

**Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği<sup>1</sup>**  
**Effect of Tax Amnesty on Tax Compliance: Kocaeli Example**

**Fikret Deniz ATÇEKEN**

*Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi*

**Mehmet Emin ALTUNDEMİR**

*Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, [altundemir@sakarya.edu.tr](mailto:altundemir@sakarya.edu.tr)*

**Aykut Hamit TURAN**

*Prof. Dr., Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, [ahaturan@sakarya.edu.tr](mailto:ahaturan@sakarya.edu.tr)*

**MAKALE BİLGİSİ**

*Makale Geçmişi:*

Geliş: 10 Ocak 2018

Düzeltilme Geliş: 22 Şubat 2018

Kabul: 26 Şubat 2018

*Anahtar Kelimeler:*

*Vergi Affı, Vergi Uyumunu,*

*Kocaeli*

© 2018 PESA Tüm hakları saklıdır

**ÖZET**

*Bu araştırmanın amacı; vergi affı uygulamalarının, mükelleflerin vergi uyumları üzerindeki etkilerini Kocaeli Ticaret Odası'na bağlı mükellefler üzerinde incelemektir.*

*Bu çalışmayı yapmak için hazırlanan anket formu; 2017 yılı Haziran- Ekim ayları içerisinde Kocaeli Ticaret Odası'na bağlı 534 mükellefe uygulanmıştır. Anketlerden elde edilen veriler, SPSS 22.0 istatistik programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Vergi affına yönelik tutum ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin belirlenmesi için korelasyon analizi yapılmıştır. Vergi uyumunun, vergi affına yönelik tutumdan etkilenme düzeyinin incelenmesinde ise regresyon analizinden faydalanılmıştır.*

*Araştırmada yapılan korelasyon analizi sonucunda vergi affına yönelik tutumu belirleyen boyutlar ile vergi uyumu arasında çift yönlü ve pozitif ilişkilerin olduğu saptanmıştır. Regresyon analizi sonucunda da vergi affına yönelik tutumu belirleyen boyutlardan ikisi olan; vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık boyutu ile vergi affına yönelik sınırlamalar boyutunun, vergi uyumunu etkilemediği belirlenmiştir. Bir diğer boyut olan vergi affının faydalarına yönelik tutumun ise, vergi uyumu üzerinde pozitif etkisinin olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifade ile vergi affının faydalarına ilişkin olumlu tutum ile mükelleflerin vergi uyum düzeyleri de artmaktadır.*

**ARTICLE INFO**

*Article History:*

Received: 10 January 2018

Received in revised form: 22 February 2018

Accepted: 26 February 2018

*Keywords:*

*Tax Amnesty, Tax Compliance,*

*Kocaeli*

© 2018 PESA All rights reserved

**ABSTRACT**

*The purpose of this study is to examine the effects of tax amnesty practices on taxpayers' tax compliance. The questionnaire prepared to carry out this research was applied to 534 taxpayers who were affiliated to Kocaeli Chamber of Commerce in June - October of 2017. The data from the questionnaires were analyzed through the SPSS 22.0 statistical program. Correlation analysis was performed to determine the relationship between the attitude towards tax amnesty and tax compliance. The regression analysis was used to examine the level of tax compliance and the attitude towards tax amnesty.*

*As a result of the correlation analysis, it was determined that there were two-way and positive relationships between the measurements that determine the attitude towards tax amnesty and the tax compliance. As a result of the regression analysis, it was determined that the negative perception dimension for tax amnesty and the limitations dimension for tax amnesty did not affect tax compliance. In other words, it was determined that the attitude towards the benefits of tax amnesty, which is another dimension, had a positive effect on tax compliance. In other words, with the positive attitude towards the benefits of tax amnesty, the tax compliance levels of taxpayers are increasing.*

<sup>1</sup> Bu çalışma, Fikret Deniz Atçeken'in Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalı öğrencisi olarak hazırladığı Yüksek Lisans tezinden türetilmiştir.

## GİRİŞ

Vergi afları, mükelleflerin vergi borçlarını ödemeye yönelik olarak hükümetler tarafından çıkartılan bir uygulamadır. Vergi aflarının gerek mükellefler açısından gerekse hükümetler açısından önemli faydaları bulunurken, sakıncalarının da olduğu bilinmektedir. Aynı zamanda vergi yükünden kurtulan mükelleflerin sonraki dönemlerde vergi uyumlarının artması beklenebilir. Sakıncaları ise, vergi affı çıkacak diye mükelleflerin vergi ödeme gücü olduğu halde vergilerini ödememeleri, çıkan aflar yüzünden düzenli vergisini ödeyen mükelleflerin vergi ödemeye isteklerinin azalması, vergi uyumunun azalması vb. gösterilebilir. Tüm bu sakıncalara rağmen, mali, siyasi, psikolojik nedenlerden dolayı vergi afları çıkarılmakta ve uygulamaya konulmaktadır.

Aslında vergi affı uygulamasının temel nedeni; mükelleflerin farklı nedenlerden dolayı vergilerini zamanında ödeyememeleri, diğer bir ifade ile vergi uyumlarının tam anlamıyla sağlanamamasından kaynaklanmaktadır. Vergi uyumu, gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleridir (Silvani ve Baer, 2000:198). Vergi uyumunun farklı boyutları vardır. Bu durum vergi uyumunu etkileyen faktörlerin çok çeşitli olmasına neden olmaktadır. Mükellefin gelir düzeyi, vergi sisteminin karmaşıklığı, yürürlükteki vergi oranları, uyumsuzluk halinde uygulanacak olan yaptırımlar, denetim olasılığı, vergi yasalarındaki boşluklar, toplumdaki vergi bilinci ve mali aflar vergiye gönüllü uyumu etkileyen önemli faktörlerdir.

Bu araştırmanın amacı; çıkartılan vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumları üzerindeki etkilerini Kocaeli Ticaret Odası'na bağlı mükellefler üzerinde incelemektir. Kocaeli ticaret Odası'na bağlı 534 mükellefe anket uygulanmış, elde edilen bilgiler analiz edilerek, araştırmanın bulgular kısmında sunulmuştur.

### 1. Vergi Affı

Vergi affı; “üzerine vergi borcu düşen kişinin yani mükellefin hukuki sorumluluğunu yerine getirmemesinden doğan borcun ortadan kalkması olarak” tanımlanmaktadır. Hukuki olarak bakıldığında vergi affı; “devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması” anlamına gelmektedir (Kargı, 2011: 3). Kısaca vergi affı; “devletin asli ve fer’i vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesi” olarak tanımlanmaktadır (Öz ve Buyrukoğlu, 2011: 90).

Vergi affı, kanunlarda üç şekilde yer almaktadır:

- Genel af içinde birkaç madde ile düzenlenen vergi affı,
- Sadece vergi cezalarının affını kapsayan af kanunları,
- Sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsayan af kanunları.

#### 1.1. Vergi Aflarının Nedenleri

Vergi aflarının çıkartılması mali, ekonomik, sosyal, siyasi, idari ve teknik, psikolojik nedenlere dayanmaktadır.

