

**T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ KAÇAKÇILIĞININ FARKLI NİTELİKTEKİ
SUÇLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI: ZONGULDAK
İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Serap Püren

Zonguldak 2012

**T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ KAÇAKÇILIĞININ FARKLI NİTELİKTEKİ
SUÇLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI: ZONGULDAK
İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**Hazırlayan
Serap Püren**

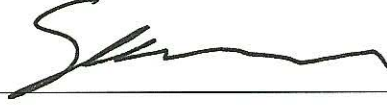
**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Serkan Benk**

Zonguldak 2012

T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ONAYI

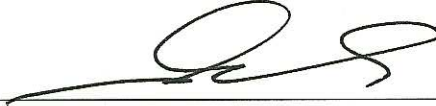
Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 2008628207010 numaralı Serap Püren'in hazırladığı "Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar ile Karşılaştırılması: Zonguldak İlinde Bir Araştırma" konulu ~~DOKTORA~~ / YÜKSEK LİSANS Tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 30/03/2012 Günü saat 10:00 'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ **OYBİRLİĞİYLE** karar verilmiştir.

Başkan



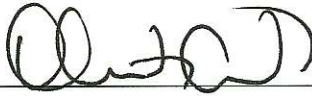
Yrd. Doç. Dr. Serkan BENK (Danışman)

Üye



Yrd. Doç. Dr. Tamer BUDAK

Üye



Yrd. Doç. Dr. Ahmet Ferda ÇAKMAK

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../2012

Prof. Dr. Günen MURAT
Enstitü Müdürü

18 04 2012

ÖZET

Kurum : Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı : Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar ile Karşılaştırılması: Zonguldak ilinde Bir Araştırma
Tez Yazarı : Serap Püren
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Serkan Benk
Tez Türü, Yılı : Yüksek Lisans Tezi, 2012
Sayfa Adedi : 91

Bu çalışma, farklı meslek grubundaki mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış biçimlerinin tespitine yönelik olarak, demografik faktörlerde göz önünde bulundurularak yapılmıştır. Zonguldak ili ve ilçelerindeki 475 mükellefe uygulanan anket çalışması sonuçları, çalışmanın ampirik kısmının değerlendirilmesini sağlayan verileri oluşturmaktadır. Bu verilerin analizinde, SPSS 16 İstatistik programı kullanılarak, yöntem olarak; frekans analizi, t-testi, tek örneklem varyans analizi seçilmiş ve çalışmada, mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçuna, şiddet içerikli suçlardan sonra yer verdikleri gözlenmekte yani şiddet düzeyi en yüksek suçlar olarak şiddet içerikli suçları gördükleri fakat vergi kaçakçılığı suçunu da o derecede şiddetli bir suç olarak algılamasalar da ciddi bir suç olarak algıladıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, vergi kaçakçılığının, mükelleflerin algılamaları üzerinde demografik faktörlerden mükelleflerin eğitim, cinsiyet, yaş, medeni durum, gelir düzeyi, ev sahipliği, meslek değişkenlerinin önemli bir etkisinin olmadığı da tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Psikolojisi, Vergileme Teorileri.

ABSTRACT

Institution : BEU Institution of Social Sciences, Finance Major
Title : The Comparison of the offense of Tax evasion and other crimes: The Case of Zonguldak
Author : Serap Püren
Adviser : Assistant Prof. Serkan Benk
Type of Thesis, Year : Master Thesis, 2012
Total Number of Pages : 91

The purpose of this study is to enable the determination of tax evasion crime perception by the tax payers from different occupational groups in Zonguldak city, and it was conducted considering demographic factors. The results of the survey study aimed at 475 tax payers in Zonguldak and its districts, provides the data that enables evaluating the empirical part of the study. At the analysis of this data, SPSS 16 Statistics program was used, and frequency analysis, t-test, one sample variance test was chosen as the method, and in this study, it is observed that tax payers commit tax evasion crime after violent crimes; namely they consider violent crimes the most serious crime type and although they do not think that tax evasion is as serious as them, they think it is still serious. Also, it was determined that education, gender, age, marital status, income level, home ownership and occupation variance as demographic factors had no considerable effects on the tax evasion perception of tax payers.

Key Words: Tax, Tax Evasion, Tax Psychology, Taxation Theories.

ÖNSÖZ

Devletin üstlenmiş olduğu toplumsal ihtiyaçları karşılama rolü, finansman kaynağı sorununa neden olmaktadır. Finansman kaynağı sıkıntısı çeken devlet bu açığı kapatabilmek için vergilerin sayısı yada oranlarında artışa gitmekte buda tepkilere neden olmaktadır. Bu tepkilerden en çok başvurulan yöntem ise, vergi kaçakçılığıdır. Mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış biçimleri vergi kaçakçılığı suçunu işlemeleri üzerinde önemli bir etkendir. Bu nedenle öncelikle mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılayışlarının bilinmesi gerekmektedir. Çünkü, mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeylerinin bilinmesi aynı zamanda bu suçu azaltmaya ya da engellemeye yönelik çözümler üretilebilmesi açısından oldukça önemlidir.

