliye Bakanlığına tanınmış yetkiye istinaden 31.12.2000 tarihine kadar borcunu ödemesi gerektiği halde ödeme yapmayan mükelleflerin vergi, resim, harç, fon, vergi cezası ve gecikme zamlarının talep edilmesi durumunda taksitlendirileceği ifade edilmiştir.

Tebliğin 1'inci maddesi a bendine göre, mükelleflerin taksitlendirme işleminden yararlanabilmeleri için 16 Mart 2001 tarihi mesai bitimine kadar vergi dairelerinde talepte bulunmaları gerektiği ifade edilmiştir.

B bendinde ise, 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova, Kocaeli İllerinin merkez ve İlçelerinde mükellefiyet kaydı bulunan tüm mükellefler ile İstanbul, Eskişehir, Bursa İllerinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerden varlıklarının en az %10'unu

deprem nedeniyle kaybedenler 31 Mayıs 2001 günü mesai saati bitimine kadar müracaat edebilecekleri ifade edilmiştir.

C bendinde ise aynı il veya farklı illerde birden fazla vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin her bir vergi dairesine olan borçları için ayrı talepte bulunacakları ifade edilmiştir.

Tebliğin 2'inci maddesinde mükelleflerin borçlarını ödemesi gereken ilk taksit ve ödeme süreleri belirtilmiştir.

Tebliğin 3'üncü maddesinde tecil edilen borçlara uygulanacak olan faiz oranı (%3) belirtilmiştir.

Tebliğin 4'üncü maddesinde tecil kapsamına dahil olan mükelleflere borç asıllarına müracaat tarihine kadar gecikme zammı uygulanacağı belirtilmiştir.

Tebliğin 5'inci maddesinde tecil edilen borçların tecil şartlarına uygun olarak ödenmemesi halinde; şartlar ihlal edildiği için idarenin amme alacağını bu hükümlerden yararlanarak borç asılları ve ödenmemiş borç asıllarına gecikme zammı uygulayarak cebren takip ve tahsil edeceği belirtilmiştir.

Tebliğin 6'nci maddesinde tecil ve taksitlendirme işlemleri için alacağın türü ve miktarı dikkate alınmaksızın alacaklı tahsil daireleri yetkili kılındığı belirtilmiştir.

Tebliğin 8'inci maddesinde ise, bu Tebliğde belirtilen sürede yapılmayan başvurular ile vadesi 31.12.2000 tarihinden sonra olan alacaklar için yapılan tecil ve taksitlendirmeler için hüküm yer almaktadır. Buna göre, yapılmayan başvurulara ve 31.12.2000 tarihinden sonra olan alacaklar için yapılan tecil ve taksitlendirmelere 412 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliğinde belirlenen yıllık %36 tecil faizi oranının uygulanacağı belirtilmiştir.²

2.3.1.1.1 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği Kanununun Değerlendirmesi

414 sıra numaralı tahsilat genel tebliği değerlendirildiğinde; İstanbul İli açısından Tebliğ uyarınca 248.425 adet mükellef faiz dahil 820.679.509.670.00 TL (YTL öncesi) borç için başvuruda bulunmuş, bu tutarın 493.378.763.911.000 TL (YTL öncesi)'si ödeme planına bağlanarak, toplamda 258.467.072.878.000 TL (YTL

² <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/02/20010206M1.htm> (Erişim Tarihi: 22.07.2017)

öncesi) tahsilât yapılmıştır. Bu durumda ödeme oranı % 52,4 olarak gerçekleşmiştir. Toplamda ise 878 bin 28 mükellef başvurusu gerçekleşmiş, yaklaşık olarak iki katrilyon TL (YTL öncesi) kadar vergi alacağı taksitlendirilmiştir (Yaraşır 2013:184).

2.3.1.2 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu

Zayıflayan alım gücü nedeniyle tüketime olana talebin azalması, üretimde düşüş yaşanması, istihdamın azalarak işletmelerin kapanması ve işsizliğin artması gibi durumlar oluşmuştur. Ayrıca mükellefler vergiler başta olmak üzere borçlarını ödeyemez hale gelmişlerdir. Ekonomik hayata yaşanan krizlerin yansıması olan vergi yüklerinin tahsil edilebilmesi amacıyla yeni vergi kanunları gündeme gelmiştir (Öz v.d 2011:97).

4792 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda 16.01.2003 tarihinde kabul edilerek Cumhurbaşkanlığının onayına sunulmuş, dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer yayımlanması uygun bulunmayan 4792 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” nun yayımlanmasını uygun bulmayarak Türkiye Büyük Millet Meclisince bir kez daha görüşülmesi için Anayasanın 89 ve 104. maddeleri uyarınca TBMM Başkanlığı’ na geri göndermiştir. Gerekçede, 1980-2000 yıllarında 11 kez af yasası çıkarılarak ortalama iki yılda bir vergi affına başvurulmasının, bu kurumu gelenekselleştirdiği, bir yandan vergi suçlarının işlenmesini özendirildiği ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azalttığı; öte yandan da vergisini zamanında ödeyen yurttaşların adalet duygusunu inciterek ve güvenini sarstığı ifade edilmiştir Fakat Türkiye Büyük Millet Meclisi 4792 sayılı vergi barışı kanununu 4811 sayılı Kanun olarak hiç değiştirmeden tekrar Cumhurbaşkanlığına geri göndermiştir. Cumhurbaşkanı ilgili yasayı 27 Şubat 2003 tarihinde onaylanarak 25033 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Arıkan 2003: 2).

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile getirilen kamu alacaklarının tahsilinin hızlandırılmasına yönelik düzenlemeler ile 2001 krizinin ekonomik hayata yansıması olan birikmiş vergi yükünün tahsil edilebilir hale gelmesi amaçlanmıştır. Geçmişin olumsuz etkilerinin silinmesi amacıyla vergi asıllarının tamamının ya da bir kısmının

elde edilebilmesi için gecikme zammı ve faiz oranlarında TEFE Oranlarının alınması kural olarak kabul edilmiştir.

4811 sayılı kanunun 1'inci maddesinde kanun hükümlerinin kapsamı hakkında genel bilgiler verilmiştir. Maddenin (a) bendinde Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve fon payı ile eğitime katkı payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, 16.8.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı, 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamları ve Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar,

Maddenin (b) bendinde beyana dayanan vergilerde 31.8.2002 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.8.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler,

Maddenin (c) bendinde Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan ya da işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların beyanı,

Maddenin (d) bendinde devlete ait olup gümrük idareleri tarafından alınan ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları, hakkında uygulanmaktadır.

Kanunun 2'inci maddesinde kesinleşmiş kamu alacakları için hükümler vardır. Maddenin (a) bendinde, vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergilerin tamamı ile bu vergilere ilişkin gecikme zammı, gecikme faizinin yerine, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla vergilere uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının,

Maddenin (b) bendinde, asılları kısmen ya da tamamen ödenmiş olan vergilere ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizi yerine, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; ödenmemiş vergi asılları ile birlikte, dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının,

Maddenin (c) bendinde, Bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş olan vergi cezalarının % 20'sinin; üç eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran 2003 ayları sonuna kadar ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla kalan % 80'inin,

Maddenin (d) bendinde, Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş borcun sadece vergi aslına bağlı kesilen cezalardan ve bunlara ilişkin gecikme zamlarından ibaret olması halinde bu cezaların ve bunlara ilişkin gecikme zamlarının tamamının,

Maddenin (e) bendinde İştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 20'sini, (a) bendinde öngörülen süre ve şekilde ödemeleri, dava açmamaları veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, cezanın kalan % 80'inin ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının, tahsilinden vazgeçilmektedir.

Kanunun 3'üncü maddesinde kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları hakkında bilgiler yer almaktadır. Bu maddenin 1'inci fıkrasına göre, vergi Mahkemeleri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarda, vergilerin % 50'si ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın; dokuz eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan

vazgeçilmesi şartıyla vergilerin % 50'sinin, gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları ve bunlara uygulanan gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir.

Bu maddenin 3'üncü fıkrasına göre, sadece vergi cezalarına karşı dava açılmış olması halinde; vergi aslına bağlı cezaların, verginin bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması veya 2'nci maddede öngörülen şekilde ödenmesi şartıyla, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların ise herhangi bir şart aranmaksızın tahsilinden vazgeçilir.

Bu maddenin 4'üncü fıkrasına göre, iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilen vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 20'sini öngörülen süre ve şekilde ödemeleri, dava açmaması ve açılan davalardan vazgeçmeleri şartıyla cezanın % 80'nin ve buna uygulanan gecikme zammının tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Kanunun 4'üncü maddesinde kanundan yararlanılarak ödenen alacaklara Kanunun yürürlük tarihinden sonraki aylar için gecikme zammı uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Kanunun 5'inci maddesinde, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler hakkında bilgiler yer almaktadır. Bu maddenin 1'inci fıkrasında, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanıldığı halde, bu tarihe kadar tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edileceği belirtilmiştir.

Bu maddenin 2'inci fıkrasında, belirtilen işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin % 50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere oniki ayda ve altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla, vergi aslının %50'sinin, bu vergilere uygulanan gecikme faizinin ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden, vergi aslına bağlı olmayan cezaların kesilmesinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Bu maddenin 3'üncü fıkrasında, iştirak, teşvik ve yardım fiilleri nedeniyle kesilecek vergi ziyayı cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 20'sini Kanunda öngörülen süre ve Şekilde ödemeleri halinde cezanın kalan % 80'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Bu maddenin 4'üncü fıkrasında, Mükelleflerin bu madde hükümlerinden yararlanabilmeleri için kanunda belirtilen süre ve şekilde ödeme yapmaları ve dava açmamaları şartı belirtilmiştir.

Kanunun 6'ncı maddesinde, pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar hakkında bilgilere yer verilmiştir. Bu maddenin 1'inci fıkrasına göre, Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Şubat 2003 ayı sonuna kadar V.U.K.' un 371'inci maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammının ve kesilen usulsüzlük cezasının ayrı ayrı % 10'unun; Şubat 2003'ten başlayıp altı eşit taksitle Aralık 2003 sonuna kadar tamamen ödenmesi şartıyla pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasının kalan % 90'ının, ayrıca yine V.U.K' un 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre kendiliğinden verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak gecikme faizinin ve kesilecek vergi cezalarının ayrı ayrı % 20'sinin; Kanunda belirtilen süre ve Şekilde ödenmesi ve dava açılmaması şartıyla, gecikme faizi ile vergi cezalarının % 80'inin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Kanunu 7'nci maddesinde, G.V ve K.V.' de matrah artırımına ilişkin hükümler hakkında bilgiler yer almaktadır. Maddenin 1'nci fıkrasına göre, G.V ve K.V. mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Şubat 2003 ayı sonuna kadar, 1998 takvim yılı için % 30, 1999 takvim yılı için % 25, 2000 takvim yılı için % 20, 2001 takvim yılı için % 15 nispetlerinden az olmamak üzere artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesinin yapılmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmayacaktır.

Kanunun 14'üncü maddesinde bazı kaçakçılık suçlarının affi konusunda hükümlere yer verilmiştir. Kanunun bu maddesi ile yapılan düzenlemeye göre, V.U.K.' un 359'uncu maddesinin (b) fıkrasının (1) numaralı bendindeki defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ile (2) numaralı bendindeki belgeleri sahte olarak basanlar hariç olmak üzere sayılan fiilleri 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında suç duyurusunda bulunulmayacağı, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağı ve açılmış bulunan kamu davalarının ortadan kaldırılarak kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının infaz edilmeyeceği belirtilmiştir. Bununla birlikte kaçakçılık suçlarından dolayına vergi ziyana sebebiyet verildiği hallerde, salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, bu Kanunun yürürlüğünden önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şartı getirilmiştir.

Kanunun 15'inci maddesinde, ecrimisil ve bazı alacaklara ilişkin hükümler hakkında bilgiler yer almaktadır. Maddenin 1'inci fıkrasına göre, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesi ile 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' a göre tahsili öngörülen ecrimisillerden, vadesi 31.8.2002 tarihinden önce olduğu halde bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş bulunanların tamamı ile bu tutara gecikme zammı yerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsü'nün her ay için belirlediği TEFE' nin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın, altı eşit taksitte şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları sonuna kadar ödenmesi ayrıca dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla ecrimisillere uygulanan gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir

Maddenin 2'nci fıkrasına göre, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmesi gerektiği halde ödenmemiş bulunan ve 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. kapsamına giren, Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve tutarı

200.000.000 lirayı aşmayan trafik para cezaları ile tutarı 100.000.000 lirayı aşmayan diğer para cezalarının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.³

2.3.1.2.1 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun Değerlendirilmesi

4811 sayılı Vergi Barışı kanunu ile mükelleflere birçok olanak sağlanmıştır. Bu olanaklar (Öz v.d. 2011: 97);

- Kesinleşmiş kamu alacaklarına getirilmiş olan ödeme kolaylığı,
- Yargı aşamasında bulunan ihtilafli alacaklar için ödeme kolaylığı,
- Yargı aşamasında bulunan ihtilafları kaldırmaya yönelik düzenlemeler,
- Matrah artırım uygulamaları,

-Mükelleflerin stoklarını değer ve miktar bazında düzeltme olanağı veren uygulama ve diğer düzenlemelerdir.

Bu kanun ile mali idarenin tahakkuk aşamasında gösterdiği başarının alacak tahsilatında da gerçekleşeceği düşüncesi ile böyle bir olanak yaratılmıştır.4811 sayılı yasaya göre taksitlendirilmiş kamu alacaklarına sağlanan bu olanak “Maliye Bakanlığı’na bağlı vergi dairelerince tahsil edilenlere ilişkin taksit ve taksitlere uygulanmak üzere” getirilmiş bulunuyor. Yani belediyelerce tahsil edilen emlak ve çevre temizlik vergileri için erken ödeme indirimlerinden yararlanmak mümkün değildir. Gelir, KDV gibi diğer kamusal borçlar içinde böyle bir indirim söz konusu değildir (Bellek 2003: 133).

Kanun kapsamında yaklaşık 6,5 katrilyon TL özel sektör, 1,4 katrilyon TL kamu iktisadi kuruluşları ile mahalli idareler olmak üzere toplam başvuru tutarı 7,9 katrilyon TL’dir. Maliye Bakanlığı’nın verilerine göre ise Vergi Barışına 3.475.144 adet başvuru yapılmıştır. Bununla birlikte 31.03.200615 tarihi itibarıyla 4.499.915.899,10 TL’si özel sektör, 214.844.712,80 TL’si KGT ve mahalli idareler olmak üzere toplamda 4.714.760.611,90 TL (4,7 katrilyon TL) tahsilat yapılmıştır. Bu verilere doğrultusunda başvuru borç tutarının % 60’ı tahsil edilmiştir¹⁶ (Dallı 2006:111-112).

³ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/02/20030227.htm#1> (Erişim Tarihi: 22.07.2017)

2.3.1.3 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Kanun (Varlık Barışı)

Ülkemizde uzun yıllar boyunca kalıcı güven istikrarın sağlanamamış olması ve kambiyo mevzuatında yer alan hükümler, Türkiye’de mevcut olan ağır vergi yükü, yurt dışında uygulanan teşvikler ve sağlanan imkânlardan dolayı milli servet unsurlarının bir kısmının yurt dışına çıkarılmış olması Kanun’un Genel Gerekçesi olarak belirtilmiştir (Şahin 2014: 90).

Bu kanun ile gerçek ve tüzel kişilere ait olan yurtdışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ülke ekonomisine kazandırılması, taşınmazların kayda alınması, yurt içinde bulunan fakat işletmenin öz kaynakları içerisinde yer almayan bu varlıkların sermaye olarak işletme varlıklarına dahil edilmesi amaçlanmıştır (Aygün 2012: 91).

5811 sayılı kanun ile kayıt dışı olan varlıkların kayıt altına alınması teşvik edilmektedir. Bu şekilde mükellefler vergi maliyetlerini minimuma indirerek kayıt dışı değerlerini işletmelerin yasal kayıtlarına geçirmiştir (Koçak 2009: 68).

2.3.1.3.1 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Kanunun Değerlendirilmesi

Kanunun 10 Şubat 2010 tarihi itibari ile uygulama sonuçlarına bakıldığında; yurtiçinden 20,3 milyar TL varlık beyan edilmiş ayrıca 1.018 milyon TL vergi tahakkuk etmiştir. Yurtdışından ise 27,9 milyar TL varlık beyan edilmiş ve 557 milyon TL vergi tahakkuk etmiştir. Toplamda 48,2 milyar TL varlık beyan edilmiştir. Varlık Barışı ile tüm taksitler toplamına bakıldığında, yaklaşık olarak 1 milyar liranın üzerinde tahsilat elde edilmiştir. Tahakkuk eden verginin yaklaşık olarak %65’i tahsil edilmiştir. Ayrıca uygulama sonuçları açısından affin başarılı olduğu, mükelleflerin varlıklarını beyan yolunu seçtiği ve affin yabancı kaynak ihtiyacını azaltarak, bütçede pozitif etkiler de yarattığı söylenebilmektedir (Yaraşır 2013:185).

5811 sayılı kanunda rayiç bedelin eksik ya da fazla beyan edilmesi, beyan edilen varlıkların elden çıkarılması sonucunda elde edilen gelirin vergilendirilmesi, beyan edilen varlıkların farklı nedenlerle yapılacak olan vergi incelemelerinde dikkate alınıp alınmayacağı, vergi inceleme raporları veya inceleme aşamasında bulunan

matrah veya matrah farklarına dava açılıp açılmayacağı gibi konular kanunda net şekilde açıklanmaması yönünden eleştirilmiştir (Koçak v.d. 2009: 132). Kanunda yer alan “ bu kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır” ifadesi idare ile mükellef arasında işlem tesis etmekte, fakat mükellefin isteği veya talebi bu işlem tesis edilirken dikkate alınmamaktadır (Kolotoğlu 2009: 74).

Küresel ekonomiyle bağı olan tüm ülkeleri yakından etkilemekte olan ve piyasalara duyulan güvensizlik ortamından kaynaklanan, likidite talebinin ulaştığı yaygınlık nedeniyle bütün ülkeleri de etkilemeye başlayan bu kriz ortamında çıkarılan 5811 Sayılı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanunu ile ekonomideki canlılığının devam ettirilmesi, yaşanmakta olan küresel mali krizin ülkemiz açısından en az zararla atlatılabilmesi için önemli bir kaynak sağlanacağı ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirileceği düşünülmektedir.

2.3.1.4 6111 Sayılı Af Kanunu

Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin 6111 sayılı Kanun, 25.02.2011 tarih ve 1. Mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6111 sayılı Kanuna göre, vergi borcu aslına güncelleme oranının (TEFE/ÜFE) uygulanması ile hesaplanan borçlarını ödeyen mükelleflerin; gecikme faizi ve gecikme zammı ile vergi aslına bağlı olan cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir. Ayrıca, matrah ve vergi artırımını uygulaması ile artırım yapılacak yıllar için vergi incelenmesi ve tarhiyata muhatap olmamak, stok beyanı yoluyla kayıtları düzeltme, Kanun kapsamında hesaplanan birikmiş borçlara taksitle ve kredi kartı ile ödeme kolaylığı getirilmektedir. Kanun, 31 Aralık 2010 tarihine kadar beyan edilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi stopajı, damga vergisi gibi beyana dayalı tüm vergiler ile 31 Aralık 2010 tarihinden önce tahakkuk eden yıllık harçlar, motorlu taşıtlar vergisi gibi alacakları kapsamaktadır.

6111 Sayılı Kanunla Getirilen İmkânlar şöyledir:

-Birikmiş borçlar enflasyon oranında güncellenerek, faiz ve cezalar silinmekte ve belli bir plan dâhilinde ödeme kolaylığı getirilmiştir.

- Mükellef ile vergi idaresi arasındaki davaların sulh yoluyla çözümü yönünde düzenleme yapılmıştır. Davanın bulunduğu safhalara göre önemli indirimler yapılmıştır.

- İnceleme ve tarhiyat safhasındaki borçlar için Kanundan yararlanılarak ödeme imkânı getirilmekte ve böylece gelecekteki ihtilafların önlenmesi sağlanmıştır.

- Matrah ve vergi artırımını ile mükelleflere geçmiş vergilendirme dönemi ile ilgili olası risklerini ortadan kaldırma imkânı verilmiştir.