##### 1.1.1. Mali Nedenler

Devletin gelire olan ihtiyacı, süreklilik arzederken devamlı artış göstermektedir. Tahsilatını gerçekleştirmediği gelirleri de bulunmaktadır. Kısa zamanda gelir artışı sağlayabilmesi ve tahsil edemediği gelirleri toplayabilmesi için vergi afları hükümet açısından cazip bir uygulama olarak kullanılabilir bir araç olmaktadır. Kamu gelir ve giderleri arasındaki dengesizliklerin giderilmesi, tahsilatın hızlandırılması gibi sonuçlar vergi afları ile sağlanabilmektedir.

##### 1.1.2. Ekonomik Nedenler

Vergi affının çıkarılmasındaki ekonomik nedenlerden biri; belge düzeninin yerleşmemiş olması nedeniyle gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, yasal ekonomiye kazandırılarak ülke içerisinde yatırıma dönüşmesini sağlamaktır (Besen, 2007: 70). İkinci neden ise kayıt dışı bırakılmış

mallar ve nakit paralar için kullanılan “kara para” deyimini kullanılmaktadır. Yani kanunların yasakladığı, diğer bir anlatımla konusu suç teşkil eden bir fiil sonucunda elde edilen para ya da varlık, karapara olarak kabul edilmektedir (Aydın, 2002:21). Vergi aflarının ekonomik nedenlerinden biri de, vergi mükelleflerinin içinde bulunduğu şartlardır. Örneğin; enflasyonun yüksek oranlarda olması durumunda küçük ve orta ölçekli işletmelerin hayatlarını devam ettirmesi zorlaşır. Zamanında vergi borçlarını ödeyememeleri halinde uygulanan gecikme zammı ve faizi uygulamaları ile büyük bir borç yükü altına girilmiş olur. Enflasyon sonucu borçların artması ve vergi borçları nedeniyle, ekonomik ortamdan çekilmeyi düşünen bu mükelleflerin faaliyetlerinin devamını sağlamak için mali af desteğine ihtiyaç vardır (Dallı, 2006: 22).

### 1.1.3. Sosyal Nedenler

Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ve idarece bu durumda oldukları belirlenememiş mükelleflerle, idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında oluşan eşitsizliğin giderilmesidir (Ayrangöl ve Tekdere, 2012:430). Bir diğer neden ise; beyana dayanan vergi sisteminin, gerek idaredeki gerekse yargıdaki farklı sorunlar sebebiyle etkili bir şekilde uygulanmayan ülkelerde çokça yaşanan idari ve özellikle yargı hatalarından doğan adaletsizlikleri ortadan kaldırmaktır (Doğan ve Besen, 2009: 27).

### 1.1.4. Siyasi Nedenler

Türkiye’de vergi affının siyasi nedenleri şöyle sıralanabilir (Saban, 2001: 470):

- Yaşanan siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar sonucu toplumda meydana gelen gerginliğin yumuşatılması,
- İktidarın dıştan gelen müdahaleler sonucunda el değiştirmesi durumlarında, vergi aflarının eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmenin bir aracı şeklinde kullanılması,
- Siyasi iktidarların vergi afları ile seçmenler arasında toplumsal uzlaşmayı sağlamak istemesi,
- Yeni seçilmiş siyasi iktidar için verilen sözleri yerine getirmede kısa vadede finansman olarak kullanılmak istenmesi
- Vergi aflarının toplumsal destek sağlamada olumlu sonuçlar vermesi.

### 1.1.5. Teknik ve İdari Nedenler

Aflar, vergi idaresi ve vergi yargısından kaynaklanan sorunlar nedeniyle de çıkarılmaktadır. Vergi idaresi ve yargısının yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar teknik nedenler olarak belirtilmektedir. Vergi affına nedenler arasında; vergi yargısı ve idaresinin iş hacminin fazla olması sebebiyle idare ve yargıda iş gücünü azaltıp etkinliğin sağlanması, kamu alacaklarının takip ve tahsil sürelerinin kısaltılması, vergisiz fonların ekonomiye çekilip vergilendirilmesi, vergi oranlarının ve vergi yükünün ağır olması, maddi ve şekli yükümlülüklerin fazla olması, vergi sistemindeki mevcut karışıklıkların giderilmesi, vergi sistemindeki aksayan yapının düzeltilmesi ve köklü değişikliğin yapılmasıdır (Eker, 2006: 29-30; Taşkın, 2006: 46).

### 1.1.6. Psikolojik Nedenler

Vergi aflarının çıkarılmasının sebeplerinden biri de psikolojik nedenlerdir. Mükellefleri etkileyerek vergi aflarının diğer nedenleri olan siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik sebeplerin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktır (Yaşar Çil, 2012: 12). Vergi aflarının çıkarılmasındaki psikolojik nedenlerden biri yükümlülüklerini ve görevlerini zamanında yerine getirmeyen vergi mükelleflerinin, vergi affı ile birlikte vergisel yükümlülüklerini ve görevlerini zamanında ve eksiksiz yapmaları için yeni fırsat tanımak (Ayrangöl ve Tekdere, 2012:432).

## 1.2. Vergi Aflarının Faydaları

Vergi aflarının faydaları aşağıdaki şekilde sayılabilir (Savaşan, 2006: 45);

- Vergi gelirlerinde ani bir yükseliş yaratırlar.

- Yönetim maliyetlerini ve yargı yükünü hafifletirler.
  - Vergi affi sonrası güçlendirilmiş vergi uygulamalarıyla gönüllü uyumları arttırabilirler.
- Çetin (2007: 175) ise vergi affının faydalarını aşağıdaki şekilde sıralamıştır;

- Kayıtlı olmayan kişilerin sonraki aflarda daha iyi izlenmesi ve kayıtların tutulması yoluyla gönüllü uyumları artırılabilir,
- Af, teşvik unsurlarıyla birlikte makul ve adaletli cezalardan oluşursa sonraki aflarda mükelleflerin sisteme alınması kolaylaşabilir,
- Bir defaya mahsus olarak çıkarılan aftan sonra daha katı cezai yaptırımlarla donatılmış vergi afları, mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde bir artışa yol açabilir,
- Vergi afları kısa dönem gelirini arttırmak için kayıtlara geçmeyen önceki birçok mükellefi kayıt altına alarak devletin uzun dönem gelirini arttırabilir.

## 2. Türkiye’de Vergi Affi Uygulamaları

Türkiye’de vergi afları yaygın olarak çıkartılmaktadır. Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar toplam 35 ayrı vergi affi çıkarılmıştır. Aşağıda bu aflardan bahsedilmektedir (Yurdakul, 2013:74-75).

### 2.1. 1923 - 1959 Yılları Arasındaki Vergi Affi Uygulamaları

Vergi aflarına başvurulmasının nedenleri arasında mükelleflerden alınamayan vergilerin tahsil edilmesi, devletin gelirini arttırarak hazineye kaynak sağlamak, siyasi nedenler gibi birçok nedeni vardır. Ancak 1923 ile 1959 yılları arasında çıkarılan vergi af kanunlarına bakıldığında daha çok siyasi ve ekonomik nedenlerden kaynaklanmaktadır. Bunun sebebi ise yeni kurulan bir devletin hem siyasi otorite tarafından affa ihtiyaç duyulması hem de maddi kaynak sağlamak adına af kanunlarına başvurulmuştur (Koç, 2010: 290). 1923-1959 arası farklı af kanunları ile vergi affına gidilmiştir. Bu af uygulamalarının tarihleri ve isimleri Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo 1: 1923 - 1959 Yılları Arasındaki Vergi Affi Uygulamaları**

Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1.	17.05.1924	İlk Vergi Affi
2.	05.08.1928	Elviye Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
3.	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
4.	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
5.	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
6.	13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
7.	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

**Kaynak:** Aliçavuşoğlu, 2016: 64, Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153.

### 2.2.1960 – 1980 Yılları Arası Çıkarılan Vergi Affi Uygulamaları

1960 ve 1980 yılları arasında uygulanan vergi afları, bazen genel af kanunlarıyla birlikte birkaç madde ile bazen de özel olarak, vergi affi kanunu çıkarılmıştır. Bu dönemde daha çok 1960 yılında yaşanan olağanüstü dönemin olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla aflara başvurulduğu görülmektedir. 1960 ve 1980 yılları arası çıkarılan vergi aflarını tarihleri ve isimleri Tablo 2’de verilmiştir.

