

TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI ÜZERİNE
AMPİRİK BİR ÇALIŞMA (UŞAK İLİ UYGULAMA SONUÇLARI)

Mehmet HATİPOĞLU

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Afyonkarahisar

2007

TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI ÜZERİNE
AMPİRİK BİR ÇALIŞMA (UŞAK İLİ UYGULAMA SONUÇLARI)

Mehmet HATİPOĞLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Afyonkarahisar

Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Temmuz 2007

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ**TÜRKİYE’DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI ÜZERİNE
AMPİRİK BİR ÇALIŞMA (UŞAK İLİ UYGULAMA SONUÇLARI)**

Mehmet HATİPOĞLU

Maliye Anabilim Dalı

Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Temmuz 2007

Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Vergi uyumuna etki eden unsurlardan bir tanesi de mükelleflerin vergi suç ve cezalarını algılayış biçimleridir. Mükelleflerin hem kendi iç dinamiklerinin, psikolojik durumlarının hem de toplumla olan ilişkilerinin vergiye karşı olan duruşa etki ettiği açıktır. Vergi Usul Kanununda suç sayılan fiillere ve bu fiiller işlendikten sonra uygulanacak yaptırımlara mükellefler tarafından nasıl bir anlam yüklendiğinin ortaya çıkarılması da, vergi ceza sistemine olumlu katkılar sağlayacaktır. Bu bağlamda vergi cezalarının mükellef üzerinde nasıl bir etki yarattığı, mükellefin cezayı algılamasına etki eden faktörler, vergi kaçırana karşı gösterdiği tepki, yaptırımların terbiye ediciliği gibi meseleler son derece önem kazanmaktadır.

Tüm bu bilgiler göz önüne alınarak çalışmanın birinci bölümünde vergi suçu, cezası ve algılama kavramları hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde, vergi suç ve cezalarının algılanmasından ne kastedildiği, algılamaya etki eden çeşitli faktörler hakkında açıklamalar yapılmıştır. Son bölümde ise, Uşak ili içerisindeki vergi mükelleflerinin vergi suç ve cezalarını nasıl algıladıkları, çeşitli sorularla ve önermelerle alan çalışması yapılarak ortaya konmuştur.

ABSTRACTAN EMPIRICAL ANALYSIS CONCERNING THE PERCEPTION OF TAX
CRIMES AND PUNISHMENTS IN TURKEY (USAK CASE)

Mehmet HATIPOĞLU

Finance Main Dicine

Afyonkarahisar Kocatepe University, The Institute of Social Sciences

July 2007

Advisor: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

One of the main elements affecting tax congruity is that how tax payers perceive tax crimes and punishments. It is obvious that both physiological conditions and relations with the society of taxpayers affect the position taken towards tax. Revealing what kind of meanings are being given by taxpayers to the actions which are set forth as crimes under Tax Procedure Code and to the sanctions which will be implemented subsequent to such actions will contribute to the tax penal system. Accordingly, issues such as, what kind of an impact to the tax payer is being created by the tax penal judgements, factors affecting tax payers' perception of the punishment, reaction shown by tax payers against tax evaders and deterrent nature of the sanctions are in great importance.

In the light of the foregoing, information is provided for the terms: tax crime, punishment and perception in the first chapter of this work. In the second chapter, explanations on what is meant by and factors affecting the perception of tax crimes and punishments is given. In the final Chapter, how tax payers in Usak Province perceive tax crimes and punishments has been revealed by a field study which includes various suggestions and questions.

TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

imza

Tez Danışmanı : Prof. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI

Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

: Yrd. Doç. Dr. N. Tolga SARUÇ

Maliye anabilim dalı yüksek lisans öğrencisi Mehmet HATIPOĞLU'nun "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)" başlıklı tezini değerlendirmek üzere günü saat 'de yukarıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü

ÖZGEÇMİŞ

Mehmet HATİPOĞLU
Mali Hukuk Anabilim Dalı
Yüksek Lisans

Eğitim

Lisans: 2003 Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi
Lise: 1999 Merzifon Lisesi

İş/İstihdam

2003 -2004 Avukat. Mutlu Avukatlık Ortaklığı, İstanbul
2004- Araştırma Görevlisi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Uşak İ.İ.B.F Maliye Bölümü

Birlik/Dernek/Kuruluş Üyelikleri

2005 Afyon Kocatepe Üniversitesi Uşak İ.İ.B.F Kariyer ve Yaşam Kulübü
Danışmanı
2007 – Dernek Üyeliği: Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Mezunlar
Derneği

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı: Merzifon, 03 Mayıs 1980 Cinsiyet: Erkek

Yabancı Dil

İngilizce

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Katılımcılar Hakkında Genel Bilgiler.....	55
Tablo 2. Vergi Mükelleflerinin İşletmelerinin Hukuki Statüsü.....	56
Tablo 3. Vergi Cezasına Çarptırılma Oranları.....	56
Tablo 4. Vergi Affından Yararlanma Oranları.....	56
Tablo 5. Vergi Mükelleflerinin Ekonomik Faaliyet Süreleri.....	57
Tablo 6. İdari Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği.....	59
Tablo 7. Vergi Suçunu Devlet Aleyhine Bir Suç Olarak Görenlerin Bu Suçu İşleyenlere Bakışı.....	70
Tablo 8. Vergi Suçunu Ciddi Problem Olarak Görenlerin İhbar Olayına Bakışı.....	70
Tablo 9. Eğitim Düzeyi İle Vergi Cezası Alma Arasındaki İlişki.....	71

GRAFİKLER LİSTESİ

		Sayfa
Grafik 1.	Vergi Suçunun Diğer Suçlar İçerisindeki Yeri.....	58
Grafik 2.	Vergi Cezasının Diğer Cezalar İçerisindeki Yeri.....	58
Grafik 3.	Hapis Cezası İle Para Cezasının Karşılaştırılması.....	60
Grafik 4.	Vergi Suçunun Devlete Karşı İşlendiğini Savunma Oranı.....	61
Grafik 5.	Diğer İnsanlarla Özdeşleşme Yoluyla Vergi Suçu İşleme Oranları.....	61
Grafik 6.	Vergi Cezasının Mükellefler Üzerindeki Korkutma Etkisi.....	62
Grafik 7.	Vergi Suçunun Mükelleflerce İhbar Edilme Oranı.....	63
Grafik 8.	Vergi Suçunun Vicdan Azabına Sebebiyet Verip Vermemesi.....	64
Grafik 9.	Vergi Suçunun İfşa Edilmesinin Utanca Sebep Olması.....	65
Grafik 10.	Ceza Artırımının Mükellef Dikkatine Etkisi.....	65
Grafik 11.	Vergi Suçunun Ciddi Bir Problem Olarak Algılanma Oranı.....	66
Grafik 12.	Vergi Suçu İşlemiş Olmanın Mükelleflerin İlişkilerine Etkisi.....	67
Grafik 13.	Vergi Cezalarının Terbiye Ediciliği.....	67
Grafik 14.	Vergi Yasalarının Mükellefler Tarafından Anlaşılabilirliği.....	68
Grafik 15.	Beklentilerin Vergi Suçu İşlenmesine Etkisi.....	69
Grafik 16.	Mükelleflerin Vergi Suçu İşleyenlere Bakışı.....	69

KISALTMALAR TABLOSU

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
ABD	: Anabilim Dalı
AMK	: Anayasa Mahkemesi Kararı
AÖF	: Açık Öğretim Fakültesi
B	: Baskı
Bkz	: Bakınız
C	: Cilt
DİBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E	: Esas
f	: Fıkra
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
İİBF	: İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md	: Madde
RG	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s	: Sayfa
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vs	: Vesaire

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	Sayfa
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLolar.....	vi
GRAFİKLER.....	vii
KISALTMALAR.....	vii

BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇ, CEZA, ALGILAMA KAVRAMLARI VE TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARI

GİRİŞ.....	1
I. SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI ÜZERİNE AÇIKLAMALAR.....	3
A) SUÇ KAVRAMI.....	3
1. Suçun Tanımı.....	3
2. Suçun Konusu.....	4
B) CEZA KAVRAMI.....	5
1. Cezanın Tanımı.....	5
2. Cezanın Amacı Sorunu ve Teoriler.....	6
a) Mutlak (Ceza) Adalet Teorisi.....	6
b) Önleme Teorileri (Nispi).....	7
aa) Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Önleme Etkisi.....	7
bb) Para Cezalarının Önleyici Etkisi.....	8
c) Karma (Uzlaştırıcı) Teoriler.....	9
II. VERGİ SUÇUNUN SUÇ KAVRAMI İÇİNDEKİ YERİ.....	9
A) VERGİ SUÇU.....	10
B) VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI.....	11
III. VERGİ CEZASININ CEZA KAVRAMI İÇİNDEKİ YERİ.....	11
A) VERGİ CEZASI.....	12
1. Vergi Cezasının Tanımı.....	12
2. Vergi Cezalarında Amaç.....	12
3. Vergi Cezalarının Özellikleri.....	14
a) İdari Vergi Cezalarının Özellikleri.....	14
b) Adli Vergi Cezalarının Özellikleri.....	15
B) VERGİ CEZALARIN NİTELİĞİ KONUSU VE YAPILAN TARTIŞMALAR.....	15
IV. TÜRKİYEDE'Kİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI.....	17
A) İDARİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI.....	17
1. Vergi Ziyat Suçu ve Cezası.....	18
2. Usulsüzlük Suçu ve Cezası.....	19
B) ADLİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI.....	20
1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası.....	20
a) Ekonomik Yaklaşım.....	22
b) Psikolojik Yaklaşım.....	22

2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Ve Cezası	23
3. Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Suçu Ve Cezası.....	24
V. DUYUM VE ALGILAMA KAVRAMI	25
A) DUYUM KAVRAMI	25
B) ALGILAMA KAVRAMI	26
1. Algının Özellikleri	27
a) Seçicilik	27
aa) Algısal Seçimi Etkileyen Uyarıcı İle İlgili Değişkenler	27
bb) Dikkati Yani Algısal Seçimi Etkileyen Algılayıcıyla İlgili Değişkenler	28
b) Değişmezlik	28
c) Örgütlenme	28
d) Derinlik.....	29
2. Algı Yanılmaları	29

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI

I. PSİKOLOJİNİN HUKUKTAKİ YERİ.....	30
II. MALİ PSİKOLOJİ KAVRAMI.....	31
III. SUÇ VE CEZANIN ALGILANMASI.....	32
A) SUÇUN ALGILANMASI	32
B) CEZANIN ALGILANMASI	33
IV. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI VE ALGILAMA DÜZEYİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	34
A) KİŞİSEL FAKTÖRLER	35
1. Suç Ve Ceza Hakkındaki Bilgi Düzeyi.....	35
2. Mükellef Beklentileri	36
3. Ruhsal Durum	37
4. Vergi Ahlakı-Vergi Zihniyeti	38
B) SOSYAL FAKTÖRLER.....	39
1. Çevre İle Olan İlişkiler.....	40
2. Toplumun Vergi Suç ve Cezasına Yüklediği Anlam.....	41
C) HUKUKİ FAKTÖRLER	42
1. Af Müessesesi	42
2. Cezaların Yetersizliği	44
V. TÜRKİYE'DE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN CAYDIRICILIĞI.....	45
A) CEZA SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ.....	45
B) TÜRKİYE'DEKİ CEZA SİSTEMİNİN CAYDIRICILIĞI	47
VI. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI KONUSUNDA YAPILAN AMPRİK ÇALIŞMALAR.....	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASINA YÖNELİK ANKET UYGULAMASI

I. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASINA YÖNELİK ANKET UYGULAMASI....	52
A) ARAŞTIRMANIN KONUSU	53

B) ARAŞTIRMANIN AMACI.....	53
C) ARAŞTIRMANIN SINIRLARI VE YÖNTEMİ.....	54
II. ANKET BULGULARININ ANALİZ VE YORUMU	55
A) KATILIMCILAR HAKKINDAKİ GENEL BİLGİLER.....	55
B) KATILIMCILARIN VERGİ SUÇU VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARINA BAKIŞI.....	57
C) MÜKELLEFLERİN VERGİ SUÇ VE CEZALARINI ALGILAMASI.....	59
GENEL DEĞERLENDİRME	71
SONUÇ VE ÖNERİLER	74
KAYNAKLAR	78

GİRİŞ

İnsan, toplum denilen bir sosyal çevre içerisinde doğar, yaşar ve ölür. Tek tek insanlar geçicidir. Fakat toplumlar süreklidir. İnsanların toplum halinde yaşamalarının belirli kuralları vardır. Bu bağlamda insan akli daima soyutlama yapmak ve genel kavramlara varmak eğilimindedir. Bu eğilim, doğal olaylarda olduğu gibi, sosyal olaylarda da kendini gösterir. Tek tek oluşan birçok olayın aynı biçimde tekrarlandığını izleyen insan zekâsı, genellemeler yaparak, soyut kurallara ulaşır ve böylece, kişilerin birbirleriyle ilişki halinde buldukları toplum yaşamı, kurallardan meydana gelen bir düzen içerisinde sürüp gider¹.

Kurallar, insanların uymaları gereken bir emri (buyruğu) veya bir yasağı ifade ederler. Emir, olumlu biçimde açıklanan ve uyulması gereken bir iradededir. Yasak ise, olumsuz biçime bürünmüş bir emirdir. Örneğin; “insanların haklarına saygılı ol”, “borcunu öde”, “iyi davran” biçimindeki kurallar, olumlu bir emri; “yalan söyleme”, “suç işleme”, “hırsızlık yapma” biçimindeki kurallar ise olumsuz bir emri, yani yasağı ifade ederler. İşte tam da burada, kurallar ile insanların kesiştiği noktada, bu kurallara ve bu kurallara uymamaktan doğacak yaptırımlara anlam yükleme, onları algılama işi büyük önem arz etmektedir.

Ceza kanunları yapıldıkları zamanın psikoloji bilgilerine dayanarak, ceza hukuku müesseselerinin ana hatlarını tayin ederler. Kanun hükümlerinin çoğu, doğru kabul edilen belli bir psikoloji bilgisine dayanmaktadır. Mesela ceza kanununun halen en esaslı sayılan konularından biri “kast” konusudur. Bu konu, ileride etraflıca görüleceği üzere, irade ve şura dayanır. İrade ve şuur ise mutlak surette psikolojik vakalardan ibarettir. O halde ceza hukukunda kast meselesini anlayabilmek, şuur ve irade hakkında sağlam bilgilere sahip olmakla mümkündür. Diğer taraftan ceza hukuku müesseselerinin çoğu, psikolojiye vakıf olmayanlar tarafından uygulanacak olursa kanunun bu müesseselerden beklediği neticeler elde edilemez². Bu bağlamda, toplumda işlenen suçları ve bu suçlar sonucunda verilen cezaların etkilerini, insan psikolojisini anlamadan incelemek de mümkün değildir. Suç ve ceza yasalarını oluşturan makamların, kanunların düzenlenmesi aşamasında bireylerin içinde buldukları her

¹ Necip BİLGE, Hukuk Başlangıcı, 18. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ağustos 2004, s. 1

² Faruk EREM, Adalet Psikolojisi, 8. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988, s. 7-8

türlü şartları objektif olarak göz önünde bulundurmaları daha verimli sonuçların ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

Vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku açısından da durum aynıdır. Çalışmamızda, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucu oluşan vergi suçlarına bakışları ve vergi cezalarını algılayışları incelenmeye çalışılacaktır. Vergi kaçırmanın mükellefler tarafından bir suç olarak kabul edilip edilmemesi, bu suçun bireyler nazarında ağırlık derecesi, verilen cezaların terbiye edici mi yoksa yeni bir suça teşvik mi edici olduğu, ceza karşısındaki korku ve ızdırapları vb. meseleler mükelleflerin suç ve cezayı nasıl algıladıklarıyla yakından ilişkilidir. Tüm bu bilgiler ışığında;

Çalışmamızın birinci bölümünde öncelikle suç, ceza ve algılama kavramlarından ne anlaşılması gerektiği, bu kavramların özellikleri ve unsurları üzerinde durulmuştur. Bu kavramlarla ilişkilendirilebilecek şekilde cezaların amacı sorununa, vergi kaçakçılığını açıklayan yaklaşımlara, teorilere de bu bölümde yer vermeye çalışılmıştır. Ayrıca Türkiye'deki vergi suç ve cezalarının çeşitleri hakkında bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, psikolojinin hukuktaki yeri ve mali psikoloji kavramlarından bahsedildikten sonra, suç ve cezanın algılanması meselesi irdelenmiştir. Bunun vergi ceza hukukuna yansıyış şekli olarak, vergi suç ve cezalarının algılanması ve algılamayı etkileyen kişisel, sosyal, hukuki faktörlere yer verilmiştir. Cezaların algılanışıyla paralellik gösteren bir konu olan, cezaların caydırıcılığı üzerinde de durulduktan sonra literatürde konu ile ilgili yapılan çalışmalar özetlenerek ikinci bölüme son şekli verilmiştir.

Çalışmamızda suç ve cezanın nasıl algılandığını ortaya koymayı amaçlayan Uşak ili içerisinde uygulanan bir de alan çalışması yapılmıştır. Üçüncü bölümün içeriğini oluşturan bu ampirik çalışmada, 23 soru sorularak vergi mükelleflerinin vergi suç ve cezalarına bakışları ve bu bakışı etkileyen faktörler çeşitli açılardan ele alınmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇ, CEZA, ALGILAMA KAVRAMLARI VE TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARI

I. SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI ÜZERİNE AÇIKLAMALAR

A) SUÇ KAVRAMI

1. Suçun Tanımı

Suç, insanın sosyal bir varlık olması ve bireyin toplumla çatışması nedeniyle eskiden beri var olan ve gelecekte de varlığını sürdürecektir bir olgudur. İnsan ve toplum arasındaki sosyolojik etkileşim sonucu ortaya çıkan bu olgu hakkında, doktrinde farklı tanımlamalara rastlamak mümkündür.

Aslında, suçun genel bir tanımının ceza kanunlarında yapılmadığı görülmektedir. 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nda tanımların yer aldığı 6'ncı maddede de suçun tarifine rastlanılmamaktadır. Ancak özelde her bir suç fiili yasalarda belirlenmiştir. Yani her bir suçun tanımı, "suçta kanunilik ilkesi" gereği kanun maddesinde belirtilmek zorundadır³. Hukuki, kriminolojik ve sosyolojik niteliklere sahip bir kavram olan suçu bütün bu nitelikleri yönünden tanımlayabiliriz. Toplum düzenini ihlal eden her eylem ceza hukukundaki suç kavramına girmez. Suç; haksız fiillerden, idari yaptırımları konusu eylemlerden, disiplin suçlarından ve diğer idari suç niteliğindeki fiillerden ayrılır. Ceza hukuku açısından suçun hukuki tanımı önemlidir⁴.

³ Timur DEMİRBAŞ, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Genişletilmiş 2.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 174.

⁴ Uğur YİĞİT, Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 6.

Tabi ki bu tanımı yaparken suçun niteliklerini ve unsurlarını dikkate almak gerekir. Suç; bütün özelliklerini de içine alabilecek şekilde şöyle tanımlanabilir. Suç, sorumlu kişiler tarafından, olumlu veya olumsuz bir hareketle meydana getirilen, ceza tehdidini taşıyan, bir kanundaki tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiiller olarak tarif edilebilir⁵. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere suç;

- i. hareket
- ii. ceza tehdidi taşıyan kanundaki tarife uygunluk (tipiklik)
- iii. hukuka aykırılık
- iv. failin sorumlu tutulabilmesi (isnat kabiliyeti, kusurluluk) unsurlarından oluşmaktadır.

Suçun önemli unsurlarından biri olan hukuka aykırı hareketler toplum düzenini, huzuru, yaşam standartlarını, güven içinde yaşamayı tehdit eden davranışlardır. Birey kafasında bazı menfaatler tasarlayıp bu aykırılıkları icra ederek suçlu sıfatını edinmektedir. Elbette ki, toplumun kabul etmeyeceği bu tür davranışlar sergilenirken, insanın zihninde oluşan suç tanımı da bizim için önem arz etmektedir. Zira, suçun işlenişini insan eksenli olarak değil, fakat sadece soyut olarak düşünersek doğru bulguları elde etme şansımız oldukça azalacaktır.

2. Suçun Konusu

Suç sayılan fiiller ile suç olmayan hukuki fiillerin ayırt edilmesi gereklidir. Bu nedenle suça verilen ceza ile diğer hukuka aykırı fiillere uygulanan ceza dışındaki yaptırımlar bir ayırım kıstası olsa da yeterli kabul edilmemektedir. Bu nedenle literatürde, yapısal kriterler bulma çabasına girilmiş, bu çerçevede suçun konusu tartışılmıştır. Suçun konusu maddi ve hukuki bakımlardan irdelenmektedir. Maddi bakımdan suçun konusu, suçun cismini teşkil eden insan ya da şeydir. Suçun hukuki konusu ise ceza normu ile belirli bir fiilin suç haline getirilmesiyle korunmak istenen hak ve menfaattir. Suçun hukuki konusunu teşkil eden bu hak ve menfaatin, “sosyal hayatın yüksek ahlaki değerleri”, “devlete ait hak ve menfaatler” oldukları ileri sürülse

⁵ Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım, C.I, B.5, İstanbul, 1973, s.323

de esas olarak suçun hukuki konusu belirli bir suçun yaratılmasındaki amaçtır. Bu çerçevede suçun hukuki konusu genel ve özel olmak üzere iki açıdan ele alınmaktadır⁶.

Suçun hukuki konusu genel açıdan değerlendirildiğinde sosyal disiplin ve bu sosyal disiplini bozanları bir takım yoksunluklara uğratmak yoluyla koruma konusundaki kamu yararı olduğu görülmektedir. Suçun özel konusu ise, her bir suçun yaratılmasındaki özel amaçtır. Belirli suçlar bazen sadece kamuyu ilgilendiren bir yararı korumak amacını güderler, bazen de kamuya yararlarla birlikte, kişisel bir menfaati korumak amacını hedef almaktadır⁷.

B) CEZA KAVRAMI

1. Cezanın Tanımı

Suçun işlenmesiyle birlikte bozulan kamu düzenini yeniden tesis etmek için ve bireyin uslanmasını sağlamaya yönelik devletin uygulamış olduğu yaptırımlar olarak adlandırılan cezanın doktrinde çeşitli tanımları mevcuttur. Örneğin, toplumun suç karşısındaki kanuni tepkisidir diye tanımlanabilir. Ancak öyle bir tanım yapılış ki ceza müessesesini diğer hukuka aykırı fiil ve hareketlere uygulanan yaptırımlardan farklı kılsın. Böyle bir tanım şöyle yapılabilir: Ceza, devletin, topluma özel derecede zarar veren fiiller için kanunlarla belirlediği ve suç failini bazı yoksunluklara zorlayan ve yargısal kararlar sorumluluk derecesi ile orantılı olarak uygulanan korkutucu, önleyici ve tasfiye edici yaptırımlardır⁸. Ceza, bireyi toplumdan soyutlayan bir mekanizma görevinden ziyade, toplumun söz konusu hareketleri onaylamadığını belirtmek üzere kullanılan uslandırıcı ve önleyici bir araçtır. Antolisei'nin tanımına göre ise ceza, kanunun emrini ihlal suretiyle işlenen bir suçun failine, usul kaidelerine uyarak adli makamlar tarafından hükmolunan, devletin ızdırap tehdididir⁹. Ceza hukuku kapsamındaki ceza bir kamu müeyyidesidir. Bu bağlamda suç, kamu huzurunu ve düzenini tehdit ettiği için ceza, suç teşkil eden harekete mahsus netice olarak ortaya çıkmaktadır.

⁶ DÖNMEZER-ERMAN, s. 333

⁷ DÖNMEZER-ERMAN, s. 334

⁸ H. Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, Geliştirilmiş 3.B., Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s. 64.

⁹ Faruk EREM, M. Emin ARTUK, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş 14. B., Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s. 681'den Antolisei, Elementi di diritto penale, Parte Generale, n. 144.

Diğer taraftan cezayı bir ızdırap aracı olarak görmenin doğru sonuçlar doğurmayacağını savunan görüşlere de rastlanmaktadır. Suç işleyen kimsenin ıslahını sağlamak için devletin kanunla belirlediği ve hükümle tatbik ettiği tedbirler, “ceza”dır. Bu tanımda, cezanın temel özelliği olarak kabul edilen acı (ızdırap, elem) yer almamaktadır. Çünkü bir ıslah-terbiye tedbirinde geçici bir nitelik arz eden acının, en aza indirilmesine çalışılmalıdır¹⁰. Nitekim cezaların şiddetinin artırılmasıyla, yani sadece daha çok acı çektirme yoluyla insanların suç işlemekten alı konulamayacağı yapılan çalışmalarla ortaya çıkarılmıştır. Bu konu ile ilgili daha ayrıntılı bilgi suç ve cezanın algılanması sorununu irdelerken algılamayı etkileyen faktörlerden cezaların yetersizliği başlığı altında verilecektir.

2. Cezanın Amacı Sorunu ve Teoriler

Cezayı sadece teknik olarak açıklamak, onun geleneksel, sosyolojik, psikolojik ve bilimsel yönünü ihmal etmek, cezanın ilkel bir izahı olacak, onu bilimsel değerden uzaklaştıracaktır. Ayrıca cezanın amacını iyi belirlemek ve onu açıklayan teorileri analiz etmek cezanın uygulanabilirliği ve etkinliği açısından daha doğru sonuçlara varmamızı sağlayacaktır. Bu bağlamda cezanın amacı değişik bakış açılarından ele alınmıştır. Doktrinde başlıca üç teori esas alınır:

a) Mutlak (Ceza) Adalet Teorisi

Mutlak ceza teorileri cezanın anlamını, herhangi bir sosyal yararın takibinde görmezler, bilakis failin fiiline, kusuruna kötülükle karşılıkta bulunması olarak anlarlar. Ünlü filozoflar Kant ve Hegel tarafından da savunulan ve ‘adalet’ ve ‘kefaret’ teorileri adı da verilen mutlak ceza teorilerinde, cezanın uygulanmasının nedeni dışında, başka bir amacın elde edilmesinde bir araç olduğu görüşüne yer verilmez; cezanın belirli bir amacı olmayıp, sırf kendisi bir amaçtır. Bu amaç, suç nedeniyle topluma verilmiş olan zararın ödetilmesi ve kusurun kefaretidir¹¹.

Sosyolojik açıdan anlam ifade etmeyen, insan ilişkileri ile suç ve ceza arasında bağlantı kurmayan bu teori bazı görüşler tarafından da eleştirilmektedir.

¹⁰ EREM, ARTUK, s. 682.

¹¹ DEMİRBAŞ, s.468’den Roxin Claus, Strafrecht, Allgemeiner Teil, Bd.I, Grundlagen, Der Aufbau der Verbrec., 2.Auflage, München, 1994

Mutlak ceza teorilerinde suçludaki kusurun ceza ile yok edileceği fikri hakimdir. Fakat insanların birbirleri ile ilişkilerinde kusurlu hareketlerinden çoğu cezalandırılmadığı gibi, failin ne zaman cezalandırılması gerektiği de karşılıksız kalmaktadır¹².

b) Önleme Teorileri (Nispi)

Cezalar, kanunda gösterilmiş olduğundan, bunlara çarpılmak “korku”su çok kişiyi suçtan döndürür. Korku tabii bir duygudur ve insanlar üzerinde önleyici etki yapar. Ceza tehdidine rağmen suç işlenmiş ise, failin cezalandırılması, ceza tehdidinin şiddetini artırır. Zira çektirilen ceza diğer kimselere ibret olur. Bireylerde bu tehdit, devletin emirlerine riayet etmek ve suçun getireceği zararlı neticeleri anlamak bakımından bir psikolojik kişiliğin oluşmasına da hizmet eder¹³.

Önleme teorisinin alt başlığını oluşturan genel önleme teorileri, cezanın yasalaşarak kanunlarda yer almasını tehdit edici bir unsur olarak görürken; hususi önleme teorisi daha çok uygulama ile alakalı olarak ceza kesilen bir suçlunun tekrar suç işlememesi mantığından hareket etmektedir. Böylece sübjektif (hususî) olarak ceza, o suçluya bir daha suç işlememeyi öğretmiş olacaktır.

