

VERGİ AFLARI SONRASINDA VERGİ UYUM SÜRECİ

Yrd. Doç. Dr. Ahmet TEKİN

Dumlupınar Üniversitesi, Maliye Bölümü
ahmettekin4444@gmail.com

Yrd. Doç. Dr. Güner TUNCER

Dumlupınar Üniversitesi, Maliye Bölümü
guner.tuncer@dpu.edu.tr

Arş. Grv. Ersin Nail SAĞDIÇ

Dumlupınar Üniversitesi, Maliye Bölümü
enailsagdic@gmail.com

ÖZET

Vergi afları, vergi uyumunu güçlendirme, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletme, kamuya ek kaynak yaratarak bütçe açıklarını kapatma amaçları için bir araç olarak kullanılabilir. Türkiye’de 1923 yılından bu yana çeşitli mali ve politik nedenlerle vergi aflarına sık sık başvurulmuştur. Bu çalışmada 2003-2011 döneminde beyana dayalı gelir vergisi özelinde çıkarılan vergi affı uygulamalarının vergi uyumuna olan etkisi iller bazında incelenmiştir. İnceleme neticesinde ele alınan iki af dönemi içerisinde vergi uyumunun azaldığı ve af beklentisinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Afları, Vergi Uyumu, Beyana Dayalı Gelir Vergisi

TAX COMPLIANCE PROCESS AFTER TAX AMNESTIES

ABSTRACT

Tax amnesties could be used as a tool aiming to strength the tax compliance, lighten the tax administration’s and the justice’s load, reduce the budget deficit. Since 1923 tax amnesties have been frequently applied in Turkey due to various fiscal and political reasons. In this study the effect of tax amnesty laws are examined on the province basis and in terms of income tax on a declaration basis. It is concluded that the tax compliance have decreased and expectations of future tax amnesties have increased for the last two taxes amnesty programs in Turkey.

Key Words: Tax Amnesties, Tax Compliance, Income Tax Based on Declaration

1.GİRİŞ

Vergi afları, vergi uyumunu güçlendirme, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletme, kamuya ek kaynak yaratarak bütçe açıklarını kapatma amaçları için bir araç olarak kullanılabilir ve uygulanan vergi afları hedeflere ulaşmada zaman zaman başarıya veya başarısızlığa neden

olabilmektedir. Sık sık tekrarlanan vergi afları özellikle vergi uyum sürecini olumsuz etkileyebilmektedir. Bu durum mükellefler üzerinde sürekli olarak yeni bir vergi affı çıkarılması beklentisini artırmakta ve vergi uyum sürecinin gelişmesinin önüne engel koyabilmektedir.

Hükümetler vergi aflarını gündeme getirmeden önce mutlaka mevcut vergi sistemlerinin durumunu ve bileşenlerini derinlemesine analiz etmek durumundadırlar. Eğer mevcut sistemdeki arızalar tespit edilmeden herhangi bir vergi affı yürürlüğe girerse bu faydadan çok sisteme zarar getirecektir (Alm, 1998, s. 1).

Çok sık af kanunu çıkarılması, vergi bilinci ve alışkanlığının yok olmasına yol açmakta ve zamanında vergi ödeyenlerin adeta “enayi” yerine koymak gelen afların en büyük olumsuzluğu vergi adaletini ortadan kaldırmasıdır (Karakoç, 2004, s. 98-99). Bununla birlikte vergi afları vergi ödemeyenler lehine bir rekabet üstünlüğü saplayarak, vergi ödeme isteğinin azalmasına neden olmaktadır (Karakoç, 2004, s. 98-99). Vergilerin adil dağıtılmasını öngören vergi adaleti açısından bu durum ele alındığında, gerçekten mükellef açısından Türkiye’de uygulan afların vergi ödemeyi olumsuz etkilediği açık bir şekilde ifade edilebilir.

Vergi adaleti ve vergiye gönüllü uyum arasındaki ilişki incelendiğinde, vergiye karşı olumsuz tepkilerin en büyük gerekçesinin mükellefler tarafından adil bulunmayan vergi algısı dikkat çekmektedir. Adaletsiz vergileme, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmaması anlamına gelmektedir. Ayrıca, vergilemede bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranılması (vergi istisna ve muafiyetlerinin uygulanması, vergi imtiyazlarının yaygın olarak uygulanması vb.) Toplumsal açıdan bazı hoşnutsuzluklar oluşturmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergilemeye tepki göstermelerine neden olmaktadır (Tuay & Güvenç , 2007, s. 28).

Vergi affı uygulamaları, vergi sisteminde yapılmak istenen değişikliklerin bir parçası olarak çıkartılan ya da af sonrasında alınacak sıkı önlemlerle desteklenen bir vergi affı, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunda artış sağlamasına ya da en azından bir azalmanın meydana gelmemesini sağlamaktadır (Güner, 1998, s. 269). Dolayısıyla vergi afları çıkartılmadan önce dikkatli olmak gerekmektedir. Esasen bu durum, vergi aflarının altyapını sağlayan vergi idaresi ve bunu yürürlüğe koyan iktidar sahiplerinin sorumluluğu altındadır.

Bu çalışmanın çıkış noktası vergi aflarının vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebileceği gerçeğidir. Bu kapsamda çalışmada 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile 6111 sayılı kanun arasındaki dönemde mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirip getirmediğini başka bir ifade ile vergi uyumu sürecini gerçekleştirip gerçekleştirmediği incelenmiştir. Bu incelemeyi yapmak için 2004-2011 yıllarını kapsayan dönem iller bazında ele alınmıştır. Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan derlenmiştir. Vergi uyumu tanımındaki mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam olarak beyan etmeleri ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeleri tanımlamasına uygun olan beyana dayalı gelir vergisi çalışmada incelenmiştir. Beyana dayanan gelir vergisinin tahsilat/tahakkuk (THS/THK)

oranı vergi uyumu göstergesi olarak ele alınmış ve 81 il bazında 2004-2011 döneminde nasıl bir değişim gösterdiği açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışma, Vergi Aflarının Teori ve Kapsamı ve 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ile 6111 Sayılı Kanun Dönemi Arasında Vergi Uyumunun Beyana Dayalı Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi olmak üzere iki ana kapsama ayrılarak incelenmiştir. Vergi Aflarının Teori ve Kapsamı bölümü, Vergi Afları Konusunda Olumlu ve Olumsuz Görüşler, Vergi Affı Türleri, Vergi Aflarının Çıkarılma Nedenleri, Vergi Aflarında Mükellef Tipleri, Vergi Aflarının Başarı Koşulları, Vergi Aflarının Fayda ve Maliyetleri alt başlıklarında incelenmiştir. Çalışmanın son kısmında ise beyana dayanan gelir vergisinin tahsilat/tahakkuk (THS/THK) oranı vergi uyumu göstergesi olarak ele alınmış ve 81 il bazında 4811 ile 6111 sayılı kanun dönemleri arasında nasıl bir değişim gösterdiği açıklanmaya çalışılmıştır.

2.VERGİ AFLARI: TEORİ VE KAPSAM

Değişik ülkelerde değişik zamanlarda uygulanan vergi afları, kapsamı ve süreleri açısından farklılık göstermektedir (Bülbül, 2003, s. 206). Söz konusu farklılıklar itibariyle literatürde geniş ve kapsamlı vergi affı tanımı yapmak güçleşmektedir. Vergi affı denildiğinde genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir (Güner, 1998, s. 261). Vergi hukukunda af, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile, bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir (Bülbül, 2003, s. 206). Esasen, devlet kendi yetkisiyle sadece tahsil edeceği gelirden vazgeçmemekte aynı zamanda vergi afları ile mükellef üzerindeki idari ve hukuki yaptırımları da ortadan kaldırmaktadır.

