

**T.C.**

**KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ AFFINA  
YÖNELİK GÖRÜŞ VE BEKLENTİLERİNİN  
ARAŞTIRILMASI: KIRŞEHİR VE HATAY İLLERİ ÖRNEĞİ**

**Fatma GÖRGÜLÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**KIRŞEHİR-2021**



©2021-Fatma GÖRGÜLÜ

**T.C.**  
**KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERĐİ AFFINA**  
**YÖNELİK GÖRÜŞ VE BEKLENTİLERİNİN**  
**ARAŞTIRILMASI: KIRŞEHİR VE HATAY İLLERİ ÖRNEĞİ**  
**A RESEARCH OF THE VIEWS AND EXPECTATIONS OF**  
**ACCOUNTING PROFESSIONALS ABOUT TAX AMNESTY:**  
**KIRSEHIR AND HATAY EXAMPLE**

**Hazırlayan**  
**Fatma GÖRGÜLÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman**  
**Dr. Öğretim Üyesi Hatice Pınar KAYA**

**KIRŞEHİR-2021**

## KABUL VE ONAY

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi, Fatma GÖRGÜLÜ tarafından hazırlanan “*MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ AFFINA YÖNELİK GÖRÜŞ VE BEKLENTİLERİNİN ARAŞTIRILMASI: KIRŞEHİR VE HATAY İLLERİ ÖRNEĞİ*” adlı tez çalışması 26.02.2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından oybirliği ile **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Danışman .....

Dr. Öğretim Üyesi Hatice Pınar KAYA

Üye .....

Prof. Dr. Semra AKSOYLU

Üye .....

Dr. Öğretim Üyesi Murat YÜKSEL

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../2021

Prof. Dr. Hüseyin ŞİMŞEK

Enstitü Müdürü

## BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin ..... yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

.../.../2021

Fatma GÖRGÜLÜ

İmza

## ÖZET

# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ AFFINA YÖNELİK GÖRÜŞ VE BEKLENTİLERİNİN ARAŞTIRILMASI: KIRŞEHİR VE HATAY İLLERİ ÖRNEĞİ

## YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan: Fatma GÖRGÜLÜ

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Hatice Pınar KAYA

2021-(XIII+93)

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

Jüri

Dr. Öğretim Üyesi Hatice Pınar KAYA

Prof. Dr. Semra AKSOYLU

Dr. Öğretim Üyesi Murat YÜKSEL

Af insanlık tarihi boyunca iktidar ile vatandaşlar arasında sürekli gündemde olan bir kavramdır. Bu bağlamda vergi afları da devlet tarafından farklı gerekçeler gösterilerek sık sık başvurulan bir uygulamadır. Bu çalışmada Kırşehir merkez ve Hatay merkezde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki düşünce, tutum ve önerileri incelenmiştir. Bu amaca yönelik toplam 39 sorudan oluşan 5’li likert tipinde bir ölçek gerekli yasal izinler alınarak kullanılmıştır. Çalışmanın evrenini TÜRMOB’a kayıtlı ve aktif çalışan Hatay merkezde 299, Kırşehir merkezde 91 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Gönüllü örnekleme yöntemi kullanılarak çalışmaya katılmaya gönüllü olan muhasebe meslek mensupları ile çalışma yürütülmüştür. Çalışmaya Hatay merkezde hizmet vermekte olan 131 muhasebe meslek mensubu, Kırşehir merkezde hizmet vermekte olan 70 muhasebe meslek mensubu dahil olmuştur. Anket uygulaması araştırmacı tarafından yüz yüze ve online anket tekniği ile gerçekleştirilmiştir.

Çalışma sonucunda çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi afları ile ilgili görüşlerinin olumlu olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları vergi afları ile kamunun daha önce tahsil edemediği vergi alacaklarının tahsil edilmesini sağlayarak devletin vergi gelirlerinin arttığını, bunun sonucunda da özel sektörün kamuya olan borcunun azaldığını ve ekonominin canlanmasına katkı sağlandığını savunmaktadırlar. Muhasebe meslek mensupları olağanüstü şartlar dışında çok sık vergi affı çıkartılmasını, vergi ödevini tam ve eksiksiz yerine getiren dürüst mükelleflerin cezalandırılması olarak görmektedirler. Bu nedenle çıkartılacak afların sıklığı, gerekçesi ve kapsamının ülkede vergi adaletini bozmayacak şekilde ayarlanması gerektiğini savunmaktadırlar.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensubu, Vergi, Vergi Affı, Vergi Ödevi

## **ABSTRACT**

# **A RESEARCH OF THE VIEWS AND EXPECTATIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS ABOUT TAX AMNESTY: KIRSEHIR AND HATAY EXAMPLE**

**M.Sc.Thesis**

**Preparer: Fatma GÖRGÜLÜ**

**Advisor: Asst. Prof. Dr. Hatice Pınar KAYA**

**2021–(XIII+93)**

**Kırşehir Ahi Evran University, Graduate School of Social Sciences**

**Department of Business**

**Jury**

**Asst. Prof. Dr. Hatice Pınar KAYA**

**Prof. Dr. Semra AKSOYLU**

**Asst. Prof. Dr. Murat YÜKSEL**

Amnesty is a concept that has always been on the agenda between the government and citizens throughout human history. In this context, tax amnesties are also a practice frequently applied by the states for different reasons. In this study, the thoughts, attitudes and suggestions of accounting professionals working in Kırşehir center and Hatay center about tax amnesties were examined. For this purpose, a 5 Likert type scale consisting of 39 questions in total was used after obtaining the necessary legal permissions. The population of the study consists of 299 professional accountants registered and active in TÜRMOB in the center of Hatay and 91 in the center of Kırşehir. By using the voluntary sampling method, the study was conducted with professional accountants who volunteered to participate in the study. 131 professional accountants serving in the center of Hatay and 70 professional accountants serving in the center of Kırşehir were included in the study. The survey application was carried out by the researcher using face-to-face and online survey technique.

As a result of the study, it was determined that the opinions of the accounting professionals who participated in the study were positive about tax amnesties. Accounting professionals argued that the tax revenues of the state increased by providing tax amnesties to collect tax receivables that the public could not collect before, as a result, the private sector's debt to the public decreased and contributed to the revival of the economy. Professional accountants see tax amnesty as punishment of honest taxpayers who fulfill their tax duties whole and completely, except for extraordinary conditions. For this reason, they argue that the frequency, justification and scope of amnesties to be issued should be adjusted in a way that does not violate tax justice in the country.

**Keywords:** Accounting, Professional Accountant, Tax, Tax Amnesty, Tax Assignment

## ÖNSÖZ

İnsanların bir arada yaşamaya başlamasıyla birlikte ortaya çıkan devlet kavramı beraberinde sağlık, güvenlik, beslenme, adalet ve eğitim gibi temel bazı hizmetlerin sunulması zorunluluğunu getirmiştir. Bu temel kamusal hizmetler ile birlikte vatandaşların sosyal hayatına yönelik iyileştirmelerin yapılmasının yanı sıra toplumun refahını arttırıcı hizmetlerin de yerine getirilmesi gerekmektedir. Devlet anlayışının ilk ortaya çıktığı dönemlerde gönüllülük esasına göre toplanan vergiler nüfusların artması ve kamu masraflarının fazlalaşması ile zorunluluk haline dönüşmüştür. Günümüzde kamu hizmetlerinin devam ettirilebilmesi için gerekli olan maddi kaynağın en önemli kısmını vergiler oluşturmaktadır. Devletler tahsil edemediği vergi alacaklarını hızlı bir şekilde tahsil etmek için yüzyıllardır vergi aflarına başvurmaktadır. Günümüzde hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde vergi afları çıkartılmaktadır. Vergi affı uygulamaları bakımından ülkeler arasındaki en önemli farklılık çıkartılan vergi aflarının sıklığıdır. Gelişmiş ülkelerde çok sık vergi aflarına başvurulmazken gelişmekte olan ülkelerde çok sık vergi affı çıkartılmaktadır. Bu anlamda ülkemizde de çok sık vergi affı çıkartılmaktadır. Bilinen ilk yazılı af; M.Ö. 2000'de Mısır'da Rosetta Stone'da vergi affına ilişkin belgelerdir. Vergi hukuku tarihimizde ilk vergi affı, Osmanlı döneminde 1906 yılında, bir irade-i seniye (padişah iradesi) ile yol vergisi yükümlülüğünden dolayı çıkartılan aftır. Ülkemizde Cumhuriyet tarihi boyunca 40 kez mali af çıkartılmıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra, mali aflar kapsamında ilk vergi affı, 17 Mayıs 1924 tarihinde çıkartılmıştır. Son çıkartılan af ise 11.11.2020 tarihli ve 7256 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" kapsamında düzenlenmiştir.

Vergi aflarının üç önemli paydaşı bulunmaktadır. Bu paydaşlar mükellefler, vergi idareleri ve muhasebe meslek mensuplarıdır. Bu tez çalışmasında vergi aflarının etkilemekte olduğu üç paydaştan birisi olan ve bu süreçte kritik bir görev üstlenen muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki düşünceleri ve önerileri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tez konusunun belirlenmesinde ve çalışmanın her aşamasında yardımlarını esirgemeyen, değerli fikir ve katkılarıyla ışık tutan ve yönlendiren danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi H. Pınar KAYA' ya teşekkür ederim.

Eğitimimiz için hiçbir özveriden kaçınmadan mücadele eden, 2005 yılında aramızdan ayrılan babama, manevi destekleri için anneme, aileme, iş hayatının yanında akademik çalışmalar nedeni ile ilgilenemediğim, bu dönemde benimle aynı tempoyu



yaşayan oğlum Özcan Eren' e, diğer oğlum Kerem Mert' e ve her ne olursa olsun yanımda olan, benden desteğini esirgemeyen hayat arkadaşım, sevgili eşim Özkan GÖRGÜLÜ' ye teşekkür ederim.

Kırşehir-2021

Fatma GÖRGÜLÜ

## İÇİNDEKİLER

Sayfa

|  |          |
|--|----------|
| KABUL VE ONAY .....                                      | İ        |
| BİLDİRİM .....   | İİ       |
| ÖZET .....   | İİİ      |
| ABSTRACT .....   | İV       |
| ÖNSÖZ .....  | V        |
| İÇİNDEKİLER .....  | Vİİ      |
| TABLolar/ÇİZELGELER LİSTESİ .....                        | Xİ       |
| ŞEKİLLER LİSTESİ .....                                   | Xİİ      |
| SİMGELER VE KISALTMALAR .....                            | Xİİİ     |
| <b>GİRİŞ .....</b>                                       | <b>1</b> |
| <b>BÖLÜM I.....</b>                                      | <b>3</b> |
| <b>1. KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR .....</b>                    | <b>3</b> |
| <b>1.1. VERGİ KAVRAMI .....</b>                          | <b>3</b> |
| 1.1.1. Verginin Tarihsel Gelişimi .....                  | 3        |
| 1.1.2. Verginin Konusu ve Özellikleri .....              | 6        |
| <b>1.2. AF KAVRAMI .....</b>                             | <b>6</b> |
| <b>1.3. VERGİ AFFI KAVRAMI .....</b>                     | <b>7</b> |
| 1.3.1. Vergi Affının Özellikleri .....                   | 7        |
| 1.3.2. Vergi Affının Hukuki Niteliği .....               | 8        |
| 1.3.3. Vergi Affının Mali Af ile Karşılaştırılması ..... | 9        |
| 1.3.4. Vergi Affının Türleri .....                       | 10       |
| 1.3.5. Vergi Affının Gerekçeleri .....                   | 11       |
| 1.3.5.1. Siyasi Gerekçeler .....                         | 11       |
| 1.3.5.2. Mali Gerekçeler .....                           | 14       |

|   |           |
|---|-----------|
| 1.3.5.3. Ekonomik Gerekçeler .....                                | 15        |
| 1.3.5.4. Sosyal Gerekçeler .....                                  | 18        |
| 1.3.5.5. Psikolojik Gerekçeler.....                               | 18        |
| 1.3.5.6. İdari ve Teknik Gerekçeler .....                         | 18        |
| <b>1.4. VERGİ AHLAKI KAVRAMI .....</b>                            | <b>19</b> |
| 1.4.1. Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler .....                   | 21        |
| 1.4.1.1. Sosyal ve Psikolojik Faktörler .....                     | 21        |
| 1.4.1.1.1. Sosyal Normlar .....                                   | 21        |
| 1.4.1.1.2. Suçluluk ve Utanç Duygusu .....                        | 22        |
| 1.4.1.1.3. Görev ve Korku Duygusu .....                           | 22        |
| 1.4.1.1.4. İçsel Motivasyon.....                                  | 23        |
| 1.4.1.1.5. Mükelleflerin Adalet Algısı .....                      | 23        |
| 1.4.1.2. Demografik Faktörler .....                               | 23        |
| 1.4.1.2.1. Cinsiyet .....   | 23        |
| 1.4.1.2.2. Yaş .....  | 24        |
| 1.4.1.2.3. Eğitim Durumu .....                                    | 24        |
| 1.4.1.2.4. Medeni Durum.....                                      | 25        |
| 1.4.1.3. Siyasal Faktörler .....                                  | 25        |
| 1.4.1.4. Bağlamsal Faktörler.....                                 | 26        |
| 1.4.2. Vergi Ahlakına Göre Mükellef Türlerinin Belirlenmesi ..... | 26        |
| 1.4.2.1. Sosyal Vergi Mükellefi.....                              | 26        |
| 1.4.2.2. İçsel Vergi Mükellefi .....                              | 27        |
| 1.4.2.3. Dürüst Vergi Mükellefi.....                              | 27        |
| 1.4.2.4. Vergi Kaçakçısı .....                                    | 27        |
| <b>BÖLÜM II.....</b>  | <b>28</b> |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>2. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE VERGİ AFLARI İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER.....</b>   | <b>28</b> |
| <b>2.1. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI .....</b>  | <b>28</b> |
| <b>2.2. VERGİ AFFI UYGULAMASINI SAVUNAN GÖRÜŞLER.....</b>   | <b>32</b> |
| 2.2.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalım Dönemleri Sonrası Affın Gerekliliği.....  | 32        |
| 2.2.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği.....  | 34        |
| 2.2.3. Vergi Denetimlerinin Yaratdığı Olumsuzlukların Giderilmesi .....   | 35        |
| 2.2.4. Affın Hızlı Gelir Kaynağı Olması .....   | 37        |
| 2.2.5. Vergi Yasalarına Gönüllü Uyumun Sağlanması.....  | 38        |
| 2.2.6. Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi.....  | 39        |
| 2.2.7. Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturması.....   | 39        |
| <b>2.3. VERGİ AFFI UYGULAMASINA KARŞI GÖRÜŞLER .....</b>  | <b>40</b> |
| 2.3.1. Hukuksal Açıdan Vergi Affına Karşı Olunması Gerekliliği .....  | 40        |
| 2.3.2. Vergi Affının Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkilemesi ve Vergi Kanunlarına Gönüllü Uyumunu Azaltması ..... | 41        |
| 2.3.3. Vergi Suçlarının Tasarlanarak İşlendiği İçin Affa Değer Olmaması .....   | 44        |
| 2.3.4. Vergi Affının Vergi İdaresinin ve Yargısının İş Yükünü Hafifletmemesi .....  | 44        |
| 2.3.5. Vergi Geliri Artışı Sağlamaması .....  | 45        |
| 2.3.6. Kayıt Dışı ve Kaçakçılıkla Mücadelede Katkı Sağlamaması .....  | 46        |
| <b>BÖLÜM III.....</b>   | <b>48</b> |
| <b>3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ AFFINA YÖNELİK GÖRÜŞ VE BEKLENTİLERİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA .....</b>                    | <b>48</b> |
| <b>3.1. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ.....</b>  | <b>48</b> |
| <b>3.2. LİTERATÜR ÖZETİ.....</b>  | <b>48</b> |
| <b>3.3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....</b>  | <b>54</b> |
| <b>3.4. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....</b>   | <b>55</b> |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>3.5. ARAŞTIRMANIN VERİ TOPLAMA ARACI.....</b>  | <b>55</b> |
| <b>3.6. ARAŞTIRMANIN KISITLARI .....</b>  | <b>56</b> |
| <b>3.7. VERİLERİN ANALİZİ.....</b>  | <b>56</b> |
| <b>3.8. BULGULAR.....</b>   | <b>57</b> |
| 3.8.1. Demografik Özelliklere Ait Açıklayıcı İstatistikler .....  | 57        |
| 3.8.2. Güvenirlilik Analizi .....   | 58        |
| 3.8.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affi İle İlgili Görüşlerine İlişkin Veri Analizi ve Bulgular (Kırşehir)..... | 59        |
| 3.8.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affi İle İlgili Görüşlerine İlişkin Veri Analizi ve Bulgular (Hatay) .....   | 64        |
| 3.8.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşlerine Ait Açıklayıcı İstatistikler ve İllerin Karşılaştırmaları .....        | 69        |
| 3.8.5. Demografik Değişkenler ile Ölçek Toplam Puan ve Ölçek Alt Boyutları Arasındaki İlişkilere Ait Bulgular .....     | 74        |
| <b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>  | <b>78</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>  | <b>83</b> |
| <b>EKLER .....</b>  | <b>89</b> |
| <b>EK 1. ANKET .....</b>  | <b>90</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>   | <b>93</b> |

## TABLolar/ÇİZELGELER LİSTESİ

Sayfa

|   |    |
|---|----|
| <b>Tablo 1.1.</b> Türkiye’de 1980 Sonrası Çıkarılan Vergi Afları ve Seçimler.....   | 12 |
| <b>Tablo 2.1.</b> 1924-2021 Yılları Arasında Türkiye’de Çıkarılan Vergi Afları .....  | 29 |
| <b>Tablo 2.2.</b> Vergi Denetim Oranları ve Tahakkuk/Tahsilat Oranı .....   | 36 |
| <b>Tablo 3.1.</b> Demografik Özelliklere Ait Açıklayıcı İstatistikler.....  | 57 |
| <b>Tablo 3.2.</b> Kırşehir Merkezde Hizmet Veren Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affi<br>İle İlgili Vermiş Oldukları Cevapların Frekansları.....  | 59 |
| <b>Tablo 3.3.</b> Hatay Merkezde Hizmet Veren Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affi<br>İle İlgili Vermiş Oldukları Cevapların Frekansları.....   | 65 |
| <b>Tablo 3.4.</b> Kırşehir ve Hatay İl Merkezinde Hizmet Veren Muhasebe Meslek<br>Mensuplarının Vergi Affi İle İlgili Vermiş Oldukları Cevapların Açıklayıcı<br>İstatistikleri ve Grup Karşılaştırmaları..... | 70 |
| <b>Tablo 3.5.</b> Demografik Değişkenler İle Ölçek Toplam Puan ve Ölçek Alt Boyutları<br>Arasındaki İlişkilere Ait Bulgular.....  | 74 |

## ŒEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Œekil 2.1. Basit Vergi Uyumu DavranıŒ Modeli.....20



## SİMGELER VE KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

| <b>Kısaltmalar</b> | <b>Açıklamalar</b>  |
|--------------------|---|
| ABD                | Amerika Birleşik Devletleri   |
| M.Ö                | Milattan Önce   |
| OECD               | Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü                                       |
| SM                 | Serbest Muhasebeci  |
| SMMM               | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir   |
| TBMM               | Türkiye Büyük Millet Meclisi  |
| TMUD               | Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği  |
| TÜRMOB             | Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası |
| VDK                | Vergi Denetleme Kurulu  |
| VUK                | Vergi Usul Kanunu   |



## GİRİŞ

Tüm dünyada devlet hazinelerinin en önemli gelir kaynağı vergidir. Devletlerin kamu hizmetini aksatmadan sürdürebilmesi için ihtiyaç duyduğu kaynakların başında vergiler gelmektedir. Vergiler, hükümetler tarafından yasal düzenlemeler çerçevesinde doğrudan veya dolaylı olarak mükelleflerden toplanan parayı ifade eder. Toplanan vergiler ile ülkede yaşayan vatandaşlara kamusal hizmet sağlamak ve ülkenin refah seviyesini artırmak amaçlanmaktadır.

Af çok eski tarihlerden günümüze kadar güncelliğini kaybetmeden gelen bir kavramdır. Arapça kökenli bir kelime olan af; *“bir suçu, bir kusuru veya hatayı bağışlama, cezadan vazgeçme, mazur görme veya görülme, bir iş veya vazifeden çıkarılma, uzaklaştırılma, azil anlamlarında kullanılan geniş bir kavramdır”* (Tuğay, 2019:532). Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre af; *“bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama, görevden çıkarılma”* olarak tanımlanmaktadır. Anayasanın 73. maddesinde *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* hükmü yer almaktadır.

Anayasanın 87. maddesinde ise Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri arasında kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmanın yanı sıra genel ve özel af ilanlarına karar vermek yer almaktadır. TBMM'nin üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile af çıkarılması mümkündür. Vergi affi ile ilgili uygulamaların Anayasa'da yer alan maddelere uyması gerekmektedir. Vergi affi ile ilgili hukuksal denetimler Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Devlet kamusal alanda hizmetlerinin devamlılığını sağlayabilmek için ihtiyaç duyduğu finansmanın önemli bir kısmını vatandaşlardan toplamış olduğu vergilerle karşılamaktadır. Bazı dönemlerde vergi ödemekle yükümlü olan mükellefler gerek kendi içerisindeki yönetimsel hatalar gerekse bazı dönemler ülkede yaşanan ekonomik krizler dolayısıyla finansal açıdan sıkıntı çekebilmektedir. Bu dönemlerde mükellefler devlete olan vergi borçlarını ödeyememekte ve söz konusu borçlar anaparaya gelen ceza ve faizlerle artmaktadır. Bir süre sonra mükelleflerin bu borçları, ödenemeyecek boyutlara ulaşmaktadır. Devletler hem borçlarını ödemekte güçlük yaşayan mükellefleri rahatlatmak hem vergi tahsilatını arttırmak hem de bazı siyasi kaygılar nedeniyle dönem dönem vergi afları çıkartmaktadır.

Resmi kayıtlara göre Türkiye’de 1924 ile 2021 yılları arasında 40 kez vergi affı çıkartılmıştır. Vergi aflarının olumlu olup olmadığı ile ilgili çok sayıda araştırma yapılmıştır. Vergi aflarının çıkarılmasını bazı kesimler olumsuz olarak değerlendirirken genelde vergi mükellefleri olumlu karşılamıştır.

Vergi aflarının sonucunu etkileyen üç önemli paydaş bulunmaktadır. Bunlar vergi dairesi çalışanları, mükellefler ve muhasebe meslek mensuplarıdır. Bu çalışmada söz konusu paydaşlardan Hatay merkez ve Kırşehir merkezde çalışmakta olan muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki düşünce ve beklentileri belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmanın üç ana bölümden oluşması planlanmıştır. Birinci bölümde sırasıyla vergi, af ve vergi afları kavramları hakkında genel bilgiler verilmiştir. Daha sonra vergi ahlakı kavramı, vergi ahlakını etkileyen faktörler ve vergi ahlakına göre mükellef türleri açıklanmıştır. İkinci bölümde, Türkiye’de vergi affı uygulamalarına ilişkin açıklamalar ile vergi affı uygulamasını savunan görüşler ve bu uygulamaya karşı çıkan görüşler yer almıştır. Üçüncü ve son bölümde ise araştırmanın problemine, amacına, önemine, literatür özetine, evrenine, örnekleme, veri toplama aracına, verilerin analizine ve çalışmanın bulgularına yer verilmiştir. Sonuç ve öneriler ile çalışma tamamlanmıştır.

## BÖLÜM I

### 1. KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle vergi, af ve vergi affı kavramları tanımlanarak, verginin tarihsel gelişimi, konusu ve özellikleri, vergi affının; genel özellikleri, hukuki niteliği, mali af ile arasındaki farklılıklar, türleri ve gerekçeleri hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra vergi ahlakı kavramı ile vergi ahlakını etkileyen faktörler ve vergi ahlakına göre mükellef türleri açıklanarak bölüm tamamlanmıştır.

#### 1.1. VERGİ KAVRAMI

Vergi, “devletin veya devletten aldığı yetkiyle kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek ve tüzel kişilerden aldıkları parasal tutarlardır” (Kargı ve Yüksel, 2010:1).

Türkçe bir kelime olarak “vermek” kökünden türemiş vergi, karşılık beklenmeden verilen ya da hediye edilen anlamına gelmektedir. Tarihe bakıldığında “rica”, “zorunluluk” gibi kavramlar da vergi kavramı yerine kullanılmıştır. İlk çağlarda “hediye”, “yardım” anlamlarında kullanılan vergi, zamanla “fedakârlık”, “vazife” şu an ise “zorunluluk” anlamında kullanılmaktadır. Toplumların devletleşmesi, vergi kavramının farklı anlamlarda kullanılmasında etkili olmuştur. Bunun nedeni devletlerin gelişmesi ile vergilerin gelişiminin aynı yönde ilerlemesidir. Vergi yıllarca devlet olma ve devlet olma ile birlikte ortaya çıkan toplu ihtiyaçların karşılanması nedeni ile “devletin çeşitli hizmetleri yürütmek için dolaylı veya dolaysız olarak kişi ya da kuruluşlardan topladığı para, resim” şeklinde tanımlanmıştır (Şen ve Sağbaş, 2017:25).

Devletlerin kendi sınırları içerisinde yaşayan insanlardan kanunlara dayanarak zorla ve karşılıksız olarak topladıkları vergiler diğer kamu gelirlerinden ayrılmaktadır. Bu nedenle hukuk devletlerinde vergilendirmenin mükellefin hakları bakımından nasıl gerçekleştirildiği önemlidir (Yılmaz, 2017:264).

##### 1.1.1. Verginin Tarihsel Gelişimi

Vergi tarihi incelendiğinde vergi, birçok değişiklikler geçirmiş, anlam ve kavram olarak farklı dönemlerde çeşitli anlatımlar ile ifade edilmiş; ekonomik, sosyal, hukuki,

siyasi, mali hatta ahlaki yönleri ile karmaşık bir müessesedir (Duman, 2014:25). Farklı şekillerde kullanımından sonra vergi halini alarak bir ödeme sistemi haline gelmiştir.

Devletlerin ortaya çıkışını incelemek aynı zamanda vergilerin neden sistemli şekilde kişilerden alındığını anlamamıza imkân tanır. Nüfusların artması ile jandarma, polis gibi korunma ihtiyaçları için yapılan harcamaları devletler vergi ile sağlar. Toplumların yaşam kalitesini artırmaya yönelik eğitim, sosyal, altyapı ve güvenlik harcamaları da vergi ile olanaklı hale gelir. Devletlerin oluşması ile birlikte devlet ve kişiler arasında bir güç, otorite ilişkisi meydana gelir ve bu güç devletin vatandaşlardan zorla veya gönüllü vergi toplayabilmesine olanak sağlar (Zengin, 2014:8). Kişiler ile devlet arasında güçlü bir bağ olan vergiler, devletlerin ayakta kalmasını sağlayan en önemli gelir kaynaklarıdır (Kayan, 2000:81).

Vergi konusundaki teorik tartışmalar vergilerin meşru olup olmaması ile başlamış olup bu tartışmalar zamanla vergi neden ve neye dayanarak alınmalıdır soruları etrafında sürdürülmektedir (Sağbaş ve Saruç, 2019:9). Faydalanma teorisine göre vergi, kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın karşılığıdır. 18. yüzyılda devletin görevi vatandaşlarının mal ve güvenliğini sağlamak iken buna karşılık vatandaşların görevi de devlete vergi ödemektir. Ödeme gücü teorisine göre devlet egemenlik gücü doğrultusunda vergi koyma hakkına sahiptir ve vatandaşlar bu görevi yerine getirmekle yükümlüdür. Devlet vergi konusunda adaleti sağlamalıdır ve kişiler kamu harcamalarına iktisadi güçleri doğrultusunda katılmalıdır. Toplulukların devlet halini almadıkları dönemlerde kişilerin kabile reisi, derebeyi gibi yöneticilere verdikleri hediyeler ve bağışlar verginin ilk şekilleri olarak kabul edilebilir. İnsanların siyasi topluluk haline gelmesi ile kamusal ihtiyaçların karşılanması için kişiler devlet tarafından vergi ile yükümlü kılınmışlardır. İlk zamanlarda kişilerin kendi rızaları ile hediye ve yardım şeklinde alınan vergi zamanla geleneksel bir zorunluluk haline gelmiştir. Şartların değişmesi ile birlikte önceleri gönüllü toplanan vergiler yetersiz kalınca zamanla vergi zorunlu bir kamu ödevi haline gelmiştir (Kayan, 2000:81).

İlkçağlarda vergiler düzenli olarak alınmamış ve paranın kullanılmadığı bu dönemlerde beden gücü ile ödenmiştir. İnsanlar mutlak krallıkların hâkim olduğu bu çağlarda kral adına yaptırılan saray, tapınak, su kanalı gibi işlerde çalışarak vergiyi beden gücü ile ödemiştir. Mısır'da 17. yüzyıl sonlarına kadar emek olarak ödenen vergiler mal, altın ve gümüş olarak da ödenmiştir (Çelebi, 2016:4). Birçok eski uygarlıklarda devlet tarafından çeşitli vergilerin toplandığı bilinmektedir. Ancak tarihte vergiye hukukî açıklık

kazandıran ilk devlet Roma İmparatorluğu olmuştur. Diğer topluluklardan farklı olarak Roma İmparatorluğu, dolaysız ve dolaylı vergileri devlet egemenliğinin bir gereği olarak toplamaya başlamıştır (Öztürk Vatansever, 2015:4816).

Ortaçağda yönetim şekli değişmiş krallıklar yerini giderek feodaliteye bırakmıştır. Bu dönemde dini kurallara göre vergi alınmıştır. Savaş ganimetleri ve topraklardan alınan haraçlarla kamu harcamaları karşılanmıştır. Din adamları vergiden muaf tutulmuştur (Kahraman, 2016:7). Ortaçağların sonlarına doğru modern vergilendirme sistemi ile birlikte 13. yüzyılda ilk kez düzenli vergi tahsil edilmeye başlanmıştır. Ortaçağın sonlarına doğru vergi düzenli kamu geliri haline gelmiş ve vergilendirme yasallaşmaya başlamıştır. Bunun ilk örneği İngiltere’de gerçekleşmiş; İngiliz Parlamentosu ihraç edilen tüketim mallarını tüketim resmine tabi tutarak vergi uygulamalarına kanuni bir nitelik kazandırılmıştır (Çelebi, 2016:5).

Vergiler ilk yıllarda mali amaçla toplanırken 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren mali amaçlar yanında ekonomik ve sosyal hayata müdahale amacı ile de toplanmaya başlanmıştır. Böylelikle vergiler daha da önemli hale gelmiş ve vergi yükümlüsü kişiler ile devlet daha sıkı ilişki içine girmişlerdir. Devletin vatandaşlarına karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve sorumlulukların artması devlet-birey ilişkisini daha da önemli kılmıştır (Organ ve Yegen, 2013:243).

Yeniçağın ekonomik sistemi, para ekonomisi sistemine dayandığından orta çağın ekonomi sisteminden belirgin olarak ayrılmaktadır. Batı Avrupa’da yaşanan ihtilal nedeni ile devletlerin mali yapısı sarsılmış ve yeni vergi politikaları oluşmaya başlamıştır. Fransa’da 1790’da arazi vergisi, 1791’de şahıs vergisi ve 1807’de kadastro vergisi gibi vergiler randıman vergi sistemini oluşturmuştur (Kayan, 2000:83). Yeniçağda, Klasikler ekonominin dengeli olduğunu, devletin müdahalede bulunmadığını, devletin güvenliği sağlamasının yeterli olacağını ve mümkün olduğunca az vergi almasının yanı sıra az harcama yapmasını savunmuşlardır (Kahraman, 2016:8). Yeniçağın vergi sistemi; devletin kamu giderlerini karşılamakla birlikte ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini de kabul etmiştir (Kayan, 2000:84).