İşletmelerdeki mallarını beyan ederek kayıt altına almak isteyen, işletmede olmayan mallarını da herhangi bir ceza ödemedi kayıtlardan çıkarmak isteyen mükelleflere önemli avantajlar sağlanmıştır.

-Pişmanlıkla veya kendiliğinden beyanname vererek vergilerini beyan eden mükelleflere pişmanlık zammı yerine bu vergilerini enflasyon oranında güncelleyerek ödeme imkânı sağlanmıştır.

-Yapılandırılan borçların taksit ile ödenmesi imkânı getirilmiştir.

- Yapılandırılan borçların Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr internet sayfasından kredi kartıyla ödenebilmesi kolaylığı getirilmiştir.

Vergi dairelerine;

- Vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezalar ile gecikme faizi ve gecikme zammı alacakları,

-Vergi dairelerince takip edilen vergi dışındaki diğer amme alacakları,

- Bazı idari para cezası alacakları için başvurulmuştur.

Kanunda belirtilen;

- Vergi tabiri, 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve fon payı ile eğitime katkı payını,

- Gümrük vergileri tabiri, ilgili mevzuat uyarınca eşyanın ithali veya ihracında uygulanan ve Gümrük Müsteşarlığı'na bağlı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilen gümrük vergisi, diğer vergiler, en etkili vergiler ve mali yüklerin tümünü,

- TEFE/ÜFE aylık değişim oranları tabiri, Türkiye İstatistik Kurumu'nun her ay için belirlediği 31.12.2004 tarihine kadar TEFE aylık değişim oranlarını, 1.1.2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) aylık değişim oranlarını,

- Beyanname tabiri, vergi tarhına esas olan beyanname ve bildirimleri, ifade eder.

Kanunun 2'nci maddesinde, **kesinleşmiş alacaklara** ilişkin hükümler hakkında bilgiler yer almaktadır. Maddenin 1'nci fıkrasına göre Maliye Bakanlığı'na, Gümrük Müsteşarlığı'na, il özel idarelerine ve belediyelere bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacaklarından bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla (bu tarih dâhil);

a) 31.12.2010 tarihi itibari ile kesinleşmiş ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergilerin/gümrük vergilerinin vergi aslı tamamının ödeneceği, bununla birlikte vergi aslı üzerinden TEFE/ÜFE oranı nispetinde uygulanacak enflasyon farkının da ödeneceği belirtilmiştir.

b) 31.12.2010 tarihi itibari ile kesinleşmiş ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan ve bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olan vergi cezalarının %50'si ödeneceği kalan %50'sinin ise silineceği belirtilmiştir.

d) 20/2/2008 tarihli ve 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun'un 1'inci ve 2'nci maddeleri gereğince ödenmesi gerektiği halde bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar ödenmemiş olan tutarların bu madde kapsamında ödenmesi halinde 5736 sayılı Kanun gereğince hesaplanan binde iki oranındaki faiz alacaklarının tamamının, tahsilinden vazgeçilir.

Kanunun 3'üncü maddesinde, "**Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacakları**" hakkında hükümlere yer verilmiştir. Maddenin 1'nci fıkrasına göre 31.12.2010 tarihinden itibaren Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan vergilerin/gümrük vergilerinin Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi Şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin % 50'si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile

bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının, tahsilinden vazgeçilir. Bununla birlikte Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın da ödeneceği belirtilmiştir.

Maddenin 2'nci fıkrasına göre ise, Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay nezdinde ilgisine göre itiraz veya temyiz süreleri geçmemiş ya da itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş olan vergiler ile gümrük vergilerine ilişkin ödenecek alacak asıllarının tespitinde, bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla tarhiyatın/tahakkukun bulunduğu en son safhadaki tutarın esas alınacağı belirtilmiştir. Ancak Kanunun yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın;

a) Mahkeme kararı mükellefin lehine ise bu Kanunda belirtilen süre ve Şekilde tamamen ödenmesi Şartıyla, verginin/gümrük vergilerinin % 80'inin, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilir. Bununla birlikte Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın da ödeneceği belirtilmiştir.

b) Mahkeme kararı mükellefin aleyhine ise bu Kanunda belirtilen süre ve Şekilde tamamen ödenmesi Şartıyla, vergide herhangi bir indirim yapılmaksızın sadece faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının, tahsilinden vazgeçilir. Ancak, verilen en son kararın bozma kararı olması halinde verginin/gümrük vergilerinin % 50'inin, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının da tahsilinden vazgeçilir. Bununla birlikte Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın da ödeneceği belirtilmiştir.

Maddenin 3'üncü fıkrasına göre, bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla sadece vergi cezalarına/gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin dava açılmış olması halinde;

a) Asla bağılı cezaların, verginin/gümrük vergilerinin bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce ödenmiş olması veya 2'nci maddeye ilişkin olarak bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi Şartıyla, tamamının ve bunlara bağılı gecikme zamlarının,

b) Asla bağılı olmaksızın kesilen vergi cezalarından/gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarından bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi Şartıyla;

-İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan durumlarda cezanın % 75'inin,

-Mahkeme kararı mükellefin lehine sonuçlanan davalarda cezanın %90'ının,

-Mahkeme kararı mükelleflerin aleyhine sonuçlanan davalarda ise cezanın %75'inin tahsilinden vazgeçilir.

Maddenin 10'uncu fıkrasına göre, bu madde hükmünden yararlanılması için madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şarttır.

Kanunun 4'üncü maddesinde, "**İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler**" hakkında hükümlere yer verilmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasına göre Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde, tamamlanamamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edilir. Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin % 50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine; ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla vergi aslının % 50'sinin, vergi aslına bağılı olmayan cezalarda cezanın % 75'inin, vergilere bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin ve vergi aslına bağılı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçilir. Bununla birlikte Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın da ödeneceği belirtilmiştir.

Maddenin 2'nci fıkrasına göre, bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak iştirak nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 25'ini birinci fıkrada belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde cezanın kalan % 75'inin tahsilinden vazgeçilir.

Maddenin 3'üncü fıkrasına göre, bu madde hükümlerinden yararlanılabilmesi için madde kapsamında ödeme başvurusunda bulunulan alacağa ilişkin dava açılmaması şarttır.

Kanunun 5'inci maddesinde, "**Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar**" hakkında hükümlere yer verilmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasına göre, bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar;

a) 213 sayılı Kanun'a göre, beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammı yerine bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödeme yapılması şartıyla pişmanlık zammı ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilir. Yine 213 sayılı Kanuna göre kendiliğinden verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak gecikme faizi yerine bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödeme yapılması şartıyla gecikme faizi ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilir. Yapılacak ödemelerle birlikte Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın da ödeneceği belirtilmiştir.

b) 4458 sayılı Kanun'a ve ilgili diğer kanunlara göre tahakkuku ve tahsili gerektiği halde yükümlü tarafından beyan edilmeyen aykırılıkların, ilgili gümrük idaresine bildirilmesi durumunda, gümrük vergilerinin tamamı ile hesaplanacak faiz yerine bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla faizlerin ve idari para cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilir. Bununla birlikte Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın da ödeneceği belirtilmiştir.

c) 2010 yılı ve önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak emlak vergisi bildiriminde bulunmayan veya bildirimde bulunduğu halde vergisi eksik tahakkuk eden mükelleflerce bildirimde bulunulması ve tahakkuk eden vergi ve taşınmaz

kültür varlıklarının korunmasına katkı payının tamamı ile bunlara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla, bu alacaklara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilir. Bununla birlikte Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın da ödeneceği belirtilmiştir.

Kanunun 6'ncı maddesinde "**Gelir ve kurumlar vergisinde matrah artırımı**" hakkında hükümlere yer verilmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasına göre G.V. ve K.V. mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar;

2006 takvim yılı için % 30,

2007 takvim yılı için %25,

2008 takvim yılı için %20,

2009 takvim yılı için % 15

Oranlarından az olmamak üzere artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık G.V. ve K.V. incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmayacağı belirtilmiştir.

Maddenin 4'üncü fıkrasına göre, bu madde hükmüne göre artırılan matrahlar, %20 oranında vergilendirileceği ve üzerinden ayrıca herhangi bir vergi ve fon alınmayacağı belirtilmiştir. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için bu Kanunun 2'nci ve 3'üncü maddeleri hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartıyla, bu madde hükmüne göre artırılan matrahları %15 oranında vergilendirileceği belirtilmiştir.

Kanunun 6'ncı maddesinde, "**Katma değer vergisinde artırım**" hakkında hükümlere yer verilmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasına göre katma değer vergisi mükelleflerinin, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dâhil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden;

2006 takvim yılı için %3,

2007 takvim yılı için %2,5,

2008 takvim yılı için % 2,

2009 takvim yılı için % 1,5

Oranına göre belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımını olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar beyan etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmiştir.

Kanunun 10'uncu maddesinde **iletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar** hakkında hükümlere yer verilmiştir. Maddenin 5'inci fıkrasına göre Özel Tüketim Vergisi konusuna giren malları bu madde kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan özel tüketim vergisini belirtilen beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içinde ödemeleri halinde bu mallar bakımından Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmü uygulanmayacağı ve bu şekilde beyan edilerek ödenen özel tüketim vergisi için vergi cezasının kesilmeyeceği belirtilmiştir.

Kanunun 12'nci maddesinde **kesinleşmiş Sosyal Güvenlik Kurumu (S.G.K.) alacakları** hakkında hükümlere yer verilmiştir. Maddenin 1'nci fıkrasına göre 2010 yılı Kasım ayı ve önceki aylara ilişkin olup bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce tahakkuk ettiği halde bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş olan S.G.K. tarafından ilgili kanunları gereğince takip edilen damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı asıllarının bu Kanunda belirtilen süre ve şekilde ödenmesi halinde, bu alacaklara uygulanan gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar geçen süre için TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarında ödeneceği belirtilmiştir.

Kanunun 17'nci maddesinde **Diğer alacaklar ve çeşitli hükümler** hakkında bilgiler yer almaktadır. Maddenin 2'nci fıkrasına göre Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilmekte olan ve vadesi 31.12.2004 tarihinden (bu tarih dâhil) önce olduğu halde bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş olan ve 6183 sayılı Kanun kapsamına giren her bir alacağın türü, dönemi, asılları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle tutarı 50 Türk Lirasını aşmayan asli alacakların ve tutarına bakılmaksızın bu asıllara bağlı fer'i alacakların, aslı ödenmiş fer'i alaklardan tutarı 100 Türk Lirasını aşmayanların tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Maddenin 3'üncü fıkrasına göre, Gümrük Müsteşarlığı'na bağlı tahsil dairelerince takip edilmekte olan ve vadesi 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dâhil) nce olduğu halde bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar ödenmemiş olan ve 6183 sayılı Kanun kapsamında gümrük idarelerince takibi gereken her bir alacağın; türü, yükümlülüğü, asılları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle tutarı 50 Türk Lirasını aşmayan asli alacakların, idari para cezalarında 65 Türk Lirasını aşmayanların ve tutarına bakılmaksızın bu alacaklara bağlı fer'i alacakların, aslı ödenmiş fer'i alacaklarda toplamı 100 Türk Lirasını aşmayanların tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Maddenin 14'üncü fıkrasına göre, T.C. Devlet Demiryolları İletmesi Genel Müdürlüğü'nün yol bakım ve onarım giderleri karşılığı olarak 31.12.2010 tarihi itibarıyla Ulaştırma Bakanlığı'ndan olan ve bu Bakanlıkça tespit edilen alacaklarına karşılık, bu Genel Müdürlüğün ve bağlı ortaklıklarının 31.12.2010 tarihine (bu tarih dâhil) kadar vadesi geldiği halde, bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen her türlü vergi, fon ve paylar ile vergi cezaları, bunlara bağlı gecikme zammı ve gecikme faizlerinden oluşan borçlarının (4749 sayılı Kanun kapsamında olup tahsil dairesine takip için intikal etmiş olan borçları dâhil); merkezi yönetim bütçesinin gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin mahsup suretiyle terkin edileceği belirtilmiştir.

Maddenin 15'inci fıkrasına göre, Hazine Müsteşarlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgelerine istinaden, inşa edilerek satılan gemi ve yatlarla ilişkin harcamalar üzerinden yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler hakkında, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önceki dönemler de dâhil olmak üzere, bu

kapsamda tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan, varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarın terkin edileceği, tahsil edilmiş tutarın red ve iade olunmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca 3065 sayılı Kanunda belirtilen ve bu Kanunla yapılan değişiklik ile istisna kapsamına alınan teslim ve hizmetlerle ilgili olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak K.D.V. tarhiyatının yapılmayacağı, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan, varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarın terkin edileceği ve tahsil edilmiş tutarın red ve iade olunmayacağı belirtilmiştir.

Maddenin 16'ncı fıkrasına göre, Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol işletmeleri Anonim şirketi ve/veya bağlı Şirketi Sigara Pazarlama ve Dağıtım Anonim şirketi ile toptan satıcılar arasında bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce düzenlenen tekel ürünleri toptan satıcılık sözleşmeleri ve bu sözleşmelere esas ihale kararları ile ilgili olarak Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol işletmeleri Anonim şirketi ve/veya bağlı Şirketi Sigara Pazarlama ve Dağıtım Anonim şirketi adına damga vergisi tarhiyatı yapılmayacağı, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan, varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarın terkin edileceği ve tahsil edilmiş tutarın da red ve iade olunmayacağı belirtilmiştir.

Maddenin 32'nci fıkrasına göre, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce Spor Toto Teşkilat Başkanlığı (Müdürlüğü) adına; 01.04.2007 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu' na göre Şans oyunları vergisi, 01.01.2009 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak 5422 sayılı K.V.K. ile 5520 sayılı Kanun hükümlerine göre, K.V. tarhiyatı yapılmayacağı, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan, varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarın terkin edileceği ve tahsil edilmiş tutarların red ve iade olunmayacağı belirtilmiştir.⁴

2.3.1.4.1 6111 Sayılı Af Kanunu Değerlendirmesi

Ülkemizde 2011 yılında çıkarılan 6111 Sayılı Kanun ise bir yandan alacaklı kuruluşlar bakımından tahsilat imkânları arttırılmış, diğer yandan borçlulara

⁴ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110225M1-1.htm> (Erişim Tarihi: 22.07.2017).

borçlarını sübjektif durumları göz önüne alınarak ödeme yapma imkânı sağlanmış ve herkesin kazandığı bir yapılanma ortamı oluşturulmuştur. Vergi ve sigorta alacakları başta olmak üzere çok sayıda kamu kurumu ve meslek kuruluşunun alacağı yapılandırma kapsamına alınmış, vade ve ödeme şartları konusunda ciddi kolaylıklar sağlanmış ve bu sayede düzenlemenin başarı şansı arttırılmıştır. Söz konusu nedenlerle geçmişteki yapılandırmalara oranla daha yüksek bir katılım ve gelir sağlanacağı açıktır. Küresel çaptaki krizler sonrasında böyle bir düzenleme, ekonominin işleyişi konusundaki tıkanıklıklar, kamunun finansman ihtiyacının giderilmesi ve vatandaşla idare arasındaki ihtilafların ortadan kalkması gibi birtakım sorunların çözüme kavuşması sağlamıştır. Fakat daha çok “mali af” ve “kamu alacakları” kavramları üzerinden kamuya mal olmuş Kanunda; sosyal güvenlik, çalışma hayatı, yatırım, üretim, istihdam, eğitim, kamu personeli, finans sektörü, toplumsal hayat, mahalli idarelerin personel rejimi, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin görev zararları ve atıl varlıkları, Yap-İşlet-Devret modeli ve siyasi partilerin harcamaları ve mali denetimleri konusunda da düzenlemeler yapılmıştır. Bu nedenle bilinen amacının dışında çok daha geniş kapsama ve yenilikçi düzenlemeler içeren Kanunun, çıkarıldığı günden günümüze ekonomik, idari, siyasi ve toplumsal zeminde etkilerinin genişleyerek devam edeceği söylenebilir (Ayrangölv.d., 2013: 268).

Kanunun uygulama sonuçlarına bakıldığında; ilk taksit ödemeleri itibariyle yüzde 81 oranında rekor bir tahsilât düzeyine ulaşılmıştır. Yapılandırma sonucunda 39,4 milyar TL’yi aşan bir kamu borcu yeniden yapılandırılmıştır. Affin ilk taksiti ve bugüne kadar yapılan ödemeler dâhil toplamda 7.908.887.740 liralık bir tahsilât sağlanmıştır. Bu ödemelerin 5.377.000.000 liralık bölümünün defaten, 2.531.887.740 liralık bölümünün de taksitli ödemelerden oluştuğu bilinmektedir. Yeniden yapılandırma kapsamında matrah artırımını yoluyla sağlanan gelir 1.201.800.000 liradır. Stok beyanlarıyla da 1.202.900.000 lira, ihtilaflı alacaklar, inceleme ve tarhiyat safhasındaki alacaklar ile pişmanlık beyanları ve diğer alacaklardan ise 5.504.200.000 liralık tahsilât yapılmıştır. Tahsilât rakamları ve vergi gelirlerine etkisi açısından 6111 sayılı Yasanın başarılı olduğu söylenebilir. Nitekim 6111 sayılı af

yasası matrah artırımına da yer vererek en geniş kapsamlı af yasası olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵

2.3.1.5 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun, 19/08/2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 1 Seri Nolu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği ise 23/08/2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Genel Tebliğ ile Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları ile il özel idareleri ve belediyelere ait alacakların yapılandırılması, matrah ve vergi artırımını, işletme kayıtlarının düzeltilmesi ve bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına dair usul ve esaslar belirlenmiştir.

6736 sayılı kanun ile;

-30.06.2016 tarihi itibariyle gecikmiş vergi borçlarında Yİ-ÜFE oranında güncelleme,

-Motorlu Taşıtlar ve Trafik Para Cezalarında büyük oranda indirim,

- Peşin ödemelerde Yİ-ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim,

-Vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %50’sinin silinmesi,

-Vergi ihtilaflarının sulh yoluyla sonlandırılmasında %80’e varan indirim,

-Yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılması (Varlık Barışı),

-İşletme kayıtlarının cezasız ve faizsiz olarak gerçek duruma uygun hale getirilmesi,

-Eczanelerde cezasız ve faizsiz stok kayıtlarının düzeltilmesi,

⁵ <http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/> (Erişim Tarihi: 22.07.2017)

- Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler için vergi incelemesinden muafiyet, İnceleme ve tarhiyat safhasındaki borçların yapılandırılması,

-Beyan edilmemiş gelirler ve kazançlar için pişmanlıkla cezasız ve faizsiz beyanı,

-Yapılandırılan borçların kredi kartı ile ödenmesi,

-6552 sayılı Kanun kapsamında devam eden borçların yeniden yapılandırılması,

-Vadesi 31.12.2011 tarihinden önce olan 50 TL ve altındaki borçların silinmesi, gibi önemli imkânlar getirilmiştir.

Yapılandırma kapsamındaki borçlar için vergi dairelerine;

30 Haziran 2016 tarihinden (bu tarih dahil) önceki dönemlere ait vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezalar ile gecikme faizi ve gecikme zammı alacakları, 30 Haziran 2016 tarihinden önce verilen askerlik, seçim, trafik, nüfus, karayolu taşıma, otoyollar ve köprülerden ihlalli geçiş idari para cezaları ile RTÜK idari para cezaları, vadesi Kanunun yayımlandığı 19/08/2016 tarihinden önce olan vergi dairelerince takip edilen vergi dışındaki diğer amme alacakları (ecrimisil, öğrenim ve katkı kredisi alacakları gibi), için başvurulmuştur.

Kesinleşmiş borçlarda; Borç asıllarının tamamı, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenen tutar, vergi aslına bağlı olmayan cezaların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) %50'sinin ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda, vergi aslına bağlı olan (vergi ziyat) cezaların tamamı, vergi aslına bağlı olmayan cezaların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) kalan %50'si, gecikme faizi ve zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir.

İdari para cezalarında Vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş; İdari para cezalarının tamamı, faiz, gecikme faizi ve zammı gibi fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenen tutar, tahsil edilmiştir. Faiz, gecikme faizi ve zammı gibi fer'i alacakların tamamı silinerek tahsilinden vazgeçilmiştir.

Kanun Kapsamına Giren Diğer Borçlarda ise vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş diğer borçların; Asıllarının tamamının, faiz, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranı esas alınarak güncellenen tutar, tahsil edilmiştir. Faiz, gecikme faizi ve zammı gibi fer'i alacakların tamamı silinerek tahsilinden vazgeçilmiştir.