**Tablo 2: 1960 – 1980 Yılları Arası Çıkarılan Vergi Affı Uygulamaları**

Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1.	26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
2.	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
3.	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
4.	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
5.	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
6.	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
7.	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
8.	28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
9.	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun

**Kaynak:** Aliçavuşoğlu, 2016: 64, Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153.

### 2.3.1980 – 2000 Yılları Arası Uygulanan Af Uygulamaları

1980-2000 yılları arasında 10 ayrı vergi affı uygulamasına gidilmiştir. Bu tarihler arasında çıkartılan vergi aflarının tarihleri ve ilgili açıklamalar Tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3: 1980 – 2000 Yılları Arası Uygulanan Af Uygulamaları**

Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1.	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
2.	02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
3.	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
4.	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
5.	03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
6.	28.12.1988	3512 sayılı Kanun
7.	15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
8.	21.02.1992	3787 sayılı Kanun
9.	05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
10.	22.07.1998	4369 sayılı Kanun

**Kaynak:** Aliçavuşoğlu, 2016: 64, Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153.

### 2.4.2000 ve Sonrası Uygulanan Af Uygulamaları

2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler, ekonomik ve sosyal hayatı olumsuz yönde etkilemiştir. Ekonomide tüketim, üretim ve istihdam azaltmıştır. İşletmeler kapanmış veya mali bünyeleri zayıflamış ve işsizliğe neden olmuştur. Ayrıca mükellefler vergiler başta olmak üzere borçlarını ödeyemez duruma düşmüşler ya da borç ödemedeki zorluk içine girmişlerdir (Erkan, 2003:112). 2000 yılında başlayan ve 2001 yılında yaşanan ekonomik kriz sonrasında ortaya çıkan olumsuzlukları gidermek için 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile vergi afları çıkarılmıştır. Bu aflar dışında günün ekonomik ve siyasal koşulları doğrultusunda vergi afları çıkarılmaya devam edilmiş, son olarak 2016 ve 2017 yıllarında da vergi aflarına yönelik kanunlar yürürlüğe girmiştir. 2000 ve sonrası uygulanan aflarına ilişkin bilgiler Tablo 4'te sunulmuştur.

**Tablo 4: 2000 ve Sonrasında Yılları Arası Uygulanan Af Uygulamaları**

2000 ve sonrası		
Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1.	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
2.	07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
3.	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
4.	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
5.	25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
6.	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
7.	11.9.2014	6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
8.	19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
9.	18.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

**Kaynak:** Aliçavuşoğlu, 2016:64, Kireçtepe ve Avcı, 2016:152-153, Yelman, 2017:177.

Vergi afları 1960 yılından itibaren ortalama her iki yılda bir vergi ve sigorta prim affı çıkarılmıştır. Bu durum bazı yıllarda her yıl aralığına kadar düşmüştür (Şenyüz, 2014: 91).

### 3. Vergi Uyumu ve Vergi Uyumsuzluğu

En basit ifade ile vergi uyumu, vergi mükellefinin temel görevlerini yerine getirerek, zamanında ve doğru bildirimde bulunmasıdır. Zamanında vergisini ödemesidir.

Vergi uyumu; mükelleflerin vergiyle ilgili yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesi ve beyannamelerini uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olacak çerçevede, eksiksiz ve zamanında ilgili mercilere vermesidir. Bir başka ifadeyle vergi uyumu, mükelleflerin vergi yasaları uyarınca doğan vergi borcunu zamanında ve tam olarak beyan etmeleri şeklinde tanımlanmaktadır (Özpehriz, 2005: 90).

James ve Alley'e (2002: 32) göre ise vergi uyumu "bireylerin herhangi bir zorlayıcı faaliyet uygulanmaksızın vergi yasasının hem ruhu hem metni ile uyum içinde hareket etme konusunda istekliliklerini" ifade etmektedir.

Vergi uyumsuzluğu ise, vergi yükümlülüğünün standartlara aykırı olarak düşük ya da yüksek gösterilmesini içermektedir. Vergi uyumsuzluğu, vergiyle ilgili yükümlülüklerin bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi; yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık vb. nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmesini de kapsayabilmektedir. Fakat, mükellefin ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla, mali işlemlerini kanunlara uygun bir şekilde yapılandırması vergi uyumsuzluğu olarak sayılmamaktadır (Roth ve diğerleri, 1989: 2).

Vergi uyumunun unsurları (Roth ve diğerleri, 1989: 20-21):

- Vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi,
- Gelir ayarlaması, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi gelirden düşürülecek unsurların doğru olarak gösterilmesi,
- Vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve doğru olarak hesaplanması şeklinde sıralanabilir.

### 3.1. Vergi Aflarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi

Vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisinin, yapılan vergi aflarının niteliğine, mükellefleri etkileme gücüne ve vergi affına yönelik alınan önlemlere bağlı olduğu belirtilmektedir (Bulut, Çalışkan ve Bulut, 327: 31). Vergi aflarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerindeki etkisine ilişkin iki farklı görüş ileri sürülmektedir.

Bu görüşlerden ilki, vergi affı bir defaya mahsus uygulanırsa, mükelleflerin yüksek harcamaların ve vergi kaçakçılığını önlemek adına etkili cezalar ile birlikte uygulanırsa, gelecekte mükelleflerin vergiye olan uyumunu artırabilir. Bunun yanında vergi affı ile kayıtdışı sektörlerde faaliyet gösteren pek çok mükellef, vergi sistemine kazandırılabilir (Çelikkaya, 2002). Vergi aflarının vergi uyumu üzerinde olumlu etkileri olacağını savunan bu görüşlere göre, vergi affının başarısı hem hükümetin alacağı önlemlere, hem de bu önlemleri mükelleflerin algılanmasıyla ilgilidir. Bu açıdan mükelleflerin özellikle yapılan vergi affına yönelik adalet algılamaları, vergi uyum kararlarında oldukça etkilidir (Lerman, 1986: 327).