Cezanın, hürriyeti bağlayıcı veya idari ceza olmasına göre, önleyicilik etkisini irdeleyecek olursak da farklı sonuçların çıktığını görmekteyiz. İnsanların hürriyetlerini kısıtlamak, acaba para cezalarından daha mı çok ızdırap yaşatır veya daha mı çok terbiye edicidir. Şimdi bunlara göz atalım:

aa) Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Önleme Etkisi

Cezaların “kesinliği” genel bir kural olarak, cezaların (tabiatı) veya (şiddetinden) daha etkili gözükmektedir. Bu sonuç cezaların uzunluğuna ilişkin irdeleme açısından oldukça anlamlıdır. Önleyici nitelikte uzun süreli cezaların daha etkili olduğuna dair bir bulgu olmadığından, ceza kanunlarında yer alan cezaların aşağı ve yukarı hadleri ile ortalama cezaların yüksek suç işleme yüzdesi oluşturmaksızın indirilebileceğini kabul etmek güvenli gözükmektedir. Hürriyeti bağlayıcı cezanın infazında ilk birkaç hafta

¹² Önder AYHAN, Ceza Hukuku Genel Hükümler C.III, Beta yayıncılık, İstanbul, 1989, s.10

¹³ EREM, ARTUK, DANIŞMAN, s. 688’den Grispigni, Corso di diritto penale, 1932, s.152

içerisinde önleyici etki oldukça belirgin ise de; bu zaman kesitinden sonra duyguların kütleşmesi ve hoşnutsuzluk duygusunun artmasına tanık olunmakta ve hükümlüde nasırlaşma süreci başlamaktadır. Hammond tarafından 1977 yılında saptanan bu durumun genel olarak doğruluğu kabul edildiğinde, cezai mahkûmiyet süreleri önemli ölçüde azaltılabilecektir¹⁴.

bb) Para Cezalarının Önleyici Etkisi

Para cezalarının, ceza sistemi içinde önleyici bir etkiye sahip olduğu hiçbir zaman göz ardı edilemez. Fakat trafik cezaları gibi bireysel cezalar açısından düşünüldüğünde etkisinden şüphe duyulabilir. Yani yaptırımın “şiddeti” geniş ölçüde suçlunun mali durumuna bağlı kalmaktadır. Bunu gerçekleştirmek üzere de, İsveç, Alman ve Avusturya Ceza Kanunlarında yer alan gün para cezası¹⁵, Türk ceza sisteminde de benimsenerek suçlunun parasal durumunu göz önüne alma siyaseti benimsenmiştir¹⁶.

Ekonomik olarak güçlü olan bir bireye verilecek olan para cezasının bu bağlamda onu terbiye etmeyeceğini ileri sürebiliriz. Fakat para cezası olsa dahi şahsına ceza kesilme uygulamasını kabullenemeyen, bunu bir utanç vesilesi olarak gören, hisseden bireyler, karşı karşıya kaldıkları psikolojik baskı neticesinde bu cezayı tıpkı bir hürriyeti bağlayıcı ceza olarak görebilirler. Ancak bu gerçeklere rağmen, para cezasının önleme etkisi dikkate alındığında kişinin ekonomik yeterliliğinin, büyük önemi olduğu da bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹⁴ M. Tören YÜCEL, Adalet Psikolojisi, Geliştirilmiş 6. B., Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 240

¹⁵ ... Bilindiği üzere suç işleyen kişinin ekonomik durumu dikkate alınmadan hükmolunan para cezası, eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar doğurmaktadır. Ödeme gücü olan kişi üzerinde etkisi olmayan buna karşılık ödeme gücü olmayanı ise yine infaz kurumuna gönderilmesini sonuçlayan uygulamanın sona erdirilmesini sağlayabilmek için “gün para cezası” olarak adlandırılan ve günümüzde Almanya, Avusturya, Polonya, İsveç, Finlandiya, Danimarka ve Fransa gibi birçok Avrupa Birliği ülkesinde uygulanan sisteme ülkemizde de yeni TCK'nın uygulanmaya başlaması ile geçilmiştir. Bu sistemin temel amacı, para cezasının kişinin ödeme gücüne göre belirlenmesi yoluyla, suç işleyen zengin ile fakir arasındaki eşitsizliği gidermektir., Veysi SEVİĞ, Adli Para Cezası (Gün Para Cezası) www.turmob.gov.tr/turmob/basin/01-11-2004.htm.10k

¹⁶YÜCEL, s. 240'dan...Suçlunun Mali durumuna göre para cezasının ayarlanması eski Türk ceza uygulamasına da yabancı değildir. Zengin, orta halli, fakir ve çok fakir diye yapılan sınıflandırmaya göre para cezası için belirlenen oranlar ise 4:3:2 veya 8:4:2:1 veya 10:5:3 idi. Bkz. E. Heyd. Studies In Old Otoman Criminal Law, Oxford, 1973 p.283

c) Karma (Uzlaştırıcı) Teoriler

Uzlaştırıcı teorilere göre, cezanın esası kefarettir, yani kötülüğü ödetmedir. Kefaret suçlunun kusuru ile orantılı olmalıdır. Ayrıca ceza başka amaçları da (genel ve özel önleme) gerçekleştirmelidir¹⁷. Bu teoride egemen olan esas düşünce, her ne kadar kefaret olsa da; cezanın suçlu ile toplum arasında uzlaştırıcı ve denge sağlayıcı yan görevleri de bulunmaktadır.

Cezanın, mutlak teori taraftarlarının savunduğu üzere salt teknik olarak bir görev icra etmesi günümüzde pek mümkün gözükmemektedir. Suçlunun cezadan sonraki aşamadaki durumu da önem arz etmektedir. Onun toplumsal hayata yeniden kazandırılması ve insanlarla barışık yaşayabilmesi gibi görevleri cezanın diğer amaçları arasında yerini bulmaktadır. Konu ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi, bir kararında cezanın çağdaş toplumlardaki amacını, “Çağdaş ceza hukukunda ceza yaptırımlarının konulmasındaki esas amaca uygun olarak bu yaptırımların yerine getirilmesinde de temel ilke, ceza hükümlülerinin iç varlığına ve dünyasına girerek esasta onu düzeltme, yeniden suç işlemesinin ve toplum için sürekli bir tehlike olmasının önüne bu yolla geçmek ve dolayısı ile topluma tekrar yararlı birey haline getirildikten sonra toplum içine serbest bırakmaktır. Böyle bir düzeltme yoluna yönelmede, hükümlünün kendi istek ve bilinci ile duyacağı gereksinimin ortaklığını sağlamak, başarı için önde gelen koşulları oluşturmaktadır. Böyle bir başarılı sonuç ise, çağımızın bütün uygar ülkelerinde gittikçe artan bir ölçüde uygulanan (yerine getirmenin yumuşatılması, hükümlülerin ceza yaptırımlarının yerine getirilmesi süresince çeşitli yönlerden topluma yaklaştırılması ve tekrar kazandırılması) yolu ile elde edilebilir.” şeklinde ifade etmiştir¹⁸.

II. VERGİ SUÇUNUN SUÇ KAVRAMI İÇİNDEKİ YERİ

Vergi suçunun, suç kavramı içindeki yerinin iyi tespit edilebilmesi için öncelikle vergi suçunu kavram olarak inceleyeceğiz. Daha sonra da unsurlarını ve vergi suçunun pasif süjesi hakkında bazı bilgiler vereceğiz. Vergi suçlarının ne tür fiillerle ortaya çıktığını ve türlerini ise daha sonra ayrıntılı şekilde ele alacağız.

¹⁷ EREM, ARTUK, DANIŞMAN, s. 692

¹⁸ AMK, 09/09/1971 tarih, E. No: 1970/42, K. No: 1971/30 sayılı karar, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1971/K1971-30.htm>, (10.05.2007)

A) VERGİ SUÇU

Vergi Hukukunun vergi suç ve cezaları ile ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilir. Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başka bir anlatımla bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati “hazine yararı” oluşturmaktadır. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir¹⁹. İşte bu suç olarak değerlendirilen davranışlar ve davranışlar karşısında mükellefleri uslandırma vazifesi gören yaptırımlar vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukukunun konusunu oluşturmaktadırlar.

Vergi suçunun kavram olarak VUK’da herhangi bir tanımına yer verilmemiştir. VUK incelendiğinde vergi suç ve cezalarını genel olarak ortaya koyan genel esaslar başlığı altındaki; “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar” hükmü ile karşılaşılmaktadır. Ancak bu maddenin vergi suçu veya cezası kavramını açık bir şekilde tanımladığı söylenemez. Vergi suçu kavramının çeşitli izahlarına doktrinde rastlamak mümkündür. Candan’a göre, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi Usul kanununda tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir²⁰. Bayraklı’ya göre vergi suçu, sorumluluğu olan vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından, ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan, hukuk sisteminin kabul etmediği ya da kamu düzenini bozan kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir²¹. Mutluer’e göre ise, vergi suçu gerek sadece vergi kaybına neden olma ile vergi kanunlarının öngördüğü usul kurallarına aykırılık ve gerekse sahtekarlık, tahrifat gibi kamu düzenini ihlal edici eylemleri kapsamaktadır²².

Öğretide yapılan tanımlardan hareketle vergi suçunu meydana getiren maddi unsurların, mükelleflerin devlet otoritesini vergi kaybına uğratma veya uğratma tehlikesi yaratma çabası içindeki davranışlar olduğu vurgulanmaktadır.

¹⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 10. bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 209

²⁰ Turgut CANDAN, Vergi Suç ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül 1995, s. 17

²¹ BAYRAKLI, s.36

²² Kamil MUTLUER, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İTİA, Yayın No. 214, Eskişehir, 1979, s. 87

B) VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI

Vergi suçunun unsurları üzerinde durulduğunda, devleti zarara uğratan ve kamu düzenini bozan yapma ve yapmama niteliğindeki davranışlardan oluşan hareket; verginin hiç ödenmemiş olması, eksik ödenmiş olması, geç ödenmiş olması veya haksız yere verginin geri ödenmiş olması sonuçlarını kapsayan netice; son olarak da fiillerle netice arasındaki illiyet bağı, bu suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Vergi suçunun mükellefe isnat edilebilmesi onun manevi unsurunu ve bu fiillerin hukuk tarafından korunmaması da hukuka aykırılık unsurunu oluşturmaktadır. Olaya isnat yeteneği açısından bakıldığında, küçük ve kısıtlıların isnat yeteneğine sahip olmadıkları halde vergi yükümlüsü olabildiklerini, fakat vergi cezalarından sorumlu tutulmadıklarını görmekteyiz. Manevi unsurla ilgili olarak ise idari suçların oluşmasında kast unsurunun aranmasına gerek yokken adli vergi suçları bakımından kusurluluk (özel olarak kast) unsurunun varlığı aranmaktadır.

Suçun pasif süjesi ise, suç ile zarar verilen veya tehlikeye sokulan hakkın ve menfaatin sahibi olan kişidir. Her suçun bir pasif süjesi olup, bunun kendisi üzerinde bir suç işlemesi mümkün değildir. Yani insan kişiliği, bir tek suçun aynı zamanda hem aktif, hem de pasif süjesi olacak şekilde ikiye bölünemez. Dolayısıyla, intihar, kendi kendini sakatlama veya kendi malına zarar verme fiilleri, bu fiilleri icra edene ilişkin oldukları sürece, suç olarak değerlendirilemezler²³. Ancak bu fiiller başkasının menfaatlerine zarar verdikleri takdirde cezalandırılabilirler. Bu nedenle örneğin mükellefin bir usulsüzlük yaparak devleti kamu gelirinden mahrum bırakması, ziyaa uğratması bir suçtur. Bu suçun pasif süjesi ise menfaati zarar gören devlettir.

III. VERGİ CEZASININ CEZA KAVRAMI İÇİNDEKİ YERİ

Doktrin cezaları çeşitli sınıflandırmalara tabi tutar²⁴. Fakat Cezalar başlıklı Yeni TCK m. 45, cezaları hapis ve adli para cezası şeklinde ikiye ayırmıştır. Bu şekilde, 765 sayılı TCK'da asli ve ek ceza ayrımı da sona ermiştir²⁵. Yeni ceza sisteminde eskisinden farklı olarak, yaptırımların ceza ve güvenlik tedbirleri olarak ayrıma tabi tutulduklarını

²³ Nevzat TOROSLU, Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970, s. 87

²⁴ EREM, ARTUK, DANIŞMAN, s. 698

²⁵ DEMİRBAŞ, s.484

görmekteyiz. Yukarıda bahsedildiği gibi cezalar, hapis ve idari para cezalarından oluşurken güvenlik tedbirleri, belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma veya kazanç-eşya müsadereşi şeklinde belirlenmiştir.

Vergi cezalarına baktığımızda hapis cezası ve para cezası ayrımıyla karşılaşmaktayız. İşlenilen suçun niteliğine göre yaptırımın, ya idari nitelikteki bir para cezası ya da adli nitelikteki hapis cezasından oluştuğunu görmekteyiz. Bir başka ceza türü olan işyeri kapatma cezası ise, yürürlükten kaldırıldığından bu cezadan bahsetme gereği duymuyoruz.

A) VERGİ CEZASI

1. Vergi Cezasının Tanımı

Ceza kavramı ihlalle bağlantılı bir kavramdır. Vergi ceza hukukunda vergi ile ilgili maddi ve biçimsel yükümlülüklerin ihlali karşısındaki tedbirler vergi cezalarını oluşturmaktadır. Yükümlülükler, yerine getirilmedikleri zaman herhangi bir zorlama ile tehdit edilmediklerinde “baskı kurabilme” niteliklerini kaybetmektedirler. Bu yüzden vergi cezaları ve cezaların taşıdığı nitelikler de büyük önem arz etmektedir.

Vergi cezası, vergi suçu işleyen kişilere karşı devletin gösterdiği bir tepkidir. Bu tepki kişiyi bazı zorluklara sokmak şeklinde olmalıdır. Daha geniş anlamda ele alacak olursak; vergi yasalarında yer alan yükümlülüklere aykırı hareket eden vergi yükümlüsü ve sorumluları ile vergilendirmede görevli kişilere karşı uygulanan ceza mahkemesi veya vergi dairesi tarafından kesilen, kişiyi yoksunluklara iten yasa ile tespit edilmiş yaptırımlardır²⁶. Cezaların kanun ile tespit edilmesi, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” genel ilkesi çerçevesinde, yaptırım kavramını açıklayan tüm tanımlamalarda yer almaktadır. Çünkü bu ilke, mükellefin cezayı tatbik eden yargı ya da yürütmenin keyfiliği karşısındaki en büyük gücüdür.

2. Vergi Cezalarında Amaç

Vergi cezalarının kanunlarda yer almasının yanında kanun koyucunun bu cezaları hangi amaçlarla yürürlüğe koyduğu da tartışılması gereken önemli bir konudur.

²⁶ BAYRAKLI, s. 76

Vergi cezalarına yüklenen amacın önemi, onun caydırıcı etki yaparak vergi tahsilini en az kayıpla sağlaması görevinden ileri gelmektedir.

Danıştay bir kararında “Vergi para cezalarında amaç, vergi kanunlarına karşı işlenen eylem nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu yasaya aykırı eylemleri önlemektir.” demektedir²⁷.

Devlet açısından vergi cezalarının temel iki amacı vardır. Bunlar²⁸;

1- Vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (suç) engellenmesi, caydırma;

2- Ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır.

Bazı vergi cezalarının da, mali sonuçları veya hürriyeti bağlayıcı özellikleri sebebiyle, azap çektirici veya ızdırap verici etkileri dikkate alındığında, vergi cezalarının bir amacının da, vergi kanunlarına aykırı harekette bulunan vergi mükellefleri ile sorumlularına ızdırap çektirmek olduğu söylenebilir²⁹. Doktrinde yapılan ceza tanımlamalarından yola çıkarak; vergi cezalarıyla aslında ulaşılmak istenen amaç, toplumun kamu düzenini ihlal eden bu tür davranışları onamadığını hissettirmek ve toplumun bu tutumuyla, mükellefe bu davranışları bir daha tekrarlamaması gerektiği düşüncesini aşılmasıdır. Bu bağlamda yukarıda belirtilen iki amaç birlikte düşünüldüğünde ancak böyle bir düşünceye sahip olan insanların olduğu toplumda adalet tesis edilebilir.

Şimdiye kadar yapılan izahatlar doğrultusunda, toplumsal yaşamın sürmesi açısından ceza yaptırımına başvurulmasının zorunlu olduğu ortaya çıkmıştır. Cezanın amacının ne olması gerektiği konusunda değişik görüşler ileri sürülmüş olup; bu konu, ceza hukuku, kamu hukuku, hukuk felsefesi ve sosyolojisi yönlerinden tartışılmıştır³⁰.

²⁷ M. Erkan ÜYÜMEZ, Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi, (Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004), s. 213’den Danıştay, İBK, 12.06.1980, 17; Danıştay Dergisi, S. 40, 1981, s. 69

²⁸ Nihal SABAN, Genel Kısım Vergi Hukuku, Der Yayınevi, İstanbul, Aralık 2002, s.273’den Victor Thurony, Tax Law Desing and Drafting, İnternational Monetary Found-Kluwer Law İnternational, Netherland, 2000

²⁹ YİĞİT, s.55

³⁰ DEMİRBAŞ, s.468

3. Vergi Cezalarının Özellikleri

VUK 331'inci maddesinde vergi kanunlarını ihlal eden mükelleflere uygulanacak cezalar, “vergi cezaları (vergi ziyai cezası³¹ ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar” ibaresi ile ikiye ayrılmıştır³². İdari yaptırımlar; özünde “vergi ödevinin” yerine getirilmemesine bağlı, kabahat olarak nitelenen davranışların sonuçlarını cezalandırmaktadır. Vergi idaresi tarafından uygulanır ve ağırlıklı olarak yaptırımı para cezasıdır³³. Bahsedilen bu cezalar birinci grup “vergi cezaları”nı oluştururken; ceza mahkemelerinin kesmiş olduğu hürriyeti bağlayıcı cezalar da kanundaki ifadesi ile “diğer cezalar” ı meydana getirmektedir.

Vergi cezalarının özellikleri sıralanırken, genel cezalardan ayrıldığı hususlar üzerinde durulacaktır. Bu yaklaşım itibariyle genel anlamda adli cezalar, genel cezaların taşıdığı özellikleri taşırlar³⁴. İdari cezalara ise daha spesifik özellikler yüklemek mümkündür. Şimdi önce idari vergi cezalarının sonra da adli vergi cezalarının taşıdığı özellikleri maddeler halinde sıralayalım.

a) İdari Vergi Cezalarının Özellikleri

i. İdari vergi cezaları, yükümlü veya sorumlunun ekonomik özgürlüklerine yöneliktir. Ceza miktarı kadar paranın, yükümlünün tasarruf alanından devletin tasarruf alanına geçmesi sonucunu doğurur.

ii. İdari vergi cezaları kişileştirmeye uygun değildir. Yani, ceza miktarı suçun işleniş tarzı ve kişinin niyetine göre değil, kayba uğratılan verginin katları veya yasada öngörülen miktarlarıdır.

iii. İdari vergi cezaları vergi dairesi tarafından kesilir.

³¹ “...4369 sayılı kanunla getirilen vergi ziyai suçu, devleti vergi kaybına uğratan fiiller için öngörölmüş bir suçtur. Değişiklik öncesi vergi ziyai neden olan fiiller kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarında ve 6 ayrı maddede düzenlenmişti.”, H. H. Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, s.256. “Yürürlükteki 213 sayılı VUK md. 331’de belirtilen diğer vergi cezalarını gerektiren suçlar da kaçakçılık gibi adli vergi suçlarıdır. Kaçakçılık suçu ise 1980 öncesindeki hileli vergi suçlarının uzantısıdır. 1980’e kadar hileli vergi suçları diye sonrasında ise kaçakçılık suçu diye anılmaya başlanmıştır.”,

<http://www.solmazhukuk.com/makale8.htm> (08.06.2007)

³² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, R. G. T: 10.01.1961, S: 10703/10705

³³ SABAN, s. 275

³⁴ BAYRAKLI, s. 77

iv. İdari vergi suçlarında tekerrür hükümleri içinde tekrar suç işlenmesi halinde sonuç ikinci cezanın artırılması şeklindedir.

v. İdari vergi cezalarında müteselsil sorumluluk söz konusudur.

vi. İdari vergi cezalarında vergi hatası yapılmış ise, vergi hatalarının düzeltilmesi usulüne göre düzeltilebilir.

b) Adli Vergi Cezalarının Özellikleri

i. Adli vergi cezaları kişinin hürriyetini sınırlandırıcı cezalardır. Adli vergi suçuyla birlikte vergi ziyanına da sebebiyet verilmişse iki ceza birlikte verilebilir.

ii. Adli vergi cezaları bağımsız mahkemeler tarafından kesilir.

iii. Adli vergi cezaları şahsi olduklarından kişileştirmeye uygundur. Suçun işleniş tarzı ve kişinin niyeti önem arz eder.

iv. Adli vergi cezalarıyla ilgili genel hükümler, ceza kanununa atf yapılarak yorumlanır.

v. Tekerrür halinde hükmolunan ceza, tekrar suç işleyenlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Yeni TCK'da tekerrür konusu infaz ile ilişkilendirilmiştir. Sonraki suçla ilgili kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse hapis cezasına hükmolunur.

B) VERGİ CEZALARIN NİTELİĞİ KONUSU VE YAPILAN TARTIŞMALAR

Vergi suçlarına uygulanacak yaptırımların niteliği konusunda da doktrinde çeşitli tartışmalar ortaya çıkmıştır. Kimileri, vergi suçlarına uygulanacak cezaların hürriyeti bağlayıcı ceza olması gerektiği konusunda birleşirken diğerleri parasal cezalar olması yönünde ittifak etmişlerdir.

Hapis cezasını nitelik itibariyle daha doğru bulanların dayanak noktaları şunlardır³⁵:

³⁵ Bülent SEVEN, "Vergi Suçlarına İlişkin Olarak Uygulanması Gereken Yaptırımın Niteliği Konusundaki Tartışmalar", http://www.turkhukusitesi.com/makale_35.htm, (10/04/2007)

- 1) Özellikle hileli vergi suçlarında devlet gelir kaybına uğramakta, kamu düzeni ciddi ve ağır bir şekilde bozulmakta ve devlet itibarı zedelenmektedir.
- 2) Mali cezalar tek başına vergi suçlarının işlenmesini önleyecek nitelik ve etkide değildir; hürriyeti bağlayıcı cezaların da vergi sisteminde bulunması bir zorunluluk haline gelmiştir. Hürriyeti bağlayıcı cezalar mali cezalar ile karşılaştırıldığında vergi suçlarını daha etkin bir biçimde önlemekte, bir başka deyişle daha caydırıcı nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla hapis cezasının mali nitelikteki cezalara göre psikolojik bir üstünlüğü vardır.
- 3) Vergi kavramı günümüz toplumsal ve ekonomik koşullarında devlet faaliyetlerinin devamlılığı, düzenliliği, verimliliği ve etkinliği bakımından büyük bir önem taşımaktadır. Bu ödevi gerektiği gibi veya hiç yerine getirmeyenlerin ağır yaptırımlarla karşılaşması doğaldır.

Mali nitelikli cezaların uygulanması yönündeki iddiaların gerekçelerini de şöyle özetleyebiliriz:

- 1) Vergi kaçıranlara uygulanan parasal cezalar, tekrar vergi kaçırmak isteyenlerin sayısını azaltır. Bir başka deyişle vergi kaçakçılığına karşı parasal cezalar yeterlidir. Vergi suçlarının önlenmesi için vergi cezalarının arttırılması “demode” ve fazla etkin olmayan bir yöntemdir.
- 2) Vergi suçları ekonomik nitelikte yaptırımlardır, ekonomik nitelikteki suçlara da ekonomik nitelikte yaptırımların uygulanması gerekir. Bir başka deyişle bu tür suçlara hürriyeti bağlayıcı cezalar yabancıdır.
- 3) Hapis cezası yükümlü üzerinde çok büyük sosyal ve ekonomik kayba neden olmakta, suç ile ceza arasında olması gereken oran cezanın ağırlığı nedeniyle ihlal edilmektedir.
- 4) Vergi suçları “doğal suçlar” olarak adlandırılan adam öldürme, ırza geçme, sahtekârlık ve dolandırıcılık suçları ile karşılaştırıldığında toplum için daha az tehlike oluşturmaktadır. Yasa koyucu da vergi suçlarını diğer suçlar kadar tehlikeli görmediğinden belli vergi suçlarına ilişkin yaptırımlar yargı mercileri yerine idare tarafından verilmektedir.

Dikkat edileceği üzere nitelik tartışmasında, hürriyeti bağlayıcı cezaların daha ağır olduğu ve para cezalarına oranla daha önleyici bir etkisinin olduğu vurgulanmıştır. Fakat yükümlüyü ekonomik hayattan silici, onun üretken kimliğini ortadan kaldıracı bir hapis cezasının da zararlarına değinilerek para cezasının uygunluğu belirtilmiştir.

IV. TÜRKİYEDE'Kİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş suç ve cezaların önemli bir bölümü yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte ve bunlarda suç sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak yaptırım idari usullerle belirlenmektedir. Vergi idaresi tarafından suç olarak belirlenen fiil için, hiçbir mahkeme kararına gerek olmadan, yine vergi dairesince ceza kesilmektedir. Mali nitelikli suçlar ve cezalar denilen bu kategoride vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları ile bunlar karşılığında uygulanacak vergi cezaları yer almaktadır³⁶.

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen başka bazı fiiller ise, ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadırlar. Bunların belirlenmesi ve yaptırım uygulanması, ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu suçlarda idari nitelikli para cezası ile birlikte ya da yalnız başına hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçları, 362-363'üncü maddelerdeki vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları bu kategori içinde yer almaktadır³⁷. Yukarıdaki bilgiler ışığında Türkiye'deki vergi suç ve cezalarını "mali nitelikli suç ve cezalar" ve "ceza hukuku anlamında suç ve cezalar" olarak açıklayabiliriz.

A) İDARİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Bir miktar paranın ceza olarak devlet hazinesine ödenmesini gerektiren cezalar para cezalarıdır³⁸. Vergi hukukunda da bir kısım suçların cezaları sadece parasaldır. Yaptırımları idare tarafından belirlenen ve uygulanan bu suçlar vergi ziyayı suçu ve usulsüzlük suçlarıdır.

³⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 211

³⁷ Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Genişletilmiş 3. bası, Yetkin yayınları, Ankara, 2004, s.343-344

³⁸ EREM, ARTUK, DANIŞMAN, s. 738

1. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası

VUK 341'inci maddeye³⁹ göre vergi kaybı, “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder” şeklinde açıklanmıştır. VUK 344'de ise “vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılan hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir” ibaresi yer almaktadır.

Kanundaki ifadeleri sadeleştirerek şöyle bir tanım verebiliriz: Vergi ziyayı, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi suretiyle, verginin geç tahakkuk etmesi, eksik tahakkuk etmesi veya haksız yere vergi iadesinden yararlanmasıdır⁴⁰.

Bu suça uygulanacak ceza ile ilgili olarak 06.01.2005 tarihi itibarıyla değişiklik söz konusu olmuştur. Bir vergi ihtilafı nedeniyle hakkında ceza kesilen mükellefin ilgili mahkemeye müracaatla VUK.'un 344. maddesinin Anayasaya aykırı olduğunu öne sürerek iptalini istemesi üzerine yerel mahkemenin talebini görüşen Anayasa Mahkemesinin 06.01.2005 tarihinde verdiği 2005/4 sayılı gerekçeli kararı ile, sözü edilen maddenin “bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanun'un 112. maddesine göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur” bölümünü iptal etmiştir. İptal kararı 20.10.2005 tarihinde resmi gazetede ilan edilmiş ve hüküm gereğince 20.04.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yasama organı iptal kararının yürürlüğe girmesinden önce yasal boşluk yaratılmasını önlemek amacıyla 30.03.2006 tarihinde kabul edilen 5479 sayılı yasanın 12. maddesiyle V.U.K. 344. maddesinin ikinci fıkrasını, (Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçesi doğrultusunda tekrar düzenleyerek) “Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.” şeklinde değiştirerek yasalaştırmıştır. Ayrıca, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçmiş dönemlerle ilgili olarak yapılacak uygulamanın da V.U.K.'na eklenen geçici 27. maddesi hükümleriyle aynı kanunun 344.

³⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

⁴⁰ BAYRAKLI, s. 257

maddesindeki yeni hüküm esas alınarak uygulamasına yasal zemin oluşturulmuştur. Yasanın değişen hükmüne göre bundan böyle vergi ziyasına sebebiyet verenlere artık ziyaa uğrattıkları verginin ancak bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir⁴¹.

2. Usulsüzlük Suçu ve Cezası

Genel ceza hukukundaki zarar suçu ve tehlike suçu ayrımı vergi ceza hukukunda da karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin yapmış oldukları davranışlar bazen devleti mali olarak bir zarara uğrattırken (zarar suçu) bazen de zararın doğabileceği bir ortam hazırlamaktadırlar (tehlike suçu).

Usulsüzlük suçlarının konusunu, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması oluşturmaktadır. Bu suçları vergi ziyayı suçundan farklı kılan önemli bir özellik vardır. Vergi ziyayı suçunun oluşabilmesi için, bu suçta konu olan fiillerin tarh döneminden sonra ortaya çıkarılması gerekmektedir. Usulsüzlük suçlarında ise suçta konu fiillerin tarh döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının önemi yoktur⁴². Çünkü usulsüzlük suçlarında tehlikenin doğması yeterli olup neticede zarar aranmamaktadır. Teşebbüs açısından değerlendirdiğimiz de ise idari vergi suçlarından olan her iki suç için de teşebbüs nedeniyle cezalandırmanın söz konusu olmadığını söyleyebiliriz⁴³.