Davaya konu olan ihtilafli vergi alacakları da bu Kanun kapsamında yapılandırılmaya konu edilmiştir. İhtilafli vergi alacakları dava aşamasına ve karar durumuna göre %80'e varan oranlarda indirimlerle yapılandırma başvurusuna konu edilmiş ve sulh yoluyla vergi ihtilafları sonlandırılmıştır.

İhtilafa konu vergi aslı ve cezalarında dava açma süresi geçmemiş ya da ihtilaf vergi mahkemesinde (henüz karara bağlanmamış) ise; Vergi aslının % 50'sinin, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenen tutarın ödenmesi istenmiştir. Böyle bir durumda, vergi aslının %50'sinin, vergi aslına bağlı olan (vergi ziyayı) cezaların tamamının, gecikme faizi ve zammının tahsilinden vazgeçilmiştir.

İhtilaf Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesinde (henüz karara bağlanmamış) ise; Vergi Mahkemesince verilmiş en son karar terkin ise; Vergi aslının % 20'sinin, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenen tutarın ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda, vergi aslının %80'inin, vergi aslına bağlı olan (vergi ziyayı) cezaların tamamının, gecikme faizi ve zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir. En son karar tasdik ya da tadilen tasdik ise; tasdik edilen vergi aslının tamamının, terkin edilen kısmın %20'sinin, gecikme faizi ve zammı yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenen tutarın ödenmesi istenmiştir. Bu durumda terkin edilen vergi aslının %80'inin, vergi aslına bağlı olan (vergi ziyayı) cezaların tamamının, gecikme faizi ve zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin ihtilaflar, dava açma süresi geçmemiş veya vergi mahkemesinde devam ediyorsa cezanın % 25'i, en son karar terkin ise terkin edilen cezanın %10'u, en son karar tasdik veya tadilen tasdik ise; Tasdik edilen cezanın %50'si,terkin edilen kısmın %10'u ödenmiştir. Kalan cezaların tahsilinden vazgeçilmiştir.

İdari para cezalarına ilişkin ihtilafları dava açma süresi geçmemiş veya dava ilk derece mahkemesinde ise %50'si, En son karar terkin ise terkin edilen cezanın %20'si, en son karar tasdik veya tadilen tasdik ise; Tasdik edilen cezanın tamamı, terkin edilen cezanın %20'si ödenmiştir. Kalan cezaların tahsilinden vazgeçilmiştir.

Ödenmesi gereken idari para cezasına ilişkin gecikme zammı ve faizi gibi fer'i alacaklar yerine güncelleme oranı (Yİ-ÜFE), esas alınarak belirlenecek tutarın ödenmesi halinde; gecikme zammı ve faizi gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir.

Bu kanun ile defter ve belgeleri incelemede olanlara getirilen imkânlar; 30 Haziran 2016 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde tamamlanmamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine, bu kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, devam edilmiştir. Kanun hükmünden yararlanılabilmesi için, inceleme ve takdir işlemleri tamamlandıktan sonra ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvuruda bulunulması istenmiştir. Bu durumda: Tarh edilen verginin %50'sinin, kanunun yayımlandığı tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE tutarının, kanunun yayımlandığı tarihten sonrası için hesaplanacak gecikme faizinin, vergi aslına bağlı olmayan (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) cezanın %25'inin, ödenmesi şartıyla, vergi aslının kalan %50'sinin, vergi aslına bağlı olan (vergi ziyai) cezaların tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezaların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) kalan %75'inin, gecikme faizinin tamamının tahsilinden vazgeçilmiştir. Ödemeler, ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere peşin veya ikişer aylık dönemler halinde 6 eşit taksitte yapılmıştır. Bu hükümden yararlanılabilmesi için dava açılmaması şartı getirilmiştir. 30 Haziran 2016 tarihinden önceki dönemlere ait beyan edilmemiş vergiye tabi gelir ve kazançların (tapu harcı, kira geliri, değer artışı kazancı, vb.) pişmanlıkla veya kendiliğinden beyanname verilmesi suretiyle Kanun kapsamında beyan edilmesi mümkün kılınmıştır.

Pişmanlıkla beyanname verilmesi halinde, 30 Haziran 2016 tarihinden önceki dönemlere ait beyan edilmemiş vergiye tabi gelir ve kazançların (tapu harcı, kira geliri, değer artışı kazancı, vb.) pişmanlıkla veya kendiliğinden beyanname verilmesi

suretiyle Kanun kapsamında beyan edilmesi mümkün kılınmıştır. Bu durumda tahakkuk eden; Verginin tamamı, pişmanlık zammı ve faiz yerine Yİ-ÜFE oranları esas alınarak güncellenen tutar tahsil edilmiş; ceza, zam ve faizlerin tahsilinden vazgeçilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesi kapsamında diğer ücret geliri elde eden ve basit usule tabi ticaret erbabının yanında çalışanlar, özel hizmetlerdeki şoförler, özel inşaat işlerinde çalışan inşaat işçileri, kira geliri elde eden gerçek kişilerin yanında çalışan diğer ücret geliri elde eden mükellefler 2016 yılı gelir vergilerini süresinde tarh ettirmemiş ise 2 ay içinde vergilerini tarh ettirebilmiştir. Bu takdirde geçmişe yönelik gelir vergisi ve vergi cezası aranmamıştır.

Başvuruların en geç 31 Ekim 2016 tarihine kadar yapılması belirtilmiştir. Birden fazla vergi dairesine borcu olanlar, her bir vergi dairesine ayrı ayrı başvurmuşlardır. Yapılandırılan borçlar, tercihe göre peşin veya taksitler halinde ödenebilmiştir. Peşin ödemeler, ilk taksit ödeme süresinin son günü olan 30 Kasım 2016 tarihine kadar yapılmıştır. Peşin ödemelerde, yapılandırılan borçlara herhangi bir katsayı veya faiz uygulanmamıştır. Peşin ödemelerde, Yİ-ÜFE oranları üzerinden hesaplanan tutardan %50 indirim yapılmıştır. Yapılandırılan borçların taksitle ödenmek istenmesi halinde, başvuru sırasında 6, 9, 12 veya 18 eşit taksitte ödeme seçeneklerinden biri seçilerek ve ilk taksit 30 Kasım 2016 tarihine kadar, kalan taksitler de ikişer aylık dönemler halinde ödenmiştir. Taksitle ödeme durumunda, yapılandırılmış borçlar aşağıda yer alan katsayılar oranında artırılarak tahsil edilmiştir.

-6 taksitte 12 ayda yapılacak ödemelerde 1,045

-9 taksitte 18 ayda yapılacak ödemelerde 1,083

-12 taksitte 24 ayda yapılacak ödemelerde 1,105

-18 taksitte 36 ayda yapılacak ödemelerde 1,15

İşletme mevcudunda yer aldığı halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat, ve demirbaşlara ilişkin kayıtların düzeltilmesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil) işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını bir

envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kayıt edebilmişlerdir. Bu kıymetler, mükelleflerin kendilerince veya ilgili meslek kuruluşlarınca belirlenecek rayiç bedel üzerinden kayıtlara intikal ettirilmiştir. Bu kıymetler için; Teslimleri KDV genel oranına tabi makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın rayiç bedeli üzerinden %10, teslimleri indirimli KDV oranına tabi makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın rayiç bedeli üzerinden ise tabi oldukları oranın yarısı, esas alınmak suretiyle KDV hesaplanmıştır. Hesaplanan KDV ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek beyanname verme süresi içinde ödenmiştir.

Kayıtlarda yer almasına rağmen işletmede mevcut olmayan emtianın kayıtlara alınmasında, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil) kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, aynı nev'iden emtialara ilişkin tespit edilen gayrisafi kar oranını dikkate alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilmişlerdir.

Kayıtlarda yer aldığı halde işletmelerde mevcut olmayan emtiaların kayda alınması işlemleri, normal satış işlemlerinden farklı olmamıştır. Bu kapsamda düzenlenecek satış faturasında, emtianın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacak ve ilgili dönem beyannamesine dahil edilecektir. Bu hükme göre ödenmesi gereken katma değer vergisi, ilk taksiti beyanname verme süresi içerisinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere 3 eşit taksitte ödenmiştir. Satış hasılatı yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında da dikkate alınmıştır. Bu kapsamda düzenlenecek faturada yer alacak bedel, söz konusu emtia ile aynı nev'iden olan emtiaların gayrisafi kar oranı dikkate alınarak tespit edilmiştir. Gayrisafi kar oranının yasal kayıtlardan tespit edilemediği hallerde, mükelleflerin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınmıştır.

Bu düzenleme ile eczanelere de stok kayıtlarını düzeltme imkanı getirilmiştir. Buna göre, eczaneler, stoklarında kaydı olarak yer aldığı hâlde fiilen bulunmayan ilaçları, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar maliyet bedeli üzerinden fatura düzenlemek suretiyle kayıtlarından çıkarabilmişlerdir.

Kayıtlardan çıkarılan ilaçların maliyet bedeli üzerinden %4 oranında hesaplanan katma değer vergisi ayrı bir beyanname ile beyan edilerek beyanname verme süresi içinde ödenir. Ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmamıştır. Bu uygulamadan sadece bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri yararlanmışlardır.

Bu uygulamadan sadece bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2015 tarihli bilançolarında yer alan ancak işletmelerinde bulunmayan; Kasa mevcutlarını, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar, ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini, 30 Kasım 2016 tarihine kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltme imkanı getirilmiştir.⁶

2.3.1.5.1 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun Değerlendirilmesi

6111 sayılı kanun ile 6736 sayılı kanun karşılaştırıldığında başvuru adedi açısından 2011 yılında kıyasla yüzde 64,2 oranında artış olmuştur. Yapılandırılan tutar ise yüzde 96,3 artmıştır. En yüksek başvuru ve yapılandırma kesinleşmiş alacakların yapılandırılmasında olmuştur. Kesinleşmiş kamu alacakları için 4 milyon 850 bin 430 mükelleften, 7 milyon 502 bin 657 adet başvuru dilekçesi alınmış, yaklaşık 54 milyar lira yani 53 milyar 997 milyon 697 bin 132 lira alacak yapılandırılmıştır. Bu sonuçları 2011 yılında uygulanan 6111 Sayılı Kanun'la karşılaştırıldığında başvuru adedinde yüzde 68,5 oranında, yapılandırılan tutarda ise yüzde 99 oranında artış meydana gelmiştir. Kanun kapsamında 4,8 milyon vatandaş borçlarının yapılandırılması talebinde bulunmuş, böylece borçluların yüzde 76'sı borçlarını yapılandırmıştır. 90 milyar lira vergi alacağının yüzde 51'ini yapılandırılmıştır. Vergi türleri itibariyle kesinleşmiş alacaklıların yapılandırılması kapsamına giren 6,3 milyar lira gelir vergisinin yaklaşık 3,2 milyar lirası

⁶ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/01/20170129-8.htm> (Erişim Tarihi: 22.07.2017)

yapılandırılmıştır. Basit usul kapsamında gelir vergisi mükellefi olan vatandaşlardan 227 bin 940 başvuru alınmıştır. Bu kapsamda 241 milyon alacak yapılandırılmıştır. Gayrimenkul Sermaye İradı mükelleflerinden 74 bin 203 başvuru alınmış ve bu kapsamda 127 milyon lira alacak yapılandırılmıştır. Kanun kapsamında 4,8 milyar lira kurumlar vergisi, 15.5 milyar lira KDV, 1,8 milyar lira ÖTV yapılandırılmıştır.⁷

2.4 Vergi Uyumunu Ve Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi uyumu vergi ile ilgili yükümlülüklerin doğru şekilde yerine getirilmesidir. Bu anlamda vergi uyumunun unsurları şöyledir: vergiye tabi olan gelirin doğru beyanı, gelir düzeltmesi, yapılmış olan harcamalar, vergi muafiyet ve kredileri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olması, vergi beyannamelerinin zamanında doldurularak yükümlüler tarafından doğru hesaplanması şeklindedir (Tunçer 2013: 93).

Bireyler elde etmiş oldukları gelirleri devlete vergi olarak ödemek istemezler. Devlet içerisinde yaşanan yolsuzluklar vergiye olana uyumu daha da olumsuz etkileyerek bu konuyu sorunlu hale getirmektedir. Bireylerin vergiye karşı koyma şekilleri farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Vergiye karşı koyma yolları zamana, ekonomik ve sosyal sınıflara göre farklılık göstermektedir. Örneğin, büyük sanayici ve iş adamları hukuksal yollardan faydalanarak vergiden kaçınma yollarını seçtikleri halde, küçük ve orta ölçekli işletmeler doğrudan vergi kaçakçılığına başvurmaktadır. Sabit ve dar ücret gelirine sahip olan mükellef de vergiyi hiç ödememe ta da az miktarda ödeme şeklinde vergiye karşı direnç oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergiye ilişkin değer yargıları vergi ahlakı ve vergi bilinci ile oluşmaktadır (Oral v.d. 209: 154).

Vergi uyumunu etkileyen sorunlara yönelik çözümler bulabilmek için vergi uyumunu etkileyen faktörlerin bilinmesi gereklidir. Mükelleflerin vergiye olan uyumlarını etkileyen faktörler ise şunlardır: eğitim düzeyi, gelir seviyesi, gelir dağılımı adaleti, mükellefin yaşı, cinsiyeti, medeni hali, vergi ahlakı, devlete olan bağlılık, kamu harcamalarındaki savurganlık, vergilendirmede yatay ve dikey

⁷ <http://www.milliyet.com.tr/bakan-agbal-6736-sayili-bazi-alacaklarin-ankara-yerelhaber-1674565/> (Erişim Tarihi: 22.07.2017).

adaletin sağlanması, veri sisteminin karmaşıklığı, vergi idaresinin etkinliği, vergi oranları ve vergi adaletidir (Aygün 2012: 89).

Vergi sisteminin mali açıdan başarılı olması ve vergi gelirlerinin artırılabilmesi için, vergi uyumsuzluğuna neden olan faktörlerin bilinmesi uyumun yükseltilmesi için önemlidir. Çünkü mükellefler vergiyi yük olarak algılamakta vergi ödemenin fedakârlık olduğu bilincine kapılmaktadırlar. Fakat vergilerin mükellefler için yaratmış olduğu yük ve fedakârlığa katlanma hissi her bir yükümlü için farklı olabilmektedir. Bundan dolayı vergi uyumsuzluğuna neden olan faktörlerin araştırılarak vergiye uyum sağlanmalıdır (İpek v.d. 2012: 81).

Çağdaş devlet anlayışında vergiye uyum sağlayan bireylerin toplumdaki sayısını artırmak, vergiye olan direnci kırmak birçok ülke için amaç olmuştur. Vergi yasalarının Avrupa Topluluğu'na uyumlaştırılmasında yeni vergi yönetimi gönüllü uyum ilkesini benimsemiş ve bu ilkeyi yeni yasa taslaklarına yansıtmıştır (Özel 2010: 21).

2.4.1 Vergi Uyumunu Etkileyen Kişisel Faktörler

Mükelleflerin bir araya gelerek oluşturmuş oldukları tutum ve davranışları etkileyen faktörler kişisel ve çevresel faktörler olmak üzere iki bölümde incelenmelidir. Kişisel faktörlerin başında; demografik yapı, eğitim durumu ve meslek, gelir düzeyi, kamusal hizmetlerden yararlanma düzeyi, devlete olan bağlılık, siyasi tercihler, vergi ahlakı ve vergi bilinci gelmektedir.

2.4.1.1 Demografik Yapı

Mükelleflerin vergilerini ödemelerini etkileyen kişisel faktörlerin başında demografik yapı gelmektedir. Yaş faktörüne bakıldığında gençlerin vergiye uyumunun az olduğu belirtilmiştir. Bunun sebebi olarak Genç yaştaki mükellefler, gelirlerinin büyük bölümünü tüketime ya da tüketmek üzere kısa vadeli yatırımlara ayırmaktadır. Yüksek yaş grubuna ait mükellefler ise hayat standartlarını yükseltme konusunda ısrarcı davranmadıkları için vergiye olan uyumları daha yüksektir. Vergi kaçakçılığı fiili genç yaştaki mükelleflerde daha fazladır (Gökbunar v.d. 207: 93). Yaşlıların risk almayarak gençlere göre daha uyumlu oldukları görülmektedir. Yaşlılar birçok kamu hizmetinden yararlandıkları için ödemiş oldukları vergilerin

karşılığını aldıklarını düşünmektedirler. Bu etkenden dolayı yaşlıların daha fazla vergi ahlakına sahip oldukları söylenebilir (Demir 2009: 3).

Yine yapılan çalışmalarda kadınların erkeklere göre vergiye katılım ve vergi muafiyetleri ile ilgili davranışlarda daha etik oldukları tespit edilmiştir. Erkeklere kıyasla bayanların vergi sistemini daha adil gördükleri, düşük beyanda bulunma eğilimlerinin daha az olduğunu ve beyanda bulunmama durumunda alacakları cezanın şiddetli olacağı algısına sahip oldukları belirlenmiştir. Sonuç olarak toplumun vergiye karşı tutum ve davranışları ile aynı toplumda bulunan yaşlı nüfus veya kadın nüfus arasında pozitif ilişki bulunmaktadır (Demir 2009: 3).

Medeni durumda ise evlilerin bireysel sorumluluklarının fazla olmasından dolayı bekârlara kıyasla daha fazla vergi kaçırdıkları belirtilmektedir (Buyrukoğlu, 2012: 123).

2.4.1.2 Eğitim Durumu ve Meslek

Eğitimli kişiler vergi mevzuatı ve mevzuatta yapılan değişiklikleri kolaylıkla anlayarak vergi konusunda bilinçli tavır sergiledikleri için vergi kaçırma girişimleri daha düşüktür. Mükelleflerin eğitim seviyesi arttıkça vergiye olan gönüllü uyumları da artmaktadır. Eğitim seviyesinin yüksek olduğu toplumlarda kanun boşluklarının iyi bilinmesinden kaynaklanan vergi gelirlerinde azalma meydana geldiği de görülmektedir (Demir 2009: 4).

Vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili olumlu görüş sağlamaları için, toplumun vergi bilincinin oluşturulmasına ve vergi ahlakının gelişmesi için eğitim programlarına gereksinim duyulmaktadır. Eğitimle yurttaş olmanın gerekleri, devletle ilgili görevler bireylere kazandırılarak, medeni kültür düzeyi yükselir (Çataloluk 2008: 218). Mükelleflerin mali konuda ilgilerinin yetersiz olması vergiye karşı negatif tutuma neden olmaktadır. Çünkü bu tür kişiler vergiye yük olarak yaklaşarak, vergi ile yapılan kamusal mal ve hizmetlerin faydasını dikkate almamaktadır (Saruç 2015: 120).

Mükelleflerin hangi meslek grubuna ait oldukları da vergiye karşı geliştirdikleri tutumları belirlemede önem taşır. Bazı meslekler vergi ile ilgili sorumluluklarını başkalarına yansıtarak bu durumdan bir ölçüde kurtulabilir veya buna daha çok çalışarak tepki gösterirken, bazı mükellefler ise zahmetli ve zor

şartlarda elde ettikleri gelirden vazgeçerek çalışmamayı tercih edebilirler. Vergilerin bazı meslekleri avantajlı hale getirmesi kişileri asıl verimli alandan kopararak, daha az verimli alana yönlendirerek daha az verimli alana yönlendirerek vergi kayıplarının doğmasına yol açar. Başka bir durumda ise, bazı mesleklerin sosyal statüleri gereği gelir kayıplarına razı olunur. Bu durum ise devletin alacağı verginin azalmasına neden olur (Çataloluk 2008: 221). Vergi sorumluluklarını gizlemesi daha kolay olabildiğinden kendi işyeri olan vergi mükellefleri, yüksek bağımlılık maliyetlerine sahiplerdir ve daha fazla vergi kaçırma eğilimindedirler. Dolayısı ile küçük iş yeri sahiplerinin daha fazla vergi sadakatine sahip oldukları ileri sürülmektedir (Gökbunar v.d. 2007: 93).

2.4.1.3 Gelir Düzeyi

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını kişi başına düşen vergi gelirleri etkilemektedir. Bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı fazla olan mükellefler, bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı az olan mükellefle aynı vergi diliminde yer alıp farklı vergi yüküne sahip olması durumu vergiye olan uyumlarını azaltmaktadır. Burada önemli olan kişi başına düşen gelirin aile bireylerinin asgari ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığıdır (Çataloluk 2008: 217).