Vergi hukukunda istisnai bir yol olarak kullanılan vergi afları, politik yönleri de olan olağanüstü bir araç niteliğindedir (Dönmez, 1992, s. 24). Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi afları, vergi hukukunda bazı kurumlarla benzer olsa da aralarında temel farklılıklar mevcuttur. Vergi hukukunda vergi affına benzer kurumların başında; terkin, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve uzlaşma gelmektedir. Bu uygulamaların ortak özelliği, idari bir tasarruf olmaları ve sürelerinin kısıtlanmamış olmasıdır. Bu ifadelerden, vergi aflarının yasama organının takdirine bağlı olduğu ve söz konusu diğer kurumların ise idari birer tasarruf oldukları belirtilebilir. Nitekim mükelleflerin terkin, cezalarda indirim, uzlaşma ya da pişmanlık talebinde bulunmaları ve bu haklardan yararlanmaları vergi kanunlarınca öngörölmüş bir haktır. Fakat yükümlünün vergi cezalarına veya ödememiş olduğu vergi borcuna karşılık affedilmek konusunda subjektif bir hakka sahip olmadığı açıktır (Dönmez, 1992, s. 22).

Çalışmanın bu kısmında vergi aflarının türleri, aleyhinde ve lehinde olan görüşler, afların çıkarılma nedenleri, genel olarak aflardan yararlanan mükellef tipleri, afların uygulamada başarılı olabilmeleri için sahip olmaları gereken koşullar ve sosyal ve ekonomik olarak fayda-maliyetleri açısından muhtemel sonuçları ele alınmıştır.

2.1.Vergi Afları Konusunda Görüşler

Vergi afları genellikle, ekonomik, sosyal, siyasi, vb. gibi nedenlerle yasama organlarının başvurduğu ve meşruluğu bugüne kadar tartışıl gelmiş olan bir kurumdur. Dolayısıyla vergi aflarının aleyhinde ve lehinde birçok görüş ortaya atılmaktadır.

2.1.1.Vergi Afları ile ilgili Olumlu Görüşler

Vergi hukukunda affı savunular, temel düşüncelerini ekonomik ve mali suçların özellikleri, af yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, vergi tahsilatının hızlandırılması ve idari ve yargı organlarındaki iş yükünün hafifletilmesi nedenlerine odaklanmışlardır (Dönmez, 1992, s. 30). Bu temel görüşlerden bazıları kısaca özetlenmiştir:

- i) *Siyasi, Ekonomik Ve Mali Bunalım Dönemlerinden Sonra Affın Gerekliliği:* Siyasi, ekonomik ve mali bunalımların yol açtığı olumsuz etkileri gidermek amacıyla hükümetler çeşitli şekillerde mali aflara başvurabilmektedirler. Bu uygulamalara özellikle vergi suçlarına uygulanan yaptırımların ağırlaştırılarak mükelleflerin vergi ödevine bağlılığını artırmak ve vergi gelirlerini artırmak amacıyla gerek duyulduğu görüşü ortaya atılmıştır (Dönmez, 1992, s. 33).
- ii) *Vergi Denetiminin Yetersizliğini Giderme Açısından Affın Gerekliliği:* Vergi denetimini etkin ve başarılı bir şekilde yürütemeyen vergi sistemlerinde, vergi incelemesine tabi olan yükümlülerde inceleme standartları farklılık göstermekte ve denetim oranının düşüklüğü denetim görenlerle görmeyen yükümlüler arasında adaletsizliğe yol açmaktadır. Böylece yükümlüler arasındaki bu olumsuzlukları gidermek ve etkili bir vergi yönetimi tesis edilene kadar af kanunlarının çıkartılması uygun görülmektedir (Dönmez, 1992, s. 35). Vergi afları sonrası ancak etkin bir vergi sistemi reformu ve iyi bir denetimle vergi affından sağlanan sonuçlar olumlu olabilecektir (Çetin, 2007, s. 175).
- iii) *Mali Mevzuatın Karmaşıklığı Nedeniyle Affın Gerekliliği:* Genellikle mali mevzuatını vergi sistemini tesis edememiş az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mükellefler vergi ödevleri ile ilgili maddi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmekte güçlük çekmektedirler. Dolayısıyla vergi afları bunlardan dolayı meydana gelebilecek olası haksızları gidermede yardımcı olacaktır (Dönmez, 1992, s. 33).
- iv) *Vergi Gelirlerini Artırması Açısından Affın Gerekliliği:* Bu görüş, hükümetlerin vergi aflarını, gizli kalmış vergi kaynaklarını düşük maliyetle ve kısa dönemde elde etmek amacıyla kullandıkları yardımcı bir araç olarak görmelerinden kaynaklanmaktadır. Vergi afları yoluyla vergi idaresi inceleme ve denetleme maliyetine katılmadan tespit edilemeyecek olan mükelleflerin tespiti sayesinde vergi gelirlerini artırabilme olasılığı artmaktadır (Savaşan, 2006, s. 51).
- v) *Gönüllü Vergi Uyumunu Artırması Açısından Affın Gerekliliği:* Vergi affı ile birlikte ve sonrasında güçlendirilmiş bir vergi uygulaması ve etkin bir denetiminin

varlığının vergi uyumu artırması muhtemeldir. Gerçekten de yükümlüklerine kanunen yerine getirmeyen bir mükellefin tespiti ve cezalandırılması kendi başına anlam ifade etmemektedir (Alm, McKee, & Beck, 1990, s. 24). Vergi affi mükelleflere daha önce yerine getirmedikleri maddi ve şekli yükümlülüklerini belirli bir süre içerisinde getirme imkânı tanımaktadır. Burada yükümlülüklerini yerine getirmemiş olan mükelleflere beyaz bir sayfa açılmaktadır (Savaşan, 2006, s. 51; Luitel & Sobel, 2007, s. 20).

- vi) *Kayıtdışı ve Kaçakçılıkla Mücadelede Affın Gerekliliği:* Vergi hukukunda affi haklı çıkaran temel dayanak, affin düşük idari maliyetlerle faydalı bir gelir akışı sağlarken, kaçakçılıkla mücadeleye de ivme kazandırmasıdır. Bu yaklaşım affi kaçakçılıkla mücadele için hazırlanmış geniş kapsamlı bir önlemler paketinin bir parçası olarak görmektedir (Dönmez, 1992, s. 32). Bununla beraber vergi afları kayıt dışı sektörlerdeki mükelleflerin vergi sistemine gönüllü olarak katılımını da sağlayacaktır (Kargı, 2011, s. 106).
- vii) *Vergi İdaresi, Vergi Yargısı ve Mükellef Açısından Affın Gerekliliği:* Vergi sisteminde vergi yargısını ve idarenin yeterli fiziksel alt yapıya sahip olmaması ve çalışma gücünden yoksun olması mükellef açısından bir olumsuzluk ortaya çıkarmaktadır. Diğer taraftan sorunlu mükellef ve sorunlu bir denetim ve idarenin varlığı, yükümlülere vergi ödevini yerine getirirken ödeyecekleri vergiyi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmede isteklerini en aza indirmektedir. Bu noktada af bir çözüm önerisi olarak önerilmiştir (Dönmez, 1992, s. 39). Kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına gelme süreci de uzun zaman almaktadır. Vergi afları bu süreçte de vergi yargısı ve vergi idaresi üzerindeki yükleri hafifletecektir (Aygün, 2012, s. 89).

2.1.2. Vergi Affi ile İlgili Olumsuz Görüşler

Vergi hukukunda affın karşısında olan görüşler temel olarak af yetkisinin kötüye kullanılabileceği endişesine düşmüşler ve affın vergi adaleti ile bağdaşmayacağını ifade etmişlerdir (Dönmez, 1992, s. 30). Bu görüşler ana hatlarıyla aşağıda sıralanmıştır:

- i) *Vergi Affının Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Etkilediği Görüşü:* vergi affı, vergi yükümlülüklerini yerine getiren dürüst yükümlüler ve vergi kaçakçıları arasında olumsuz bir farklılık yaratmaktadır. Özellikle vergi gecikme zamları ve cezalar affedildiğinde dürüst mükellefler için davranış ve uygulama eşitliğinin bozulması nedeniyle vergi adaletini zedelemektedir. Benzer şekilde dürüst mükelleflerin sermayelerinden ödedikleri nakdi vergi ödevleri rekabet eşitliği ilkesini de zedelemektedir (Dönmez, 1992, s. 42; Alm & Beck, 1993, s. 53). Dolayısıyla kötü niyetli mükellefler, dürüst mükelleflere karşı avantaj sağlayacaktır.
- ii) *Vergi Affının Vergi Yasalarına İtaati Azalttığı Görüşü:* Af, kişilerin adalet anlayışını tahrip ederek yasalara saygıyı azaltır. Dürüst yükümlüler yasalara ihlal

eden kişilerin af yoluyla cezadan kurtulduklarını gördüklerinde, yasalara uygun davranmama eğilimi içine girebilirler. Bununla beraber, vergi afları, toplumda vergi yasalarına uygun davranmanın önemsizliğine ilişkin bir inancın yerleşmesine de neden olabilecektir (Dönmez, 1992, s. 43).