Diğer görüşe göre ise, vergi afları uzun vadede mükelleflerin vergi uyumları üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkarmaktadır. Dürüst mükellefler, vergi sorumluluklarını zamanında ve tam yerine getirmeyen mükelleflere uygulanan, vergi af ve indirimlerine tepki göstererek, kendilerine haksızlık yapıldığı düşüncesine sahip olurlarsa, bu durum kendilerinin vergiye olan uyumlarını azaltacaktır. Bunun yanında mükellefler vergi affının tek seferlik uygulanan bir fırsat olduğuna inanmazlarsa, bu durum vergiye olan uyumlarını düşürecektir (Akbulut, 2003: 96). Alm, Mckee ve Beck'in (1990) yaptıkları araştırmada vergiye gönüllü uyumun, çıkarılan vergi affı sonrasında düştüğü, bunun en önemli sebebinin de mükelleflerin gelecekteki af beklentisinin olduğu belirlenmiştir. Aynı araştırmada af öncesi vergi uyumu yüksek olan bireylerin vergi uyum düzeylerinin devam ettiği, vergi uyumu düşük olan mükelleflerin af sonrasında vergi uyumlarının daha da azaldığı ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefler af olsa da olmasa da bu davranışlarına devam ederlerken, vergi afları vergi uyumu düşük olan mükellefler üzerinde etkili olmaktadır. Bu durum aftan yararlanma konusunda çaba gösterildiğini ancak, ödeme noktasında yine eski davranışlara devam edildiğinin göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Af savunucularının iddiasına göre; vergi affından hemen sonra güçlendirilmiş vergi uygulamasına geçilmesi ve mükellefe daha iyi hizmet sunumunun uygulanmaya konması ile vergi afları vergi uyumunu artırabilmektedir. Eleştiriler ise vergi aflarının vergi kaçırıcılar için hak edilmeyen bir vergi indirimi gibi görülebileceği, ayrıca gelecekte de vergi affının çıkabileceği beklentisi ile bireyleri vergi uyumsuzluğuna sevk edeceği konusundadır (Alm, Mckee ve Beck, 1990: 53).

Türkiye açısından değerlendirildiğinde, dürüst mükellefler vergi aflarını, vergi kaçırıcılar için bir ödül olarak görmeye başlamış ve bu durum onların vergiye uyumunu zedeler bir hal almıştır. Ayrıca afların bir defaya mahsus olmadığı düşünülüyor olması da mükelleflerin vergiye uyumunu engellemektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 109).

Türkiye'de vergi aflarının vergi uyumu üzerinde etkisine yönelik farklı araştırmaların yapıldığı gözlenmektedir. Fakat yapılan araştırmaların bir kısmı sadece teorik ya da eldeki mevcut verilerden hazırlanan çalışmalardan oluştuğu (Tunçer, 2002; Özpehriz, 2005; Aygün, 2012; Edizdoğan ve Gümüş, 2013; Martin, 2013), bir kısmı sadece vergi affına yönelik uygulamalı araştırmalardan oluştuğu (Dönmez, 1990; Şahin, 2014; Demir ve diğerleri, 2017; Güneş, 2007) vergi uyumuyla ilgili de farklı değişkenlerle ilişkilerin araştırıldığı çalışmalardan oluştuğu gözlenmektedir (Gökbunar ve Gökbunar, 2007; İpek ve Kaynar, 2009; Benk ve Çetin, 2010; Saygın, 2013; Demir ve Kaya, 2017).

## 4. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Kocaeli İlinde Bir Araştırma

### 4.1. Araştırmanın Modeli

Çalışma, nicel araştırma türlerinden ilişkisel tarama modelinde desenlenmiştir. İlişkisel tarama modelleri ile değişkenler arasında değişim incelenmektedir (Neuman, 2012). Bu araştırmada Kocaeli ilinde yaşayan mükelleflerin vergi aflarına yönelik tutumları ile vergi uyum düzeyleri arasındaki ilişkileri ortaya çıkarmayı amaçlayan betimsel bir çalışmadır. Bu nedenle, nicel

araştırma yöntemlerinden betimsel ve ilişkisel tarama yöntemi kullanılmıştır. Tarama modelinde araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içerisinde olduğu gibi tanımlanmaya çalışılmıştır (Karasar, 2009: 77).

#### 4.2. Evren ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Kocaeli ilinde faaliyet gösteren ve Ticaret Odası'na bağlı olan şirket yöneticileri oluşturmaktadır. Araştırmada kolayda örnekleme yöntemi seçilmiş ve oluşturulan anket formu Ticaret Odası ve Kocaeli'nde faaliyet gösteren iş adamları dernekleri vasıtası ile üyelerine online olarak ulaştırılmış, araştırmaya katılmayı gönüllü kabul eden 532 kişi araştırmanın örneklemini oluşturmuştur.

#### 4.3. Veri Toplama Araçları

Araştırmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde çoktan seçmeli mükelleflerin tanımlayıcı özelliklerini belirlemeye yönelik (Yaş, cinsiyet, vb.) 7 adet soru bulunmaktadır. İkinci bölümde ise vergi affına yönelik görüşleri belirlemek için 18, vergi uyumuna ilişkin görüşleri belirlemeye yönelik 15 adet, beşli likert tipinde hazırlanmış önerme yer almaktadır.

Vergi affına yönelik tutum ölçeğindeki 18 maddenin güvenilirliğini hesaplamak için iç tutarlılık katsayısı olan "Cronbach Alpha" hesaplanmıştır. Ölçeğin genel güvenilirliği  $\alpha=0.960$  olarak çok yüksek bulunmuştur. Ölçeğin yapı geçerliliğinin ortaya koymak için açıklayıcı (açımlayıcı) faktör analizi yöntemi uygulanmıştır. Yapılan Barlett testi sonucunda ( $p=0.000<0.05$ ) faktör analizine alınan değişkenler arasında ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Yapılan test sonucunda ( $KMO=0.961>0,60$ ) örnek büyüklüğünün faktör analizi uygulanması için yeterli olduğu tespit edilmiştir. Faktör analizi uygulamasında varimax yöntemi seçilerek faktörler arasındaki ilişkinin yapısının aynı kalması sağlanmıştır.

Faktör analizi sonucunda değişkenler toplam açıklanan varyansı %78.47 olan 3 faktör altında toplanmıştır. Güvenirliğine ilişkin bulunan alpha ve açıklanan varyans değerine göre vergi affına yönelik tutum ölçeğinin geçerli ve güvenilir bir araç olduğu anlaşılmıştır. Ölçeğe ait oluşan faktör yapısı Tablo 5'da görülmektedir.