Yüksek gelire sahip olan mükellefler gelirlerinin artmasıyla ödemeleri gereken verginin de artması nedeniyle, düşük gelire sahip mükelleflere kıyasla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde bulunacaklardır. Ayrıca düşük gelir düzeyine sahip mükellefler vergi kaçırımları sonucunda ödeyecekleri cezaların fazlalığından dolayı maddi açıdan zor duruma düşeceklerinin bilincindedirler. Bu sebeple, mükelleflerin gelir düzeyleri ile vergiye karşı uyumları arasında negatif ilişki bulunmaktadır. Yani gelir seviyesinin vergi uyumuna etkisi gelir arttıkça, vergi kaçakçılığının da artmaktadır. Aynı zamanda Milli gelirin artması ve halk arasında adil dağılımı sonucunda mükelleflerin vergi ödeme gücü yükselir ve devletin vergi gelirlerinde artış meydana gelir (Demir 2009: 4).

Kaynaktan tevkifatın yapılmış olduğu gelir türlerinde vergi kaçırılması imkânsızken, hizmet sektöründen elde edilen gelirlerde vergi kaçırılması daha kolaydır. Kaynaktan kesilerek verginin alındığı gelirlerde tam bir vergi uyumu söz konusudur (Saruç 2015: 115).

2.4.1.4 Kamusal Hizmetlerden Yararlanma Düzeyi

Siyasi otorite kamusal mal ve hizmetlerden kimin ne kadar yararlanacağına karar verme yetkisine sahiptir. Vergilerin toplanmasındaki ölçü kişilerin ödeme gücüdür. Böylece kişilerin yapmış oldukları vergi ödemesinin faydaları ile yararlanmış oldukları kamu hizmetlerinin faydası arasındaki orantısızlık mali rant ve mali sömürü kavramlarını ortaya çıkarmaktadır. Mali rant, ödenmiş olan verginin faydasının yararlanılan kamu hizmetinin faydasından düşük olmasıdır. Mali sömürü ise yararlanılan kamu hizmetlerinin faydasının düşük olmasıdır. Yani toplumda bazı kesimler daha az vergi ödeyerek daha fazla kamu hizmetinden yararlanırken, bazı kesimler ise daha fazla vergi ödeyerek daha az kamu hizmetinden yararlanmaktadır (Demir 2009: 6).

Mükellef, kamu hizmetlerinin vergilendirilmesinin kamuya yarar sağladığını düşünüyorsa vergi ödemek gerektiğini düşünecek, aksi durumda yani üretilen hizmetlerden yararlanmıyor ve hizmetlerin kalitesiz ve verimsiz olduğunu düşünüyorsa, vergiyi gereksiz görecektir ve vergiden kaçınacaktır (Çataloluk 2008: 220).

2.4.1.5 Devlete Olan Bağlılık

Mükellefler vergi verme konusunda devletin siyasi, demokratik, ekonomik ve hukuki yapısına duydukları güven derecesi kadar istekli olmaktadır. Devlet yönetiminin kötü olduğu, alınan vergilerin israf edildiği, verimli olarak değerlendirilen gelirlerin verimli harcanmadığına dair algı söz konusu ise mükellefler, vergi ödemekten kaçınmaktadır. Aynı şekilde devletin mükelleflere adaletsiz şekilde ağır vergi yüklemesi de vergilerin ödenmemesini haklı hale getirmektedir. Vergi gelirlerinin azalması devleti mali açıdan zayıflatmanın yanı sıra devlet itibarının sarsılmasına ve zor duruma düşmesine neden olur. Vatandaşlar yararlanmış oldukları hizmet oranında devletin meşru varlığını kabul etmektedir. (Çataloluk 2008: 219).

Mükelleflerin devlete olan bağımlılıkları arttıkça vergiye uyumları da artmaktadır. Devletin var olması gerektiğine inanan ve devlet faaliyetlerinin pozitif dışsallık yarattığını düşünen toplumlarda vergi bilinci yüksek olduğu için vergiye

uyum da yüksektir. Devlet vatandaşlarının kendilerine olan güvenlerini artırmak için eğitici programlar geliştirilmelidir (Buyrukoğlu v.d. 2012: 123).

2.4.1.6 Siyasi Tercihler

Devlet yasaları eşitlik, adalet, genellik ilkelerine uygun olarak tasarlanmalıdır. Toplumun vergiye gönüllü uyumlarını sağlayabilmek için en önemli öge devletin inandırıcılığıdır (Özel 2010:21). Vergilendirme yetkisine sahip olan iktidar bu yetkisini en uygun zaman ve koşullarda kullanmaktadır. İktidarda bulunan partiye karşı olan mükellefler, sırf tepki olsun diye vergi ödememe yoluna gidebilir (Demir 2009: 4).

Parlamentar sistemin olduğu demokrasilerde siyasi iktidarı ellerinde bulunduran siyasi partiler, seçim sonrasında kendilerini oy vererek destekleyen veya desteklemeyen vatandaşlarına karşı almış olduğu kararlar ile vatandaşlar devlete karşı tutum içerisine girebilmektedir. Bu tutum iktidar ile özdeşleşmişse, vergi ve benzeri kararlara karşı olumlu tavır sergilenecektir. Siyasi iktidar almış oldukları kararları benimsemeyenler bu karara tepki olarak vergi ödememe veya vergiden kaçınma yoluna gitmektedir. (Çataloluk 2008: 219-220). İktidarların sık sık mevzuat değiştirmesi mükellefler açısından güvensiz ortam yaratır. Vergi sisteminin yapısını ve etkinliğini bozan uygulamalar, af uygulamaları ve iktidarın kaybedilmemesi için uygulanmış olan kısa vadeli geçici çözümler mükelleflerin tepkisine neden olmaktadır (Demir 2010: 5).

2.4.1.7 Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Devletin vergi mevzuatı adil vergi sistemi oluşturmaktan uzaksa ve mükellefleri ağır yük altına sokuyorsa, bu durum vergi ahlakı açısından zafiyetlere yol açmış olur. Devlet sağlamış olduğu vergi gelirlerini nerede ve nasıl harcadığına dair toplumda olumsuz algı yaratıyorsa vergi ahlakının oluşmadığı izlenimine ulaşılır. Toplumda uygulanacak olan vergilerin başarılı olması, o toplumun vergi ahlakının gelişmesine bağlıdır. Örneğin, beyana dayanan vergi sisteminde dürüstlük ve doğruluk ilkelerinin ihlal edilmesi vergi kayıp ve kaçaklarına yol açar. Bu nedenle vergi ahlakının düşük olduğu ülkelerde dolaylı vergilere, vergi ahlakının gelişmiş olduğu ülkelerde ise dolaysız vergiler daha önemli ve başarılıdır. Mükelleflerin vergiyi ödev olarak değil de yük olarak algılaması, yararlandıkları hizmetlerle bağ

kurulamaması vergiye olan uyumlarını azaltarak vergiden kaçınmalarına sebep olmaktadır. Devlet harcamalarının verimli olması vergiye uyumu artırmaktadır (Çataloluk 2008: 218). Devletin vergi kanunlarını saydam, uygulanabilir ve mükellef odaklı şekilde düzenlemesi vergi ahlakı ve vergi bilincinin artmasını sağlamaktadır (Yurdadağ v.d. 2016: 810).

2.4.2 Vergi Uyumunu Etkileyen Çevresel Faktörler

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen çevresel faktörlerin de etkisi bulunmaktadır. Çevresel faktörler başlıca şunlardır; vergi adaleti, vergi oranları, denetim olasılığı, vergi cezaları, vergi tekniği ve vergi sisteminin karmaşıklığı, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı, serbest piyasa koşulları, vergi afları.

2.4.2.1 Vergi Adaleti

Vergilemede adalet mükelleflerin vergi ödeme istekleri üzerinde önemli etkiye sahiptir. Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına kısmen ya da tamamen katılması gereken mükellefler, vergi sistemindeki adaletsizliklerden dolayı katılımında bulunmayan mükelleflerle aynı düzey hizmetten yararlandıklarını düşündükleri için vergiye karşı olumsuz tutum içerisine girmektedirler (Güleç, 2012: 151). Adil vergi sisteminin varlığı halinde mükelleflerin vergi yükü eşit dağılmakta ve buna bağlı olarak vergiye uyumları sağlanmaktadır. Toplum içerisinde bazı kişi ve gruplara vergi istisna ve muafiyetleri gibi birtakım ayrıcalıkların tanınması toplumsal açıdan olumsuzluklara neden olmaktadır. Mükelleflerin vergi sisteminin adil olmadığı görüşüne kapılması vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergi reddi gibi olumsuz davranış sergilemelerine neden olacaktır (Buyrukoğlu v.d., 2012: 125).

Adaleti yatay, dikey, değişimde ve prosedürel adalet olarak sıralayabiliriz. Dikey adalet mükellef vergi yükünü kendisinden daha az veya daha fazla geliri olanlarla kıyaslaması sonucu oluşur. Yatay adalet ise mükelleflerin vergi yükünü kendisiyle aynı ödeme gücüne sahip diğer bireylerle kıyaslamasıdır. Değişimde adalet te mükellefler devlete ödemiş olduğu vergi ile devletten aldığı mal ve hizmet miktarını kıyaslar. Prosedürel adalet devlet almış olduğu kararları uygularken kişilere eşit ve adil davranmasını ifade etmektedir. Kendilerine adil davranıldığını düşünen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri daha düşüktür (Saruç, 2015: 115). Yatay ve dikey adalete uyulsa bile kamu harcamalarının dağılımında toplumun belli bir kesimi

daha fazla yarar sağlıyorsa hem adalet zedelenmektedir hem de vergiye bakış açısı değişmektedir (Güleç 2012: 152).

2.4.2.2 Vergi Oranları

Vergi oranları devlete olan güvene bağlıdır. Devlete olan güven düşük olduğunda yüksek vergi oranı, güven yüksek olduğunda düşük vergi oranı görülmektedir. Yüksek olan vergi oranları vergiye uyumu azaltmaktadır (Yurdadoğ v.d. 2016: 801).

Mükelleflerin vergilemeye karşı tutumlarını belirleyen en önemli etkenlerden biri vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranlarıdır. Vergi oranlarının düşürülmesi beyan edilen vergiyi artırarak vergi tabanını genişletmektedir (Buyrukoğlu v.d. 2012: 125). Vergi yükünün artmasıyla mükelleflerin kullanılabilir gelirleri, tüketimleri, tasarrufları azalmaktadır. Vergi oranlarının düşük olması mükelleflerin vergiye uyumu artmaktadır. Vergi oranlarının artması ise vergiye uyumu azaltarak kaçakçılığı artırmaktadır (Güleç 2012: 153).

2.4.2.3 Denetim Olasılığı

Vergi denetimi ve ceza oranı gibi kanunlar verginin dürüst olarak ödenmesine yol açmasına rağmen; vergi uyumunun temel nedeni, yetkiler tarafından zorlanma ya da gönüllü davranış şeklinde ortaya çıkmaktadır. Sıklıkla yapılan denetimleri daha fazla vergi uyumu sağlamaktadır. Vergi uyumu gelirin artan, vergi oranlarının ise azalan bir fonksiyonudur (Yurdadoğ v.d. 2016: 810).

Devlet yapmış olduğu denetimlerle vergi ödemeyen mükellefleri tespit ederek uyguladıkları yaptırımlarla gerçek beyanda bulunmalarını sağlamaktadır. Mükellefler vergi kaçakçılığı fiilini işlerken fayda- maliyet analizi yapmaktadırlar. Bunu ise denetim sonrası yakalanma olasılıkları ve cezaların etkinliğini göz önünde tutarak ödeyecekleri vergiyi hesaplayarak yapmaktadırlar (Demir 2009:7). Yapılan denetimler sonucu ortaya çıkan ceza, vergiye karşı uyumsuzluk gösteren mükelleflerin maliyetlerini artırarak elde edecekleri faydanın düşük seviyede gerçekleşmesine neden olacaktır. Bu nedenle denetim arttıkça vergiye uyum da artmaktadır (Güleç 2012: 154).

2.4.2.4 Vergi Cezaları

Cezaların vergi uyumuna etkisi denetim olasılığı ile ilişkilidir. Yani cezaların uygulanabilmesi için vergi uyumsuzluğunun denetim ile tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi uyumsuzluğunu azaltmak için vergi cezalarını artırmak tek başına yeterli olmayıp bununla birlikte vergi denetimlerinin sıklıkla uygulanması gerekmektedir. Bu şekilde belli tutardaki vergi cezaları, sıklıkla uygulanan denetimlerle desteklenerek vergi cezaları azalarak vergi uyumsuzluğunun maliyetini azaltacaktır (Güleç 2012: 158-159).

Mükelleflerin denetim sonrası yakalanma ihtimallerini dikkate alarak vergiye tabi işlemlerini beyan etmeleri halinde ödeyecekleri vergi cezaları, vergiye tabi işlemlerini beyan etmeleri halinde ödeyecekleri vergi miktarından daha düşük olduğunda vergi kaçırma eğiliminde olacaklardır. Ayrıca mükelleflerin denetim sonrası da ceza alma ihtimalleri yüksekse vergi kaçırma ihtimalleri de azalacaktır (Yurdadoğ v.d. 2016: 810).

2.4.2.5 Vergi Tekniği ve Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi tekniği, bir vergi fikrini gerçekleştirme sanatıdır. Bu sanat verginin tahsili açısından geçerli olan hukuki, idari ve organizasyona ilişkin tüm tedbirleri kapsamaktadır. Vergiye verilen isim, vergiye ilişkin yargıda bulunan mükellef düşüncelerini vergileme amacı bakımından olumlu ya da olumsuz yöne devredecektir. Bundan dolayı vergiye karşı doğabilecek muhtemel tepkileri azaltacak ve mükelleflerin vergiyi olumlu algılayabilecekleri isimlerden yararlanılacaktır. Vergi sisteminde sıklıkla değişiklik yapılması yeni hükümlerin öğrenilmesini mecbur kıldığı için karmaşık yarıda bulunan vergi tekniğini daha karmaşık hale getirerek mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini artırır (Güleç 2012: 160).

Vergi mevzuatında sıklıkla değişiklik yapılması mükellef psikolojisinde olumsuz etkilere neden olmanın yanında, mükelleflerin yeni uygulamalara karşı direnç gösterme eğilimlerine girmelerine neden olmaktadır (Buyrukoğlu v.d. 2012: 124).

İdarenin güven veren uygulamaları, işleri hızlıca sonuca bağlaması, işlerde tarafsız olması, düşük maliyetlerle vergi toplaması gibi konularda faaliyetlerini geliştirmesi idarenin etkinliğini sağlamaktadır. Bu şekilde mükelleflerin idarenin

tarafsız ve etkin çalıştığına yönelik algıları netleşecek vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken daha dikkatli ve olumlu tavır sergileyeceklerdir (Çataloluk 2008: 222).

2.4.2.6 İstisna ve Muafiyetlerin Fazlalığı

Vergilemenin temel ilkeleri içerisinde yer alan “genellik ilkesi ”ekonomik, siyasi, sosyal nedenlerden dolayı veya vergi tekniğinin zorunlu kılması nedeniyle tam olarak uygulanamamaktadır. Bundan dolayı, bazı kişi ve vergi konularından alınması gereken vergilerden yasal düzenlemelerle kısmen veya tamamen vazgeçilmektedir. Bu vergi mevzuatında yer alan muafiyet ve istisnalarla sağlanmaktadır. Gereksiz yere uygulanan ve amacından sapmış olan muafiyet ve istisna uygulamaları matrahın daralmasına neden olarak vergi hasılatının yetersiz olmasına neden olmaktadır. Hasılat yetersizliği de vergi oranlarını artırmaktadır. Bu nedenle istisna ve muafiyet uygulamaları ile vazgeçilmiş olan vergiler, vergi kapsamında yer alan kişi ve işlemler üzerine yansıtılır. Vergi istisna ve muafiyetleri uygulamadan saparak hedeflenen grup dışındaki kişilere transfer haline dönüşebilmektedir. Bu tür istisna ve muafiyetlerin sınırlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir (Çataloluk 2008: 160-161).

2.4.2.7 Serbest Piyasa Koşulları

Tüketici tercihleri, serbest piyasa koşulları içerisinde incelendiğinde kaliteli ve düşük fiyatlı ürünlerden yana olmaktadır. Üretici ise bir yandan bu tercihleri karşılamak, diğer yandan rekabet ortamında kalmak için kaliteyi düşürmeyerek maliyetleri düşürme yoluna gidecektir. Maliyetlerini belirli bir sistem içerisinde düşürenlere kadar küçük üreticiler ve esnafın böyle bir şansı bulunmamaktadır. Maliyetlerini düşüremeyen mükellefler açısından vergi yükü daha ağır hissedilecektir. Böylece vergi yükümlülüklerin gerçek tutarından daha az ödenmesi ya da hiç ödenmemesi yolu seçilecektir. Denetim sıklığı ve etkin vergi affı uygulamaları ile mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini gerçek tutarlarından az ödeme veya hiç ödenmemesinin önüne geçilmelidir (Yaşar Çil 2012: 55).

2.4.2.8 Vergi Afları

Vergi afları kanunlara aykırı harekette bulunan mükelleflere uygulanacak olan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Vergi afları ile hükümetler

gelir sağlamanın yanında mükelleflerin vergiye uyumlarını sağlayarak onları kayıt altına almakta ve yeni vergi rejimine geçilmesine zemin hazırlamaktadır. Bu vergi aflarının olumlu yanlarıdır. Vergi aflarının sıklıkla uygulanması mükelleflerin adalet duygusunu zedeleyerek vergiye uyumlarını azaltmaktadır. Vergi aflarının dürüst mükellefler üzerinde yaratmış oldukları adaletsizlik duygusu ve affın idarenin vergi uygulamalarında zafiyet olduğu algısına yol açması gibi etmenler toplumun vergi ahlakı ve vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca vergi afları daha öncesinde vergi kaçırmış ve sonrasında pişman olmuş mükelleflerin suçluluk hissinden kurtulmasına imkân sağlamaktadır (Buyrukoğlu v.d. 2012: 124).

Olumlu yanlarının yanı sıra olumsuz yanları da bulunan vergi afları, sistemdeki sorunları çözmek yerine daha da artırabilmektedir. Bu nedenle af uygulamalarının amacının, zamanının, sıklığının kapsamını en doğru şekilde tespit edilmesi, fiskal ve fiskal olmayan gerçekleştirilmesine daha fazla hizmet etmektedir. Zira sadece vergi gelirlerinin artırılmasını hedefleyen af yasaları ile vergi gelirlerinin artırılamayacağı, vergi gelirlerini artırmanın daha sağlıklı ve adil başka yollarının bulunduğu unutulmamalıdır (Güleç 2012: 164).

2.4.3 Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerine Etkileri

Vergi afları ekonomik krizler sonrasında zor durumda bulunan birey ve işletmelerin işlerini toparlaması şartıyla yeni fırsatlar veren ve sonraki dönemlerde de vergilerini düzenli olarak ödeyecek hale gelmelerini sağlamaktadır. Aynı zamanda af uygulamasından önce mali sistem içerisinde yer almayan mükellefleri af sayesinde kayıt dışılıktan kurtararak vergi sistemine dahil etmektedir. (Yaşar Çil 2012: 72).

Genel anlamda vergi uyumu mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesidir. Mükellefler vergi uyumsuzluğuna neden olan vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi borcunun geciktirilmesi ve verginin yansıtılması gibi davranışlarda bulunabilmektedir. Vergi uyumu ile vergi gelirlerini azaltan bu davranışların tamamının önlenmesi amaçlanmaktadır (Demir v.d. 2016: 284).

Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde nitelik, mükellefleri etkileme gücü ve vergi aflarına yönelik alınan önlemler olarak etkileri mevcuttur. Çıkarılan af yasalarının mükellefler üzerindeki etkisini ölçen iki farklı görüş bulunmaktadır.

2.4.3.1 Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Olumlu Etkileri

Vergi afları vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı fiillerini önlemek ve etkin ceza uygulayarak vergiye gönüllü uyum artırılmaktadır. Ayrıca kasıtlı olarak ya da maddi imkânsızlıklar nedeniyle vergilerini ödeyemeyen mükelleflere ikinci şans niteliğinde olan vergi afları, vergi uyumunu artırmada en önemli araçtır. Bu görüşü savunanlara göre vergi afları oldukça yararlıdır ve sistemle ilgili birikmiş sorunların azalmasında etkilidir (Demir v.d. 2016: 284).