- iii) *Vergi Suçlarının Tasarlanarak İşlenmesi Görüşü:* Bu görüşü savunanların temel dayanağı, vergi suçlarının bilgisizlikten kaynaklandığı iddiasının gerçekleri yansıtmadığıdır. Vergi suçları doğası itibarıyla kurnazlığı gerektiren, kasten işlenen ve devlet maliyesini zarara sokmayı arzulayan kişiler tarafından işlenen suçlardır (Dönmez, 1992, s. 43-44; Kargı, 2011, s. 108). Benzer şekilde, affa yer verilmesi yükümlülerin sorumluk duygularını zayıflatacaktır (Dönmez, 1992, s. 45). Bununla vergi ahlaki ve bilinci açısından olumsuz bir sonuç olabileceği ifade edilebilir.
- iv) *Vergisel Uyumu Azaltması Görüşü:* Vergisel uyumun azalmasının temel nedenlerinden biri yeni vergi affı beklentisidir. Yeni vergi affının kesinlikle düşünülmediğinin açıklanması yeni beklentilerin oluşmasını engellemekte tam başarı sağlamamaktadır. Çünkü af öncesi vergisel uyum düzeyi yüksek olanlar afftan olumsuz etkilenmemekte, aynı uyum düzeylerini devam ettirmekte iseler de daha düşük uyum oranı tutturamayan mükelleflerin vergisel uyumunda azalma gözlemlenmektedir. Bu tür vergi aflarının bazı mükelleflerin vergiye bakışını olumsuz etkileyebileceğini gösteren bir bulgudur (Savaşan, 2006, s. 50).
- v) *Vergi Affının Vergi Yargısı ve Vergi İdaresinin İş yükünü Artırdığı Görüşü:* Vergi yükümlülükleri ve vergi idaresi arasında idari aşamada çözülemeyen uyumsuzluklar yargı yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır. Bu sürecin uzaması vergisel yargı açısından iş yükünü artırmaktadır. Fakat idari çözüm yolları ve yargı süreçlerinin uzaması yükümlü açısından olumlu sayılabilmektedir. Vergi affıyla kapatılan dosyaların iş yükü yerini, yeni vergi affı çerçevesinde, tahsil aşamasına bırakacaktır. Burada vergi idaresinin iş yükünün artacağı açıktır. Uzlaşma müessesesi açısından da, vergi aflarının bu kurumu söz edilen nedenlerden dolayı olumsuz etkileyeceği ve iş yükünü artıracığı söylenebilir (Dönmez, 1992, s. 45).
- vi) *Vergi Denetimini Olumsuz Etilediği Görüşü:* Vergi denetiminin başarısı bir bakıma vergi yönetiminin yükümlü üzerinde manevi bir otorite oluşturması ile ilgilidir. Vergi affı bu otoritenin sarsılmasına yol açacaktır. Sonuç olarak vergi denetimin etkinliği af dolayısıyla zayıflayacaktır (Dönmez, 1992, s. 45).

2.2.Vergi Affı Türleri

Vergi afları çok çeşitli şekillerde sınıflandırılmış olsa bile, genel olarak ortak bir özellikleri vardır. Bu özellik kanuni olarak görevlerini yerini getirmemiş olan yükümlüleri affetmek amacıyla verilmiş olan geçici bir ödeme süresiyle ve bu yükümlülerin ödeyecekleri vergiye bağlı faiz ve cezaların bir kısmından veya tamamından vazgeçilmesidir. Özel koşul ve durumlar için çıkarılmış afflar bile genel olarak tüm vergi yükümlülerini kapsamaktadır. Tablo1 yaygın olarak gözlemlenen

vergi aflarına etki eden bazı faktörleri ve afların muhtemel özelliklerini göstermektedir (Baer & Le Borgne, 2008, s. 9-10).

Tablo 1: Vergi Aflarının Muhtemel Özellikleri

Hedeflenen Kitle	Verginin Kapsamı	Affin İçeriği	Beraberinde Gelen	Diğer
Kayıtdışı Mükellefler	Kişisel Vergiler	Faiz	Ağır yaptırımlar	Süre -Devamlı -Sürekli
Mükellefiyetini Yerine Getirmeyenler	Ticari Vergiler	Vergi Cezaları	Sıkı ve Ağırlaştırılmış Denetim	Dayanak -Yasama Organı
Borçlarını Ödememiş Mükellefler -Ödenmemiş vergi yükümlülükleri	Servet Vergileri Diğer	Yasal Takibat -Para cezası -Hapis cezası	Vergi Reformu -Genel -Belli bir alanda	İdari Yaptırım
Vergi Kaçakçıları -Raporlanmamış vergi yükümlülükleri				
-Eksik raporlanmış vergi yükümlülükleri		Vergi Borçları		

Kaynak: (Baer & Le Borgne, 2008, s. 9)

Vergi aflarını genel itibarıyla kapsam, süre ve mükellef açısından gruplandırmak mümkündür. Kapsam açısından vergi aflarında, affın hangi vergileri kapsayacağı belirtilmektedir. Bunlar gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi kanunlarını temel alarak yapılan aflardır. Vergi affının aslını ve/veya gecikme zamlarını içine alıp almadığı konusu da bu kapsam içerisinde. Süresi açısından vergi aflarında, aflar süreli ya da süresiz olması konusu da ayırıma tabi tutulur. Mükellefi açısından aflarda ise dar ve tam mükellef şeklinde ayırıma tabi tutulan vergi borçlularını kapsamaktadır. Buna göre yerli veya yabancı mükelleflerin aflardan yararlanıp yararlanmayacağı belirlenir (Kargı, 2011, s. 102).

2.3.Vergi Aflarının Çıkarılma Nedenleri

Vergi afları, hükümetlerin, vergi idare ve yargısının, mükelleflerin durumuna göre ve kendine özgü bir şekilde çok farklı nedenlerle uygulanabilmektedir. Vergi aflarının çıkarılma nedenlerinin temel olarak siyasi, ekonomik, mali, sosyal, idari ve teknik ve psikolojik olduğu ifade edilebilir.

i) *Siyasi Nedenler:* Hükümetler, siyasi krizler, yönetim ya da rejim değişiklikleri nedeniyle meydana gelmiş toplumsal gerginlik, şiddetli finansman ihtiyacı vb. gibi olumsuzlukları gidermek amacıyla vergi affını bir araç olarak görürler. Bununla birlikte yasama organının, baskı ve çıkar gruplarının istekleri, siyasi yozlaşma, oy kaygısı vb. gibi nedenlerle de vergi afflarına başvurabildikleri unutulmamalıdır (Dönmez, 1992, s. 48-49).

ii) *Ekonomik Nedenler:* Vergi affı uygulamalarında ekonomik nedenler temel olarak; piyasayı canlandırmak, kamusal finansman sağlamak, bütçe açıklarını kapatmak, gizlenmiş gelir, servet ve ülke dışına kaçırılmış sermayenin ekonomiye kazandırılması, ekonomik kriz ve durgunluk dönemlerindeki birey ve firmaların mali güçlerinin zayıflaması ve kayıtdışı ekonominin olumsuz etkilerini gidermektir (Çetin, 2007, s. 173; Bülbül, 2003, s. 206-209).

iii) *Mali Nedenler:* Devletin vergi affına başvurmasının en temel mali nedeni, kamu ihtiyaçlarının gerektirdiği maliyete gönüllü katılımın yetersiz kalması sebebiyle artan gelir ihtiyacını karşılamaktır (Doğan & Besen, 2008, s. 29). Bununla birlikte, idare ve yargının işgücü fazlalığı gibi nedenlerle de mükelleflerin yükümlülüklerinin bir kısmının ortadan kaldırmak amacıyla da affa başvurulmaktadır (Ayrangöl & Tekdere, 2011, s. 430).