Günümüzde ise vergiler meclis tarafından Kanun olarak çıkartılmakta ve Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. Kanun’da verginin konusuna, kapsamına ve uygulanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

### **1.1.2. Verginin Konusu ve Özellikleri**

Verginin konusunu oluşturan hizmet, gelir, mal, üretim gibi unsurlar ülkeden ülkeye veya zaman içerisinde değişiklik gösterebilmektedir. Bu nedenle vergi konusunda ülkenin sosyo-ekonomik özellikleri dikkate alınmalıdır. Devletler vergileri çıkartmış oldukları kanunlara dayanarak zorunlu olarak alırlar. Vergi vatandaşların gönüllü olarak devlete yapmış olduğu bir bağış değil, devletin koymuş olduğu kurallara göre yerine getirilmesi gereken bir zorunluluktur. Verginin toplanma nedeni kamu hizmetlerini sürdürebilmek için yapılan harcamaları karşılamaktır. Piyasa şartlarının geçerli olduğu ülkelerde toplam kamu gelirlerinin %90-95'ini vergi gelirleri oluşturmaktadır (İlhan, 2007:2). Vergileri diğer kamu gelir kaynaklarından ayıran temel fark, karşılıksız olmasıdır (Kargı ve Yüksel, 2010:25). Vergi nakdi bir yükümlülük olup mal veya hizmetle değil doğrudan para ile ödenir (Demir, 2008:29). Vergilendirmede en temel konu devletlerin adil bir vergi sistemi uygulamasıdır. Uygulanan vergilendirme sisteminin adil olması mükellefin vergilerini tam ve zamanında ödemesi konusunda etkili bir kriterdir (Kargı ve Yüksel, 2010:25). Vergilerin düzenli toplanabilmesi; toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşturulması ile başlar. Etkili yasalar, etkin vergi yönetimi ve düzenli denetimlerle devam eder. Muhasebe meslek mensupları da bu faaliyetlerin önemli bir parçasıdır. Vergi toplama ülkelerin gelişmişliği ile paraleldir. Vergiler, gelişmiş ülkelerde başarılı vergi sistemleri ve politikaları sayesinde daha etkin toplanabilirken, gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerindeki eksiklikler, kayıt dışı ekonomi ve vergi bilincinin yerleşmemesi gibi sebeplerle etkin bir şekilde toplanamamaktadır. Vergilerin etkin bir şekilde toplanamaması da insanların alacağı hizmetlerin sekteye uğramasına neden olmaktadır. Günümüzde vergi suçları ülkeden ülkeye farklı şekillerde cezalandırılabilir. Vergi kanunları çerçevesinde bazı ülkelerde vergi kaçırmanın cezası çok ağır olabilirken, bazı ülkelerde ise daha hafif cezalar uygulanabilmektedir. Örneğin Amerika'da vergi kaçırmanın tüm mal varlığına el konulduğu bilinmektedir (Yıldırım ve Özdemir, 2014:487-488).

### **1.2. AF KAVRAMI**

Af, suçun ve cezanın sükutu sebepleri arasında gösterilen hemen hemen her ülkenin mevzuatında yer alan bir müessesedir (Akgün, 1994:6). Af insanlık tarihi kadar eski bir kavram olup, kapsamı çok geniştir. Af kamu gücü tarafından takip edilip suçun tespitinden sonra yine kamu gücü tarafından farklı nedenlerle cezadan vazgeçilmesidir. Af kavramı, sadece ceza hukuku veya anayasal hukukta düzenlenmiş bir kurum olmayıp, bunların

yanında özel hukukta da kabul edilmiş bir kurumdur (Yelman, 2013:3). Ülkelerin gündemini sürekli meşgul eden af; Arapça kökenli bir sözcük olup, hukuk literatüründe bir suçlu bağışlama, İslam Hukuku'nda ise kıyas veya diyet haklarından vazgeçme, işlenen suçtan dolayı faili cezalandırmama anlamında kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumu'na göre af; bir suçlu, bir kusuru veya hatayı bağışlamaktır. Batı dillerinde ise af; Yunanca kökenli "amnestie" kelimesinin karşılığı olup, unutmak ve bağışlamak anlamına gelmektedir (Yelman, 2013:20-21).

### **1.3. VERGİ AFFI KAVRAMI**

Vergi afları, devletin vergi kanunlarına aykırı davranan gerçek veya tüzel kişilere uygulamış olduğu idari ve hukuki yaptırımlarda indirim yapması ya da bundan tamamıyla vazgeçmesidir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:251). Vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uğradığı yaptırımlardan vazgeçmesi olarak tanımlanabilir (Yılmaz, 2017:266).

#### **1.3.1. Vergi Affının Özellikleri**

Vergi aflarından beklenen faydanın elde edilebilmesi için vergi afları kanun ile çıkartılmalıdır ve vergi affına müracaat süresi 2-3 ay gibi kısa bir süre olarak belirlenmelidir. Devlet af kanunları ile cezalandırma yetkisinden kısmen ya da tamamen vazgeçmekte, ancak verginin aslından feragat etmemektedir. Vergi kanunları çıkartılırken geçmişe dönük alacaklara ilişkin düzenlemeler yapılabilir (Tuğay, 2019:532).

Vergi afları vergi ödeyenler aleyhine rekabet üstünlüğü yaratıp kayıtlı ekonomi yerine kayıt dışı ekonomiyi özendirilmektedir. Vergi affı, ödenmeyen vergi alacaklarını tahsil etmek için çıkarılmakta ve vergi yargısının yükünü azaltmaktadır. Ancak vergi aflarının vermiş olduğu zararların en büyüğü adalet ilkesinin zedelenmesidir. Vergilemede adalet ilkesinin zedelenmesi, vergi psikolojisini olumsuz yönde etkileyerek, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomiyi arttırmaktadır (Hoşnut, 2015:8).

Türkiye'deki vergi afları kapsam, süre ve mükellef açısından değişiklik göstermektedir. Çıkartılan vergi aflarının bir kısmı sadece vergi borcuna uygulanan zamlar ve faizlere yönelikken; bazıları çok sık karşılaşılmamakla birlikte vergi asıllarını kapsamaktadır. Vergi affı ile bu yükümlülükler kısmen veya tamamen ortadan

kaldırılabilirken; bunlara ödeme kolaylığı sağlayan düzenlemeler veya daha hafif içerikte yeni mali yükümlülükler de getirilebilmektedir. Bu nedenle afların kapsadığı yükümlülükler ile af süreleri ve sebepleri değişiklik gösterebilmektedir (Yılmaz, 2017:267-268).

Kapsam açısından vergi afları; gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi kanunlarını esas alarak yapılan aflardır. Afların süreli ya da süresiz olması konusunda da sınıflandırma yapılmaktadır. Genellikle af uygulamaları 2-3 ay gibi kısa dönemlik uygulamalar olup aksine durumlar da söz konusu olabilmektedir. Mükellef açısından ise aflar; dar ve tam mükellef şeklinde ayrıma tabi tutulan vergi borçlularını kapsamaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:251-252).

### **1.3.2. Vergi Affının Hukuki Niteliği**

İnsanlık tarihi incelendiğinde affın çok eski bir uygulama olduğu gözlenmektedir. Eski toplumlarda krallar, padişahlar veya ülkeyi yöneten kişiler işlenen suçları affetme gücüne sahip olmuşlardır. Osmanlı devletinin yapmış olduğu ilk yasal düzenlemelerde affa dair bir hüküm yer almamaktadır. Genellikle İslam hukukunda yer alan kaidelere göre af yetkisi kullanılmıştır. Af konusunda İslam hukuku ile Batı hukuku arasında farklılıklar bulunmaktadır. İslam hukukunda adam öldürme, yaralama vb. kul hakkına giren suçlarda affetme yetkisi mağdur veya mirasçılara aittir. Allah'ın haklarına ilişkin suçlarda af yetkisi padişah adına yetkili kadı veya Ululemre aittir (Araç ve Erikli, 2006:28). Osmanlı devletinde affa dair ilk yasal düzenlemeye 1858 tarihinde çıkartılan Osmanlı Ceza Kanunu'nda rastlanılmıştır. Bu kanunda af yetkisi padişaha verilmiştir. 1876 Anayasası'nda genel ve özel af ilan edebilme yetkisi yine padişaha verilmiştir. Türk hukuk tarihinde ilk kez 1909 tarihinde “genel af” kavramı kullanılmış ve parlamentonun yetkileri arttırılırken padişahın yetkileri sınırlandırılmıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra af yetkisinin hangi organa ait olacağı çıkartılan anayasalarla belirlenmiştir. 1921 Anayasası'nda açık bir şekilde genel aftan bahsedilmese de “... *ahkâmı şer'iyenin tenfizi, umum kavaninin vazı, tadili, feshi ve muahede ve sulh akti ve vatan müdafaası ilânı gibi hukuku esasiye Büyük Millet Meclisine aittir.*” denilerek af yetkisinin parlamentoya verildiği belirtilmiştir. 1924 ve 1961 Anayasalarında da af kurumu genel ve özel af olmak üzere düzenlenmiş ve af ilan etme yetkisi yine parlamentoya bırakılmıştır (Keskin, 2020:18; Araç ve Erikli, 2006:30).

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 87. maddesinde belirtildiği gibi “... *Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve*



*özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmek*” yetkisine sahiptir. Buna göre, TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararıyla genel ve özel af ilanına karar verebilir. Anayasanın 104. maddesinde ise Cumhurbaşkanı’nın af yetkisi düzenlenmiştir. “*Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebiyle kişilerin cezalarını hafifletir veya kaldırır.*” hükmü gereği Cumhurbaşkanı özel af yetkisine sahiptir. TBMM’nin af çıkarma yetkisi, Anayasa’nın 169. maddesinde orman suçlarına mahsus olarak sınırlandırılmıştır. “... *münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz. Ormanları yakmak, ormanı yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar genel ve özel af kapsamına alınamaz.*” hükmü yer almaktadır (Keskin, 2020:19; Yılmaz, 2017:7).

Af ile ilgili düzenlemeler Anayasa’nın 87. ve 104. maddelerinde yer almasına karşılık Vergi Usul Kanunu’nda vergi aflarıyla ilgili düzenlemeler yer almamaktadır. Anayasa’nın 73. maddesi vergi hukukunda af yetkisinin kullanılması konusunda kanun koyucuya yol göstermektedir. Bu açıdan yasama organından çıkan vergilere ilişkin af kanunları, Anayasa Mahkemesi’nin yargısal denetimine açıktır. 1960 sonrası çıkartılan vergi aflarının hiçbiri için Anayasa Mahkemesi’nin yargısal denetimine başvuru yapılmamıştır (Taşkın, 2010:125).

### **1.3.3. Vergi Affının Mali Af ile Karşılaştırılması**

Vergi affından, tahsil edilemeyen vergilerin bir an önce tahsilini sağlayarak vergi geliri elde etmek ve kayıt dışında kalan mükellefleri kayıt altına alabilmek için faydalanılır. Mali af ise vergi affı gibi sadece bir konu ile değil tüm kamu gelirleri ile ilgilidir. Bu nedenle mali affın kapsamı çok daha geniştir. Mali af kapsamına tüm kamu kuruluşları açısından ortaya çıkmış olan para cezaları ile idari cezalar, sosyal güvenlik kurumu borçları ve bu borçların zamanında veya uygun şekilde ödenmemesinden kaynaklanan cezalar, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, ecri misil, devlet bankalarının tarımsal krediler çerçevesinde çiftçilere verdiği krediler, kayıt dışı faaliyet ve işlemlerden kazanılan mali kaynakların tamamen veya kısmen yasal hale getirilmesi, bu faaliyetleri yürüten kişilerin affedilmesi ve ülke sınırlarından çıkarılmış, yabancı bankalarda, şirketlerde saklanan yasadışı varlıkların ülkeye döndürülmesi ve önceleri oluşmuş vergi borçlarının affedilmesi için uygun ortamın oluşturulmasına yönelik idari, hukuki, sosyal ve ekonomik önlemlerin tümü girer. Ceza hukukunda ve vergi hukukunda mali affın bir tanımının yapılmaması, mali af kavramının anlaşılmasını zora sokmaktadır (Yılmaz, 2018:6; Keskin,

2020:26). Aflar ile ilgili hükümler Türk Ceza Kanunu'nda yer alırken, vergi afları Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına alınmamıştır. Genellikle, ceza kanunları esas alınarak toplumsal barış ve huzurun sağlanması amacıyla çıkarılan genel af kanunlarının kapsamına, çeşitli gerekçelerle mali aflar da alınmaktadır (Uncu, 2019:5).

#### **1.3.4. Vergi Affının Türleri**

Çok sık vergi affı çıkartılması vergi affı türlerini de arttırmıştır. Literatürde farklı şekillerde sınıflandırmaların olduğu vergi afları temel olarak kapsam, süre ve mükellef açısından üç çeşittir. Son dönemde bunlara düzeltme, inceleme ve kovuşturma afları da eklenmiştir (Keskin, 2020: 32; Yılmaz, 2018:35).

Kapsam açısından çıkartılan affın; vergi aslı, gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları gibi unsurlardan hangilerini kapsadığına bakılmaktadır. Vergi aslının kısmen veya tamamen affedilmesinin anayasaya aykırı olmasından dolayı vergi aslının af kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir (Arıkan ve Yurtsever, 2004:2).

Süre açısından vergi affı sınıflandırmasında temel ölçüt vergi affının uygulanış süresidir. Diğer bir anlatımla, affın hangi dönemleri kapsadığı ile ilişkili bir ayırmadır. Vergi affı kanunlarının hangi döneme ilişkin borçları af kapsamına alacağı, affın başlangıç ve bitiş tarihleri ve geçmişe dönük vergi borçlarının af kanununun yürürlüğe girmesinden itibaren belirli bir süre içinde affedilmesi gibi unsurlar, bu sınıflandırma için oldukça önemlidir. Af uygulamaları genellikle iki veya üç aylık kısa dönemler itibarıyla uygulanmaktadır. Türkiye'de son dönemlerde uygulanan vergi aflarının süresinin birçok kez uzatıldığı ve hatta "affın affı" şeklinde uygulamaların gerçekleştirildiği de görülmektedir (Keskin, 2020:32; Yurdadoğ ve Karadağ, 2017:139). Geçmişte kesintisiz af uygulamalarına da rastlanılmaktadır. Örneğin, ABD vergi sisteminde 1919 ile 1952 arasında gelir vergisi için kesintisiz af mekanizması uygulanmıştır (Savaşan, 2006:44).

Vergi affından hangi mükelleflerin yararlanabileceği bir diğer vergi affı türüdür. Çıkartılan vergi aflarından sadece tam mükellefler yararlanabildiği gibi dar mükellefler de yararlanabilmektedir. Herhangi bir nedenle yerine getirmediği vergisel yükümlülükleri bulunmasına rağmen durumu vergi idaresinin bilgisi dışında kalan mükellefler genelde af kapsamına alınmaktadır (Yılmaz, 2018:36).

Düzeltilme affında devlet mükelleflere bilerek veya bilmeden yanlış beyan ettikleri matrahlarını herhangi bir ceza uygulamadan düzeltme imkânı sağlamaktadır. Bu af türünde

devletlerin mükelleflerin hesaplarını incelemesini engelleyici ya da ortadan kaldırıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Af dönemi de dahil olmak üzere devlet mükelleflerin hesaplarını her zaman inceleyebilmektedir (Keskin, 2020:33).

İnceleme affında devlet, matrah artırımında bulunan mükelleflerin aftan yararlanan dönemlere ilişkin hesap ve işlemlerini inceleme hakkından vazgeçmiş olur. İnceleme affı değişik özellikler gösterebilir. Birincisi, getirilen inceleme affı, vergi matrahını arttırmasına karşılık mükelleflere şimdiki ve/veya gelecek dönemde incelenmeme garantisi verebilir. İkincisi, getirilen inceleme affı, vergi matrahının belirli bir oranda arttırılmasına karşılık geçmiş veya şimdiki hesap dönemlerini incelememe garantisini vermez ancak gelecek hesap dönemlerine ilişkin incelememe garantisi verir. Bu tür vergi affına vergi idaresinin yeterli denetim gücüne sahip olmaması halinde başvurulmaktadır. Portekiz'in 1986 yılında kabul ettiği bu kapsamda bir af programı, kurumlar vergisi mükelleflerine vergi matrahlarını en az %30 nispetinde arttırmalarına karşılık gelecek beş yıl incelememe garantisi sunmuştur. Son olarak, mükelleflerin verdikleri en son dönem vergi beyannamelerinin doğru olması koşuluyla önceki dönemlerin incelenmeyeceğini garanti eden af düzenlemesi de yapılmaktadır (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017:139).

Kovuşturma affı; devletin tahsilat için takibata geçtiği veya uyuşmazlık durumunda yargı sürecinde bulunan alacaklarla ilgili olarak, alacağın bir kısmından vazgeçmek veya başlamış kovuşturma ve hukuki süreçleri sonlandırmak üzere getirdiği vergi affıdır (Yılmaz, 2018:37).

### **1.3.5. Vergi Affının Gerekçeleri**

TBMM tarafından her kanunun bir gerekçeye dayandırılarak çıkarıldığı gibi, vergi affı kanunları da çıkartılırken gerekçelendirilmelidir. Geçmişten günümüze ülkemizde ve dünyada çok farklı gerekçelerle vergi afları çıkartılmıştır. Genellikle birçok ülkede vergi affı çıkartılmasını zorunlu kılan en genel gerekçeler; siyasi, mali, ekonomik, sosyal, psikolojik, idari ve teknik gerekçeler şeklinde sınıflandırılmaktadır.

#### **1.3.5.1. Siyasi Gerekçeler**

Türkiye'de af çıkartılması yetkisi TBMM'ye verilmiştir. Vergi afları siyasi otorite tarafından çıkartılabilmesi nedeni ile bazı dönemlerde mali yönetimin etkinliğini sağlamak, ekonomik krizlerin etkisini azaltmak, yeni bir seçime gidiyor olmak gibi çeşitli siyasi amaçlarla çıkartılmıştır. Siyasi tarih incelendiğinde özellikle az gelişmiş veya gelişmekte

olan toplumlarda rejim değişiklikleri, istikrarsızlık, darbe ve devrim gibi toplumsal düzeni bozan olaylar neticesinde oluşan olumsuz etkilerin giderilmesi için aflar çıkartılmaktadır. Bunun neticesinde de önceki yönetimlerden kalan mali ve yönetsel politikaları hayata geçirmeye ve hazineye hızlı bir şekilde gelir sağlamaya çalışılmaktadır (Ünal, 2018:45-46). Akgün (1994)'e göre af, siyasi kararlar nedeniyle oluşmuş bir müessesedir (Akgün, 1994:21). Toplamların yaşamış olduğu siyasi krizlerden hemen sonra toplumdaki gerginliği azaltmak için aflar çıkartılmıştır. 1960 yılında çıkartılan 281 sayılı “Bir Kısım Vergi ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun”, 12 Eylül yönetimi tarafından çıkartılan 2431 sayılı “Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun” siyasi gerekçelerle çıkartılmış aflara örnek teşkil etmektedir. Bu aflara gerekçe olarak 1960-1970 yılları arası olağanüstü halin mevcudiyeti gösterilmektedir. Tablo 1.1’de 1980 sonrası çıkartılan vergi aflarının tarihleri ve gerçekleştirilen seçimlerin tarihleri bir arada verilmiştir. Tablo incelendiğinde Türkiye’de 1980 sonrasında mali barış, vergi barışı, beyaz sayfa, mali milat, uzlaşma vb. isimlerle çıkartılan vergi afları ya seçim sonrası değişen iktidarla birlikte vergi politikalarının değiştirilmesi ya da seçim öncesi seçime bir ön hazırlık olarak karşımıza çıkmaktadır.

**Tablo 1.1. Türkiye’de 1980 Sonrası Çıkartılan Vergi Afları ve Seçimler (Kaynak: <https://www.ysk.gov.tr/tr/secim-arsivi/2612>, Erişim Tarihi: 29/11/2020; Güler, 2020:264; Özgüven, 2018:37; Şanver, 2018:47.)**

| Tarih | Seçim                                | Vergi Affı  |
|-------|--------------------------------------|---|
| 1981  |                                      | 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa  |
| 1982  |                                      | 2431 Sayılı Yasaya Ek   |
| 1983  | 06/11/1983 Milletvekili Genel Seçimi | 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun  |
| 1985  |                                      | 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun   |
| 1987  | 29/11/1987 Milletvekili Genel Seçimi |   |
| 1988  |                                      | 3505 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun   |
| 1989  |                                      | 3571 Sayılı Af Kanunu   |
| 1990  |                                      | 3689 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun |

|      |   |   |
|------|---|---|
| 1991 | 20/10/1991 Milletvekili Genel Seçimi  |   |
| 1992 |   | 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun  |
| 1995 | 24/12/1995 Milletvekili Genel Seçimi  |   |
| 1997 |   | 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği   |
| 1998 |   | 4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu  |
| 1999 | 18/04/1999 Milletvekili Genel Seçimi  |   |
| 2001 |   | 414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği   |
| 2002 | 03/11/2002 Milletvekili Genel Seçimi  | 4746 Sayılı Yasa ile Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)  |
| 2003 |   | 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu   |
| 2007 | 21/10/2007 Halkoylaması<br>22/07/2007 Milletvekili Genel Seçimi             |   |
| 2008 |   | 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)  |
| 2009 | 07/06/2009 Ara Seçim  |   |
| 2010 | 06/06/2010 Ara Seçim<br>12/09/2010 Halk oylaması                            |   |
| 2011 | 12/06/2011 Milletvekili Genel Seçimi  | 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun |
| 2013 |   | 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)   |
| 2014 | 10/08/2014<br>Cumhurbaşkanı Seçimi  | 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun   |
| 2015 | 1/11/2015 Milletvekili Genel Seçimi<br>07/06/2015 Milletvekili Genel Seçimi |   |
| 2016 |   | 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun   |
| 2017 | 16/04/2017 Halkoylaması   | 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnemede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun   |
| 2018 | 24/06/2018<br>Cumhurbaşkanı ve 27. Dönem Milletvekili Genel Seçimi          | 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun   |

|      |   |
|------|---|
| 2019 | 7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun                      |
| 2020 | 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun |

Tablo 1.1.'de görüldüğü gibi Türkiye'de seçimler neredeyse aflarla birlikte gerçekleştirilmiştir. Seçmenlere sunulan vaatler arasında seçim sonrası af uygulamasının getirileceği yer almakta veya iktidardaki siyasi partiler seçim öncesinde af çıkartarak oy potansiyellerini yükseltmeyi amaçlamaktadır. Seçimle birlikte iktidarlar değişse de değişmese de vergi politikasında değişiklikler olması; vergi politikasının ciddi ve istikrarlı ilerleyişine zarar vermekte ve mükellefler üzerinde, her seçim öncesi veya sonrası vergi politikasının değişeceği düşüncesini oluşturup, mükelleflerin kendi çıkarlarına yönelik beklenti içine girmelerine neden olmaktadır (Ünal, 2018:26).

### 1.3.5.2. Mali Gerekçeler

Devlet, tahsili güç olan alacakları çıkarılan af kanunları ile tahsil ederek, bütçe açıklarının kapatılmasını ve zamanında toplanamayan vergilerin tahsil edilmesini sağlamaktadır (Taşkın, 2010:126). Hükümetler bazı dönemlerde bütçede açık verebilirler. Eğer gerekli tedbirler alınmazsa bu açıklar büyür ve ekonomik krizlere dönüşebilir. Bu problemi çözmek için vergilerde artış yapmak veya tasarruf tedbirleri uygulamak gerekebilir. Fakat tasarruf tedbirlerini uygulamak veya vergileri arttırmak iktidardaki partinin oylarını düşürücü bir etken olduğundan hükümetler her iki yolu da kullanmak istemezler. Bu nedenle, hükümetler hazineye yeni ek gelirler sağlamak amacıyla vergi affı uygulamalarına ağırlık vermektedirler. Vergi affı çıkarılması ile sadece vergisini ödemeyen mükellefler sisteme dahil edilerek, ödenmeyen vergilerin tahsilatı sağlanmış olacaktır. Vergi affının mali amacı, geçmişte tahsil edilemeyen vergilerin tahsil edilerek bütçe açığının kapatılabilmesi olarak ifade edilebilir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:259; Yılmaz, 2018:15).

Vergi affı uygulamaları ile bir yandan vergi kaçakçılığı yapan mükelleflerin kendi istekleri ile ortaya çıkması sağlanmakta, bir yandan da kaçırılan vergilerin beyan edildiği takdirde cezai işlem uygulanmayacağı duyurularak, vergi gelirlerinin bir kısmının tahsil edilmesi hedeflenmektedir. Hükümetlerin vergi sisteminin aksayan yönlerini kapsamlı bir düzenlemeye tabi tutarak gelirlerini arttırmaları kısa sürede gerçekleşebilecek bir çözüm değildir. Oysa devletlerin gelirlerini arttırma gerekliliği çoğu zaman acil olarak ortaya çıkar. Böyle bir durumda siyasi atmosfer, vergilerin arttırılmasına veya bütçe harcamalarında

kısıtlamaya gidilmesine elverişli değilse sorun daha karmaşık ve acil çözülmesi gereken bir hal almış olabilir (Martin, 2013:22-23).

Enflasyonun çok yüksek olduğu, yüksek iç ve dış borcun çevrilme zorunluluğunun olduğu dönemlerde, vergi gelirlerinin hızlı bir şekilde arttırılabilmesi için hükümetlerin istemeyerek de olsa vergi afları çıkarttığı görülmüştür. Bu konudaki bazı görüşlere göre de tahsil edilen vergi; ertelenmiş, daha önce beyan edilmemiş gelir tahsilatı olduğundan yeni bir kaynak değildir. Ayrıca bu durum kısa vadede gelir artışı sağlasa da özellikle vergi aflarının devamlılığı gibi bir beklentiye giren mükelleflerin yeni bir af çıkacağı düşüncesiyle ertelenen ödemeleri de vergi affı sonrasında vergi gelirlerinde düşüşe neden olmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:259; Yılmaz, 2018:16).

### **1.3.5.3. Ekonomik Gerekçeler**

Literatürde vergi affı çıkartılmasındaki gerekçeler içerisinde en güçlü gerekçenin ekonomik gerekçeler olduğu bildirilmektedir. Ekonomik gerekçeler iki başlık altında sınıflandırılabilir. Bunlardan birincisi kayıt dışı ekonomi, ikincisi ise ekonomik krizler nedeniyle mali durumu kötüleşen işletmelerin faaliyetlerini durdurmaları veya vergilerini ödeyemez duruma gelmeleridir (Yılmaz, 2018:13).

Kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış veya sahte belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin resmi kurumların bilgisi dışına çıkartılmasıdır; diğer bir ifadeyle kamu denetimi dışındaki ekonomik faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin arkasındaki sebep ise vergi kaçırma arzusudur. “Kara para” kavramıyla da ifade edilen kayıt dışı mal ve hizmetlerin ve beyan dışı kalan gelir ve servetlerin, ulusal ekonomi içerisinde ikili bir yapılanmaya neden olacağı ifade edilebilir. Çünkü resmi ve denetlenebilir bir şekilde faaliyetlerini sürdüren bir finansal sisteme sahip ve denetim altına alınabilir gelir ve servet yaratan resmi ekonominin yanında, faaliyetlerini gizlilik içinde sürdüren kayıt dışı ekonominin varlığı, son derece zararlı ve mücadele edilmesi gereken bir olgudur. Vergi afları bu sorunu ortadan kaldırmasa da, teşvik edici hükümlerle ve ceza tehdidini ortadan kaldırmak suretiyle kayıt dışı varlıkların kayıt altına alınarak vergilendirilmesini ve resmi ekonomiye kazandırılmasını sağlayabilmektedir (Uncu, 2019:6). Kara para, sadece kayıt dışı parayı ifade etmemekte, örgütlü işlenen tüm suçlar; gümrük/silah kaçakçılığı, aşırı kazanç sağlanan uyuşturucu ticareti, terör, adam kaçırma, çocuk/organ/kadın ticareti vb. sonucunda kazanılan her türlü maddi kazanç “kara para” olarak değerlendirilmektedir. Vergi affı

kanunlarındaki hükümlerle, bu eylemlerin suç olmaktan çıkarılması ve ceza tehdidini ortadan kaldırarak bu tür yer altı varlıklarının ortaya çıkmasını sağlamak hedeflenmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:259; Şanver, 2018:40; Toprak, 2019:11; Yelman, 2013:70).

Kayıt dışı ekonomi daha çok enflasyonun yüksek olduğu ülkelerde ortaya çıkmaktadır. Bunun temel sebeplerinden biri yüksek enflasyon nedeni ile paranın yaşadığı değer kaybının mükellefler açısından yükümlülüklerini hemen yerine getirmek yerine, mümkün oldukça bu yükümlülüklerini geciktirmek suretiyle, paranın zaman değerini kendi lehlerine kullanmaya çalışmalarıdır. Bunun yanında uygulanan vergi tarifesinin artan oranlı olması halinde de tarife diliminde bir üst vergi dilimine geçilerek yüksek oranda vergi ödemek zorunda kalınması bazı mükelleflerin gelirlerini gizlemesine sebep olabilmektedir. Mükellefler yüksek enflasyon nedeni ile gelirinin reel olarak azaldığını düşündüğünden enflasyon nedeni ile yükselen fiyatların neden olduğu gelir artışı ile bir üst gelir dilimine girerek daha fazla vergi ödemeden kaçınmak düşüncesiyle kayıt dışılığa yönelebilmektedir.

Kayıt dışılığın ekonomik nedenlerinden birisi de milli gelir dağılımındaki adaletsizliktir. Milli gelirin ülke içerisinde adil dağıtılmaması kayıt dışı ekonomiyi büyütmektedir. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde özellikle orta sınıfın azlığı, alt ve üst sınıfın fazla olması kayıt dışı ekonominin önemli sebeplerinden birisidir. Kayıt dışılık özellikle küçük aile işletmelerinde gözlemlenmektedir. Küçük aile işletmeleri çok uluslu büyük işletmelerle rekabet edebilmek için vergi kaçakçılığına fırsat buldukları anda bu fırsatları değerlendirerek kayıt dışı ekonominin büyümesine, vergi kaçağına sebep olabilmektedir. Bu işletmelerde, denetim ve belge düzeni büyük ölçekli işletmelere oranla daha düşük seviyede olduğundan vergi kaçırma eğilimi de artış göstermektedir. Büyük servet sahiplerinin ise vergi oranlarının yüksekliği ya da yüksek gelir dilimi etkisi ile reel olmayan artışlar için ödenmek zorunda kalınacak yüksek vergi tutarları nedeni ile vergi cennetleri olarak isimlendirilen ülkelere varlıklarını çıkartmaları söz konusu olabilmektedir (Martin, 2013:21; Yılmaz, 2018:13-14).

Ülkede vergi adaletinin sağlanabilmesi için kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi bir zorunluluktur. Vergi afları kayıt dışı ekonominin olumsuz etkilerini tamamen ortadan kaldırmasa da etkilerini azaltabilecek bir uygulama olarak görülmüştür. Af yasaları öngördüğü teşvik edici hükümlerle ve özellikle ceza tehdidini ortadan kaldırarak bu tür gizli varlıkların ekonomiye dahil edilmesini hedefler. Bu sayede beyan edilen gizlenmiş varlıklar çok düşük oranlarda vergilenebilir. Böylece resmi ekonominin sınırları da genişletilmiş olur.



2000’li yıllar sonrasında dünyada ve Türkiye’de uygulanan vergi barışı adıyla çıkartılan vergi afları incelendiğinde, birçoğunun temel hedefinin kayıt dışı bırakılmış, hatta büyük kısmı yurtdışına aktarılmış olan nakdi ve ayni sermayenin ülkeye çekilerek düşük oranda vergilendirilmesi olduğu görülmektedir. Bunun sonucu olarak da zamanında kayıt altına alınamadığından vergilendirilememiş ve vergilendirme olanağı kalmamış gelir vergilendirilerek gelir elde edilmekte, aynı zamanda da ülkeye sermaye çekilerek yatırımlara yönlendirilebilmektedir (Martin, 2013:21). Türkiye’de 1980’den sonra çıkartılan “2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa”, “2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun”, “4811 Sayılı Vergi Barışı”, “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)”, “6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ve “6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)” bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Vergi aflarının bir diğer ekonomik gerekçesi ise, yüksek enflasyonun ve izlenen istikrarsız ekonomik politikaların neden olduğu olumsuz etkilerin giderilmesidir. Yüksek enflasyon ve ülkede uygulanan yanlış ekonomik politikalar neticesinde mükelleflerin ekonomik durumlarının kötüleştiği, bunun sonucunda da devlete olan vergi borçlarını ödeyemez duruma geldikleri görülmektedir. Ödenemeyen vergi borçlarına uygulanan gecikme faizi mükelleflerin borçlarını daha da arttırmaktadır. Enflasyon sonucu borçların artması, vergi borçlarının sürekli yükselmesi ve bazı sektörlerde yaşanan küçülme sonucunda mükelleflerin bir kısmı ekonomik faaliyetlerini sonlandırma kararı almaktadır. Ülkede ekonomik faaliyet gösteren işletmelerin sayısının azalması hazinenin önemli bir gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin düşmesine neden olmaktadır. Bunun önüne geçmek için devletler, vergi afları çıkartarak ekonomik anlamda sıkıntıda olan mükelleflerin vergi sorumluluklarının bir kısmını veya tamamını bağışlayarak ekonomik faaliyetlerine devam etmelerini teşvik etmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:258; Martin, 2013:21; Yılmaz, 2018:14).