2.4.3.2 Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Olumsuz Etkileri

Bu görüşe göre vergi affı uzun vadede mükelleflerin vergiye olan uyumları üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Şayet dürüst mükellefler vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı fiillerine vergi indirimine olumsuz görüş bildirir ve bu durumun kendileri açısından haksızlık olduğunu düşünürlerse vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getiren mükelleflerin sayısında azalma meydana gelecektir. Mükellefler gelecekte de af çıkacağı beklentisi içerisine girerlerse bu durumda devlete ve vergi sistemine olan güvenleri azalacaktır. Vergi afları eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşmektedir vergi afları vergisini düzenli ödeyen dürüst mükelleflerin aleyhine eşitsizlik yaratmaktadır (Yaşar Çil 2012: 72).

Sıklıkla tekrarlanan vergi afları mükelleflerin yeni af beklentisine girmelerine neden olmaktadır. Bu durum zamanla vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getiren dürüst mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam yerine getirmeyen mükellefleri örnek almalarına neden olarak vergiye uyumlarını azaltacaktır. Vergi afları sonrasında; vergi idaresinde reform hareketlerinin yapılmaması vergi otoritesine zarar vermekte ve vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Bu durum ise vergi uyumunu olumsuz etkileyecektir (Demir v.d. 2016: 285).

2.4.3.3 Vergi Uyumunu Sağlamada Muhasebe Meslek Mensuplarının Etkisi

Devlet vergileme ilişkisini vergi idaresi, mükellef ve bu iki grup arasında köprü görevi kuran muhasebe meslek mensupları ile yürütmektedir. Muhasebe meslek mensupları her iki taraf kadar vergileme konusunda önemli yere sahiptir. Muhasebecilik mesleğinin yasal temelleri 1989 yılında 3568 sayılı Serbest

Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunları ile düzenlenmiştir. 3568 sayılı kanunun 1. maddesinde kanunun amacı “İşletmelerde faaliyet ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir biçimde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız şekilde sunmak.” şeklinde ifade edilmiştir.

26 Temmuz 2008 tarihinde 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 5786 Sayılı Kanun ile 3568 Sayılı Kanun’un adı “Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir. SMMM mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait olan teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlenmek ve müşavirlik yapmak ve bu konularda denetim yaparak rapor düzenlemek gibi işlerdir. Mükelleflere sağlanmış olan bu hizmetler vergi işlemleri hakkındaki kararsızlıkları gidermek ve beyannamelerini düzenlemek amacıyla.

Çağdaş vergileme sisteminde uygulanan beyan usulü muhasebe meslek mensuplarına olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Çünkü karmaşık olan vergi kanunları mükelleflerin beyanları esnasında kafalarını karıştırmalarına neden olmakta ve uyulması gereken kurallardan sapmalarına neden olmaktadır. Muhasebe meslek mensupları bu karışıklıkların giderilmesine yardımcı olmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır. Mükelleflerin vergisel sorumlulukları hakkında bilgi vererek beyannamelerinde değişiklik yaparak vergiye uyumları konusunda yardımcı olmaktadır. Olumsuz etkileri ise yasal olmayan yollarla mükellef gelirlerini az göstererek vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadırlar (Organ v.d. 2013: 246-247).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI (SMMM) AÇISINDAN VERGİ AFLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: SİVAS İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, Sivas Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin vergi aflarına yönelik görüşlerinin belirlenebilmesi amacıyla yapılan araştırma ile ilgili olarak; araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı, araştırmanın yöntemi, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi gibi konulara yer verilmiştir.

3.1 Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarına yönelik düşüncelerini tespit etmektir.

Bilindiği üzere vergi aflarının üç ana tarafı bulunmaktadır: Vergi dairesi, mükellefler ve serbest muhasebeci mali müşavir. Vergi aflarını; vergi dairesi çalışanları, mükellefler, vergi kaçakçılığı ve vergi uyumuna etkisi vb. açılardan ele alan birçok teorik ve ampirik çalışma vardır. Ancak vergi aflarının üçüncü tarafı olan meslek mensupları açısından vergi aflarını çeşitli açılardan araştıran bir çalışmaya literatür taraması sırasında ulaşamamıştır. Dolayısıyla bu çalışmanın vergi aflarının etkinliğini meslek mensupları açısından inceleyen ilk çalışma olduğu söylenebilir.

3.2 Literatür İnceleme

Vergi aflarının etkinliğine yönelik birçok çalışma/araştırma yapılmış ve elde edilen bulgular ışığında çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Özellikle muhasebe meslek mensupları açısından vergi aflarının değerlendirilmesine yönelik olarak yapılmış herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Konu ile yakından ilgili literatürde yer alan çalışmalara/araştırmalara ait özet bilgiler aşağıdadır.

Aygün (2012) Manisa merkezde yapmış olduğu ampirik çalışmada, mükelleflerin vergi affi sonrası yeni bir af çıkacağı kanaatinde ve yine büyük çoğunluğunun vergi aflarının vergi adaletine aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye'de vergi afları sonrası reform hareketlerinin yapılmaya çalışılmış olduğu ancak, girişimlerin ekonomik gelişmenin gerisinde kaldığı, vergi aflarının kısa vadeli

gelir kaynağı olmaktan öteye geçemediği ve vergi uyumuna negatif etkide bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrançöl ve Tekdere (2013) yapmış oldukları teorik çalışmada, vergi aflarının nedenleri, amaçlarını ve etkilerini açıklamıştır. Çalışmanın sonucunda mali afların artı ve eksileri ülkenin mevcut şartları dikkate alınarak iyi analiz edilmesi gerektiği, mükelleflere vergi bilinci aşıl原因arak vergi aflarının rutin bir uygulama olmadığı belirtilmesinin gerektiği ve vergi aflarının politik bir araç olmaktan çıkarılması gerektiği, vergilemede otokontrolü sağlayıcı mekanizmalar geliştirilerek vergi aflarına gerek kalmadan vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Çetin (2007) yapmış olduğu anket çalışmasında, Türkiye’de vergi aflarının mükellef davranışları ve vergi adaleti üzerinde yarattığı etkiyi ölçmüş ve vergi afları hakkındaki düşüncelerini belirlemiştir. Anket Manisa ili merkez ilçede ki 240 tane vergi mükellefine uygulanmıştır. Çalışma sonucunda mükelleflerin % 91,1’inin Türkiye’de vergi sisteminin adil olmadığı kanısında olduğu, % 22,9’unun vergi aflarının sık tekrarlanmasının vergi adaletini olumsuz etkilediği, % 52,4’ünün vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığı yönünde görüş bildirdiklerine yönelik bulgular yer almaktadır.

Demir ve arkadaşları (2016) yapmış oldukları anket çalışmasında, vergi dairesi personellerinin bakış açılarıyla vergi aflarının etkinliğinin düzeyini ve bu afların istenilen amaca hizmet edip etmediğini tespit etmiştir. Anket 82 kişiden oluşan Sivas Defterdarlığı’nda görev yapan memur, veri hazırlama kontrol işletmeni, gelir uzmanı, gelir uzman yardımcısı, müdür, müdür yardımcısı, şef ve şef görevlisi gibi vergi dairesi personellerinden oluşmuştur. Deneklerin büyük bir çoğunluğu (%57-%78 arası) vergi aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediği, vergi aflarına karşı oldukları; vergi aflarının çıkarılmasının veya periyodik olarak uygulanmasının doğru olmadığı, Vergi Borcunu düzenli ödeyen mükellefler İçin teşvik yapılması gerektiği, af kanunlarının doğrudan uygulayıcısı olan vergi dairesi çalışanlarının bu dönemlerde iş yüklerinin çok arttığı gibi görüşler belirterek vergi affı uygulamalarını çoğunlukla olumsuz olarak gördükleri bulgusuna ulaşılmıştır.

Edizdoğan ve Gümüş (2013) yapmış oldukları teorik çalışmada, vergi afları hakkında bilgi verilerek genel bir değerlendirme yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda sık sık yapılan vergi afları, vergi ödeme bilincinin yok olmasına; cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine; kayıt dışı ekonomiyi destekleyerek vergi ahlâkının bozulmasına neden olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, vergi aflarını tekrarlamak yerine uygulanan sistemin eksikliklerini belirleyerek yeniden değerlendirilmesini sağlamak gerektiği belirtilmiştir.

Kargı ve Yüksel (2010) yapmış oldukları teorik çalışmada, vergi aflarının nedenleri, Türkiye uygulaması, vergi afları konusundaki tartışmalar ve söz konusu aflardan vergide adalet ilkesinin ve mükelleflerin nasıl etkileneceği konuları tartışılmıştır. Vergi aflarının başarılı olabilmesi için, mükelleflerce tahmin edilmeden uygulanması, bir defaya mahsus olması ve mükelleflerin buna inandırılması gerektiği, Af sonrasında daha yoğun vergi denetimi yapılması, daha sert cezalar ve yaptırımlar uygulanması, gelir idaresinin etkili ve kapsamlı bir reorganizasyonu gibi vergi toplama çabalarının artması, affa katılımı artıracaklarını, vergi affı, geçmiş dönemlerde yapılmış olan haksızlıkların kaldırılmasına yönelik ise, af yetkisinin kullanılması anlamlı olacağı gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Öz (2011) yapmış olduğu teorik çalışmada, vergi afları, vergi aflarının özellikleri ve uygulanma nedenleri ve Cumhuriyet tarihinde uygulanan vergi afları ile bu afların vergileme ilkeleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma sonucunda, birçok vergi affı düzenlemesi ile beklenen vergi hasılatının sağlanamadığı ve Af dönemleri ile afların uygulanmadığı dönemler karşılaştırıldığında tahsil edilen vergilerin tahakkuk eden vergiler içerisindeki payının çok fazla bir değişime uğramadığı görülmüştür.

Savaşan (2006) yapmış olduğu çalışmada, Türkiye’de vergi aflarından faydalanan mükelleflerin özelliklerinin anket yöntemiyle ortaya çıkarması amaçlamıştır. Çalışma sonuçlarına göre affa sıklıkla başvurulmasının aftan yararlanan mükelleflerin sonraki dönemlerde vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesine neden olarak mükelleflerde vergi affının adaletsiz olduğu yönünde kanaat meydana getirdiği, dürüst mükellef ile aftan yararlanan ve vergi uyumu düşük

olan mükellefler arasında aftan kaynaklanan farklılıkların olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tunçer (2003) yapmış olduğu teorik çalışmada, vergi aflarının hangi şartlar altında vergi uyumu üzerinde olumlu bir etki oluşturabileceği araştırmıştır. Araştırmanın sonucunda Vergi afları; uygulamasından önce ve sonra gerekli önlemlerin alınmaması durumunda veya alınsa bile bunların başarılı olmaması ve mükellefe sık sık vergi affı uygulamasına başvurulabileceği şeklinde izlenim verilmesi durumunda, mükelleflerin adalet düşüncelerinin zedelenmekte ve uzun dönemde vergi uyumunun azalması gibi olumsuz bir sonuç ortaya çıkmıştır. Hükümetlerin vergi affı uygulamasına gitmeden önce uygulanacak olan vergi affı programının, kısa ve uzun dönemde ortaya çıkarabileceği etkileri kazanç ve kayıpları göz önüne alarak af kanunu çıkarmaları gerektiği değerlendirilmesinde bulunulmuştur.

3.3 Araştırmanın Kapsamı Ve Sınırları

Bu araştırma, 2016 yılı Aralık ayında Sivas Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olan 334 üye içinden fiilen mesleği icra eden 236 üyenin 95 tanesi esas alınarak yapılmıştır. Araştırma zaman ve maliyet kısıtlılığından dolayı yalnızca Sivas ilinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı üyelere uygulanmıştır.

3.4 Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın genel yöntemine değinilecek araştırmanın evren ve örnekleme, uygulanan analiz ve teknikler açıklanacaktır.

3.4.1 Araştırmanın Evreni, Örnekleme ve Veri Toplama Süreci

Bu araştırmanın evreni, 2016 yılında Aralık ayında Sivas Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olan ve mesleğini fiilen icra eden üyelere oluşmaktadır.

Araştırmada verilerin toplanması amacıyla hazırlanan anket formu, mesleği faal icra eden SMMM'lere uygulanmıştır. Hazırlanan anket formu yüz yüze görüşme suretiyle doldurulmuş; yüz yüze görüşmenin mümkün olmadığı hallerde anket formları ilgili SMMM'ye bırakılmış ve süre sonra geri alınmıştır. Bu şekilde toplam 95 SMMM'ye anket formu uygulanmıştır.

Araştırmada anket uygulama süreci Aralık 2016- Şubat 2017 arasında gerçekleşmiştir. Süreç sonunda hazırlanan anket formları muhasebe meslek mensuplarının (SMMM) 95 tanesine uygulanmıştır. Uygulanan anket formunda yer alan ifadelere muhasebe meslek mensuplarının (SMMM) doğru ve içten cevap verdikleri kabul edilmiştir. Araştırmada kullanılan veri toplama araçlarında yer alan ölçekler, muhasebe meslek mensuplarının (SMMM) vergi afları ile ilgili görüşlerinin etkinliğini ortaya çıkarabilecek ve ölçebilecek niteliktedir.

3.4.2 Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Araçları

Araştırmada örneklem grubunda yer alan muhasebe meslek mensuplarının (SMMM), vergi aflarına ilişkin görüşlerinin etkinliğinin ölçülmesine ilişkin ifadelere katılım düzeylerinin belirlenmiş olduğu anket formu (Ek-1) araştırmanın amacına uygun olarak araştırmacı tarafından geliştirilmiştir. Araştırmada kullanılan anket formu hazırlanırken şu işlemler yapılmıştır.

1- Muhasebe meslek mensuplarının bakış açısıyla, vergi aflarına yönelik tavsiye ve öneri araştırması yapılmıştır.

2- Vergi aflarına yönelik Kanun, Yönetmelik, Tebliğ, Makale v.b kaynaklar taranmıştır.

3- Elde edilen teorik bilgilerle oluşturulan anket formundaki ifadeler, muhasebe meslek mensuplarıyla yüz yüze yapılan sohbet türü görüşmeler ile değerlendirilmiştir.

4- Bu çalışmalar sonucunda 29 maddelik (meslek mensuplarının tanımlayıcı bilgilerinin yer almadığı) bir anket formu elde edilmiştir.

5- Muhasebe meslek mensuplarına (SMMM), araştırma öncesinde yapılmış olan ön değerlendirme sonuçları dikkate alınarak yapılan eleştirilere göre anket formunda gerekli düzenlemeler yapılmış ve SPSS’de uygunluk testi yapılarak bir ölçek geliştirilmiştir.

3.4.3 Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler

Muhasebe meslek mensuplarının, vergi aflarına yönelik görüşlerini belirlemek amacıyla oluşturulmuş anket formu 2 bölüm ve toplam 33 sorudan

oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıları tanımlayıcı bilgilerin yer aldığı 4 soru cinsiyet, yaş, eğitim durumu, hizmet süresi yer almaktadır.

İkinci bölüm ise, SMMM'lerin vergi aflarına yönelik genel görüşlerini almak amacıyla oluşturulmuş 29 maddeden oluşmaktadır. Katılımcılara yöneltilen ifadelere görüş bildirmek için kesinlikle katılıyorum (5), katılıyorum (4), kararsızım (3), katılmıyorum (2), kesinlikle katılmıyorum (1) seçeneklerine yer verilmiştir.

Araştırmada uygulanan anket ile elde edilmiş olan veriler, SPSS-22 paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Analiz sonucu aşağıdaki Tablo 4'tedir.

Tablo 4: Cronbach's Alpha Güvenilirlik Analizi Sonucu

Cronbach's Alpha	N of Items
0,807	29

Yapılan güvenilirlik analizinde Cronbach's Alpha değeri %80,7 olarak uygun bir sonuç bulunmuştur. Bu değer, ankette yer alan maddelerin iç tutarlığının ve dolayısıyla elde edilen bulguların güvenilirliğinin çok yüksek olduğu anlamına gelmektedir.

3.5 Bulgular Ve Yorumlar

Araştırmanın bu bölümünde, odaya kayıtlı ve mesleği icra eden 95 SMMM'ye uygulanan anket sonucunda elde edilen bulgular ve bunların yorumu yer almaktadır.

“Örneklem grubunu tanımlayıcı İstatistikler”le elde edilen bulgular frekans (f) ve yüzdeler (%) göre; vergi aflarına yönelik görüşler frekans (f) ve yüzdeler (%) göre ele alınmıştır.

3.5.1 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri Tanımlayıcı İstatistikler

Ankete katılan SMMM'lere ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 5'te toplu olarak gösterilmiştir.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarını (SMMM) Tanımlayıcı İstatistikler

	Sayı (f)	Yüzde %
CİNSİYET		
Kadın	20	21,1
Erkek	75	78,9
Toplam	100	100,0
YAŞ		
30'dan aşağı	7	7,4
30-39 arası	34	35,8
40-49 arası	34	35,8
50 ve üzeri	20	21,0
Toplam	100	100,0
EĞİTİM DURUMU		
Lise	15	15,8
Önlisans	7	7,4
Lisans	63	66,3
Lisansüstü	10	10,5
Toplam	100	100,0
HİZMET SÜRESİ		
5 yıl ve altı	9	9,5
6-10 yıl	20	21,0
11-15 yıl	21	22,1
16-20 yıl	14	14,7
20 üzeri	31	32,7
Toplam	95	100

Tablo 5'te görüldüğü gibi, ankete katılanların %21,1'i kadın, %78,9'u ise erkektir.

%7,4'ü 30 yaş aşağısı, %35,8'i 30-39 yaş aralığı, %35,8'i 40-49 yaş aralığı, %21'i 50 ve üzeri yaş aralığındadır.

%15,8'i lise, %7,4'ü önlisans, %66,3'ü lisans, %10,5'i lisansüstü eğitimini tamamlamıştır.

%9,5'i 5 yıl ve altı, %21'i 6-10 yıl arası, %22,1'i 11-15 yıl arası, %14,7'si 16-20 yıl arası, %32,7'sinin ise 20 yıl ve üzeri hizmet süresi vardır.

3.5.2 Katılımcıların Vergi Aflarına İlişkin Düşüncelerinin Analiz ve Yorumu

Katılımcıların vergi aflarına yönelik görüşlerinin değerlendirilmesi için hazırlanmış olan anket formunda yer alan 29 ifadeye katılım düzeylerini **Kesinlikle Katılmıyorum** (1), **Katılmıyorum** (2), **Kararsızım** (3), **Katılıyorum** (4), **Kesinlikle Katılıyorum** (5) şeklinde 5 derece üzerinden belirtmeleri istenmiştir. Bu şekilde elde edilen bulgulara ait istatistiksel olarak sonuçlar kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum seçeneklerinin en fazla işaretlendiği ifadeden, en az işaretlendiği ifadeye doğru sıralanarak Tablo 6' da gösterilmiştir.

Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Afları ile İlgili Düşünceleri

İfadeler		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
1.Vergi ile ilgili yükümlülüklerini düzenli yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir	f	69	24	1	1	0	95
	%	72,6	25,3	1,1	1,1	0	100
2.Vergi afları, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.	f	39	50	2	1	3	95
	%	41,1	52,6	2,1	1,1	3,2	100
3.Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır.	f	51	36	3	4	1	95
	%	53,7	37,9	3,2	4,2	1,1	100
4.Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır.	f	35	49	7	3	1	95
	%	36,8	51,6	7,4	3,2	1,1	100
5.Vergi afları ile vergi incelenmesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözülerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlar.	f	34	46	4	7	4	95
	%	35,8	48,4	4,2	7,4	4,2	100
6.Vergi afları, finansal kriz sebebiyle zor duruma düşen işletmelere kolaylık sağlamak yoluyla ticari hayatın devamlılığına katkı sağlar.	f	36	43	5	9	2	95
	%	37,9	45,3	5,3	9,5	2,1	100
7.Vergi afları, işletme kayıtlarını (kasa fazlası, ortaklardan alacaklar, stok fazlası/eksiği gibi) fiili durumlara uygun hale getirerek kayıtlı ekonomiye geçişi teşvik etmektedir.	f	35	44	5	7	4	95
	%	36,8	46,3	5,3	7,4	4,2	100
8.Vergi afları, ihtilafların sulh yolu ile sonlandırılmasını sağlamaktadır	f	30	47	7	10	1	95
	%	31,6	49,5	7,4	10,5	1,1	100
9.Mükelleflerin çoğuna, vergi affı çıktığı bilgisi meslektaşlar tarafından verilmektedir.	f	27	46	7	14	1	95
	%	28,4	48,4	7,4	14,7	1,1	100
10.Vergi afları, mükelleflere yanlış beyanlarını düzeltme imkânı sağlayarak vergiye uyumu artırır.	f	26	46	6	13	4	95
	%	27,4	48,4	6,3	13,7	4,2	100

Tablo 6'nın Devamı

İfadeler		Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
11.Meslek elemanlarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden af işlemleri için ilave ücret alınmasına dönük düzenleme yapılmalıdır.	f	31	40	6	14	4	95
	%	32,6	42,1	6,3	14,7	4,2	100
12.Vergi afları, işletmelerin kayıtlarıyla ve fiili durumları arasındaki uyumu artırmaktadır.	f	27	41	11	11	5	95
	%	28,4	43,2	11,6	11,6	5,3	100
13.Vergi afları, vergisini düzenli ödeyen mükellef için olumsuz bir uygulamadır.	f	42	25	9	14	5	95
	%	44,2	26,3	9,5	14,7	5,3	100
14. Yurtiçi ve yurtdışı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasına imkân sağladığı için vergi affı yerinde uygulamadır.	f	25	42	14	10	4	95
	%	26,3	44,2	14,7	10,5	4,2	100
15.Vergi afları ile işletmelerin muhasebe kayıt düzeninde iyileşmeler olmaktadır.	f	21	43	9	21	1	95
	%	22,1	45,3	9,5	22,1	1,1	100
16.Vergi afları, mükellefte yeni af beklentisi oluşturarak vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.	f	28	36	9	21	1	95
	%	29,5	37,9	9,5	22,1	1,1	100
17.Vergi borçlarını düzenli ödeyen mükelleflere yeşil pasaport verilmelidir.	f	39	24	8	17	7	95
	%	41,1	25,3	8,4	17,9	7,4	100
18.Vergi afları, mükellefte yeni af beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.	f	19	42	10	23	1	95
	%	20,0	44,2	10,5	24,2	1,1	100
19.Vergi afları, vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.	f	36	23	15	14	7	95
	%	37,9	24,2	15,8	14,7	7,4	100
20.Vergi aflarıyla ülkemizde düşük olan vergi incelenmesinin olumsuz etkileri azaltılmaktadır.	f	14	42	13	18	8	95
	%	14,7	44,2	13,7	18,9	8,4	100
21.Vergi aflarının çıkarılması yerinde bir uygulamadır.	f	23	31	16	14	11	95
	%	24,2	32,6	16,8	14,7	11,6	100
22.Vergi aflarının ihtilafli alacaklarda denetim kolaylığını sağlamak amacıyla kullanılması doğru değildir.	f	13	38	23	18	3	95
	%	13,7	40,0	24,2	18,9	3,2	100
23.Af kanunu uygulama yönünden vergi dairesi çalışanlarıyla sorun yaşanmaktadır	f	19	30	8	30	8	95
	%	20,0	31,6	8,4	31,6	8,4	100

Tablo 6'nın Devamı

İfadeler		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
24.İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi aflarını doğru bulmayan meslektaşlar vardır.	f	14	34	9	31	7	95
	%	14,7	35,8	9,5	32,6	7,4	100
25.Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır.	f	19	28	12	30	6	95
	%	20,0	29,5	12,6	31,6	6,3	100
26.Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.	f	12	28	21	25	9	95
	%	12,6	29,5	22,1	26,3	9,5	100
27.Vergi afları, muhasebece üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir.	f	8	16	13	40	18	95
	%	8,4	16,8	13,7	42,1	18,9	100
28.Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.	f	7	17	3	40	28	95
	%	7,4	17,9	3,2	42,1	29,5	100
29.Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır.	f	6	17	11	42	19	95
	%	6,3	17,9	11,6	44,2	20,0	100

Tablo 6'de yer alan bulguların yorumu aşağıdadır:

1. “Vergi ile ilgili yükümlülüklerini düzenli yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir” ifadesini katılımcıların toplam %97,9'u desteklemiştir. Katılımcılar, vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getiren mükelleflerin vergi indirimleri ile ödüllendirilmesi gerektiği görüşüne katılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarına göre, Vergisini zamanında ödeyemeyen vatandaşlara ödeme kolaylığı imkânı sağlamak amacıyla vergi affi kanunları çıkarılmaktadır.

2. “Vergi afları, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır” ifadesini katılımcıların toplam %93,7'si desteklemiştir. Katılımcılar, vergi affi ile mükelleflerin vergi borçlarını ödememelerinden dolayı oluşan ceza ve faizlerin silinip yalnızca anaparayı ödemelerinin yeterli bulunmasının mükellefin vergi borcunu ödemesini kolaylaştırarak kamu alacaklarının bu yolla tahsiline imkân sağlandığı görüşüne katılmaktadır.

3. **“Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır”** ifadesini katılımcıların toplam %91,6’sı desteklemiştir. Katılımcılar, vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi için kamu finans kuruluşlarından uygun faizli kredi alma imkânına sahip olmaları ve bu durumun mükelleflerin vergi yükümlülüklerini düzenli yerine getirip vergiye uyumunu artıracığı görüşüne katılmaktadır.

4 **“Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır”** ifadesini katılımcıların toplam %88,4’ü desteklemiştir. Katılımcılar, vergi afları ile devletin mükelleflerin geçmiş vergileme dönemlerine ilişkin ödevlerini yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi dolayısıyla uygulamış olduğu yaptırımlardan vazgeçerek geçmiş vergileme dönemlerine yönelik riskleri ortadan kaldırdığı ve mükelleflerin geleceğe yönelik iş ve yatırım kararlarında rahat olarak karar almasına imkân sağladığı ve mükellefi rahatlattığı görüşüne katılmaktadır.

5. **“Vergi afları ile vergi incelenmesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözümlenerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır”** ifadesini katılımcıların toplam %84,2’si desteklemiştir. Katılımcılar, dava yoluna gitmenin mükellef için emek, zaman, maliyet ve dava sonucunda hükmün lehte olacağını garantisini vermemesi nedeniyle ve idare açısından da ihtilafların hızla çözümü ve alacağın hemen tahsilinin gerekmesi nedeniyle vergi incelemesindeki konuların dava yoluna gidilmeden vergi afları ile çözümlenmesinin zaman ve maliyet tasarruf sağladığı görüşüne katılmaktadır.

6. **“Vergi afları, finansal kriz sebebiyle zor duruma düşen işletmelere kolaylık sağlamak yoluyla ticari hayatın devamlılığına katkı sağlar”** ifadesini katılımcıların toplam %83,2’si desteklemiştir. Katılımcılar, vergi aflarının yaşanan ekonomik krizler nedeniyle işletmelerin ödeyemediği vergi borçlarını ödemedeki kolaylık sağlaması ve piyasaları canlandırması gibi etkenlerden dolayı bu görüşe katılmaktadır.

7. **“Vergi afları, işletme kayıtlarını (kasa fazlası, ortaklardan alacaklar, stok fazlası/eksiği gibi) fiili durumlara uygun hale getirerek kayıtlı ekonomiye geçişi teşvik etmektedir”** ifadesini katılımcıların toplam %83,1’i desteklemiştir. Katılımcılar, ülkemizde kayıt dışı ve düzensizlikler nedeniyle muhasebe verilerinin, işletme bilançolarının doğruyu yansıtmadığını bu nedenle vergi aflarının muhasebe kayıtlarını düzelttiği görüşüne katılmaktadır.

8. **“Vergi afları, ihtilafların sulh yolu ile sonlandırılmasını sağlamaktadır”** ifadesini katılımcıların toplam %81,1’i desteklemiştir. Katılımcılar, çıkarılmış olan vergi afları ile ihtilaflı alacakların hukuki süreç içerisinde tahsiline imkân sağladığı görüşüne katılmaktadır.

9. **“Mükelleflerin çoğuna, vergi affı çıktığı bilgisi meslektaşlar tarafından verilmektedir”**. İfadesini katılımcıların toplam %76,8’i desteklemiştir. Katılımcılar, vergi yükümlülüğü bulunan ve bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükelleflerin çıkarılan vergi affı yasasından haberdar olmadığını muhasebe meslek mensupları tarafından af çıktığı bilgisinin verildiği görüşüne katılmaktadır.

10. **“Vergi afları, mükelleflere yanlış beyanlarını düzeltme imkânı sağlayarak vergiye uyumu artırır”** ifadesini katılımcıların toplam %75,8’i desteklemiştir. Vergi aflarıyla mükelleflere genellikle belirli yıllardaki vergi beyannamelerini yeniden gözden geçirme fırsatı verilmektedir. Bu bağlamda katılımcılar vergi aflarının mükelleflere geçmiş beyanlarını düzeltme ve kaçırdıkları vergileri ödeme olanağı sağlaması nedeniyle bu görüşe katılmaktadır.

11. **“Meslek elemanlarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden af işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır”** ifadesini katılımcıların toplam %74,7’si, desteklemiştir. Katılımcılar vergi aflarını, yapmış oldukları işlere yüklenilmiş olan angarya iş olarak gördükleri için devlet tarafından yapılan düzenlemeler ile yapmış oldukları af işlemleri için ek ücret almak istemektedirler.

12. **“Vergi afları, işletmelerin kayıtlarıyla ve fiili durumları arasındaki uyumu artırmaktadır”** ifadesini katılımcıların toplam %71,6’sı desteklemiştir. Vergi afları ile işletmelerin kayıt dışı işlemleri kayıt altına alındığı için yapmış olduğu mevcut işlemlerle yapılan kayıt arasında uyum sağlanmaktadır görüşüne

katılımcılar katılmaktadır. Meslek mensupları kayıt dışı bırakılmış bazı stok malların ve servet unsurlarının ekonomiye kazandırılması sonucunda ekonomik yapının güçlendiği ayrıca vergi dışı fonların oluşturmuş olduğu siyasi ve ekonomik istikrarsızlıkların önlendiği görüşünde bulunmuşlardır.

13. “Vergi afları, vergisini düzenli ödeyen mükellef için olumsuz bir uygulamadır”. İfadesini katılımcıların toplam %70,5’i desteklemiştir. Katılımcıların, vergi aflarını vergisini düzenli ödeyen mükellef için olumsuz bir uygulama olarak görmesinin sebebinin vergisini düzenli ödeyen mükellefin vermiş olduğu olumsuz tepkiden kaynaklandığı söylenebilir. Vergi afları eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşmektedir. Vergi afları vergisini düzenli olarak beyan eden ve ödeyen mükellefler aleyhine eşitsizlik oluşturmaktadır. Vergi aflarının sık sık tekrarlanması; mükelleflerin yeni af beklentisine girmelerine neden olmaktadır. Bu durum ise zamanla vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri örnek almasına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmede zafiyete uğramalarına yol açmaktadır.

14. “Yurtiçi ve yurtdışı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasına imkân sağladığı için vergi affı yerinde uygulamadır” ifadesini katılımcıların toplam %70,5’i desteklemiştir. Katılımcılar, vergi afları ile yurtiçi ve yurtdışı varlıklar ekonomide kayıt altına alındığı için bu görüşe katılmışlardır. Vergi afları ile yurtdışında bulunan gerçek ve tüzel kişiler ile kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye’de bulunan para, altın, döviz gibi sermaye piyasası araçları düşük vergi oranları ile kayıt altına alınmaktadır.

15. “Vergi afları ile işletmelerin muhasebe kayıt düzeninde iyileşmeler olmaktadır” ifadesini katılımcıların toplam %67,4’ü desteklemiştir. Katılımcılar, vergi affı kanunları ile muhasebe kayıtlarında yer alan bilgilerde iyileşmelerin olduğu ve bu kayıtların gerçeğe uygun hale geldiği görüşüne katılmışlardır.

16. “Vergi afları, mükellefte yeni af beklentisi oluşturarak vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır” ifadesini katılımcıların toplam % 67,4’ü desteklemiştir. Katılımcılar, vergi aflarının mükellefte yeni af beklentisi oluşturarak ödemesi gerekli olan vergiyi ödememesine neden olacağı ve düzenli ödeyen

mükellefinde vergiye uyumunu azalması nedeniyle için vergi denetiminde etkinlik sağlanamayacak görüşüne katılmışlardır.

17. “Vergi borçlarını düzenli ödeyen mükelleflere yeşil pasaport verilmelidir” ifadesini katılımcıların toplam %66,4’ü desteklemiştir. Bu görüş vergisini düzenli ödeyen mükellefler tarafından talep edilmektedir. Böyle bir uygulamanın vergiyi düzenli ödemeyi teşvik edeceği ve mükellefleri ödüllendireceği düşüncesinde oldukları söylenebilir.

18. “Vergi afları, mükellefte yeni af beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır” ifadesini katılımcıların toplam %64,2’si desteklemiştir. Mükellefler yeni af beklentisi içerisine girdikleri için vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeseler bile yeni çıkan af kanunu ile vergi borç ve cezalarının hafifletileceği düşüncesinde olmalarından dolayı vergi afları cezaların etkinliğini azaltmaktadır. Vergi aflarına sık sık başvurulması, adalet ve kanunlara olan güveni azaltacak, cezaların etkinliğinin azalmasıyla da vergi suçlarını işlemek için ekonomik bir teşvik sağlanmış olacaktır. Aynı şekilde bir suçluyu sık sık affetmek, kişilerde ceza görmeme ümidinin uyanmasına ve vergi kanunlarına olan uyumun da giderek azalmasına neden olacaktır.

19. “Vergi afları, vergi adaletini olumsuz etkilemektedir” ifadesini katılımcıların toplam %62,1’i desteklemiştir. Vergi afları vergisini düzenli ödemeyen mükelleflere getirilen ödeme kolaylığı olmasına rağmen vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin olumsuz tepkileri ve bu mükelleflerin devlet karşısında değersizleşmesi nedeniyle vergi adaleti açısından olumsuz uygulama olarak görülmektedir. Af vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini bozarken rekabet eşitliğini de olumsuz etkileyecektir. Vergi cezalarının ve gecikme zamlarının rekabet eşitliğinde rolü vardır, çıkarılan afa vergi cezaları ve gecikme zamları etkisiz bırakılarak rekabet eşitliği bozular. Vergi affının uzun vadeli sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde önemli negatif etkiler yaratacağı noktasındadır. Bu düşüncenin destekleyicileri, eğer dürüst mükellefler kaçakçılara verilen bu vergi indirimine tepki gösterir ve bunun kendileri için bir haksızlık olduğunu düşünürlerse bu onların gönüllü uyum derecesini azaltır.

20. “Vergi aflarıyla ülkemizde düşük olan vergi incelenmesinin olumsuz etkileri azaltılmaktadır” ifadesini katılımcıların toplam %58,9’u desteklemiştir. Katılımcılar ülkemizde düşük olan vergi incelemelerinin af kanunlarıyla arttığını düşünmektedir. Vergi denetim oranlarının düşük olmasından dolayı, denetim eksikliğinden doğan adaletsizliklerin giderilebilmesi için vergi afları birer fırsat olabilmektedir. Denetim oranlarının düşük olması nedeniyle, incelenmesi mümkün olmamış mükelleflere kendi rızaları ile beyan dışı bıraktıkları gelirlerini beyan etmeleri için fırsat verilmektedir

21. “Vergi aflarının çıkarılması yerinde bir uygulamadır” ifadesini katılımcıların toplam %56,8’i desteklemiştir. Katılımcıların yarısından fazlası vergi aflarının devlet ve mükellef açısından faydalı olarak görmektedir.

22. “Vergi aflarının ihtilafli alacaklarda denetim kolaylığını sağlamak amacıyla kullanılması doğru değildir” ifadesini katılımcıların toplam %53,7’si desteklemiştir. Katılımcılar, vergi aflarının uygulanması ile ihtilafli alacakların denetim kolaylığını sağlamada kullanılmasının doğru olmadığı görüşüne katılmaktadırlar

23. “Af kanunu uygulama yönünden vergi dairesi çalışanlarıyla sorun yaşanmaktadır” ifadesini katılımcıların toplam %51,6’sı desteklemiştir. Katılımcılar, vergi aflarını muhasebe çalışanlarına yüklenmiş angarya iş olarak görmeleri nedeniyle her kurumun kendi işini yapmasını istemeleri nedeniyle vergi dairesi ile sorunlar yaşamaktadır.

24. “İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi aflarını doğru bulmayan meslektaşlar vardır” ifadesini katılımcıların toplam %50,5’i desteklemiştir. Katılımcılar, iş yüklerinin ağır olması ve ücretlerinin düşük olması nedeniyle vergi aflarının uygulandığı dönemlerde iş yüklerindeki artışın kendilerini yorduğunu bu nedenle vergi affını istemediklerini belirtmişlerdir.

25. “Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır” ifadesini katılımcıların toplam %49,5’i desteklemiştir. Katılımcıların neredeyse yarısı ülkemizde vergi aflarına sıklıkla başvurulma sebebini hükümetlerin siyasi bir amaç için kullandığını düşünmektedir. Meslek mensupları seçmen iradesiyle göreve gelen

siyasilerin aldıkları oyların karşılığını ödemek, gelecek seçimde oylarını artırmak gibi nedenlerden dolayı vergi kanunları çıkarıldığını düşünmektedir.

26. “Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır” ifadesini katılımcıların toplam %42,1’i desteklemiştir. Katılımcıların yarıya yakın vergi aflarının ekonomik hayata katkı sağlayarak yatırımları artırdığı görüşüne kısmen katılmışlardır. Ülke içinde yaşanan ekonomik krizlerden dolayı işletmelerin mali güçlerinin zayıflaması ve vergi borçlarını ödeyemez hale gelmeleri nedeniyle ekonomik hayattan çekilmeyi düşünen işletmelere vergi afları ile kolaylık sağlanarak faaliyetlerini sürdürmeleri sağlanmaktadır.

27. “Vergi afları, muhasebe üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir” ifadesini katılımcıların toplam %25,2’si desteklemiştir. Katılımcıların toplam %61’i ise çıkarılan af kanunlarının muhasebe üretilen bilgi kalitesine olumlu etki etmediği düşüncesiyle bu görüşe katılmamıştır.

28. “Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz” ifadesini katılımcıların toplam %25,3’ü desteklemiştir. Katılımcıların toplam %71,6’sı ise vergi aflarının iş yüklerinde artış meydana getirmesi nedeniyle bu görüşe katılmamıştır.

29. “Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır” ifadesini katılımcıların toplam %24,2’si desteklemiştir. Katılımcıların toplam %64,2’si ise af uygulamalarının muhasebe bilgi düzeylerinde artışa yol açmadığını düşünerek bu görüşe katılmamışlardır.

3.5.3 Vergi Aflarının Etkinliğine Yönelik Düşüncelerin Çeşitli Demografik Özelliklere Göre Hipotez Testleri

Muhasebe meslek mensuplarının vergi affına yönelik tutum puanlarının yaş ve hizmet süresi gibi demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediği nonparametrik testlerle incelenmiştir. Bu incelemede görüşler arasındaki farkı belirleyebilmek amacıyla ifadelerin tümü yerine en çok desteklenen 5 ifade ile en az desteklenen 5 ifadeye yer verilerek analiz uygulanmıştır. Eş gözlemler arasında uyumluluk veya bağımlılık olup olmadığı “Kendall-Tau b” katsayısı ile analiz edilmiştir.

Ankette yer alan 29 ifadeden en çok desteklenen 5 ifade Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Katılımcıların En Çok Desteklediği 5 İfade

İfade Metni	Olumlu Görüşün Frekansı	Olumlu Görüşün %’si
1. Vergi ile ilgili yükümlülüklerini düzenli yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir	93	97,9
2. Vergi afları, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.	89	93,7
3. Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır.	87	91,6
4. Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır.	84	88,4
5. Vergi afları ile vergi incelenmesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözümlenerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır.	80	84,2

Ankette yer alan 29 ifadeden en az desteklenen 5 ifade Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Katılımcıların En Az Desteklediği 5 İfade

İfade Metni	Olumsuz Görüşün Frekansı	Olumsuz Görüşün %’si
1. Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz	68	71,6
2. Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır	61	64,2
3. Vergi afları, muhasebece üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir	58	61,0
4. Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır.	36	37,9
5. Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.	34	35,8

Yaşa Göre Vergi Affının Etkinliğine Yönelik Düşüncelerin Karşılaştırılması

Muhasebe meslek mensuplarının vergi affının etkinliği ile ilgili düşüncelerinin yaşa göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için ise nonparametrik istatistiksel yöntemlerden⁸ biri olan “KendallTau-b”⁹ Testi uygulanmıştır.