Vergi Usul Kanunu usulsüzlük suçunu, fiillerin ağırlığına göre iki derece üzerinden tek tek saymakta (VUK md. 352) ve bunlara ilişkin cezaları belirtmektedir. Usulsüzlük suçları genel ve özel olmak üzere iki kısma ayrılırlar. Beyannamelerin zamanında verilmemesi, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, onaylanması gerekli defterlerin geç onaylanması vb. gibi fiiller genel usulsüzlük suçlarına örnek teşkil ederken; fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz kullanmama vb. fiiller ise özel usulsüzlük suçlarına örnektir⁴⁴.

⁴¹ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Mayıs 2006 Raporu, Son Düzenlemeler Işığında Vergi Ziyayı Cezası, İstanbul, 2006, s. 2

⁴² Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel Kısım Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 89

⁴³ "...idari vergi suçları, KK'na göre aynı zamanda birer kabahat olması nedeniyle bu kanunun teşebbüse ilişkin hükümlerine bakılması gerekmektedir. Bu konuda KK bir düzenleme yapmıştır. Buna göre, 'Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır.' (KK md.13). bu hüküm çerçevesinde ilke olarak idari vergi suçlarına teşebbüsün cezalandırılmayacağını söyleyebiliriz.", BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s.130

⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için bk. VUK Md.352-353

Usulsüzlük suçlarına ait cezalar ise Vergi Usul Kanunu'nun ilgili genel tebliğindeki usulsüzlük cezalarına ait cetvellerde yer almaktadır⁴⁵.

B) ADLİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının, vergi kaybına yol açacak eylem ve işlemlerden uzak durmalarını sağlamak maksadıyla kanun koyucu, mükelleflerin işlediği bazı suçlar için maddi cezalar, bazıları için ise hürriyeti bağlayıcı nitelikte adli cezalar öngörmüştür⁴⁶

Vergi suçları, kural olarak para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak yasa koyucu bazı özellikli, kamu düzenini bozan vergi suçlarının işlenmesi durumunda, para cezası yerine (veya para cezasına ilave olarak) hürriyeti kısıtlayıcı cezalar da öngörmüştür⁴⁷. Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği ve hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren suçlar; kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetini ihlâl suçu ve yükümlünün özel işlerini yapma suçudur⁴⁸. Ayrıca bu tür uyuşmazlıklara ceza mahkemelerinin bakması yükümlü açısından güven telkin edici bir durum olarak ortaya çıkar⁴⁹.

1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası

Kaçakçılık kavramı, vergi hukukunun önemli kavramlarından biridir. Bu önem, toplum içerisinde "kaçakçılık" kavramına verilen önemden gelmektedir⁵⁰. Toplumun "kaçırma" terimini algılayışını irdelediğimizde çok ciddi hasarlar meydana getiren, diğer birtakım suçlara göre daha çok utanma hissi yaratan bir suç olarak kabul edildiğini görmekteyiz. Zira bu suç, bünyesinde hile, aldatma, sahtecilik, gizleme vb. gibi unsurlar barındırmaktadır.

⁴⁵ Usulsüzlük cezaları 01.01.2006'den geçerli olmak üzere 354 sıra sayılı VUK Genel tebliği ile, yeniden değerlendirme oranları göz önünde tutularak tespit edilmiştir, RG. T: 17.12.2005, No: 26026

⁴⁶ A. Burçin YERELİ, Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı. 237, Mayıs 2001, s. 114

⁴⁷ BİLİCİ, s. 95

⁴⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Genel Vergi Hukuku, Afyon, 2005, s. 193

⁴⁹ AMK, 21.06.1991 tarih, E. No: 1991/25, K. No: 1991/18, ".....Vergi Usul Yasası'nın 358.-363. maddelerinde yer alan kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs eylemleri ile bilgi vermekten çekinme, vergi gizliliğinin ihlâli, yükümlünün özel işlerini görme eylemleri ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar. Bu eylemlerin saptanması ve Yasada öngörülen yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Ceza yaptırımı öngörülen bu tür eylemler için ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturur."

⁵⁰ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 241

Vergi ceza hukukunda kaçakçılık suçu, vergi ziyayı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere kaçakçılık suçu adı verilir⁵¹.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller VUK md.359’da tek tek sayılmıştır. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bu fiiller kanunda sıralandığından kaçakçılık suçu bağı hareketli suçlar kategorisinde yer almaktadır. Bu fiillerden bazıları, hesap ve muhasebe hileleri yapmak, defter ve belgeleri tahrif etmek, defter yapraklarını yok ederek yerine başkalarının konması, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi şeklindedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun cezası hakkında; 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle VUK’nun 359. maddesindeki kaçakçılık fiillerinin işlenmesinde failin kastının ve fiillerdeki hukuki ihlalin yoğunluğuna göre 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ve 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası getirilmiştir⁵². Fakat ağır hapis cezası ayrımı eski TCK’dan farklı olarak 5252 sayılı yasanın 5. maddesinde yer alan “Özel ceza kanunları ile ceza içeren kanunlarda öngörülen "ağır para" cezaları, "adli para" cezasına dönüştürülmüştür.” fıkrası ile yeni Ceza Kanunu’nda kaldırılmıştır⁵³.

Şunu da belirtmek gerekir ki; işlenen bir suç fiilinin topluma verdiği zararı incelerken suçun nedenlerinin de iyi açıklanması gerekir. Bu bağlamda vergi kaçırma fiilini analiz ederken “Mükellefler acaba neden vergi kaçırarak suçlu pozisyonuna düşerler?” sorusu gündeme gelmektedir. Mükellefleri vergi suçu işlemeye iten faktörler yanında bir de doktrinde tartışılan ve vergiyi ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan bazı yaklaşımlar ortaya atılmıştır.

Bireyler, vergiyi ya tam olarak öderler ya da yakalanma ve cezalandırılma riskini göz önüne alarak ödemezler. Literatürde vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan başlıca iki teori bulunmaktadır: Ekonomik yaklaşım (Rasyonel tercih yaklaşımı) ve ahlaki duygular teorisi (Psikolojik yaklaşım)⁵⁴.

⁵¹ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 241

⁵² YİĞİT, s. 165

⁵³ 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, RG. T: 13.11.2004, No: 25642

⁵⁴ C. Can AKTAN, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, İzmir, 2004

a) Ekonomik Yaklaşım

Klasik ekonomik teoriye göre, vergi kaçakçılığı riskli bir hisse senedine yapılmış olan yatırımla eşdeğerdir. Mükellef ceza miktarı, denetleme oranı, vergi oranı ve gelir gibi faktörleri dikkate alarak beklenen kişisel faydasını maksimize etmek için vergi kaçırıp kaçırılmayacağına eğer kaçıracaksa miktarına karar vermektedir. Bu yaklaşımda mükelleflerin ceza ve denetleme oranı gibi faktörlerin sayısal değerini tam olarak bildiği ve fayda fonksiyonlarının sadece gelirden ibaret olduğu varsayılır. Yani kişiler vergi kaçırdıkları için bir utanç duymadıkları gibi vergilerini tam olarak ödedikleri için haz da almamaktadırlar. Bu konudaki ilk çalışma fayda maksimizasyonu yaklaşımı kullanılarak Allingham ve Sandmo tarafından yapılmıştır. Bulunan sonuçlara göre, ceza miktarı ve denetim oranındaki artışın her biri beyan edilen verginin de artmasına yol açacaktır⁵⁵.

Yitzhaki ise Allingham ve Sandmo'nun modelindeki beyan edilmeyen matrah üzerinden alınan ceza yerine kaçırılan vergi üzerinden alınan ceza oranını uygulayarak, eğer vergi oranları artırılırsa vergi kaçakçılığının azalacağına dair bir sonuca varmıştır⁵⁶. İkinci bir etki de gelir miktarını azaltıcı yönde olacaktır. Azalan Mutlak Risk Sevmeme varsayımına göre, vergi artırıldıkça kişinin kullanabileceği gelir azalacak ve mükellef riskli yatırıma (vergi kaçırmaya) daha az talepte bulunacak ve böylece kaçıracağı gelir miktarı azalmış olacaktır⁵⁷.

b) Psikolojik Yaklaşım

Literatürde “tutumsal model” veya “ahlaki duygular teorisi” olarak da bilinen bu yaklaşıma göre bireylerin vergi ödeme tercihlerini belirleyen tek etken bireysel çıkar ve bireysel fayda fonksiyonunu maksimize etmek değildir. Bireylerin vergi ödeme(me) konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen etkenlerin başında psikolojik algılama gelmektedir. “Tutumsal model” veya “ahlaki duygular teorisi” konuyu sadece psikoloji

⁵⁵ H. Hüseyin BAYRAKLI, Naci Tolga SARUÇ, İsa SAĞBAŞ, “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2004, s. 209'dan Allingham, M. G ve Sandmo, 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis', Journal of Public Economics, Vol: 3, 1972, p.32

⁵⁶ YITZHAKI, S, 'A Note Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis', Journal of Public Economics, Cilt. 3, s. 201-202

⁵⁷ Daha ayrıntılı bilgi için bkz. BAYRAKLI, SARUÇ, SAĞBAŞ,

ve etik çerçevesinde ele alan bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Fakat, konuya psikolojik ve etik etkenlerin dışında başka faktörlerin de eklenmesi gerekmektedir⁵⁸.

İnsanları vergi suçu işlemeye iten faktörleri sadece vergi hukuku, maliye, ekonomi bilimleri kapsamında değerlendirmek çözüm açısından oldukça yanıltır. Sorunu psikoloji, sosyoloji, suç bilimi ve hukuk felsefesi açısından da incelemek gerekmektedir. Psikolojik yaklaşım tarafları, vergi kaçırma olayının mükellefin ahlaki, kültürel, dinsel, siyasal, kurumsal, psikolojik vb. durumlarının göz önünde bulundurularak incelenmesini savunmaktadırlar.

Bireyin tutum ve davranışlarını belirleyen faktörlerin başında psikolojik algılamalar gelmektedir. Çok özet bir ifade ile, vergileme ile algılama arasında çok yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Psikolojide algılama ya da çerçeveleme mevcut bilgi setimiz dâhilinde karşı karşıya bulunduğumuz somut ve/veya soyut olayların ve nesnelerin farkına varma, zihnimize yerleştirme ve nitel ve/veya nicel olarak değerlendirme sürecidir. Yine psikoloji bilimi açısından bireysel davranışın bir uyarı bir de karşılık mekanizmasının işlemesi sonucu oluştuğunu söyleyebiliriz⁵⁹. Vergi suçuna karşı gösterdiğimiz tutum ve davranışlarımız da onu nasıl algıladığımızla ve çevremizle yakından ilişkilidir⁶⁰.

2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Ve Cezası

Bu ve bundan sonraki başlık altında inceleyeceğimiz suçlar çalışmamızın asıl konusuyla direkt paralellik göstermese de literatürde hem vergi suçları arasında yer almaları hem de idare ile mükellef arasındaki ilişkileri düzenlemesi dolayısıyla kısa bir şekilde açıklanacaktır.

⁵⁸ AKTAN, s. 3

⁵⁹ AKTAN, s. 5

⁶⁰ Psikolojik etki olan nefret etkisi ya da kin etkisine göre denetim/(ceza) oranlarındaki artış, devlet ile vatandaş arasında var olduğu düşünülen güveni ortadan kaldıracak, vergi ödevini azaltacak, kişinin vergi ödemede asli motivasyon (intrinsic motivation) kaynağı olan vergi ahlakını bozarak mükellefin daha çok vergi suçu işlemesine neden olabilecektir. Kişilerin davranışları onların içinde yaşadıkları veya ait oldukları grup tarafından etkilenir. Kişilerin ait olduğu grup, buna referans grubu da diyebiliriz, bireyin kendine yakın hissettiği arkadaşları, meslektaşları, aile fertleri ve benzerlerinden oluşur. Sosyolojinin genel kabul görmüş bir teoremine göre, birey kendi referans grubunda benimsenen düşünce ve davranışlara yönelecek, referans grubu tarafından hoş karşılanmayan ve ayıplanan düşünce ve davranışlardan kaçınacaktır. Buna göre, bireyin etrafındaki sevdiği insanlardan oluşan grubu vergi kaçırmayı benimsiyor ve onaylıyorsa, kişi de vergi kaçıracaktır ve vergi kaçırdığı için herhangi bir sosyal ayıplama olmayacaktır. Ayrıntılı bilgi için bkz. BAYRAKLI, SARUÇ, SAĞBAŞ,

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi hükmüne göre vergi ile ilgili işlemlere çeşitli şekilde katılmış olanların mükelleflere ait bilgileri saklama yükümlülükleri vardır. İlgili madde hükmüne göre aşağıda sayılan kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler⁶¹.

Gerek devletin, mükelleflerden topladığı vergileri kamu giderlerinde etkin bir şekilde kullanmasında ve gerekse yükümlü ile devlet arasındaki vergi işlemlerinde karşılıklı güvenin tesis edilmesi, önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu vergilendirme işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yürüyebilmesi için yükümlünün özel addettiği bazı bilgilerinin açığa çıkarılmaması gerekmektedir. Ayrıca bu suçun varlığından, vergi ilişkisinde sadece mükellefin değil otorite olan devletin de bazı yükümlülükleri olduğu anlaşılmaktadır. Bu yükümlülük sadece ilgili memurların görev süresi içerisinde değil görevden ayrıldıktan sonraki dönem için de devam etmektedir.

Gizliliğe uymama halinde uygulanacak ceza için, eski TCK'da md. 198 ve yeni TCK'da buna karşılık gelen 258. maddede 1 yıldan 4 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

3. Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Suçu Ve Cezası

Tarafsızlık, genellik ve kanun önünde eşitlik gibi ilkeler toplum açısından son derece önemlidir. Zira anayasamızda yer alan bu ilkelerin⁶² uygulanabilirlik oranıyla, kamu hizmetlerinin sağlıklı sürdürülebilmesi arasında çok yakın bir ilişki

⁶¹ YERELİ, s. 115

⁶² TC 1982 Anayasası, RG. No: 09.11.1982/17863 K. No: 2709 Madde 10: “ Herkes, dil. Irk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmelidirler.

bulunmaktadır. Vergi işlemleri de idare ile yükümlü arasında cereyan ettiği için ilkelerin uygulanmaması, yani yasa hükmünün ihlal edilmesi suç olarak karşımıza çıkacaktır. İşte idarede görev alan memurların söz konusu temel ilkeleri sarsacak davranışlarda bulunmalarının vergi ceza hukukundaki yansıması yükümlünün özel işlerini yapma suçu olarak ifade edilmektedir.

Bu suçun kanuni tarifinin ve cezasının ne olduğunu bilmek için VUK'nun 363. maddesine gitmek gerekir. Burada, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı hareket edenler hakkında TCK'nın ilgili maddesi gereğince yaptırım uygulanacağından bahsedilmiştir. Yaptırım ise, eski TCK md.240'da yeni şekliyle TCK md. 257'de 1 yıldan 3 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza olarak zikredilmiştir.

V. DUYUM VE ALGILAMA KAVRAMI

A) DUYUM KAVRAMI

Bireyler dış dünyaya ve kendilerine ilişkin bilgiyi duyum ve algı yoluyla elde edebilirler. Dünya hakkındaki bilgilerin tümü bize duyularımız yoluyla ulaşır. Algılamanın nasıl olduğunu anlamamız için, duyum mekanizmalarının yapısının nasıl olduğunu bilmemiz gerekmektedir. Bilgi edinme sürecinde etkili olan duyum, bir kase çorbanın sıcaklığı, soğukluğu, ayağımızı çarptığımızda duyduğumuz acı gibi yaşantılarımızı içerir. Bir başka deyişle duyum, yaşantımızın ham maddesidir⁶³. Bilgi düzeyindeki dönemsel farklılıklar da duyularımız vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Sosyal hayatta karşılaştığımız cezalandırılma sonucundaki üzüntü ve terbiyenin, ödüllendirilme karşısındaki heyecan ve motivasyonun, korku karşısındaki endişenin en temelinde duyu organları harekete geçmekte, beyne bilgi ulaştırmaktadırlar. Psikoloji bilimiyle ilgili bir kavram olan duyum hakkında da psikologlar çeşitli tanımlamalar yapmışlardır.

Duyum, alıcı organların çevredeki enerjinin etkisi altında uyarılmasıyla ortaya çıkan nörofizyolojik süreçlere verilen addır. Duyumu inceleyen psikologlar alıcı organın yapısını, sinirsel enerjinin akış yollarını, çevrenin özelliği ile ortaya çıkan sinirsel enerjinin türü arasındaki ilişkiyi incelerler. Duyum düzeyinde bakılırsa, örneğin

⁶³ www.aof.edu.tr/kitap/EHSM/1024/unite04.pdf, (20/05/2007)

deprem anında duvarın sallantısının nasıl duyumsandığı, yatağın sarsılışının ve dışarıdaki gürültünün hangi alıcı organlar aracılığıyla sinirsel enerjiye dönüştürüldüğü soruşturma konusu olur⁶⁴.

Duyu organlarımız da duyarlı oldukları enerji türleri açısından farklılık gösterirler. Örneğin, göz ışığa, kulak ses titreşimlerine, burun havadaki gaz moleküllerine karşı duyarlıdır. Diğer yandan, farklı duyu organlarımız tarafından kaydedilen uyarıcılar beynimizin farklı bölgelerine iletilmektedir.

B) ALGILAMA KAVRAMI

Öğrenir ve düşünürken kullanılan bilgi dış dünyadan insana nasıl geçer? Bu bilgiyi insan, *duyum* ve *algı* olmak üzere iki düzeyde alır. *Duyum* bir ışığın parlaklığı, bir ses tonunun perdesi, kahvenin sıcaklığı ya da iğne battığında duyulan acı gibi ilkel yaşantılar içerir. Duyumlar yaşantının hammaddeleridir; ancak yaşantı bir dizi duyumdan oluşmaz. Günlük yaşantıda duyumlar sürekli olarak yorumlama işlemine tabi tutulur. Tonlar dizisi melodi olarak, küp biçiminde büyük ve kırmızı bir cisim bir ev olarak, soğuk ve ıslak bir duyum ise yağmur olarak yorumlanır.

Algılama, bir olay ve nesnenin varlığı üzerinde duyular yoluyla bilgi edinmedir. Algılama süreci ile kişi çevresindeki uyarıcılara anlam verir. Algılama bilgiyi, mesajı yorumlamada alıcı tarafından kullanılan zihinsel ve duyumsal bir süreçtir. Duyu organlarımıza ulaşan veriler, algılama olmaksızın tek başlarına bir anlam ifade etmez. Bunların bir anlam ifade edebilmeleri için, verilerin algılanması gerekir. Bize ulaşan duyumlara algılama neticesinde tepkiler gösteririz⁶⁵. Önce mesajı filtre ederiz. Filtre göndericinin ve alıcının mesajları değerlendirmesidir ve burada devreye algılama girer⁶⁶.

Algılama sonucu ortaya çıkan ürün ise algıdır ve algı duyudan farklıdır. Algılama anında beyin, bireyin içinde bulunduğu durumdan beklentilerini, geçmiş yaşantılarını, diğer duyu organlarından gelen başka duyuları, toplumsal ve kültürel etkenleri hesaba katar. Gelen duyuları seçme, bazılarını ihmal etme, bazılarını

⁶⁴ Doğan CÜCELOĞLU, İnsan Ve Davranışı, Psikolojinin Temel Kavramları, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2005, 14. Baskı, s. 98

⁶⁵ Salih GÜNEY, Yönetim Ve Organizasyon El Kitabı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000, s. 7

⁶⁶ Hasan TUTAR, Kemal YILMAZ, Cumhur ERDÖNMEZ, Kişisel Ve Örgütsel İletişim, Nobel Yayınevi, 1. Bası, Ankara, 2003, s. 54-55

kuvvetlendirme, arada olan boşlukları doldurma ve beklentilere göre anlam verme bu aşamada yapılır. Duyu organlarının beyne ilettikleri duyular basittir, algılama ise geçmiş öğrenme ve deneyimlerimizin de işin içine girdiği son derece karmaşık bir süreçtir⁶⁷. Öğrenme sonucu oluşan bu bilgi ve deneyimler beyne ulaşan duyumların yorumlanmasında çok önemli faktörlerdir. Psikolojik bir terim olarak algılama faaliyetlerine yaşantımızda çokça sık rastlarız. Subjektif olarak da her birey beyne ulaşan aynı iletiyi farklı şekillerde yorumlayabilir yani algılayabilir. Bu bağlamda örneğin; bir portakal küçük bir bebek için oynanacak top iken bir yetişkin için ise yenebilen meyvedir. Bazı şeyler bireylere oldukları gibi değil, onların görmek ve anlamak istedikleri gibi görülür ve anlaşılırlar. Biz de bu çalışmamızın konusu göz önüne alınarak, yetişkin algılamalarından yola çıkarak açıklamalarda bulunacağız.

1. Algının Özellikleri

a) Seçicilik

Algıyı karmaşıklıktan kurtaran özelliği olarak vasıflandırabileceğimiz seçicilik, duyu organları tarafından alınan birçok uyarıcıdan sadece gerekli olanı algılama işidir. Belirli bir anda duyu organlarımızı etkileyen uyarıcılar arasından hangisini seçerek algılayacağımızı belirleyen en önemli süreç ise dikkattir.

Seçme olayı algılama olayının en belirgin özelliklerinden biridir. Algısal seçimi ya da dikkati etkileyen değişkenleri iki temel grupta toplayabiliriz. Bunlardan ilkinin algılanan uyarıcı ile ilgili özellikler, ikincisini de algılayan bireyle ilgili özellikler oluşturur.

aa) Algısal Seçimi Etkileyen Uyarıcı İle İlgili Değişkenler

Dış dünyadaki uyarıcılar belirli bazı özelliklerine göre dikkatimizi çeker ve hemen algılanırlar. Bu özelliklerden en başta geleni, uyarıcının *değişkenliği*dir. Değişiklik gösteren uyarıcı hemen dikkati çeker⁶⁸. Bazı kaynaklarda *hareketlilik* olarak da geçen bu özelliğe göre hareketli uyarıcı, sabit uyarıcıdan her zaman daha fazla uyarır.

⁶⁷ CÜCELOĞLU, s. 119

⁶⁸ CÜCELOĞLU, s. 122

Uyarıcının *şiddeti ve büyüklüğü* arttıkça da bu uyarıcının algılanma olasılığı artar. Diğer taraftan birlikte bulunduğu uyarıcılarla *karşılık* oluşturan bir uyarıcının, tekrar yapan uyarıcının ve belirli bir ortam için alışılmadık *garip* olan bir uyarıcının doğal olan uyarıcılara oranla algılanma olasılığı her zaman yüksektir⁶⁹

bb) Dikkati Yani Algısal Seçimi Etkileyen Algılayıcıyla İlgili Değişkenler

İçinde bulunduğumuz seçimle ilgili *beklentilerimiz* o durumda bulunan uyarıcılardan hangisini seçeceğimizi önemli derecede etkiler. *İlgiler* ve o anda içinde bulunulan *gereksinmeler* de algısal seçimi etkiler. İstanbul’da aynı sokakta yürüyen iki turistten biri mimarsa evlerin yapı biçimlerini, diğeri kedileri seviyorsa sokak kedilerini gözler. *İnançlar* ve bireysel *değerler* de aynı biçimde algılamamızı etkiler⁷⁰.

b) Değişmezlik

Zihnimiz bir nesne ya da şekli değişik durumlarda da olsa hep aynı biçimde algılar. Biyoloji derslerinde öğrendiğimiz üzere, bir cisimden yansıyan ışınlar göz bebeğinden geçtikten sonra, onun görünüşü, ters olarak, gözün ağ tabakasına düşer. Buna rağmen biz cismi dışarıda ki gibi doğru olarak algılarız.

c) Örgütlenme

Algılama ile ilgilenen psikologların öğrendikleri ilk şey algının bir örgütlenme olduğudur. Dünyayı rasgele bir araya gelmiş, gelişigüzel nesnelere dizildiği bir çevre olarak görmeyiz. Uyarıcılar duyu organlarımızı bizim algıladığımız gibi anlamlı bir bütün halinde değil, tek tek etkilemektedir. Algımızın örgütlenme özelliği sayesinde, bu uyarıcıları anlamlı bir bütün halinde algılarız. Doktrinde Gestalt⁷¹ ilkeleri olarak da

⁶⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz: Orhan AYDIN, Davranış Bilimlerine Giriş, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003, s. 216-217

⁷⁰ CÜCELOĞLU, s. 122-123

⁷¹ “Gestalt sözcüğü, anlamı ‘biçim’ ya da ‘şekil’ sözcüklerinin anlamına eşdeğer olan Almanca bir kelimedir. “Düzenleme” anlamına da gelir. İngilizcede ise tam olarak eş anlamlısı olmamakla birlikte günlük dilde ‘form’ ve ‘shape’; psikoloji de ise ‘pattern’ ve ya ‘configuration’ kelimeleri gestalt kelimesi yerine kullanılabilir. Ancak özellikle ruhbilimciler tarafından genel olarak çevrilmeden kullanılır. Terim ruhbilimsel sözlüklerde ilk kez 1890’da görüldüğü zaman ayrı öğelere parçalanamayan ama algılanan nesnelere genel düzenlenişlerine yerleşen belli algısal ‘şekil niteliklerini’ –Gestaltqualitäten- belirtmek için kullanılmıştır. ‘Bir araya getirilmiş, düzenlenmiş yapı ya da biçim’ olarak da çevrilebilen Gestalt terimi, herhangi bir şeyin bütünsel özelliklerine, bu bütünü oluşturan parçaların ayrı ayrı

geçen bazı organizasyon kuralları da vardır. Bunların en önemlileri ise şekil-zemin algısı, gruplama ve tamamlamadır.

d) Derinlik

Derinlik algısı da seçicilik, değişmezlik ve örgütlenme gibi bir algı özelliğidir. Aslında, gözümüzün ağ tabakası yukarı-aşağı, sal-sol olmak üzere sadece iki boyut görme yeteneğine sahiptir. Buna rağmen, nesnelere derinlik boyutu olarak üçüncü bir boyutunu algılayabilmekteyiz.

2. Algı Yanılmaları

Dış duyumların ortaya çıkardığı algılama hatalarının bazıları o kadar sıktır ki, bunlara psikolojide "Algı Yanılması" (İllüzyon) denilmektedir.

Algı yanımları, algılama düzenimizin hata yapmaya açık olduğunu ve algı ürününün mükemmel olmadığını gösterir. Fiziksel gerçek ile psikolojik yaşantı arasındaki etkileşimlerin en iyi belirlediği durumlardan biri de illüzyondur. İllüzyon, algılarımızın fiziksel gerçekten çok farklı ya da geometrik özellikleriyle ilgilidir. Bunlar çoğu zaman görme algısı ile ilişkilidir. Yanılmayı etkileyen fiziki faktörler eşyanın büyüklüğü ile ağırlığı arasındaki ilişkisidir. Geçmiş yaşantılarımız, bu iki özelliğin bir arada bulunduğunu göstermiştir. Duyu organlarımızın yanımları eşyanın fizik özellikleri ve geometrik özellikleriyle ilişkilidir⁷².

Algılama sürecindeki bu hata ve yanımların fiziksel sebeplerinin yanında bireyin o anki psikolojik durumu da önem arz eder. Örneğin bireyin kaygısı, korkusu, heyecanı, beklentileri de yanılmanın ortaya çıkış sebepleridir.

çözümlemesiyle ulaşılamayacağını belirten kavramın en kısa anlatımı olarak psikolojiye yerleşmiştir.”, www.aof.edu.tr/kitap/EHSM/1024/unite04.pdf , (08.06.2007)

⁷² www.aof.edu.tr/kitap/EHSM/1024/unite04.pdf

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI

I. PSİKOLOJİNİN HUKUKTAKİ YERİ

Hukuk ile psikoloji biliminin etkileşiminden ortaya çıkan hukuk psikolojisi, hukukta psikolojinin teorik bilgilerinden yararlanan psikoloji dalıdır. Sanık ve sanığın psikolojik durumları, sorgulanması, yargılanması ve yasalar karşısında insanların tutum ve tavırlarını araştıran alanlardan biridir⁷³. Hukukun öngördüğü düzen kendiliğinden gerçekleşmez. Bu düzeni, davranışlarında ve ilişkilerinde yansıtıp gerçekleştirecek olan, insandır. Bu yönüyle de hukuku tek başına insan denen varlıktan soyutlamak mümkün değildir.

Bireylerin sahip oldukları ruh hallerini, olaylar karşısındaki tutum ve davranışlarını, öğrenme becerilerini, öğrendiklerini algılayış biçimlerini ve buna benzer psikolojik özelliklerini göz ardı ederek hukuk bilimini tatbik etmek beraberinde farklı ve çözülmesi zor sorunlar ve hatalar doğuracaktır⁷⁴. Tam aksine bu tür özellikleri içselleştirerek hazırlanmış kurallar topluluğu kamu ile olan uyumu daha rahat sağlayacak ve kuralların uygulanabilirliğini artıracaktır.