#### **1.3.5.4. Sosyal Gerekçeler**

Türkiye’de uygulanmakta olan beyana dayalı vergi sisteminin getirmiş olduğu idari ve yargısal bazı problemler mevcuttur. Beyana dayalı vergi sisteminin etkili bir şekilde uygulanamaması neticesinde idari ve yargısal bazı hataların neden olduğu adaletsizliklerle karşılaşılmaktadır (Hoşnut, 2015:43). Mükellefler arasında oluşan bu adaletsizlikleri ortadan kaldırmak için vergi aflarına başvurulmaktadır.

Ülkede yaşanan ekonomik sorunlar neticesinde çok sayıda mükellef vergisini zamanında ödeyememektedir. Bu şekilde vergi yükümlülüğünü yerine getiremeyen ve vergi idarelerinin yapmış olduğu denetimlerde bu durumun saptanamadığı mükelleflerle tespit edilen ve ceza uygulanan çok az sayıdaki mükellef arasında meydana gelen adaletsizliğin giderilmesi için vergi afları çıkartılmaktadır (Yılmaz, 2018:17).

Vergi aflarının bir diğer sosyal gerekçesi de geçmişte farklı nedenlerle vergisini ödememiş veya eksik beyan etmiş mükelleflere yeni bir başlangıç imkanı sağlayarak gelecekte vergi sistemine uyumlu birer mükellef olma imkanı sunmaktadır. Bu sayede mükellef ile devlet arasında bir barış sağlanmış olacaktır. Bu durum sosyal olarak toplumsal barışa da katkı sağlamaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:259).

#### **1.3.5.5. Psikolojik Gerekçeler**

Vergi aflarının en temel psikolojik gerekçesi, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmalarıdır. Bu durum mükelleflerin psikolojisi üzerinde olumsuz etki oluşturmakta, çalışma isteklerinin ve imkanlarının azalmasına sebep olmaktadır. Çıkarılacak bir afla bu kişilere temiz bir sayfa açma imkânı sağlanacak ve dürüst birer mükellef olmalarının önü açılacaktır. Böylece vergi ödemekten kaçınan bireyler ekonomik hayata kazandırılarak, herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:258).

#### **1.3.5.6. İdari ve Teknik Gerekçeler**

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde idare ve yargının ekonomik ve teknolojik gelişmelere ayak uyduramaması, yeni gelişmelere uyumlu kalifiye eleman yetiştirememesi sonucunda teknik hatalar meydana gelmektedir. Teknolojinin çok hızlı gelişmesi ile birlikte mükelleflerin bu teknolojiye ayak uydurmasına karşın hantal bürokrasi nedeniyle teknolojik gelişmelere ayak uyduramayan vergi ve yargı sistemlerinden kaynaklanan bazı

yetersizliklerin giderilmesi için de zaman zaman vergi aflarına başvurulmaktadır (Yelman, 2013:23).

Mükelleflerden alınacak vergilerin sayısı ve kapsamının çok geniş olması sadece mükelleflerin beyanına dayalı vergilendirme sistemlerinde fazla miktarda vergi ihtilaflarına neden olmaktadır. Bu durum ise vergi idarelerinin iş yükünü arttırdığı gibi vergi yargısının da tıkanmasına neden olmaktadır (Yelman, 2013:23).

Mükellef sayılarının ve toplanacak vergi çeşitliliğinin artmasına paralel olarak yeterli teknolojik alt yapı ve yetişmiş eleman olmaması neticesinde vergi idarelerinin iş yükünün fazla olmasının bir sonucu olarak denetimlerin etkili olmaması ve denetimlerin rastlantılara bağlı kalması mükellefler arasında adaletsizliğin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum vergi aflarının bir diğer teknik gerekçesi olarak gösterilmektedir (Ağar, 2005:331).

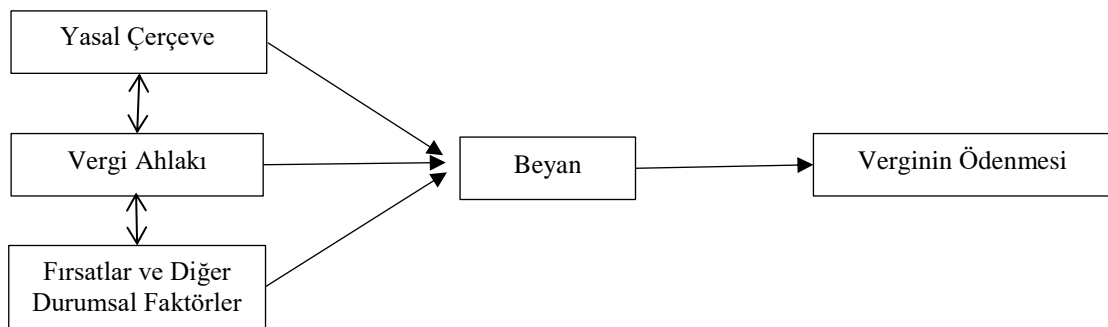
#### **1.4. VERGİ AHLAKI KAVRAMI**

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre ahlak; bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır. Bir toplumda insanların birlikte güven içerisinde yaşayabilmeleri için ahlaki kurallar ne kadar gerekli ise, devletlerin de güçlü bir ekonomiye sahip olabilmeleri için vatandaşların vergi ahlakına sahip olmaları son derece önemlidir. Genel olarak toplumsal yaşamda yalan söylememe, dürüstlük, yardımseverlik, hoşgörülülük gibi erdemli davranışlar ahlak olarak tarif edilmektedir. Bu tür davranışlar insanların bir arada güvenle yaşamalarını sağlamaktadır. Ahlak kuralları toplulukların benimsemiş olduğu din, gelenek ve göreneklere göre de oluşmaktadır. Bütün toplumlarda geçmişten gelen ahlak kuralları olabildiği gibi dönemin getirmiş olduğu yaşam şekli, ekonomik koşullar ve kültürel değişimler neticesinde yeni ortaya çıkan ahlak kuralları ve erdemli davranışlar da vardır. Bazı hukuk kuralları karşımıza aynı zamanda ahlak kuralları olarak da çıkmaktadır. Örneğin; hırsızlık hem hukuk kurallarına göre hem de ahlak kurallarına göre yanlış bir davranıştır (Kaynar, 2010:64-65).

Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen faktörler sadece vergi oranları, denetim mekanizması, vergi kaçakçılığına karşı verilen cezalar değildir. Bunların yanında en önemli faktör kişilerin sahip oldukları vergi ahlakı düzeyidir. Yapılan araştırmalar vergi ahlakı ile vergi uyumu arasında pozitif ve güçlü bir korelasyon olduğunu göstermektedir. Vergi ahlakı ile ilgili ilk çalışmalar 1960'lı yıllarda yapılmış olsa da bu kavram vergi uzmanları tarafından çok detaylı incelenmemiştir. Vergi ahlakı mükelleflerin vergi ödemeleri konusundaki içsel

bir motivasyonu olarak kabul edilmiştir. İçsel motivasyonla anlatılmak istenilen, dışarıdan gelebilecek bir baskı veya zorunluluk olmaksızın insanların isteyerek ve gönüllü olarak vergilerini ödemeleridir. Vergi ahlakı, mükelleflerin yasalara uygun olarak zamanında vergilerini ödemeleri konusundaki tutum, davranış ve değer yargıları olarak tanımlanmaktadır (Aşan, 2014:70). Mükelleflerin yaşadıkları topluma karşı bir sorumluluk hissi ile vergisini ödemesi gerekmektedir. Bu bağlamda vergi ahlakı vergi ödemeye yönelik ahlaki bir zorunluluk veya vergi ödeyerek topluma katkı sağlama inancı olarak değerlendirilmektedir (Kaynar Bilgin, 2011:261).

Song ve Yarbrough (1978)'in basit vergi uyumu davranış modeline göre verginin ödenmesini üç faktör etkilemektedir (Song ve Yarbrough, 1978:444). Bu faktörler; yasal çerçeve, vergi ahlakı, fırsatlar ve diğer durumsal faktörlerdir (Şekil 1.1). Her üç faktör beyan üzerinden ödenen vergiyi doğrudan etkilemektedir. Bu faktörler birbirlerini etkilemek suretiyle beyan üzerinde dolayısıyla ödenen vergi üzerinde dolaylı etkiye de sahiptir. Yasal çerçeve içerisinde mükellefler tarafından vergi kanunlarının kabul edilmesi, kanunların uygulanma şeklinin etkinliği ve kanuni yükümlülüklerinin anlaşılır olması yer almaktadır. Modelde yer alan durumsal faktörler ise vergi idaresinin görevini etkin bir şekilde yerine getirmesi, işsizlik oranı, gelir düzeyi ve vergi oranları şeklinde tanımlanmıştır. Bu modelde vergi beyanı ve ödenmesi üzerinde en etkili faktör vergi ahlakıdır. Yasal çerçeve vergi kanunlarının ve vergi sisteminin adaleti, anlaşılabilirliği ve etkinliği vergi ahlakını etkilemekte ve vergi ahlakı da bireylerin gelir düzeyleri, vergi oranları gibi durumsal faktörlerden karşılıklı etkilenmektedir.



**Şekil 1.1.** Basit Vergi Uyumu Davranış Modeli (Song ve Yarbrough, 1978:444)

### **1.4.1. Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler**

Vergi ahlakı üzerinde etkili olan birçok faktör bulunmaktadır. Vergi ahlakı ile ilgili araştırmalar incelendiğinde vergi ahlakının anlaşılabilmesinde, psikolojik ve sosyal faktörlerin önemli bir rolü bulunmaktadır. Kanunların ve devletin zorla yaptırım gücü, vergi ahlakını ve vergiye uyum düzeyini belirli bir ölçüde arttırabilir. Fakat belirli bir noktadan sonra vergi uyumunu ve vergi ahlakını arttırmak daha çok bu sosyolojik ve psikolojik faktörlere bağlıdır (Kaynar Bilgin, 2011:263).

Vergi ahlakını etkileyen sosyal ve psikolojik faktörler; sosyal normlar, vergi yükümlüsü ve kamu otoritesi ilişkisi, içsel motivasyon, görev ve korku duygusu, suçluluk ve yaşanan topluma karşı duyulan utanç duygusu ve mükelleflerin adalet algısı şeklinde sınıflandırılabilir. Sosyal ve psikolojik faktörlerin dışında vergi ahlakını etkileyen üç faktör daha vardır. Bunlar mükelleflerin sosyo-demografik özellikleri, politik (siyasal) faktörler ve bağlamsal faktörlerdir (Hoşnut, 2015:15-24).

#### **1.4.1.1. Sosyal ve Psikolojik Faktörler**

İnsanların çalışarak elde ettikleri gelirin belirli bir kısmını devlete vermesi bazı psikolojik ve sosyolojik düşünceleri ortaya çıkarmaktadır. Genellikle mükellefler gelirlerinin tamamının kendisine ait olmasını istemektedir. Gelirlerini devlet de olsa üçüncü bir kişi veya kuruluşla paylaşmak istememektedir. Bu nedenle vergi ahlakı ve vergi affi konuları incelenirken bireyden bireye değişiklik gösteren bu psikolojik faktörlerin iyi değerlendirilmesi gerekmektedir.

##### **1.4.1.1.1. Sosyal Normlar**

Sosyal norm, şimdiki veya geçmişteki topluluk etkileşimlerinin sosyal değerler, gelenekler, töreler, yasalar, adetler ve standartlar şeklindeki ürünlerini kapsamaktadır (Gönüllü, 2001:195). Sosyal norm, sosyal olarak paylaşılan bir inanca dayalı davranışsal düzenlilik olarak tanımlanmaktadır (Fehr ve Gächter, 1998:854). Bu inanç, bireylerin nasıl davranması gerektiği konusunda resmi olmayan sosyal yaptırımlarla ilişkili davranış şekillerini kapsamaktadır. Eğer diğer insanlar toplumun kabul gördüğü davranış şekillerine göre hareket ederlerse, birey de buna uygun bir tavır içinde olacaktır. Dolayısıyla bireyler, vergi uyumunun sosyal bir norm olduğuna inandıkları sürece vergiye uyum gösterecekler ve vergilerini ödeyeceklerdir. Bu konuda yapılan araştırmalarda, sosyal normların vergi uyumu üzerindeki etkilerinin en belirleyici unsur olduğu tespit edilmiştir (Kaynar, 2010:71).

#### **1.4.1.1.2. Suçluluk ve Utanç Duygusu**

Suçluluk, bireylerin toplumda var olan kurallara uymaması, içinde yaşamış olduğu sosyal çevreye karşı sorumsuzca hareket etmesi veya benimsemiş olduğu kuralların tersine bir davranışta bulunduğu inanmasından kaynaklanan bir ruh halidir. Mükelleflerin suçluluk ve utanç duygusu hissetmeleri vergi ahlakını etkilemektedir. Doğru vergi beyanında bulunmayan veya vergisini zamanında ödemeyen mükellefler bu davranışlarından dolayı içinde yaşadığı topluma karşı dürüst olmadıkları düşüncesi ile kendilerini suçlu hissedebilir. Bu suçluluğun vermiş olduğu utanma duygusu da mükelleflerin vergi ahlakını arttırmak suretiyle vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödemelerini sağlamaktadır. Vergi yükümlüsü bireyler üzerinde yapılan araştırmalar mükelleflerin yarıdan fazlasının beyanda bulunmamak, kazancını eksik göstermek, sağlık harcamalarını yüksek göstermek, bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısını fazla beyan etmek gibi eylemlerin herhangi birisini yapmaktan rahatsızlık duyduğunu göstermiştir. Mükellefleri suçluluk ve utanç duygusu oluşturacak bu tarz eylemlerden uzak tutmak için denetimlerin etkin ve yoğun bir şekilde yapılması gerekmektedir (Hoşnut, 2015:16).

#### **1.4.1.1.3. Görev ve Korku Duygusu**

Mükelleflerin yaşamış oldukları toplumda kamu hizmetlerinin aksatılmadan devam ettirilebilmesi için vergi ödemesi gerektiği bilincinde olması ve vergiyi yerine getirmesi gereken bir görev gibi algılaması vergi ahlakını arttıracaktır. Mükelleflerin vergi kaçırması durumunda devlet tarafından yapılan denetimlerde yakalanacağı ve cezalandırılacağı korkusu vergilerini tam ve zamanında ödemelerini sağlayacaktır.

Yapılan araştırmalar vergilerin düşürülmesinin mükelleflerde görev ve korku duygularında artışa neden olduğunu, buna karşılık vergilerin arttırılmasının görev ve korku duygularını azalttığını ortaya koymaktadır. Vergi oranlarının düşük olması vergilerin herkes tarafından ödenmesini ve dolayısıyla vergi kaçırılmayan bir ortamın oluşmasını sağlayacaktır. Böyle bir ortamda devletin daha hassas denetim yapması ve mükelleflerin vergi kaçırması durumunda daha fazla dikkat çekeceği düşüncesi mükelleflerde denetlenme ve yakalanma korkusunu daha da arttıracaktır. Ancak vergi oranlarının yüksekliği bireylerde hem görev hem de korku duygusunu azaltacaktır (Kaynar, 2010:78; Scholz ve Lubell, 1998:413).

#### **1.4.1.1.4. İçsel Motivasyon**

İçsel motivasyon mükelleflerin vergi ödemelerinde en etkili faktörlerden birisi olarak kabul edilmektedir. İçsel motivasyon, mükelleflerin dışarıdan herhangi bir etki olmaksızın gönüllü olarak vergilerini ödeme istekleridir. İnsanlar sahip oldukları bazı erdemler neticesinde bu motivasyona sahip olmaktadır (Tosuner ve Demir, 2008:357). Mükelleflerin yaşadıkları topluma karşı kendisini sorumlu hissetmesi veya ahlaki olarak vergisini ödemesi gerektiği düşüncesi ile hareket etmesi içsel motivasyon olarak kabul edilebilir (Öz Yalama ve Gümüş, 2013:84).

Vatandaşlarda, toplanan vergilerin savurgan ve özensiz olarak kullanıldığı düşüncesinin hakim olması mükelleflerin içsel motivasyonunu düşürecektir. Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere karşı tavır ve tutumları da içsel motivasyonu etkilemektedir. Gereksiz bürokrasi ve evrak işleri, vergi müfettişlerinin mükelleflere karşı olumsuz davranışları, vergi idaresi çalışanlarının vergi dairesine gelen mükelleflere karşı özensiz davranışları mükelleflerin içsel motivasyonunu azaltmaktadır (Demir, 2008:55-56). Tüm bu sayılan faktörler dışsal motivasyon olarak nitelendirildiğinde dışsal motivasyon ile içsel motivasyon arasında ters bir ilişki olduğu söylenebilir.

#### **1.4.1.1.5. Mükelleflerin Adalet Algısı**

Mükelleflerin üzerinde hissetmiş olduğu vergi yükünün fazla olması ülkede adaletsiz bir vergi sistemi uygulandığı düşüncesini güçlendirmektedir. Ülkedeki vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünen mükelleflerin de vergi kaçırma eğilimi artmaktadır. Vergisini eksiksiz ve tam ödeyen mükellefler ile vergi kaçırın mükellefler arasındaki adaletsizlik de mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini daha fazla azaltacaktır. Mükelleflerin yaşamış oldukları ülkedeki vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünmeleri vergi ahlakını olumsuz yönde etkilemektedir.

#### **1.4.1.2. Demografik Faktörler**

##### **1.4.1.2.1. Cinsiyet**

OECD'nin dünya değerler araştırmaları raporuna göre kadın mükelleflerin vergi ahlak düzeyleri erkek mükelleflere göre daha yüksektir (OECD, 2013:3). Kadınların günlük işlerdeki risk almayı sevmeyen tutumları vergi ahlakı üzerinde de etkili olmaktadır. Kadın mükellefler vergi ödeme konusunda risk almayı istemedikleri için erkek mükelleflere göre vergi kaçırma olasılıkları daha düşük çıkmaktadır (Torgler ve Schneider, 2004:8).

#### **1.4.1.2.2. Yaş**

Dünya değerler araştırma raporunda yaşlı insanların gençlere oranla vergi kaçırma hilelerini haklı gösterme olasılıklarının daha düşük olduğu bildirilmiştir (OECD, 2013:3). Yaşın vergi uyumu üzerine etkilerinin incelendiği çalışmaların bir kısmında gençlerin daha çok vergi kaçakçılığı sergilediği, bir kısmında ise yaşlıların daha çok vergi kaçakçılığı sergilediği bildirilmektedir. Fakat literatürde gençlerin vergi kaçakçılığı yaptığını ileri süren araştırma sayısı daha fazladır (Hoşnut, 2015:19). Torgler ve Schneider (2004), yaşlı insanların yaşadıkları topluma karşı kendisini daha fazla sorumlu hissettiklerini bu nedenle de yaş arttıkça vergi ahlakının da arttığını ileri sürmüştür (Torgler ve Schneider, 2004:8).

#### **1.4.1.2.3. Eğitim Durumu**

Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin kanunları daha iyi anladıkları ve hükümetler tarafından gerçekleştirilen düzenlemelere daha hızlı uyum sağladıkları tespit edilmiştir. Eğitimli mükelleflerin devletler ve toplumlar için verginin ne kadar önemli olduğunu daha iyi kavradıkları ve vergilerini ödeme konusunda daha istekli oldukları belirlenmiştir (Tuay ve Güvenç, 2007:20). Genel olarak yapılan çalışmalarda eğitim düzeyi ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişki olduğu saptanmıştır. Eğitimin temel amacı bireyleri yaşadıkları toplumun değerlerine karşı saygılı ve sorumlu yapmaktır. Eğitim insanların bilinç düzeyini artırmaktadır. Bu nedenlerden dolayı vergi bilincinin artırılması için okullarda vergi ve vergi ödemenin ülke ve insanlar açısından önemini anlatan dersler ve müfredatlar uygulanmalıdır. Türkiye’de ilk ve ortaöğretim müfredatları içerisinde verginin önemine yeteri kadar yer verilmediği gözlenmektedir. Ülkede vergi gelirlerinin artırılabilmesi için özellikle ilkokulda ve ortaöğretimde vergi ahlakı ile ilgili eğitimler verilmelidir. Bunun yanında hayat boyu öğrenim göz önüne alınarak kamu spotları ile de vatandaşların vergi bilinç düzeyi artırılmalıdır. Türkiye’de ilköğretim öğrencileri üzerinde yapılan bir çalışmada bazı öğrencilerin vergiyi “devletin yaptığı hırsızlık” bazı öğrencilerin de “babamın kazancının yarısı vergiye gidiyor” şeklinde tanımladıkları tespit edilmiştir (Başoğlu, 2006:48). Yapılan bir diğer çalışmada, vergiyi anlama düzeyleri bakımından ilköğretim 3, 4, 5, 6, 7 ve 8. sınıflar arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum müfredatta yeterli düzeyde vergiye yer verilmediğini göstermektedir. Araştırmada anne babaların eğitim düzeyleri arttıkça öğrencilerin vergiyi daha doğru algıladıkları tespit edilmiştir. Dolayısıyla vergi ahlakı üzerinde eğitimin etkisi oldukça yüksektir (Sağbaş ve



Başıoğlu, 2005:135). Ülkeler vergi konusunda vatandaşlarının bilgi düzeyini arttırdıkça vergi gelirleri de artacaktır.

#### **1.4.1.2.4. Medeni Durum**

Dünya değerler araştırmaları sonuçlarına göre evli mükelleflerin vergi ahlakı düzeyi bekar mükelleflerden daha yüksektir. Evli olmak vergi ahlakı düzeyini pozitif yönde etkilemektedir (OECD, 2013:3; Tuay ve Güvenç, 2007:22). Bekâr mükelleflerin hayattan beklentilerinin henüz gerçekleşmemiş olması, risk almaktan çekinmemeleri ve yeteri kadar gelir elde edemiyor olmaları evli mükelleflere göre vergi kaçırma ihtimallerini arttırmaktadır (İpek ve Kaynar, 2009:119).

#### **1.4.1.3. Siyasal Faktörler**

Vergi ahlakı üzerinde etkili bir diğer faktör de mükelleflerin kamu kurum ve kuruluşlarına olan güvenidir. İktidarlar kamu hizmeti sunarken mükelleflerin beklentilerine uygun hareket etmelidirler. Mükellefler ödedikleri vergilerin ülke menfaatine olacak şekilde harcanmasını ister. Kamu hizmetlerini yerine getirilirken kaynakların etkin kullanımı vergi ahlakını arttıracaktır. İktidardakilerin savurganlık veya yolsuzluk yapması mükelleflerin vergi ahlakını düşürecektir. Kamu kaynaklarının israf edilmesi mükelleflerde ödedikleri vergilerin boşa gittiği düşüncesini güçlendirecektir. Bu durumda da mükellef devlete olan güvenini kaybedeceğinden vergi uyumsuzluğu güçlenecektir (Hoşnut, 2015:22).

Vergi ahlakı ile devlete olan güven arasındaki ilişkiyi araştıran çok fazla çalışma olmamakla birlikte bu konuda en somut gösterge Sovyetler Birliği'nin dağılması sonucu bağımsızlığına kavuşan ülkeler ile gelişmiş ülkelerin karşılaştırıldığı çalışmaların sonuçlarıdır. Devlete olan güven ve vatandaşlık bilgisinin gelişmiş ülkelerde güçlü olması nedeniyle vergi ahlakı, Sovyetler Birliği'nden ayrılan gelişmemiş ülkelere göre daha yüksek bulunmuştur (Torgler ve Schneider, 2004:20-21).

Ülkelerin yönetim şekli mükelleflerin vergi ahlakı üzerinde etkilidir. İnsanlar ülkeyi yönetecek kişilerin belirlenmesinde kendilerinin söz hakkı olmasını isterler. Demokratik rejimlerde siyasi partiler seçime giderken seçmene sundukları programlarda iktidar olduklarında uygulayacakları politikaları bildirmektedir. Dolayısıyla iktidardaki siyasi partiye oy veren mükellefler vergisel anlamdaki politikalara da oy vermiş olmaktadır. Psikolojik açıdan düşünüldüğünde mükellefler oy verdikleri politikaları kabullenmek ve onu savunmak durumundadır. İktidardaki partiyi desteklemeyen mükellefler de bu politikaları

benimsemedikleri için oy vermemektedir. Bu mükellefler ülkedeki muhalif tarafın da etkisiyle hükümetin vergi kararlarına karşı çıkma eğilimindedirler. Bu durum vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir (Tosuner ve Demir, 2009:6).

#### **1.4.1.4. Bağlamsal Faktörler**

Din, dil, ırk, kültür vb. bağlamsal faktörler vergi ahlakı üzerinde doğrudan etkiye sahiptir. Genel olarak ırk ve dil farklılıkları topluma olan aidiyet duygusunu azalttığı için vergi ahlakı üzerinde olumsuz bir etkiye sahiptir. ABD'nin North Carolina eyaletinde 287 kişi ile yapılan bir çalışmada siyahi Amerikan vatandaşlarının vergi ahlak düzeyleri (%50), beyazların vergi ahlak düzeylerinden (%64) düşük bulunmuştur (Song ve Yarbrough, 1978:442).

Dünya değerler araştırmaları sonuçlarına göre inançlarını ya da dinsel kimliklerini ortaya koyanlar, vergi ödemeye karşı daha olumlu tutumlara sahiptir (OECD, 2013:3). Toplumlardaki ahlaki kuralların çoğunun kaynağı dindir. Vergi ahlakı ile dini inanış arasında güçlü bir ilişkinin olduğu, alanda yapılan birçok çalışmada ortaya konulmuştur. Toplumun verginin tam ve eksiksiz ödenmesinin din ile de emredildiğini düşünmesi vergi ahlakını artıracaktır. Özellikle vergi kaçırmanın diğer insanların hakkına girildiği düşüncesi inançlı insanların vergi ahlakını artırmaktadır. Yapılan araştırmalar dini eğitim alanların veya dini organizasyonlarda görevli olanların vergi ahlakının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Herhangi bir dini inanışa sahip olan mükelleflerin vergi ahlakının bir dini inanca sahip olmayanlara göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tosuner ve Demir, 2009:8-9).

#### **1.4.2. Vergi Ahlakına Göre Mükellef Türlerinin Belirlenmesi**

Vergi ahlakı bakımından mükellefler; sosyal vergi mükellefi (social taxpayer), içsel vergi mükellefi (intrinsic taxpayer), dürüst vergi mükellefi (honest taxpayer) ve vergi kaçakçısı (tax evader) olmak üzere dört sınıfa ayrılabilir (Torgler, 2003:189).

##### **1.4.2.1. Sosyal Vergi Mükellefi**

Sosyal vergi mükellefleri sosyal normlardan ve çevresindeki insanlardan çok etkilenirler. Eksik vergi bildiriminde bulduklarında kendilerini suçlu hissederler ve eksik bildirim tespit edildiğinde çevrelerinden utanırlar. Kendilerine yakın olan kişilerin inançlarına karşı çok hassastırlar. Başkalarının vergilerini ödemediğini görmeleri onlara ödeme isteği verirken, tam tersi durumdan da çok etkilenirler. Sosyal mükelleflerin sisteme veya çevresindeki kişilere sinirlenmesi vergi ahlakını olumsuz etkiler. Çevresinde vergi kaçırın

mükellefleri gördüğünde eşitliği sağlamak için kendileri de vergi kaçırma davranışı gösterme eğiliminde olurlar (Torgler, 2003:189).

#### **1.4.2.2. İçsel Vergi Mükellefi**

Bu tarz mükellefleri motive eden kendi içlerinden gelen vergi ödemesinin zorunlu olduğu düşüncesidir. Çevresindeki mükelleflerden çok hükümetlerin ve vergi idarelerinin davranışları gibi kurumsal faktörlere duyarlıdırlar. Devletin olumlu davranışları içsel vergi mükelleflerinin olumlu tutumlarını ve vergi sistemine bağlılıklarını artırmaktadır. Bu durum vergi ödemelerini güçlendirmektedir. Yetkililerin insanlara karşı davranışları içsel vergi mükelleflerinin yetkililer hakkındaki değerlendirmelerini ve devletle işbirliği yapma isteklerini çok etkilemektedir. Vergi denetimlerinin ve cezaların artması içsel vergi mükelleflerinin dışsal motivasyonunu artırır ve bu durum vergi ödeme konusundaki içsel motivasyonu ortadan kaldırır (Torgler, 2003:189).

#### **1.4.2.3. Dürüst Vergi Mükellefi**

Dürüst vergi mükellefi olarak tanımlanan mükellefler, vergide hile yapmanın yolları ile hiç ilgilenmezler. Vergi oranları, denetim sıklığı, ceza miktarları vb. şartlar ne olursa olsun vergi konusunda dürüst davranırlar. Vergi ahlakları yüksektir (Torgler, 2003:190).

#### **1.4.2.4. Vergi Kaçakçısı**

Vergi mükellefleri içerisinde vergi ahlakı en düşük olan mükellef tipidir. Bu sınıflandırmaya giren mükellefler, şartlar ne olursa olsun vergi kaçırmanın yollarını ararlar.

Devletler vergi gelirlerini arttırmak için vergi mükellef tiplerini dikkate alarak politika geliştirmelidirler. Toplum psikolojisi ve ülke şartları dikkate alınarak kararlar verilmelidir. İçsel ve dürüst mükellef sayılarını arttırmaya yönelik eğitimler ve politikalar geliştirilmelidir.

## BÖLÜM II

### 2. TÜRKİYE'DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI VE VERGİ AFLARI İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER

Dünyada ve Türkiye’de çıkartılan aflara ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. Aflar tarih boyunca kimilerine göre faydalı bulunmuşken kimilerine göre de sakıncalı bulunmuştur. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle Türkiye’de 1924-2021 tarihleri arasında çıkartılan vergi afları incelenmiştir. Sonrasında ise aflarla ilgili olumlu ve olumsuz görüşler gerekçeleri ile birlikte ayrı başlıklar altında incelenmiştir. Karar vericilerin bu görüşleri iyi inceleyip değerlendirdikten sonra çıkartacakları afların sonuçlarına ilişkin tahminleri doğru yapmaları büyük önem arz etmektedir.

#### 2.1. TÜRKİYE’DE VERGİ AFFI UYGULAMALARI

Vergi afları tarihte çok eski zamanlardan beri uygulanmaktadır. Bilinen ilk yazılı af; M.Ö. 2000’de Mısır’da Rosetta Stone’da vergi affına ilişkin belgelerdir. Toplum düzeni ve vergi isyancılarının affı için çıkarılmıştır. Roma İmparatorluğu’nun hüküm sürdüğü M.S. 401-458 yıllarında vergi aflarını uyguladığı da bilinmektedir. Son otuz yılda Belçika (1984), Fransa (1982, 1986), İrlanda (1988, 1993), İtalya (1982, 1984, 2002), İspanya (1977), Avusturya (1982, 1993), Arjantin (1987, 1995), Kolombiya (1987), Hindistan (1981, 1997), Venezüella (1996), Panama (1974), Kanada (1993), Portoriko (1988, 1991), Finlandiya (1982, 1984), Yeni Zelanda (1988), Rusya (1993, 1996, 1997) Portekiz (1981, 1982, 1986, 1988) ve diğer ülkelerde vergi affı çıkartılmıştır (Hoşnut, 2015:51).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin ilk kanunu “Ağnam-ı Resmiyye (Hayvan vergisi) Kanunu”dur. Birçok devlet gibi Türkiye Cumhuriyeti Devleti de bir vergi kanunu ile doğmuştur (Keskin, 2020:43). Türk vergi hukukunda af uygulamalarını incelediğimizde; vergi aflarında nadiren af kavramının kullanıldığı gözlenmektedir. 1960 yılı öncesinde af yerine daha çok “terkin” veya “tasfiye” sözcükleri kullanılmıştır. 1960 sonrasında, genel af kanunlarında düzenlenen vergi aflarında doğrudan vergi cezalarının affından söz edilmesine karşılık, özel olarak çıkarılan yasalar isimlendirilirken “*Vergi Cezalarının Tasfiyesi*”, “*Tahsilatın Hızlandırılması*”, “*Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil*” gibi ifade biçimlerinin kullanıldığı görülmektedir (Akgün, 1994). 1923 ile 1960 tarihleri arasında çıkartılan vergi aflarında, çoğunlukla siyasi ve ekonomik krizlerden kaynaklanması ve mükelleflerin

tepkisinden çekinilmesi dolayısıyla, af sözcüğü yerine daha çok tahsilatı hızlandırmak, terkin, tasfiye gibi kelimeler tercih edilmiştir (Yelman, 2013:45).