iv) *Sosyal Nedenler:* Vergi aflarıyla mükelleflerin psikolojik baskıdan kurtarılmak istenmesi, mükelleflerin geçmiş hatalarını temizleyip vergi itaatinin sağlanması, vergilendirilebilir olduğu halde sistem dışı kalmış mükelleflerin sistem içerisine alınarak adaletin sağlanması, vergi sistemi nedeniyle mükellefler arasında ortaya çıkan idari ve adli hataların ortadan kaldırılmak istenmesi amaçlanmaktadır (Eker, 2006, s. 32-33).

v) *İdari ve Teknik Nedenler:* Vergi aflarının idari ve teknik yönden çıkarılma nedenleri; vergi idare ve yargısının iş yükünü hafifletmek, kamu alacaklarının takip ve tahsil sürelerini kısaltma, vergisiz fonların ekonomiye çekilip vergilendirilmesi, vergi oranlarının ve vergi yükünün ağır olması ve maddi ve şekli yükümlüklerin fazla olmasıdır (Taşkın, 2006, s. 46).

vi) *Psikolojik Nedenler:* Vergi affına başvurmanın psikolojik nedenlerinin başında, yasal olarak yükümlülüklerinin yerine getirmemiş olan mükelleflerin af sonrasında mali yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmelerini sağlamak gelmektedir. İkinci amaç ise, söz konusu mükelleflerin afla dürüst mükellef olmalarını sağlamak ve ekonomik hayata kazandırmaktır (Doğan & Besen, 2008, s. 31-32)

2.4.Vergi Aflarında Mükellef Tipleri

Vergi afları, genel olarak yükümlülüklerini yerine getirmemiş mükelleflere beyaz bir sayfa açmaya davet etmektedir (Savaşan, 2006, s. 52). Geçmişteki veya gelecekteki muhtemel af katılımcılarının, kanun koyucunun programlamış olduğu vergi affı başarısını etkileyeceği açıktır. Söz konusu bu mükellef tipleri aşağıdaki gruplardan bir veya bir kaç içerisinde yer alırlar (Dönmez, 1992, s. 63-64):

- Geçmişte işlenmiş kaçakçılık fiillerinin tespit edilmesi olasılığının ve kesilecek cezaların büyük oranda arttığına inanılanlar,
- Geçmişteki davranışlarından suçluluk duyanlar ve şimdi bundan kurtulmak isteyenler,

- Af kapsamına girmeyen vergilerde önemsiz miktarda kaçakçılık yapanlar ve bu nedenle affa katılmanın getirebileceği diğer kaçakçılık fiillerinin tespit edilmesi olasılığında fazla kaygı duymayanlar.

2.5.Vergi Aflarının Başarı Koşulları

Başarısız bir vergi affı özelde vergi yönetiminin, genelde ise siyasi yönetimin imajına iyi bir uygulamaya kıyasla daha çok zarar verir. Üstelik daha sonra girilecek bir takım düzenlemeleri daha da güçleştirir. Vergi teorisine ilişkin bilimsel yazında af programı düzenlenirken bazı faktörlerin göz önünde tutulması gereği önemle vurgulanmıştır. Affın başarısı için gerekli olan bu temel koşullar aşağıda sıralanmıştır (Dönmez, 1992, s. 54; Alm, 1998, s. 2-3):

- Vergi affı yalnızca bir kereye mahsus olmalıdır ve geçici olduğu vurgulanmalıdır
- Afta vergi kaynakları açısından sınırlar belirtilmelidir
- Af vergi sistemini güçlendirici önlemlerle eş zamanlı yürütülmeli, af sonrası gerekli reformlar yapılmalıdır
- Sağlanacak bağışıklıklar affa katılımı teşvik edici düzeyde olmalıdır
- Af dönemi yeterince uzun olmalıdır
- Affın tanıtımı yeterli olmalıdır

2.6.Vergi Aflarının Fayda ve Maliyetleri

Vergi hukukunda affı savunan ve af karşıtı olan birçok görüş mevcuttur. Siyasi, ekonomik, mali vb. nedenlerden dolayı affın gerekli olup olmadığının önemi açısından affın fayda, maliyet ve muhtemel sonuçlarının değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Affın fayda, maliyet ve muhtemel sonuçları Tablo 2’de özetlenmiştir.

Hükümetler, esas itibarıyla gelir elde etmek ve vergi kanunlarıyla vergi uyumunu sağlama gibi temel nedenlerin yanında sosyal, idari, teknik, psikolojik vb. gibi birçok nedenle de vergi aflarına başvururlar. Vergi aflarının faydaları, özellikle sosyal olarak bakıldığında, mükellef ile temiz bir sayfa ile buluşup vergi uyumunu sağlamaktır. Bunun yanında vergi gelirlerinde ani yükselme, yönetim maliyetlerinde azalma, yargı yükünde düşme ise affın diğer önemli faydalarındandır. Vergi aflarının faydalarının yanında, üzerinde azami dikkat ve önem verilmesi gereken husus ise vergi aflarının maliyetleridir. Vergi aflarının maliyetleri, hükümetlerin ve özellikle vergi aflarının altyapısını inşa eden vergi idaresinin üzerinde dikkatle durarak değerlendirilmesi gereken bir konudur. Vergi gelirlerinin ne kadar büyüklükte olması ve sürekliliği, vergi affı sonrasında gönüllü uyumunda azalma, adaletsiz duygusunun hissettirilmesi, idarenin yeterliliği vb. faktörler öncelikle dikkat edilmesi gereken hususlardan bazılarıdır. Vergi aflarının faydaları, maliyetleri ve muhtemel sonuçları bağlamında değerlendirmek yanlış olmaz. Gerçekten etkili bir vergi affı bu safhalar dikkate alınarak yapılırsa amacına ulaşmış olacaktır.

Tablo 2: Vergi Aflarının Faydaları, Maliyetleri ve Muhtemel Sonuçları

Faydaları	Maliyetleri	Muhtemel Sonuçları
Vergi gelirlerinde ani yükselme	Vergi gelirlerinde sadece kısa dönemde artış, uzun dönemde azalma	Kısa dönemde ve düşük bir vergi geliri
Yönetim Maliyetlerinde azalma	Vergi affı sonrası gönüllü uyumunda azalma	Vergi sistemindeki iyi bir değişiklik ile uygulanan vergi aflarındaki olası katılımın fazla olması veya tam tersi durumda katılımın az olması
Yargı Yükünde düşme	Dürüst mükelleflerde oluşacak adaletsizlik duygusu	Vergi affını uygulamaya koyan yasama organının iyi veya kötü bir programla, affın ve kendisinin güvenilirliğinin artması veya azalması
Vergi uyumunda olası artış	İdarenin vergi uygulamalarında yetersiz olduğu görüşüne yol açması Vergi kaçırma eyleminin taşıdığı ‘suç’ vurgusunda oluşturacağı gevşeme	

Kaynak: Alm, 1998; Leonard & Zeckhauser, 1986; Alm & Martinez-Vazquez, 2007, s. 47-48; Savaşan, 2006, s. 45

3.4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNU İLE 6111 SAYILI KANUN¹ DÖNEMİ ARASINDA VERGİ UYUMUNUN BEYANA DAYALI GELİR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu yürürlüğe girmeden önce şu şekilde bir süreçten geçmiştir: İlk olarak hükümet tarafından 4792 sayılı Vergi Barışı Kanunu tasarlanmış ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda 16.01.2003 tarihinde görüşülüp kabul edilerek Cumhurbaşkanlığı'nın onayına sunulmuştur. Dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet SEZER, Vergi Barışı Kanununu bir kez daha görüşülmesi için Türkiye Büyük Millet Meclisince göndermiştir. Son olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi 4792 sayılı vergi barışı kanununu 4811 sayılı Kanun olarak sadece isim değişikliği yaparak tekrar Cumhurbaşkanlığı'nın onayına sunmuştur. Cumhurbaşkanı ilgili yasayı 27 Şubat 2003 tarihinde onaylamış ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (İSMMMO, 2003, s. 2). 4811 sayılı vergi barışı kanunu 2000 ve

¹ 6111 Sayılı Kanunun tam adı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”dur.