**Tablo 5: Vergi Affına Yönelik Tutum Ölçeği Faktör Yapısı**

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans	Cronbach's Alpha
Vergi Aflarının Faydaları (Özdeğer=10.838)	Vergi Afları Vergi Sistemi Ve Devletin Gelir Elde Etmesi Açısından Faydalıdır.	0,901	40,736	0,977
	Vergi Afları, Artan Vergi Borcu Ve Cezalarından Dolayı Faaliyetine Son Vermek İsteyen Mükelleflerin Tekrar Ekonomik Faaliyetlerini Devam Ettirmelerini Sağlamaktadır.	0,897		
	Vergi Afları, Vergi Kaçıran Veya Kayda Girmeyen Mükelleflerin Ortaya Çıkmalarını Sağlamaktadır.	0,895		
	Vergi Afları Mükellefe Temiz Bir Sayfa Açabilme İmkânı Verir	0,894		
	Vergi Afları Gerekli Bir Uygulamadır.	0,874		
	Toplumsal Menfaat Açısından Vergi Aflarını Doğru Buluyorum.	0,842		
	Çeşitli Nedenlerden Dolayı Vergisel Görevlerini Yerine Getiremeyen Mükellefler Psikolojik Baskıdan Kurtarılmaktadır.	0,837		
	Vergi Afları, Mükellefleri, Vergi Affı Beklentisi İçine Sokarak Düzenli Vergi Ödeme Alışkanlığını Zayıflatır.	0,749		
	Yakın Zamanda Vergi Affı Yapılacağını Bilen Mükellef, Vergisel Yükümlülüklerini Daha Az Yerine Getirmektedir	0,716		
Vergi Aflarına Yönelik Suç ve Ayrımcılık (Özdeğer=2.005)	Vergi Afları Vergi Kaçakçılığını Teşvik Etmemektedir.	0,873	24,657	0,941
	Türkiyede Vergi Afları Bazı Mükellefleri Kayırmak İçin Uygulanmaktadır.	0,861		
	Vergi Afları, Vergi Suçlarının Tekrarlanmasına Neden Olur.	0,842		
	Vergi Afları İle Ortaya Çıkan Adaletsizlikle Vergi Kaçıranlar Ödüllendirilmektedir.	0,833		
	Vergi Afları Devlete Olan Güveni Sarsmaktadır.	0,653		
Vergi Affına Yönelik Sınırlamalar (Diğer Görüşler) (Özdeğer=1.282)	Bir Mükellef En Fazla 2 Defaya Mahsus Vergi Affı Kapsamına Girmelidir	0,709	13,077	0,716
	Vergi Affı Periyodik Olarak Uygulanmalıdır.	0,698		
	Vergi Affına Tamamen Karşıyım.	0,693		
	Bazı Cezaların (idari Para Cezası, Mahkeme Para Cezası Gibi.) Af Kapsamına Alınmaması Doğru Bir Uygulamadır.	0,568		
<b>Toplam Varyans %78.47</b>				
<b>Alpha=0.960</b>				

Ölçekteki faktörlerin puanları hesaplanırken faktördeki maddelerin değerleri toplandıktan sonra madde sayısına bölünerek (aritmetik ortalama) faktör puanları elde edilmiştir.

#### 4.3.1. Vergi Uyum Ölçeği

Vergi uyumu ölçeği araştırmacı tarafından ilgili literatürden faydalanılarak oluşturulmuştur. 15 tane beşli likert tipinde önerme bulunan ölçeğe ilişkin güvenilirlik analizi yapılmış, iç tutarlılık katsayısı olan "Cronbach Alpha" hesaplanmıştır. Ölçeğin genel güvenilirliği alpha=0.976 olarak çok yüksek bulunmuştur. Ölçeğin yapı geçerliliğinin ortaya koymak için açıklayıcı (açımlayıcı)

faktör analizi yöntemi uygulanmıştır. Yapılan Barlett testi sonucunda ( $p=0.000<0.05$ ) faktör analizine alınan değişkenler arasında ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Yapılan test sonucunda ( $KMO=0.973>0,60$ ) örnek büyüklüğünün faktör analizi uygulanması için yeterli olduğu tespit edilmiştir. Faktör analizi uygulamasında varimax yöntemi seçilerek faktörler arasındaki ilişkinin yapısının aynı kalması sağlanmıştır. Faktör analizi sonucunda değişkenler toplam açıklanan varyansı %75.785 olan tek faktör altında toplanmıştır. Güvenirliğine ilişkin bulunan alpha ve açıklanan varyans değerine göre uyumu ölçeğinin geçerli ve güvenilir bir araç olduğu anlaşılmıştır. Ölçeğe ait oluşan faktör yapısı Tablo 6'da görülmektedir.

**Tablo 6: Vergi Uyumu Ölçeği Faktör Yapısı**

Maddeler	Faktör Yüğü
Vergiler hakkındaki doğru bilgilendirme, mükelleflerin vergi uyumunu artırır.	0,954
Vergi bilincinin yerleşmemiş olması vergi uyumunu etkilemektedir.	0,948
Vergilendirmedeki adalet algısı, vergiye gönüllü uyumu artırır.	0,944
Kamu harcamalarının etkin ve verimli kullanıldığı algısı mükelleflerin vergi uyumunu artırır.	0,931
Vergi oranları yüksektir.	0,928
Mükelleflerin ödeme gücünün düşüklüğü vergi uyumlarını olumsuz etkilemektedir.	0,923
Vergi ödemek devlete bağlılığın bir göstergesidir	0,922
Serbest piyasa koşulları ve rekabet ortamı mükelleflerin vergi uyumlarını olumsuz etkilemektedir.	0,912
Yüksek vergi cezaları mükelleflerin vergi uyumlarını azaltmaktadır.	0,908
İstikrarsız ekonomik yapı mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir.	0,897
Mükellefin yaşadığı sosyal çevre vergi uyumu üzerinde etkilidir.	0,894
Türkiye'de vergi mükellefleri vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir.	0,871
Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi beni etkiler	0,728
Vergi denetimleri düşük ve orta gelirli mükelleflerin vergi uyumunu azaltmaktadır.	0,690
Vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	0,460
<b>Toplam Varyans %75.785</b>	
<b>Alpha= 0.941</b>	

#### 4.4. Verilerin İstatistiksel Analizi

Araştırmada, anketler yoluyla toplanan veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 22.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmaya katılan mükelleflerin tanımlayıcı özelliklerinin belirlenmesinde; frekans ve yüzde analizlerinden, vergi affına ve vergi uyumuna yönelik görüşlerinin belirlenmesinde ortalama ve standart sapma istatistiklerinden faydalanılmıştır. Ölçek boyutlarının aldığı puanlar 1 ile 5 arasında değerlendirilmektedir. Dağılım aralığının hesaplanması amacıyla, Dağılım aralığı=En büyük değer- En küçük değer/ Derece sayısı formülü kullanılmıştır. Bu aralık 4 puanlık genişliğe sahiptir. Bu genişlik beş eşit genişliğe bölünerek 1.00- 1.79 arası "çok düşük", 1.80- 2.59 arası "düşük", 2.60- 3.39 "arası orta", 3.40-4.19 arası yüksek, 4.20-5.00 arası çok yüksek olarak sınır değerleri belirlenmiş ve bulgular yorumlanmıştır (Sümbüloğlu, 1993: 9).

Araştırmaya katılan mükelleflerin vergi affına yönelik tutum ve vergi uyum düzeyleri arasındaki ilişkilerin belirlenmesinde korelasyon analizinden, vergi affına yönelik görüşlerinin vergi uyum düzeyi üzerindeki görüşlerine yönelik etkilerinin belirlenmesinde ise regresyon analizinden faydalanılmıştır. Mükelleflerin tanımlayıcı özelliklerine göre, vergi affına ve vergi uyumuna yönelik görüşlerinin incelenmesinde, t testi, Tek yönlü (One way) Anova testi ve post-hoc analizi olarak Scheffe testi kullanılmıştır.

Elde edilen bulgular % 95 güven aralığında, %5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

#### 4.5. Araştırmanın Bulguları

Bu bölümde, araştırmaya katılan mükelleflerden ölçekler yoluyla toplanan verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgular yer almaktadır.

#### 4.5.1. Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Tanımlayıcı Özelliklerine İlişkin Bulgular

Tablo 7’de araştırmaya katılan mükelleflerin tanımlayıcı özelliklerine göre dağılımlarına yer verilmiştir.