Vergi hukuku tarihinde ilk vergi affı, Osmanlı döneminde 1906 yılında bir irade-i seniye (padişah iradesi) ile yol vergisi yükümlülüğünden dolayı çıkartılan aftır. Bu affın çıkartılmasındaki en önemli neden, yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin cezalarının affı halinde tahsilatın çabuklaştırılmasıdır. Çıkarılan af kanununa göre, yol vergisi yükümlülüğünden dolayı borçlu durumda bulunanların bu borçlarını 1906 yılı sonuna kadar nakden ödedikleri takdirde cezaları affedilecektir (Martin, 2013:46). Cumhuriyetin ilanından sonra, mali aflar kapsamında ilk vergi affı, 17 Mayıs 1924 tarihinde çıkartılmıştır (Yelman, 2013:13). Cumhuriyetin ilanından sonra çıkartılan aflar incelendiğinde, yeni bir hükümet sistemi ve beraberinde getirdiği yeni mali yükümlülükler gibi teknik gerekçeler, 1929 ekonomik buhranı ve Cumhuriyetin ilanından önce uygulanan ağır ve adaletsiz vergi yükümlülükleri nedeniyle mükelleflerin rahatlatılmasına yönelik sosyal gerekçelerle gerçekleştirildiği görülmektedir (Martin, 2013:46).

*Tablo 2.1. 1924-2021 Yılları Arasında Türkiye’de Çıkartılan Vergi Afları (Kaynak: Güler, 2020:264; Hoşnut, 2015:51; Keskin, 2020:43-84; Özgüven, 2018:37; Şanver, 2018:47.)*

| Sıra | Tarih      | Kanun Sayısı ve Açıklama   |
|------|------------|--|
| 1    | 17.05.1924 | İlk vergi affıdır.   |
| 2    | 05.08.1928 | 145 sayılı “Elviyeyi Selased’e Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun   |
| 3    | 25.03.1934 | 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu  |
| 4    | 12.07.1934 | 2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun   |
| 5    | 07.02.1939 | 3586 sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun   |
| 6    | 17.03.1944 | 4530 sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun  |
| 7    | 13.06.1946 | 4920 sayılı Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun  |
| 8    | 27.05.1947 | 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Atıklarının Silinmesi Hakkında Kanun   |
| 9    | 06.07.1948 | 5240 sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımın Alınmaması Hakkında Kanun   |
| 10   | 03.03.1961 | 281 sayılı Bir Kısım Vergi Cezaları İle Gecikme Zamlarının Tecil Ve Tasfiyesine Dair Kanun   |
| 11   | 23.02.1963 | 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun   |
| 12   | 19.06.1963 | 252 sayılı Spor Kulüplerine Oyunculara ve Karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri İle Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun |
| 13   | 02.09.1963 | 325 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Bütçe Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkındaki Kanun  |
| 14   | 26.07.1965 | 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin Ve Tahkimi Hakkında Kanun  |
| 15   | 09.08.1966 | 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Terkini Hakkında Kanun ve Uygulaması  |
| 16   | 11.05.1970 | 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu   |

|    |            |  |
|----|------------|--|
| 17 | 18.05.1974 | 1803 sayılı Cumhuriyetin 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun  |
| 18 | 22.03.1981 | 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa   |
| 19 | 02.03.1982 | 2431 sayılı Yasaya Ek  |
| 20 | 24.02.1983 | 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun   |
| 21 | 11.12.1985 | 3239 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun  |
| 22 | 10.12.1988 | 3505 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun  |
| 23 | 28.12.1988 | 3512 sayılı 1989 Mali Yılı Bütçe Kanun   |
| 24 | 20.06.1989 | 3571 sayılı Af Kanunu  |
| 25 | 20.12.1990 | 3689 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun' unda 488 Sayılı Damga Vergisi Kanun'unda ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun |
| 26 | 03.04.1992 | 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun   |
| 27 | 05.10.1997 | 400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği  |
| 28 | 29.07.1998 | 4369 sayılı Vergi Reformu Kanunu   |
| 29 | 06.02.2001 | 414 sayılı Tahsilât Genel Tebliği  |
| 30 | 07.03.2002 | 4746 sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)   |
| 31 | 27.02.2003 | 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu  |
| 32 | 22.11.2008 | 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)   |
| 33 | 25.02.2011 | 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun                                |
| 34 | 29.05.2013 | 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)  |
| 35 | 10.09.2014 | 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun  |
| 36 | 19.08.2016 | 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun  |
| 37 | 27.05.2017 | 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnemede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun  |
| 38 | 11.05.2018 | 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun  |
| 39 | 17.07.2019 | 7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun   |
| 40 | 11.11.2020 | 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun  |

Tablo 2.1.'de belirtildiği üzere Cumhuriyet tarihi boyunca 40 kez mali af çıkarılmıştır. Buna rağmen vatandaş ile devlet arasında kalıcı bir barış sağlanamamıştır. Mali aflar, ya genel af kanunları içinde birkaç madde ile düzenlenmiş ya da sadece vergi cezalarının affını kapsayan düzenlemeler içermiştir. Zaman zaman da belirli vergi ve cezaların affını kapsayan düzenlemeler yapılmıştır (Özbirecikli ve Coşkun, 2008:41).

1 Aralık 2019 tarihinde Çin'in Hubei bölgesinin başkenti olan Vuhan'da ortaya çıkan COVID-19 salgını, Türkiye'de de ilk vakanın görüldüğü 11 Mart 2020 tarihinde, Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından pandemi ilan edilmiştir. Tüm dünyayı etkisi altına alan bu

salgın dünya ekonomisini durdurmuştur. Tüm dünyada ve ülkemizde sokağa çıkma yasakları ilan edilmiş bazı üretim tesisleri hariç çoğu işyerleri ve üretim tesisleri faaliyetlerini durdurmak zorunda kalmıştır. Ülkeler üreticilerin bu durumdan fazla etkilenmemeleri için peş peşe ekonomik teşvik açıklamak zorunda kalmıştır. Türkiye’de de bu bağlamda açıklanan teşvikler yanında 11.11.2020 tarihli ve 7256 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” çıkartılmıştır. Türkiye’de son çıkartılan vergi affi olarak değerlendirilen bu kanun 17/11/2020 tarihinde 2431 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun’un kapsamını oluşturan kamu alacakları aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir.

- Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince tahsil edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler, vergi cezaları, gecikme faizleri ve gecikme zamları,
- 183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilen asli ve fer’i amme alacakları (adli para cezaları hariç),
- Ticaret Bakanlığına bağlı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilen gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizleri, gecikme zammı alacakları,
- Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen sigorta primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, topluluk sigortası primi ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları,
- İl özel idarelerinin, 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen asli ve fer’i amme alacakları,
- Belediyelerin 213 sayılı Kanun kapsamına giren beyana dayanan vergilerde beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları,
- 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen ve ödenmemiş bulunan asli ve fer’i amme alacakları,
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 97. maddesine göre tahsili gereken ve ödenmemiş bulunan ücret alacakları ile bunlara bağlı fer’i alacakları,

- 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamındaki belediyelerin su abonelerinden olan ve ödenmemiş bulunan su, atık su ve katı atık ücreti alacakları ile bunlara bağlı fer'i (sözleşmelerde düzenlenen her türlü ceza ve zamlar dâhil) alacakları,

- Büyükşehir belediyelerinin, 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 11. maddesine göre ödenmemiş bulunan katı atık ücreti alacakları ile bunlara bağlı fer'i (sözleşmelerde düzenlenen her türlü ceza ve zamlar dâhil) alacakları,

- 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamındaki büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerinin, ödenmemiş bulunan su ve atık su bedeli alacakları ile bu alacaklara bağlı faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer'i (sözleşmelerde düzenlenen her türlü ceza ve zamlar dâhil) alacakları,

- Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının ödenmemiş bulunan ve 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen asli ve fer'i amme alacakları,

- Çeşitli kurumlar tarafından verilen idari para cezaları (trafik cezası, seçim cezası, nüfus para cezası, askerlik para cezası, karayolları taşıma cezası, otoyollar ve köprülerden ihlalli geçiş para cezası).

Yukarıda belirtilen kapsamda devlete borcu olanların; en son hangi tarihe kadar nereye başvuru yapması gerektiğine, borçlarını hangi tutarda ve ne şekilde ödeyebileceğine ilişkin hükümler Kanun çerçevesinde detaylı olarak belirlenmiştir.

## **2.2. VERGİ AFFI UYGULAMASINI SAVUNAN GÖRÜŞLER**

Vergi affı uygulamasını olumlu olarak değerlendirenler; siyasi, ekonomik ve mali bunalım dönemlerinden sonra, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve vergi denetimlerinin yarattığı olumsuzlukların giderilmesi nedeniyle, affın hızlı gelir kaynağı olması, vergi yasalarına gönüllü uyumu sağlaması, vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünü hafifletmesi, vergi suçlarının diğer suçlara göre daha az tehlikeli olması gibi temel gerekçeler ileri sürerek affın gerekliliğini savunmuşlardır. Söz konusu bu görüşler aşağıda ayrı başlıklar altında açıklanmıştır.

### **2.2.1. Siyasi, Ekonomik ve Mali Bunalım Dönemleri Sonrası Affın Gerekliliği**

Ülkede yaşanan karışıklıklar, ekonomik ve siyasi krizler, ihtilal gibi olağanüstü dönemlerden sonra mükellefler ile devlet arasında bir yumuşamanın olması açısından vergi afları oldukça önemlidir (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017:138). Ülkede izlenen yanlış politikalar



sonucunda büyük ekonomik ve siyasi krizler yaşanabilmektedir. Mükellefler yaşanan ekonomik kriz neticesinde vergisini ödeyemez ve hatta ekonomik hayatını devam ettiremez duruma gelebilmektedir. Darbe veya ihtilal gibi olağandışı siyasi krizler neticesinde çıkartılan kanunlar ve uygulamalar mükelleflere güçlerini aşan mali yükümlülükler getirmektedir. Bu yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükellefler beraberinde cezalarla karşılaşmaktadır. Olağanüstü dönemlerden sonra vergi affı çıkartılmasını savunanların en çok üstünde durduğu konu; olağanüstü hallerde yürütmenin çok geniş haklara sahip olması ve olağanüstü yasalar çıkartabilmesidir. Bu dönemlerde çıkartılan yasalarla kişilerin yükümlülükleri daha da arttırılmaktadır. Bu sıkıntılı dönemlerin akabinde çıkartılacak vergi afları geçmişin haksız ve adaletsiz yasa ve uygulamalarını ortadan kaldırarak toplumsal barışın sağlanmasına katkıda bulunacaktır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:104; Yelman, 2013:29; Yılmaz, 2018:20).

Bu görüşün savunucularına göre ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal krizlerin veya çöküntülerin atlatılmasında vergi afları etkili bir araçtır. Vergi aflarının yönetim değişikliklerinin olduğu, devrimlerin yaşandığı ve iç karışıklıkların ortaya çıktığı dönemlerde olumsuzlukları iyileştirme görevi üstlendiği ifade edilmektedir (Demir vd., 2016:282).

Türkiye’de 12 Eylül 1980 ihtilalinden sonra çıkartılan 2431 sayılı “Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun” mükellefler ile devlet otoritesi arasındaki gerginliğin giderilmesini amaçlamıştır (Şanver, 2018:39).

Ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde, olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla değil, içinde bulunulan duruma uygun yasalarla bunalım dönemi atlatılabilir. Bu nedenle siyasi kriz sonrasında olduğu gibi ekonomik ve mali krizlerden sonra da aflar gerekli olabilmektedir. Krizlerden sonra vergi affı çıkartılması, istenilmeden neden olunan adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde telafi etmek suretiyle toplumsal huzur ve barışa katkı sağlayacaktır (Çetin, 2007:174; Demir vd., 2016:282).

Türkiye’de 2000 ve 2001 yıllarında gerçekleşen ülke tarihindeki en büyük ekonomik krizin sonucunda ekonominin daralması, üretimin durma noktasına gelmesi, çok sayıda işletmenin iflas etmesi, işsizliğin yükselmesi ekonomik ve sosyal yapıyı derinden etkilemiştir. Bu olumsuz ortam beraberinde mükellefleri vergilerini ödeyemez duruma

getirmiştir. Krizin ekonomik etkilerini azaltmak için 4811 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” çıkartılmıştır (Savaşan, 2006:43; Yelman, 2013:28).

### **2.2.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Nedeniyle Vergi Affının Gerekliliği**

Türk Ceza Kanunu’nun 4. maddesinde yer alan “*kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” hükmü, yalnızca vergi kanunlarını değil, ülkedeki tüm kanunları bilmemenin bir mazeret olmadığını göstermektedir. Ancak vergi mevzuatının ve kanunlarının karışık olması mükelleflerin kanunları anlama ve uygulama aşamasında zorluklar yaşamasına neden olmaktadır (Keleş, 2019:28; Yurdadoğ ve Karadağ, 2017:138).

Vergilendirme yapılırken açıklık ilkesine uygun hareket edilmelidir. Çıkarılan vergi kanunlarının ve yasal düzenlemelerin basit ve anlaşılır olmasına özen gösterilmelidir. Kanunların basit ve açık olmaması özellikle yeterli eğitime sahip olmayan mükelleflerin kanunları doğru yorumlayamamasına neden olmaktadır. Vergi kanununda çok sık değişiklik yapılması ve fazla sayıda vergi getirilmesi, teknik ve uzmanlık gerektiren vergi konusunda mükellefleri zor duruma sokmaktadır (Keleş, 2019:28).

Diğer taraftan günümüzde vergi sistemleri, genellikle beyana dayalı olarak mükelleflere kayıtların tutulmasına, beyanname verilmesine ve ödenecek verginin hesaplanmasına kadar şekli ve maddi birçok iş yükü ve görev yüklemektedir. Bu görevleri tam olarak yerine getiremeyen bazı mükellefler bir süre sonra sistem dışında kalabilmektedir. Bu da mükelleflerin yasalar karşısında vergi suçu işlemeye başlamasına ve suça devam etmek zorunda kalmasına sebebiyet verebilir. Dürüst bir vergi mükellefi olmak istedikleri halde kendilerinden kaynaklanmayan nedenlerle, geçmişte ortaya çıkan bu eylemlerinin affedilmesi durumunda, bu kişilerin sisteme yeni bir sayfa açarak dahil edilmesini sağlamak ve böylece tahsil edilemeyen vergilerin tahsilatını hızlandırıp kolaylaştırmak amacıyla da vergi aflarına başvurulabilir (Yılmaz, 2018:28).

Bu argümanlar günümüzde, suç ve cezaya ilişkin genel eğilimin değişmesi ile birlikte farklı değerlendirmeyi de beraberinde getirmektedir. Ceza hukukunda temel ilke; suçların ve cezaların kanun tarafından belirlenmesidir. Bu ilke, kişilerin suç sayılan eylemleri önceden bilmeleri, davranışlarını buna göre düzenlemeleri, önceden suç olduğunu bildikleri bir kuralı ihlal etmeleri halinde kusurlu sayılarak cezalandırılabilmesi kabulüne dayanır. Ceza hukukunun bu evrensel kabulleri, başta Anayasa (madde 38) olmak üzere vergi mevzuatında da yer almıştır. Günümüzde bu temel ilkenin aksine, vergi yasalarında yapılan

değişikliklerle kusurlu sorumluluktan (sübjektif sorumluluk) kusursuz sorumluluğa (objektif sorumluluk) doğru bir eğilim olduğu dikkati çekmektedir. Bu düzenleme VUK'da yer alan suç ve cezaya ilişkin hükümlerde "kasıt" unsurunun kaldırılması ve vergi yükümlülerinin kusursuz sorumluluğu ile sağlanmıştır. VUK'a göre suç ve kabahatin oluşumu için mükellefin kasıtlı olup olmadığı önemli değildir. Mükellefler bilsin ya da bilmesin vergi ödevlerini kanunun emrettiği şekilde yerine getirmiyorsa yaptırıma tabi tutulacaktır. Bu durum kasıt olmaksızın vergi kanunlarına aykırı hareket etmiş, vergiye gönüllü uyumu yüksek mükelleflerin de cezalandırılmasına neden olmaktadır. Ancak olaya başka bir açıdan bakılacak olursa; vergi mevzuatının karmaşıklığı, mali danışmanlığı (vergi danışmanlığı) profesyonel bir meslek haline getirmiştir. Beyana tabi mükellefler, 3568 sayılı yasa ile görev ve yetkileri belirlenen muhasebe meslek mensuplarının sunduğu hizmetleri alabilmektedirler. Vergi hukukunda beyana tabi bazı mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerinden yararlanma zorunlulukları vardır. Muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki sorumluluğu hem 3568 sayılı Kanun'da hem de 6183 sayılı Kanun'da ve VUK mük. 227. maddede yer alan hükümlerle belirlenmiştir. Bunun yanında muhasebe meslek mensupları dışında bu işi bir meslek haline getirmiş danışmanlar ve danışmanlık şirketleri de vardır. İster yasal zorunluluk olduğu için ister gönüllülük esasına dayansın, bu durum vergi kanunlarında yer alan ödevleri doğru bir şekilde yerine getirmek için yardım almayı bir maliyet unsuru haline getirmektedir. Yasal zorunluluk altında hizmet alan mükellefler dışında kalanların bir maliyet gerektiren bu hizmeti satın alamaması halinde, yaptırımla karşılaşma ihtimali daha fazladır. Bu durumda devlet bu maliyeti, bahsi geçen mükellef grubu lehine, vergi afları ile uhdesine almış olacaktır. (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017:147-149).

### **2.2.3. Vergi Denetimlerinin Yarattığı Olumsuzlukların Giderilmesi**

Vergi gelirlerinin artırılması ve vergide adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin yeterli sayıda ve etkili bir şekilde yapılması gerekmektedir. Etkin vergi denetimleri mükelleflerin vergi ahlakı üzerinde de olumlu etki yapacaktır. Devletler vergi oranlarını arttırmak yerine vergi denetim oranlarını arttırmak suretiyle vergide adaleti sağlayarak kayıt dışı ekonomiyi azaltabilirler.

Türkiye'de 2006 yılından 2016 yılına kadar geçen sürede vergi denetim oranı %0,36 ile %5,75 arasında değişmektedir. En az denetim 2010 yılında (%0,36) en fazla denetim 2007 yılında (%5,75) gerçekleşmiştir. Tahakkuk/tahsilat oranları incelendiğinde ise en

yüksek oran 2006 yılında (%92,2), en düşük oran 2016 yılında (%81,2) gerçekleşmiştir (Tablo 2.2). Denetim oranının düşük olmasına karşın tahakkuk oranının yüksek olması mükellefler arasında vergi adaletinin oldukça fazla olduğunu göstermektedir (Beşel, 2017:83). Sınırlı sayıda ve tesadüfen yapılan denetimler neticesinde ceza alan mükellefler ile denetime takılmayan mükellefler arasındaki adaletsizlik mükelleflerin vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir.

*Tablo 2.2. Vergi Denetim Oranları ve Tahakkuk/Tahsilat Oranı (Beşel, 2017:88)*

| <b>Tarih</b> | <b>Denetim Oranı</b> | <b>Tahakkuk/Tahsilat Oranı</b> | <b>100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama (TL)</b> |
|--------------|----------------------|--------------------------------|--|
| 2006         | 4.75                 | 92.2                           | 0.76   |
| 2007         | 5.75                 | 91.1                           | 0.74   |
| 2008         | 4.82                 | 89.7                           | 0.75   |
| 2009         | 2.06                 | 87.4                           | 0.82   |
| 2010         | 0.36                 | 86.2                           | 0.69   |
| 2011         | 1.22                 | 85.6                           | 0.68   |
| 2012         | 2.34                 | 86.4                           | 0.69   |
| 2013         | 3.42                 | 86.8                           | 0.57   |
| 2014         | 2.63                 | 85.2                           | 0.58   |
| 2015         | 2.71                 | 84.7                           | 0.53   |
| 2016         | 2.33                 | 81.2                           | 0.54   |

Vergi denetim oranı kadar yapılan denetimlerin etkinliği de önemlidir. Adam Smith'in vergileme ilkelerine göre en az harcama ile en fazla vergiyi toplayabilme kabiliyeti vergi denetiminde etkinlik olarak değerlendirilmektedir. Tablo 2.2.'de 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama miktarları verilmiştir. Son 10 yılda 100 TL vergi toplamak için en az harcama 2015 yılında, en fazla harcama 2009 yılında gerçekleşmiştir.

10.07.2011 tarih 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. Vergi denetleme kurulunun kurulmasını izleyen yıllarda daha etkin denetlemelerin gerçekleştiği görülmektedir (Beşel, 2017:87). Vergi Denetim Kurulu'nun kurulması ile birlikte etkin, verimli, standart ve kaliteli bir vergi denetiminin yapılması, gerek yargıya intikal eden işlem sayısının oransal olarak azaltılması gerekse yargıda idare lehine sonuçlanan işlem sayısının artırılması için her bir vergi türü itibarıyla, vergi incelemelerine ve vergi inceleme raporlarına ilişkin gerekli ilke, standart, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi çalışmalarına başlanılmıştır. Kurul "Vergi Denetim Standartları" oluşturmuştur. Vergi Denetim Standartlarının oluşturulması sırasında "Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları", "Uluslararası Muhasebe Standartları", "Türkiye Denetim Standartları" ve "Türkiye Muhasebe Standartları"ndan yararlanılmıştır. Bu kapsamda

Başkanlık tarafından, “Denetim Standartları Rehberi” hazırlama çalışmaları devam etmektedir. Bu çalışmaların yanında vergi denetimini gerçekleştiren Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının eğitimi konusunda da önemli adımlar atılmıştır. Bunun yanında Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlilik ve yetkinliklerinin objektif ve mukayeseli bir şekilde değerlendirilmesi amacıyla performans değerlendirme sistemi geliştirilmiştir. Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetler ile inceleme taleplerinin değerlendirilerek incelenecek mükelleflerin tespit edilmesi, sınırlı olan denetim gücünün daha verimli kullanılması ile vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılmasının sağlanması amacıyla hazırlanan 16.02.2015 tarihli “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge” uyarınca, Başkanlık merkezinde 1, Grup Başkanlıkları bünyesinde 39 olmak üzere toplam 40 İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu oluşturulmuştur (VDK, 2018:32-33).

Gelişen teknoloji ile birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı ile bütün kamu mali sisteminde iş ve işlemlerin bilişim teknolojileri (VEDOP1, Say2000i2 gibi) kullanılarak gerçekleştirilmeye başlanması ve bu sürecin yaygınlaşması, söz konusu iş ve işlemlerin teftiş yöntemlerinde de değişime gitmeyi zorunlu kılmaktadır. Otomasyona dayalı sistemlerin bilişim teknolojileri kullanılarak denetlenmesi ve denetime ilişkin yeni yöntemlerin geliştirilmesi, bilişim teknolojilerinin yoğun kullanımının getirdiği yeni risk alanlarının tespit edilmesi ve çözüm önerileri geliştirilmesi hususları da dikkate alınarak “e-teftiş” çalışmalarına başlanmış ve devam edilmiştir. Bu amaçla, geliştirilen ve uygulanmakta olan VDK-VEDEBİS ve VDK-SADEBİS programları daha etkin hale getirilmiştir (VDK, 2018:35). VDK'nın vergi denetimlerini etkin hale getirmek için yaptığı çalışmalar ümit verici olmakla birlikte af yanlısı görüşü savunanlar, denetim eksikliği nedeniyle mükellefler arasındaki eşitsizliği ortadan kaldırmak için vergi aflarının çıkarılmasını önermektedirler.

#### **2.2.4. Affın Hızlı Gelir Kaynağı Olması**

Vergi aflarının çıkmasını destekleyenler, hükümetlerin kamu hizmetlerini devam ettirebilmeleri için ihtiyaç duyduğu acil kaynağın vergi afları ile sağlanabileceğini savunmaktadırlar. Vergi afları, vergi idarelerinin vergi denetimleri için harcayacakları zaman ve masraflar olmaksızın daha etkin gelir sağlamaktadır (Yılmaz, 2018:23). Af yanlısı olanlar az maliyetle kısa vadede hazineye gelir oluşturulduğunu ve vergi aflarının ileride vergi uyumuna da olumlu katkı sağlayacağını savunmaktadır (Demir ve Eker, 2017:239; Toprak, 2019:15).

### 2.2.5. Vergi Yasalarına Gönüllü Uyumun Sağlanması

Verginin önemli bir özelliği, devlet otoritesi tarafından zorla alınmasıdır. İlk vergilerden itibaren farklı nedenlerle insanlar vergiye karşı bir direnç göstermiş ve vergilerini ödeme konusunda çok istekli olmamışlardır. Yapılan bir alan çalışmasında vergi mükelleflerinin sadece %11,8'inin vergi borçlarını severek ödedikleri tespit edilmiştir (Ay vd., 2010:279). Her ne kadar zorla alınıyor olsa da vergi sisteminin ve vergi yönetiminin başarısı büyük ölçüde mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermelerine bağlıdır. Mükellefler vergi dairesinde işlemlerini gerçekleştirirken, idareden ilgi ve destek beklemektedirler. Mükellefler, müşterilerine karşı göstermiş oldukları ilgi ve nezaketi kendileri de vergi idarelerinden beklemektedirler. Vergi idarelerinin kendilerini vergi borcunu mecbur ödemek zorunda olan bir mükellef gibi değil bir müşteri gibi görmelerini istemektedirler. Vergi idaresinin, mükellefler ile mümkün olduğu kadar iletişim kanallarını açık tutması ve mükelleflerin beklentilerini belirlemeye çalışması önemlidir. Vergi idaresi, kusursuz bir düzen elde edebilmek için çok sayıda genelge, kanun, tüzük, sirküler vs. çıkarmıştır. Ancak bu düzenlemeler mükellefleri işin içinden çıkılması çok zor olan bir mevzuat yığını ile karşı karşıya bırakmıştır. Yapılan birçok saha çalışması, mükellef psikolojisinin de dikkate alınarak insan odaklı bir sistem oluşturulması gerektiğine dikkat çekmektedir. Böylece mükellefler ile sağlıklı bir iletişim kurularak, mükelleflere kaliteli bir hizmet sunulabilir. “İnsanı yaşat ki devlet yaşasın” sözünün sadece vergi dairelerinde asılı bir söz olmaktan çok uygulamaya dönüştürülmesi gerekmektedir (Ay vd., 2010:275).

Nedeni ne olursa olsun vergi borçları büyük miktarlara ulaşan mükellefler, borçları ne kadar fazla olursa olsun yine de devlet otoritesi ile karşı karşıya gelmek istemezler. Türkiye’de son yıllarda vergi dairelerinde uyuşmazlık konusu dosya sayısı artmış ve vergi idaresi ile mükellefler bir çekişme içerisine girmişlerdir. Vergi yasalarında sürekli değişiklikler yapılması ve yeni yasalar çıkartılması hem idareyi hem de mükellefi hataya düşürmüştür. Vergi idaresinin bütün mükelleflere kaçakçı gözü ile bakması mükellefin vergi ödemesi noktasında gayretini azaltmaktadır. Ayrıca vergisini ödemek isteyen mükelleflerin birçok bürokrasi ile karşılaşması mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin bozulmasına neden olmaktadır (Yelman, 2013:34).

Farklı nedenlerden dolayı vergi sorumluluklarını yerine getiremediğinde gelirlerini de beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş mükelleflerin af uygulaması ile temiz bir sayfa açmalarını sağlamak ve gelecekte vergi sistemine uyumlu mükellef olmalarına fırsat vermek

gerekir. Kayıt dışı olan faaliyetler bu uygulamayla kayıt altına alınabilir. Mükellef ile devlet arasındaki soğuk ilişkiler bu sayede düzeltilebilir (Çetin, 2007:174).

Vergi afları, vergiye ilişkin gönüllü uyumu olmayan mükelleflerin vergi sistemine kazandırılması konusunda destek sağlamaktadır (Keleş, 2019:31). Vergi afları sayesinde mükellefle vergi idaresi arasında genelde gergin olan havanın değişerek güçleneceği, işbirliğinin artacağı, karşılıklı güven ve iyi niyete dayanan bir ilişki düzeninin kurulabileceği savunulmaktadır (Yılmaz, 2018:27).

#### **2.2.6. Vergi İdaresinin ve Vergi Yargısının İş Yükünün Hafifletilmesi**

Vergi afları savunucuları, gelişen ekonomilerin beraberinde fazla mükellef ve bu mükelleflerle birlikte fazladan iş yükü getirdiğini, bu iş yüküne bir de denetimler sonucunda oluşan idari ve yargısal iş yükünün eklenmesinin vergi idarelerinin ve yargının ağır şartlarda çalışamaz duruma geldiğini düşünmektedirler. Bir başka ifadeyle vergi sisteminin boyutları vergi idarelerinin boyutlarını aşmaktadır. Vergi idarelerinin gerek nicelik gerekse nitelik yönünden yetersiz olması, iş yükünün zamanla birikip yığılmasına ve altından kalkılamaz bir duruma gelmesine neden olmaktadır. Bu şartlar göz önüne alındığında vergi alacaklarının takibi ve tahsilatı uzun sürmekte, hatalı yapılan işlemler neticesinde idare ile mükellef arasında ihtilaflar ortaya çıkmaktadır. Mükellef ve idare arasındaki ihtilaflı durumların artması beraberinde vergi mahkemelerinin de iş yükünü arttırmakta, mahkemelerin ağır iş yükü dolayısıyla geç kararlar vermesine neden olmaktadır. Bu görüşü savunanlar, zaman zaman çıkartılan vergi aflarının vergi idare ve yargısının biriken iş yükünü hafiflettiğini belirtmektedirler (Kargı, 2011:32; Yelman, 2013:32).

#### **2.2.7. Vergi Suçlarının Diğer Suçlara Göre Daha Az Tehlike Oluşturması**

Vergi affı çıkartılmasını savunanlar, ceza hukuku kapsamına giren toplumsal düzeni bozucu veya kişilik haklarına karşı işlenmiş suçların dönem dönem çıkartılan genel veya özel af kapsamına alınarak affedildiği dikkate alındığında, vergi suçlarının affedilmemesinin adalet ve eşitlik yanlısı bir uygulama olmayacağını ifade etmektedirler (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:105). Bu görüşte olanlar özellikle afların sıradan hale geldiği ülkelerde çok daha ağır suçların bile aftan yararlandırılmasına karşılık vergi suçu işleyenlerin aftan faydalandırılmamasının, adalet ve eşitlik bakımından yanlış olacağını ve bu nedenle vergi suçlarının da af kapsamına dahil edilmesinin kamu yararı açısından bir zorunluluk olduğunu savunmaktadırlar (Berksoy ve Kırççek, 2018:139).

## 2.3. VERGİ AFFI UYGULAMASINA KARŞI GÖRÜŞLER

Vergi affi uygulamalarına karşı çıkan görüşler vergi aflarının; hukuksal açıdan uygun olmayacağını, adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkileyeceğini, vergi kanunlarına gönüllü uyumu azaltacağını, tasarlanarak işlenen bir suç olduğu için affedilmemesi gerektiğini, vergi idaresinin ve yargısının iş yükünü hafifletmeyeceğini, vergi gelirlerinde artışa sebep olmayacağını ve kaçakçılıkla mücadeleye katkı sağlamayacağını ileri sürmektedirler. Vergi affi uygulamasını doğru bulmayan görüşlere ilişkin açıklamalar şunlardır.