2001 krizi sonrası ciddi bir ağır yük altına giren ekonomik hayatın birikmiş vergi yüklerinin tahsil edilebilir hale getirilmesi amacıyla yürürlüğe girmiştir (Taşkın, 2006, s. 116).

6111 sayılı kanunun gelişim süreci ise 27.09.2010 tarihinde Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılmış ve 29.10.2010 tarihinde kanun tasarısı olarak TBMM'ne sunulmuştur. İlgili kanun 13.02.2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6111 sayılı kanun tasarısının genel gerekçesi şu şekilde oluşturulmuştur:

2008 yılında yaşanan küresel ekonomik kriz, yurtdışında ve Türkiye'de de dış talebi düşürmesine bağlı olarak ekonomik daralma meydana

ana getirmiştir. Dış talebin düşmesi ve buna bağlı mal ve hizmet satış gelirlerindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden olmuş ve bazı işletmelerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinde gecikmelere sebebiyet vermiştir.

Yaşanan bu süreçten olumsuz etkilenen işletmelerin kamuya olan borçlarına uygulanan ek mali müeyyideler de borç tutarlarını artırmış, icra takibine maruz kalan borçlulara mevcut yasal düzenlemeler ile sağlanmaya çalışılan ödeme imkânları da bu borçların tasfiyesinde yeterli olmamıştır.

Kamuya olan borçların enflasyon oranında endekslenmek suretiyle ödenmesi, kamu ile olan mali ilişkinin belli bir plan dâhilinde çözümlenmesi suretiyle faaliyetlere devam edilmesine imkân verilmesi yönünde talepler artmıştır. Ekonomik kalkınmanın sürdürülebilir şekilde devamlılığını temin etmek, yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin şekilde kullanılmasını sağlamak amaçlarıyla ilgili kanun tasarısı hazırlanmıştır.

6111 sayılı kanun ile beyana dayalı gelir vergisi, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve 31.12.2010 tarihinden (bu tarih dâhil) önceki dönemlere, *beyana dayanan vergilerde* bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları ifadesi ile kanunun genel kapsamına dâhil edilmiştir.

Bireyleri vergi ödemeye sevk eden ve caydırıcı faktörler sadece ve sadece ekonomik faktörler değildir. Bunun dışında sosyal, kültürel, psikolojik, dinsel ve ahlaki faktörleri hesaba katmak gereklidir. Ayrıca siyasal ve idari (yönetimsel) faktörleri de göz önüne almak gereklidir. Vergi ahlakının tesis edilebilmesi ve vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için tüm bu faktörlerin dikkate alınması önem taşımaktadır (Aktan, 2006). Vergi afları da bireylerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerden birisidir. Vergi afları, vergi uyumuna olumlu veya olumsuz bir şekilde etki edebilmektedir. Vergi aflarının sık sık tekrarlanması; mükelleflerin yeni af beklentisine girmelerine neden olmaktadır. Bu durum zamanla vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri örnek

almasına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmede zafiyete uğramalarına yol açmaktadır (Aygün, 2012, s. 90).

Vergi uyumu; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beynamede tam olarak belirtilmesini ifade etmekte olup aynı zamanda, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesi şeklinde tanımlanabilmektedir (Aygün, 2012, s. 89; Özpehriz, 2005, s. 90-94).

Vergi uyumu tanımı ve vergi aflarının vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebileceği gerçeğinden yola çıkarak bu çalışmada 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile 6111 sayılı kanun arasındaki dönemde mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirip getirmediklerini başka bir ifade ile vergi uyumu sürecini gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri incelenmiştir. Bu incelemeyi yapmak için 2004-2011 yıllarını kapsayan dönem iller bazında ele alınmıştır. Veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan derlenmiştir. Vergi uyumu tanımındaki mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam olarak beyan etmeleri ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeleri tanımlamasına uygun olan beyana dayalı gelir vergisi çalışmada incelenmiştir. Beyana dayanan gelir vergisinin tahsilat/tahakkuk (THS/THK) oranı vergi uyumu göstergesi olarak ele alınmış ve 81 il bazında 2004-2011 döneminde nasıl bir değişim gösterdiği açıklanmaya çalışılmıştır.

Beyana dayalı vergiler vergi adaleti açısından sürekli tartışılan vergiler olmuştur. Beyana dayalı vergilerin vergi adaletini kavraması; mükelleflerin kendi kazançlarıyla orantılı vergilendirilmesiyle ilgili bir konudur. Çünkü mükellefler kendi kazançlarını vergi yönetiminden daha iyi bilmektedirler. Ancak bu durum her şartta beyana dayalı vergilerin mutlak anlamda vergi adaletini sağlayacağını ortaya koymaz. Çok temel vergisel uygulamaların başarısına bağlıdır. Bu uygulamalar dört ana başlık altında vurgulanabilir. Bunlar; toplumda vergi ahlakı ve bilincinin oluşturulması, etkin bir vergi yönetiminin bulunması, kayıt dışı ekonominin boyutu (bulunmaması) ve ülkede dünyada kabul görmüş muhasebe standartlarının uygulamasının sağlanmasıdır. Adı geçen başlıklar ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel ve yönetim hukuklarına göre değişen uygulamalar olup burada detaylandırılmadan ana gruplar halinde verilerek konu bütünlüğünün korunması hedeflenmiştir. Bu çalışmada, 4811 sayılı yasa ile toplanmış olan vergi gelirlerini çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Temel amaç vergi affi sonrasında vergi uyumunda nasıl bir değişiklik olduğunun beyana dayalı gelir vergisi kalemi Türkiye'de iller bazında değerlendirilmiştir.

Tablo 3.Beyana Dayalı Gelir Vergisinin 2003-2011 Yılları Arasındaki THS/THK Oranı

İller	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Adana	62,5	59,98	48,53	46,86	47,5	46,3	41,1	39,6	42,5
Adıyaman	73,7	37,28	29,59	37,76	34,4	36,8	45,8	39,6	28,4
Afyon	68,0	75,24	56,67	55,66	53,5	49,6	44,6	43,2	47,8
Ağrı	52,6	40,31	44,32	33,03	29,5	29,0	27,9	25,8	30,1
Aksaray	74,8	77,02	71,47	56,91	44,0	42,0	43,5	45,5	51,3
Amasya	77,7	69,72	40,93	43,95	57,2	49,4	53,6	46,0	47
Ankara	59,0	74,66	71,68	63,04	58,8	60,6	54,4	50,9	50,1
Antalya	59,6	56,01	46,10	56,99	53,9	52,5	47,4	41,4	44,6
Ardahan	69,6	47,93	48,22	42,57	43,1	42,2	41,0	38,4	41,3
Artvin	65,7	52,84	42,92	42,66	42,1	40,0	42,3	39,0	42,7
Aydın	57,5	72,29	62,33	59,76	58,3	49,5	47,6	38,1	42,7
Balıkesir	38,5	64,79	53,45	56,86	53,5	48,4	52,3	45,6	46,7
Bartın	63,9	74,62	51,64	60,10	58,0	54,5	53,6	38,3	39,6
Batman	52,7	61,54	47,18	52,96	64,9	78,4	66,5	68,3	63,2
Bayburt	63,8	79,01	66,08	69,76	61,9	56,7	60,3	51,1	53,9
Bilecik	63,3	55,23	45,22	43,50	43,9	37,1	32,8	30,6	35,9
Bingöl	65,3	74,25	39,52	46,60	47,1	65,4	46,5	44,1	46,2
Bitlis	69,4	63,66	52,98	22,56	41,1	35,8	52,0	50,5	48,3
Bolu	68,5	68,63	56,50	37,33	38,6	41,4	39,0	36,1	42,6
Burdur	73,7	42,50	40,49	44,76	50,7	46,4	43,4	39,7	43,8
Bursa	62,8	60,08	53,81	53,68	45,8	43,9	41,0	34,5	38,6
Çanakkale	65,5	67,98	54,57	56,98	52,0	47,1	44,5	40,9	43,7
Çankırı	58,2	68,04	56,12	56,27	52,3	49,7	49,4	46,3	46,8
Corum	70,3	54,12	49,44	50,68	47,1	48,4	47,5	42,7	45,1
Denizli	64,8	73,20	63,04	56,81	50,5	44,8	40,4	34,6	41,2
Diyarbakır	63,6	58,94	50,26	47,75	47,1	40,9	43,2	35,0	42,8
Düzce	59,6	52,76	36,42	30,80	31,3	22,8	27,5	23,3	30,1