**Tablo 7: Mükelleflerin Tanımlayıcı Özelliklerinin Dağılımı**

Tablolar	Gruplar	Frekans(n)	Yüzde (%)
Yaş	20-30	220	41,2
	31-40	47	8,8
	41-50	84	15,7
	51-60	123	23,0
	61 ve üzeri	60	11,2
Cinsiyet	Erkek	305	57,1
	Kadın	229	42,9
Eğitim Durumu	Lise ve Altı	175	32,8
	Ön Lisans	56	10,5
	Lisans	207	38,8
	Lisans üstü	96	18,0
Mesleki Deneyim	1-5 Yıl	224	41,9
	6-10 Yıl	89	16,7
	11-15 Yıl	131	24,5
	16 Yıl ve üzeri	90	16,9
Şirket Statüsü	Anonim	207	38,8
	Limited	126	23,6
	Şahıs	140	26,2
	Diğer	61	11,4
Daha Önce Vergi Affından Yararlanma Sayısı	1	235	44,0
	2	102	19,1
	3	107	20,0
	4 ve üzeri	90	16,9
Son Vergi Affından Yararlanma Durumu	Evet	323	60,5
	Hayır	211	39,5
	Toplam	534	100,0

Tablo 7’ye göre araştırmaya katılan mükelleflerin çoğunluğu 220’si (%41,2) 20-30 yaş aralığındadır , 47’si (%8,8) 31-40 yaş aralığında, 84’ü (%15,7) 41-50 yaş aralığında, 123’ü (%23,0) 51-60 yaş aralığında, ve 60’ı (%11,2) 61 ve üzeri yaşlardadır.

Mükellefler cinsiyet değişkenine göre 305’i (%57,1) erkek, 229’u (%42,9) kadın olarak dağılmaktadır. Mükellefler eğitim durumu değişkenine göre 175’i (%32,8) lise ve altı, 56’sı (%10,5) ön lisans, 207’si (%38,8) lisans, 96’sı (%18,0) lisansüstü olarak dağılmaktadır.

Mükelleflerin 224’ü (%41,9) 1-5 arası yıl mesleki deneyime, 89’u (%16,7) 6-10 yıl arası yıl mesleki deneyime, 131’i (%24,5) 11-15 yıl arası yıl mesleki deneyime ve 90’ı (%16,9) 16 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahiptirler. Mükellefler şirket statüsü değişkenine göre 207’si (%38,8) anonim, 126’sı (%23,6) limited, 140’ı (%26,2) şahıs, 61’i (%11,4) diğer olarak dağılmaktadır. Mükelleflerin 235’i (%44,0) 1 kez, 102’si (%19,1) 2 kez, 107’si (%20,0) 3 kez ve 90’ı (%16,9) 4 ve üzeri kez vergi affından yararlanmışlardır. Araştırmaya katılan mükelleflerin 323’ü (%60,5) son vergi affından yararlanırlarken, 211’i (%39,5) son vergi affından yararlanmamışlardır.

#### 4.5.2. Araştırmaya Katılanların Vergi Affına Yönelik Tutum ve Vergi Uyum Düzeylerine İlişkin Bulgular

Tablo 8’de faktör bazında mükelleflerin vergi affına yönelik tutum ve uyum düzeylerine ilişkin veriler görülmektedir.

**Tablo 8: Vergi Affına Yönelik Tutum ve Vergi Uyumu Düzeyleri**

	N	Ort	Ss	Min.	Max.
Vergi Aflarının Faydaları	534	3,176	1,573	1,000	5,000
Vergi Aflarına Yönelik Suç ve Ayrımcılık	534	2,368	1,288	1,000	5,000
Vergi Affına Yönelik Sınırlamalar	534	2,059	0,923	1,000	5,000
Vergi Affına Yönelik Tutum (Genel)	534	2,703	1,195	1,000	5,000
Vergi Uyumu	534	3,093	1,461	1,000	5,000

Tablo 8'deki verilerden araştırmaya katılan mükelleflerin “vergi aflarının faydaları” düzeyi orta ( $3,176 \pm 1,573$ ); “vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık” düzeyi zayıf ( $2,368 \pm 1,288$ ); “vergi affına yönelik sınırlamalar” düzeyi zayıf ( $2,059 \pm 0,923$ ); “vergi affına yönelik tutum” düzeyi orta ( $2,703 \pm 1,195$ ); “vergi uyumu” düzeyi orta ( $3,093 \pm 1,461$ ); olduğu görülmektedir.

#### 4.5.3. Vergi Affına Yönelik Tutum ile Vergi Uyumu Arasındaki İlişkilere Dair Bulgular

Vergi affına yönelik tutum ile vergi uyumu arasındaki ilişkilere yönelik yapılan korelasyon ve regresyon analizi sonuçlarına tablo 9'da yer verilmektedir.

**Tablo 9: Vergi Affına Yönelik Tutum İle Vergi Uyumu Arasında Korelasyon Analizi**

		Vergi Aflarının Faydaları	Vergi Aflarına Yönelik Suç ve Ayrımcılık	Vergi Affına Yönelik Sınırlamalar	Vergi Affına Yönelik Tutum	Vergi Uyumu (Genel)
Vergi Uyumu	r	0,833**	0,534**	0,492**	0,792**	1,000
	p	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

\* $<0,05$ ; \*\* $<0,01$

Tablo 9'daki korelasyon analizi verileri incelendiğinde;

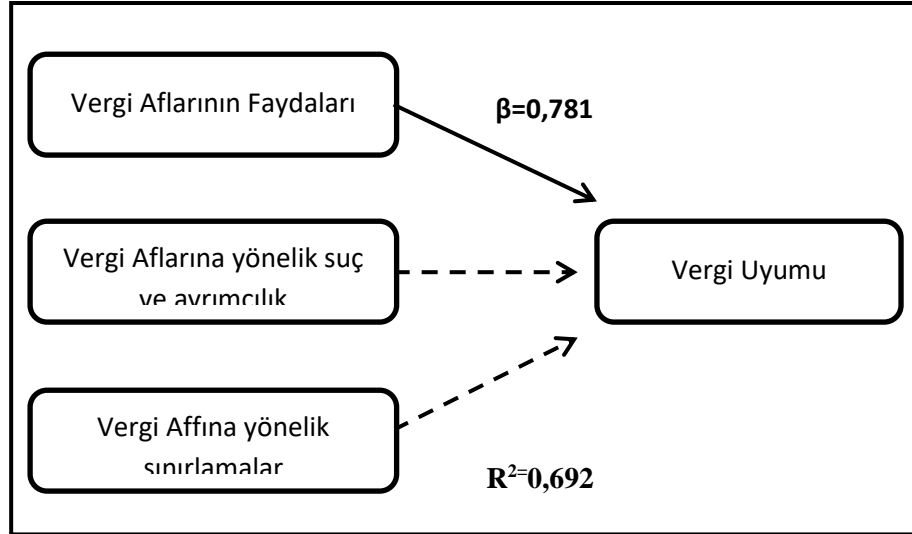
- Vergi uyumu ve vergi aflarının faydaları arasında yüksek, pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmaktadır( $r=0.833$ ;  $p=0,000 < 0.05$ ).
- Vergi uyumu ve vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık arasında orta, pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmaktadır( $r=0.534$ ;  $p=0,000 < 0.05$ ).
- Vergi uyumu ve vergi affına yönelik sınırlamalar arasında, pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmaktadır( $r=0.492$ ;  $p=0,000 < 0.05$ ).
- Vergi uyumu ve vergi affına yönelik tutum arasında yüksek, pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmaktadır( $r=0.792$ ;  $p=0,000 < 0.05$ ).