### 2.3.1. Hukuksal Açıdan Vergi Affına Karşı Olunması Gerekliliği

Vergilerin sınırını, hukuk devleti düzeninin sınırları belirlemektedir. Vergi afları ile vergilendirme ilkeleri değerlendirildiğinde; verginin kanuniliği, verginin adaletli olması, verginin genelliği, mali güce göre vergilendirilmesi ve verginin eşitliği ilkelerinin anayasal açıdan zaman zaman çeliştiği görülmektedir. Vergi affi kapsamında değerlendirilen ilkelerden biri olan mali güce göre vergilendirme, vergi adaletinin sağlanması için verginin eşitliği ilkesi ile birbirini tamamlayan bir ilkedir. Verginin eşitliği ilkesi özelinde yapılan değerlendirmeler, mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından da geçerlidir. Vergi affının bu ilke özelinde de Anayasa'ya uygun olmadığı bildirilmektedir. Anayasa gereğince; bireylerin ödemesi gereken vergi borcunun, mali güçle orantılı olması gerekmektedir. Bu doğrultuda bir vergi mükellefinden ödenmesi istenen vergi borcunun; onun mali gücüne uygun olması ve bu sebeple rahat bir şekilde ödeyebileceği kabul edilmektedir. Buna karşın vergi affi sonucunda; normal şartlarda vergi borcunu öderken zorlanmayacak bireyler affedilmektedir. Bu durum mali güce göre vergilendirme ilkesi ile uyumsuzdur (Keskin, 2020:197).

Vergi affi ile verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olması ilkesi, iki farklı boyutta ele alınabilir. Bunlardan birincisi; vergi affının söz konusu ilke özelinde Anayasa'ya uygun olmamasıdır. Zira vergi affi sonucunda vergi borcunun tamamı veya bir kısmı affedilmektedir. Bu durum kamu gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesi anlamına gelir. Görüldüğü üzere; vergi affi ile anayasal vergilendirme ilkeleri arasında çelişkiler bulunmaktadır. Bu durumda vergi aflarının, Anayasa'ya ve toplum vicdanına uygun şekilde uygulanabilirliği tartışmalı bir konudur (Keskin, 2020:197).



### 2.3.2. Vergi Affının Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkilemesi ve Vergi Kanunlarına Gönüllü Uyumu Azaltması

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesine göre; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*". Söz konusu Anayasa maddesi çok açık olmasına rağmen, vergi aflarının çıkarılması, vergi ödemesini düzenli olarak gerçekleştiren mükellefler açısından hiç de adil olmayan bir durum ortaya çıkarmakta ve bazı kesimlere avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle vergi afları, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi eğilimler ile kayıt dışı faaliyetlerde artışa sebep olabilmektedir. Ayrıca vergi uyumuna sahip mükellefler, vergi aflarını vergi kaçakçıları için bir ödül ya da imkân olarak görüp kendilerinin sömürüldüğü düşüncesine kapılarak vergiye karşı dikkatsiz bir tutum sergileyebilmektedir (Şanver, 2018:45).

Vergi affı ile verginin eşitliği ilkesi, her açıdan birbiriyle çelişmektedir. Vergi affı, vergi borcuna sadık kalarak; vergisel sorumluluklarını yerine getiren mükellefler nezdinde büyük bir adaletsizliktir. Öte yandan vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen ve bunun sonucunda birtakım yaptırımlarla karşı karşıya kalan mükelleflerin affedilmesinin, eşitlik ilkesi bağlamında savunulacak bir yanı yoktur. Ekonomik amaçlarla uygulanan vergi affı sonucunda, dürüst mükelleflerin vergi sistemine karşı hissettiği güven duygusu zedelenir. Bu noktada devlet; vergi aflarını, vergi ahlâkı ve bilinci yüksek olan dürüst mükelleflere tercih etmektedir. Ancak ekonomik koşulların gerektirdiği düşüncesiyle vergi aflarının sık aralıklarla tekrarlanması; zamanla dürüst mükelleflerin de vergi kaçakçılığına yönelmesi ile beraber anlamsız kalacaktır. Zira ortalama iki yılda bir vergi affı çıkarılan bir ülkede, mükelleflere "vergi borcunuzu ödeyin" demek bir noktadan sonra hiçbir şey ifade etmeyecektir (Keskin, 2020:196).

Vergi aflarına yöneltilen en önemli eleştiri, bu afların adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkilemesidir. Özellikle, yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren dürüst mükelleflerle, bu yükümlülüklerini yerine getirmeyerek affın sunduğu olanaklardan yararlananlar arasında dürüst mükellefler aleyhine eşitlik ilkesinin bozulmasına sebep olacaktır (Kargı ve Yüksel, 2010:32).

Yücedoğru ve Sarısoy (2018), Türkiye'deki en kapsamlı vergi af kanunu olarak kabul edilen 6736 sayılı Kanun'un etkilerini dört farklı şehirde 1028 katılımcı üzerine

uyguladıkları anketlerle araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, vergi mükelleflerinin vergi adaleti algılarının aflardan olumsuz etkilendiğini tespit etmişlerdir. Benzer şekilde, Kalkınma Bakanlığı'nın 2014 yılında yayınlanan Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda şu görüşlere yer verilmiştir: Vergi afları, vergi ödevini her türlü olumsuzluğa rağmen büyük bir fedakârlıkla yerine getiren mükellefler aleyhine büyük bir haksızlık yaratmaktadır. Mükellefiyetinin gereklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirenleri pişman eden ve adeta cezalandıran; kanuna aykırı davranışları ödüllendiren bir sistemin âdil olduğundan söz etmek mümkün değildir. Vergi afları ile vergisini zamanında ödemeyenler, ödeyenlere göre devlet eliyle ekonomik olarak daha avantajlı hale getirilmiş olmaktadır. Vergi afları, vergisini ödemeyen vatandaşta nasıl olsa af çıkar beklentisini doğurmakta; bu beklenti nedeniyle mükellefler de kanuni yükümlülüklerini yerine getirmeme yoluna gitmektedirler. Bu durum bir kısır döngü oluşturmakta ve her af düzenlemesi bir sonraki af uygulamasının da habercisi niteliğine dönüşmektedir. Vergi afları aynı zamanda vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellef ile vergisini ödemeyen mükellef arasında adaletsizliğe yol açarak vatandaşta devlete karşı bir güvensizlik oluşturmakta; hatta vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin bir kısmının vergisini ödememe eğilimine girmesine neden olabilmektedir. Diğer taraftan, vergi cezalarının ve gecikme faizlerinin vergi afları ile indirimine yoluna gidilmesi ve vergi borçlarının taksitle bağlanması gibi uygulamalar vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine yol açmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2014:34). Kalkınma Bakanlığı On Birinci Kalkınma Planı Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu'nda da vergi aflarının sınırlandırılması gerektiği bildirilmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 2019:53).

Vergi affına karşı çıkanlara göre, af her zaman baskı, kayırma ve seçimlerde oy kazanmak gibi nedenlerle yapılmaktadır. Ödeme gücü olduğu halde vergisini ödemeyen kişilerin vergi cezalarının veya asıllarının affedilerek aslında bu kişilere ödeme yapmadıkları miktarı farklı şekilde kullanma fırsatı sunulmaktadır. Bu kişiler vergi afları ile aslında ödüllendirilmektedir. Bu tür bir uygulama adalet ve eşitlik ilkelerine tamamen aykırı düşmektedir (Berksoy ve Kırççek, 2018:140). Diğer taraftan vergi afları, rekabet eşitliği ilkesini de olumsuz yönde etkileyerek, haksız rekabete yol açmaktadır. Bu durumda dürüst mükellefler, vergi aflarını vergi kaçakçıları için sunulan bir ödül olarak değerlendirmekte ve vergi sisteminin adil ve eşitliği sağlamada yetersiz olduğunu düşünmektedir (Berksoy ve Kırççek, 2018:140; Edizdoğan ve Gümüş, 2013:108).

Sık çıkarılan af kanunları suç ve ceza politikasına aykırı düşmektedir. Suç işlemeyi planlayan kişi, bir af kanunuyla tamamen cezadan kurtulacağını düşündüğü için, suçu işler. Bu durum cezanın korkutma ve önleme fonksiyonunu azaltır. Ayrıca vergi affi uygulamalarından sonra, vergisini zamanında dürüstlikle ödeyen mükellefler, vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin yanında kendilerini kötü hissedecekler ve vergi ödeme alışkanlıklarını tekrar gözden geçireceklerdir. Dürüst mükellefler vergisel sömürü altında kaldıkları hissine kapılarak, vergilendirilmeye karşı her zamankinden daha tepkili davranabileceklerdir (Çetin, 2007:176).

Vergiye tabi borçların aşlı, vergi affi uygulaması kapsamına girmemektedir. Vergi affinin kapsamını daha çok gecikme faizi, gecikme zamları ve cezalar oluşturmaktadır. Ancak bu durumun bile dürüst mükellefler ile diğerleri arasında adaletsizlik ortaya çıkaracağı açıktır. Çünkü çıkarılan vergi afları ile bazı mükellefler ödemekle yükümlü oldukları vergiyi ödemeyerek, faizsiz nakit kullanma imkânına kavuşmaktadır. Sonuç olarak af, suçluyu ödüllendiren ve suçsuzu cezalandıran, adaleti bozarak haksız rekabete yol açan bir mekanizmaya dönüşmektedir (Kargı, 2011:107).

Vergi afları vergi ödevini kendisi açısından her türlü güçlüğü rağmen büyük bir fedakârlıkla yerine getiren mükellefler aleyhine büyük bir haksızlık yaratmaktadır. Hukuk kurallarına göre yönetilen ülkelerde, vergi afları yükümlülüklerini eksiksiz olarak yerine getirme çabası içinde olan dürüst mükellefleri kanunlara uydıkları için pişman eden haksız bir uygulamadır. Kanuna uyanları cezalandıran ve kanuna aykırı davrananları ekonomik açıdan avantajlı hale getiren bir sistemin adil ve haklı olduğundan söz edilemez. Hâlbuki hukuka aykırılığın mutlaka bir yaptırımının olması esastır. Hukuk devletinin temel amacı kişiler arasında haksızlığa sebep olmak değil, adaleti tesis eden düzenlemeler yapmaktır (Şenyüz, 2014:93).

Vergi aflarının gönüllü uyuma etkisini araştıran çalışmaların hemen hemen hepsinde varılan sonuç, vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu azalttığına yöneliktir. Bu sonuçta etkili faktör geçmişte tek seferlik bir vergi affi uygulamasının olmamasıdır. Alm ve McKee (1998), yaptıkları deneysel çalışmanın sonucunda; belirli bir dönemde uygulanan vergi affi sonrasında vergi suçlarına gerekli yaptırım uygulanmazsa, bir sonraki vergi affında vergi uyum düzeyinin daha düşük olacağını tespit etmişlerdir (Alm ve McKee, 1998:270). Bunun sebebi, tekrarlanan ve mükellefler tarafından çıkması beklenen vergi aflarının; vergi

suçlarının işlenmesini teşvik etmesi ve vergiye uyumu azaltmasıdır (Özgüven, 2018:42; Yurdadoğ ve Karadağ, 2017:153).

Af kapsamında tahsil edilen vergi gelirlerinin kamuoyuna açıklanması, vergiye gönüllü uyum gösteren dürüst mükelleflere kayıt dışılığın boyutları hakkında bilgi vereceğinden, mükelleflerin devlete ve vergi sistemine olan güvenini azaltır. Bu durum vergiye gönüllü uyumu da olumsuz yönde etkiler (Yurdadoğ ve Karadağ, 2017:154)

### **2.3.3. Vergi Suçlarının Tasarlanarak İşlendiği İçin Affa Değer Olmaması**

Af karşıtı diğer bir görüş ise vergi suçlarının planlanarak kasten işlenmesi sebebiyle affedilmemesi gerektiğidir. Vergi suçları mükellefler tarafından detaylı bir şekilde planlanarak işlenmekte ve vergi suçlarından dolayı devlet hazinesi zarara uğratılmaktadır. Bu mükellefler sahip oldukları bilgi birikimlerini ve yeteneklerini kullanarak devletin ve dürüst mükelleflerin kendilerine olan güvenlerini kötüye kullanarak vergi suçu işlemektedirler. Mali suçların genellikle bilinçli olarak gerçekleştirildiği için affedilemeyeceği savunulmaktadır. Diğer taraftan vergi suçları, toplum içinde ekonomik hayatın temelini oluşturan güveni tehdit ve tahrip etmesi yönüyle de diğer bütün suçlardan daha tehlikeli ve zararlı sonuçlar doğurmaktadır. Gelişmiş ülkelerde vergi suçları oldukça ağır bir şekilde cezalandırılmakta ve vergi kaçakçılığı toplum nezdinde affedilemez bir suç niteliği taşımaktadır (Berksoy ve Kırçiçek, 2018:140; Edizdoğan ve Gümüş, 2013:109).

### **2.3.4. Vergi Affının Vergi İdaresinin ve Yargısının İş Yükünü Hafifletmemesi**

Af karşıtı görüşlere göre, vergi afları ile vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünü azaltma beklentisi gerçeği yansıtmamaktadır. Af ile kapatılan dosyalar, yerini tahsil edilemeyen veya vergi affı çerçevesinde tahsil edilmesi düşünülen dosyalara bırakacağından, vergi idaresinin iş yükünde bir azalma olmayacaktır (Berksoy ve Kırçiçek, 2018:140). Vergi affı ile idareden kaynaklı birtakım haksızlıkların giderilmesi ile bazı dosyalar kapanabilmektedir. Buna karşın, kapatılan dosyaların yerini, çıkartılan af kanunu çerçevesinde tahsil edilmeyen vergi alacağının tahsil edilmesini sağlamak amacıyla ortaya çıkan iş yükü almaktadır. Bu durum iş yükünü azaltmak yerine artırmaktadır.

Yargıdaki bazı dosyalar kapanabilir, fakat vergi yargı organlarının iş yükü daha da artacaktır. Haklı olduklarını düşünen vergi mükellefleri, af kanunu kapsamına girmeseler bile af kanunundan yararlanmak için gerektiğinde yargı yoluna gideceklerdir. Ayrıca kasıt unsuru olmadan ihmal sonucu suçlu durumuna düşen mükellefler çıkan af kanunlarından

yararlanmak istedikleri zaman, peşinen haksız duruma düşeceklerinden ya da af şartlarını kabul etmek durumunda kalacaklarından, af kanunlarından faydalanmamayı ve davalarını devam ettirmeyi tercih edeceklerdir. Bu durum vergi aflarının vergi yargısının iş yükünü hafifletmeyeceği görüşünü güçlendirmektedir (Şanver, 2018:46).

Özbirecikli ve Coşkun (2008) tarafından vergi aflarının yargının iş yüküne etkisi üzerine yapılan çalışmada 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun, Hatay Vergi Mahkemesi'nin iş yükü ve Hatay Vergi Daireleri'nin vergi tahsilatı sorunlarına ne ölçüde çözüm getirdiği tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada vergi affi kanununun Hatay Vergi Mahkemesi'nin iş yükünü önemli ölçüde azalttığı ve belirli ölçüde vergi tahsilatı yapıldığı, ancak kısa süre sonra yargının iş yükünün eski seviyesine geldiği tespit edilmiştir. (Özbirecikli ve Coşkun, 2008:45). Vergi aflarının idarenin yükünü azaltıp azaltmadığını belirlemek için 2016 yılında Sivas Defterdarlığı'nda görevli personeller üzerinde yürütülmüş olan başka bir çalışmada vergi aflarının personelin iş yükünü arttırdığı, bu nedenle kendilerine “yıpranma payı” adı altında ek ödeme yapılmasını istedikleri sonucuna ulaşılmıştır (Demir vd., 2016:275).

### **2.3.5. Vergi Geliri Artışı Sağlamaması**

Türkiye’de ve Dünyada yapılan birçok araştırmada vergi aflarının, vergi gelirlerini artırmadığı tespit edilmiştir. Yapılan çalışmalara ilişkin özet bilgiler aşağıda sunulmaktadır.

1985 yılında Colorado eyaletinde çıkarılan vergi affının uzun dönem etkisinin zaman serisi analiziyle test edildiği çalışmada vergi affının uzun dönemde vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Alm ve Beck, 1993:58).

Şanver (2018) tarafından Türkiye’de 1980 ile 2017 yılları arasında çıkartılan 17 adet vergi affının vergi gelirleri üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan çalışmada, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde belirgin bir gelir artışına neden olmadığı ve kalıcı şekilde vergi gelirlerini arttırmadığı tespit edilmiştir (Şanver, 2018:35).

Yapılan bir diğer çalışmada, 1994-2016 yılları arasında Türkiye’de çıkartılan vergi aflarının vergi gelirlerini arttırmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Akbelen vd., 2018: 267).

Kaya (2014), 1980-2013 yılları arasında çıkartılan vergi aflarını SVAR tekniği ile incelediği çalışmasında; genel seçimler, vergi afları ve kamu kesimi borçlanma gereği değişkenlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkilerini araştırmıştır. SVAR tekniği ile yapılan etki-tepki ve varyans ayrıştırması sonuçları Türkiye’de toplam vergi gelirlerini açıklayan en

önemli değişkenin %21,3'lük bir oranla genel seçimler olduğunu, %8,5'lik bir oran ile vergi aflarının ve %7,6'lık oran ile de kamu kesimi borçlanma gereğinin, toplam vergi gelirlerini etkileyen değişkenler olduğunu tespit etmiştir. Ancak bu değişkenlerin toplam vergi gelirleri üzerindeki etkileri seçimlere göre daha düşük düzeyde kalmıştır (Kaya, 2014:196).

Kara (2014), Türkiye'de 1980-2010 yılları arasında çıkartılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını tespit etmiştir (Kara, 2014:69).

Kargı (2011) tarafından yürütülen bir çalışmada 1923-2010 yılları arasında çıkartılan 30 af kanunu incelenmiştir. Çalışma sonunda vergi aflarının vergi gelirlerini artırma konusunda çok başarılı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Kargı, 2011:101).

Güler (2020), Türkiye'de 2010 yılından sonra çıkartılan vergi af kanunlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini, aylık tahsil/tahakkuk oranları temel alarak 6 ve 12 aylık dönemler için, olay analizi yardımıyla incelemiştir. 25.02.2011 tarihli 6111 sayılı, 10.09.2014 tarihli 6552 sayılı, 19.08.2016 tarihli 6736 sayılı, 27.05.2017 tarihli 7020 sayılı ve 18.05.2018 tarihli 7143 sayılı Kanun'ların 6 ve 12 aylık etkileri vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığını ortaya çıkarmıştır (Güler, 2020:270).

### **2.3.6. Kayıt Dışı ve Kaçakçılıkla Mücadelede Katkı Sağlamaması**

Literatürde vergi aflarının kayıt dışı ekonomi üzerinde olumlu etki oluşturmadığını ortaya koyan çalışmalar, vergi affı uygulamasına karşı çıkan görüşleri destekler niteliktedir.

Bülbül ve Karadeniz (2004), Türkiye'de 1960 sonrasında çıkartılan vergi ve sigorta prim aflarının kayıt dışı ekonomi üzerine etkisini inceledikleri çalışma sonunda vergi aflarının kayıt dışılığı arttırdığını belirtmişlerdir. Araştırmacılar gerek vergi gerekse sosyal sigorta prim afları ve geriye dönük hizmet borçlanması kanunlarının mükellefleri kayıt dışı çalışma yönünde teşvik ettiği sonucuna varmışlardır. Özellikle geriye dönük matrah artırımı yapılması halinde mükelleflere denetime girmeyecekleri yönünde garanti veren vergi affı kanunları kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye oranını arttırmıştır. Mükellefler yakın zamanda vergi affı çıkacağı düşüncesiyle kayıt dışı mal üretebilmekte ve bunu kayıtsız olarak satabilmektedirler. Vergi ve sigorta prim afları kayıt dışı ekonomiyi ve kayıt dışı istihdamı büyüten ve besleyen unsurlardandır. Sık çıkarılan aflar sadece kayıt dışı ekonomiyi büyütüp kamu maliyesi üzerine olumsuz etki yaratmakla kalmamakta, beraberinde kayıtlı

çalışan bireylerin de haksızlığa uğramalarına neden olmaktadır (Bülbül ve Karadeniz, 2004:882).

Kurumsallaşan vergi afları, mükelleflerin vergi uyumunu ve vergi adaletine olan inançlarını zedelemektedir (Özgüven, 2018:43). Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi afları, vergi politikasının olağan uygulamalarından biri haline gelmiştir. Özellikle çok sık yürürlüğe giren vergi affı kanunları mükellefler açısından herhangi bir şaşkınlık yaratmamaktadır. Vergi affının bu derece sık aralıklarla uygulanması, vergi borcunu ödeme hususunda isteksiz olan mükelleflerde “nasılsa yine af çıkar” düşüncesine sebep olmaktadır. Bu durum, Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olmasının nedenlerinden birisi olarak gösterilebilir (Keskin, 2020:193).

## BÖLÜM III

### 3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ AFFINA YÖNELİK GÖRÜŞ VE BEKLENTİLERİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

#### 3.1. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ

Vergi afları, belirli zamanlarda çıkartılan aflar ile güncelliğini hiç kaybetmeyen ve araştırmacılar tarafından ilgi gören bir konudur. Literatürde yer alan vergi afları ile ilgili araştırmalar daha çok vergi mükellefleri ile yapılmıştır. Vergi aflarının en önemli paydaşlarından birisi olan muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki görüş ve beklentileri yeteri kadar araştırılmamıştır.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde sık çıkartılan vergi afları muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü artırmaktadır. Araştırmanın temel problemi muhasebe meslek mensuplarının vergi affı hakkındaki görüş ve beklentilerini tespit etmektir. Vergi aflarının uygulayıcıları pozisyonunda olan muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki tespit ve görüşlerinin incelenmesinin bundan sonra çıkartılacak vergi aflarının etkinliğinin artırılması yönünde önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

#### 3.2. LİTERATÜR ÖZETİ

Ülkemizde çok sık bir şekilde af tartışmalarının gündeme gelmiş olması ve özellikle de vergi aflarının sürekli gündemde kalması dolayısıyla vergi aflarını incelemeye yönelik birçok araştırma yapılmış ve elde edilen bulgular ışığında çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Bu çalışmanın temel konusu olan muhasebe meslek mensupları tarafından vergi aflarının değerlendirilmesine yönelik olarak literatürde yapılmış iki makale ve bir yüksek lisans tez çalışması olduğu görülmüştür. Makalenin biri söz konusu yüksek lisans tezinden üretilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi affı ile ilgili görüşlerini belirlemeye yönelik yapılan bu çalışmalara ilişkin özet bilgilere aşağıda verilmiştir.

Tuğay (2019), muhasebe meslek mensuplarının bakış açısıyla vergi affı uygulamalarını değerlendirdiği çalışmasında, TR61 bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren ve TÜRMOB'a kayıtlı 240 muhasebe meslek mensubu ile anket yapmıştır. Anketlerin analizleri sonucunda mükellefe etki, ekonomik ve teşvik boyutu olmak üzere üç boyut tespit etmiştir. Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının genel olarak vergi aflarına olumlu baktıkları, ancak vergi affı uygulamasına çok sık müracaat edilmemesi gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir.



Eker (2017); Demir ve Eker (2017), Sivas ilinde bağımlı ve bağımsız olarak faaliyet gösteren Sivas SMMMO'ya kayıtlı 95 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin vergi aflarına ve vergi aflarının etkinliğine yönelik görüşlerini belirlemek amacıyla bir anket çalışması yapmışlardır. Anket, 4'ü demografik soruların ve 29'u vergi aflarına yönelik ifadelerin yer aldığı 33 maddeden oluşan 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının, vergi aflarına bakışlarının genel olarak olumlu olduğu; vergi aflarının, muhasebe uygulamalarında yasalara uygun davranışı artırarak kaliteli bilgi üretimine ve devletin vergi gelirlerini artırma ve kayıt dışı ekonomiyi azaltma çabalarına olumlu katkılar sağladığı bulgularına ulaşılmıştır.

Literatürde muhasebe meslek mensuplarının vergi afları ile ilgili görüşleri dışında vergi aflarına yönelik yapılmış birçok araştırma olduğu görülmüştür. Vergi aflarının, anayasa açısından değerlendirilmesi, vergi gelirleri üzerindeki etkileri, vergi uyumuna etkisi, vergi idaresi personellerinin vergi affi hakkındaki düşünceleri ve vergi aflarının çıkarılma sıklığı gibi birçok konuda akademik çalışmalar yapılmıştır. Vergi afları ile ilgili yapılan bu çalışmalara ait özet bilgiler aşağıda özetlenmiştir.

Keskin (2020), vergi affını anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirdiği çalışmasında çıkarılan vergi aflarının Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan bir çok ilkeye aykırı olduğunu bildirmiştir. Literatürde vergi aflarının hukuki boyutlarından çok ekonomik açıdan getirisi üzerinde durulan çalışmaların var olduğunu ortaya koymuştur.

Güler (2020), Türkiye'de 2010 yılı sonrasında çıkarılan afların vergi gelirleri üzerindeki etkisini olay analiziyle incelemiştir. Vergi aflarının 6 ve 12 aylık etkilerini dikkate alan araştırmacı 2010 sonrası çıkartılan afların vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olmadığı sonucuna varmıştır. Araştırmacı çalışmasında vergi aflarının başarılı olabilmesi için ekonomik kriz ve doğal afetlerden sonra başvurulması gerektiğini ve çok sık af çıkarılmaması gerektiğini bildirmiştir.

Özgüven (2018), vergi etiği açısından vergi aflarını incelediği çalışma sonucunda Cumhuriyet tarihinde vergi aflarından, bağımlılık yaratan zararlı bir madde gibi kolay kolay vazgeçilemediğini ifade etmiştir. Siyasi iktidarların vergi affi gibi popülist kararlar almalarından ve uyguladıkları ekonomi politikalarının sonucunda alınan hatalı kararları af ile telafi etme alışkanlıklarından vazgeçmedikçe vergi kurumunun daha uzun yıllar tartışılacağını bildirmiştir.

Atçeken vd., (2018), Kocaeli Ticaret Odası'na bağlı mükellefler üzerinde yaptıkları bir anket çalışması ile vergi aflarının vergi uyumuna etkisini araştırmışlardır. Araştırmanın sonucunda, vergi affına yönelik tutumu belirleyen boyutlar ile vergi uyumu arasında çift yönlü ve pozitif ilişkilerin olduğunu tespit etmişlerdir. Vergi affına yönelik tutumu belirleyen boyutlardan ikisi olan; vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık boyutu ile vergi affına yönelik sınırlamalar boyutunun, vergi uyumunu etkilemediği, bir diğer boyut olan vergi affının faydalarına yönelik tutumun ise, vergi uyumu üzerinde pozitif etkisinin olduğunu belirtmişlerdir. Diğer bir ifade ile vergi affının faydalarına ilişkin olumlu tutum ile mükelleflerin vergi uyum düzeylerini de artırdığını tespit etmişlerdir.

Berksoy ve Kırççek (2018), 2002 yılı sonrasında Türkiye'deki vergi affı uygulamalarını özetlemiş ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda; vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde kalıcı bir etkisinin olmadığını ve vergi gelirlerini arttırmak için; afların sık sık tekrarlanmaması gerektiğini belirtmişlerdir. Vergilerin mali güce göre alınması, denetim sıklığının artırılması, cezaların daha caydırıcı nitelikte olması, kanunların sık sık değiştirilmemesi, vergi oranlarının yüksek tutulmaması, ödenen vergi ile alınan hizmetin doğru orantılı olması, kayıt dışı sektörlerin denetiminin daha etkin olması, vergisel düzenlemeler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Şanver (2018), 1980 sonrası Türkiye'de çıkan vergi aflarını ve kamu gelirlerini incelediği çalışması sonucunda, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde belirgin bir gelir artışına neden olmadığını ve kalıcı şekilde vergi gelirlerini artırmadığını belirlemiştir. Vergi aflarının bu şekilde kalıcı bir gelir artışı etkisi olmamasından ve mükellefler arasında af beklentisinin kaybolmamasından dolayı bu yönüme sıkça başvurulduğunu bildirmiştir.

Demir vd., (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 personelleri kapsamaktadır. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%57-%78 arası) vergi aflarının vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği, vergi aflarına karşı oldukları, vergi aflarının çıkarılmasının veya periyodik olarak uygulanmasının doğru olmadığı, vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için teşvik edici kararlar alınması gerektiği, af kanunlarının doğrudan uygulayıcısı olan vergi dairesi

çalışanlarının bu dönemlerde iş yüklerinin çok arttığı gibi görüşler belirterek çalışma sonunda vergi dairesi personellerinin vergi affı uygulamalarını çoğunlukla olumsuz olarak gördükleri bulgusuna ulaşılmıştır.

Yurdadoğ ve Karadağ (2017), Türkiye’de yapılan ampirik çalışmalar ışığında vergi aflarını değerlendirdikleri çalışma sonucunda, her iki ya da üç yıla bir kabul edilen, “affin affı” şeklinde uygulamalara tanık olduğumuz sistemde vergi aflarından başarı beklenmesinin iyimserlik olacağını ifade etmişlerdir.

Yılmaz (2017), çalışmasında vergi affının, anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğunu değerlendirmiştir. Araştırmacı çalışmasının sonunda, vergi aflarının vergi adaletinin sağlanmasına yönelik birer araç olmadığını, çünkü yapılan değerlendirmelerde vergi affının vergi hukukunun anayasal ilkeleri olan adalet ve eşitlik gibi kavramlara götürmediğini, bu durumda sadece olgusal meşruiyete dayalı kamu, hukuksal meşruiyeti sağlamayacağını ifade etmiştir.

Şenyüz (2014), hukuk devleti perspektifinden adil vergileme ve vergi afları konulu çalışmasının sonunda, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerde ilişkinin zayıf tarafı konumunda yer alan mükelleflerin durumundaki iyileşmelerin günümüzde mükellef hakları kavramıyla ifade edilir bir hale geldiğini bildirmiştir. Devlet tarafından ekonomik ve sosyal şartları oluşmadan gelişigüzel yapılan vergi aflarının, mükellefler arasında yatay vergi adaletini ve rekabet eşitliğini bozan en önemli unsurlardan birini oluşturduğunu, oysa hukuk devleti bakımından gözetilmesi gereken en önemli normun, devletin vergi adaletini zedeleyecek düzenlemelerden özellikle kaçınması gerektiği düşüncesini belirtmiştir.

Ayranğöl ve Tekdere (2013), çalışmalarında vergi aflarının nedenleri, amaçları ve etkilerini incelemişlerdir. Sonuç olarak mali afların artı ve eksilerinin ülkenin mevcut şartları dikkate alınarak iyi analiz edilmesi gerektiğini, mükelleflere vergi bilinci aşılansak vergi aflarının rutin bir uygulama olmadığını belirtilmesi ve vergi aflarının politik bir araç olmaktan çıkartılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Ayrıca vergilemede otokontrolü sağlayıcı mekanizmalar geliştirilerek vergi aflarına gerek kalmadan vergi kaçakçılığının önüne geçilebileceğini bildirmişlerdir.

Edizdoğan ve Gümüş (2013), vergi aflarını ve Türkiye’de vergi aflarını değerlendirdikleri ampirik çalışma sonunda, vergi affı içerikli düzenlemelerin vergi ödevlerini yasal süreleri içinde yerine getiren mükellefler üzerinde yaratmış olduğu

olumsuzlukların tekrar edilmesini önlemek, iyi niyetli mükelleflerin diğer mükellefler gibi davranma eğilimlerinin bertaraf edilmesini sağlamak ve vergi affı beklentisi içinde olabilecek mükelleflerin de bu beklentilerine son vermek ve vergi ödevlerini zamanında yerine getirmelerini sağlayabilmek için T.C. Anayasası'nın 169. maddesinde yer verildiği üzere "... münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz..." hükmüne benzer bir düzenlemenin "vergi ve vergiye ilişkin cezalar nedeniyle genel ve/veya özel af çıkarılamaz" şeklinde yeni Anayasa çalışmaları kapsamında yer alması yönünde bir yaklaşım ortaya koymuşlardır.

Yelman (2013), çalışmasında Türkiye'de vergi af uygulamalarını incelemiştir. Araştırmacı, af kavramının ülkemizde çok fazla uygulanması nedeni ile affın kavram olmaktan çıktığını, bir kurum haline geldiğini bildirmiştir. Af kurumuna bir çözüm olmak umuduyla başvurulduğunu ve her başvurulduğu dönemlerde tartışmalara neden olduğunu ifade etmiştir. En son çıkarılan 6111 sayılı Af Kanunu'nun, aslında diğer af kanunlarından çok fazla farkı olmadığını, bu kanunun çıkarılmasında daha çok ekonomik ve mali nedenlerin etkili olduğunu tespit etmiştir.