Edirne	73,2	68,35	54,36	54,56	49,0	48,2	46,9	42,7	44,8
Elâzığ	68,2	69,14	35,50	40,13	46,3	60,0	70,7	49,1	51,8
Erzincan	59,8	73,55	57,28	61,83	60,3	54,9	56,4	48,3	53
Erzurum	80,4	74,42	55,35	60,25	49,3	43,2	41,4	36,9	30,1
Eskişehir	73,7	59,84	49,06	58,04	58,9	52,9	55,8	50,0	51,5
Gazi Antep	68,4	55,02	41,34	45,21	43,1	37,6	45,4	38,5	42,2

Tablo 3.Devamı

İller	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Giresun	77,8	72,40	58,32	53,03	54,7	45,0	47,4	42,5	45,3
Gümüşhane	66,1	64,40	68,65	61,86	53,4	55,7	60,0	55,4	52,2
Hakkâri	79,0	61,80	56,29	57,23	60,9	55,8	56,0	61,2	51,1
Hatay	64,4	85,91	86,13	79,43	65,4	56,4	56,4	49,2	48,2
İçel	70,5	66,41	59,46	60,36	43,0	46,6	48,4	42,6	45,6
İğdır	62,3	38,93	19,86	32,02	52,0	39,8	33,7	33,7	43,8
Isparta	73,6	69,56	65,46	62,58	61,2	53,9	54,6	51,8	47
İstanbul	54,4	79,45	76,41	73,08	64,6	61,0	59,4	55,0	54
İzmir	60,6	64,38	56,37	58,32	51,8	51,1	45,6	40,9	41,5
Kahraman Maraş	63,7	75,19	63,40	67,77	63,1	66,1	59,3	55,7	53,9
Karabük	74,7	79,42	64,98	65,29	59,9	54,6	49,3	42,9	43,5
Karaman	65,0	79,50	60,95	63,05	62,1	49,3	49,2	41,2	40,2
Kars	77,1	69,98	79,87	50,88	45,5	40,4	43,4	34,3	41,5
Kastamonu	58,5	57,13	49,40	50,52	48,6	44,3	42,1	36,8	41,1
Kayseri	61,5	72,66	56,03	60,54	54,1	55,0	50,6	45,6	46,8
Kilis	65,5	71,20	69,26	73,50	69,0	70,4	68,3	69,4	64,7
Kırıkkale	75,7	77,47	51,16	52,59	65,0	50,2	45,2	44,3	43,5
Kırklareli	70,7	48,72	43,29	42,14	39,8	42,0	40,4	34,0	39,1
Kırşehir	76,9	73,76	50,00	63,66	55,7	53,2	61,0	51,1	59,7
Kocaeli	76,0	52,85	44,98	44,78	42,3	34,9	33,5	29,2	32,1

Konya	55,9	58,08	45,57	48,39	43,1	40,4	42,2	38,0	42,2
Kütahya	81,6	62,85	45,79	58,52	50,4	47,9	41,9	38,2	41,1
Malatya	67,7	70,88	53,09	55,77	56,4	44,3	46,5	41,1	45,2
Manisa	73,2	52,53	43,64	44,38	41,7	40,5	39,6	32,9	38,8
Mardin	75,1	74,88	58,46	59,33	63,6	51,1	45,7	44,3	46,1
Muğla	60,0	61,20	50,33	48,25	47,6	44,6	45,0	39,1	41,2
Muş	78,0	55,72	37,54	43,71	42,2	37,4	34,6	33,6	44,9
Nevşehir	78,5	66,76	43,97	49,85	39,7	36,0	38,2	35,6	42
Niğde	77,9	79,24	55,23	49,64	40,4	31,8	39,0	32,8	39,1
Ordu	69,3	77,68	71,04	70,36	64,7	56,0	54,1	49,0	49,2
Osmaniye	69,9	80,09	65,23	61,40	52,9	47,6	54,3	50,1	53
Rize	68,5	83,06	71,05	67,56	65,0	59,3	68,3	56,9	54,4

Tablo 3.Devamı

İller	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Sakarya	71,3	49,96	34,49	39,46	36,3	37,1	35,4	30,6	33,6
Samsun	67,3	78,81	67,04	62,53	56,2	49,5	47,1	41,4	41,3
Şanlı Urfa	68,3	62,23	47,94	53,56	53,5	48,4	50,2	43,8	46,7
Siirt	66,1	74,12	65,40	72,17	73,7	71,2	70,3	60,5	48,2
Sinop	74,6	77,71	70,07	67,58	64,2	58,7	59,7	59,0	56,1
Şırnak	63,2	29,50	22,03	-12,26	17,4	12,3	13,0	12,7	27,6
Sivas	69,6	79,47	63,41	65,44	73,4	61,0	64,7	53,8	50,4
Tekirdağ	26,0	55,56	44,36	51,81	49,6	45,7	41,0	39,1	37
Tokat	67,4	76,26	59,99	61,80	59,4	54,8	49,4	46,8	39,9
Trabzon	61,8	79,25	71,61	70,80	70,0	60,7	60,2	53,9	52,2
Tunceli	57,7	78,42	64,35	72,30	70,9	58,4	69,8	42,1	58,6
Uşak	58,1	76,65	62,18	60,00	55,3	48,5	46,0	43,4	45,3
Van	69,6	75,50	34,22	34,97	54,5	40,7	47,3	32,2	33,6
Yalova	69,9	50,97	38,26	34,75	37,9	30,9	31,8	23,5	30,7

Yozgat	81,3	74,94	67,83	61,69	54,8	50,0	51,1	44,2	46,7
Zonguldak	59,6	50,68	51,52	61,69	54,7	48,9	40,0	33,7	34,2

Tablo 4.Beyana Dayalı Gelir Vergisi İl Bazında THS/THK 2004 Yılı Sıralaması

SIRA	İller	THS/THK-2004	SIRA	İller	THS/THK-2004
1	Hatay	85,91	13	Sinop	77,71
2	Rize	83,06	14	Ordu	77,68
3	Osmaniye	80,09	15	Kırıkkale	77,47
4	Karaman	79,50	16	Aksaray	77,02
5	Sivas	79,47	17	Uşak	76,65
6	İstanbul	79,45	18	Tokat	76,26
7	Karabük	79,42	19	Van	75,50
8	Trabzon	79,25	20	Afyon	75,24
9	Niğde	79,24	21	Kahraman Maraş	75,19
10	Bayburt	79,01	22	Yozgat	74,94
11	Samsun	78,81	23	Mardin	74,88
12	Tunceli	78,42	24	Ankara	74,66

Tablo 4.Devamı

SIRA	İller	THS/THK-2004	SIRA	İller	THS/THK-2004
25	Bartın	74,62	56	Bursa	60,08
26	Erzurum	74,42	57	Adana	59,98
27	Bingöl	74,25	58	Eskişehir	59,84
28	Siirt	74,12	59	Diyarbakır	58,94
29	Kırşehir	73,76	60	Konya	58,08
30	Erzincan	73,55	61	Kastamonu	57,13
31	Denizli	73,20	62	Antalya	56,01
32	Kayseri	72,66	63	Muş	55,72
33	Giresun	72,40	64	Tekirdağ	55,56
34	Aydın	72,29	65	Bilecik	55,23
35	Kilis	71,20	66	Gazi Antep	55,02
36	Malatya	70,88	67	Corum	54,12
37	Kars	69,98	68	Kocaeli	52,85
38	Amasya	69,72	69	Artvin	52,84
39	Isparta	69,56	70	Düzce	52,76
40	Elâzığ	69,14	71	Manisa	52,53
41	Bolu	68,63	72	Yalova	50,97
42	Edirne	68,35	73	Zonguldak	50,68
43	Çankırı	68,04	74	Sakarya	49,96
44	Çanakkale	67,98	75	Kırklareli	48,72
45	Nevşehir	66,76	76	Ardahan	47,93
46	İçel	66,41	77	Burdur	42,50
47	Balıkesir	64,79	78	Ağrı	40,31
48	Gümüşhane	64,40	79	İğdır	38,93
49	İzmir	64,38	80	Adıyaman	37,28