Hukukun önemli amaçları arasında sayabileceğimiz dengeli bir adalet dağılımı için de, ceza sistemi psikolojiye dayalı olmak zorundadır. Ve bir suçun neden işlendiği

⁷³ http://egitek.meb.gov.tr/aok/aok_kitaplar/AolKitaplar/Psikoloji_1/1.pdf, (01/06/2007)

⁷⁴ Adli hatalar (miscarriages of justice) veya suçlunun hak ettiği cezadan az veya fazla cezaya mahkûmiyeti kitle psikolojisi üzerinde tahripkâr etkiler yaratmaktadır. İşte bu türden kamu vicdanını rahatsız eden olguların yoğunlaşması halk katında düzene uyumda isteksizlik yaratmakta, kitleyi, protesto eylemlerine itmekte; sonuçta kamu düzeni ve sosyal uyum bozulmaktadır. YÜCEL, s. 3

yargılamada da kısmen cevaplandırılabilir bir sorudur. Ancak, burada saptanabilecek husus, insan bilincinde açığa çıkan saikler ölçüsünde bir belirleme olacaktır. Bilinç dışı saikler ise, karanlıkta kalacaktır. Bu nedenle, suçlunun tüm iyi niyetine karşın mantıklı nedenleri içeren bir açıklamayı her zaman yapabilmesi mümkün olmayacaktır. Özetle, insan davranışları genellikle birbirine zıt saikler sonucu oluşmaktadır. Bu oluşumda şu veya bu ruhsal durumun değil, her iki durumun da etkili olabileceği göz ardı edilmemelidir⁷⁵.

II. MALİ PSİKOLOJİ KAVRAMI

Mali Psikoloji, mali olayların bireyler üzerindeki etkileriyle, bireylerin mali araç ve olaylar karşısındaki tutum davranış ve algılamalarının araştırılmasını konu edinen yeni sayılabilecek bir disiplindir. Mali psikolojinin diğer mali araçlarla birlikte çoğunlukla vergilemenin nasıl algılandığını ve ne gibi tepkilere yol açtığı hususunu incelediği söylenebilir⁷⁶. Örneğin vergilemede yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu kesilen idari para cezalarında cezayı kesen taraf olarak devlet ile mükellef arasındaki ilişkilerde taraflar birbirlerini nasıl algılıyor ve ne gibi beklentiler içerisindedir bunların bilinmesi ve araştırılması gerekmektedir. Bu noktada karşımıza mali psikoloji kavramı çıkmaktadır.

Mali psikoloji, maliye biliminin temellerini genişletmek amacıyla ele alınmıştır. Mali olayların sadece hukuki, ekonomik ve siyasal yönlerinin incelenmesinin mali olayların çözümlenmesinde eksik kaldığı, psikolojik yaklaşımlarla da ele alınması gerektiği belirtilmektedir. Böylece mali olayların tüm yönlerinin incelenmesi ile vatandaşların mali sorunlarının daha doğru ve daha kolay bir şekilde çözümlenmesine katkı sağlanacaktır⁷⁷. Vergi suçu işleme, cezaya çarptırılma, ceza sonucunda mükellef üzerindeki psikolojik etkiler, bakış açıları gibi konular psikoloji biliminden yararlanılarak incelenebilir. Mükellefler tarafından cezaya karşı ne gibi tepkilerin

⁷⁵ YÜCEL, s. 2

⁷⁶ İnci USER, "Vergi Psikolojisi Ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı", Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 1-2, 1992, s. 63-68

⁷⁷ ŞENYÜZ, s. 3

verildiğini, suç işlenirken sahip olunan ruhsal yapıyı ortaya koyup, daha sağlıklı bir otorite-mükellef ilişkisi, mali psikoloji sayesinde gerçekleştirilecektir⁷⁸.

III. SUÇ VE CEZANIN ALGILANMASI

Psikolojinin hukuk bilimi ile olan ilişkisinin önemi, her iki bilim dalında da temelde rol üstlenen varlığın insan olmasından ileri gelmektedir. Mevcut düzende her birimiz belli rolleri üstlenmiş ve kendi yaşamımızı idame ettirirken roller arasında çatışma ya da dengesizlik, suç faktörünü ve onun kaplamı (dış çevresi) olan suçlu psikolojisini gündeme getirmektedir. Bu yüzden de suçlu psikolojisini bilme, yalnızca suçluya değil toplum menfaatine de hizmet etmektedir⁷⁹.

Sosyal saiklerin yanında bireyin sahip olduğu psikolojik durumun suçun algılanmasında önemli bir yeri vardır. Bu bağlamda hiç kuşkusuz ceza sisteminin de psikolojiye dayalı olma zorunluluğu vardır. Örneğin bir suçun neden işlendiği, bireyi o suça iten faktörler yargılama esnasında ortaya çıkarılabilecek problemlerdir. Ancak bireyin, o davranışını beyninde nasıl kurguladığını bilmek suça ilişkin kökten çözümlerin doğmasını sağlayabilir. İnsanın bilinçaltında yatan bazı olaylar dahi, onun hukuka aykırı bir harekete nasıl bir anlam yüklediği ile yakından ilişkilidir. Sosyal, ekonomik, siyasi birtakım faktörlerin suç işleme hakkı vermediği, yani bütün faktörlerin pozitif olduğu bir ortamda insandaki kıskançlık dürtüsü, onun suç olan bir fiili icra etmesine sebebiyet verecektir. İşte bu yüzden hukuk biliminin özellikle de ceza hukukunun psikolojiden faydalanması arzu edilen bir gerçektir.

A) SUÇUN ALGILANMASI

Suçun insan beyninde nasıl bir anlama büründüğünü tespit etmenin, ceza hukukçularının amaçları arasında sayılması gerekmektedir. İnsana dehşet veren fillere hemen her zaman rastlanılmaktadır. Görünüşte hiçbir mana ifade etmeyen veya failleri yönünden saiksiz kalabilen bu eylemlerin izahı bizleri psikoloji, ruh sağlığı ve suç konusuna götürmektedir. Akıl dışı olan, bireysel suç değildir. Akli nedenlerle işlenen her suçta mantık ve mana bulmak mümkündür. Açlığını gidermek için hırsızlık yapan

⁷⁸ Ayrıntılı bilgi için bk. Türkiye Yedinci Vergi Kongresi “Vergilendirmede Devlet Vatandaş Uzlaşması”, İstanbul, 1998, s. 189

⁷⁹ YÜCEL, s. 2

kişi örneğinde olduğu gibi hırsızın davranışı doğru değilse de, davranışın manalı olduğu kuşkudan uzaktır. Normal ve anormal oluşu belirleyen suç değil, suçlunun kendisidir. Bu durum psikolojinin bir davranış hakkında şu üç soruya “Ne”. “Nasıl” ve “Neden”e vereceği yanıtla ortaya çıkacaktır.

Bazı insanlar da işlediği fiilin anlam ve sonuçlarını algılayamazlar. Bunlar daha çok karşımıza akıl hastaları olarak çıkarlar. Bu gerçeği biz, Türk Ceza Kanunu’nun 32. maddesinden çıkartabiliyoruz: “Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez”⁸⁰. Ancak suçun işlenişi ile akıl hastalığı arasında köprü kurmak her zaman rastlanan bir durum değildir.

B) CEZANIN ALGILANMASI

Cezayı algılamada ortaya çıkan sorunlar suçun ortaya çıkış ihtimalini önemli derecede etkilemektedir. Bazı insanlara göre ceza, çok ürkütücü, yüz kızartıcı, küçük düşürücü bir tepki olarak algılanırken bazıları normal bir terbiye etme metodu olarak; kimileri ise yapılan hukuka aykırı davranış karşısında nötr, hiçbir rolü olmayan, gereksiz bir uygulama olarak algırlar.

Lord Nugent, “1840 yılının Mayıs’ında Thomas Templemen isimli bir adam karısının katili olarak Glasgow’da idam edilirken, yankesiciler faaliyetlerine idam sehvasının gölgesinde devam ediyorlardı; işledikleri suç idam cezasını gerektirdiği halde, yankesiciler asılan adam tepelerinde sallanırken kendileri için en mutlu bir fırsatın belirdiğine kani idiler; zira, o sırada herkesin gözleri asılan adama yönelmiş idi.” diyerek çok güzel açıklamıştı. Bu durum en ağır ceza yaptırım olan ölüm cezasının bile suçu önleyici etkisi hakkında kesin bir ifade kullanmaktan bizi men etmektedir. Cezanın, insan tarafından nasıl yorumlandığı/algılandığı ile ilgili olan bu örnekte görülen odur ki; ceza korkusu herkesi aynı derecede etkilememektedir⁸¹. Algılamada seçicilik özelliği, duyu organları tarafından alınan birçok uyarıcıdan sadece gerekli olanı algılama işidir. Belirli bir anda duyu organlarımızı etkileyen uyarıcılar arasından hangisini seçerek algılayacağımızı belirleyen en önemli süreç ise dikkattir. Yukarıdaki örneğimizde suç işleyen bireylerin dikkatini çekmeyen bir uyarıcının

⁸⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., YÜCEL, s. 45

⁸¹ YÜCEL, s. 230-235

seçilmeme veya dikkate alınmama durumu söz konusudur. Elbette ki, algılama sürecinde bu dikkati etkileyen sosyal sınıf, yaş, öğrenim durumu, zeka, gelenek görenek, yaşam biçimi ve hatta genetik bir takım özellikleri göz ardı etmemek gerekmektedir

IV. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI VE ALGILAMA DÜZEYİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Mükellefler vergi suçunu ve cezasını bir şekilde öğrenip bilgi depolarına aktardıktan sonra bu kavramlara anlam ve değer yüklemeye çalışırlar. Zihinlerinde gerçekleştirdikleri bu işlem algılamadır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanması sonucu amaçladığı kamu gelirini elde etme başarısı ile yükümlünün suçu ve cezayı algılama biçimi arasında bir bağ kurmak mümkündür. Zira korkutmayan, dikkat çekmeyen, psikolojideki tabiriyle uyarmayan, terbiye etmeyen bir yaptırım, suç işlemenin önüne geçemeyecek ve vergi uyumunda sorunlar yaşatacaktır. Mükellefin düşüncesinde yatan vergi suçu kavramı nedir? Mükellef vergi cezasını nasıl algılıyor? Elbetteki bu tür soruların cevabını ararken sadece mükellef eksenli düşünmek doğru sonuçlar vermeyecektir. Uyarılan mükellef, algılama yaparken birçok faktörden etkilenecektir. Şimdi bu faktörleri incelemeye çalışalım.

Vergi cezaları, niteliklerine bağlı olarak ya bağımsız mahkemeler tarafından hürriyeti kısıtlama şeklinde ya da idare tarafından kesilen para cezası şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Mükellefin vergi suç ve cezalarını nasıl algıladıkları sorusuna cevap bulabilmek, çeşitli faktörleri incelemeye bağlıdır. Bu faktörler aynı zamanda mükelleflerin vergiye karşı olan davranış modellerini ve algılamayı da etkilemektedirler. Bu yüzden faktörlerin belirlenmesi gerekmektedir⁸². Algılama psikolojik bir olaydır. Mükellefin kişisel özellikleri, çevresiyle olan ilişkileri, beklentileri, ekonomik durumu, yürürlükteki hukuki sistemle olan bağı, onun suçu ve cezayı algılamasına yön vermektedir.

⁸² “Mükelleflerin vergiye karşı davranışları, vergi ile ilgili bulunan bireysel ve toplumsal bütün psikolojik olayları inceleyen vergi psikolojisinin konusudur. Vergi psikolojisi, vergi olayının ve vergilemenin çeşitli yönleri ile gerek fert, gerek toplum üzerindeki baskı ve etkilerin yarattığı tepki ve direnişlerin psikolojik, sosyolojik ve mali sonuçlarını ele almaktadır.”, Doğan ŞENYÜZ, Vergilemede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995, s. 3-14

İnceleyeceğimiz faktörler bazı kaynaklarda⁸³ biyolojik, psikolojik ve sosyo-psikolojik adlı başlıklar altında belirtilmiş olsa da tezimizde bu faktörler; kişisel faktörler, sosyal faktörler, ekonomik faktörler ve hukuki faktörler şeklinde kategorize edilecektir. Birey bir kavramı algılamak sadece kendisiyle ilgili psikolojik faktörlerden etkilenmez. Algılamada hemen her zaman birden fazla faktör rol oynamaktadır⁸⁴. Çünkü yorumlama yeri olan beyin duyu organlarıyla iletilen her bilgiyi, dikkati etkilediği ölçüde yorumlamaktadır.

Ayrıca suç ve ceza, psikolojik, sosyolojik, ekonomik ve hukuki boyutları bulunan kavramlardır. Genelde psikolojik, fakat özelde ise algılama boyutunun incelenmesi, hem devletin gelir elde etmedeki etkinliğinin; hem de idare ve mükellef arasındaki toplumsal uzlaşmanın sağlığı açısından son derece önemlidir. Şimdi suçu ve cezayı algılamamızda bize yön veren faktörleri gözden geçirelim.

A) KİŞİSEL FAKTÖRLER

Algılama algılanan uyarıcının ve algılayan kişinin özelliklerinin etkileşimiyle olmaktadır⁸⁵. Bu bağlamda yukarıda belirtilen başlık altında, mükellefin bilgi düzeyi, beklentileri, ruhsal durumu ve sahip olduğu vergi ahlakı-vergi zihniyeti gibi kişisel etkenler ele alınacaktır.

1. Suç Ve Ceza Hakkındaki Bilgi Düzeyi

İnsanlar sürekli biçimde çevrelerinden bilgi elde etmeye çalışırlar. Ancak topladıkları bu bilgileri kendi kişilik ve kültürleri ile tecrübeleri yardımıyla bir araya getirerek ve işleyerek anlamlı biçimlere sokarlar. Sonra da biçimlendirilen bu bilgileri davranışlarının temel ögesi olarak kullanırlar⁸⁶. Vergi suçunun ne demek olduğunu ve cezanın miktarını, kendisinde yaratacağı hasarı bilen bir mükellefin de algılaması veya algılama sonucu göstereceği davranışları ona göre şekillenecektir. Algılama sürecinde bilgi, en temel unsurdur. Algılanacak nesne, olay veya kavram hakkında bilgi sahibi

⁸³ Timur DEMİRBAŞ, Kriminoloji, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 95

⁸⁴ Karl R. GEGENFURTNER, Beyin Ve Algılama, Çev. Barış KONUKMAN, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 2005, s. 43

⁸⁵ Orhan ALAV, Yerel Kitle İletişim Araçlarının Kamuoyu Oluşumuna Etkisi, Süleyman Demirel Üniversitesi S. B. E Sosyoloji ABD Tez Çalışması, Isparta, 2001

⁸⁶ Erol EREN, Örgütsel Davranış Ve Yönetim Psikolojisi, Geliştirilmiş 8.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 69

olmadan onu doğru algılayabilmek mümkün değildir. Daha doğru bir ifade ile, yine de algılama süreci meydana gelecektir; fakat, algılama sonucu meydana gelecek yorum ve bu yoruma dayalı davranış, istenilen davranış olarak karşımıza çıkmayacaktır.

Eğitim ve öğretim düzeyi faktörünü de bilgi düzeyi ile paralelleştirebiliriz. Eğitim düzeyinin düşük olması, yükümlülerin vergiye karşı girişmiş oldukları olumsuz davranışlarda, başka bir ifade ile vergi suçu işlemede, kendilerini haklı görebilmelerine neden olabilmektedir.

Mükellefin vergi suç ve cezaları hakkındaki bilgiye ulaşma yolları da farklı farklıdır. Kimi mükellef, bizzat araştırma yaparak kimisi radyo-tv-internet vasıtasıyla bazıları da çevrelerinden duymuş oldukları birtakım basit ve niteliksiz bilgilerle bu eksikliklerini gidermeye çalışmaktadırlar. Nitekim mükellefin haklarının korunması kapsamında Maliye Bakanlığı 5345 sayılı Yasa⁸⁷ ile Gelir İdaresinde yeni bir yapılanmaya gitmiş ve Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğüne bağlı olarak Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlüğü kurmuştur. Mükellef Hakları Ve İletişim Müdürlüğü'nün görevlerinden biri de mükellefleri, vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmektir. Bilgilendirme hususunda dikkat çeken diğer araç da mükelleflerin kayıtlı oldukları mesleki oda ve kuruluşlarla eğitim kurumlarıdır. Özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletme sahiplerinin bu tür konularda bilgi sahibi olmalarında muhasebecilerin, mali müşavirlerin ve mesleki odaların payı oldukça büyüktür.

2. Mükellef Beklentileri

Beklentiler bir takım senaryolar yaratma, planlar yapma uygulamasını sağlayarak insanlara olumlu veya olumsuz sonuçlar sağlayabilir. Çünkü hem insanlar hem de kurum ve kuruluşlar bir takım amaç ve idealleri gerçekleştirmek ümidiyle çalışırlar⁸⁸.

Vergi suç ve cezalarını algılamada da etkili olan faktörlerden birisi mükellefin beklentileridir. Konuyu daha iyi açıklayabilmek için vergi suçu işleme davranışını açıklayan rasyonel beklentiler modeline göz atmak gerekmektedir. Rasyonel beklenti

⁸⁷ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun, R. G. T: 16/05/2005 S. No: 25817

⁸⁸ EREN, s. 79

modeli açısından bireyler kamusal hizmetlerden elde edecekleri faydayı maksimize, ödedikleri vergiyi ise minimize etmek isterler. Bu perspektif çerçevesinde bireylerin mümkün olduğu ölçüde “ödememe” eğiliminde olması rasyonel bir tercihtir. Üstelik kendileri vergi ödemeseler bile her halükarda kendilerine kamu hizmetlerinin sunulacağını bilen ve bu beklenti içerisinde olan bireyler “bedavacı” rolünü tercih ederek vergi ödeme görevini başka bireylere bırakırlar⁸⁹.

Kişinin belli bir davranışı sergileyebileceğine dair kendine olan inancı ve sergilediği davranışın sonucuna etki edebilmesi ile ilgili beklentileri, kişinin davranışı icra etmesinde etkilidir. Sergilenecek davranışın sonucu önemli; fakat, kişinin bu davranışı icra edebileceğine ilişkin inancı daha da önemlidir⁹⁰.

Beklentiler mükelleflerin algılayış sürecini etkilediği gibi grup beklentileri de mükelleflerin davranışlarında olumlu ya da olumsuz etkilere sahiptir. Bireyin davranışlarını, grup üyelerinin tamamının veya bir kısmının istek ve bekleyişleri doğrultusunda değiştirmesi olayı olan uyma⁹¹, mükellefler açısından da geçerliliği olan bir eğilimdir. Bu grup davranışlarının, mükelleflerin vergi suç ve cezasına bakışını etkileyebilmesi için mükelleflerce algılanması gerekmektedir. Vergi mükellefleri çevrelerindeki vergi suçu işleyen bir kitle karşısında baskılara dayanamayıp yanlış olduğunu bile bile grup ile özdeşleşme tutumuna girmekte, grup havasına itaat etmektedir. Eğer mükellef üzerindeki baskı sonucu oluşan bu uyma davranışları süreklilik arz ederse, mükellefin kendi değerleri gibi bir değer olup, cazibeli davranışlar arasına girebilmektedir.

3. Ruhsal Durum

Kişinin ruhsal durumu da algılamayı etkiler. Örneğin, kişi eğer aç ise yiyecek görüntülerini daha çabuk algılar. Yiyecek reklamlarının yemek öncesi saatlerde yayınlanması, yemek saatinden sonra yayınlanmasına oranla daha dikkat çekicidir.

⁸⁹ AKTAN, s. 3

⁹⁰ Kevser Baykara PEHLİVAN, “Öğretmen Adaylarının İletişim Becerileri Algısı Üzerine Bir Çalışma”, Muğla Üniversitesi Eğitim Bilimleri Dergisi Cilt 4, Muğla, 2005, s. 5

⁹¹ EREN, s. 118

Bazen de konu ile ilgili olmayan reklamların içine su içme ile ilgili sahneler konur. Buradaki amaç o anda susuzluk çeken insanların algılarını etkilemektir⁹².

Mükellefler açısından bakıldığında ise; onların suçu ve cezayı algılamaları, ticari faaliyetlerini yürüttükleri esnada nasıl bir ruh haline sahip olduklarıyla yakından ilişkilidir. Ekonomik yetersizliklerin yoğun olduğu bir dönemde, mükelleflerin vergi suçu işlemeleri daha kolay olacak veya suçu, toplumsal olarak kınanan, tepki gösterilen bir davranış olarak görme eğilimi azalacaktır. Nitekim ekonomik kriz dönemlerinde bir mükellefin sahip olduğu ruh hali diğer zamanlara göre farklılık gösterecektir. Ekonomik platformdan yok olma korkusu, mükellefi hem suçu gerçek manada kınanan bir davranış olarak görmekten uzaklaştırarak; hem de cezaya karşı risk alma cesaretini kuvvetlendirecektir. Diğer taraftan kıskançlık, zengin görünme arzusu gibi dürtüler de onun yaptığı hareketin anlam ve sonuçlarını, algılama ehliyetini zayıflatacak ve nihayetinde suç işlemesine sebebiyet verecektir. Ticari rekabet esnasında diğer yükümlülere çekemeyen, onların başarılarını hazmedemeyen bir yükümlünün daha çok para kazanma, daha büyük menfaatler elde etme hırısı, suça neden olan bir faktör olarak karşımıza çıkacaktır.

4. Vergi Ahlakı-Vergi Zihniyeti

Vergi zihniyeti, vergi kültürü ve vergi anlayışının diğer bir ifadesi olan vergi ahlakı, vergilerin bireyler üzerinde nasıl dağıtılacağını, yani yükümlülerce nasıl yüklenileceğini etkilemektedir. Çünkü yükümlülerin vergiye karşı davranışlarıyla vergi ahlakı arasında sıkı bir ilişki olduğu yapılan araştırmalarla ortaya konmuştur⁹³.

Vergi ahlakı genel ahlaktan farklı bir kavramdır. Günümüzde vergi ahlakının genel ahlaka göre daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülmüştür. Vicdan sahibi kişilerin de vergi suçu işlemeleri, yani vergi kaçakçılığı yapmaları, kısmen verginin zorlayıcılığı niteliğinden, kısmen de vergileri toplayan ve kullanan devlete karşı güven eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Buradan da bağımsız bir araştırma alanı olarak vergi psikolojisinin gerekliliğinin ne derece önemli olduğu da ortaya çıkmaktadır⁹⁴.

⁹² Metin ÇELİK, "Reklamda Tüketicinin Yönlendirilmesi", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000), s. 45

⁹³ ÇİÇEK, s. 56-57

⁹⁴ USER, s. 63

Mükellefin vergi ahlakına sahip olup olmaması yanında, onun vergi ahlakını etkileyen bazı faktörlerin de algılamada rol oynadığı dikkat çekmektedir. Daha sıkı denetim ve daha ağır vergi cezaları tarzındaki yaklaşımların, yükümlülerin içsel motivasyonlarının bir çeşidi olan vergi ahlaklarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Ayrıca, vergi otoritelerinin vergi kaçakçılıklarını önlemeye yönelik daha sıkı denetim ve daha ağır cezaların getirilebileceği tarzındaki söylemleri, ima yoluyla, hatta kısmen de açıkça yükümlülerin vergi ahlaklarına güvenmedikleri anlamında algılanabilmektedir. Mükellefler içsel motivasyonlarına değer verilmemesinden dolayı kendilerini temize çıkarma çabalarını azaltabilirler⁹⁵.

B) SOSYAL FAKTÖRLER

Vergi mükellefi, temelde insan olması nedeniyle sosyal bir varlıktır. Karşılıklı iletişimin karşılıklı etkileşime dönüştüğü gerçeğinden hareket edecek olursak; mükellefin diğer bireylerle olan ilişkisi onun suçu ve cezayı algılayış biçimini şekillendirebilecektir. Toplumsal güç, bireyin nasıl bir davranış sergileyeceğini belirlemede baskın bir rol oynar.

Sosyal normlar da vergi mükelleflerinin davranışlarını olumlu ya da olumsuz yönde sürekli etkilemektedirler. Sosyal normları yanlış şekilde algılayıp vergi kaçırma fiili işleyen mükellefler diğer mükelleflerin davranış ve inançlarına yön verebilmektedirler⁹⁶

Sosyal çevrede vergi suçlarını işleyenlerin varlığı, toplumda saygı duyulan kişilerce bu suçun işlenmesi, bu davranışın normal bir davranış olarak algılanmasına destek olmakta, kanuna uymama bulaşıcı bir hal almakta, mali alanda başlayan bu hareket zamanla bütün alanlara sirayet etmekte, sıçramakta, kanunun var olan gücünü zedelemektedir⁹⁷.

Algılamaya etki eden sosyal faktörler arasında, öncelikle karşılıklı insan ilişkilerinin sonuçlarını inceleyeceğimiz çevre ile olan ilişkileri, sonra da toplumun

⁹⁵ Mehmet TUNÇER, “Vergi Ahlakı- Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 181, Ekim 2003, s. 105

⁹⁶ Michael WENZEL, “Misperceptions Of Social Norms About Tax Compliance”, Working Paper No: 7, June 2001, s. 12

⁹⁷ ÜYÜMEZ, s. 23’den M. W. Spicer, S. B. Lundsstedt, “Understanding Tax Evasion”, Public Finance, Vol. XXXI, No. 2, 1976, s. 297

vergi suç ve cezasına verdiği anlamı ele alacağız. Zira konu hakkındaki toplumsal anlayış ya da toplumsal tepki (toplumsal yaptırım) bireyin davranışlarına yön vermektedir.

1. Çevre İle Olan İlişkiler

Bireyin iç ve dış uyarılar karşısında gösterdiği ya da gösterebileceği tepkileri inceleyen psikoloji bilimine, psikologlar genelde iki biçimde yaklaşmaktadırlar. İlk yaklaşıma göre; kişi toplumdaki bağımsız olarak ele alınır ve boşluktaymiş gibi kabul edilir. Bu olgu içerisinde bireyin kişilik yapısı üzerinde durarak, bireysel düşünce ve duyguların çevre etkisi olmaksızın nasıl ve neden değiştiğini inceler. İkinci yaklaşıma göre de; insanın hiçbir zaman yalnız yaşamadığı noktasından hareket edilerek, toplumun bireyi etkileyip şekillendirdiği gibi, bireyin de toplumu az da olsa etkilediği ileri sürülmektedir⁹⁸.

İşte yükümlüler de vergiye karşı davranışlarını belirlerken, diğer yükümlülerin davranışlarını dikkate almalarının yanında toplumun değer yargılarını da dikkate almaktadırlar. Eğer içinde yaşadıkları toplumda, vergiye karşı olumsuz bir tavır mevcutsa, başka bir deyişle eksik vergi ödeme, vergi suçu işleme alışkanlığı yaygın ve de cezasız kalabiliyorsa, bu durum dürüst yükümlüleri de etkileyerek olumsuz tavır takınmalarına sebep olmaktadır. Bu tavır, ilk başta vergi ödeme şevkinin kırılması şeklinde olmaktadır⁹⁹. Bireyler vergi suçunu normal bir davranış haline getirmiş arkadaş ve iş çevresini düşünce sistemlerinde değerlendirerek, kendilerinin vergi ödemelerini adaletten yoksun bir davranış olarak algılamaktadırlar.

İnsanların ortak yaşamlarını sürdürebilmeleri için getirilen hukuk kuralları vardır. Bunlara aykırı harekette bulunulduğunda toplum bu hareketlere karşı tepki gösterir. Bu tepki yaptırım (müeyyide) olarak ortaya konulur. Bir ülke ve toplumda siyasi ve hukuki birlik gereği, her harekete bir tavır belirleneceğinden her fiile karşılık olan reaksiyonu, yaptırımı da o ülkede devlet durumundaki siyasi güç veya güçler belirler. Ancak devlet tarafından belirlenen yaptırımlar toplumsal destekten yoksun

⁹⁸ ŞENYÜZ, s. 4

⁹⁹ Adnan GERÇEK, Mehmet YÜCE, Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret Ve Sanayi Odası Yayınları, Bursa, 1998, s. 24

olursa, caydırıcılık özelliğini zamanla kaybedebilirler¹⁰⁰. Caydırıcılık özelliğini kaybeden yaptırımların ise mükellefi korkutması, onu tehdit etmesi veya dikkatini çekmesi beklenemez. Sonuçta yaptırımları dikkate almayarak ticari faaliyetlerini sürdüren mükellefler yanında, diğer mükellefler de örnek alma yolunu tercih ederek vergi suçu işleme eğilimi içerisinde olacaklardır. Başka bir ifade ile, dikkatimizi daha çok çeken bir olayın ya da nesnenin algılanması kolay olacağından toplum tarafından önemsenmeyen, dikkat çekilmeyen vergi cezası kavramının mükellef açısından algılanması daha zor olacaktır.