Martin (2013), Türkiye'de 2000 yılından sonra uygulanan vergi aflarının vergi tahsilatı ve vergi uyumu üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışma sonunda, vergi aflarının hükümetler tarafından uygulanan yaygın bir mali araç olduğunu bildirmiştir. Ekonomik krizlerin ardından ortaya çıkan, ödeme güçlüklerine karşı yapılacak kapsamlı bir vergi reformu ile birlikte, vergi aflarının, vergisel uyumu artırıcı olduğu noktasında görüş birliği olduğunu ancak vergi aflarının siyasi propaganda aracı olarak kullanılması, vergi afları sonrası kapsamlı vergi reformlarının gerçekleştirilmemesi, afların kısa vadeli gelir kaynağı olarak görülmesi ve sıkça başvuru bir araç olması nedenleriyle vergi uyumunu olumsuz etkilemekte olduğunu belirtmiştir.

Karatay ve Karatay (2011), Türkiye'de en son 25.02.2011 tarih ve 1. Mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren af kanununa kadar uygulanan afları irdelemiş ve Bayburt ili özelinde 6111 sayılı Kanun çerçevesinde vergi affının sonuçlarını değerlendirmişlerdir. Çalışma sonunda Türkiye'de çeşitli tarihlerde uygulanan vergi aflarının sayısının oldukça fazla olduğu, vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin önemli olmasına rağmen aflar ile bu ilkelerin zedelendiği ifade edilmiştir. Dürüst mükelleflerin vergi barışı gibi uygulamalarla küstürüldüğü ya da cezalandırıldığı, dürüst olmayan mükelleflerin ise ödüllendirildiği ve vergi affı beklentilerinin oluşturulduğu tespit edilmiştir.

Öz ve Buyrukoğlu (2011), vergi alacağını ortadan kaldıran durumlardan olan vergi aflarını, vergi aflarının özelliklerini ve uygulanma nedenlerini incelemişlerdir. Ayrıca Cumhuriyet tarihinde uygulanan vergi afları ile bu afların vergileme ilkeleri arasındaki ilişkilere dikkat çekmişlerdir. Sonuç olarak birçok kez yasalaşan vergi aflarının zemin etütleri yapıldıktan sonra belirli ve bilinçli amaçlar doğrultusunda çıkarılmasında fayda olduğunu bildirmişlerdir. Özellikle kısa vadeli beklentiler yerine uzun vadeli ve dürüst mükellefleri de koruyucu düzenlemelere yer verilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Kargı ve Yüksel (2010), vergi aflarının nedenlerini, Türkiye uygulamasını, vergi afları konusundaki tartışmaları ve söz konusu aflardan vergide adalet ilkesinin ve mükelleflerin nasıl etkileneceğini incelemişlerdir. Çalışma sonunda, genel olarak afların, vergi adaletini bozduğunu ve mükellef davranışlarını olumsuz yönde etkilediğini belirtmişlerdir.

Taşkın (2010), yapmış olduğu teorik çalışmada vergi aflarının hukuki niteliğini, mali af ve vergi affının mali af içindeki yerini ve önemini, vergi aflarının hukuktaki önemi ile anayasaya uygunluğunu ve vergi aflarının gerekçelerini incelemiştir. Vergi affı ile ilgili yapılacak düzenlemelerde dönemin koşulları dikkate alınarak gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Düzenlemelerin kamu yararı düşünülerek yapılması, bütün toplumsal tepkilerin dikkate alınması ve bütün toplumu kapsayan düzenlemelerin yapılması gerektiğini ileri sürmüştür.

Şeren ve Dedebeğ (2013), çalışmalarında Anayasa'nın temel hak ve ödevler bölümünde yer alan vergi yükümlüğü ile bu yükten kurtulma çabasının vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açtığını ileri sürmüşlerdir. Araştırmacılar, genel olarak afların; kısa vadede vergi gelirlerini artırarak devlete gelir sağlaması, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletmesi gibi faydalarının yanında, uzun vadede mükelleflerin vergisel uyumunu azaltması, vergi adaletini bozması ve mükellef davranışlarını olumsuz etkilemesi, mükellefin af çıkması beklentisiyle hareket etmeleri, dürüst mükelleflerin cezalandırılması gibi zararlı sonuçlarının da olduğunu belirtmişlerdir.

Tekin vd., (2013), çalışmada 2003-2011 döneminde beyana dayalı gelir vergisi özelinde çıkarılan vergi affı uygulamalarının vergi uyumuna olan etkisini iller bazında incelemişlerdir. İnceleme neticesinde ele alınan iki af dönemi içerisinde vergi uyumunun azaldığı ve af beklentisinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Doğan ve Besen (2008), yaptıkları çalışmada vergi aflarının çıkarılma nedenlerini ve mükellefler üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Çalışma sonunda, çıkarılabilecek vergi aflarının, vergi önünde eşitliği sağlayan, dürüst mükellefleri cezalandırmayan adaletli uygulamalar olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Özbirecikli ve Coşkun (2008), 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun (VBK), Hatay Vergi Mahkemesi'nin iş yüküne ve Hatay Vergi Daireleri'nin vergi tahsilatı sorunlarına ne ölçüde çözüm getirdiğini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonunda vergi barışının, Türk vergi yargısı için geçici de olsa yarar sağladığını tespit etmişlerdir. 4811 sayılı VBK'nin gerek Hatay'daki gerekse Türkiye genelindeki diğer vergi mahkemelerinin ve bölge idare mahkemelerinin iş yükünü oldukça azalttığı sonucuna ulaşmışlardır. Ancak vergi yargısının işleyişindeki bu rahatlamanın çok uzun soluklu olmadığını belirtmişlerdir. Vergi ile ilgili cezaların yolsuzluk, vergi kaçırma ve vergi borcunu ödememe gibi durumlarda, gelişmiş ekonomilerde olduğu gibi, ağır bir şekilde gündeme gelmesi gerektiğini ifade eden araştırmacılar, ancak cezanın veya suiistimalin affedilmesinin, yeni aflar için beklenti doğurmaktan başka işe yaramayacağını ifade etmişlerdir.

Çetin (2007), Manisa merkez ilçede yapmış olduğu anket çalışmasında, vergi aflarının mükellefler arasında eşitsizlik yarattığını, mükellef tutum ve davranışlarında olumsuz etkiye neden olduğunu, mükelleflerin vergi adaleti konusundaki düşüncelerini olumsuz etkilediğini bu nedenle de vergi affının sık çıkarılmasına yönelik bir sonuç olduğunu tespit etmiştir.

Savaşan (2006), çalışmasında vergi aflarının teorisini ve Türkiye uygulamalarını incelemiştir. Vergi Barışı Kanunu'ndan iki milyona yakın vergi mükellefinin faydalanmış olmasını bir yandan affın başarısı olarak diğer yandan afların Türkiye'de kaçınılmaz olduğunun bir göstergesi olarak değerlendirmiştir. Afların vergi reformunun bir parçası olarak kullanılmasını ve rutine dönüşmemesini bir diğer önemli nokta olarak belirtmiştir.

### **3.3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ**

Araştırmanın temel amacı Hatay merkez ve Kırşehir merkezde çalışmakta olan muhasebe meslek mensuplarının vergi affı uygulamaları hakkındaki görüş ve beklentilerini ortaya çıkarmaktır. Bu temel amaç doğrultusunda her iki ilde çalışan muhasebe meslek mensuplarının tutum ve düşünceleri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Literatürde muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki düşüncelerinin incelendiği iki makale ve bir tez çalışmasına rastlanmıştır. Bu çalışmanın bundan sonraki süreçte yapılacak daha geniş evren ve örnekleme sahip çalışmalara yol göstereceği ve literatüre önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi afları ile ilgili düşünceleri üzerinde cinsiyet, yaş, mesleki tecrübe, eğitim düzeyi gibi demografik özelliklerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının vergi affı çıkartılmasının ülke ekonomisine veya mükelleflerine olumlu veya olumsuz katkı sağlaması hakkındaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu tespitler neticesinde karar alıcılara vergi affı çıkartılması konusunda muhasebe meslek mensuplarının görüşleri iletilmiş olacaktır. Bu çalışmanın sonuçlarının vergi affı çıkartılmasının olumlu ve olumsuz yansımaları hakkında karar vericiler için bilgi kaynağı olacağı düşünülmektedir.

### **3.4. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ**

Çalışmanın evrenini TÜRMOB'a kayıtlı ve bağımsız olarak aktif çalışan Hatay merkezde 299, Kırşehir merkezde 91 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır (HSMMMO, 2020; TÜRMOB, 2020). Örneklem büyüklüğü ile ilgili Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004) tarafından hazırlanmış olan tabloda örnekleme hatası 0.05 alındığında, Hatay merkezde 299 kişilik ana kütle için 130 kişi, Kırşehir merkezde 91 kişilik ana kütle için 70 kişilik örneklem büyüklüğü hesaplanmıştır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004:50). Gönüllü örnekleme yöntemi kullanılarak, çalışmaya katılmaya gönüllü Hatay merkezde 131 ve Kırşehir merkezde 70 muhasebe meslek mensubu ile çalışma yürütülmüştür.

### **3.5. ARAŞTIRMANIN VERİ TOPLAMA ARACI**

Çalışmada veri toplama aracı olarak Tuğay (2019)'ın geliştirmiş olduğu toplam 39 sorudan oluşan bir anket gerekli yasal izinler alınarak kullanılmıştır. Tuğay (2019) tarafından geliştirilmiş olan ölçek iki bölümden oluşmaktadır. Ölçeğin birinci bölümünde demografik sorular, ikinci bölümünde muhasebe meslek mensuplarının vergi affına yönelik düşüncelerini tespit etmek amacıyla 5'li likert ölçek (1-Kesinlikle katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Fikrim yok, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum) formatında hazırlanmış 34 adet madde bulunmaktadır. KMO değeri (0.769>0.5) ve Bartlett küresellik test sonuçları ( $X^2 = 1.635, p = 0.000$ ) kullanılan veri setinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Açıklayıcı faktör analizi (AFA) sonucunda 34 madde üç faktör altında toplanmıştır. Birinci faktör (F1) altında toplanan maddelere (M12, M13, M14, M16, M17, M18) vergi aflarının mükelleflere etkisine ilişkin ifadelerden oluşması sebebiyle **etki boyutu** ismi verilmiştir. İkinci faktör (F2) altında toplanan maddelere (M20, M21, M22, M23) vergi affının ekonomiye etkisine ilişkin ifadelerden oluştuğundan **ekonomik boyut** ismi verilmiştir. Üçüncü faktör (F3) altında toplanan maddelere ise (M24, M25, M26, M28) vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için teşvik önerilerine ilişkin ifadelerden oluşması nedeniyle **teşvik boyutu** ismi verilmiştir. Cronbach  $\alpha$  katsayısı 0.83 olarak hesaplanmıştır ve dolayısıyla ölçeğin genel güvenilirliğinin de yüksek olduğu bildirilmiştir (Tuğay, 2019). Ölçek çalışmanın sonunda Ek-1 olarak sunulmuştur.

### **3.6. ARAŞTIRMANIN KISITLARI**

Çalışmanın en temel sınırlılığı: tüm dünyayı etkisi altına alan COVID-19 salgını nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının çalışmaya katılımları konusunda göstermiş oldukları isteksizlik ve ilgisizliktir. COVID-19 salgını nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının esnek mesai ile çalışması katılımcılara ulaşımda zorluk teşkil etmiştir.

### **3.7. VERİLERİN ANALİZİ**

Anket uygulaması yüz yüze araştırmacı tarafından yapılmıştır. Araştırmacı Hatay ve Kırşehir’de mesleği icra eden muhasebe meslek mensuplarına anket yapabilmek için internet ortamında üyelerin iletişim bilgilerine ulaşarak, telefon ile randevu almak suretiyle muhasebe meslek mensuplarının ofislerine giderek anketi yapmıştır. Salgın dolayısıyla temastan kaçınan muhasebe meslek gruplarına yönelik olarak da anketi online formatta hazırlayarak linkini muhasebe meslek mensuplarının elektronik posta veya cep telefonlarına göndermek suretiyle uzaktan anketin doldurulması da sağlanmıştır.

Çalışmada Normallik varsayımının testi için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri kullanılmıştır. Bu testlerin yanında bir anket çalışması olduğu için Kurtosis ve Skewness katsayıları da incelenmiştir. Varyansların homojenliği varsayımı Levene testi ile test edilmiştir. Grup karşılaştırmaları independent t test ve ANOVA testleri kullanılarak yapılmıştır. ANOVA sonucunda aralarında anlamlı farklılık bulunan grupların karşılaştırılması DUNCAN çoklu karşılaştırma testi kullanılarak yapılmıştır. Ölçeğin güvenilirlik analizi Cronbach’s Alpha katsayısı hesaplanarak gerçekleştirilmiştir. Ölçek



maddelerine verilen cevapların frekansları n (%) şeklinde özetlenmiştir. Maddelere ait açıklayıcı istatistikler aritmetik ortalama  $\bar{x}$  standart sapma şeklinde verilmiştir.

Çalışmada kullanılan tüm istatistik analizler Statistical Package for Social Sciences version 21.0 software for Windows (IBM SPSS Statistics for Windows, Version 21.0. Armonk, NY: IBM Corp., USA) kullanılarak yapılmıştır.

### 3.8. BULGULAR

Çalışmaya toplam 201 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Bunların 70'i Kırşehir, 131'i Hatay SMMMO'ya kayıtlı muhasebe meslek mensubudur. Katılımcıların yaş ortalaması  $42.32 \pm 9.38$  yıldır.

#### 3.8.1. Demografik Özelliklere Ait Açıklayıcı İstatistikler

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına uygulanan demografik sorulardan alınan cevaplar ile unvan, cinsiyet, tecrübe ve eğitim durumları belirlenmiş, Tablo 3.1.' de sayı ve yüzde olarak verilmiştir.

*Tablo 3.1. Demografik Özelliklere Ait Açıklayıcı İstatistikler*

|                      | Kırşehir, n(%) | Hatay, n(%) | Toplam, n(%) |
|----------------------|----------------|-------------|--------------|
| <b>Unvanlar</b>      |                |             |              |
| SM                   | 11(39.0)       | 17(61.0)    | 28(14.0)     |
| SMMM                 | 59(34.0)       | 114(66.0)   | 173(86.0)    |
| <b>Cinsiyet</b>      |                |             |              |
| Bayan                | 2(9.0)         | 22(91.0)    | 24(11.94)    |
| Erkek                | 68(38.0)       | 109(62.0)   | 177(88.06)   |
| <b>Tecrübe, Yıl</b>  |                |             |              |
| 1-5                  | 18(25.7)       | 4(3.1)      | 22(10.9)     |
| 6-10                 | 3(4.3)         | 25(19.1)    | 28(13.9)     |
| 11-15                | 8(11.4)        | 44(33.6)    | 52(25.9)     |
| 16-20                | 4(5.7)         | 17(13.0)    | 21(10.4)     |
| 21+                  | 37(52.9)       | 41(31.3)    | 78(38.8)     |
| <b>Eğitim Durumu</b> |                |             |              |
| Lise                 | 7(10.0)        | 6(4.6)      | 13(6.5)      |
| Ön lisans            | 7(10.0)        | 8(6.1)      | 15(7.5)      |
| Lisans               | 54(77.1)       | 104(79.3)   | 158(78.6)    |
| Lisansüstü           | 2(2.9)         | 13(10.0)    | 15(11.4)     |

Tablo 3.1.'e göre Kırşehir merkezde hizmet veren 11 SM ve 59 SMMM ve Hatay merkezde hizmet veren 17 SM ve 114 SMMM çalışmaya dâhil olmuştur. Çalışmaya katılan 201 muhasebe meslek mensubunun 28'inin SM ve 173'ünün SMMM olduğu görülmektedir.

Kırşehir'de 2 bayan ile 68 erkek, Hatay da ise 22 bayan ile 109 erkek muhasebe meslek mensubu çalışmaya katılmıştır. Toplamda 24 bayan ve 177 erkek muhasebe meslek mensubu çalışmaya dahil olmuştur. Çalışmaya katılan kişilerin cinsiyet oranlarına bakıldığında bayanların sayısının erkeklerden daha az olduğu görülmektedir.

Kırşehir'de çalışan muhasebe meslek mensuplarının %25.7'sinin 1-5 yıl, %4.3'ünün 6-10 yıl, %11.4'ünün 11-15 yıl, %5.7'sinin 16-20 yıl ve %52.9'unun 21 yıl ve üzeri hizmet süresi vardır. Hatay'da çalışan muhasebe meslek mensuplarının %3.1'inin 1-5 yıl, %19.1'inin 6-10 yıl, %33.6'sının 11-15 yıl, %13'ünün 16-20 yıl ve %31.3'ünün 21 yıl ve üzeri hizmet süresi vardır. Bu bulgular sonucunda araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından en fazla (%38.8) 21 yıl ve daha fazla tecrübeye sahip olduğu görülmektedir.

Kırşehir'deki %10 muhasebe meslek mensubu lise, %10 ön lisans, %77.1 lisans ve %2.9 lisansüstü mezunu, Hatay'da %4.6 muhasebe meslek mezunu lise, %6.1 ön lisans, %79.3 lisans ve %10 lisansüstü mezunudur. Eğitim durumuna bakıldığında en fazla (78,6) lisans mezunu muhasebe meslek mensubunun araştırmaya katılmış olduğu görülmektedir.

### **3.8.2. Güvenirlilik Analizi**

Çalışmada kullanılan 34 maddelik 5'li likert tipi ölçeğin tamamı için hesaplanan Cronbach's alfa katsayısı 0.840 bulunmuştur. Güvenilir bir ölçek için  $\alpha$  katsayısının 0.60'dan büyük olması önerilmektedir (Alpar, 2011:815). Alpar (2011), güvenilirlik katsayısına ilişkin ölçüt değerleri aşağıdaki gibi ifade etmiştir.

0.00-0.39 ise geliştirilen test güvenilir değildir.

0.40-0.59 ise geliştirilen testin güvenilirliği düşüktür.

0.60-0.79 ise geliştirilen test oldukça güvenilirdir.

0.80-1.00 ise geliştirilen test /ölçek yüksek güvenirliliğe sahiptir.

Alpar (2011)'ın vermiş olduğu aralıklar dikkate alındığında çalışmada kullanılan ölçeğe ait alfa katsayısı, çalışmanın sonuçlarının yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Alpar, 2011:815).

### 3.8.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affı İle İlgili Görüşlerine İlişkin Veri Analizi ve Bulgular (Kırşehir)

Kırşehir merkezde hizmet vermekte olan muhasebe meslek mensuplarının vergi affı ile ilgili ölçekte yer alan 34 maddeye vermiş oldukları cevapların frekansları Tablo 3.2’de verilmiştir.

*Tablo 3.2. Kırşehir Merkezde Hizmet Veren Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affı İle İlgili Vermiş Oldukları Cevapların Frekansları, n (%)*

| No | Maddeler  | Kesimlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesimlikle Katılıyorum |
|----|---|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|
| 1  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır  | 21(30.0)                | 1(1.4)       | 1(1.4)     | 10(14.3)    | 37(52.9)               |
| 2  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır.                      | 12(17.1)                | 1(1.4)       | 11(15.7)   | 14(20.0)    | 32(45.7)               |
| 3  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi ödeme kolaylığı (vergilerini faizsiz taksitlendirme hakkı gibi) sağlanmalıdır.                            | 20(28.6)                | 0(0.0)       | 0(0.0)     | 29(41.4)    | 21(30.0)               |
| 4  | Meslek mensuplarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden vergi affı ile ilgili iş ve işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır. | 12(17.1)                | 17(24.3)     | 7(10.0)    | 7(10.0)     | 27(38.6)               |
| 5  | Vergi affı, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.   | 23(32.9)                | 5(7.1)       | 4(5.7)     | 26(37.1)    | 12(17.1)               |
| 6  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi iadelerinde kolaylıklar sağlanmalıdır. (YMM raporu aranmaksızın hızlı bir şekilde iade gibi)              | 13(18.6)                | 7(10.0)      | 8(11.4)    | 13(18.6)    | 29(41.4)               |
| 7  | Mükelleflerin çoğuna, vergi affı ile ilgili bilgi muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir.  | 17(24.3)                | 8(11.4)      | 5(7.1)     | 20(28.6)    | 20(28.6)               |
| 8  | Vergi affı vergi tahsilatını artırmaktadır.   | 16(22.9)                | 12(17.1)     | 17(24.3)   | 8(11.4)     | 17(24.3)               |
| 9  | Vergi affı, ekonomik kriz dönemleri haricinde uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.  | 13(18.6)                | 7(10.0)      | 4(20.0)    | 20(28.6)    | 26(37.1)               |
| 10 | Vergi affı uygulaması devletin gelir elde etmesi açısından faydalıdır.  | 13(18.6)                | 15(21.4)     | 7(10.0)    | 17(24.3)    | 18(25.7)               |
| 11 | Yeniden yapılandırmadaki taksit sayısı (6 taksit, 18 taksit vb.) yeterlidir.  | 17(24.3)                | 13(18.6)     | 6(8.6)     | 16(22.9)    | 18(25.7)               |
| 12 | Vergi affı uygulamasının sıklığı, mükellefte yeni af veya yapılandırma beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.               | 15(21.4)                | 2(2.9)       | 11(15.7)   | 17(24.3)    | 25(35.7)               |

|    |  |           |          |          |          |          |
|----|--|-----------|----------|----------|----------|----------|
| 13 | Vergi affı, mükellefleri, vergi affı veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflatmaktadır. | 19(27.1)  | 8(11.4)  | 4(5.7)   | 14(20.0) | 25(35.7) |
| 14 | Vergi affında politik nedenler ön plandadır.   | 21(30.0)  | 9(12.9)  | 7(10.0)  | 11(15.7) | 22(31.4) |
| 15 | Vergi affı, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "dürüst mükelleflerin" cezalandırıldığı algısını oluşturmaktadır.   | 20(28.6)  | 7(10.0)  | 9(12.9)  | 9(12.9)  | 25(35.7) |
| 16 | Vergi affı, mükelleflere temiz bir sayfa açabilme imkânı vermektedir.  | 12(17.1)  | 5(7.1)   | 16(22.9) | 18(25.7) | 19(27.1) |
| 17 | Vergi affı vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.   | 12(17.1)  | 5(7.1)   | 11(15.7) | 27(38.6) | 15(21.4) |
| 18 | Vergi affı yerinde bir uygulamadır.  | 4(5.7)    | 18(25.7) | 12(17.1) | 19(27.1) | 17(24.3) |
| 19 | Vergi affı, özel sektörün kamuya olan borcunu azalttığı için ekonominin canlanmasına önemli bir katkı sağlamaktadır.   | 9(12.9)   | 12(17.1) | 12(17.1) | 29(41.4) | 8(11.4)  |
| 20 | Vergi affı, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde ödememe ve bunu alışkanlık haline getirmesini teşvik etmektedir.  | 8(11.4)   | 19(27.1) | 4(5.7)   | 18(25.7) | 21(30.0) |
| 21 | İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi affı doğru bulmayan meslektaşlarımız vardır.  | 17(24.3)  | 12(17.1) | 7(10.0)  | 21(30.0) | 13(18.6) |
| 22 | Mükelleflerin çoğu vergisini düzenli olarak ödememektedir.   | 4(5.7)    | 19(27.1) | 4(5.7)   | 23(32.9) | 20(28.6) |
| 23 | Vergi borçlarının affı ile birçok işletme sahibi ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde etmiştir.  | 8(11.4)   | 5(7.1)   | 15(21.4) | 24(34.3) | 18(25.7) |
| 24 | Vergi affı, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.   | 4(5.7)    | 13(18.6) | 15(21.4) | 19(27.1) | 19(27.1) |
| 25 | Vergi affı vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.   | 13(18.69) | 7(10.0)  | 18(25.7) | 9(12.9)  | 23(32.9) |
| 26 | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için yeşil pasaport verilmelidir.   | 12(17.1)  | 12(17.1) | 7(10.0)  | 19(27.1) | 20(28.6) |
| 27 | İş yükümü arttırsa da toplumsal menfaat açısından vergi affını doğru buluyorum.  | 5(7.1)    | 0(0.0)   | 18(25.7) | 30(42.9) | 17(24.3) |
| 28 | Vergi affı, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamaktadır.   | 4(5.7)    | 7(10.0)  | 12(17.1) | 34(48.6) | 13(18.6) |
| 29 | Bir mükellef vergi affından bir defaya mahsus faydalanmalıdır.   | 19(27.1)  | 15(21.4) | 13(18.6) | 7(10.0)  | 16(22.9) |
| 30 | Mükellefler ödeme güçlerine göre vergilendirilmektedir.  | 7(10.0)   | 5(7.1)   | 14(20.0) | 7(10.09) | 37(52.9) |
| 31 | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir. Bu yüzden Vergi affı gereklidir" görüşü hâkimdir.                 | 9(12.9)   | 4(5.7)   | 23(32.9) | 8(11.4)  | 26(37.1) |
| 32 | Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir.  | 5(7.1)    | 12(17.1) | 11(15.7) | 12(17.1) | 30(42.9) |

|    |   |          |          |          |          |          |
|----|---|----------|----------|----------|----------|----------|
| 33 | Vergi affi uygulaması gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir. | 8(11.4)  | 21(30.0) | 15(21.4) | 12(17.1) | 14(20.0) |
| 34 | Vergi affi, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.        | 21(30.0) | 25(35.7) | 8(11.4)  | 8(11.4)  | 8(11.4)  |

Tablo 3.2'ye göre Kırşehir'de hizmet veren 70 muhasebe meslek mensubunun %52.9'u vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanması gerektiği düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. "Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır" düşüncesine de Kırşehir'de görev yapan muhasebe meslek mensuplarının %45.7'si kesinlikle katılıyorum, %20.0'ı katılıyorum demiştir. Bu düşünceye kesinlikle katılmadığını belirtenlerin oranı ise %17.1 olarak bulunmuştur.

"Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergilerini faizsiz taksitlendirme hakkı gibi vergi ödeme kolaylığı sağlanmalıdır" düşüncesine %41.4 muhasebe meslek mensubu katılıyorum, %30.0 muhasebe meslek mensubu kesinlikle katılıyorum demiştir.

"Muhasebe meslek mensuplarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden vergi affi ile ilgili iş ve işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır" görüşüne %38.6 muhasebe meslek mensubu kesinlikle katılıyorum, %17.1 muhasebe meslek mensubu kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi afları ile ilgili görüşlerini tespit etmek için sorulan "Vergi affı, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır" düşüncesine kesinlikle katılmadıklarını bildirenlerin oranı %32.9'dur. Bu düşünceye katılanların oranı %37.1, kesinlikle katılıyorum cevabını verenlerin oranı ise %17.1'dir. Çalışmaya Kırşehir'den katılan muhasebe meslek mensuplarının %41.4'ü "Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi iadelerinde kolaylıklar sağlanmalıdır" düşüncesine kesinlikle katılıyorum demiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi affi ile ilgili bilginin kendileri tarafından mükelleflere verildiğini bildirenlerin oranı %57.2 olarak tespit edilmiştir. "Vergi affi vergi tahsilatını artırmaktadır" düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %24.3, kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %22.9'dur.

"Vergi affi, ekonomik kriz dönemleri haricinde uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır" fikrine kesinlikle katılıyorum cevabını verenlerin oranı

%37.1, katılıyorum cevabını verenlerin oranı %28.6, kesinlikle katılmıyorum cevabını verenlerin oranı ise %18.6'dır.

Devletin gelir elde etmesi açısından vergi affı uygulamasını faydalı bulanların oranı %25.7 kesinlikle katılıyorum ve %24.3 katılıyorum şeklindedir. Muhasebe meslek mensuplarının %25.7'si yeniden yapılandırmadaki taksit sayısının 6 veya 18 olmasının yeterli olduğunu bildirmiştir.

“Vergi affı uygulamasının sıklığı, mükellefte yeni af veya yapılandırma beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %35.7, kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı ise %21.4 olarak tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının %35.7'si vergi aflarının, mükelleflerin, vergi affı veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak, düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflattığı düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir.

“Vergi affında politik nedenler ön plandadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %31.4, kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %30'dur. Meslek mensuplarının %35.7'si vergi affının, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde “dürüst mükelleflerin” cezalandırıldığı algısını oluşturduğu düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını vermişken, %28.6'sı kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Vergi aflarının mükelleflere yeni temiz bir sayfa açma imkanı verdiği düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %27.1, katılıyorum diyenlerin oranı %25.7'dir. %17.1 muhasebe meslek mensubu da bu görüşe kesinlikle katılmadığını bildirmiştir.

“Vergi affı vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azaltmaktadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyerek destek verenlerin oranı %21.4, katılıyorum diyerek destek verenlerin oranı %38.6'dır.

Kırşehir'de faaliyet gösteren ve çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %24.3'ü “vergi affı yerinde bir uygulamadır” fikrine kesinlikle katılıyorum, %27.1'i katılıyorum demiştir. “Vergi affı, özel sektörün kamuya olan borcunu azalttığı için ekonominin canlanmasına önemli bir katkı sağlamaktadır” düşüncesine katılıp katılmadıkları sorulan muhasebe meslek mensuplarının %41.4'ü katılıyorum cevabını vermiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının %30.0'ı vergi affi uygulamalarının, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde ödememesini ve bunu alışkanlık haline getirmesini teşvik ettiği fikrine kesinlikle katıldıklarını, %25.7'si katıldıklarını %11.4'ü ise kesinlikle katılmadıklarını bildirmiştir.

İş yükünü artırdığı gerekçesiyle vergi aflarını doğru bulmayan meslektaşlarının olduğu düşüncesine %24.3 kesinlikle katılmıyorum, %17.1 katılmıyorum, %30 katılıyorum ve %18.6 kesinlikle katılıyorum cevapları alınmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının %28.6'sı mükelleflerinin çoğunun vergisini düzenli ödemediği fikrine kesinlikle katılıyorum ve % 32.9'u katılıyorum cevabını verirken çok az bir kısmı (%5.7) kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Vergi borçlarının affi ile birçok işletme sahibinin ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde ettiği görüşüne katılanların oranı %34.3'tür. Muhasebe meslek mensuplarının vergi affının, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırdığı düşüncesi hakkındaki görüşleri %27.1 kesinlikle katılıyorum, %27.1 katılıyorum, %21.4 fikrim yok, %18.6 katılmıyorum, %5.7 kesinlikle katılmıyorum şeklindedir.

“Vergi affi vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir” görüşüne kesinlikle katılıyorum cevabını verenlerin oranı %32.9'dur. Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflere bir ödül olarak yeşil pasaport verilmesi düşüncesi muhasebe meslek mensuplarının % 28.6'sı tarafından kesinlikle katılıyorum, %27.1'i tarafından katılıyorum cevabı ile olumlu karşılanmıştır.

Kırşehir'de hizmet vermek olan muhasebe meslek mensupları kendi iş yüklerini arttırsa da toplumsal menfaat açısından vergi aflarını doğru bulduklarını %42.9 katılıyorum, %24.3 kesinlikle katılıyorum cevabı vererek ifade etmişlerdir.

“Vergi affi, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamaktadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını verenlerin oranı %18.6, katılıyorum cevabı verenlerin oranı %48.6'dır. Bir mükellefin vergi affından bir defaya mahsus faydalanması fikrine kesinlikle katılmıyorum cevabını seçerek desteklemediğini belirten muhasebe meslek mensubu oranı %27.1 iken kesinlikle katılıyorum cevabını vererek destekleyenlerin oranı %22.9'dur.

Muhasebe meslek mensuplarının yarısından fazlası (%52.9) mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gerektiği fikrine kesinlikle katılıyorum demiştir. Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha

önemlidir. Bu yüzden “vergi affi gereklidir” görüşü hâkimdir düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %37.1, katılıyorum diyenlerin oranı %11.4, fikrim yok diyenlerin oranı %32.9’dur. Muhasebe meslek mensuplarının önemli bir kısmı (%42.9) mükelleflerin vergilerini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödeyemediği düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını vererek destek vermişlerdir.