Vergi affına yönelik tutumun alt boyutlarının vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemeye yönelik regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan analize ilişkin veriler Tablo 10'da verilmiştir.

**Tablo 10: Vergi Affına Yönelik Tutum Alt Boyutlarının Vergi Uyumuna Üzerine Etkisi**

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t	p	F	Model (p)	R <sup>2</sup>
Vergi Uyumuna	Sabit	0,637	6,914	0,000	399,513	0,000	0,692
	Vergi Aflarının Faydaları	0,781	24,671	0,000			
	Vergi Aflarına Yönelik Suç Ve Ayrımcılık	-0,026	-0,697	0,486			
	Vergi Affına Yönelik Sınırlamalar	0,018	0,373	0,710			

Vergi aflarının faydaları, vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık, vergi affına yönelik sınırlamalar ile vergi uyumu arasındaki neden sonuç ilişkisini belirlemek üzere yapılan regresyon analizi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ( $F=399,513$ ;  $p=0,000<0,05$ ). Vergi uyumu düzeyinin belirleyicisi olarak vergi aflarının faydaları, vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık, vergi affına yönelik sınırlamalar değişkenleri ile ilişkisinin (açıklayıcılık gücünün) çok güçlü olduğu görülmüştür ( $R^2=0,692$ ). Mükelleflerin vergi aflarının faydaları düzeyi vergi uyumu düzeyini arttırmaktadır ( $\beta=0,781$ ). Mükelleflerin vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık düzeyi vergi uyumu düzeyini etkilememektedir ( $p=0,486>0,05$ ). Mükelleflerin vergi affına yönelik sınırlamalar düzeyi, vergi uyumu düzeyini etkilememektedir ( $p=0,710>0,05$ ) (Şekil 1).

**Şekil 1: Vergi Affına Yönelik Tutum Alt Boyutlarının Vergi Uyumuna Üzerine Etkisi**

Tablo 11'de vergi affına yönelik tutumun vergi uyumu üzerindeki etkisine ilişkin yapılan regresyon analizi sonuçları yer almaktadır.

**Tablo 11: Vergi Affına Yönelik Tutumun Vergi Uyumuna Üzerine Etkisi**

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	$\beta$	t	p	F	Model (p)	R <sup>2</sup>
Vergi Uyumuna	Sabit	0,472	4,938	0,000	898,082	0,000	0,627
	Vergi Affına Yönelik Tutum	0,969	29,968	0,000			

Vergi affına yönelik tutum ile vergi uyumu arasındaki neden sonuç ilişkisini belirlemek üzere yapılan regresyon analizi istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ( $F=898,082$ ;  $p=0,000<0,05$ ). Vergi uyumu düzeyinin belirleyicisi olarak vergi affına yönelik tutum değişkenleri ile ilişkisinin (açıklayıcılık gücünün) çok güçlü olduğu görülmüştür ( $R^2=0,627$ ). Mükelleflerin vergi affına yönelik tutum düzeyi, vergi uyumu düzeyini arttırmaktadır ( $\beta=0,969$ ).

## SONUÇ

Vergi mükellefleri açısından vergi aflarının vergi uyumuna etkisini incelemek için Kocaeli Ticaret Odası'na bağlı şirket yöneticileri üzerinde gerçekleştirilen araştırmadan önemli sonuçlar elde edilmiştir.

Araştırmaya 534 şirket yöneticisi katılmıştır. Araştırmaya katılan yöneticilerin %57,1'i erkek, %42,9'u kadın olup yöneticilerin çoğunluğu 20-30 yaş aralığındaki genç yöneticiler oluşturmaktadır.

Mesleki deneyim süreleri olarak, %41,9'u 1-5 yıl arasında mesleki deneyime sahipken, %16,7'si 6-10 yıl, %24,5'i 11-15 yıl ve %16,9'u 16 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahiptir. Dolayısıyla araştırmaya katılan çoğunluğun genç ve daha az deneyime sahip yöneticilerden oluştuğu söylenebilir. Ancak deneyimli ve 50 yaşının üzerindeki katılımcıların, elde edilen sonuçları daha fazla destekledikleri görülmüştür.

Araştırmaya katılan şirket yöneticilerinin tamamı daha önce vergi affından yararlanırken, %44'ü bir kez, %19,1'i iki kez, %20'si üç kez ve %16,9'u dört kez ve üzerinde vergi aflarından yararlanmışlardır. Araştırmada son vergi affından yararlananların oranının ise %60,5 olduğu saptanmıştır.

Araştırmaya katılan mükelleflerin vergi affına yönelik tutumları; vergi afları, vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık ile vergi affına yönelik sınırlamalar olmak üzere üç boyutta ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu üç boyutun genelini ifade eden vergi affına yönelik tutum (Genel) olmak üzere incelenmiş ve 5 üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. Mükelleflerin vergi aflarının faydalarına ilişkin tutum düzeylerinin ortalaması 3,176, vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık boyutuna ilişkin tutumlarının ortalaması 2,368, vergi affına yönelik sınırlamalar boyutuna ilişkin tutum düzeylerini ortalaması ise 2,059 olarak saptanmıştır. Vergi aflarına yönelik tutumlarının genel düzeyine bakıldığında ise 2,703 ortalama değer aldığı belirlenmiştir. Bu sonuçlar; mükelleflerin genel olarak vergi aflarına yönelik tutumlarının orta düzeyde olduğu, vergi aflarına yönelik sınırlamalara ilişkin tutumlarının ise düşük düzeyde olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar, mükelleflerin vergi aflarına yönelik olumlu tutum içinde olduklarını göstermektedir.

Araştırmada mükelleflerin vergi uyum düzeylerinin ortalaması 3,093 olup, vergi uyumları da orta düzeyde olduğu saptanmıştır. Araştırmada mükelleflerin vergi aflarına yönelik tutum düzeyleri ile vergi uyumları arasındaki ilişkiler korelasyon analizi ile incelenmiş, analiz sonucunda vergi affına yönelik tutumu belirleyen boyutlar ile vergi uyumu arasında çift yönlü ve pozitif ilişkilerin olduğu saptanmıştır. Diğer bir ifade ile vergi affına yönelik tutum olumlu veya olumsuz değiştiğinde aynı doğrultuda vergi uyumu da olumlu veya olumsuz değişmektedir.

Araştırmada vergi affına yönelik tutumun vergi uyumu üzerindeki etkileri regresyon analizi ile incelenmiştir. Analiz sonucunda, vergi affına yönelik tutumu belirleyen boyutlardan vergi aflarına yönelik suç ve ayrımcılık ile vergi affına yönelik sınırlamalar boyutlarının vergi uyumunu etkilemediği, ancak vergi affının faydalarına yönelik tutumun vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü etkisinin olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifade ile vergi affının faydalarına ilişkin tutum arttıkça mükelleflerin vergi uyum düzeyleri de artmaktadır. Vergi affına yönelik tutum genel düzeyinin de vergi uyumu üzerinde olumlu etkilerinin olduğu saptanmıştır. Bu sonuca göre, mükellefler vergi aflarına yönelik görüşleri olumlu düzeyde arttıkça bundan vergi uyumları da etkilenecek artış göstermektedir.