2. Toplumun Vergi Suç ve Cezasına Yüklediği Anlam

Toplumun vergi suç ve cezalarına yüklemiş olduğu anlamı çeşitli bakış açılarıyla incelemek yerinde olacaktır. İlk olarak suçların mağduru olan ve olmayan şeklinde ayırma tabi tutulmaları, suçların algılanmalarını etkilemektedir. Özellikle vergi suçu, tehlikeli araç kullanma veya uyuşturucu madde imalatı gibi mağdursuz suçların işlenmeleriyle, suçluda oluşan mahcubiyet hissi mağduru olan suçlara nazaran farklı olacaktır. Aslında tüm suçların mağduru devlettir. Bu bakımdan bireyler, mağduru olan bir suçtaki hukuka aykırı fiili işlerken hangi ruh haline sahipler ve bu suçu işledikten sonra nasıl bir ayıplama korkusu yaşıyorlarsa, mağdursuz suç olarak kabul edilen vergi suçunu işlerken de aynı psikolojik durumu yaşamalıdır.

Bir suça en büyük ceza toplumun kendisi tarafından verilebilir. Bu cezanın etkinliği, toplumun ceza kavramına yüklediği anlamla yakından ilişkilidir. Vergi suçu açısından düşünüldüğünde, eğer bu suç toplumun geneli tarafından işleniyorsa ve cezaya çarptırılan mükelleflere toplum tarafından sahip çıkılıyorsa beklediğimiz toplumsal baskının ortaya çıkması zor bir hal alacaktır.

Toplumsal yaptırımları ayıplama ve damgalama olarak ifade etmek mümkündür. Potansiyel suçlular ve normdan sapanlar için damgalanma cezadan daha fazla önleme etkisine sahip olabilmektedir. Damgalama korkusunun, kişiyi etkilemesi nedeniyle, cezanın genel önleme niteliği konusunda özel bir anlamı vardır. Kişi toplumdaki yerini, işini, iş ortaklarını kaybetmekten ve toplum tarafından tecrit edilmekten korkmaktadır. Bu nedenle, damgalanma korkusu, normlara uyarlılığı sağlamakta temel bir öge olarak

¹⁰⁰ Mehmet YÜCE, Kırgızistan'da Mükelleflerin Vergi Kaçıranlara Bakışı, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 6, 2002, s. 4

yer almaktadır¹⁰¹. Fakat zikredilen bu sonuçlar, ancak vergi suçu işlememeyi bir norm olarak kabul eden toplumlar için geçerlidir. Başka bir deyişle, vergi suçu işleyerek kamu gelirlerinde azalmaya sebebiyet veren bir mükellefin yakın çevresi tarafından suçlu olarak damgalanması ve ayıplanması o kişi üzerinde bir baskı oluşturarak dikkatini vergilerini tam olarak ödeme yönüne doğru çekecektir. Burada algılamayı etkileyen faktör, damgalanma, ayıplanma, saygınlığın yitirilmesi, küçük düşme, rencide olma korkusu olarak karşımıza çıkmaktadır.

C) HUKUKİ FAKTÖRLER

Vergi suç ve cezalarının algılanmasında rol oynayan bazı faktörleri de hukuki açıdan ele almak gerekmektedir. Suç ve ceza, hukuka aykırı davranışlar sonucunda ortaya çıkar. Fakat hukuki birtakım araçlar, yanlış kullanıldığında bu tür aykırılıkları görmek daha da kolaylaşır. Yani araçların yanlış kullanımının, suça ve akabinde cezaya sebep olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz. Cezaları ortadan kaldıran af müessesesi, insanları terbiye etme gücünden yoksun yaptırımlar (cezaların yetersizliği) veya mevcut ceza sistemi gibi konular, mükelleflerin suçu ve cezayı nasıl algılayacaklarında etkin bir role sahiptirler.

1. Af Müessesesi

Vergi afları vergiye karşı davranışlarda uzun vadede iki farklı etkide bulunabilmektedir. Birincisi bir kereye mahsus olması ile ilgilidir. Affın devamlı nitelik taşıması, vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir. Tam aksine, affın bir kerelik olması, ağır yaptırımların da desteğiyle gelecekte vergiye uyumu artırabildiği gibi kayıt dışındaki kimi yükümlülere de kayıt altına alabilir¹⁰². İkincisi ise, dürüst yükümlülerin doğru beyanda bulunmakla hata ettiklerini ve bundan kendilerinin zararlı çıktıklarını düşünmelerine neden olabilmektedir. Ayrıca, bu afların yasalarla sınırlanmaması durumunda yükümlülerin gelecekte yine böyle bir beklenti içerisine girmelerinden

¹⁰¹ ÜYÜMEZ, s. 348'den Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure", Ed. Victor Thuronyi, Tax Law Desing Drafting, (Washington: IMF, 1996), s. 127

¹⁰² Binnur ÇELİK, Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2003, s. 242

dolayı vergi tahsilatı bakımından olumsuz bir etki meydana getirecektir¹⁰³. Affın ne zaman uygulanacağı yükümlülerce önceden tahmin edilememelidir. Aksi halde bu durum vergi suçlarını ekonomik açıdan teşvik edici olur ve yükümlü davranışlarını olumsuz yönde etkileyebilir¹⁰⁴. Mükellef açısından değil fakat, idare açısından olumlu etkilerinin olduğunu savunanlar da bulunmaktadır. İdarenin kamu gelirlerini artırıcı bir etkisi buna örnek olarak gösterilebilir. Ancak bu da yıllara göre farklılık göstermektedir. Belirli zaman aralıklarında olumlu etki sağlayan afların bazı zaman dilimlerinde de olumsuz etkileri mevcuttur¹⁰⁵

Mükelleflerden bir kısmı ticari faaliyetleri esnasında cezayı, onları denetim altında tutan bir güç olarak algımlarken diğerleri cezanın caydırıcılığına olan inançlarını yitirmiş olarak, karşımıza çıkmaktadırlar. Af, cezanın kesin oluşunu kısıtlayan bir kavramdır.

Beccaria'ya göre suçların işlenmesine mâni olan, “cezaların şiddeti” değil “muhakkak” oluşlarıdır. Yargıç şiddetli hareket etmeli, fakat kanunlar sert olmamalıdır. İlimli fakat muhakkak olan bir ceza, şiddetli fakat kurtulmak ümidini veren bir cezadan daha etkilidir. Muhakkak olan acılar, hafif olsalar bile, insanları korkutur. Halbuki af, cezanın mutlaka uygulanacağı izlenimini vermesine engel olmaktadır. Cezalar hafifleştikçe afların zorunluluğu azalır. Bu nedenle ılımlı cezalara yer veren mükemmel bir mevzuatın mevcudiyeti affın lüzumluluğunu ortadan kaldıracaktır¹⁰⁶. Cezanın varlığını hisseden bir mükellefin taşıdığı korku da onun, cezayı algılayış şeklini değiştirecektir. Yine cezanın kesin oluşu, mükellefin dikkatini ceza üzerine çekecek ve “algıda seçicilik” dediğimiz olgu gerçekleşmiş olacaktır.

Diğer taraftan vergi afları, toplumun vergi yasalarına uyulmasının önemine inanmadığı ya da vergi kanunlarının diğer toplumsal kurallar kadar önemli olmadığı mesajını vererek bireylerin vergi suçu işleme ile meşgul olma olasılıklarını artıracaktır. Sonuç olarak, vergi afları aracılığı ile elde edilecek kısa dönemli gelirler; vergi adaleti

¹⁰³ A. Rıza AKBULUT, “Vergiye Gönüllü Uyum”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 266, Ekim 2003, s. 97

¹⁰⁴ Recai DÖNMEZ, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 557, Eskişehir, 1992, s. 55'den Parle, William M., Mike W. Hirlinger, “Evaluating The Use Of Tax Amnesty By State Governments”, Public Administration Review, vol. XLVI, May 1986, s. 246-255

¹⁰⁵ Dilip MOOKHERJEE, Arindam DAS-GUPTA, “Tax Amnesties In India: An Empirical Evaluation, Working Paper No: 4, September 1995, s. 20

¹⁰⁶ BECCARIA, Suçlar Ve Cezalar Yahut Beşeriyetin Mecellesi, çev. Muhiddin Göklü, 3. Bası, İstanbul, 1964

ile vergi uyumunda, buna bağlı olarak vergi gelirlerinde ve bir bütün olarak toplum düzenini sağlamaya yönelik olan yasa ve düzenlemelere karşı beslenen saygıda meydana gelecek olan uzun dönemli azalma ile fazlası ile giderilecektir¹⁰⁷.

Yapılması gereken, vergi cezalarının caydırıcılığını sağlamak ve vergi denetimlerini daha etkin kılmaktır. Vergi cezalarının daha caydırıcı olabilmesi için, cezaların belirli bir miktar arttırılması, ama daha da önemlisi, cezanın uygulanacağının kesin olmasının sağlanmasıdır. Başka bir deyişle, bir vergi kaybına neden olunduğunda cezalandırılacaklarının, mükelleflerce algılanması sağlanmalıdır.

2. Cezaların Yetersizliği

Algılamada önemli olan faktörlerden bir tanesi de uyarıcının şiddet derecesidir. Uyarıcının şiddeti ve büyüklüğü arttıka onun algılanma olasılığı da artmaktadır. Örneğin; hız haddini aşan bir sürücüye “lütfen hız yapmayınız bu hareketiniz kötü sonuçlara sebebiyet verebilir” şeklinde yaklaşmak yerine ciddi bir para cezasıyla cezalandırmak daha farklı sonuçlar doğurabilecektir. Dersine çalışmayı ihmal eden bir öğrenciye karşı, “derslerine alış yoksa sınavdan zayıf alırsın” şeklindeki bir uyardan ziyade çalışmasını arttırmak için onu, en sevdiği hobilerden mahrum bırakmak daha çok etkilemeye sebep olacaktır. Olaya vergi mükellefleri açısından bakacak olursak; vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen bir mükellefe verilecek olan cezanın büyüklüğünün artması, eksilmesi ya da ortadan kalkması algılamayı önemli ölçüde etkileyebilecektir.

Eğer vergi suçları için öngörülen cezalar, yükümlüleri vergi suçu işlemekten caydırmıyorsa, diğer yükümlüler için ibret verici olamıyorsa, o ülkede vergi suçu iřlenecektir¹⁰⁸. Bireylerin menfaatlerini ve kazanımlarını zedeleyici faktörlere sıcak bakmaları beklenemez. Vergi veya vergi cezasını mükellefin aktifini azaltan bir unsur olarak gören yükümlüler, vergi suçu işlerken daha rahat hareket edebileceklerdir.

Allingham ve Sandmo'nun basit matematiksel modeline göre risk nötr ve risk sevmez mükellefler, vergi kaçırmadan beklenen fayda negatif olduğu sürece, bu yolu tercih etmeyeceklerdir. Buna dayalı olarak vergi yönetimi (devlet) vergi ceza oranını,

¹⁰⁷ Allen H. LERMAN, “Tax Amnesty: The Federal Perspective”, National Tax Journal, Vol. 38, 1986, pp. 325

¹⁰⁸ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 74

beklenen faydayı negatif yapacak biçimde belirlediğinde vergi suçu işlemeye teşvik azalacaktır¹⁰⁹.

Yukarıda açıklananlardan, cezanın şiddet derecesinin algılamada önemli bir unsur olduğu söylenebilir. Bu bağlamda cezanın şiddetini, caydırıcılığını, rasyonelliğini, uygulanabilirliğini ve etkinliğini kapsayan ceza sisteminin analizinin de yapılması gerekmektedir. Bu yüzden Türkiye'deki ceza sistemini de ayrıntılı olarak ele alma ihtiyacı doğmuştur.

V. TÜRKİYE'DE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN CAYDICILIĞI

Vergi cezalarının algılanmasında bütün olarak ceza sistemi de önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu başlık altında da olması gereken bir ceza sisteminin özellikleri ve ortaya koyduğu uygulamalar hakkında bilgi verilecektir.

A) CEZA SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

Ceza sistemlerinin, işlenen suçların mutlak anlamda cezalandırılacağı hissini uyandırır bir nitelikte, muhakkak, kesin, eşitliğe uygun ve kararlı olması gerekmektedir. Ceza sisteminde yapılan müdahalenin yerindeliği bakımından en temel ölçüt, suçların işlenmesini önlemedeki etkisi, yani caydırıcılıktır. Sistemin etkinliğini ölçme bakımından sistemin caydırıcı olması önemli bir özellik teşkil eder¹¹⁰. Suçu önleyebilme hedefine hizmet edebilecek bir ceza sisteminin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

i. Ceza sistemi, failleri mutlaka bulup cezalandıracak mekanizmalara sahip olmalıdır. Suç işlendikten sonra yakalanma ve yaptırma konu olma ihtimali yüksek derecede bulunmalıdır. Suçların, büyük bir kısmı ihbar edilmemektedir. Özellikle vergi kaçırmak gibi mağdursuz suçlarda, kişisel olarak suçta mağdur hale gelmiş bulunanlar olmadığından ihbar çok aşağı miktarlarda kalmaktadır. Devletin mali nitelikte yararlarını ihlal eden suçlar çok nadir olarak ihbar edilmektedir. Söz konusu suçların meydana çıkartılması için gözlem ve soruşturmanın ayrıca ve özel bir biçimde örgütlenmesine ihtiyaç vardır. Avrupa araştırmalarına göre ihbar bakımından kesin

¹⁰⁹ Tayfun MOĞOL, Erkan ÜYÜMEZ, "Vergi Suç Ve Cezalarının Ekonomisi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2004, s. 580

¹¹⁰ ÜYÜMEZ, s. 213'den Mustafa T. YÜCEL, "Ceza Adaletinde Rasyonellik Bildirisi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.2 Y:10, 1997, s. 201

olan etmenler mağdurun suçu değerlendirışı ve ihbarda bulunmanın masrafı ve faydalarıdır. Bu alanda yapılmış araştırmalar kişilere karşı işlenen suçların %90'ının , mağdurları tarafından ihbar edildiğini göstermektedir. Buna karşılık ekonomik suçların meydana çıkarılması, çeşitli stratejilerin ve taktiklerin etkinliğine bađlıdır¹¹¹. Mükelleflerin vergi suçlarını mağdursuz bir suç olarak algılamaları suça eğilimi artırmaktadır. Kamu hizmetlerinin sunulması bağlamında dolaylı da olsa bireylere ciddi zararlar veren vergi suçunun mağduru olduğuna inanılsa algılama çok daha farklı olacak ve bu algılama belki de suç işleme oranında gözle görülür azalmalar sağlayacaktır.

ii. Ceza sistemi aynı zamanda çabuk işletilmelidir. Gerek yargılamanın yapılması gerekse cezanın uygulanma safhalarındaki gecikmeler, adaletin ortaya çıkışına engel olacaktır. Gecikme ile birlikte önleme etkisi etkinliğini yitirecek ve mükellefler bazında güveni ortadan kaldıracaktır.

iii. Ceza sistemi insanlar tarafından benimsenmelidir. Bu benimseme, sistemin yasalarla oluşturulmasına, eşitlik, hakkaniyet, adillik gibi kavramları bünyesinde barındırmasına bağlıdır. Ceza literatüründeki “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi de bu görüşle tamamen paralellik arz etmektedir.

iv. Ceza sisteminde belirginlik olmalıdır. Yasalarla sabitleşmemiş bir ceza sisteminin adilliliğinden de bahsetmek mümkün değildir. Önceden tahmin edilebilir bir ceza sisteminin hem meşruluğu tartışılmayacak hem de eşitlik ve hakkaniyet ilkelerine aykırı sonuçlar ortaya çıkmayacaktır. Vergi ceza hukuku açısından değerlendirildiğinde, mükellefler ne gibi cezalarla karşılaşacaklarını önceden bilmeli, duruma göre değerşen bir sistem karşısında zor durumda kalmamalıdır.

v. Ceza sistemi insan hak ve hürriyetlerine saygılı olmalıdır. Ceza sisteminin işleyişi insanlık onuru, kişisel hürriyet ve diğer insan haklarını vurgulayan ilkelerle uyum içerisinde olacak şekilde belirlenmelidir. Cezaların hükmedilmesi ve infazında eşitlik ilkesi göz önüne alınmalıdır¹¹².

¹¹¹ Sulhi DÖNMEZER, Feridun YENİSEY, Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği 1998, TESEV, İstanbul, 2000, s. 15

¹¹² ÜYÜMEZ, s. 215'den M. Tören YÜCEL, Türk Ceza Siyaseti ve Kriminoloji, Ankara, 1997, s. 94

B) TÜRKİYE’DEKİ CEZA SİSTEMİNİN CAYDIRICILIĞI

Yukarıda objektif olarak bir ceza sisteminin bünyesinde barındırması gereken özelliklerinden bahsettik. Şimdi de cezalandırma mekanizmasının Türkiye’deki işleyişini ele alacağız.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler vaktinde ödenmezse, kamu bundan zarar görür. Dolayısıyla mükellefler elinde olmayan sebeplerle vaktinde vergi ve benzeri mali borçlarını ödemeyenler hariç, cezalandırılması gerekmektedir. Her ülkenin vergi hukukunda olduğu gibi, bizim pozitif vergi hukukumuzda da vergi ziyana sebep olanlar hakkında bazı idari ve cezai yaptırımlar öngörülmüştür. Ancak mevcut vergi hukuku cezalarının çoğu caydırıcı olmaktan uzaktır. Bu durumu fark eden vergi reformu yasa tasarısı üzerine çalışanlar, vergi ceza sistemine caydırıcılık ve basitlik kazandırmak istemişlerdir. Genel gerekçede belirtildiğine göre, vergi ziyana sebep olanlara kaçırılan verginin bir katı tutarında ceza kesilecek, kaçırılan verginin ve kesilen cezanın zaman içinde değerinin aşınması engellenecek, vergi ziyana sebep olanlar Maliye Bakanlığı’nca basın ve yayın organlarıncaya teşhir edilecek, sahte belge düzenleyerek belge sistemini bozanlar ve kaçakçılık suçu işleyenler hakkında özgürlüğü bağlayıcı cezalar tertip edilecektir. Buna göre mevcut sistem caydırıcı gözükmemektedir. Ayrıca Yıldırım’a göre bunlara ek olarak; bireyler herhangi bir kamu hizmetine girecekleri zaman, bir idari izin veya ruhsat ve benzeri şeyler alacakları zaman, tıpkı cumhuriyet savcılığında iyi hal ilmühaberinin alınması zorunlu olduğu gibi vergi borcunun olmadığına dair yazı da almaları gerekir¹¹³.

Ceza sisteminin caydırıcılığı sağlaması için cezalandırmanın kesin olması gerekir. Cezalar ile vergiye uyum arasındaki ilişkileri çeşitli açılardan ele almak mümkündür. Geçmişte yapılmış vergi ihlalleri ve bunlara uygulanan cezalar, cezaların algılanan uygulanma olasılıkları vergiye uyum sağlanıp sağlanmayacağına karar verilirken düşünülmekte olan konulardır. Cezaların algılanan şiddeti bu kararlarda etkili olmaktadır. Cezalarda eşitlik, nicelik ne kadar sağlanırsa sağlansın, bu eşitliğin ancak

¹¹³ Ramazan YILDIRIM, “Vergi Reformu Üzerine Genel Düşünceler”, <http://www.dicle.edu.tr/dictur/suryayin/khuka/vergireformu.htm> (06 Mayıs 2007)

görünüşte kalacağı unutulmamalıdır. Her ceza yaptırımının etkisinin algılanışı her kişi için farklıdır¹¹⁴.

Türkiye'deki ceza sistemine yöneltilen eleştirilerden birisi de cezaların derecelendirilmemiş olmasıdır. Derecelendirmeme adaletsiz uygulamalara yol açmaktadır. Örneğin beyannamesini bir gün geç veren veya dönemlik harcı bir gün geç yatıran kişi ile yahut vergi mevzuatının belirsizliği dolayısıyla KDV beyanlarında dönem kaymasına sebebiyet veren bir mükellef ile kasten vergi ziyana yol açan kişi aynı kefeye konmakta, aynı ceza ile cezalandırılmaktadır. Bu da adalet ve hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurmaktadır. Derecelendirme olmadığından açılan davalarda da adil bir cezaya dönüştürme işlevi ifa edilememektedir¹¹⁵. Ceza sistemindeki bu tür adaletsiz uygulamalar suçun algılanmasını etkilemekte ve bu kanunsuz davranışa olan eğilimi artırmaktadır. Zira gerek suç gerekse ceza için olumlu bir algılama, ancak adaletin varlığı halinde ortaya çıkabilir.

Mevcut sistemde dikkat çeken bir nokta da, cezaların şiddetlendirilmesinin, sistemin etkinliğini artıracığına dair olan inançtır. Caydırıcılık sadece ama sadece ceza miktarlarının artırılması ile sağlanamaz.

Yetersiz olmalarına karşın ampirik kanıtlara göre, cezaların şiddetinin artması, mükelleflerin gerçekten yakalanma korkusunu yaşadıkları dönüm noktasını değiştirmemektedir, bu nedenle de vergiye uyumu sağlama olasılığı yoktur. Buna karşın, cezaların şiddetindeki artışlar, mükellefleri, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fiilleri işlemeleri halinde cezalandırılmamak için ek tedbirler almaya, suçlarını gizlemek için daha çok çaba sarf etmeye yöneltmektedir¹¹⁶. Bu yüzden de cezaların kesinliğinin artması önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

VI. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI KONUSUNDA YAPILAN AMPİRİK ÇALIŞMALAR

Konuyla ilgili literatür taraması yapıldığında ortaya çıkan sonuç, mükelleflerin spesifik olarak “vergi suç ve cezalarını algılamaları” konusundan daha ziyade vergi

¹¹⁴ ÜYÜMEZ, s. 221-222'den Filippo Gramatica, Toplumsal Savunma İlkeleri, Çev: Sami Selçuk, Hatiboğlu Yayınevi, Ankara, 1988, s. 100

¹¹⁵ A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergi Ceza Sistemi Değişmelidir”, Dünya Gazetesi, 12 Haziran 2003

¹¹⁶ ÜYÜMEZ, s. 224'den Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure”, Ed. Victor Thuronyi, Tax Law Desing Drafting, (Washington: IMF, 1996), s. 112

karşısındaki tutum ve davranışları, vergiyi algılamaları, vergiye gönüllü uyumda etkili olan faktörleri hedef alan çalışmaların yapıldığı dikkati çekmektedir. Direkt olarak vergi suç ve cezalarının algılanması meselesi, yabancı doktrinin ilgi alanında kalmış Türkiye’de az sayıda çalışma yapıldığı, ayrıntılı bir şekilde incelenen bir konu olmadığı anlaşılmıştır.

Öncelikle verginin algılanması ve vergiye karşı tutum ve davranışları konu alan çalışmalara bakacak olursak; Muter, Sakinç ve Çelebi’nin Manisa ilinde anket yöntemiyle mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını araştıran alan çalışmasını¹¹⁷, Gerçek ve Yüce’nin Bursa Ticaret ve Sanayi odasına kayıtlı mükellefler üzerinde yaptığı mükelleflerin vergiye bakışını belirleyen faktörleri konu edinen ampirik çalışmasını¹¹⁸, Demir’in Afyon’daki vergi yükümlüleri ile icra ettiği vergi karşısındaki davranışları esas alan çalışmasını¹¹⁹, Çelikkaya ve Gürbüz’ün vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörleri analiz ettikleri Eskişehir ili alan çalışmasını¹²⁰, Savaşan ve Odabaş’ın Türkiye’deki vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri üzerine yapılan alan çalışmasını¹²¹, Bayraklı, Saruç ve Sağbaş’ın vergi kaçaklarının önlenmesi ve vergi kaçırmayı etkileyen faktörlerin belirlenmesi konusunda yapmış oldukları ampirik çalışmayı¹²², Saruç ve Sağbaş’ın mükelleflerin vergi eşitliğini algılaması ile ilgili olan çalışmaları¹²³ örnek olarak gösterebiliriz.

Yukarıda ifade ettiğimiz çalışmalar daha çok verginin algılanması, vergi suçu işlemenin (kaçırmanın) nedenleri, mükellefleri bu tür davranışlara iten faktörler üzerinde durmuşlar suç ve cezanın mükellefle olan ilişkisini, vergi suç ve cezasının algılanması meselesini ayrıntılı olarak incelememişlerdir.

¹¹⁷ Naci Birol MUTER, Süreyya SAKINÇ, Kemal ÇELEBİ, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye Bölümü Yayınları, Manisa, 1993

¹¹⁸ A. GERÇEK, M. YÜCE, “Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Bursa Ticaret Odası Yayını, Bursa, 1998

¹¹⁹ İ. C. DEMİR, Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Anket Çalışması, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E., 1999)

¹²⁰ A. ÇELİKKAYA, H. GÜRBÜZ, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, S.247, Ekim 2006, s. 122-136

¹²¹ F. SAVAŞAN, H. ODABAŞ, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 5 S. 10, Ekim 2005

¹²² BAYRAKLI, SARUÇ, SAĞBAŞ, “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2004

¹²³ T. SARUÇ, İ. SAĞBAŞ, “Mükelleflerin Vergi Eşitliğini Algılaması Vergi Kaçırma Eğilimi İlişkisi”, Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar, S. 482, s. 64-74

Gerek Türkiye’de yapılan çalışmalarda gerekse yabancı literatürde dikkat çeken hususlardan birisi de, algılama sorununun psikoloji, sosyoloji ve ceza hukuku alanlarında tartışılan bir mesele olmasına karşın vergi ceza hukukunda oldukça göz ardı edilmesidir.

Bireylerin vergilendirilebilir gelirlerini neden söylemek (açıklamak) istemediklerini ve/veya neden vergi ödemek istemediklerini anlamının önemli olduğunu söyleyen Karlinsky, Burton ve Blanthorne “*Perception of A White-Collar Crime: Tax Evasion*” adlı eserlerinde 364 kişi üzerinde yaptıkları ampirik çalışmayla, insanların vergi suçunu önem derecesine göre diğer bazı suçlar arasında nerede gördüklerini, vergi kaçırmanın ciddiyetini nasıl algıladıklarını ortaya koymuşlardır. Araştırmada, soygunculuk, aşırı hız yapma, fuhuş bisiklet hırsızlığı, dükkan hırsızlığı, ırza tecavüz gibi 21 suç arasında vergi kaçakçılığı suçunun, ağırlık ve toplum nazarındaki ciddiyeti itibariyle kaçıncı sırada olduğu ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. 11’inci sırada olduğu tespit edilen vergi kaçakçılığı suçu, ankete katılan bireyler tarafından hesap hileleri yapma ve çocuk işçilerin hukukunu ihlal etme suçundan daha düşük (daha az ağır) bir suç olarak algılanmıştır. Ayrıca mağduru olan ve olmayan suçlar açısından değerlendirildiğinde de, insanlar mağduru olan suçların, mağduru olmayan suçlardan daha ağır neticeler doğurduğuna inanmaktadırlar. Katılımcılar tarafından mağduru olmayan suçlar kategorisinde değerlendirilen vergi suçu da eğer vergi politikaları yardımıyla kişiselleştirilirse; yani, suç sonucunda ortaya çıkan hasardan, şahısların etkilendiği bilinci oluşturulabilirse daha ağır bir suç olarak algılanacak ve insanlar tarafından daha çok önemsenecektir¹²⁴.

Yaptırım uygulayarak bireyleri vergi suçu işlemekten caydırma ya da vergiye uyum sağlayarak vergi suçu işlemekten kaçınma hususunda diğer bir önemli nokta, vergi otoriteleri ile vergi mükellefleri arasındaki ilişkilidir. İlişkiler saygı çerçevesinde yürütüldüğünde uyum daha kolay gerçekleşmekte suç işleme fiili mükellefler nazarında daha çok kaçınılması gereken bir davranış olarak algılanmaktadır. Vergi koyan otorite ile mükellefler arasındaki ilişkiyi değerlendiren Frey ve Feld “*Deterrence and Morale in Taxation*” adlı alan çalışmalarında, mükelleflerin vergi ile olan ilişkilerinde saygılı ve yumuşak bir yaklaşımın otoriter bir yaklaşıma göre daha olumlu sonuçlar doğuracağı

¹²⁴ S. KARLINSKY, H. BURTON, C. BLANTHOM, “Perception of A White-Collar Crime: Tax Evasion”, American Taxation Association Journal of Legal Tax Research, USA, May, 2005

belirtilmiştir¹²⁵. Vergi suç ve cezasının algılanmasını analiz ederken mükelleflerle idare arasındaki ilişkiyi de irdelemek gerekmektedir. Şayet otorite olan devlet, mükellefe karşı kötü niyet içeren bir davranış modeli sergilediğinde başka bir ifade ile, cezayı terbiye etme aracı yerine tehdit etme aracı olarak kullandığında, vergi suçu işleyen mükellef herhangi bir vicdan azabı duymayacak ya da suçu topluma zarar veren bir davranış olarak görmekten ziyade otoriteden ölç alma silahı olarak algılayacaktır.