“Vergi affi uygulamasının gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir” düşüncesine katılmıyorum diyenlerin oranı %30.0, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %20.0’dır. Kırşehir’de hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının %30.0’ı vergi aflarının, kendilerinin iş yükünde değişikliğe yol açmadığı fikrine kesinlikle katılmadıklarını, %35.7’si katılmadığını, %11.4’ü kesinlikle katıldığını ifade etmiştir.

### **3.8.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affı İle İlgili Görüşlerine İlişkin Veri Analizi ve Bulgular (Hatay)**

Hatay merkezde hizmet vermekte olan muhasebe meslek mensuplarının vergi affı ile ilgili ölçekte yer alan 34 maddeye vermiş oldukları cevapların frekansları Tablo 3.3.’de verilmiştir. Tablo 3.3.’e göre Hatay merkezde hizmet veren 131 muhasebe meslek mensubunun %48.1’i vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanması gerektiği düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir.

“Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır” düşüncesine Hatay merkezde görev yapan muhasebe meslek mensuplarının %42.7’si kesinlikle katılıyorum, %38.2’si katılıyorum demiştir. Bu düşünceye kesinlikle katılmadığını belirten mükelleflerin oranı ise %5.3 bulunmuştur.



**Tablo 3.3. Hatay Merkezde Hizmet Veren Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affı İle İlgili Vermiş Oldukları Cevapların Frekansları, n (%)**

| No | Maddeler   | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|----|--|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|
| 1  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır   | 8(6.1)                  | 11(8.4)      | 6(4.6)     | 43(32.8)    | 63(48.1)               |
| 2  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır.                             | 7(5.3)                  | 9(6.9)       | 9(6.9)     | 50(38.2)    | 56(42.7)               |
| 3  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi ödeme kolaylığı (vergiilerini faizsiz taksitlendirme hakkı gibi) sağlanmalıdır.                                  | 9(6.9)                  | 20(15.3)     | 7(5.3)     | 53(40.5)    | 42(32.1)               |
| 4  | Meslek mensuplarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden vergi affı ile ilgili iş ve işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır.        | 7(5.3)                  | 31(23.7)     | 7(5.3)     | 46(35.1)    | 40(30.5)               |
| 5  | Vergi affı, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.  | 6(4.6)                  | 27(20.6)     | 9(6.9)     | 65(49.6)    | 24(18.3)               |
| 6  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi iadelerinde kolaylıklar sağlanmalıdır. (YMM raporu aranmaksızın hızlı bir şekilde iade gibi)                     | 6(4.6)                  | 19(14.5)     | 7(5.3)     | 57(43.5)    | 42(32.1)               |
| 7  | Mükelleflerin çoğuna, vergi affı ile ilgili bilgi muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir.   | 8(6.1)                  | 11(8.4)      | 10(7.6)    | 63(48.1)    | 39(29.8)               |
| 8  | Vergi affı vergi tahsilatını artırmaktadır.  | 7(5.3)                  | 32(24.4)     | 13(9.9)    | 60(45.8)    | 19(14.5)               |
| 9  | Vergi affı, ekonomik kriz dönemleri haricinde uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.   | 12(9.2)                 | 13(9.9)      | 5(3.8)     | 44(33.6)    | 57(43.5)               |
| 10 | Vergi affı uygulaması devletin gelir elde etmesi açısından faydalıdır.   | 14(10.7)                | 33(25.2)     | 10(7.6)    | 56(42.7)    | 18(13.7)               |
| 11 | Yeniden yapılandırmadaki taksit sayısı (6 taksit, 18 taksit vb.) yeterlidir.   | 10(7.6)                 | 16(12.2)     | 18(13.7)   | 66(50.4)    | 21(16.0)               |
| 12 | Vergi affı uygulamasının sıklığı, mükellefte yeni af veya yapılandırma beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.                      | 9(6.9)                  | 20(15.3)     | 7(5.3)     | 44(33.6)    | 51(38.9)               |
| 13 | Vergi affı, mükellefleri, vergi affı veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflatmaktadır. | 9(6.9)                  | 21(16.0)     | 5(3.8)     | 48(36.6)    | 48(36.6)               |
| 14 | Vergi affında politik nedenler ön plandadır.   | 3(2.3)                  | 14(10.7)     | 21(16.0)   | 50(38.2)    | 43(32.8)               |
| 15 | Vergi affı, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde “dürüst mükelleflerin” cezalandırıldığı algısını oluşturmaktadır.   | 10(7.6)                 | 13(9.9)      | 17(13.0)   | 51(38.9)    | 40(30.5)               |
| 16 | Vergi affı, mükelleflere temiz bir sayfa açabilme imkânı vermektedir.  | 10(7.6)                 | 42(32.1)     | 16(12.2)   | 49(37.4)    | 14(10.7)               |

|    |  |          |          |          |          |          |
|----|--|----------|----------|----------|----------|----------|
| 17 | Vergi affı vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.   | 6(4.6)   | 24(18.3) | 10(7.6)  | 64(48.9) | 27(20.6) |
| 18 | Vergi affı yerinde bir uygulamadır.  | 22(16.8) | 38(29.0) | 22(16.8) | 35(26.7) | 14(10.7) |
| 19 | Vergi affı, özel sektörün kamuya olan borcunu azalttığı için ekonominin canlanmasına önemli bir katkı sağlamaktadır.                                 | 15(11.5) | 36(27.5) | 17(13.0) | 47(35.9) | 16(12.2) |
| 20 | Vergi affı, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde ödememe ve bunu alışkanlık haline getirmesini teşvik etmektedir.                                | 13(9.9)  | 29(22.1) | 6(4.6)   | 55(42.0) | 28(21.4) |
| 21 | İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi affı doğru bulmayan meslektaşlarımız vardır.  | 12(9.2)  | 20(15.3) | 24(18.3) | 58(44.3) | 17(13.0) |
| 22 | Mükelleflerin çoğu vergisini düzenli olarak ödememektedir.   | 8(6.1)   | 40(30.5) | 19(14.5) | 54(41.2) | 10(7.6)  |
| 23 | Vergi borçlarının affı ile birçok işletme sahibi ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde etmiştir.  | 8(6.1)   | 42(32.1) | 16(12.2) | 47(35.9) | 18(13.7) |
| 24 | Vergi affı, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.   | 11(8.4)  | 56(42.7) | 14(10.7) | 40(30.5) | 10(7.6)  |
| 25 | Vergi affı vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.   | 9(6.9)   | 21(16.0) | 16(12.2) | 55(42.0) | 30(22.9) |
| 26 | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için yeşil pasaport verilmelidir.   | 13(9.9)  | 24(18.3) | 37(28.2) | 34(26.0) | 23(17.6) |
| 27 | İş yükümü arttırsa da toplumsal menfaat açısından vergi affını doğru buluyorum.  | 11(8.4)  | 46(35.1) | 14(10.7) | 46(35.1) | 14(10.7) |
| 28 | Vergi affı, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamaktadır.   | 18(13.7) | 41(31.3) | 13(9.9)  | 51(38.9) | 8(6.1)   |
| 29 | Bir mükellef vergi affından bir defaya mahsus faydalanmalıdır.   | 10(7.6)  | 40(30.5) | 14(10.7) | 47(35.9) | 20(15.3) |
| 30 | Mükellefler ödeme güçlerine göre vergilendirilmektedir.  | 25(19.1) | 40(30.5) | 10(7.6)  | 32(24.4) | 24(18.3) |
| 31 | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir. Bu yüzden Vergi affı gereklidir" görüşü hâkimdir. | 14(10.7) | 50(38.2) | 31(23.7) | 28(21.4) | 8(6.1)   |
| 32 | Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir.  | 11(8.4)  | 41(31.3) | 14(10.7) | 45(34.4) | 20(15.3) |
| 33 | Vergi affı uygulaması gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir.  | 5(3.8)   | 30(22.9) | 34(26.0) | 42(32.1) | 20(15.3) |
| 34 | Vergi affı, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.   | 26(19.8) | 59(45.0) | 11(8.4)  | 28(21.4) | 7(5.3)   |

“Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergilerini faizsiz taksitlendirme hakkı gibi vergi ödeme kolaylığı sağlanmalıdır” düşüncesine %40.5 muhasebe meslek mensubu katılıyorum, %32.1 muhasebe meslek mensubu kesinlikle katılıyorum demiştir. Muhasebe meslek mensuplarının “vergi affından yararlanan mükelleflerden vergi affı ile ilgili iş ve işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır” görüşüne %35.1 muhasebe meslek mensubu katılıyorum, %23.7 muhasebe meslek mensubu katılmıyorum şeklinde cevap vermiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi afları ile ilgili görüşlerini tespit etmek için sorulan “vergi affı, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır” düşüncesine kesinlikle katılmadıklarını bildirenlerin oranı %4.6’dır. Bu düşünceye katılanları oranı %49.6, kesinlikle katılıyorum cevabını verenlerin oranı ise %18.3’dür.

Çalışmaya Hatay’dan katılan muhasebe meslek mensuplarının %32.1’i “vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi iadelerinde kolaylıklar sağlanmalıdır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum demiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi affı ile ilgili bilgilerin kendileri tarafından mükelleflere verildiği fikrine katılıyorum diyenlerin oranı %48.1, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %29.8’dir. “Vergi affı vergi tahsilatını artırmaktadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %14.5, katılıyorum diyenlerin oranı %45.8, kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise % 5.3’dür.

“Vergi affı, ekonomik kriz dönemleri haricinde uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır” fikrine kesinlikle katılıyorum cevabını verenlerin oranı %43.5, katılıyorum cevabını verenlerin oranı %33.6, kesinlikle katılmıyorum cevabını verenlerin oranı ise % 9.2’dir.

Devletin gelir elde etmesi açısından vergi affı uygulamasını faydalı bulanların oranı %13.7 kesinlikle katılıyorum, %42.7 katılıyorum şeklindedir. Katılımcıların %10.7’si bu fikre kesinlikle katılmadığını, %25.2’si ise katılmadığını ifade etmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının %50.4’ü yeniden yapılandırmadaki taksit sayısının 6 veya 18 olmasının yeterli olduğuna katılıyorum demiştir. “Vergi affı uygulamasının sıklığı, mükellefte yeni af veya yapılandırma beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %38.9, kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı ise %6.9 olarak tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının %36.6’sı vergi aflarının, mükelleflerin, vergi affı veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflattığı düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir.

“Vergi affında politik nedenler ön plandadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %32.8, katılıyorum diyenlerin oranı %38.2, kesinlikle katılmıyorum diyerek vergi aflarının politik nedenlerle çıkartıldığını düşünmeyenlerin oranı ise %2.3’dür.

Meslek mensuplarının %30.5’si vergi affının, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde “dürüst mükelleflerin” cezalandırıldığı algısını oluşturduğu düşüncesine

kesinlikle katılıyorum cevabını vermişken, %7.6'sı kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Vergi aflarının mükelleflere yeni temiz bir sayfa açma imkânı verdiği düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %10.7'i, katılıyorum diyenlerin oranı %37.4'dür. Muhasebe meslek mensuplarının %7.6'sı da bu görüşe kesinlikle katılmadığını bildirmiştir.

“Vergi affı vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azaltmaktadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyerek destek verenlerin oranı %20.6, katılıyorum diyerek destek verenlerin oranı %48.9'dur.

Hatay'da hizmet vererek çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %10.7'si “vergi affı yerinde bir uygulamadır” fikrine kesinlikle katılıyorum, %35.9'u katılıyorum demiştir. “Vergi affı, özel sektörün kamuya olan borcunu azalttığı için ekonominin canlanmasına önemli bir katkı sağlamaktadır” düşüncesine katılıp katılmadıkları sorulan muhasebe meslek mensuplarının %35.9'u katılıyorum cevabını vermiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının % 21.4'ü vergi affı uygulamalarının, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde ödememe ve bunu alışkanlık haline getirmesini teşvik ettiği fikrine kesinlikle katıldıklarını %42.0'si katıldıklarını %9.9'u ise kesinlikle katılmadıklarını bildirmiştir. İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi aflarını doğru bulmayan meslektaşlarının olduğu düşüncesine %13.0'ü kesinlikle katılıyorum, %44.3'ü katılıyorum, %15.3'ü katılmıyorum ve %9.2'si kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının %7.6'sı mükelleflerinin çoğunun vergisini düzenli ödemediği fikrine kesinlikle katılıyorum, %41.2'si katılıyorum cevabını verirken çok az bir kısmı (%6.1) kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Vergi borçlarının affı ile birçok işletme sahibinin ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde ettiği görüşüne katılanların oranı %35.9'dur. Muhasebe meslek mensuplarının vergi affının, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları arttırdığı düşüncesi hakkındaki görüşleri %7.6 kesinlikle katılıyorum, %30.5 katılıyorum, %10.7 fikrim yok, %42.7 katılmıyorum, %8.4 kesinlikle katılmıyorum şeklindedir.

“Vergi affı vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir” görüşüne kesinlikle katılıyorum cevabını verenlerin oranı %22.9'dur. Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflere bir ödül olarak yeşil pasaport verilmesi düşüncesi muhasebe meslek mensuplarının %17.6'sı tarafından kesinlikle katılıyorum, %26'sı tarafından katılıyorum cevabı ile olumlu karşılanmıştır.

Hatay'da hizmet veren muhasebe meslek mensupları, kendi iş yüklerini arttırsa da toplumsal menfaat açısından vergi aflarını doğru bulduklarını %35.1 katılıyorum, %10.7 kesinlikle katılıyorum cevabını vererek ifade etmişlerdir. “Vergi affı, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamaktadır” düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını verenlerin oranı %6.1, katılıyorum cevabı verenlerin oranı %38.9'dur.

Bir mükellefin vergi affından bir defaya mahsus faydalanması fikrine kesinlikle katılmıyorum cevabını seçerek desteklemediğini belirten muhasebe meslek mensubu oranı %7.6 iken kesinlikle katılıyorum cevabını vererek destekleyenlerin oranı %15.3'dür.

Muhasebe meslek mensuplarının %18.3'ü mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gerektiği fikrine kesinlikle katılıyorum demiştir. Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir. Bu yüzden “vergi affı gereklidir” görüşü hâkimdir, düşüncesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %6.1, katılıyorum diyenlerin oranı %21.4, fikrim yok diyenlerin oranı % 23.7'dir.

Muhasebe meslek mensuplarının önemli bir kısmı (%15.3) mükelleflerin vergilerini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödeyemediği düşüncesine kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. “Vergi affı uygulamasının gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir” düşüncesine katılmıyorum diyenlerin oranı %22.9, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %15.3, katılıyorum diyenlerin oranı ise %32.1'dir.

Hatay merkezde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının %19.8'i vergi aflarının, kendilerinin iş yükünde değişikliğe yol açmadığı fikrine kesinlikle katılmadıklarını, %45.0'ı katılmadıklarını, %5.3'ü ise kesinlikle katıldıklarını ifade etmişlerdir.

#### **3.8.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşlerine Ait Açıklayıcı İstatistikler ve İllerin Karşılaştırmaları**

Kırşehir ve Hatay il merkezinde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının vergi affı ile ilgili vermiş oldukları cevaplara ait açıklayıcı istatistikler ve grup karşılaştırmaları Tablo 3.4.'de özetlenmiştir. Tablo 3.4.'de ayrıca çalışmaya gönüllü katılım sağlayan 201 muhasebe meslek mensubunun tamamı için açıklayıcı istatistikler verilmiştir. Bu istatistiklere göre muhasebe meslek mensuplarına ait en büyük ortalama (3.95±1.26) “Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır” maddesine aittir. Bu maddeden sonraki en büyük ortalama ise “Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır”

maddesine aittir. Buna göre muhasebe meslek mensupları vergi ahlak düzeyleri yüksek olan ve vergi ödevini tam olarak yerine getiren dürüst mükelleflerin bazı ayrıcalıklara sahip olması gerektiği düşüncesini desteklemektedir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi affi ile ilgili görüşlerini tespit etmek için sorulan 34 madde içerisinde en düşük değeri (2.44±1.23) 34. madde olan “Vergi affi, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz” düşüncesine katılmayarak vermişlerdir.

**Tablo 3.4. Kırşehir ve Hatay İl Merkezinde Hizmet Veren Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affi İle İlgili Vermiş Oldukları Cevapların Açıklayıcı İstatistikleri ve Grup Karşılaştırmaları**

| No | Maddeler   | Toplam (Ort±SS) | Hatay (Ort±SS) | Kırşehir (Ort±SS) | P     |
|----|--|-----------------|----------------|-------------------|-------|
| 1  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır   | 3.91±1.43       | 4.08±1.18      | 3.58±1.78         | 0.019 |
| 2  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır.                             | 3.95±1.26       | 4.06±1.12      | 3.75±1.47         | 0.104 |
| 3  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi ödeme kolaylığı (vergilerini faizsiz taksitlendirme hakkı gibi) sağlanmalıdır.                                   | 3.64±1.38       | 3.75±1.24      | 3.44±1.61         | 0.129 |
| 4  | Meslek mensuplarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden vergi affi ile ilgili iş ve işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır.        | 3.50±1.40       | 3.61±1.28      | 3.28±1.58         | 0.110 |
| 5  | Vergi affi, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.  | 3.36±1.33       | 3.56±1.14      | 2.98±1.57         | 0.003 |
| 6  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi iadelerinde kolaylıklar sağlanmalıdır. (YMM raporu aranmaksızın hızlı bir şekilde iade gibi)                     | 3.73±1.31       | 3.83±1.16      | 3.54±1.55         | 0.128 |
| 7  | Mükelleflerin çoğuna, vergi affi ile ilgili bilgi muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir.   | 3.65±1.32       | 3.87±1.11      | 3.25±1.57         | 0.002 |
| 8  | Vergi affi vergi tahsilatını artırmaktadır.  | 3.24±1.29       | 3.39±1.16      | 2.97±1.48         | 0.026 |
| 9  | Vergi affi, ekonomik kriz dönemleri haricinde uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.   | 3.79±1.39       | 3.92±1.30      | 3.55±1.52         | 0.076 |
| 10 | Vergi affi uygulaması devletin gelir elde etmesi açısından faydalıdır.   | 3.21±1.34       | 3.23±1.26      | 3.17±1.49         | 0.745 |
| 11 | Yeniden yapılandırmadaki taksit sayısı (6 taksit, 18 taksit vb) yeterlidir.  | 3.38±1.31       | 3.54±1.13      | 3.07±1.56         | 0.014 |
| 12 | Vergi affi uygulamasının sıklığı, mükellefte yeni af veya yapılandırma beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.                      | 3.71±1.38       | 3.82±1.28      | 3.50±1.52         | 0.113 |
| 13 | Vergi affi, mükellefleri, vergi affi veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflatmaktadır. | 3.61±1.44       | 3.80±1.27      | 3.25±1.67         | 0.011 |
| 14 | Vergi affında politik nedenler ön plandadır.   | 3.59±1.35       | 3.88±1.05      | 3.05±1.66         | 0.000 |

|    |  |           |           |           |       |
|----|--|-----------|-----------|-----------|-------|
| 15 | Vergi affi, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde “dürüst mükelleflerin” cezalandırıldığı algısını oluşturmaktadır.                             | 3.54±1.41 | 3.74±1.21 | 3.17±1.67 | 0.006 |
| 16 | Vergi affi, mükelleflere temiz bir sayfa açabilme imkânı vermektedir.  | 3.20±1.27 | 3.11±1.19 | 3.38±1.40 | 0.151 |
| 17 | Vergi affi vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.   | 3.54±1.22 | 3.62±1.13 | 3.40±1.36 | 0.213 |
| 18 | Vergi affi yerinde bir uygulamadır.  | 3.03±1.29 | 2.85±1.28 | 3.38±1.26 | 0.006 |
| 19 | Vergi affi, özel sektörün kamuya olan borcunu azalttığı için ekonominin canlanmasına önemli bir katkı sağlamaktadır.                                 | 3.13±1.24 | 3.09±1.25 | 3.21±1.23 | 0.535 |
| 20 | Vergi affi, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde ödememe ve bunu alışkanlık haline getirmesini teşvik etmektedir.                                | 3.40±1.35 | 3.42±1.31 | 3.35±1.44 | 0.727 |
| 21 | İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi affi doğru bulmayan meslektaşlarımız vardır.  | 3.24±1.29 | 3.36±1.16 | 3.01±1.48 | 0.066 |
| 22 | Mükelleflerin çoğu vergisini düzenli olarak ödememektedir.   | 3.26±1.20 | 3.13±1.12 | 3.51±1.31 | 0.034 |
| 23 | Vergi borçların affi ile birçok işletme sahibi ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde etmiştir.  | 3.31±1.23 | 3.19±1.20 | 3.55±1.26 | 0.045 |
| 24 | Vergi affi, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.   | 3.08±1.22 | 2.86±1.16 | 3.51±1.23 | 0.000 |
| 25 | Vergi affi vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.   | 3.48±1.31 | 3.58±1.20 | 3.31±1.48 | 0.172 |
| 26 | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için yeşil pasaport verilmelidir.   | 3.26±1.31 | 3.22±1.22 | 3.32±1.48 | 0.611 |
| 27 | İş yükümü arttırırsa da toplumsal menfaat açısından vergi affim doğru buluyorum.   | 3.29±1.20 | 3.04±1.21 | 3.77±1.05 | 0.000 |
| 28 | Vergi affi, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamaktadır.   | 3.17±1.22 | 2.92±1.22 | 3.64±1.07 | 0.000 |
| 29 | Bir mükellef vergi affından bir defa mahsus faydalanmalıdır.   | 3.06±1.35 | 3.20±1.24 | 2.80±1.51 | 0.043 |
| 30 | Mükellefler ödeme güçlerine göre vergilendirilmektedir.  | 3.25±1.48 | 2.92±1.43 | 3.88±1.38 | 0.000 |
| 31 | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir. Bu yüzden Vergi affi gereklidir" görüşü hâkimdir. | 3.01±1.26 | 2.74±1.09 | 3.54±1.37 | 0.000 |
| 32 | Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir.  | 3.35±1.31 | 3.16±1.25 | 3.71±1.36 | 0.005 |
| 33 | Vergi affi uygulaması gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir.  | 3.22±1.18 | 3.32±1.10 | 3.04±1.32 | 0.115 |
| 34 | Vergi affi, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.   | 2.44±1.23 | 2.47±1.18 | 2.38±1.33 | 0.633 |

Çalışmanın yürütülmüş olduğu iki farklı merkez olan Kırşehir ve Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının ölçekteki 34 maddeye vermiş oldukları cevaplar bakımından toplam 18 madde (1, 5, 7, 8, 11, 13, 14, 15, 18, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 30, 31, 32) arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir (P<0.05).

“Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır” görüşünü Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensupları Kırşehir merkezde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarına göre daha fazla desteklemektedir ( $P<0.05$ ).

Kırşehir’de hizmet vermekte olan muhasebe meslek mensupları “vergi affi, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır” düşüncesine Hatay’da hizmet veren meslektaşlarına göre daha az desteklemişlerdir. Hatay’da çalışmakta olan muhasebe meslek mensupları çıkartılan vergi aflarının kamunun tahsil edemediği vergi alacaklarının vergi afları ile tahsil edilebileceğini düşünmektedir. Bu düşünce bakımından her iki ildeki muhasebe meslek mensuplarının düşünceleri arasındaki farklılık istatistiki olarak önemli bulunmuştur ( $P<0.01$ ).

Vergi afları ile ilgili bilgilerin mükelleflere muhasebe meslek mensupları tarafından verildiği fikri bakımından her iki ildeki muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar arasında anlamlı farklılık ortaya çıkmıştır ( $P<0.01$ ). Bu fikri Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensupları Kırşehir’de hizmet veren meslektaşlarına oranla daha fazla desteklemişlerdir.

Kırşehir’de hizmet veren ve çalışmaya katılan muhasebe meslek mensupları “vergi afları vergi tahsilatını arttırmaktadır” görüşüne katılmaz iken Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensupları bu fikri olumlu karşılamışlardır ( $P<0.05$ ).

Yeniden yapılandırmadaki taksit sayısının 6 veya 18 olmasının yeterli olacağı görüşü bakımından her iki ildeki meslek mensuplarının görüşleri arasındaki farklılık istatistiki olarak önemlidir ( $P<0.05$ ). Bu görüşü Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensupları Kırşehir’deki meslektaşlarına göre daha fazla desteklemiştir.

Vergi aflarının, mükelleflerin, vergi affi veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflattığı düşüncesine Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensupları Kırşehir’deki meslektaşlarına oranla daha fazla destek vermiştir ( $P<0.05$ ).

Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensupları vergi aflarının daha çok politik nedenlerle çıkartıldığını düşünmektedir. Kırşehir’deki muhasebe meslek mensupları ise bu görüşe daha çok fikrim yok şeklinde cevap vermeyi tercih etmiştir. Her iki il arasındaki farklılık istatistiki olarak önemlidir ( $P<0.01$ ).



Her iki ildeki muhasebe meslek mensupları vergi aflarının, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde “dürüst mükelleflerin” cezalandırıldığı algısı oluşturduğunu düşünmektedir. Bu düşünceye Hatay’daki muhasebe meslek mensuplarının katılımı Kırşehir’dekilere oranla daha fazladır ( $P<0.01$ ).

Vergi affının yerinde bir uygulama olduğu düşüncesini Kırşehir’deki muhasebe meslek mensupları Hatay’dakilere göre daha fazla desteklemektedir ( $P<0.01$ ). Kırşehir’deki muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin çoğunun vergisini düzenli olarak ödemediği düşüncesini daha fazla desteklemiştir ( $P<0.05$ ).

Kırşehir’deki muhasebe meslek mensupları vergi borçlarının affı ile birçok işletme sahibinin ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde ettiği düşüncesini Hatay’daki meslek mensuplarına göre daha fazla desteklemektedir ( $P<0.05$ ).

Hatay’daki muhasebe meslek mensupları vergi affının, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları arttırdığı düşüncesine katılmazken Kırşehir’deki muhasebe meslek mensupları bu düşüncüyü desteklemiştir ( $P<0.01$ ).

“İş yükümü arttırsa da toplumsal menfaat açısından vergi affını doğru buluyorum” düşüncesini Kırşehir’de hizmet veren muhasebe meslek mensupları Hatay’daki meslektaşlarına göre daha fazla desteklemiştir ( $P<0.01$ ).

Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensupları vergi aflarının, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağladığı görüşüne katılmadıklarını bildirmişlerdir. Buna karşın Kırşehir’deki muhasebe meslek mensupları bu fikri desteklemiştir. Her iki ilin muhasebe meslek mensupları arasındaki bu farklılık istatistiki olarak önemlidir ( $P<0.01$ ).

Bir mükellefin vergi affından bir defaya mahsus faydalanması gerektiği düşüncesine Kırşehir’deki muhasebe meslek mensupları katılmazken Hatay’daki muhasebe meslek mensupları bu fikre daha olumlu cevaplar vermiştir ( $P<0.05$ ).

“Mükellefler ödeme güçlerine göre vergilendirilmektedir” düşüncesine çalışmaya katılan her iki ildeki muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar arasındaki farklılık istatistiki olarak önemlidir ( $P<0.01$ ). Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensupları bu düşünceye katılmazken, Kırşehir’deki muhasebe meslek mensupları katıldığını bildirmiştir.

Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir ve bu yüzden vergi affi gereklidir görüşü hâkimdir düşüncesini Kırşehir'deki muhasebe meslek mensupları daha fazla desteklemiştir ( $P<0.01$ ).

“Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir” görüşünü Hatay'daki muhasebe meslek mensupları Kırşehir'deki muhasebe meslek mensuplarına oranla daha fazla desteklemiştir ( $P<0.01$ ).

Kırşehir ve Hatay'da hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar arasında 16 madde (2, 3, 4, 6, 9, 10, 12, 16, 17, 19, 20, 21, 25, 26, 33, 34) bakımından anlamlı farklılık tespit edilmemiştir ( $P>0.05$ ).

### 3.8.5. Demografik Değişkenler ile Ölçek Toplam Puan ve Ölçek Alt Boyutları Arasındaki İlişkilere Ait Bulgular

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ve araştırmanın yapıldığı lokasyonların ölçek toplam puanı ve ölçek alt boyutları üzerindeki etkileri gösteren açıklayıcı istatistikler ve grup karşılaştırmaları Tablo 3.5'te özetlenmiştir.

*Tablo 3.5. Demografik Değişkenler ile Ölçek Toplam Puan ve Ölçek Alt Boyutları Arasındaki İlişkilere Ait Bulgular*

|               |             | Toplam Puan |       | Ölçek Alt Boyutları           |       |                     |       |                    |       |
|---------------|-------------|-------------|-------|-------------------------------|-------|---------------------|-------|--------------------|-------|
|               |             |             |       | Mükelleflere Etki Boyutu (F1) |       | Ekonomik Boyut (F2) |       | Teşvik Boyutu (F3) |       |
| Değişkenler   |             | A.O±SS      | P     | A.O±SS                        | P     | A.O±SS              | P     | A.O±SS             | P     |
| Lokasyon      | Kırşehir    | 3.33±0.52   | 0.437 | 3.33±0.81                     | 0.090 | 3.36±0.77           | 0.463 | 3.45±0.79          | 0.003 |
|               | Hatay       | 3.39±0.53   |       | 3.51±0.69                     |       | 3.28±0.71           |       | 3.14±0.62          |       |
| Cinsiyet      | Erkek       | 3.40±0.49   | 0.441 | 3.47±0.73                     | 0.042 | 3.31±0.71           | 0.790 | 3.27±0.68          | 0.338 |
|               | Bayan       | 3.29±0.70   |       | 3.35±0.83                     |       | 3.27±0.87           |       | 3.12±0.77          |       |
| Ünvan         | SM          | 3.29±0.48   | 0.417 | 3.21±0.82                     | 0.067 | 3.50±0.61           | 0.137 | 3.32±0.60          | 0.582 |
|               | SMMM        | 3.38±0.53   |       | 3.49±0.72                     |       | 3.27±0.74           |       | 3.24±0.71          |       |
| Eğitim Durumu | Lise        | 3.48±0.63   | 0.742 | 3.64±1.03                     | 0.731 | 3.53±0.84           | 0.113 | 3.51±0.67          | 0.171 |
|               | Ön lisans   | 3.46±0.37   |       | 3.55±0.77                     |       | 3.66±0.49           |       | 3.51±0.50          |       |
|               | Lisans      | 3.35±0.52   |       | 3.42±0.70                     |       | 3.27±0.74           |       | 3.20±0.70          |       |
|               | Lisans üstü | 3.37±0.63   |       | 3.45±0.83                     |       | 3.15±0.69           |       | 3.31±0.75          |       |

|                      |       |           |       |           |       |           |       |           |       |
|----------------------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|
| Mesleki Tecrübe, Yıl | 1-5   | 3.36±0.55 | 0.017 | 3.32±0.76 | 0.039 | 3.28±0.87 | 0.126 | 3.51±0.88 | 0.008 |
|                      | 6-10  | 3.16±0.71 |       | 3.61±0.48 |       | 3.00±0.96 |       | 2.96±0.70 |       |
|                      | 11-15 | 3.43±0.33 |       | 3.26±0.95 |       | 3.27±0.60 |       | 3.08±0.49 |       |
|                      | 16-20 | 3.46±0.58 |       | 3.53±0.77 |       | 3.50±0.65 |       | 3.39±0.65 |       |
|                      | 21+   | 3.42±0.49 |       | 3.42±0.78 |       | 3.39±0.68 |       | 3.36±0.72 |       |
| Yaş, Yıl             | 20-30 | 3.27±0.48 | 0.211 | 3.43±0.65 | 0.682 | 3.24±0.71 | 0.870 | 3.00±0.66 | 0.019 |
|                      | 31-40 | 3.36±0.56 |       | 3.38±0.82 |       | 3.32±0.66 |       | 3.04±0.61 |       |
|                      | 41-50 | 3.38±0.52 |       | 3.48±0.76 |       | 3.40±0.74 |       | 3.24±0.59 |       |
|                      | 51-60 | 3.54±0.48 |       | 3.53±0.68 |       | 3.27±0.91 |       | 3.37±0.80 |       |
|                      | 61+   | 3.55±0.61 |       | 3.94±0.91 |       | 3.41±0.87 |       | 3.53±0.81 |       |
| Genel                |       | 3.37±0.52 |       | 3.45±0.74 |       | 3.30±0.73 |       | 3.25±0.69 |       |

Çalışmanın yürütülmüş olduğu iki merkez olan Kırşehir ve Hatay illerindeki muhasebe meslek mensuplarının vermiş olduğu cevapların toplam puanları arasındaki farklılık istatistiki olarak anlamsız bulunmuştur ( $P>0.05$ ). Araştırmada kullanılan ölçeğe ait alt boyutların demografik özelliklere ve muhasebe meslek mensuplarının bulunmuş oldukları lokasyonlara göre değişimi incelendiğinde vergi aflarının mükelleflere etkisine ilişkin maddelerden oluşan mükelleflere etki alt boyutu bakımından muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdiği lokasyonlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ( $P>0.05$ ). Hatay’da hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının etki boyutu ortalamaları Kırşehir’de hizmet veren meslektaşlarından yüksek çıksa da bu farklılık istatistiki olarak anlamlı değildir ( $P>0.05$ ).