⁸Nonparametrik istatistiksel yöntem: Parametrik testlerin gerektirdiği sayıtlar (değişkenlerin normal dağılması, değişkenlerin en az aralık ölçeğinde ölçülüyor olması gibi) karşılanamadığında kullanılan ve

Yaş Açısından En Çok Desteklenen İfadelerin Analiz Sonuçları

Burada Tablo 7’de yer alan 5 ifadenin katılımcıların yaşları açısından çapraz tablo sonuçlarına değinilecektir. Sıralama 7’de olduğu gibidir.

Tablo 9: Yaşa Göre “Vergi İle İlgili Yükümlülüklerini Düzenli Yerine Getiren Mükellefleri Ödüllendirmek İçin Vergi İndirimine Gidilmelidir” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları.

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam		
Yaş	30’dan aşağı	Sayı	0	0	0	2	5	7	
		Yüzde	0,0	0,0	0,0	28,6	71,4	100,0	
	30-39 arası	Sayı	0	1	0	7	25	33	
		Yüzde	0,0	3,0	0,0	21,2	75,8	100,0	
	40-49 arası	Sayı	0	0	1	9	25	35	
		Yüzde	0,0	0,0	2,9	25,7	71,4	100,0	
	50 ve üzeri	Sayı	0	0	0	6	14	20	
		Yüzde	0,0	0,0	0,0	30,0	70,0	100,0	
	Toplam		Sayı	0	1	1	24	69	95
	Yüzde	0,0	1,1	1,1	25,3	72,6	100,0		

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,033	0,725

Tablo 9’a göre “Vergi ile ilgili yükümlülüklerini düzenli yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir” ifadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,725>0,05). Buna göre katılımcıların yaşları açısından

evren dağılımının şekli hakkında herhangi bir birsayılı gerektirmeyen bir testtir. Kısaca normal dağılım gerektirmeyen ve değişkenlerin sınıflama ve sıralama ölçeğinde olduğu bir testtir (<http://istatistiknotlarim.blogspot.com.tr/p/istatistik-sozluugu.html>).

⁹KendallTau b Katsayısı:Sıralı verilerle kullanılan ilişkinin gücünü ölçmeye yönelik bir yöntemdir (<http://istatistiksel.blogspot.com.tr/2012/04/korelasyon-analizi.html>).

görüşlerde **anlamli bir farklılık yoktur**. Bir diğ er ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30'dan aşığ a yaş grubuna ait katılımcıların %100,0'ü; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %97'si; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %97,1'i ve 50 yaş üzeri katılımcıların ise % 97,9'u katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 10: Yaş a Göre “Vergi afları, kamunun tahsili güçleş en vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları.

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	
Yaş	30'dan aşığ a	Sayı	0	0	2	4	1	7	
		Yüzde	0,0	0,0	28,6	57,1	14,3	100,0	
	30-39 arası	Sayı	1	0	0	16	16	33	
		Yüzde	3,0	0,0	0,0	48,5	48,5	100,0	
	40-49 arası	Sayı	1	1	0	18	15	35	
		Yüzde	2,9	2,9	0,0	51,4	42,9	100,0	
	50 ve üzeri	Sayı	1	0	0	12	7	20	
		Yüzde	5,0	0,0	0,0	60,0	35,0	100,0	
	Toplam		Sayı	3	1	2	50	39	95
			Yüzde	3,2	1,1	2,1	52,6	41,1	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değ eri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,009	0,925

Tablo 10'a göre “Vergi afları, kamunun tahsili güçleş en vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır” ifadesinde significant değ eri 0,05'ten büyüktür (0,925>0,05). Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamli bir farklılık yoktur**. Bir diğ er ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30'dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %71,4'ü; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %97,0'si; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %94,3'ü ve 50 yaş üzeri katılımcıların %95,0'i katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 11: Yaşa Göre “Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Yaş	30'dan aşağı	Sayı	0	0	0	1	6	7
		Yüzde	0,0	0,0	0,0	14,3	85,7	100,0
	30-39 arası	Sayı	0	2	1	14	16	33
		Yüzde	0,0	6,1	3,0	42,4	48,5	100,0
	40-49 arası	Sayı	1	1	1	10	22	35
		Yüzde	2,9	2,9	2,9	28,6	62,9	100,0
	50 ve üzeri	Sayı	0	1	1	11	7	20
		Yüzde	0,0	5,0	5,0	55,0	35,0	100,0
Toplam	Sayı	1	4	3	36	51	95	
	Yüzde	1,1	4,2	3,2	37,9	53,7	100,0	

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,117	0,186

Tablo 11'e göre “Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır” ifadesinde significant değeri 0,05'ten büyüktür ($0,186 > 0,05$). Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30'dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %100,0'ü; 30-39 arası katılımcıların %90,9'u; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %91,5'i ve 50 yaş üzeri katılımcıların %90,0'ı katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 12: Yaşa Göre “Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Yaş	30'dan aşağı	Sayı	0	0	1	5	1	7
		Yüzde	0,0	0,0	14,3	71,4	14,3	100,0
	30-39 arası	Sayı	0	0	3	17	13	33
		Yüzde	0,0	0,0	9,1	51,5	39,4	100,0
	40-49 arası	Sayı	0	2	3	18	12	35
		Yüzde	0,0	5,7	8,6	51,4	34,3	100,0
50 ve üzeri	Sayı	1	1	0	9	9	20	
	Yüzde	5,0	5,0	0,0	45,0	45,0	100,0	
Toplam		Sayı	1	3	7	49	35	95
		Yüzde	1,1	3,2	7,4	51,6	36,8	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,050	0,582

Tablo 12'ye göre “Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır” ifadesinde significant değeri 0,05'ten büyüktür (0,582>0,05). Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamli bir farklılık yoktur**. Bir diğere ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30'dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %85,7'si; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %90,9'u; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %85,7'si ve 50 yaş üzeri katılımcıların %90,0'ı katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 13: Yaşa Göre “Vergi afları ile vergi incelemesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözülerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	
Yaş	30’dan aşağı	Sayı	2	1	2	1	1	7
		Yüzde	28,6	14,3	28,6	14,3	14,3	100,0
	30-39 arası	Sayı	0	3	0	17	13	33
		Yüzde	0,0	9,1	0,0	51,5	39,4	100,0
	40-49 arası	Sayı	1	2	1	19	12	35
		Yüzde	2,9	5,7	2,9	54,3	34,3	100,0
	50 ve üzeri	Sayı	1	1	1	9	8	20
		Yüzde	5,0	5,0	5,0	45,0	40,0	100,0
	Toplam	Sayı	4	7	4	46	34	95
		Yüzde	4,2	7,4	4,2	48,4	35,8	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,096	0,337

Tablo 13’e göre “Vergi afları ile vergi incelemesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözülerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,337>0,05). Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamli bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30’dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %28,6’sı; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %90,9’u; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %88,6’sı ve 50 yaş üzeri katılımcıların %85,0’i katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Yaş Açısından En Az Desteklenen İfadelerin Analiz Sonuçları

Burada Tablo 8’de yer alan 5 ifadenin katılımcıların yaşları açısından çapraz tablo sonuçlarına değinilecektir. Sıralama tablo 8’de olduğu gibidir.

Tablo 14: Yaşa Göre “Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Yaş	30’dan aşağı	Sayı	1	3	0	3	0	7
		Yüzde	14,3	42,9	0,0	42,9	0,0	100,0
	30-39 arası	Sayı	12	13	2	4	2	33
		Yüzde	36,4	39,4	6,1	12,1	6,1	100,0
	40-49 arası	Sayı	8	18	1	5	3	35
		Yüzde	22,9	51,4	2,9	14,3	8,6	100,0
	50 ve üzeri	Sayı	7	6	0	5	2	20
		Yüzde	35,0	30,0	0,0	25,0	10,0	100,0
	Toplam	Sayı	28	40	3	17	7	95
		Yüzde	29,5	42,1	3,2	17,9	7,4	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,021	0,822

Tablo 14’e göre “Vergi afları ile vergi incelemesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözümlenerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,822>0,05). Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamli bir farklılık yoktur**. Bir diğeri ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30’dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %57,2’si; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %75,8’i; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %74,3’ü ve 50 yaş üzeri katılımcıların %65,0’i katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 15: Yaşa Göre “Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	
Yaş	30’dan aşağı	Sayı	0	2	3	1	1	7	
		Yüzde	0,0	28,6	42,9	14,3	14,3	100,0	
	30-39 arası	Sayı	6	12	4	8	3	33	
		Yüzde	18,2	36,4	12,1	24,2	9,1	100,0	
	40-49 arası	Sayı	8	18	2	6	1	35	
		Yüzde	22,9	51,4	5,7	17,1	2,9	100,0	
	50 ve üzeri	Sayı	5	10	2	2	1	20	
		Yüzde	25,0	50,0	10,0	10,0	5,0	100,0	
	Toplam		Sayı	19	42	11	17	6	95
			Yüzde	20,0	44,2	11,6	17,9	6,3	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,195	0,018

Tablo 15’e göre “Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır” İfadesinde significant değeri 0,05’ten küçüktür (0,018<0,05). Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık vardır**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi vardır. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye farklı yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30’dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %28,6’sı; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %54,6’sı; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %74,3’ü ve 50 yaş üzeri katılımcıların %75,0’i katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 16:Yaşa Göre “Vergi afları, muhasebeci üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Yaş	30'dan aşağı	Sayı	0	2	3	1	1	7
		Yüzde	0,0	28,6	42,9	14,3	14,3	100,0
	30-39 arası	Sayı	6	14	2	7	4	33
		Yüzde	18,2	42,4	6,1	21,2	12,1	100,0
	40-49 arası	Sayı	7	13	5	8	2	35
		Yüzde	20,0	37,1	14,3	22,9	5,7	100,0
	50 ve üzeri	Sayı	5	11	3	0	1	20
		Yüzde	25,0	55,0	15,0	0,0	5,0	100,0
	Toplam	Sayı	18	40	13	16	8	95
		Yüzde	18,9	42,1	13,7	16,8	8,4	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,177	0,023

Tablo 16'ya göre “Vergi afları, muhasebeci üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir” İfadesinde significant değeri 0,05'ten küçüktür (0,023<0,05) Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık vardır**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi vardır. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye farklı yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistikî değerlerine bakıldığında, 30'dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %28,6'sı; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %60,6'sı; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %57,1'i ve 50 yaş üzeri katılımcıların %80,0'i katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 17: Yaşa Göre “Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Yaş	30’dan aşağı	Sayı	2	0	2	3	0	7
		Yüzde	28,6	0,0	28,6	42,9	0,0	100,0
	30-39 arası	Sayı	5	12	4	7	5	33
		Yüzde	15,2	36,4	12,1	21,2	15,2	100,0
	40-49 arası	Sayı	8	9	4	13	1	35
		Yüzde	22,9	25,7	11,4	37,1	2,9	100,0
	50 ve üzeri	Sayı	4	7	2	7	0	20
		Yüzde	20,0	35,0	10,0	35,0	0,0	100,0
Toplam		Sayı	19	28	12	30	6	95
		Yüzde	20,0	29,5	12,6	31,6	6,3	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,060	0,479

Tablo 17’ye göre “Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,479>0,05). Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30’dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %28,6’sı; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %51,6’sı; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %48,6’sı ve 50 yaş üzeri katılımcıların %55,0’i katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 18: Yaşa Göre “Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Sonuçları

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Yaş	30’dan aşağı	Sayı	0	0	2	5	0	7
		Yüzde	0,0	0,0	28,6	71,4	0,0	100,0
	30-39 arası	Sayı	3	11	4	8	7	33
		Yüzde	9,1	33,3	12,1	24,2	21,2	100,0
	40-49 arası	Sayı	2	11	12	7	3	35
		Yüzde	5,7	31,4	34,3	20,0	8,6	100,0
	50 ve üzeri	Sayı	4	3	3	8	2	20
		Yüzde	20,0	15,0	15,0	40,0	10,0	100,0
	Toplam	Sayı	9	25	21	28	12	95
		Yüzde	9,5	26,3	22,1	29,5	12,6	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,082	0,348

Tablo 18’e göre “Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,348>0,05). Buna göre katılımcıların yaşları açısından görüşlerde **anlamli bir farklılık yoktur**. Bir diğeri ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 30’dan aşağı yaş grubuna ait katılımcıların %28,6’sı; 30-39 arası yaş grubuna ait katılımcıların %42,4’ü; 40-49 arası yaş grubuna ait katılımcıların %37,1’i ve 50 yaş üzeri katılımcıların %35,0’i katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Hizmet Süresine Göre Vergi Affının Etkinliğine Yönelik Düşüncelerin Karşılaştırılması

Muhasebe meslek mensuplarının vergi affının etkinliği ile ilgili düşüncelerinin hizmet süresine göre anlamli bir farklılık gösterip göstermediğinin

belirlenmesi için ise nonparametrik istatistiksel yöntemlerden “KendallTau-b” Testi uygulanmıştır.

Hizmet Süresi Açısından En Çok Desteklenen İfadelerin Analiz Sonuçları

Burada Tablo 7’de yer alan 5 ifadenin katılımcıların hizmet süreleri açısından çapraz tablo sonuçlarına değinilecektir. Sıralama Tablo 7’de olduğu gibidir.

Tablo 19: Hizmet Süresine Göre “Vergi ile ilgili yükümlülüklerini düzenli yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

			Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	0	0	4	5	9	
		Yüzde	0,0	0,0	44,4	55,6	100,0	
	6-10 yıl	Sayı	1	0	3	16	20	
		Yüzde	5,0	0,0	15,0	80,0	100,0	
	11-15 yıl	Sayı	0	0	7	14	21	
		Yüzde	0,0	0,0	33,3	66,7	100,0	
	16-20 yıl	Sayı	0	0	3	11	14	
		Yüzde	0,0	0,0	21,4	78,6	100,0	
	20 üzeri	Sayı	0	1	7	23	31	
		Yüzde	0,0	3,2	22,6	74,2	100,0	
	Toplam		Sayı	1	1	1	24	69
			Yüzde	1,1	1,1	1,1	25,3	72,6

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,044	0,638

Tablo 19’a göre “Vergi ile ilgili yükümlülüklerini düzenli yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,638>0,05). Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %100,0’ü; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %95,0’i; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %100,0’ü; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %100’ü ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %96,8’i katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 20: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	0	0	1	6	2	9
		Yüzde	0,0	0,0	11,1	66,7	22,2	100,0
	6-10 yıl	Sayı	2	1	1	8	8	20
		Yüzde	10,0	5,0	5,0	40,0	40,0	100,0
	11-15 yıl	Sayı	0	0	0	11	10	21
		Yüzde	0,0	0,0	0,0	52,4	47,6	100,0
	16-20 yıl	Sayı	0	0	0	7	7	14
		Yüzde	0,0	0,0	0,0	50,0	50,0	100,0
	20 üzeri	Sayı	1	0	0	18	12	31
		Yüzde	3,2	0,0	0,0	58,1	38,7	100,0
	Toplam	Sayı	3	1	2	50	39	95
		Yüzde	3,2	1,1	2,1	52,6	41,1	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,081	0,374

Tablo 20’ye göre “Vergi afları, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,374>0,05). Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %88,9'u; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %80,0'i; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %100,0'ü; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %100'ü ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %96,8'i katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 21: Hizmet Süresine Göre “Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	0	0	0	2	7	9
		Yüzde	0,0	0,0	0,0	22,2	77,8	100,0
	6-10 yıl	Sayı	0	3	0	6	11	20
		Yüzde	0,0	15,0	0,0	30,0	55,0	100,0
	11-15 yıl	Sayı	0	1	1	9	10	21
		Yüzde	0,0	4,8	4,8	42,9	47,6	100,0
	16-20 yıl	Sayı	1	0	1	5	7	14
		Yüzde	7,1	0,0	7,1	35,7	50,0	100,0
	20 üzeri	Sayı	1	4	3	36	51	95
		Yüzde	1,1	4,2	3,2	37,9	53,7	100,0
Toplam		Sayı	11	14	16	31	23	95
		Yüzde	11,6	14,7	16,8	32,6	24,2	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,051	0,552

Tablo 21'e göre “Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır.” İfadesinde significant değeri 0,05'ten büyüktür (0,552>0,05). Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %100,0’ü; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %85,0’i; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %90,5’i; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %85,7’si ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %91,6’sı katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 22: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	0	0	1	7	1	9
		Yüzde	0,0	0,0	11,1	77,8	11,1	100,0
	6-10 yıl	Sayı	0	2	2	7	9	20
		Yüzde	0,0	10,0	10,0	35,0	45,0	100,0
	11-15 yıl	Sayı	0	1	2	13	5	21
		Yüzde	0,0	4,8	9,5	61,9	23,8	100,0
	16-20 yıl	Sayı	0	0	0	7	7	14
		Yüzde	0,0	0,0	0,0	50,0	50,0	100,0
	20 üzeri	Sayı	1	0	2	15	13	31
		Yüzde	3,2	0,0	6,5	48,4	41,9	100,0
	Toplam	Sayı	1	3	7	49	35	95
		Yüzde	1,1	3,2	7,4	51,6	36,8	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,118	0,176

Tablo 22’ye göre “Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür ($0,176 > 0,05$). Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %88,9'u; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %80,0'i; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %85,7'si; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %100,0'ü ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %90,3'ü katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 23: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları ile vergi incelemesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözülerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	2	1	1	4	1	9
		Yüzde	22,2	11,1	11,1	44,4	11,1	100,0
	6-10 yıl	Sayı	0	3	1	8	8	20
		Yüzde	0,0	15,0	5,0	40,0	40,0	100,0
	11-15 yıl	Sayı	0	2	1	11	7	21
		Yüzde	0,0	9,5	4,8	52,4	33,3	100,0
	16-20 yıl	Sayı	1	0	0	7	6	14
		Yüzde	7,1	0,0	0,0	50,0	42,9	100,0
	20 üzeri	Sayı	1	1	1	16	12	31
		Yüzde	3,2	3,2	3,2	51,6	38,7	100,0
	Toplam	Sayı	4	7	4	46	34	95
		Yüzde	4,2	7,4	4,2	48,4	35,8	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,145	0,109

Tablo 23'e göre “Vergi afları ile vergi incelemesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözülerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır.” İfadesinde significant değeri 0,05'ten büyüktür (0,109>0,05). Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %55,5'i; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %80,0'i; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %85,7'si; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %92,9'u ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %90,3'ü katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Hizmet Süresi Açısından En Az Desteklenen İfadelerin Analiz Sonuçları

Burada Tablo 8'de yer alan 5 ifadenin katılımcıların hizmet süreleri açısından çapraz tablo sonuçlarına değinilecektir. Sıralama tablo 8'de olduğu gibidir.