Konuyla ilgili ve vergi cezalarının etkisine dikkat çeken başka bir çalışmada ise Maciejovsky, Kirchler ve Schwarzenberger, vergi cezalarının şiddetinin artırılması ile vergi ödeme istekliliği arasında doğrusal bir orantı olduğunu ifade etmişlerdir¹²⁶. Denetim ve vergi ceza oranlarının artırılmasının mükellefler tarafından algı düzeyini etkileyen bir faktör olduğu ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan diğer bir sonuç da cezaların artırılması, daha az gelir elde eden katılımcılar üzerinde daha çok etkiler yaratmaktadır. Bunun yanında kazanımları güçlü olan mükelleflerin cezaların miktarı artırılrsa dahi cezayı içselleştirmeleri daha zor gözükmektedir.

Vergi suç ve cezalarının algılanmasını etkileyen faktörlerden olan eğitim düzeyi ile ilgili yapılan bir alan çalışmasında ise, eğitim düzeyi ile vergi suçu işleme (vergi kaçırma) arasında bir ilişkinin varlığı ortaya çıkarılmıştır¹²⁷. Üniversite öğrencilerinin vergi konusunda bilinçli olmaları onların vergi uyumunu da olumlu yönde etkilemekte, vergi kaçırarak suç işlemenin ne anlam ifade ettiğini daha iyi görebilmektedirler.

¹²⁵ Bruno S. FREY, Lars B. FELD, “Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis”, Public Finance, August 2002

¹²⁶ B. MACIEJOVSKY, E. KIRCHLER, H. SCHWARZENBERGER, “Mental Accounting and The Impact of Tax Penalty and Audit Frequency on The Declaration of Income: An Experimental Analysis, Discussion Paper No: 182, March 2001

¹²⁷ J. KASIPILLAI, N. ARIPIN, “The Influence of Education on Tax Avoidance and Tax Evasion”, June 2002

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UŞAK İLİ İÇERİSİNDEKİ MÜKELLEFLERİN VERGİ SUÇ VE CEZALARINI ALGILAMASI ÜZERİNE ALAN ÇALIŞMASI

I. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASINA YÖNELİK ANKET UYGULAMASI

Vergi ceza sisteminin etkinliği, uygulanabilirliği, sonuç alınabilirliği için mükellef davranışlarının oldukça iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Nitekim suç işleyen insandır, cezaya çarptırılan yine insandır. Vergilendirmenin analizinde nasıl ki; psikolojik yönden yükümlülerin vergiye karşı tutumları anket uygulamalarına konu olabilmekteyse; vergi suç ve cezaları için de, yükümlülerin bu kavramları algılayışları alan çalışmalarıyla ortaya koyulmalıdır. Bu çalışmamızda da vergi suç ve cezalarının nasıl algılandığı, mükelleflerin psikolojik yönleri dikkate alınarak sorulan değişik sorularla ortaya konmaya çalışılmıştır.

Literatürde, özellikle suç ve cezanın algılanmasına yönelik araştırmaların azlığı dikkat çekmektedir. Verginin mükelleflerce ödenmek istenip istenmemesi, verginin nitelik itibarıyla ne çağrıştırdığı, kamu hizmetine dönüşüp dönüşmemesine dair inançlar vb. salt verginin algılanması ile ilgili konulardır. Tüm bunlar önemlidir ve incelenmesi gerekir. Fakat, verginin kaçırılmasıyla oluşan suç ve suç işleyenleri terbiye etme, suçtan alıkoyma, caydırma fonksiyonunu üstlenen ceza kavramlarının da aynı titizlikle incelenmesi gerekir. Zira ceza, verginin tahsilinde bir emniyet supabı niteliğindedir.

Bu çalışmayla, daha adil ve sağlıklı bir vergi ceza sistemi oluşturabilmek için kavramlara, mükelleflerce ne anlam yüklendiğinin bilinmesi amaçlanmıştır.

A) ARAŞTIRMANIN KONUSU

Vergi suç ve cezalarının algılanması ölçülürken öncelikle algılama kavramının tüm unsurlarının araştırmamızda yer almasına dikkat edilmiştir. Çünkü bir şeyin algılanmasında, dikkat, bilgi düzeyi, beklentiler, algılanacak şeyin niteliği, algılamayı etkileyen faktörler vb kavramlar son derece önemlidir.

Araştırmamızda yukarıda sayılan kavramlar, vergi suç ve cezalarının algılanması meselesine adapte edilerek;

- i. vergi suç ve cezaları hakkındaki bilginin nasıl elde edildiği
- ii. vergi suç ve cezalarına nitelik itibarıyla ne gibi anlamlar verildiği
- iii. vergi suç ve cezalarının algılanmasında dikkate etki eden faktörlerin neler olduğu
- iv. mükellef beklentilerinin algılamada rol oynayıp oynamadığı
- v. vergi cezalarının, mükellefler üzerinde korku ya da ızdırap oluşturarak suçtan caydırma görevi üstlenip üstlenmediği
- vi. vergi suçunun ve cezasının seçilmiş bazı suçlar arasında nerede öngörüldüğü ve şiddet dereceleri
- vii. cezaların mükelleflerin psikolojik yapılarında ne gibi değişimlere yol açtığı

gibi konular tartışılmaya çalışılmıştır.

Tüm bu değerlendirmeler sonrasında elde edilen bulgulara dayanarak algılamadaki sorunlar tespit edilip, çeşitli çözüm önerileri bu araştırmamızın konusuna dahil edilmiştir.

B) ARAŞTIRMANIN AMACI

Vergi idaresinin hukuksal çerçevesini çizen kanunlar, çalışanların görevlerini icra ederken mükelleften soyut bir politika izlememeleri gerektiğini amaçlar. Ülkemiz açısından vergiye karşı toplumsal bir uyum sorunu yaşanmaktadır. Bu uyum sorununun sebepleri farklı bir araştırmanın konusudur. Ancak bu uyum sorunu, beraberinde vergi

kaçırma eğilimini, yani vergi suçu kavramını meydana getirmektedir. İşte uyum sorunundan sonraki aşamayı konu edindiğimiz bu alan çalışmasında amaçlanan iki ana temadan birincisi, vergi suçu işleyen mükellefin toplum önünde nasıl bir ruh haline sahip olduğu; ikincisi ise, vergi cezasının mükellef üzerinde ne tür bir etki yarattığıdır.

Yukarıda sayılan amaçlarla elde edilen bulgular, aynı zamanda vergilendirme yetkisini kullanan idareye ve kanun koyucuya da yol gösterecektir. Mükellef eksenli vergi ceza sistemlerinin daha etkili, uygulanabilir, rasyonel özelliklere sahip olduğu göz ardı edilemez. Bu nedenle çalışmamızda suç, ceza ve mükellef kavramları ilişkilendirilmiş ve önerilere yer verilmiştir.

C) ARAŞTIRMANIN SINIRLARI VE YÖNTEMİ

Vergi suç ve cezalarının algılanmasıyla ilgili bu anket uygulaması, pilot uygulama şeklinde Uşak ili içerisindeki vergi mükelleflerine yönelik olarak yapılmıştır. Uygulamayı Uşak ilinde yapmamızın çok özel bir sebebi bulunmamaktadır. Bu coğrafyada yaşıyor olmamız ve çevreyi diğer yerlere göre daha çok tanıyor olmamız çeşitli sebepler arasında sayılabilir. Ayrıca vergi mükelleflerinin tabi oldukları kurallar ve karşılaştıkları sorunlar da Türkiye genelinde zaten benzerlik göstermektedir.

Araştırmada Uşak ili içerisindeki 260 vergi mükellefine ulaşılmış, bunlardan 19 tanesi çeşitli sebepler öne sürerek ankete katılmak istemediklerini belirtmişlerdir. Bunlar arasında ticaret şirketlerini, serbest meslek kazancı sağlayanları ve esnafları sayabiliriz.

Anket sorularının hazırlanması aşamasında, Türkiye'deki vergiye bakışı ölçen alan çalışmalarından, direkt vergi suç ve cezasına yönelik yapılan yabancı kaynaklı çalışmalardan ve çeşitli üniversitelerin psikoloji bölümü öğretim üyelerinden yardım sağlanmıştır.

Güvenilirlik açısından anketi uygulayacağımız kitlenin rastgele yöntemlerle seçilmesi daha doğru sonuçlar verecek olsa da parasal sıkıntılar sebebiyle örnekleme rastgele seçilememiştir. Bunun yerine, ulaşılabilirlik kriterine göre, mükellefler seçilip yüz yüze görüşme yöntemiyle anketimiz uygulanmıştır. Algılamının doğru ölçülebilmesi için anket, ehliyet açısından vergi suçuna çarptırılacak ve vergi cezası kesilebilecek kişilerle yapılmıştır.

II. ANKET BULGULARININ ANALİZ VE YORUMU

A) KATILIMCILAR HAKKINDAKİ GENEL BİLGİLER

Ankete katılan tüm mükellefler Uşak ili içerisindeki vergi mükelleflerinden oluşmaktadır. Çalışmamızda öncelikle katılımcılar hakkında genel bilgiler verilecek, daha sonra da algılamaya yönelik sorduğumuz anket sorularının sonuçları değerlendirilecektir.

Tablo 1’de de görüldüğü üzere 241 vergi mükellefinin % 82’si baylardan geriye kalanı ise bayanlardan olmak üzere çeşitli eğitim düzeylerine göre sıralanmışlardır. Katılımcılardan büyük bir çoğunluğu (yaklaşık %75’i) lise ve lisansüstü derecelerinde yoğunlaşırken, beklenen bir durum olarak lisansüstü vergi mükellefinin azlığı dikkat çekmektedir. Eğitim düzeylerini önemsememizin sebebi, ileride gerçekleştireceğimiz üzere, vergi suç ve cezalarının algılanmasında önemli bir unsur olan bilgi düzeyi ile yapacağımız karşılaştırmalardır.

Tablo 1. Katılımcılar Hakkında Genel Bilgiler

Katılımcı Sayısı	241				
Cinsiyet	Bay		Bayan		
Yüzde %	81,7		18,3		
Sayı	197		44		
Eğitim	İlkokul	Ortaokul	Lise	Lisans	Lisansüstü
Yüzde %	9,1	10,8	38,6	36,1	5,4
Sayı	22	26	93	87	13

Katılımcılar hakkındaki genel bilgilerden diğerleri ise vergi mükellefinin ticari işletmesinin hukuki niteliği, gelir getirici faaliyetlerini ne kadar süredir yaptığı, bu süre zarfında vergi affından yararlanıp yararlanmadığı ve herhangi bir vergi cezasına çarptırılıp çarptırılmadığıdır.

İlk olarak işletmelerin hukuki statülerinden bahsedecek olursak, anketimize katılan mükelleflerin yaklaşık yarısı, “diğer” başlığı altında kategorize ettiğimiz esnaf faaliyetini aşmayan insanlardan oluşmaktadır. Tablo 2’de Anonim ve limited şirketler % 40’lık kesimi oluştururken geri kalanlar da adi ortaklık şeklinde çalışan vergi mükellefleridir. Suç ve cezanın algılanmasında elbette vergi mükelleflerinin ekonomik güçleri oldukça önem arz etmektedir. Ekonomik bakımdan oldukça güçlü bir vergi

mükellefiyle zayıf olan arasında gerek cezanın terbiye ediciliği meselesinde gerekse suça yönelik bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Fakat, bu incelemeleri ileride, karşılaştırmalı analizlerde yapacağız.

Tablo 2. Vergi Mükelleflerinin İşletmelerinin Hukuki Statüsü

	Anonim Şirket	Limited Şirket	Kollektif Şirket	Adi Ortaklık	Diğer
Sayı	23	67	4	22	125
Yüzde %	9,5	27,8	1,7	9,1	51,9

Tablo 3 ve tablo 4’te ankete katılan katılımcılardan vergi affından yararlanan veya yararlanmayanlar ile vergi cezasına maruz kalmış olanlar yer almıştır. Katılımcılardan % 31’i vergi cezasına maruz kalmışken % 18’i de afftan yararlanmıştır. Vergi cezasından kasıt parasal vergi cezasıdır. Vergi mükelleflerimizden sadece birisi hapis cezası ile cezalandırıldığını belirtmiştir.

Tablo 3. Vergi Cezasına Çarptırılma Oranları

Vergi Cezası Kesilme Oranı	Vergi Cezası Kesilen	Vergi Cezası Kesilmeyen	Toplam
Sayı	76	165	241
Yüzde %	% 31,5	% 68,5	% 100

Tablo 4. Vergi Affından Yararlanma Oranları

Vergi Affından Yararlanma Oranı	Vergi Affından Yararlanan	Vergi Affından Yararlanmayan	Toplam
Sayı	43	198	241
Yüzde %	% 17,8	% 82,2	% 100

Ankete katılan vergi mükelleflerimizin kaç yıllık vergi mükellefleri olduklarını tespit etmek açısından açık uçlu bir soru yönelttik. Verilen cevaplardan elde ettiğimiz sonucu aşağıdaki tablomuzda sistematik bir biçimde belirttik. % 42’lik bir bölümünün daha yeni sayılabilecek vergi mükellefleri olduğunu söyleyebiliriz. Yaklaşık % 58’lik bir kısım ise 5 yılı aşkın bir süredir gelir getirici faaliyet içersindedirler.

Tablo 5. Vergi Mükelleflerinin Ekonomik Faaliyet Süreleri

Faaliyet süresi	1-5 yıl	5-10 yıl	10-15 yıl	15-+ yıl
Sayı	102	42	37	60
Yüzde %	% 42,3	% 17,5	% 15,3	% 24,9

B) KATILIMCILARIN VERGİ SUÇU VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARINA BAKIŞI

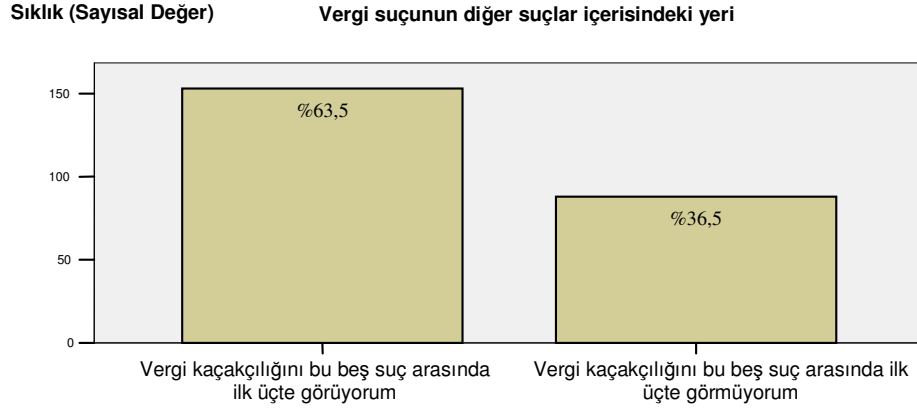
Mükelleflerin vergi suç ve cezasını diğer suçlar arasında nerede gördüklerini belirlemek için beş suç ve beş ceza arasından seçim yapmaları istenmiştir. Burada topluma verdiği zarar dikkate alındığında vergi suçunun adam öldürme, hırsızlık, rüşvet, kapkaççılık suçları arasında ilk üçte değerlendirilip değerlendirilmediği sorulmuştur. Bu suçların seçiminde 3 suç, eşyaya yönelik ekonomik suçlar arasından bir tanesi de vücut bütünlüğüne yönelik suçlar arasından seçilmiştir.

Mükelleflerin üzerlerinde yaratacağı psikolojik baskının derecesine göre, beş ceza arasından vergi cezasının nerede olduğu da tespit edilmek istenmiştir. Bunun için trafik cezası, hapis cezası, meslek veya sanattan men cezası ve teşhir cezası gibi ceza türleri kullanılmıştır. Vergi cezasının bu cezalar arasında ilk üç sırada yer alıp almadığı, vergi cezalarının terbiye ediciliği ile de yakından ilişkilidir. Ayrıca mükelleflerden idari (parasal) vergi cezalarını nitelik olarak nasıl gördükleri de araştırılmıştır. Bu sorudaki amaç, aynı zamanda parasal vergi cezalarının da ceza kategorisine sokulup sokulmadığının belirlenmesidir. Çünkü doktrinde parasal vergi cezalarını tazminat ya da vergi zammı olarak kabul eden görüşlere rastlanmaktadır

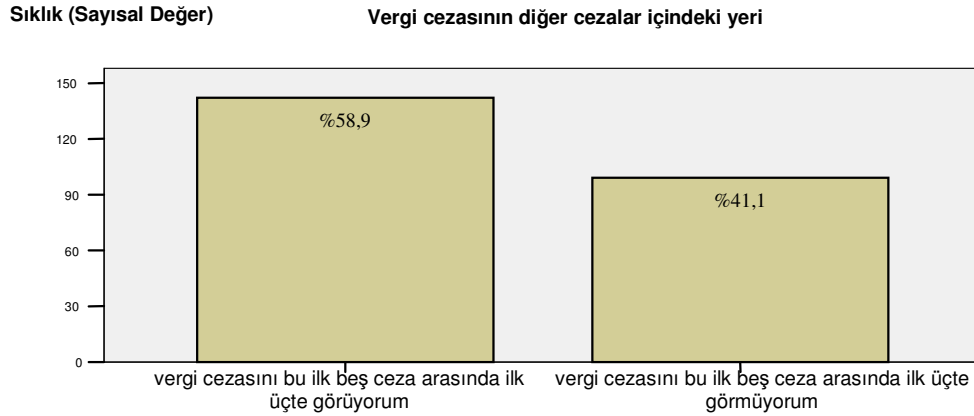
Grafik 1’de katılımcıların %66,5’inin vergi suçunu topluma verdiği zarar açısından ilk üç suç arasında gördüğünü tespit edebiliyoruz. Yani katılımcıların çoğu vergi kaçırmayı kamu düzeninin bozulması açısından önemli bir suç olarak görmektedir. %33,5’lik bir kısım ise aksi yönde fikir beyan etmiştir. Fakat ilk üç suç arasında görenlerden %97’lik bir kısım, adam öldürme suçunu birinci sırada değerlendirmişlerdir. İkili karşılaştırma açısından vücut bütünlüğüne yönelik bir suçun yanında vergi suçunun pek önemsenmediğini söyleyebiliriz. Bu soruya çoğunluğun aksi yönünde cevap verenlerin sayısı azımsanacak derecede değildir. Mükelleflerin

%33.5'lik kısmının vergi suçundan toplumun çok zarar gördüğüne, pek fazla inanmadıkları sonucunu çıkarabiliriz.

Grafik 1. Vergi Suçunun Diğer Suçlar İçerisindeki Yeri



Grafik 2. Vergi Cezasının Diğer Cezalar İçerisindeki Yeri



Vergi cezası açısından baktığımızda ise, yaklaşık %60'lık bir katılımcı kitlesi yukarıdaki duruma paralel olarak vergi cezasını yarattığı psikolojik baskı açısından ilk üç sırada görmektedir. Burada da %95'lik bir oran, hürriyeti kısıtlayıcı hapis cezasını birinci sırada değerlendirmiştir. Uygulamada hapis cezasına çok yer verilmemesinin

mükelleflerin algılama şekliyle çelişki içerisinde olduğunu söyleyebiliriz. Küçük miktarlardaki idari para cezaları psikolojik baskı açısından yetersiz görülmektedir.

İdari vergi cezalarının niteliği konusunda sorulan anket sorusunun cevabı da tablo 6’da düzenlenmiştir. Tabloya göre, idari vergi cezalarının niteliği konusunda vergi mükelleflerinin %66’sı idari bir ceza olarak algıladığını %15’i vergi zammı olarak algıladığını söylemişlerdir. Anketimize eklediğimiz “anlamsız bir şey olarak görüyorum” şikkını işaretleyenler de %12’lik kısmı oluşturmaktadırlar. Bu bağlamda toplumda parasal vergi cezalarını kabul etmeyen bir kitlenin de varlığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 6. İdari Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

İdari vergi cezalarının hukuki niteliği	Sıklık (Sayısal Değer)	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Vergi Zammı olarak görüyorum	35	14,5	14,5
Tazminat olarak görüyorum	16	6,6	21,2
İdari bir ceza olarak görüyorum	159	66,0	87,1
Anlamsız bir şey olarak görüyorum	29	12,0	99,2
Cevapsız	2	,8	100,0
Toplam	241	100,0	

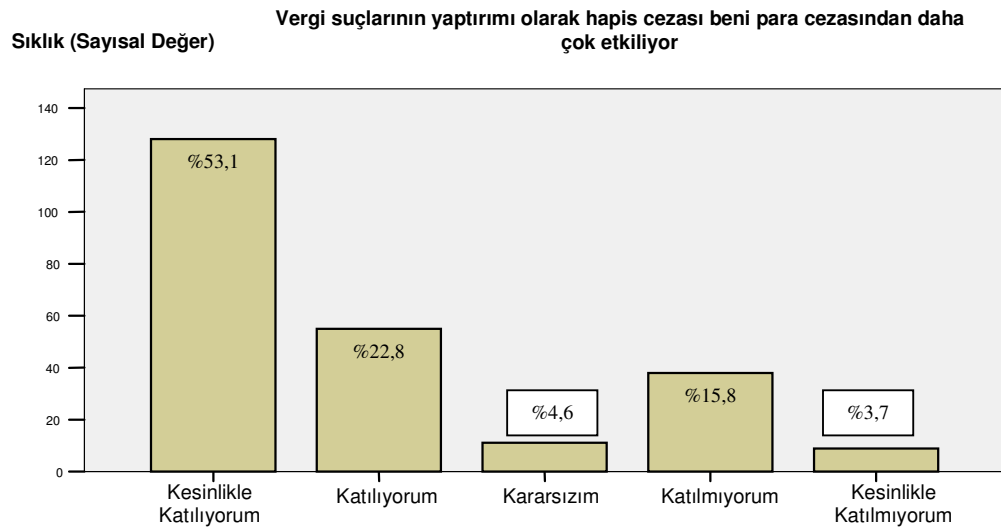
C) MÜKELLEFLERİN VERGİ SUÇ VE CEZALARINI ALGILAMASI

Çalışmamızın bu kısmında beşli likert anket yöntemi ile vergi suç ve cezalarının nasıl algılandığını ortaya çıkarmaya çalışacağız.

Grafik 3’teki ifadeyle vergi suçlarının yaptırımında, hapis cezalarının mı yoksa idari cezaların mı etkili olduğu araştırılmıştır. Bir önceki grafikteki sonuçları destekler nitelikte, katılımcıların %76’sı hapis cezalarından daha çok etkilendiklerini söylemişlerdir. Hapis cezasındaki mükellefin hürriyetinin kısıtlanması unsurundan başka, utanma hissi, toplum içindeki itibar zedelenmesi, toplumun o cezaya yüklediği anlam önermenin böyle algılanmasında etkili olmaktadır. Aksini düşünenlerin oranı ise %19 civarındadır.

Grafikteki sonucun ortaya çıkması hapis cezalarının mutlak uygulanacak olması ile de yakından ilişkilidir. Hapis cezalarının genel anlamda para cezalarına çevrilmesi mükelleflerin hapis cezalarını doğru algılamalarına engel olmaktadır. Hapis cezalarından beklenen bir hasılat, bir para cezası değil, hapis cezasının var olduğunu ve uygulanacağını mükelleflerce bilinmesi ve cezayı gerektiren fiilin işlenmesini engellemek olmaktadır. Mükelleflerimizi para cezasından ziyade hapis cezası etkilemektedir¹²⁸.

Grafik 3. Hapis Cezası İle Para Cezasının Karşılaştırılması

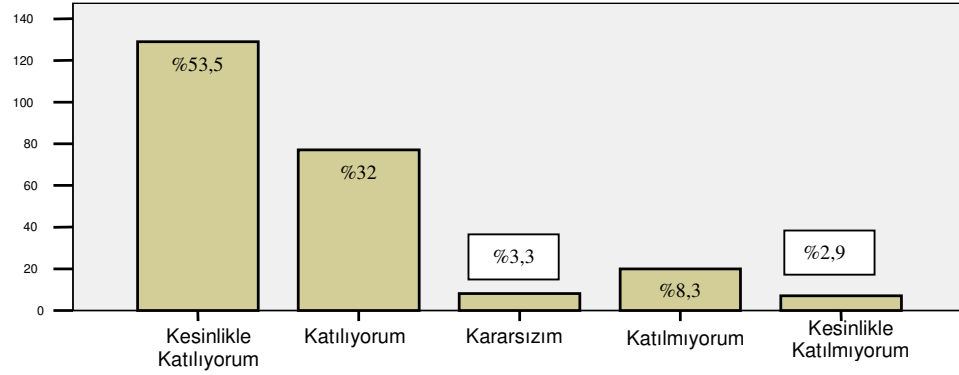


Grafik 4'teki ifade, büyük bir kitle tarafından vergi suçunun devlete karşı işlenen bir suç olarak algılandığını ortaya koymaktadır. Bir suç işlenirken suçun, mağduru olan bir suç olarak algılanıp algılanmadığı önem arz etmektedir. Suçu işleyen birey bu davranış sonucunda birilerinin zarar görmediği inancındaysa o suçu daha kolay işlemektedir. Katılımcıların % 11'e yakını vergi suçunu devlete karşı işlenen bir suç olarak görmemektedir. Böyle bir düşünce yapısı da o suçun işlenmesinde etkili olmaktadır. Aslında mükellefler, dolaylı da olsa bu suçtan zarar görenlerin toplumun bütün insanları olduğuna inansalar vergi kaçırma oranlarında azalma olabilecektir. Buradaki etkili faktörlerden diğerinin de bedavacılık duygusu olduğu söylenebilir. Bu duyguyla hareket etme sonucunda diğer insanların haklarına ortak olan mükellefler, sergiledikleri davranışın bir hak ihlali olduğunu göz ardı etmektedirler.

¹²⁸ Mustafa ÖZDİL, Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları Marmaris, Ekim 1991, s. 154

Grafik 4. Vergi Suçunun Devlete Karşı İşlendiğini Savunma Oranı

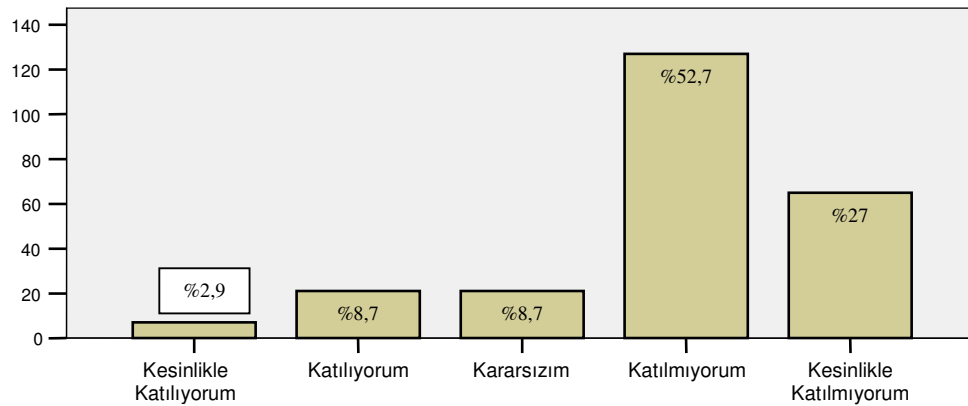
Sıklık (Sayısal Değer) Vergi suçunu devlete karşı işlenmiş bir suç olarak görüyorum



Sosyal çevrenin davranış modeli, algılamada etkili olan faktörlerdendir. Fakat bu önermede sosyal çevrenin etkisinden ziyade diğer mükelleflerin örnek alınmasının etkisi incelenmeye çalışılmıştır. Grafik 5, mükelleflerin vergi suçu işlemlerinde çevresindeki mükelleflerin vergi kaçırma oranlarının etkisinin az olduğunu göstermektedir. Vergi suçu işleyen mükellefleri görüp onlar gibi hareket ettiklerini söyleyen mükellef kitlesinin oranı sadece %11,6'dır. Bu sonuca göre vergi kaçırma işleminin bireysel, insanların kendi iç dünyalarında planladıkları bir fiil olduğu söylenebilir.