Ekonomiye ilişkin ifadelerden oluşan ekonomik alt boyutu bakımından da lokasyonlar arasındaki farklılık istatistiki olarak önemli değildir ( $P>0.05$ ). Vergilerini düzenli ödeyen dürüst mükelleflerin teşvik edilmesine yönelik ifadelerden oluşan teşvik alt boyutu bakımından lokasyonlar arasındaki farklılık istatistiki olarak önemlidir ( $P<0.01$ ). Kırşehir’de hizmet veren muhasebe meslek mensupları vergi ödevini eksiksiz yerine getiren dürüst mükelleflerin teşvik edilmesi gerektiği düşüncesini Hatay’daki muhasebe meslek mensuplarından daha fazla desteklemektedirler ( $P<0.01$ ).

Erkek muhasebe meslek mensuplarının vergi affı hakkındaki düşünceleri destekleme oranı bayan muhasebe meslek mensuplarından daha fazladır. Fakat cinsiyetler arasındaki bu farklılık istatistiki olarak anlamsız bulunmuştur ( $P>0.05$ ). Ölçeğin alt boyutları olan

ekonomik boyut ve teşvik boyutu bakımından da cinsiyetler arasındaki farklılık istatistiki olarak anlamsız bulunmuştur ( $P>0.05$ ). Vergi aflarının mükelleflere etkisine ilişkin maddelerden oluşan mükelleflere etki alt boyutu bakımından cinsiyet faktörünün etkisi istatistiki olarak önemlidir ( $P<0.05$ ). Erkek muhasebe meslek mensuplarının bayan meslektaşlarına oranla mükelleflere etki boyutuna daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir. Erkek muhasebe meslek mensupları çıkartılan vergi aflarının mükellefler üzerinde etkili olduğu görüşüne sahiptir.

Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanları bakımından toplam puan ve ölçeğin alt boyutlarının puanları arasında anlamlı farklılık bulunmamıştır ( $P>0.05$ ). SM ve SMMM'lerin vergi affına yaklaşımları birbirine benzer bulunmuştur. Eğitim düzeyleri bakımından da toplam puan ve ölçek alt boyutlarına ait puanlar arasındaki farklılık istatistiki olarak önemli değildir ( $P>0.05$ ).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri dikkate alındığında ölçeğin tamamına ait ortalama değerler arasındaki farklılık istatistiki olarak önemli bulunmuştur ( $P<0.05$ ). Bu farklılığı oluşturan grup 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip olan muhasebe meslek mensuplarıdır. 6-10 yıl iş tecrübesine sahip muhasebe meslek mensuplarının ölçeğin tamamına verdikleri cevapların ortalaması diğer iş tecrübesi gruplarından anlamlı derecede düşük bulunmuştur ( $P<0.05$ ). Ölçekteki düşüncelerin geneline olan katılım en fazla 16-20 yıl iş tecrübesine sahip olan muhasebe meslek mensuplarında tespit edilmiştir. Ölçeğin etki boyutu bakımından mesleki tecrübeler arasındaki farklılıklar istatistiki olarak anlamlı bulunmuştur ( $P<0.05$ ). 6-10 yıl iş tecrübesine sahip muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarının mükellefleri önemli ölçüde etkilediği fikrini destekledikleri tespit edilmiştir ( $P<0.01$ ). Ölçeğin ekonomik boyutları bakımından mesleki tecrübeler arasında anlamlı farklılık tespit edilmemiştir ( $P>0.05$ ). Teşvik boyutu bakımından muhasebe meslek mensuplarının iş tecrübeleri arasında istatistiki olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir ( $P<0.01$ ). 1-5 yıl iş tecrübesine sahip muhasebe meslek mensuplarının diğer iş tecrübesine sahip muhasebe meslek mensuplarına göre dürüst mükelleflerin teşvik edilmesi gerektiği düşüncesini daha fazla destekledikleri tespit edilmiştir ( $P<0.01$ ).

Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yaşları bakımından ölçek toplam puan ortalaması, mükellefe etki alt boyutu ve ekonomik boyut bakımından istatistiki farklılık tespit edilmemiştir ( $P>0.05$ ). Yaşın artması ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarına olan desteklerinde bir artış söz konusu olsa da bu artış istatistiki olarak anlamlı

değildir ( $P>0.05$ ). Vergilerini düzenli ödeyen dürüst mükelleflerin teşvik edilmesine yönelik ifadelerden oluşan teşvik alt boyutu bakımından yaş grupları arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir ( $P<0.05$ ). Yaşın artması ile birlikte muhasebe meslek mensupları, vergi ödevini eksiksiz yerine getiren dürüst mükelleflerin teşvik edilmesi gerektiği düşüncesini genç meslektaşlarına göre daha fazla desteklemektedirler( $P<0.05$ ).

Çalışmaya dahil olan 201 muhasebe meslek mensubunun ölçekte yer alan 34 maddeye vermiş olduğu cevapların ortalaması ( $3.37\pm 0.52$ ) dikkate alındığında muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarına bakışlarının olumlu olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları ölçek alt boyutlarına da olumlu yaklaşım göstermişlerdir. Ölçeğin üç alt boyutu içerisinde en çok mükelleflere etki boyutu fikri ( $3.45\pm 0.74$ ) desteklenmiştir. Muhasebe meslek mensupları çıkartılan vergi aflarının mükelleflere ekonomik anlamda katkı sağlayacağı ( $3.30\pm 0.73$ ) ve vergisini düzenli ödeyen dürüst mükelleflerin de teşvik edilmesi ( $3.25\pm 0.69$ ) gerektiği düşüncelerini de desteklemişlerdir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi afları geçmişten günümüze kadar geçen süreçte hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde farklı gerekçelerle uygulanmıştır. Ülkeler arasındaki uygulama farklılığı genelde aflar arası sürede görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde daha uzun zaman aralıklarında vergi afları uygulanırken gelişmekte olan ülkelerde daha sık uygulanmaktadır. Kamu hizmetlerinin aksatılmadan gerçekleştirilebilmesi için devlet hazinelerinin güçlü olması gerekmektedir. Devletlerin hazine gelirlerinin önemli bir kısmını vatandaşlarından topladığı vergiler oluşturmaktadır. Etkin ve adil bir vergilendirme sistemine sahip olan ülkelerin hazineleri güçlü kalmaktadır. Gerek yaşanan ekonomik krizler gerekse yanlış ekonomi politikaları neticesinde ülkelerin hazineleri zayıflayabilmektedir. Bu nedenlerin dışında yaşanabilecek bir doğal afet veya geçmişte ve günümüzde olduğu gibi tüm insanlığı tehdit eden ve ekonomileri durdurma noktasına getiren salgın hastalıklar da devletlerin hazinelerini olumsuz yönde etkilemektedir. Devletler bu tarz durumlarla karşılaştıklarında ekonomilerini güçlendirmek ve hazineye hızlı bir şekilde kaynak sağlayabilmek için vergi barışı veya vergi afları çıkartmaktadır.

Çıkartılan vergi aflarının etkilemiş olduğu üç önemli paydaş bulunmaktadır. Bunlar mükellefler, vergi idareleri ve muhasebe meslek mensuplarıdır. Vergi idareleri ve mükellefler arasında köprü görevi gören ve mükelleflerin doğru yönlendirilmesini sağlayan muhasebe meslek mensupları vergi affı uygulamalarında kritik bir görev üstlenmektedirler. Bu kritik görevleri dolayısıyla bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki düşünceleri ve görüşleri araştırılmıştır.

Muhasebe meslek mensupları vergi borcunu düzenli ödeyen, vergi ödevini ve yükümlülüklerini eksiksiz yerine getiren dürüst mükelleflerin ödüllendirilmesi için vergi indirimine gidilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Vergi borcunu düzenli ödeyen dürüst mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödeme şartları kolay kredi imkânlarının sağlanması gerektiği düşüncesi çalışmaya katılan muhasebe meslek mensupları tarafından olumlu karşılanmıştır. Muhasebe meslek mensupları çıkartılan vergi aflarının kamunun tahsil edemediği veya tahsil etmekte güçlük çektiği vergi alacaklarının tahsil edilmesinde olumlu katkı sağlayacağını ve mükellefleri vergi affı veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını

zayıflattığını bildirmişlerdir. Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çoğu Türkiye’de çıkartılan vergi aflarının daha çok politik nedenlerle bir siyasi amaç uğruna çıkartıldığını bildirmişlerdir. Özellikle çalışmanın yapıldığı Hatay merkezde hizmet vermekte olan muhasebe meslek mensupları bu fikre Kırşehir’deki meslektaşlarından daha fazla destek vermiştir. Muhasebe meslek mensupları vergi affının, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde ‘dürüst mükelleflerin’ cezalandırıldığı algısını oluşturduğu fikrine katıldıklarını bildirmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarının mükelleflere temiz bir sayfa açabilme imkânı verdiği düşüncesine katıldıkları tespit edilmiştir. Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensupları vergi aflarının vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azalttığını ifade etmişlerdir.

Vergi borçlarını düzenli ödeyen mükelleflerin motivasyonunu arttırmak için yeşil pasaport verilmesi fikrî de muhasebe meslek mensupları tarafından desteklenmiştir. Aynı zamanda mükelleflerin vergisini vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödeyemedikleri tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensupları vergi aflarının kendi iş yüklerinde değişikliğe yol açmayacağı fikrine katılmadıklarını bildirmişlerdir.

Bu tez çalışmasında cinsiyet faktörünün ölçeğin mükellefe etki alt boyutu üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Erkek muhasebe meslek mensupları vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkisinin önemli olduğunu düşünmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki görüşlerini araştırdığımız bu çalışmada mesleki tecrübenin vergi aflarına bakış üzerinde önemli etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Ölçeğin mükellefe etki ve teşvik boyutu bakımından mesleki tecrübeler arasında anlamlı farklıklar tespit edilmiştir. 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarının mükellefleri etkilediği düşüncesine diğer mesleki tecrübeye sahip meslektaşlarına oranla daha fazla destekledikleri tespit edilmiştir. Çalışmada teşvik alt boyutu bakımından da muhasebe meslek mensuplarının tecrübeleri arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının yaşları ilerledikçe vergi aflarına karşı olan düşünceleri daha olumlu hale gelmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının yaşları arttıkça vergi affı çıkartılması, vergi aflarının mükellefleri etkilediği, ekonomik katkı sağladığı ve teşvik alt boyutuna ait fikirleri daha fazla destekledikleri tespit edilmiştir.

Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarını olumlu bir uygulama olarak değerlendirdikleri tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları vergi yükümlülüğünü eksiksiz ve zamanında yerine getiren, vergi ahlak düzeyi yüksek dürüst mükelleflerin; vergi indirimi, uygun faizli ve kolay geri ödeme şartlarına sahip olması, mükelleflere finansal destek ve vergi iadelerinde kolaylık sağlanması ve hatta yeşil pasaport verilmesi gibi uygulamalarla ödüllendirilmesi gerektiğini düşünmektedir. Devletin dürüst mükellefler için bu tarz uygulamalar yapması vergi ödevini zamanında yerine getirmeyen, vergi ahlak düzeyi düşük veya farklı nedenlerle vergi kaçırmayı düşünen mükellefleri de vergisini zamanında ve eksiksiz ödemeye teşvik edecektir. Bunun sonucunda devlet ile mükellef arasında bir uzlaşma sağlanmış olacaktır. Bu sayede vergi idareleri ve vergi mahkemelerinin iş yükü de hafifletilecektir.

Muhasebe meslek mensupları mükelleflerin çoğuna vergi afları ile ilgili bilgilendirmelerin kendileri tarafından yapıldığını ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensupları vergi aflarının kendi iş yüklerinde artışa neden olduğunu, bu nedenle de bazı meslektaşlarının vergi aflarına karşı olumsuz bir tavır sergilediklerini düşünmektedirler. İş yüklerindeki artışa neden olmasından dolayı da vergi aflarından faydalanan mükelleflerinden ilave ücret almalarına yönelik kanuni düzenleme yapılmasını talep etmektedirler.

Muhasebe meslek mensupları vergi afları ile kamunun daha önce tahsil edemediği vergi alacaklarının tahsil edilmesinin sağlanarak, devletin vergi gelirlerinin arttığını düşünmektedirler. Bunun sonucunda da özel sektörün kamuya olan borcunun azaldığını ve ekonominin canlanmasına katkı sağlandığını savunmaktadırlar. Muhasebe meslek mensupları olağanüstü şartlar dışında çok sık vergi affi çıkartılmasının vergi ödevini tam ve eksiksiz yerine getiren dürüst mükelleflerin cezalandırılması olarak görmektedirler. Çok sık vergi affi çıkartılmasının mükelleflerde sürekli vergi affi çıkacak beklentisi oluşturduğu ve dürüst mükelleflerin de vergi ahlak düzeyini olumsuz etkilediğini ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları bu çalışmada her ne kadar vergi aflarını olumlu bulsalar da af çıkarılma sıklığı, gerekçesi ve kapsamının ülkede vergi adaletini bozmayacak şekilde ayarlanması gerektiğini savunmaktadırlar.

Tüm bu bulgular çerçevesinde vergi afları ile ilgili aşağıda maddeler halinde belirtilen önerilerde bulunulabilir.



- Anayasada vergi afları çıkarılmasının yasal sınırlarının net ve kesin bir şekilde belirlenmesi, vergi aflarına kriz dönemleri haricinde çok sık başvurulmaması ve çıkarılan aflar arasındaki sürelerin uzun olması fayda sağlayabilir. Vergi aflarından aynı mükelleflerin yararlanmasının önüne geçilmesinin de mükellefler arasındaki eşitliği sağlayacağı ifade edilebilir. Aynı zamanda kişilere af sonrasında denetimlerin etkinliği ve sıklığı konusunda katı kuralların alınacağını kanun koyucular ve idare tarafından duyurulması da vergilerin zamanında ödenmesi konusunda etkili olacaktır.
- Vergi sisteminin başarılı olması için basit ve uygulanabilir olması gereklidir. Vergi kanunlarının mükelleflerin anlayacağı şekilde basit ve kolay anlaşılır şekilde çıkarılmasına önem verilmelidir. Vergi afları uygulamalarına ihtiyaç kalmayacak şekilde düzenlemeler yapılmalıdır.
- Mükelleflere vergi konusunda devlet tarafından güvence verilmesi, ödedikleri vergilerin nerelere, nasıl ve ne şekilde harcandığı hakkında bilgiler aktarılması vergiye uyumun sağlanması açısından etkili olacaktır. Şeffaflığın olduğu devlet ile vatandaş ilişkisinde, mükelleflerde vergi ahlakı ile vergi bilinç düzeyi artacak, vergi tabanı genişleyecektir.
- Vergi denetimlerinin etkinliği artırılmalı, denetimler rastgele değil tüm mükellefleri kapsayacak şekilde gerçekleştirilmeli ve daha sık tekrarlanmalıdır. Denetimlerin standart, kaliteli ve verimli yapılması vergi kaçırmayı engelleyecek aynı zamanda kayıt dışı ekonominin önüne geçilebilecektir. Bu doğrultuda yargı ve idarenin iş yükü azalacaktır.
- Vergi daireleri, muhasebe meslek mensupları ve mükellefler arasındaki uyumsuzluk giderilmelidir. Defter tutma, beyanname verme gibi vergiden kaynaklanan yükümlülükler mükellefleri, maddi ve iş yükü açısından zora sokmakta, bunun sonucunda kişilerin suça yönelmelerine neden olmaktadır. İdareler tarafından kolaylaştırıcı ve bürokrasiyi azaltıcı çözümler getirilmesi yaşanan olumsuzlukları giderecektir.
- Dürüst mükellefler vergi indirimi, uygun faizli ve kolay geri ödeme şartlarına sahip finansal destek, vergi iadelerinde kolaylık sağlanması gibi uygulamalarla ödüllendirilmelidir.

- Vergi oranlarının düşürülmesi, vergilerin düşük faiz oranı ile taksitlendirilmesi ekonomik olarak sıkıntı yaşayan mükellefleri rahatlatacak ve vergi ödemelerini kolaylaştıracaktır.
- Vergi ve vergi bilinci ile ilgili toplumun eğitim seviyesi artırılmalıdır.

Türkiye’de hizmet vermekte olan muhasebe meslek mensuplarının vergi afları ile ilgili düşüncelerini tespit etmeye yönelik literatürde az sayıda çalışma mevcuttur. Vergi aflarının etkilemekte olduğu üç paydaştan birisi olan ve bu süreçte kritik bir öneme sahip olan muhasebe meslek mensuplarının vergi afları hakkındaki düşüncelerinin daha fazla araştırılması gerekmektedir. Bu nedenle bu çalışmanın sonuçlarının alanda var olan eksikliği gidermesi, bundan sonraki süreçte yapılacak daha geniş evren ve örnekleme sahip çalışmalara yol göstermesi ve literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ağar, S. (2005). Adil Yargılama Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 59, 327–358.
- Akbelen, Z., Aydın, Z. B. ve Polat, O. (2018). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(64), 255–270.
- Akgün, D. (1994). *Vergi Affının Vergi Gelirlerini Arttırma ve Vergi Adaletindeki Rolü*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Alm, J. ve Beck, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53–60.
- Alm, J. ve McKee, M. (1998). Extending the Lessons of Laboratory Experiments on Tax Compliance to Managerial and Decision Economics. *Managerial and Decision Economics*, 19(4–5), 259–275.
- Alpar, R. (2011). *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Araç, İ. ve Erikli, H. (2006). Anayasanın 87’inci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları. *Yasama Dergisi*, 1(1), 21.
- Arıkan, Z. ve Yurtsever, H. (2004). Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I. *Yaklaşım Dergisi*, 136(1), 2.
- Aşan, S. (2014). Mükellef ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlakının Değerlendirilmesi. *Journal of Life Economics*, 1(1), 69–80.
- Atçeken, F. D., Altundemir, M. E. ve Turan, A. H. (2018). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği. *Research Journal of Public Finance*, 4(1), 59–75.
- Ay, H. M., Şahin, Ü. ve Soylu, H. (2010). Mükellef ile Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(1), 271–288.
- Ayrançöl, Z. ve Tekdere, M. (2013). Potansiye Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 249–270.
- Başoğlu, A. (2006). *İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyonkocatepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Berksoy, T. ve Kırççek, G. E. (2018). Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası. *Journal of Life Economics*, 5(3), 137–152.
- Beşel, F. (2017). Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi. *Sayıştay Dergisi*, 107(6), 65–98.
- Bülbül, D. ve Karadeniz, H. K. (2004). Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayır Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 871–884.
- Çelebi, E. C. (2016). *Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açuları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans

- Tezi). Bülent Ecevit Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 171–187.
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Demir, M., Demirgil, B., İtik, Ü. M. ve Deniz, Y. (2016). Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(2), 275–302.
- Demir, M. ve Eker, A. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Aflarının Etkinliğine Yönelik Görüşleri: Sivas İlinde Bir Araştırma. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(14), 237–248.
- Doğan, Z. ve Besen, R. Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1):23-39.
- Duman, Ü. (2014). Demokratik Sistemin Bileşenlerinden: Vergi. *Demokrasinin Gelişmesinde Verginin Rolü*, 25–50.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164(1), 99–119.
- Eker, A. (2017). *Muhasebe Meslek Mensupları (SMMM) Açısından Vergi Aflarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma*. Cumhuriyet Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Fehr, E. ve Gächter, S. (1998). Reciprocity and Economics: The Economic Implications of Homo Reciprocans. *European Economic Review*, 42(3–5), 845–859.
- Gönüllü, M. (2001). Grup ve Grup Yapısı. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(1), 191–201.
- Güler, H. (2020). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(1), 256–273.
- Hoşnut, M. (2015). *Türkiye’de Cumhuriyetten Günümüze Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri (Konya İli Örneği)*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- HSMMMO (2020). <http://www.hataysmmmo.org.tr/Files/Uploaded/UyeIstatistikleri.pdf> (Erişim Tarihi: 16.12.2020)
- İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 12(1), 1–13.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi : Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. *Maliye Dergisi*, 157, 116–130.
- Kahraman, E. (2016). *Vergi Ve Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkisi Ve Bir Araştırma :İstanbul İli Örneği*. Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul.
- Kalkınma Bakanlığı, (2014). *Kalkınma Bakanlığı Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas*

- Komisyonu Raporu*. Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı.
- Kalkınma Bakanlığı (2019). *Kalkınma Bakanlığı On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)*. Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı.
- Kara, H. (2014). *Türkiye’de Başvurulan Vergi Aflarının Vergi Gelirleri ve Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Orta Doğu Teknik Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Karatay, Ö. ve Karatay, A. (2011). Türkiye’de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanun’un Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2):181-190.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 24-44.
- Kargı, V. (2011). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101–115.
- Kaya, A. (2014). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz. *Maliye Dergisi*, 167, 184–199.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, 135:80-87.
- Kaynar Bilgin, H. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259–278.
- Kaynar, H. (2010). *Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çukurova Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Keleş, S. S. (2019). *Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi : İstanbul İli Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Keskin, E. (2020). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Affının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Martin, A. (2013). *Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı Ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- OECD. (2013). *Tax and Development*. <http://www.worldvaluessurvey.org/> (Erişim Tarihi: 01.12.2020)
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), 241–271.
- Öz, E. ve Buyrukoğlu, S. (2011). Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 272:7-17.
- Öz Yalama, G. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 77–98.
- Özbirecikli, M. ve Coşkun, A. A. (2008). Vergi Affı Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir

- Sorun Kaynağı mı? 4811 Sayılı VBK Çerçevesinde Bir İnceleme: Hatay Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 37, 39–50.
- Özgülven, A. V. (2018). Vergi Etiği Açısından Vergi Afları. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 17(Etik Özel Sayı), 34–46.
- Öztürk Vatansver, M. (2015). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4815–4841.
- Sağbaşı, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 123–144.
- Sağbaşı, İ., Saruç, N. T. (2019). Vergi Teorisi. [http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye\\_ue/vergiteorisi.pdf](http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/vergiteorisi.pdf) (Erişim Tarihi: 01.12.2020)
- Scholz, J. T. ve Lubell, M. (1998). Trust and Taxpaying : Testing the Heuristic Approach to Collective Action. *American Journal of Political Science*, 42(2), 398–417.
- Song, Y. ve Yarbrough, T. E. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: Survey. *Public Administration Review*, 38(5), 442–452.
- Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 41–65.
- Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 35–63.
- Şen, H. ve Sağbaşı, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Arıkan.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81–96.
- Şeren, G. Y. ve Dedebeğ, E. (2013). Yeni Varlık Barışı. *International Anatolia Academic Online Journal / Social Science Journal*, 1(1), 3–23.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 122–128.
- Tekin, A., Tuncer, G., ve Sağdıç, E. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyumu. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2):1-26.
- Toprak, İ. (2019). *Vergi Affı Uygulamaları ve Mükellefler Üzerine Etkilerinin İncelenmesi (1980 Sonrası Türkiye Örneği)*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries. *Crema Working Paper*, 1–38.
- Torgler, Benno. (2003). *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*. PhD Dissertation, Universität Basel.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2008). Ege Bölgesinin Vergi Ahlak Düzeyi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 355–373.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2009). Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri.

- Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 1–15.
- Tuay, E., Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı* (51st ed.). Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- Tuğay, O. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısıyla Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi: TR61 Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 530–554.
- TURMOB (2020). <https://turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-ensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (Erişim Tarihi: 16.12.2020)
- Uncu, F. (2019). *Türkiye’de Vergi Affı Uygulamalarının Ekonomik Büyüme ve Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ.
- Ünal, S. (2018). *Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- VDK. (2018). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> (Erişim Tarihi: 16.12.2020)
- Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yelman, E. (2013). *Türkiye’de Vergi Af Uygulamaları ve 6111 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Erzincan Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan.
- Yıldırım, M. ve Özdemir, M. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma: Giresun Örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(5), 487–515.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 263–301.
- Yılmaz, S. (2018). *Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşaklar Açısından Mükelleflerin Vergi Affından Etkilenmeleri Konusunda Nicel Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Yurdadoğ, V. ve Karadağ, N. C. (2017). Evaluation of Tax Amnesties in the Context of Empirical Studies Devoted to Turkey. *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, 8(1), 134–164.
- Yücedoğru, R. ve Sarısoy, İ., (2018). Is Tax Amnesties Good For Us All? Understanding Influence of Tax Amnesties on Between Benefiters and Non-Benefiters. Cesifo Economics Studies Conference, Munich, Germany.
- Zengin, H. (2014). Vergi-Demokrasi İlişkisi Üzerine. *Demokrasinin Gelişmesinde Verginin Rolü*. 7-24.

***Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnameler***

Gümrük ve İnhisarlar Vekaleti Teşkiline Dair Kanun. (30.01.1931 Tarih ve 1989 Sayılı Resmi Gazete).

Bir Kısım Vergi ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun. (03.03.1961 Tarih ve 10748 Sayılı Resmi Gazete).

Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun. (22.03.1981 Tarih ve 17287 Sayılı Resmi Gazete).

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu. (13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete).

646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükümünde Kararname. (10.07.2011 Tarih ve 27990 Sayılı Resmi Gazete).

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (17.11.2020 Tarih ve 31307 Sayılı Resmi Gazete).



## **EKLER**

**EK 1. Anket**



## EK 1. ANKET

Değerli katılımcı;

Lütfen aşağıdaki kısa bilgilendirmeyi okuyunuz. Bu bilgilendirmede verilen bilgiler sizin anketi doldurmanızda yardımcı olacaktır.

Bu çalışma Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Anabilim dalında yapılmakta olan Yüksek Lisans tez çalışmasıdır. Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergi afları konusundaki tutum, düşünce ve davranışlarını ölçmek amacıyla oluşturulmuş 34 soruluk bir anket formu kullanılmıştır. Anket formunda yer alan soruları, seçeneklerini dikkate alarak cevaplandırınız. Çalışmanın sağlıklı sonuçlar verebilmesi için cevaplarınızın içten ve samimi olması büyük önem taşımaktadır. Lütfen hiçbir soruyu atlamadan tam olarak yanıtlamaya çalışınız.

Ankete katılarak zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederiz.

**Not:** Katılımcıların kimliklerini açıklayacak herhangi bir bilgi istenilmemektedir. Toplanan tüm bilgiler anonim olarak kalacaktır. Bilimsel çalışmalar dışında kullanılmayacaktır. Bu çalışma gönüllülük esasına göre yürütülmektedir. Anket formunu doldurmakla bu çalışmaya gönüllü olarak katıldığınızı beyan etmiş olacaksınız.

Fatma Görgülü

KAEÜ SBE İşletme Yüksek lisans Öğrencisi

### BÖLÜM 1. Demografik bilgiler

- 1- Unvanınız: .....
- 2- Yaşınız: .....
- 3- Cinsiyetiniz: a) Erkek b) Kadın
- 4- Mesleki tecrübeniz:
  - a) 1-5 yıl b) 6-10 yıl c) 11-15 yıl d) 16-20 yıl e) 21 yıl ve üzeri
- 5- Eğitim Durumunuz:
  - a) Lise
  - b) Önlisans
  - c) Lisans
  - d) Lisansüstü

**BÖLÜM 2.** Bu bölümde vergi affı ile ilgili düşüncelerinize ait sorular yer almaktadır.

| No | Maddeler   | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Fikrim Yok | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|----|--|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|
| 1  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır   |                         |              |            |             |                        |
| 2  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır.                             |                         |              |            |             |                        |
| 3  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi ödeme kolaylığı (vergilerini faizsiz taksitlendirme hakkı gibi) sağlanmalıdır.                                   |                         |              |            |             |                        |
| 4  | Meslek mensuplarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden vergi affı ile ilgili iş ve işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır.        |                         |              |            |             |                        |
| 5  | Vergi affı, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.  |                         |              |            |             |                        |
| 6  | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi iadelerinde kolaylıklar sağlanmalıdır. (YMM raporu aranmaksızın hızlı bir şekilde iade gibi)                     |                         |              |            |             |                        |
| 7  | Mükelleflerin çoğuna, vergi affı ile ilgili bilgi muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir.   |                         |              |            |             |                        |
| 8  | Vergi affı vergi tahsilatını artırmaktadır.  |                         |              |            |             |                        |
| 9  | Vergi affı, ekonomik kriz dönemleri haricinde uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.   |                         |              |            |             |                        |
| 10 | Vergi affı uygulaması devletin gelir elde etmesi açısından faydalıdır.   |                         |              |            |             |                        |
| 11 | Yeniden yapılandırmadaki taksit sayısı (6 taksit, 18 taksit vb) yeterlidir.  |                         |              |            |             |                        |
| 12 | Vergi affı uygulamasının sıklığı, mükellefte yeni af veya yapılandırma beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.                      |                         |              |            |             |                        |
| 13 | Vergi affı, mükellefleri, vergi affı veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflatmaktadır. |                         |              |            |             |                        |
| 14 | Vergi affında politik nedenler ön plandadır.   |                         |              |            |             |                        |
| 15 | Vergi affı, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde “dürüst mükelleflerin” cezalandırıldığı algısını oluşturmaktadır.   |                         |              |            |             |                        |
| 16 | Vergi affı, mükelleflere temiz bir sayfa açabilme imkânı vermektedir.  |                         |              |            |             |                        |
| 17 | Vergi affı vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.   |                         |              |            |             |                        |
| 18 | Vergi affı yerinde bir uygulamadır.  |                         |              |            |             |                        |
| 19 | Vergi affı, özel sektörün kamuya olan borcunu azalttığı için ekonominin canlanmasına önemli bir katkı sağlamaktadır.   |                         |              |            |             |                        |
| 20 | Vergi affı, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde ödememe ve bunu alışkanlık haline getirmesini teşvik etmektedir.  |                         |              |            |             |                        |
| 21 | İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi affı doğru bulmayan meslektaşlarımız vardır.  |                         |              |            |             |                        |
| 22 | Mükelleflerin çoğu vergisini düzenli olarak ödememektedir.   |                         |              |            |             |                        |
| 23 | Vergi borçlarının affı ile birçok işletme sahibi ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde etmiştir.  |                         |              |            |             |                        |
| 24 | Vergi affı, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.   |                         |              |            |             |                        |

|    |  |  |  |  |  |  |
|----|--|--|--|--|--|--|
| 25 | Vergi affi vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.   |  |  |  |  |  |
| 26 | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için yeşil pasaport verilmelidir.   |  |  |  |  |  |
| 27 | İş yükümü arttırsa da toplumsal menfaat açısından vergi affını doğru buluyorum.  |  |  |  |  |  |
| 28 | Vergi affı, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamaktadır.   |  |  |  |  |  |
| 29 | Bir mükellef vergi affından bir defaya mahsus faydalanmalıdır.   |  |  |  |  |  |
| 30 | Mükellefler ödeme güçlerine göre vergilendirilmektedir.  |  |  |  |  |  |
| 31 | Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir. Bu yüzden Vergi affı gereklidir" görüşü hâkimdir. |  |  |  |  |  |
| 32 | Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir.  |  |  |  |  |  |
| 33 | Vergi affı uygulaması gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir.  |  |  |  |  |  |
| 34 | Vergi affı, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.   |  |  |  |  |  |

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

**Adı, Soyadı** : Fatma GÖRGÜLÜ

**Yabancı Dili** : İngilizce

### Eğitim Durumu

**Lisans**: Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Kamu Yönetimi, 2004

**Yüksek Lisans**: KAEÜ, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İşletme.

### Yayınlar

Görgülü, F. (2020), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Affına Yönelik Görüşlerinin Değerlendirilmesi: Kırşehir İlinde Bir Araştırma*, III. International Ankara Conference on Scientific Research, October 02-04, 2020, Ankara.