Kocaeli gibi sanayileşmiş ve gelişmiş büyükşehirde yapılan bu araştırmada önemli gördüğümüz sonuçları özetleyecek olursak;

- vergi aflarını, suç ve ayrımcılığa neden olan bir uygulama olarak görmüyorlar,
- vergi affına yönelik sınırlamaları desteklemiyorlar,
- vergi affı uygulamasını faydalı buluyorlar,
- vergi affı uygulaması, vergi uyumuna olumlu katkı sağlıyor.

Vergi aflarına yönelik her ne kadar olumsuz görüşler bulunsun da mükellefler açısından vergi aflarının gerekli olduğu ve faydalarının olduğu düşüncesi hakim olup, bu durumda mükelleflerin vergi uyum düzeylerine olumlu olarak yansıtıldığı söylenebilir. Araştırmamızın sonuçları, Türkiye’de vergi aflarının kısa dönemli ve periyodik olarak uygulanması, mükellefler nezdinde vazgeçilmez ve faydalı bir uygulama algısı oluşturduğunu ve vergi kültürünün bir parçası olduğunu göstermektedir.

## KAYNAKÇA

- Akbulut, Ali Rıza, (2003), “Tax Compliance (Vergiye Gönüllü Uyum)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 266, s.90-96.
- Aliçavuşoğlu, Ç. (2016), "Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği", *ICHACS*, s.62-67.
- Alm, James, Michael Mckee ve William Beck (1990), “Amazing Graze: Tax Amnesties and Tax Compliance”, *National Tax Journal*, XLIII/1, s.23-38.
- Aydın, Fazıl, (2002), “Karapara Kavramının Değerlendirilmesi”, *VSD*, Sayı:161, s.21.
- Aygün, Recep (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 369, s.88-92.
- Ayrançöl, Zülküf ve Mustafa Tekdere, (2012). "Ana Hatları ile Vergi Afları", *Faculty of Economics and Administrative Sciences International Symposium*. İzmir.
- Benk, Serkan ve Çetin, Tamer (2010), “Küresel Ekonomik Krizin Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 345, s.103-116.
- Besen, Ramazan (2007). *Devletin Vergi Alacağına Ortadan Kalkması ve Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde
- Biberoğlu, Elif (2006), *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumunu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bulut, Mustafa, Seda Çalışkan ve Ayça Bulut (2008), "Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:327, s.29-35.
- Çelikkaya Ali (2002), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, *eAkademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler İnternet Dergisi*, Sayı:5, s.1-8.
- Çetin, Güneş, (2007), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerine Etkisi”, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:14, Sayı:2, s.171-187.
- Çetin, Hasan (2007). *İkinci Dünya Savaşı Sürecinde Türkiye’nin Sosyo-Ekonomik Durumu (1939-1945)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa
- Çil-Yaşar, Gözde (2012). *Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale
- Dallı, Atilla (2006). *4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Demir, İhsan Cemil ve Pınar Bengi Kaya (2017), “Çiftçilerin Vergi Algısı ve Vergi Uyumunu: Ampirik Bir Çalışma”, *AKÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 2, s.127-141
- Doğan, Zeki ve Ramazan Besen (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 1, Sayı:1, s. 23-40.

- Dönmez, Recai (1990), *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı:164, s.99-119.
- Eker, Cemali (2006), *Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Erkan, Mehmet (2003), "4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununa Göre Stok ve Sabit Kıymet Affı", *Vergici Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 180, s.112.
- Gerçek, Adnan (2010) "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyum ve Motivasyon", <http://ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukelleflerin-vergiye-gonullu-uyumu-ve-motivasyon> 15.08.2017
- Gökbunar, Ramazan & Gökbunar, Ali Rıza (2007). "Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyum", *Vergi Dünyası*, 26 (311), s.91-100.
- Göksu, Güngör ve Tolga N. Saruç (2012). "Türkiye'de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması". *Mevzuat Dergisi* (176), [https://www.researchgate.net/publication/291523572\\_Gungor\\_Goksu\\_G\\_ve\\_Saruc\\_N\\_T\\_2012\\_Turkiye'de\\_Vergiye\\_Uyum\\_Mulakat\\_Calismasi\\_Mevzuat\\_Dergisi\\_sayi\\_176\\_Agustos](https://www.researchgate.net/publication/291523572_Gungor_Goksu_G_ve_Saruc_N_T_2012_Turkiye'de_Vergiye_Uyum_Mulakat_Calismasi_Mevzuat_Dergisi_sayi_176_Agustos)
- İpek, Selçuk, ve İlknur Kaynar, (2009). "Vergiye Gönüllü Uyum" Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma", *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 16, Sayı: 1, s. 173-190 .
- James, Simon ve Clinton Alley (2002), "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", 2002, MPRA Paper No. 26906, <https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47458/james2.pdf?sequence=1>
- Karasar, N. (2009). *Bilimsel araştırma yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın.
- Kargı, Veli (2011), "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt: 17, Sayı: 13, s. 101-115.
- Kireçtepe, Burhanettin ve Onur Avcı (2016). "Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanunun İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 339, s.146-158
- Koç, Mehmet (2010), *Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar*, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kuzu, Burhan (2001), "Af Müessesesi ve Düşünceleri Açıklama Özgürlüğü", *Anayasa Yargısı Dergisi*, Sayı:18, s.254-259.
- Lerman, Allen H., (1986), "Tax Amnesty: The Federal Perspective", *National Tax Journal*, Volume: 38, Issue: 3, p.325-332
- Martin, Ahmet (2013), *Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı Ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri*,Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, TC. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , İzmir
- Neuman, W. L. (2012), *Toplumsal Araştırma Yöntemleri: Nicel Ve Nitel Yaklaşımlar I-II*. Yayın Odası, İstanbul.
- Öz, Ersan ve Selçuk Buyrukoğlu (2011). "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 272, s.89-104
- Özpehriz, Niyazi (2005), "Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler", *Vergi Dünyası*, Mart, s.90-94.
- Roth, Jeffrey A.; John T. Scholz and A.D. Witte, (Eds.), (1989), *Taxpayer Compliance, Vol.1:An Agenda for Research*, Philadelphia:University of Pennsylvania Press



- Saban, Nihal (2001), “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak” , *AYD*, Sayı: 18, s.451-475
- Savaşan, Fatih (2006), “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:8, Sayı: 1, s.41-65.
- Saygın, Özgür (2013), *Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*, yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Silvani, Carlos & Katherina Baer (2000), “Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlanması: Tecrübe ve İlkeler”, (Çev. Özgür Saraç), *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 426, s.189–220.
- Sümbüloğlu, K. (1993), *Biyostatistik*, Özdemir Yayıncılık, Ankara.
- Şenyüz, Doğan (2014), “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, *Tesam Akademi Dergisi*, Cilt:1, Sayı:2, s.81-96.
- Taşkın, Yasemin (2006), *Vergi Aflarının Etkinliği Teori ve Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü., İstanbul.
- Tunçer Mehmet (2001), “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:19, s.25-35
- Yelman, Ercan (2013). Türkiye’de Vergi Affı Uygulamaları ve 6111 Sayılı Kanunun Mali Yönden Değerlendirilmesi, *Yüksek Lisans Tezi*. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*. İstanbul: Dora Yayıncılık.