Grafik 5. Diğer İnsanlarla Özdeşleşme Yoluyla Vergi Suçu İşleme Oranları

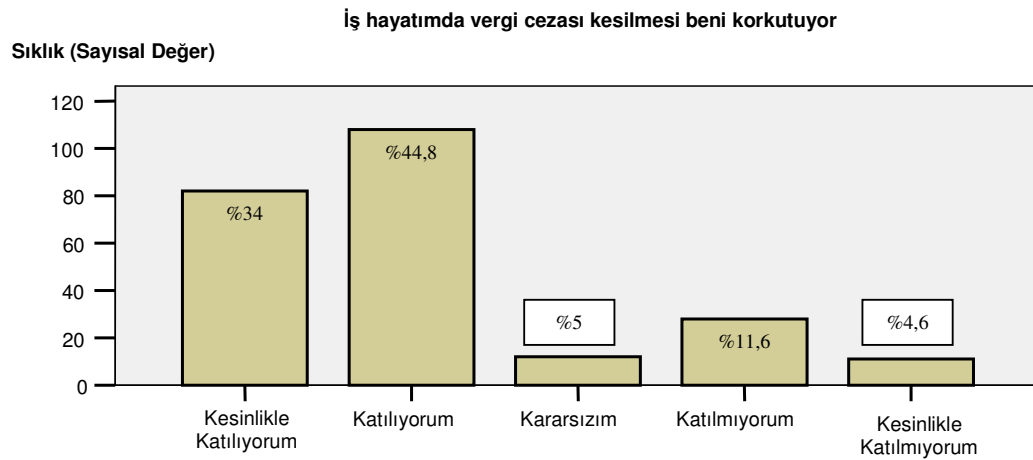
Sıklık (Sayısal Değer) Diğer insanların vergi suçu işlediğini gördüğümde onlarla özdeşleşip farkında olmadan ben de işleyebiliyorum



Genel cezaların olduğu gibi vergi cezalarının da temel amacı suçların önlenmesidir. Bunun için verilen cezanın mükellef üzerinde etkili olması, onun

dikkatini çekecek kuvvette olması gereklidir. Fakat bu durum sadece cezanın şiddeti ile ilgili değil, onun kesin olmasıyla, rasyonel olmasıyla, uygulanabilir olmasıyla da yakından ilgilidir. Grafik 6'daki ifadeye göre ankete katılan mükelleflerden yaklaşık %80'i vergi cezasıyla karşı karşıya kalacak olmasının, kendini korkuttuğu kanaatindedir. %16,2'lik bir kesim ise aksi görüş bildirmiş iş hayatında vergi cezası kesilmesinin kendilerini korkutmadığını belirtmişlerdir. Mükellefler kâr elde etmek için faaliyette bulunmaktadır. Kârlarının maksimize olmasına engel olacak dış etkenlerden örneğin, vergi cezasından korku duymaktadırlar. Buradan hareketle, cezanın özelliklerinden bahsederken belirttiğimiz korku unsurunun gerçekleştiğini söyleyebiliriz.

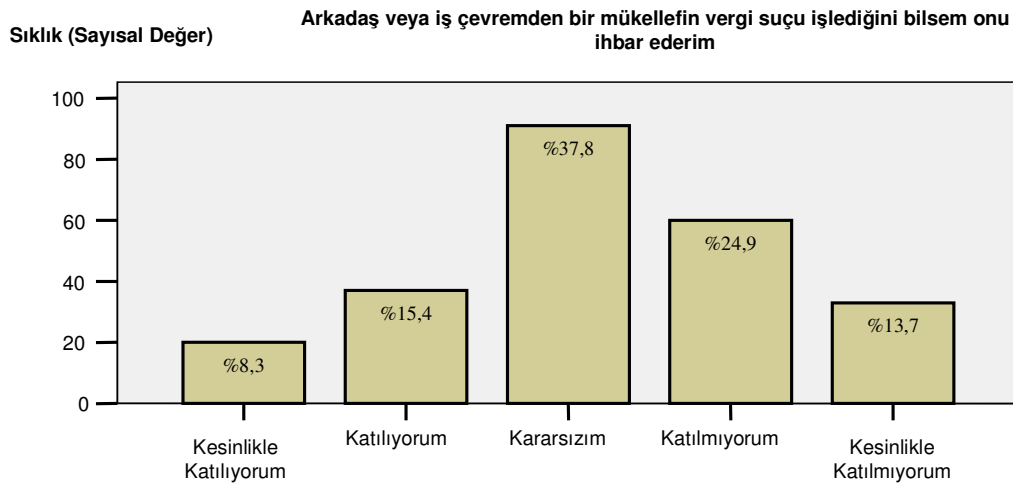
Grafik 6. Vergi Cezasının Mükellefler Üzerindeki Korkutma Etkisi



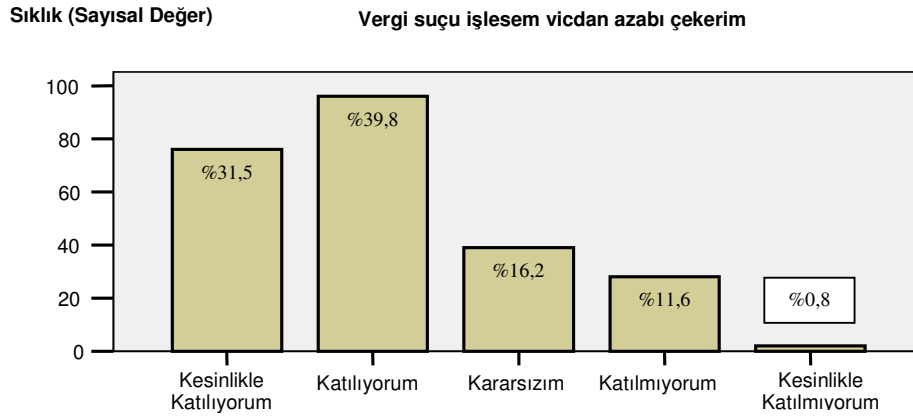
Grafik 7'deki ifade ile, mükelleflerin vergi suçlarının ortadan kaldırılmasına dair duyarlılıkları ölçülmeye çalışılmıştır. İşlenen vergi suçunun yetkili makamlara bildirilmesi, suçluların ıslahı açısından aslında önemli bir davranıştır. Katılımcıların %40'a yakını ihbar etmeyeceğini ve %37,8'i de bu durum karşısında kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Anket önermelerimizde katılımcıların en fazla oranla kararsız kaldıkları önerme bu olmuştur. Bu tablo yani, sadece %24'lük bir kesimin vergi suçunu ihbar edebileceğini söylemesi, vergi suçunun kamu düzenini mutlak biçimde tehdit eden bir suç olarak algılanmadığını göstermektedir. Çünkü insanlar tabiatları gereğince hak ve menfaatlerinin ihlal edildiği veya ihlal edildiğini zannettiği noktalarda, her zaman tepki gösterirler. Bu bazen şikayet yoluyla, bazen dava yoluyla bazen de

kendi içerisinde sessiz bir dışa vuruşla ortaya çıkar. Aslında vergi kaçırma fiili de insanların menfaatlerini ihlal eden bir niteliğe sahiptir. Fakat elde edilen bulgular bu gerçeğin böyle algılanmadığını ortaya koymaktadır. Sonucun bu şekilde çıkmasında çevre faktörünün büyük etkisinin olduğu söylenilebilir. İşte burada da yukarıda bahsedilen örnek alma değil çevreye uyma söz konusudur. Sosyal çevrenin genelinin olumsuz hareket etmesi yani, ihbar etmemesi uyma davranışının ortaya çıkmasını oldukça kolaylaştırmaktadır.

Grafik 7. Vergi Suçunun Mükelleflerce İhbar Edilme Oranı



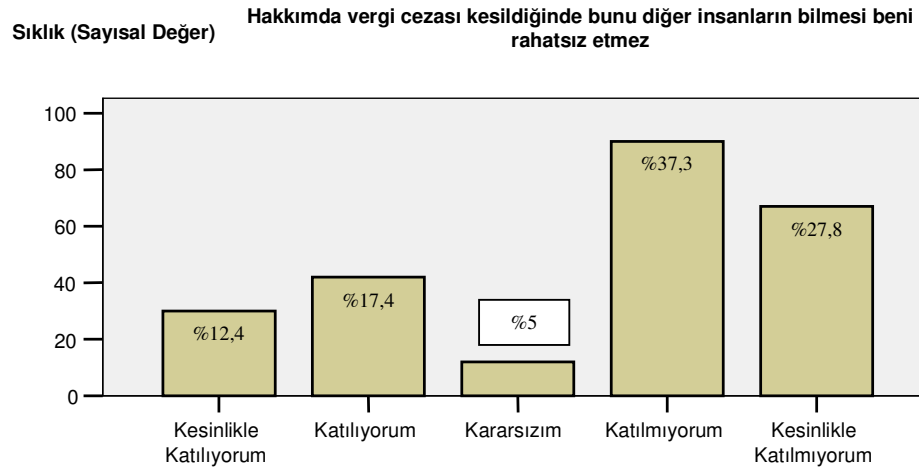
Vergi suçu işlemeyi engelleyen faktörlerden biri de kişinin kendi kendine uyguladığı bir ceza şekli olan suçluluk duygusudur. Ankete katılan 241 kişiden 172'si vicdan azabı çektiğini 30'u ise çekmediğini belirtmişlerdir. Vergi suçu işledikten sonra çok rahat olmadıklarını dile getiren bu %72'lik mükellef kitlesinin suçluluk duygusu yaşadığı anlaşılmaktadır. Diğerlerinin vicdan azabı çekmemesinin çeşitli sebepleri olabilir. Kamu gelirlerinin yanlış kullanımı, adaletsiz vergi politikaları, vergi kaçırma fiilini suç olarak alılamama sebeplerden bazılarıdır. Bu grafikte dikkat çeken diğer bir durum ise kesinlikle vicdan azabı çekmediğini söyleyenlerin oranının hiç denecek seviyede olmasıdır.

Grafik 8. Vergi Suçunun Vicdan Azabına Sebebiyet Verip Vermemesi

Kötülük denen kavram, insanlara mal edilebilmekte ve iyiliğin karşıtı olarak bilinmektedir. Toplumda kötü insan olarak anılmak arzu edilen bir durum değildir. Potansiyel suçlu ve normdan sapanlar için “damgalanma” cezadan daha fazla önleme etkisine sahiptir. Gerçekleştirilen, hukuka aykırı fiilin ifşa edilmesi, diğer insanlar tarafından bilinmesi suçlu üzerinde her zaman için daha çok baskı yaratacaktır.

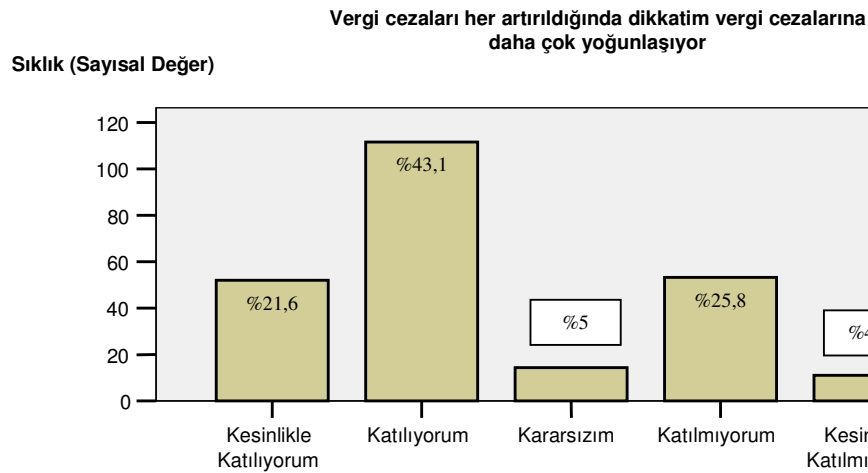
Mükellefler açısından da durum aynıdır. Mükelleflere vergi cezası aldıklarında bunu diğer insanların bilmesinin kendilerini rahatsız edip etmeyeceği sorulmuş, %65’lik kesim rahatsız edeceğini, böyle bir şeyi arzulamadıklarını ifade etmişlerdir. %30’luk bir oran ise aksi görüş bildirmişlerdir. Vergi cezasına çarptırıldıklarının ifşa edilmesi çoğu mükellef tarafından utanç verici bir durum olarak algılanmıştır. Buna göre, yaptırım açısından düşündüğümüzde de teşhir cezalarının etkili olacağı yani cezanın caydırma amacına hizmet edeceği sonucuna varılabilir.

Grafik 9. Vergi Suçunun İfşa Edilmesinin Utanca Sebep Olması



Çalışmamızın teorik kısmında da belirtmiş olduğumuz gibi algılamada dikkat çok önemli bir unsurdur. Uyarıcının şiddeti de dikkati etkileyen bir faktördür. Grafik 10'daki ifade ile vergi cezalarındaki artışın mükellef dikkatini etkileyip etkilemediği sorgulanmaya çalışılmıştır. Katılımcılarımızdan yaklaşık %65'i bu önermemize "etkiler" cevabını verirken %30'u buna katılmadığını ifade etmiştir.

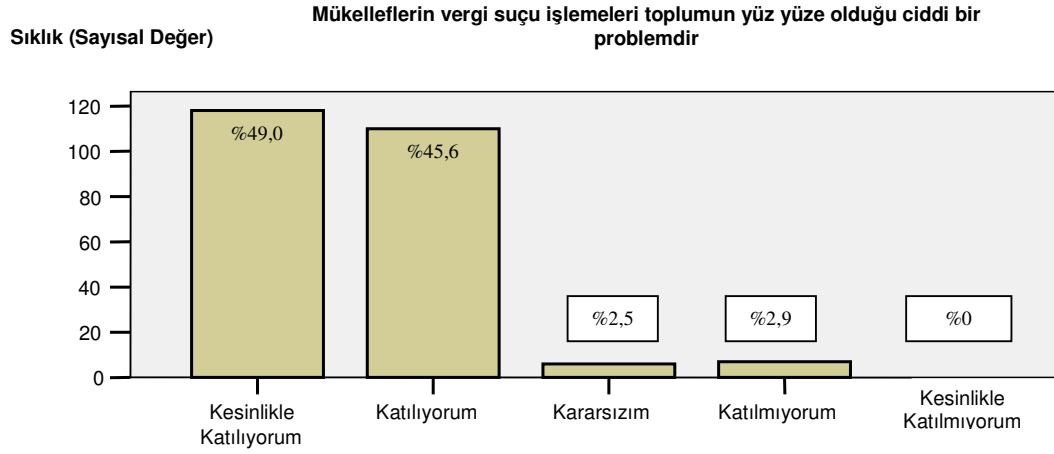
Grafik 10. Ceza Artırımının Mükellef Dikkatine Etkisi



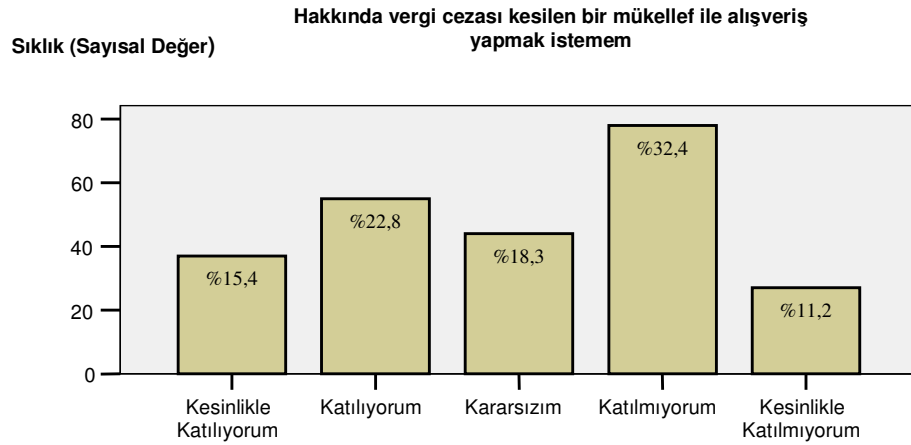
Ankette verilen cevaplardan oransal olarak en belirgin olanı Grafik 11'deki önermeye verilen cevaptır. Mükelleflerin tamamına yakını (%94,6) vergi suçunun toplum açısından ciddi bir problem olduğunu kabul etmektedir. Fakat bu sonuç, vergi suçunu büyük bir problem olarak gören %95'lik kesimin kesinlikle vergi suçu

işlemediği anlamına gelmemektedir. Yani diğer sonuçlarla birlikte değerlendirildiğinde mükelleflerden bazıları vergi suçunu hem ciddi bir problem olarak görürken hem de bu suçu işleyebilmektedir. Ayrıca vergi suçunun ciddi bir problem olduğuna “kesinlikle inanmayan” vergi mükelleflerinin de yokluğu dikkat çekmektedir

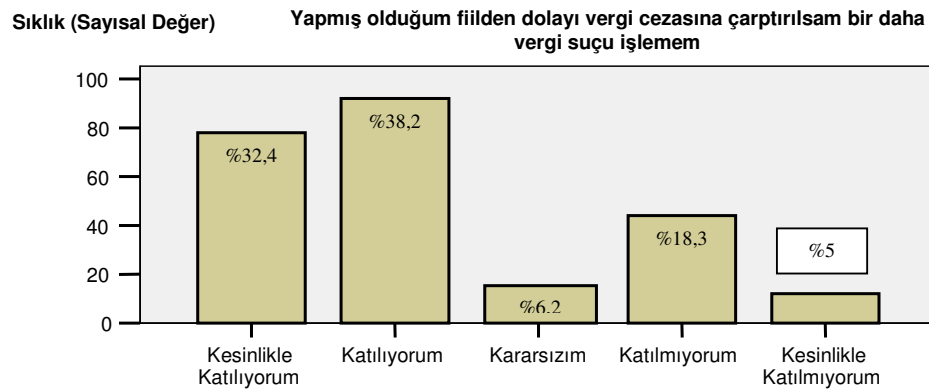
Grafik 11. Vergi Suçunun Ciddi Bir Problem Olarak Algılanma Oranı



Bu önermede vergi cezası kesilen bir mükellef ile alışveriş yapmak istemediklerini belirten denekleri, vergi suçuna karşı oldukça duyarlı mükellefler olarak kabul edebiliriz. Çünkü hakkında vergi cezası kesilen bir kimseyle alışveriş dahi yapılmak istenmemesi, bizlere hassasiyetin derecesi hakkında ipucu vermektedir. %15,4’ü “kesinlikle katılıyorum” şeklinde %22,8’i de “katılıyorum” şeklinde cevap vererek hakkında vergi cezası kesilen bir mükellef ile alışveriş yapmak istemediklerini ifade etmişlerdir. Burada ayrıca mükelleflerin diğer mükelleflere bakışı da ortaya koyulmak istenmiştir.

Grafik 12. Vergi Suçu İşlemiş Olmanın Mükelleflerin İlişkilerine Etkisi

Bu grafikten vergi cezalarının terbiye ediciliği hakkında bilgi sahibi olmak amaçlanmıştır. Fakat ulaştığımız her mükellefin vergi cezasına muhatap olduğu söz konusu olmadığı için önermedeki “vergi cezasına çarptırılısam” ifadesiyle sanal bir yöntem uygulanmıştır. Katılımcılarımızın %71’i vergi cezasının kendileri için terbiye edici bir unsur olduğunu kabul etmişlerdir. %23’lük bir oran ise, vergi cezasından sonra yeni bir suç işlememe garantisi vermemişlerdir.

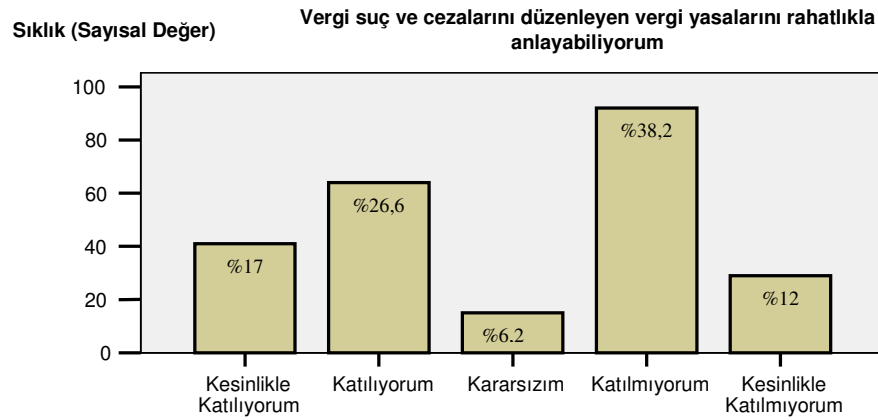
Grafik 13. Vergi Cezalarının Terbiye Ediciliği

Algılamayı etkileyen faktörler arasında bilgi düzeyini de saymıştık. Bilgi düzeyindeki eksiklik algılamada sorunlar yaratabilmektedir. Grafik 14 ile bir problemin varlığı ortaya çıkmaktadır. Çünkü katılımcıların yarısı vergi suç ve cezalarını düzenleyen vergi yasalarını anlayamadığını ifade etmişlerdir. Kararsızlarla birlikte bu

oran %56 dolaylarındadır. Ayrıca mükelleflere vergi suç ve cezaları hakkında nereden bilgi aldıkları da sorulmuştur. Dikkati çeken husus, % 80'lik bir kısmın muhasebecisi vasıtasıyla %15'inin arkadaşlarından duyduklarıyla ve sadece %5'inin kendi araştırmalarıyla bu bilgileri edindikleridir.

Vergi yasalarının mükellefler tarafından net bir şekilde anlaşılabilmesi vergiye uyumu da etkilemektedir. Karmaşık bir mevzuat sistematığı, mükelleflerin vergi suç ve cezalarının neyi ifade ettiğini anlamasına engel olacak, suç oranlarını artırabilecektir.

Grafik 14. Vergi Yasalarının Mükellefler Tarafından Anlaşılabilirliği

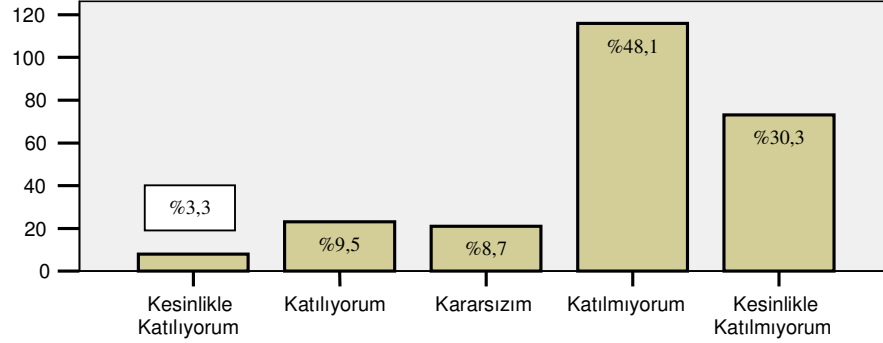


Grafik 15'teki ifade kâr elde etme, ticarethaneyi büyütme gibi beklentilerin algılamada rol oynayıp oynamadığını ortaya koymaktadır. Mükellefler bu önermeye net bir şekilde katılmadıklarını belirtmişlerdir. %80'lik bir katılımcı kitlesi böyle bir beklentinin vergi suçu işlemede etkili olmadığını savunmuşlardır.

Bireyin zihnindeki bazı beklentiler olayları algılamasında etkili olabilmektedir. Fakat bu beklentilerin algılanacak olan şey ile ilişki içerisinde olması gerekmektedir. Aşağıda çıkan sonuca göre, mükelleflerin, kâr elde etme, işyerlerini büyütme beklentileri ile vergi kaçırma eylemi arasında bir ilişki kurmadıklarını söyleyebiliriz.

Grafik 15. Beklentilerin Vergi Suçu İşlenmesine Etkisi

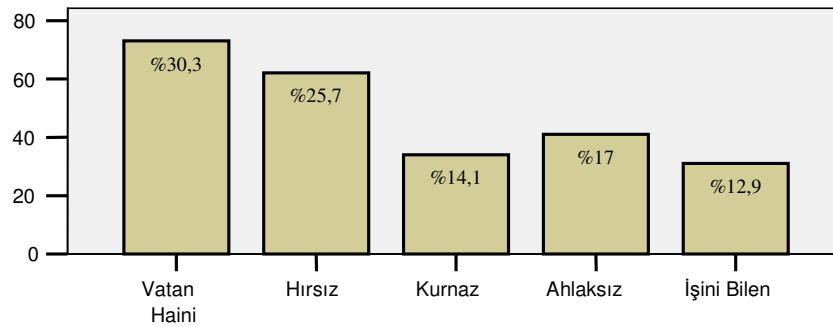
Sıklık (Sayısal Değer) Daha fazla kar etme, ticarethanemi büyütme gibi beklentilerim , vergi suçu işlememde rol oynamaktadır.



Mükelleflerden vergi suçu işleyen bir mükellefi nasıl nitelendirdikleri de sorulmuştur. Katılımcılara vergi kaçırın insanlara “vatan haini”, “hırsız”, “kurnaz”, “ahlâksız” ve “işini bilen” sıfatlarından hangisini yakıştırdıklarını belirtmeleri istenmiş ve karşımıza grafik 16’daki sonuç çıkmıştır. Hırsız ve ahlaksız gibi nitelendirmelerden çok daha uç bir noktada yer alan vatan haini yakıştırmalarını yapanların oranı %30,3’tür. Grafik 16’daki soru ile aslında sadece bir nitelendirme değil aynı zamanda bir tepki analizi de yapılmak istenmiştir. Vergi kaçırınları, işini bilen ve kurnaz olarak nitelendiren %27’lik orana sahip mükelleflerin vergi suçu işlemeye daha meyilli oldukları söylenebilir.

Grafik 16. Mükelleflerin Vergi Suçu İşleyenlere Bakışı

Sıklık (Sayısal Değer) Vergi suçu işleyen bir mükellefi nasıl nitelendiriyorsunuz?



Tablo 7’deki ifade yukarıdaki Grafik 16’yı doğrular niteliktedir. Vergi suçu işleyenleri vatan haini olarak gören yani, kamuyu ilgilendiren bir suç işlediğine inanlar

aynı zamanda bu suçun devlete karşı, onun aleyhine işlendiği kanaatindedirler. Tabloya göre, vatan haini nitelendirmesi yapan 73 kişinin 6'sı hariç diğerleri bu suçun aynı zamanda devlete karşı işlendiğini söylemişlerdir. Diğer taraftan vergi kaçırıcıları, işini bilenler olarak nitelendiren katılımcıların da çoğunun (%65), vergi suçunun devlete karşı işlenmediğini savunmaları dikkat çekmektedir.

Tablo 7. Vergi Suçunu Devlet Aleyhine Bir Suç Olarak Görenlerin Bu Suçu İşleyenlere Bakışı

		Vergi suçunu devlete karşı işlenmiş bir suç olarak görüyorum.					Toplam
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
Vergi suçu işleyenleri nasıl nitelendiriyorsunuz?	Vatan Haini	52	15	2	4	0	73
	Hırsız	40	20	0	2	0	62
	Kurnaz	7	17	6	3	1	34
	Ahlaksız	25	12	0	2	2	41
	İşini Bilen	5	6	0	13	7	31
Toplam		129	77	8	20	7	241

Uygulama sonuçlarına baktığımızda dikkatimizi çeken diğer bir sonuç, vergi suçunu toplumun yüz yüze olduğu ciddi bir problem olarak görenlerin buna rağmen vergi suçu işleyenleri ihbar etmemeleridir. Tablo 7'ye baktığımızda öncelikle, vergi suçunu ciddi bir problem olarak görenlerin oranı oldukça yüksektir. Fakat bu problemin yetkili makamlara bildirilmesine katkıda bulunanlar sadece %14 dolaylarındadır. Problemin çözümü için toplumsal duyarlılığın şart olduğu bir ortamda, bu sonuç olumsuz bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 8. Vergi Suçunu Ciddi Problem Olarak Görenlerin İhbar Olayına Bakışı

		Vergi suçu, toplumun ciddi bir problemidir				Toplam
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	
Vergi suçu işleyenleri ihbar ederim	Kesinlikle Katılıyorum	17	3	0	0	20
	Katılıyorum	19	18	0	0	37
	Kararsızım	42	41	6	2	91
	Katılmıyorum	25	31	0	4	60
	Kesinlikle Katılmıyorum	15	17	0	1	33
Toplam		118	110	6	7	241

GENEL DEĞERLENDİRME

Bir ülkedeki vergi ceza sistemi, aslında vergi sisteminin bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi suçu işleyen mükelleflere uygulanacak olan vergi cezalarının amaçlarını gerçekleştirebilmeleri, vergi ceza sistemi ile mükellef arasındaki uyuma bağlıdır. Vergi uyumsuzluğu sonucunda ortaya çıkacak vergi cezalarının, mükellefi tekrar yükümlülüklerine uygun hale getirmesi gerekir. Bu ise, mükellef tarafından doğru algılanabilen bir ceza istemi ile mümkün olabilmektedir. Araştırmamızda bunu ortaya koyabilecek sorular sorulmaya çalışılmış ve elde edilen bulgular tablo ve grafikler yardımıyla analiz edilmiştir.

Suç, ceza ve insan ilişkilerinde suç ve cezanın insan tarafından doğru tanımlanması, insanın ceza sonucunda terbiye edilmesi, cezanın insan tarafından içselleştirilmesi, insan üzerinde psikolojik etkiler meydana getirmesi, suç işleyenlerin toplum tarafından nasıl nitelendirildiği, ceza derecelendirmesinin bir etki yaratıp yaratmadığı gibi konular suç ve cezanın algılanışına şekil vermektedirler.

Uşak ili içerisinde, yukarıda bahsedilen konulara açıklık getirmek üzere yapılan anket çalışmamızın sonuçlarını maddeler halinde şöyle sıralayabiliriz:

i. Katılımcılarımız hakkındaki genel bilgilere baktığımızda, %'60'ının ilkokul, ortaokul ve lise %40'ının da üniversite mezunu olduğunu görmekteyiz. Ayrıca %31'i bugüne kadar vergi cezasına maruz kaldığını ve %18'i de vergi aflarından yararlandığını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda eğitim düzeyi ile vergi suçu işleyip cezaya çarptırılma arasında bir ilişki kuracak olursak, eğitim seviyesinin düşüklüğü ile suç işleme arasında doğru bir orantının varlığından söz edebiliriz. Zira ilkokul mezunu olanların hemen hemen tamamının ortaokul mezunlarının da büyük çoğunluğunun vergi cezasına maruz kaldığını görüyoruz.