Tablo 24: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	2	4	0	2	1	9
		Yüzde	22,2	44,4	0,0	22,2	11,1	100,0
	6-10 yıl	Sayı	7	6	2	4	1	20
		Yüzde	35,0	30,0	10,0	20,0	5,0	100,0
	11-15 yıl	Sayı	6	10	0	4	1	21
		Yüzde	28,6	47,6	0,0	19,0	4,8	100,0
	16-20 yıl	Sayı	6	7	0	0	1	14
		Yüzde	42,9	50,0	0,0	0,0	7,1	100,0
	20 üzeri	Sayı	7	13	1	7	3	31
		Yüzde	22,6	41,9	3,2	22,6	9,7	100,0
Toplam		Sayı	28	40	3	17	7	95
		Yüzde	29,5	42,1	3,2	17,9	7,4	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,027	0,761

Tablo 24'te göre “Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.” İfadesinde significant değeri 0,05'ten büyüktür (0,761>0,05) Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi

görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %66,8'i; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %65,0'i; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %76,2'si; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %92,9'u ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %64,5'i katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 45: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır.” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	0	4	3	2	0	9
		Yüzde	0,0	44,4	33,3	22,2	0,0	100,0
	6-10 yıl	Sayı	4	6	3	6	1	20
		Yüzde	20,0	30,0	15,0	30,0	5,0	100,0
	11-15 yıl	Sayı	5	10	3	2	1	21
		Yüzde	23,8	47,6	14,3	9,5	4,8	100,0
	16-20 yıl	Sayı	5	5	0	2	2	14
		Yüzde	35,7	35,7	0,0	14,3	14,3	100,0
	20 üzeri	Sayı	5	17	2	5	2	31
		Yüzde	16,1	54,8	6,5	16,1	6,5	100,0
Toplam		Sayı	19	42	11	17	6	95
		Yüzde	20,0	44,2	11,6	17,9	6,3	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,093	0,229

Tablo 25'e göre “Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır” İfadesinde significant değeri 0,05'ten büyüktür (0,229>0,05) Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamli bir farklılık yoktur**. Bir diğeri ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %44,4’ü; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %50,0’si; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %71,4’ü; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %71,4’ü ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %70,9’u katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 26: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, muhasebece üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

		Vergi afları, muhasebece üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir						
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	0	4	2	1	2	9
		Yüzde	0,0	44,4	22,2	11,1	22,2	100,0
	6-10 yıl	Sayı	3	8	3	4	2	20
		Yüzde	15,0	40,0	15,0	20,0	10,0	100,0
	11-15 yıl	Sayı	4	13	0	4	0	21
		Yüzde	19,0	61,9	0,0	19,0	0,0	100,0
	16-20 yıl	Sayı	4	7	0	2	1	14
		Yüzde	28,6	50,0	0,0	14,3	7,1	100,0
	20 üzeri	Sayı	7	8	8	5	3	31
		Yüzde	22,6	25,8	25,8	16,1	9,7	100,0
Toplam	Sayı	18	40	13	16	8	95	
	Yüzde	18,9	42,1	13,7	16,8	8,4	100,0	

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,058	0,506

Tablo 26’ya göre “Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,506>0,05) Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamli bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %44,4’ü; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %55,0’i; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %80,9’u;

16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %71,4'ü ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %70,9'u katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 27: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	1	1	1	5	1	9
		Yüzde	11,1	11,1	11,1	55,6	11,1	100,0
	6-10 yıl	Sayı	3	10	3	1	3	20
		Yüzde	15,0	50,0	15,0	5,0	15,0	100,0
	11-15 yıl	Sayı	6	6	1	7	1	21
		Yüzde	28,6	28,6	4,8	33,3	4,8	100,0
	16-20 yıl	Sayı	1	4	3	6	0	14
		Yüzde	7,1	28,6	21,4	42,9	0,0	100,0
	20 üzeri	Sayı	8	7	4	11	1	31
		Yüzde	25,8	22,6	12,9	35,5	3,2	100,0
	Toplam	Sayı	19	28	12	30	6	95
		Yüzde	20,0	29,5	12,6	31,6	6,3	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	-0,042	0,630

Tablo 27'ye göre “Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır” İfadesinde significant değeri 0,05'ten büyüktür (0,630>0,05). Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistiki değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %22,2'si; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %65,0'i; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %57,2'si; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %35,7'si ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %48,4'ü katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 28: Hizmet Süresine Göre “Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır” İfadesine Ait Çapraz Tablo Analizi

			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	
Hizmet Süresi	5 yıl ve altı	Sayı	0	1	3	4	1	9	
		Yüzde	0,0	11,1	33,3	44,4	11,1	100,0	
	6-10 yıl	Sayı	3	7	2	5	3	20	
		Yüzde	15,0	35,0	10,0	25,0	15,0	100,0	
	11-15 yıl	Sayı	1	8	6	5	1	21	
		Yüzde	4,8	38,1	28,6	23,8	4,8	100,0	
	16-20 yıl	Sayı	1	4	3	2	4	14	
		Yüzde	7,1	28,6	21,4	14,3	28,6	100,0	
	20 üzeri	Sayı	4	5	7	12	3	31	
		Yüzde	12,9	16,1	22,6	38,7	9,7	100,0	
	Toplam		Sayı	9	25	21	28	12	95
			Yüzde	9,5	26,3	22,1	29,5	12,6	100,0

İlişki Katsayısı	İstatistik Değeri	Sig (p)
Kendall-Tau b	0,023	0,783

Tablo 28’e göre “Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.” İfadesinde significant değeri 0,05’ten büyüktür (0,783>0,05). Buna göre katılımcıların hizmet süreleri açısından görüşlerde **anlamlı bir farklılık yoktur**. Bir diğer ifade ile katılımcıların bu ifadeye ait görüşlerinde yaş farklılığının bir etkisi görülmemiştir. Her yaş düzeyinde bulunan katılımcılar bu ifadeye benzer yönde görüş bildirmişlerdir.

Söz konusu tablonun istatistikî değerlerine bakıldığında, 5 yıl ve altı hizmet süresine sahip katılımcıların %11,1’i; 6-10 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %50,0’si; 11-15 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %42,9’u; 16-20 yıl arası hizmet süresine sahip katılımcıların %35,7’si ve 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip katılımcıların %29,0’u katılmıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi devletin kamusal ihtiyaçlarını karşılayan en önemli gelir kaynağıdır. Devlet verginin unsurlarını, matrahını, tarifesini, aşamalarını yani vergi ile ilgili tüm kıstasları kanunla açıklanmıştır. Vergi ile ilgili çıkarılan kanunlarla mükellefler bilgilendirilerek karışıklık yaşamaları önlenmektedir. Vergi ile ilgili kıstasların kanunlarda belirtilmesi vergi alımlarında keyfiyeti önlediği için mükellefler arasında adaletin sağlandığı algısı yaratılmaktadır.

Vergi afları vergi ile ilgili yükümlülüklerini maddi zorluklar nedeniyle yerine getiremeyen mükelleflere gecikme zamlarının silinerek borçlarının yeniden yapılandırılmasını sağlayarak hem ödeme kolaylığı getirmekte hem de devlet gelirini artırmak gibi olumlu etkiler yaratmaktadır. Bunun yanında vergi aflarının hükümetler tarafından siyasi propaganda aracı olarak kullanılması, kısa süreli gelir kaynağı olarak görülmesi, sık başvurulan yöntem olması, mükellefleri yeni af beklentisi içerisine sokması vergi aflarının başlıca olumsuz yönleridir.

Vergi aflarına yönelik görüşlerin belirlenebilmesi amacıyla Sivas Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı mesleği fiilen icra eden meslek mensuplarına yapılan anket çalışmasında, vergi aflarına yönelik katılım düzeylerine ilişkin elde edilen bilgiler şu şekilde olmuştur;

Bulgulardan hareketle, katılımcıların %97,9'u "Vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir" ifadesine katılım yönünde olumlu görüş bildirmiştir. Çıkarılan vergi afları ile vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık yapıldığı düşüncesi oluşarak, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerin bu zamana kadar maddi yönden ödüllendirilmediği ve teşviklerden yararlanmadıkları, vergi aflarının yalnızca vergi borcu olanları kapsamasının adaletsiz olduğu görüşü bildirilmiştir.

Yaşanan ekonomik krizler nedeniyle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler ve işletmelerin vergi borçlarını ödeyememelerinden dolayı oluşan faiz ve gecikme zamları vergi afları ile tamamen ya da kısmen silinmektedir. Çıkartılan af düzenlemeleri ile verginin aslı affedilmeyip, ödenmeyen vergiler için tahakkuk etmiş faiz ve gecikme zamları kanunun öngördüğü şekilde yeniden hesaplanarak taksit adetleri ile ödenmektedir. Vergi afları ile vergi ödeme cazip hale

gelmekte ve kamu alacaklarının tahsiline imkân sağlanmış olmaktadır. Finansal kriz sebebiyle zor duruma düşen işletmelere sağlanan kolaylıklar piyasayı canlandırmaktadır.

Vergi afları ile ilgili geçmiş vergileme dönemlerine ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeyen ya da eksik yerine getiren mükelleflerin karşılaştığı riskler ortadan kaldırılarak geleceğe ilişkin iş ve yatırımlara yönelik rahat karar almaları sağlanmaktadır.

Vergi afları ile işletmelerin mevcutlarında olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar meslek mensupları tarafından rayiç bedelle envantere yer alarak vergi dairesi tarafından kayıtlara geçmektedir. Bunun sonucunda işletmelerin kayıtları ile fiili durumları arasındaki uyum da artarak muhasebe kayıt düzeni gerçeği yansıtmaktadır.

Vergi afları ile yurtdışında bulunan gerçek ve tüzel kişiler ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye’de bulunan ancak kanuni defterlerde kayıtlı olmayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları düşük vergi oranları ile kayıt altına alınmaktadır.

Vergi afları vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin aleyhine eşitsizlik oluşturmaktadır. Bu durum dürüst mükelleflerin adalet düşüncesini zedeleyerek uzun dönemde vergiye uyumu azaltarak olumsuz yönde etkileyecektir. Yine mükelleflerin yeni af beklentisi içerisinde bulunması kayıt dışılığı özendirerek vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergiye uyumunu azaltarak denetimde etkinliğin sağlanamamasına yol açacaktır.

Vergi aflarıyla amaçlanan sonuca ulaşmak için vergi afları kanunlaştırılmadan önce muhasebe meslek mensupları ve vergi idarelerinin görüşleri alınmalıdır. Böylece daha detaylı vergi affı kanunları çıkarılmış olacak vergi borçlarını ödeme güçlüğü çeken mükelleflere ödeme kolaylığı sağlanacak, bunun yanında vergi borçlarını düzenli ödeyen mükellefleri ödüllendirici vergi indirimleri, vergi teşvikleri gibi maddi kolaylıkların sağlandığı af düzenlemeleri oluşacaktır.

Sonuç olarak geçmişten günümüze kadar ülkemizde çeşitli tarihlerde birçok kez vergi affı uygulanmıştır. Çalışmada 95 kişiden oluşan muhasebe meslek mensubunun (SMMM) bildirdiği görüşlere yönelik yapılan analiz sonucunda; vergi

aflarından beklenen hedeflere tam olarak olmasa da çoğunlukla ulaşıldığının, vergi aflarının vergisini düzenli ödeyen mükellefler için olumsuz uygulama olduğu ve vergi adaletini olumsuz etkilediği, vergisel yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflere bazı teşvik edici düzenlemelerin yapılmasını destekledikleri, vergi aflarıyla işletmelerin muhasebe sürecinde düzelmelerin yaşandığı, vergi aflarının düşük seviyelerde olsa da muhasebe bilgi kalitesini olumlu etkilediği sonuçlarına ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan (2009). Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları. Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2011). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül Yılmaz, Gülay (2009). Kamu Maliyesi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akıncı , Adil ve Başol, Oğuz (2015). “Vergi Algısı Üzerine Bir Alan Araştırması: Kırklareli İlinde Yaşayan İnsanların Vergi Algısı”. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 43: 170-179.
- Armağan , Servet (2001). “Anayasa Hukukunda Af Yetkisinin Değerlendirilmesi”. Anayasa Yargısı Dergisi. C:18:347-363.
- Aydın , Selda ve Çaşkurlu, Eren (2013). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aygün, Recep (2012). “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”. Vergi Dünyası Dergisi. 369: 88-92.
- Ayrançöl, Zülküf ve Tekdere, Mustafa (2013). “Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2: 249-270.
- Bellek, Münir (2003). “Vergi Barışında Erken Ödeme”. Lebib Yalkın Yayınları Mükellefin Dergisi. 127: 133-135.
- Bıyık, Recep, Kıratlı, Aydın (2000). Vergi Teşvikleri ve Korumaları. Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Erasa, İrem (2012). “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”. Vergi Dünyası Dergisi. 375: 116-127.
- Can, Sibel (2016). “Türk Hukukunda Af Kurumu”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 4: 291-312.
- Çağan, Nami (1972). “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 1-2: 111-122.
- Çataloluk, Cuma (2008). “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 20: 213-228.

- Çetin, Güneş (2007). “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2: 172-187.
- Çitil, Bünyamin (2013). “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”. TBB Dergisi. 346-356.
- Dallı, Atilla (2006). “ 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasasının Mali Açından Değerlendirilmesi”. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. Edirne.
- Daşdan, Abdülkerim (2011). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 2: 181-206.
- Demir, Mehmet ve Demirgil, Bünyamin ve Mazmanlıtık, Ülkü ve Deniz, Yasin (2016). “Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma”. Cü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2: 275-302.
- Demir, Müslim (2009). “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi. 18: 1-10.
- Edizdoğan, Nihat (2008). Kamu Maliyesi. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan, Nihat ve Çetinkaya, Özkan ve Gümüş, Erhan (2010). Kamu Maliyesi. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan, Nihat ve Gümüş, Erhan (2013). “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. Maliye Dergisi. 164: 99-119.
- Erdem, Metin ve Şenyüz, Doğan ve Tatlıoğlu, İsmail (2009). Kamu Maliyesi. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gediz Oral, Burcu ve Sayın, Ferhan (2009). “ Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri. 142-176.

- Gökbunar, Ali Rıza ve Gökbunar, Ramazan (2007). “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”. Vergi Dünyası Dergisi. 311: 91-100.
- Gözler, Kemal (2008). Hukuka Giriş. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Güleç, Erdal (2012). “Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler”. Vergi Dünyası Dergisi. 374: 151-165.
- İpek, Selçuk ve Kaynar İlknur (2009). “ Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”. Maliye Dergisi. 157: 116-130.
- Kalenderoğlu, Mahmut (2010). Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma. Agon Bilgi Akademisi.
- Kargı, Veli (2011). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. 13: 101-115.
- Kaya, Ayşe (2014). “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Amprik Bir Analiz”. Maliye Dergisi. 167: 184-197.
- Kızılot, Şükrü (2009).”Vergi Suçunda Hapis Cezasının Paraya Çevrilemeyeceği”. Yaklaşım Dergisi. 200: 20.
- Kızılot, Şükrü ve Şenyüz, Doğan ve Taş, Metin ve Dönmez, Recai (2008). Vergi Hukuku. Yaklaşım Yayıncılık.
- Koçak, Bülent (2009). “Varlık Barışında Yeni Düzenlemeler”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. 68: 68-82.
- Koçak, Bülent ve Altan, Fırat (2009). “11 Soruda 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”. 245: 124-132.
- Kolotoğlu, Olcay (2009). “Varlık Barışı Kanunu ve Mükellef Hakları”. Vergi Sorunları Dergisi. 245: 69-74.
- Martin, Ahmet (2013). “ Türkiye’de 2000 Yılı Sonrasında Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri ”. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. İzmir.
- Organ, İbrahim ve Yegen, Baki (2013). “Vergi Bilinci ve Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 4: 241-271.

- Öz, Ersan ve Buyrukoğlu, Selçuk (2011). “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”. Vergi Sorunları Dergisi. 272: 89-104.
- Özel, Salih (2010). “Vergiye Gönüllü Uyum Kavramı”. Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi. 80: 18-22.
- Öztürk, Nazım (2016). Kamu Maliyesi. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Pehlivan, Osman (2010). Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi. Trabzon.
- Saruç, Naci Tolga (2015). Vergi Uyumu Teori ve Uygulama. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Savaşan, Fatih (2006). “ Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”. Afyon Koca Tepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 1: 45-61.
- Şahin, Serkan (2014). “ Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkisi: Erzincan İli Örneği. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. Sivas.
- Şenlik, Kenan (2008). “Türk Ceza Kanunları Açısından Vergi Afları”. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. İzmir.
- Taşkın, Yasemin (2010).“Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”. Sosyal Bilimler Dergisi. 2: 122-128.
- Tunçer, Mehmet (2003). “Vergi Ahlakı Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”. Vergi Sorunları Dergisi. 181: 91-114.
- Türk, İsmail (1996). Kamu Maliyesi. Turhan Kitabevi.
- Türk, İsmail (2011). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uyanık, Atilla (2008). Marmara Bankacılık ve Sigortacılık myo ders notu. İstanbul. <http://www.ortaklarymm.com/KamuMaliyesi.pdf>.
- Yaraşır, Sevinç (2013).“Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası Dergisi. 379: 175-187.

- Yaraşlı, Genç Osman (2005). Türkiye’de Vergi Reformu. Ankara: T.C Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.
- Yaşar il, Gözde (2012). “ Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkileri: Edirne İline Yönelik Bir alışma. anakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisan Tezi. anakkale.
- Yurdadoğ, Volkan ve Gökbunar, Ramazan ve Tunçay, Barış (2016). “ Vergi Uyumunu belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış”. Yönetim ve Ekonomi. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 3:805-816.

EKLER

DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER

1. Cinsiyetiniz?

() Bay () Bayan

2. Yaşınız?

() 30'dan aşağı () 30-39 arası () 40-49 arası () 50 ve üzeri

3. Eğitim Durumunuz?

() Lise () Önlisans () Lisans () Lisansüstü

4. Hizmet Süreniz?

() 5 yıl ve altı () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16-20 yıl () 20 üzeri

VERGİ AFLARI İLE İLGİLİ DÜŞÜNCELER

Vergi aflarına yönelik ifadelere ait katılım düzeyinizi her ifadenin sağındaki kutuya "X" İşareti koymak suretiyle belirtiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	<u>Katılmıyorum</u>	Kesinlikle <u>Katılmıyorum</u>
1. Vergi afları, finansal kriz sebebiyle zor duruma düşen işletmelere kolaylık sağlamak yoluyla ticari hayatın devamlılığına katkı sağlar.					
2. Vergi afları, mükellefte yeni af beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.					
3. İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi aflarını doğru bulmayan meslektaşlar vardır.					
4. Vergi afları ile işletmelerin muhasebe kayıt düzeninde iyileşmeler olmaktadır.					
5. Vergi aflarıyla ülkemizde düşük olan vergi incelemesinin olumsuz etkileri azaltılmaktadır.					
6. Vergi afları, siyasi bir amaç olarak kullanılmaktadır.					
7. Vergi afları, işletmelerin kayıtlarıyla ve fiili durumları arasındaki uyumu artırmaktadır.					
8. Vergi afları ile muhasebe bilgi düzeyimizde artış olmaktadır.					
9. Mükelleflerin çoğuna, vergi affı çıktığı bilgisi meslektaşlar tarafından verilmektedir.					

10. Vergi borçlarını düzenli ödeyen mükelleflere yeşil pasaport verilmelidir.					
11. Vergi afları, muhasebece üretilen bilginin kalitesini olumlu etkilemektedir.					
12. Meslek elemanlarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden af işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır.					
13. Vergi afları, işletme kayıtlarını (kasa fazlası, ortaklardan alacaklar, stok fazlası/eksiği gibi) fiili durumlara uygun hale getirerek kayıtlı ekonomiye geçişi teşvik etmektedir.					
14. Vergi afları, ihtilafların sulh yolu ile sonlandırılmasını sağlamaktadır.					
15. Vergi afları, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.					
16. Vergi afları, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.					
17. Vergi afları, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.					
18. Vergi afları, mükellefte yeni af beklentisi oluşturarak vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.					
19. Vergi afları ile vergi incelemesindeki konular dava yoluna gidilmeden çözümlenerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanır.					
20. Vergi afları, vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.					
21. Vergi afları, mükelleflere yanlış beyanlarını düzeltme imkânı sağlayarak vergiye uyumu artırır.					
22. Vergi afları, vergisini düzenli ödeyen mükellef için olumsuz bir uygulamadır.					
23. Vergi ile ilgili yükümlülüklerini düzenli yerine getiren mükellefleri ödüllendirmek için vergi indirimine gidilmelidir.					
24. Vergi aflarının ihtilaflı alacaklarda denetim kolaylığını sağlamak amacıyla kullanılması doğru değildir.					
25. Yurtiçi ve yurtdışı bazı varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasına imkân sağladığı için vergi affı yerinde uygulamadır.					
26. Af kanununu uygulama yönünde vergi dairesi çalışanlarıyla sorun yaşanmaktadır.					
27. Vergi afları, geçmiş vergileme dönemleri ile ilgili olası riskleri kaldırmak suretiyle mükellefi rahatlatmaktadır.					
28. Vergisini düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kurumlarından daha uygun faizli ve ödemeli kredi alımı sağlanmalıdır.					
29. Vergi aflarının çıkarılması yerinde bir uygulamadır.					

Belirtmek istediğiniz konu ile ilgili düşünceleriniz varsa aşağıya yazınız.

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Ayşe Eker

Uyruğu :T.C

Doğum Tarihi : 26.09.1992

Doğum Yeri : Sivas

e-posta :ayseker6666@hotmail.com.tr

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Maliye	2015
Yüksek Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi SBE İşletme ABD	2017