50	Bitlis	63,66	81	Şırnak	29,50
51	Kütahya	62,85			
52	Şanlıurfa	62,23			
53	Hakkâri	61,80			
54	Batman	61,54			
55	Muğla	61,20			

Beyana dayalı gelir vergisi uygulamasında beyanlar ilgili dönemde yapılmakta ve vergi ödemeleri veya mahsuplar bir sonraki yılda gerçekleşmektedir. Bu çerçevede yapılan hesaplamalara göre 2004 yılı verilerinde yüzde 85,91'lik oranla Hatay ili vergi uyumu açısından en yüksek orana sahip olan ildir. Bu ili sırasıyla Rize, Osmaniye, Karaman, Sivas, İstanbul, Karabük, Trabzon, Niğde ve Bayburt illeri ilk on sırada yer alarak takip etmektedir. Şırnak ili yüzde 29,50 oran ile sonuncu sırada bulunmaktadır. Bu il vergi uyumu açısından 2004 hesaplamasında en zayıf il konumundadır.

Tablo 5'te Beyana Dayalı Gelir Vergisi il bazında THS/THK 2011Yılı Sıralaması ve 2004 Yılına Göre Sıra Değişimi gösterilmekte olup bu dönem içerisinde Kilis ili yüzde 64,70 oran ile vergi uyumu açısından birinci sırada yer almaktadır. Bu ili sırasıyla Batman, Kırşehir, Tunceli, Sinop, Rize, İstanbul, Bayburt, Kahramanmaraş ve Osmaniye illeri ilk on sırada takip etmektedir. 2004 döneminde olduğu gibi 2011 döneminde de Şırnak ili sonuncu sırada yüzde 27,60 oran ile yer almaktadır. 2011-2004 dönemi içerisinde en çok aşama kaydeden il 52 basamak sıra değişimi ile Batman olmuştur. En çok sıra kaybeden il ise 59 basamak düşüş ile Karaman olmuştur.

Tablo 5. Beyana Dayalı Gelir Vergisi İl Bazında THS/THK 2011Yılı Sıralaması ve 2004 Yılına Göre Sıra Değişimi

SIRA	İller	THS/ THK 2011	Sıra Değişimi	SIRA	İller	THS/ THK 2011	Sıra Değişimi
1	Kilis	64,7	34	12	Trabzon	52,2	-4
2	Batman	63,2	52	13	Gümüşhane	52,2	35
3	Kırşehir	59,7	26	14	Elâzığ	51,8	26
4	Tunceli	58,6	8	15	Eskişehir	51,5	43
5	Sinop	56,1	8	16	Aksaray	51,3	0

6	Rize	54,4	-4	17	Hakkâri	51,1	36
7	İstanbul	54	-1	18	Sivas	50,4	-13
8	Bayburt	53,9	2	19	Ankara	50,1	5
9	Kahraman Maraş	53,9	12	20	Ordu	49,2	-6
10	Osmaniye	53	-7	21	Bitlis	48,3	29
11	Erzincan	53	19	22	Hatay	48,2	-21

Tablo 5.Devamı

SIRA	İller	THS/ THK 2011	Sıra Değişimi	SIRA	İller	THS/ THK 2011	Sıra Değişimi
23	Siirt	48,2	5	55	Kars	41,5	-18
24	Afyon	47,8	-4	56	İzmir	41,5	-7
25	Amasya	47	13	57	Samsun	41,3	-46
26	Isparta	47	13	58	Ardahan	41,3	18
27	Kayseri	46,8	5	59	Denizli	41,2	-28
28	Çankırı	46,8	15	60	Muğla	41,2	-5
29	Yozgat	46,7	-7	61	Kütahya	41,1	-10
30	Balıkesir	46,7	17	62	Kastamonu	41,1	-1
31	Şanlıurfa	46,7	21	63	Karaman	40,2	-59
32	Bingöl	46,2	-5	64	Tokat	39,9	-46
33	Mardin	46,1	-10	65	Bartın	39,6	-40
34	İçel	45,6	12	66	Niğde	39,1	-57
35	Uşak	45,3	-18	67	Kırklareli	39,1	8
36	Giresun	45,3	-3	68	Manisa	38,8	3
37	Malatya	45,2	-1	69	Bursa	38,6	-13
38	Corum	45,1	29	70	Tekirdağ	37	-6

39	Muş	44,9	24	71	Bilecik	35,9	-6
40	Edirne	44,8	2	72	Zonguldak	34,2	1
41	Antalya	44,6	21	73	Van	33,6	-54
42	Burdur	43,8	35	74	Sakarya	33,6	0
43	İğdır	43,8	36	75	Kocaeli	32,1	-7
44	Çanakkale	43,7	0	76	Yalova	30,7	-4
45	Karabük	43,5	-38	77	Erzurum	30,1	-51
46	Kırıkkale	43,5	-31	78	Düzce	30,1	-8
47	Diyarbakır	42,8	12	79	Ağrı	30,1	-1
48	Aydın	42,7	-14	80	Adıyaman	28,4	0
49	Artvin	42,7	20	81	Şırnak	27,6	0
50	Bolu	42,6	-9				
51	Adana	42,5	6				
52	Konya	42,2	8				
53	Gazi Antep	42,2	13				
54	Nevşehir	42	-9				

Vergi uyumunun azalmasının temel nedenlerinden birisinin yeni vergi affı beklentisi olduğu çalışmanın ilk bölümünde bahsedilmiştir. Yeni vergi affının kesinlikle düşünülmediğinin açıklanması yeni beklentilerin oluşmasını engellemekte tam başarı sağlayamamakta çünkü af öncesi vergisel uyum düzeyi yüksek olanlar aftan olumsuz etkilenmemekte, aynı uyum düzeylerini devam ettirmekte iseler de daha düşük uyum oranı tuturan mükelleflerin vergisel uyumunda azalma gözlemlenmektedir (Savaşan, 2006, s. 50). Bu ifadeyi destekler nitelikte çalışmamızda ortaya konan inceleme tablo 6'da gösterilmektedir. İl bazında yapılan bu incelemeye göre 2004-2003 yılları arasındaki oran farkına göre artış gösteren il sayısı 41, azalış gösteren il sayısı 40 iken 2011-2010 dönemi oran farkına göre artış gösteren il sayısı 59, azalış gösteren il sayısı 22 olmuştur. 2011-2004 oran farkı dikkate alındığında azalış gösteren il sayısı 78 iken artış gösteren il sayısı sadece 3'dür. Yeni af beklentisi içerisine giren mükellefler vergi uyumuna karşı negatif yönde hareket etmektedirler.

Tablo 6.Beyana Dayalı Gelir Vergisi İllerin THS/THK Oranında (t-1) ve (2011-2004) Farklarına Göre Artış ve Azalış Göstermesi

İller	2004-2003	2005-2004	2006-2005	2007-2006	2008-2007	2009-2008	2010-2009	2011-2010	2011-2004
Adana	-	-	-	+	-	-	-	+	-
Adıyaman	-	-	+	-	+	+	-	-	-
Afyon	+	-	-	-	-	-	-	+	-
Ağrı	-	+	-	-	-	-	-	+	-
Aksaray	+	-	-	-	-	+	+	+	-
Amasya	-	-	+	+	-	+	-	+	-
Ankara	+	-	-	-	+	-	-	-	-
Antalya	-	-	+	-	-	-	-	+	-
Ardahan	-	+	-	+	-	-	-	+	-
Artvin	-	-	-	-	-	+	-	+	-
Aydın	+	-	-	-	-	-	-	+	-
Balıkesir	+	-	+	-	-	+	-	+	-
Bartın	+	-	+	-	-	-	-	+	-
Batman	+	-	+	+	+	-	+	-	+
Bayburt	+	-	+	-	-	+	-	+	-
Bilecik	-	-	-	+	-	-	-	+	-
Bingöl	+	-	+	+	+	-	-	+	-