Tablo 9. Eğitim Düzeyi İle Vergi Cezası Alma Arasındaki İlişki

		Ceza aldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Eğitim	İlkokul	21	1	22
	Ortaokul	16	10	26
	Lise	23	70	93
	Lisans	26	61	87
	Lisansüstü	3	10	13
Toplam		89	152	241

ii. Vergi suç ve cezaları beş suç (adam öldürme, hırsızlık, kapkaççılık, rüşvet) ve beş ceza (hapis cezası, trafik cezası, teşhir cezası, meslek ve sanattan men cezası) arasına konulmuş bunlar içinde vergi suçunu topluma verdiği zarar açısından, vergi cezasını da mükellefler üzerinde oluşturduğu psikolojik baskı açısından sıraya koymaları istenmiştir. %63'lük oran vergi suçunu, bu suçlardan ilk üç suç arasına koyarken %58'i de vergi cezasını, cezalar arasında ilk üç ceza arasında görmüştür. Bu sonuçlar arasında paralellik göze çarpmaktadır. %63'lük oran ile vergi suçunun mükellefler tarafından önemsenmediği söylenemez ise de; %42'lik bir kısmın vergi cezasını ilk beş ceza arasında görmemeleri vergi cezasının etkinliğini tartışılır hale getirmektedir. Vergi cezalarının “mutlak uygulanabilir” olduğuna dair inanç arttıkça, vergi cezasını zikredilen ilk beş ceza arasında görenlerin oranı artabilir.

iii. İdari vergi cezalarının hukuki niteliği konusunda sorulan sorudan %66 “idari vergi cezası”, %15 “vergi zammı” ve %12 “anlamsız bir şey” cevabı çıkmıştır. Katılımcılardan %12'sinin “anlamsız” olarak nitelendirmesi dikkat çekmektedir.

iv. Hapis cezası-idari para cezası ayrımında beklenen bir sonuç olarak mükelleflerin hapis cezasından daha çok etkilendikleri görülmektedir. %20'lik bir kısım ise aksi görüş bildirmişlerdir. Diğer taraftan ekonomik faaliyetleri sırasında vergi cezası kesilmesinden korkanlar %80 gibi büyük bir katılımcı kitlesidir. “Vergi cezaları her artırıldığında dikkatim cezalara daha çok yoğunlaşıyor” önermesi ile “vergi cezası yemiş olsam terbiye olur sonraki suçları zor işlerim” önermesine katılanların oranı %70 ile paralellik göstermektedir.

v. Vergi suçu işlediklerinde vicdan azabı çekenlerin oranı oldukça yüksektir. Fakat suçu işleyenlerin ihbar edilmesine gelince, mükelleflerde ya ihbar etmeme ya da kararsız ve sessiz kalma eğiliminin olduğu görülmektedir. Neredeyse %95'lik katılımcı kitlesinin vergi suçunu ülkede ciddi bir problem olarak görmesi, ihbar etme meselesiyle çelişki arz etmektedir. Bunun çeşitli nedenlerinden bahsedebiliriz. Mükellefler, devlete karşı birlikte korunma mekanizması gerçekleştirmişlerdir. Bu maddede belirtmiş olduğumuz iki sonuç arasında tezatlık olduğu göze çarpsa da, aslında bazı kişisel menfaatler bu sonucu normalleştirmektedir.

vi. Katılımcılara, hakkında vergi cezası kesilen mükelleflerle ilişkileri, onlarla alışveriş yapmak isteyip istemedikleri sorulduğunda kararsızlarla birlikte %62'lik bir

kısmı vergi cezası kesilmesinin ilişkilerinde herhangi bir etki yaratmayacağını ifade etmişlerdir. Bir de katılımcıların kendilerinin vergi cezasına çarptırıldıklarında diğer insanların bunu bilmelerinin rahatsızlık verici olup olmadığı sorulmuş ve %80'i bundan rahatsızlık duyacağını dile getirmiştir. Demek ki; “damgalanma” hissi mükellefler açısından utanç verici ve kaçınılması gereken bir durumdur. Burada teşhir etmenin sosyal bir baskı olarak karşımıza çıktığını görmekteyiz. Vergi suçu işleyen mükelleflerin çoğunu vatan haini, hırsız ve ahlaksız olarak nitelendiren mükellefler, bu suçu yüz kızartıcı bir suç olarak algılamaktadırlar.

vii. Vergi suçunun vicdanı rahatsız eden bir suç olup olmadığının tespitinde %70'in vicdan azabı çektiğini, %16'nın bu soru karşısında kararsız kaldığını söyleyebiliriz. Bu sonuç vergi suçu işleyen mükelleflerin nasıl nitelendirildiğine dair sorulan sorunun sonucuyla paralellik göstermektedir. Vatan haini, hırsız, ahlaksız nitelendirmesi yapan yaklaşık %75 iken, kurnaz ve işini bilen yakıştırması yapanların oranı %25 olmuştur.

viii. İnsanlar bazen davranışlarını, başkalarından örnek alarak sergilerler. Fakat anketimize göre, vergi suçu işleme bakımından bu genellemenin doğru sonuçlar vermediği ortaya çıkmıştır. Katılımcılar, vergi suçu işleyenlerle özdeşleşip suç işlenebileceğine pek fazla inanmamışlardır. Bu noktada mükelleflerin beklentilerinin de çok fazla etkili olmadığını söyleyebiliriz. Kârını maksimize etme ve ticarethanesini büyütme gibi beklentilerle vergi suçunu işleyebileceğine inananların oranı, sadece %11 dolaylarındadır. Mükelleflerin bu beklentilerle vergi suçu işlemediklerini belirtmeleri, vergi kaçırmaktan elde edilen geliri az bulup, bu beklentileri gerçekleştirebileceğine inanmadıklarını göstermektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bir fiilin suç olarak kabul edilmesi ve sonrasında uygun cezanın verilmesi bir sistemi gerektirir. Sistemin ise insan faktöründen soyut değerlendirilmemesi gerekmektedir. Olaya ceza sistemi açısından yaklaşacak olursak; örneğin, insanın tabiatına, haklarına ve değerlerine aykırı şekilde işletilen bir ceza sisteminin yapıcı hiçbir fonksiyonu olmayacaktır. Aksine, olumsuzluklar ortaya çıkacak, cezanın amacı gerçekleşmeyecek, suç kavramına da yanlış anlamlar yüklenecektir. Diğer taraftan insan eksenli düşündüğümüzde, onun psikolojik durumunun ve algılayış biçiminin de bu noktada önemli olduğunu söyleyebiliriz. Örneğin suç işlerken vicdan azabı çekmeyen bir kimsenin gerek toplum içinde suçlu diye anılmaktan gerekse ceza kesilmiş olmaktan pek fazla etkileneceğini söyleyemeyiz. İşte bu çalışmamızda vergi mükelleflerinin vergi suç ve cezalarını nasıl algıladıklarına dair bazı sonuçlar elde edilmiş ve bu sonuçlara göre de bazı öneriler ortaya atılmıştır:

i. Vergi suçunun ve cezasının algılanmasında kavramların mükellefler tarafından önemszenmesi, tabir yerinde ise ilgi alanına girmesi önemlidir. Bu, vergi suçunun ve cezasının varlığını kabul etme, onları suç ve ceza olarak algılama işleminin bir sonraki aşamasıdır. Mükelleflerin vergi suç ve cezalarını genel anlamda bir suç ve ceza olarak algıladıklarını, fakat bu suç ve cezaya gerekli önemi vermediklerini, sonuçlarının kendileri açısından yeteri kadar iyi değerlendirilemediğini söyleyebiliriz. Psikolojide algıda seçicilik olarak adlandırdığımız bu durum, algı sürecinde aktif bir rol oynamaktadır. Algıda seçicilik kavramı, ayrıca mükelleflerin algı sürecinde pasif olmadıklarını da ortaya koymaktadır. Mükellefler vergi suç ve cezalarını içselleştirmediklerinden ya da kendi yaşamlarına uyduramadıklarından algıda seçicilik gerçekleşmemektedir.

Bu problemi ortadan kaldırmak vergi bilincine, kamu gelirlerinin değerlendiriliş şekline, vergi kaçırma fiilinin sonucunda gerçekleşen zararların mükelleflere iyi anlatılmasına bağlıdır. Bu zararların gerçekleştiğine onlar tarafından inanılması gerekmektedir. Topluma verdiği zarar açısından hırsızlık, kapkaççılık, rüşvet gibi ciddi algılanmayan vergi suçlarının, en az bunlar kadar zarar verebilen bir suç olduğuna inanılması gerekmektedir. Bunun içinde gerek eğitim kurumlarında verilen derslerde, radyo-tv programlarında, tiyatro oyunlarında gerekse idarenin faaliyetlerinde bu gerçeğin işlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, gelir idaresi başkanlığının son

zamanlarda gençler arasında uyguladığı vergi bilincine yönelik ödüllü kompozisyon, şiir ve tiyatro yarışmaları bu faaliyetlere örnek gösterilebilir.

ii. Verilecek olan cezaların uygunluğu, örneğin orantılılığı, bozulan kamu düzenini yeniden sağlayıcılığı, kişi yararını koruyuculuğu vergi cezalarının algılanmasında belirleyici faktörlerdir. Vergi cezası olarak hapis cezalarının parasal vergi cezalarından daha korkutucu olduğu söylenebilir. Fakat cezanın amaçları arasında korkutucu olması yer alsa da tek başına yeterli olmadığı da açıktır. Cezanın amacına hizmet eden temel ilkelerin uygulanması da gerekir. Nitekim vergi cezaları artırıldığında bunun dikkatlerine etki etmediğini belirtenlerin oranı %30 civarındadır. Bu oran, azımsanacak derecede değildir. Öyleyse, ceza artırımından daha başka unsurların da ceza sisteminde uygulanması gerekir.

Hapis cezası ve para cezası ayırımının tek başına yeterli olmadığı, daha başka önlemlerin de alınması gerektiğini savunabiliriz. Mükellefler her ne kadar hapis cezasının daha korkutucu olduğunu, faaliyetleri esnasında vergi cezası yemekten korktuklarını söyleseler de diğer sonuçlara baktığımızda, bunun içselleştirilmediğini söyleyebiliriz. Bunun için hapis cezasından veya para cezasından “kavram” olarak korkmanın, olumlu yönde pek getirisi (önleme etkisi bakımından) olmamaktadır. Bu bağlamda cezayı sadece derece ve yeterlilik yönünden düşünen ceza sistemlerinde aksamalar meydana gelmektedir. Bunları söylerken hapis ve para cezasının gereksiz olduğu fikri çıkartılmamalıdır. Hem bu cezaları hem de diğer bazı idari yaptırımları bünyesinde barındıran “ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi” burada devreye sokulabilir. Mükelleflerin bazı idari işlemlerle ekonomik platformda faaliyet sahalarını daraltıcı uygulamalar daha doğru sonuçlar verebilecektir.

iii. Anket sonuçlarına göre, mükellefler etrafındaki vergi suçu işleyen mükellefleri örnek alarak aynı davranışta bulunmadıklarını ifade etmişlerdir. Yani bireysel olarak “o yapıyor ben neden yapmıyorum ki” anlayışla hareket edilmemektedir. Durum mükelleflerin birbiriyle özdeşleşmelerinin olmadığını gösterse de bu, kesinlikle sosyal çevrede olup biten toplumsal etkinin hiç rol oynamadığı anlamına gelmez. Başka bir ifade ile, “toplumun genelinde kaçırma eğilimi var biz neden yapmayalım ki” anlayışının varlığından söz edebiliriz.

iv. Vergi cezalarının korkutucu, önleyici, ızdırap verici olup olmasının yanında dikkat çeken diğer bir husus da vergi cezasına çarptırılmış olan bir kimsenin toplum nazarında içinde bulunduğu ruh halidir. Katılımcıların büyük bir kısmının, vergi cezası kesildikten sonra diğer insanların bundan haberdar olmasının utanç verici bir şey olduğunu savunmaları, vergi bilincinin tamamen yok olmadığını ispat eder niteliktedir. Bu sonuç vergi suçu işleyen mükelleflerin nasıl nitelendirildiğini gösteren sonuçla da paralellik göstermektedir. Çünkü vatan haini, hırsız ve ahlaksız olarak nitelendirenler aynı zamanda vergi cezasına çarptırılmış olmaktan utanç duyan insanlardır.

Burada, devlet ile mükellefin birbirine olan güveni karşımıza çıkmaktadır. Vergi gelirlerinin yanlış kullanımı, vergi suçu işlemede veya ceza sonrası utanç duymamada meşruluk sebebi olarak karşımıza çıkabilecektir. Karşılıklı güvenin tesis edilmesi için de iki taraf üzerine düşen görevi layıkıyla yerine getirmelidir.

v. Vergi suçu doğurduğu sonuçlar itibariyle toplumun yüz yüze olduğu ciddi bir problemdir. Mükellefler de bu inançtadırlar. Bu problem, yukarıda da dolaylı olarak bahsettiğimiz gibi mükellef ve idarenin karşılıklı dayanışması sonucu çözülebilecektir. Elde edilen sonuçlar, bu noktada bir çelişkinin varlığını ispat etmektedir. O da şudur ki; mükelleflerden yine büyük bir kısmı, ciddi bir problem olmasına rağmen vergi suçu işleyenleri ihbar etmeyeceklerini ya da bu konuda kararsız olduklarını dile getirmişlerdir. Yine bu tezi destekler nitelikte, hakkında vergi cezası kesilen mükellef ile alışveriş yapmak isteyip istemedikleri sorulduğunda da bunun kendileri açısından önemli olmadığını söyleyen katılımcı kitlesi, %18 oranındaki kararsızlar ile birlikte %60 civarındadır. Böyle bir durumun çeşitli sebeplerinden bahsedebiliriz. Ama göze çarpan neden, bir gün kendisinin de ihbara maruz kalabileceği korkusudur. Bu yüzden, aynı şartlar altında çalışan diğer mükelleflerle dayanışma içerisinde varlığını sürdürdürebilme isteği ihbar etmesine engel olabilir.

vi. Literatürde mağduru olan ve olmayan suç ayrımı vardır. Mağduru olmayan suçların işlenme olasılığı her zaman yüksektir. Zira insanlar, fiilleri sonucunda bazılarının zarar gördüğüne, acı çektiğine, haklardan mahrum kaldığına tanık olduklarında daha çok vicdan azabı çekeceklerdir. Mükellefler vergi suçunu devlete karşı işlenmiş bir suç olarak kabul etmektedirler. Fakat asıl sorun, mükelleflerin devletin acı çekebileceğine, mağdur pozisyona düşebileceğine dair inançlarıdır. Otorite

olan devletin gücünün hiçbir zaman tükenmeyeceğinin savunulması ve vergi suçunun mağdursuz bir suç olarak görülmesi mükelleflerin vergi kaçırımlarına sebep olabilmektedir.

Mükelleflerin vergi suçu sonucunda, toplumun genelinin zarar gördüğüne inanması gerekmektedir. Bu ilişkiyi kurabilen mükelleflerin vergi suçu işlerken daha dikkatli düşünmeleri sağlanabilir.

vii. Anketimizde en son olarak, mükelleflerin genel kanaatlerini belirtmelerini istedik. Bu bölümde karşımıza çıkan en önemli sorunun mükellef ve idare arasındaki ilişkiler olduğu göze çarpmaktadır. Yaptırım, vergiye uyumu sağlamayı hedef alan faktörlerden sadece bir tanesidir. Mükellef ile idarenin birbirlerine karşı dostane tavırlar sergilemesi de oldukça önemlidir. Olumlu ilişkiler, suç oranını azaltıcı bir role sahip olabilmektedir¹²⁹. İşletmeye ceza kesme niyetiyle giren inceleme elemanları, mükellef ile uyumsuzluğa sebep olmakta, mükellefi kin ve nefret duygularıyla vergi kaçırıma yönlendirebilmektedir. Burada mükellef psikolojisinin önemi bir kez daha karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç olarak, vergi suç ve cezalarının algılanmasında ortaya çıkan sorunlar çözülebilir ve algılamayı etkileyen faktörler iyi analiz edilirse, daha sağlıklı bir vergi ceza sistemi meydana getirilebilir. Bu yapılırken de mükellefin ekonomik, sosyolojik ve psikolojik durumları, kesinlikle göz önünde bulundurulmalıdır.

¹²⁹ FREY, FELD, s.23

KAYNAKLAR

- AKBULUT A. Rıza, “Vergiye Gönüllü Uyum”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 266, Ekim 2003
- AKTAN C. Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, İzmir, 2004
- ALAV Orhan, “Yerel Kitle İletişim Araçlarının Kamuoyu Oluşumuna Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi S. B. E Sosyoloji ABD Tez Çalışması, Isparta, 2001
- AMK, 09/09/1971 tarih, E. No: 1970/42, K. No: 1971/30 sayılı karar, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1971/K1971-30.htm>
- ANTOLISEI, “Elementi di diritto penale”, Parte Generale, EREM Faruk, ARTUK M. Emin, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş 14. B., Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s. 681’den alıntı
- AYDIN Orhan, *Davranış Bilimlerine Giriş*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003
- AYHAN Önder, *Ceza Hukuku Genel Hükümler C.III*, Beta yayıncılık, İstanbul, 1989
- B. MACIEJOVSKY, E. KIRCHLER, H. SCHWARZENBERGER, “Mental Accounting and The Impact of Tax Penalty and Audit Frequency on The Declaration of Income: An Experimental Analysis, Discussion Paper No: 182, March 200
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Genel Vergi Hukuku*, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 2005
- , SARUÇ Naci Tolga, SAĞBAŞ İsa, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan bildiri, Antalya, Mayıs 2004
- , *Vergi Ceza Hukuku*, Geliştirilmiş 3.B., Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar 2006
- BECCARİA, *Suçlar Ve Cezalar Yahut Beşeriyetin Mecellesi*, Çev. Muhiddin Göklü, 3. Bası, İstanbul, 1964
- BİLGE Necip, *Hukuk Başlangıcı*, 18. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ağustos 2004
- BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku Genel Kısım Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003

- CANDAN Turgut, *Vergi Suç ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül 1995
- ÇÜCELOĞLU Doğan, *İnsan Ve Davranışı*, Psikolojinin Temel Kavramları, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2005, 14. Baskı
- ÇELİK Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku*, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2003
- ÇELİKKAYA A., GÜRBÜZ H., “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, S.247, Ekim 2006
- ÇELİK Metin, “Reklamda Tüketicinin Yönlendirilmesi”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2000
- DEMİRBAŞ Timur, *Kriminoloji*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001
- , *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Genişletilmiş 2.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005
- DEMİR İhsan Cemil, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Anket Çalışması”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E., 1999
- DÖNMEZER Sulhi, YENİSEY Feridun, “Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği 1998”, TESEV, İstanbul, 2000
- ,ERMAN Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım*, C.I, B.5, İstanbul, 1973
- EREM Faruk, *Adalet Psikolojisi*, 8. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988
- DÖNMEZ Recai, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 557, Eskişehir, 1992
- EREN Erol, *Örgütsel Davranış Ve Yönetim Psikolojisi*, Geliştirilmiş 8.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004
- FREY Bruno S., FELD Lars B., “Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis”, *Public Finance*, August 2002
- GEGENFURTNER Karl R., *Beyin Ve Algılama*, Çev. Barış KONUKMAN, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 2005
- GERÇEK Adnan, YÜCE Mehmet, “Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Bursa Ticaret Odası Yayını, Bursa, 1998

- GÜNEY Salih, *Yönetim Ve Organizasyon El Kitabı*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000
- İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MUŞAVİRLER ODASI MAYIS 2006 RAPORU, “Son Düzenlemeler Işığında Vergi Ziyayı Cezası”, İstanbul, 2006
- KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Genişletilmiş 3. bası, Yetkin yayınları, Ankara, 2004
- KARLINSKY S., BURTON H., BLANTHOMÉ C., “Perception of A White-Collar Crime: Tax Evasion ”, American Taxation Association Journal of Legal Tax Research, USA, May, 2005
- LERMAN Allen H., “Tax Amnesty: The Federal Perspective”, National Tax Journal, Vol. 38, 1986
- MOĞOL Tayfun, ÜYÜMEZ Erkan, “Vergi Suç Ve Cezalarının Ekonomisi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan bildiri, Antalya, Mayıs 2004
- MUTER Naci Birol, SAKINÇ Süreyya, ÇELEBİ Kemal, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye Bölümü Yayınları, Manisa, 1993
- MUTLUER Kamil, *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İTİA, Yayın No. 214, Eskişehir, 1979
- ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 10. bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002
- ÖZDİL Mustafa, *Vergi Hukukundaki Gelişmeler*, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Marmaris, Ekim 1991
- SABAN Nihal, Genel Kısım Vergi Hukuku, Der Yayınevi, İstanbul, Aralık 2002
- SARUÇ Tolga, SAĞBAŞ İsa, “Mükelleflerin Vergi Eşitliğini Algılaması Vergi Kaçırma Eğilimi İlişkisi”, Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar, S. 482
- SEVEN Bülent, “Vergi Suçlarına İlişkin Olarak Uygulanması Gereken Yaptırımın Niteliği Konusundaki Tartışmalar”, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_35.htm
- PEHLİVAN Kevser Baykara, “Öğretmen Adaylarının İletişim Becerileri Algısı Üzerine Bir Çalışma”, Muğla Üniversitesi Eğitim Bilimleri Dergisi Cilt 4, Muğla, 2005
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995
- TOROSLU Nevzat, “Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970

- TUNÇER Mehmet, “Vergi Ahlakı- Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 181, Ekim 2003
- TUTAR Hasan, YILMAZ Kemal, ERDÖNMEZ Cumhur, *Kişisel Ve Örgütsel İletişim*, Nobel Yayınevi, 1. Bası, Ankara, 2003
- TÜRKİYE YEDİNCİ VERGİ KONGRESİ, “Vergilendirmede Devlet Vatandaş Uzlaşması”, İstanbul, 1998
- USER İnci, “Vergi Psikolojisi Ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 1-2, 1992
- ÜYÜMEZ M. Erkan, “Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi”, (Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004)
- YERELİ A. Burçin, “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı. 237, Mayıs 2001
- YILDIRIM Ramazan, “Vergi Reformu Üzerine Genel Düşünceler”, <http://www.dicle.edu.tr/dictur/suryayin/khuka/vergireformu.htm>
- YITHZAKI, S, “A Note Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, Journal of Public Economics, Cilt. 3
- YİĞİT Uğur, “Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları”, Beta Yayınları, İstanbul, 2004
- YÜCE Mehmet, “Kırgızistan’da Mükelleflerin Vergi Kaçıranlara Bakışı”, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 6, 2002
- YÜCEL M. Tören, *Adalet Psikolojisi*, Geliştirilmiş 6. B., Turhan Kitabevi, Ankara, 2007
- WENZEL Michael, “Misperceptions Of Social Norms About Tax Compliance”, Working Paper No: 7, June 2001
- 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, RG. T: 13.11.2004, No: 25642

EK 1. ANKET FORMU

Sayın İlgili,

Bu anket formu, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan “ Mükelleflerin Vergi Suç Ve Cezalarını Algılaması Üzerine Amprik Bir Çalışma” adlı yüksek lisans tez çalışmasına destek olması açısından tamamen bilimsel amaçlı olarak düzenlenmiştir.

Anket sorularına titizlikle vereceğiniz yanıtlar, siz vergi yükümlülerinin vergi suç ve cezalarına karşı nasıl bir tutum içerisinde olduğunu, suçu ve cezayı algılayış biçimlerini, vergi suç ve cezalarıyla mükellefler arasında psikolojik ve sosyolojik bağlantıları ve nihayetinde devletin mükellefe nasıl bir suç sosyolojisi ile yaklaşması gerektiğini ortaya koymada veri teşkil edecektir. Vereceğiniz yanıtlar, bu çalışmanın amacının gerçekleşmesinde yardımcı olacaktır. Aynı zamanda bu anket sonuçları çalışma amacının dışında kullanılmayacak ve kişi/kurum adları da kesinlikle belirtilmeyecektir. 24 sorudan oluşan bu anketi cevaplayarak çalışmaya sağladığınız katkı için şimdiden teşekkür eder saygılar sunarım.

Arş. Gör. Mehmet HATİPOĞLU
Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E.
Maliye Anabilim Dalı

1) **Cinsiyetiniz nedir?** Bay () Bayan ()

2) **Ticari İşletmenizin hukuki statüsü nedir?**

Anonim Şirket ()
Limited Şirket ()
Kollektif şirket ()
Adi Ortaklık ()
Diğer ()

3) **Eğitim düzeyiniz nedir?**

İlkokul ()
Ortaokul ()
Lise ()
Lisans ()
Lisansüstü ()

4) **Ticari faaliyetleriniz esnasında bugüne kadar herhangi bir vergi cezasına çarptırıldınız mı?**

Evet () ise ne cezası olduğunu belirtiniz.
Hayır ()

5) **Gelir getirici faaliyetlerinizi kaç yıldır yapmaktasınız?yıldır yapmaktayım.**

6) İdari (parasal) vergi cezalarını nitelik olarak aşağıdakilerden hangisine uygun buluyorsunuz.

- Ceza olarak değil vergi zammı olarak görüyorum
- Tazminat olarak kabul ediyorum
- İdari bir ceza olarak görüyorum
- Anlamsız bir şey olarak görüyorum

7) Ticari faaliyetleriniz esnasında bugüne kadar herhangi bir vergi affından yararlandınız mı?

- Evet Cevabınız evet ise hangi tarihte(yıl olarak).....
- Hayır

8) Topluma verdiği zarar dikkate alındığında en zararlı 3 suçu büyükten küçüğe sıralayınız. (boşluklara 1. 2. 3. şeklinde not düşününüz)

- ADAM ÖLDÜRME
- HIRSIZLIK SUÇU
- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU
- RÜŞVET
- KAPKAÇÇILIK

9) Çevrenizdeki vergi suçu işleyen bir mükellefi nasıl nitelendiriyorsunuz?

- VATAN HAINİ
- HIRSIZ
- KURNAZ
- AHLAKSIZ
- İŞİNİ BİLEN

10) Üzerinizde yaratacağı psikolojik baskıyı düşünecek olursanız; aşağıdaki cezaları büyükten küçüğe sıralayabilir misiniz? (boşluklara 1. 2. 3. şeklinde not düşününüz)

- TRAFİK CEZASI
- HAPİS CEZASI
- VERGİ CEZASI
- MESLEK VEYA SANATTAN MEN CEZASI
- TEŞHİR CEZASI

11) Vergi suç ve cezaları ile ilgili bilgilere hangi yolla ulaşıyorsunuz?

- Gazete, Dergi, Radyo-Tv, İnternet aracılığıyla
- Muhasebecim Vasıtasıyla
- İş Arkadaşlarım ve Çevremden Duyduklarım
- Meslek Odalarından
- Bu Konularda Bizzat Araştırma Yaparak

ÖNERMELERİ OKUYARAK HANGİ SEÇENEĞİN SİZE UYGUN OLDUĞUNU (X) İŞARETİ KOYARAK BELİRTİNİZ						
No	Önermeler	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
12	Vergi suçlarının yaptırımını olarak hapis cezası beni para cezasından daha çok etkiliyor.					
13	Vergi suçunu devlete karşı işlenmiş bir suç olarak görüyorum.					
14	Diğer insanların vergi suçu işlediğini gördüğümde onlarla özdeşleşip farkında olmadan bende işleyebiliyorum					
15	İş hayatımda hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutuyor					
16	Arkadaş veya iş çevremden bir mükellefin vergi suçu işlediğini bilsem onu ihbar ederim.					
17	Vergi suçu işlersem vicdan azabı çekerim.					
18	Hakkımda vergi cezası kesildiğinde bunu diğer insanların bilmesi beni rahatsız etmez.					
19	Vergi cezaları her artırdığında, dikkatim vergi cezalarına daha çok yoğunlaşıyor.					
20	Mükelleflerin vergi suçu işlemeleri, toplumun yüz yüze olduğu ciddi bir problemdir.					
21	Hakkında vergi cezası kesilen bir mükellef ile alışveriş yapmak istemem					
22	Yapmış olduğum fiilden dolayı vergi cezasına çarptırılmış olsam bir daha vergi suçu işlemem.					
23	Vergi suç ve cezalarını düzenleyen (vergi) yasalarını rahatlıkla anlayabiliyorum					
24	Daha fazla kâr etme, ticarethanemi büyütme gibi beklentilerim, vergi suçu işlememde rol oynamaktadır.					

25) Vergi cezalarının sizi terbiye etmesi, suçtan alıkoyması ve şu anki sistem hakkında eklemek istediğiniz düşüncelerinizi lütfen belirtiniz.

.....