Tablo 6.Devamı

İller	2004-2003	2005-2004	2006-2005	2007-2006	2008-2007	2009-2008	2010-2009	2011-2010	2011-2004
Bitlis	-	-	-	+	-	+	-	-	-
Bolu	+	-	-	+	+	-	-	+	-
Burdur	-	-	+	+	-	-	-	+	+
Bursa	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Çanakkale	+	-	+	-	-	-	-	+	-
Çankırı	+	-	+	-	-	-	-	+	-
Corum	-	-	+	-	+	-	-	+	-
Denizli	+	-	-	-	-	-	-	+	-
Diyarbakır	-	-	-	-	-	+	-	+	-
Düzce	-	-	-	+	-	+	-	+	-

Edirne	-	-	+	-	-	-	-	+	-
Elâzığ	+	-	+	+	+	+	-	+	-
Erzincan	+	-	+	-	-	+	-	+	-
Erzurum	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Eskişehir	-	-	+	+	-	+	-	+	-
Gazi Antep	-	-	+	-	-	+	-	+	-
Giresun	-	-	-	+	-	+	-	+	-
Gümüşhane	-	+	-	-	+	+	-	-	-
Hakkâri	-	-	+	+	-	+	+	-	-
Hatay	+	+	-	-	-	+	-	-	-
İçel	-	-	+	-	+	+	-	+	-
İğdır	-	-	+	+	-	-	-	+	+
Isparta	-	-	-	-	-	+	-	-	-
İstanbul	+	-	-	-	-	-	-	-	-
İzmir	+	-	+	-	-	-	-	+	-
Kahraman Maraş	+	-	+	-	+	-	-	-	-
Karabük	+	-	+	-	-	-	-	+	-
Karaman	+	-	+	-	-	-	-	-	-
Kars	-	+	-	-	-	+	-	+	-
Kastamonu	-	-	+	-	-	-	-	+	-
Kayseri	+	-	+	-	+	-	-	+	-
Kilis	+	-	+	-	+	-	+	-	-
Kırkkale	+	-	+	+	-	-	-	-	-

Tablo 6.Devamı

İller	2004-2003	2005-2004	2006-2005	2007-2006	2008-2007	2009-2008	2010-2009	2011-2010	2011-2004
Kırklareli	-	-	-	-	+	-	-	+	-
Kırşehir	-	-	+	-	-	+	-	+	-
Kocaeli	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Konya	+	-	+	-	-	+	-	+	-
Kütahya	-	-	+	-	-	-	-	+	-
Malatya	+	-	+	+	-	+	-	+	-
Manisa	-	-	+	-	-	-	-	+	-
Mardin	-	-	+	+	-	-	-	+	-

Muğla	+	-	-	-	-	+	-	+	-
Muş	-	-	+	-	-	-	-	+	-
Nevşehir	-	-	+	-	-	+	-	+	-
Niğde	+	-	-	-	-	+	-	+	-
Ordu	+	-	-	-	-	-	-	+	-
Osmaniye	+	-	-	-	-	+	-	+	-
Rize	+	-	-	-	-	+	-	-	-
Sakarya	-	-	+	-	+	-	-	+	-
Samsun	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Şanlı Urfa	-	-	+	-	-	+	-	+	-
Siirt	+	-	+	+	-	-	-	-	-
Sinop	+	-	-	-	-	+	-	-	-
Şırnak	-	-	-	+	-	+	-	+	-
Sivas	+	-	+	+	-	+	-	-	-
Tekirdağ	+	-	+	-	-	-	-	-	-
Tokat	+	-	+	-	-	-	-	-	-
Trabzon	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Tunceli	+	-	+	-	-	+	-	+	-
Uşak	+	-	-	-	-	-	-	+	-
Van	+	-	+	+	-	+	-	+	-
Yalova	-	-	-	+	-	+	-	+	-
Yozgat	-	-	-	-	-	+	-	+	-
Zonguldak	-	+	+	-	-	-	-	+	-
Artı Değerli İl Sayısı	41	6	46	23	14	36	4	59	3
Eksi Değerli İl Sayısı	40	75	35	58	67	45	77	22	78

4.SONUÇ

Vergi uyumu, beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesidir. Fakat çıkarılan vergi afları vergi uyumu sürecini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Sık yapılan vergi afları mükellef üzerinde yeni vergi affı çıkması beklentisinin oluşmasına neden olabilmektedir. Türkiye’de vergi aflarının sıklıkla tekrarlanması yeni vergi aflarının çıkması yönünde mükelleflerin beklentilerini güçlendirmektedir. Bu çalışmada vergi uyumu tanımında yer alan, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam olarak beyan etmeleri ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeleri ifadesine uygun olan beyana dayalı gelir vergisi incelenmiştir. Şubat 2003

döneminde yasalaşan 4811 sayılı yasa sonrasında Türkiye'deki beyana dayalı vergi mükelleflerinin tahsilat/tahakkuk oranları il bazında ciddi düşüş kaydetmiştir. Vergi aflarının vergi uyumuna olan olumsuz etkisi, 78 ilin azalış 3 ilin artış kaydettiği 2011-2004 dönemi farkı ile net bir şekilde ortaya konmaktadır. Bu sonuç Türkiye'de vergi aflarının vergi uyumunu azalttığını ve sık sık yapılan vergi aflarının mükellefler üzerinde yeni af beklentisi oluşturduğunu ortaya koymaktadır.

Vergi afları ve vergi afları sonrasında mükelleflerin vergi uyumu artışının başarılı olabilmesi için vergi affının sık tekrarlanmaması, mükelleflerin yeni bir vergi affı yapılacağı beklentisi içerisine sokulmaması, vergi kaynakları açısından sınırların belirtilmesi, af sonrası vergi sisteminde güçlendirici önlemler alınması için gerekli reformların yapılması ve vergi ödemeyi teşvik edici düzenlemeler yapılması gereklidir.

KAYNAKÇA

- AKTAN, C. C. (2006). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. C. C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, & İ. Y. VURAL içinde, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi* (s. 125-137). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ALM, J. (1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty. *International Studies Program Working Paper(98-6)*. Georgia State University.
- ALM, J., & BECK, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in The Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.
- ALM, J., & MARTÍNEZ-VAZQUEZ, J. (2007). Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. *International Studies Program Working Paper 07-32*. Georgia State University.
- ALM, J., MCKEE, M., & BECK, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*(43), 23-37.
- AYGÜN, R. (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*(369), 88-92.
- AYRANGÖL, Z., & TEKDERE, M. (2011). Ana Hatlarıyla Vergi Afları. *İzmir Üniversitesi Uluslararası Bölgesel ve Küresel Dinamikler Sempozyumu* (s. 421-441). İzmir: İzmir Üniversitesi.
- BAER, K., & LE BORGNE, E. (2008). *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*. International Monetary Fund, Washington, DC.
- BÜLBÜL, D. (2003). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri - I. *Yaklaşım Dergisi*(131), 206-209.
- ÇETİN, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 171-187.
- DOĞAN, Z., & BESEN, R. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellef Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1), 23-40.
- DÖNMEZ, R. (1992). Teoride ve Uygulamada Vergi Afları. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557.
- EKER, C. (2006). Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri. *Basilmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- GİB. (2013, Mart). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. <http://www.gib.gov.tr> adresinden alınmıştır
- GÜNER, A. (1998). Vergi Afları - Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine. *Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan*, 261-271.

- İSMMMO. (2003). *4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Örneklı Açıklamalı Sirküler*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- KARAKOÇ, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları. *19. Maliye Sempozyumu " Türkiye'de vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları"*, 90-114. Antalya: Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- KARGI, V. (2011). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- LEONARD, H. B., & ZECKHAUSER, R. (1986). Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *NBER Working Paper*. The National Bureau of Economic Research No. 2096.
- LUITEL, H. S., & SOBEL, R. S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 19-38.
- ÖZPEHRİZ, N. (2005). Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler. *Vergi Dünyası, Mart 2005*, 90-94.
- SAVAŞAN, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, VII(1), 41-65.
- TAŞKIN, Y. (2006). Vergi Aflarının Etkinliği. *Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TUAY, E., & GÜVENÇ , İ. (2007). *Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Gelir İdaresi Başkanlığı. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.