Zonguldak ili ve ilçelerindeki mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunun algılayış biçimlerini ortaya koyabilmeyi ve vergi kaçakçılığı suçunun farklı nitelikli suçlarla da karşılaştırılmasını amaçlayan bu çalışmanın. ileride farklı illerde yada Türkiye genelinde yapılacak çalışmalara da kaynak teşkil edici ve yol gösterici olacağı düşünülmektedir. Türkiye'deki mali literatürde bu alanda yeterli derecede çalışmanın olmaması konunun önemini bir kat daha artırmış ve konu seçimimiz üzerinde etkili olmuştur.

Yüksek lisans eğitim süresince değerli bilgilerinden yararlandığım ve ileride de yararlanmayı düşündüğüm değerli hocalarıma, tez çalışma sürecimde destek ve katkılarından dolayı tez danışmanım Yard. Doç. Dr. Serkan Benk'e ayrıca çalışma boyunca maddi ve manevi yardımlarıyla her zaman desteklerini ve katkılarını hissettiren aileme teşekkürlerimi bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1
1. VERGİ İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
1.1. Vergilemenin Tarihsel Gelişimi	3
1.2. Verginin Tanımı.....	6
1.3. Vergilemenin Teorik Yönden Gelişimi	8
1.3.1. Faydalanma (İstifade) Teorisi.....	9
1.3.2. Otorite (Egemenlik) Teorisi	10
1.4. Vergileme İlkeleri	11
1.4.1. Genellik İlkesi	12
1.4.2. Eşitlik İlkesi.....	12
1.4.3. Adalet İlkesi	13
1.5. Vergi Psikolojisi	13
1.6. Vergilere Karşı Geliştirilen Tutumlar	15
1.6.1. Vergiden Kaçınma.....	16
1.6.2. Vergi Kaçakçılığı.....	17
1.6.3. Vergi Grevi.....	18
1.6.4. Vergi Reddi ve İsyanı	19
1.6.5. Vergi Cennetlerine Göç	20
2. SUÇ OLARAK VERGİ KAÇAKÇILIĞI	22
2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	22

2.1.1. Suçun Unsurları	23
2.1.1.1. Kanunilik Unsuru	23
2.1.1.2. Maddi Unsur.....	23
2.1.1.3. Manevi Unsur (Kast)	25
2.2. Vergi Suç ve Cezaları	25
2.3. Farklı Bilim Dalları Açısından Vergi Kaçakçılığı.....	30
2.3.1. Ekonomi Bilimi Açısından Vergi Kaçakçılığı.....	31
2.3.2. Politik Bilim Açısından Vergi Kaçakçılığı	32
2.3.3. Sosyoloji Bilimi Açısından Vergi Kaçakçılığı	33
2.3.4. Sosyal Psikoloji Bilimi Açısından Vergi Kaçakçılığı	34
2.4. Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler	35
2.4.1. Kişisel Faktörler.....	36
2.4.1.1. Demografik Faktörler	36
2.4.1.1.1. Yaş.....	36
2.4.1.1.2. Cinsiyet.....	37
2.4.1.1.3. Medeni Durum	37
2.4.1.1.4. Eğitim düzeyi	38
2.4.1.1.5. Gelir Düzeyi.....	38
2.4.1.1.6. Meslek	39
2.4.1.2. Vergi Ahlakı	40
2.4.1.3. Diğer Mükellefler Hakkındaki Düşünceleri	41
2.4.1.4. Devlete Duyulan Bağlılık.....	41
2.4.1.5. Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar	42
2.4.2. Kişisel Olmayan Faktörler	42
2.4.2.1. Vergi Adaleti	43
2.4.2.2. Vergi Afları	43
2.4.2.3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergilendirme Ortamının Belirsizliği	44
2.4.2.4. Vergilerin Sayısı	45
2.4.2.5. Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler	45
2.4.2.6. Vergi Oranları.....	46
2.5. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Yasal Düzenlemeler	47

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ FARKLI NİTELİKTEKİ SUÇLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI: ZONGULDAK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA	49
3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar	49
3.2. Çalışmanın Metodolojisi.....	52
3.2.1. Çalışmanın Amacı	52
3.2.2. Çalışmanın Kapsamı ve Örneklemi	52
3.2.3. Çalışmanın Kısıtları	53
3.2.4. Çalışmanın Hipotezleri	53
3.2.5. Çalışmada Kullanılan Yöntem ve Teknik	54
3.3. Çalışmanın Bulguları	56
3.3.1. Güvenirlilik Analizi	56
3.3.2. Örneklem Demografik Faktörlere Göre Dağılımı	60
3.3.2.1. Eğitim Durumu	60
3.3.2.2. Cinsiyet Durumu	60
3.3.2.3. Yaş Durumu	61
3.3.2.4. Medeni Durum	62
3.3.2.5. Gelir Düzeyi	62
3.3.2.6. Ev Sahipliği	63
3.3.2.7. Meslek.....	64
3.3.3. Suç Unsurlarının Algılanış Düzeylerine Göre Değerlendirilmesi	64
3.3.4. Vergi Kaçakçılığının Şiddet İçeren Suçlar ile Karşılaştırılması	66
3.3.5. Vergi Kaçakçılığının Ekonomik Nitelikli Suçlar ile Karşılaştırılması.....	67
3.3.6. Vergi Kaçakçılığının Algılanış Düzeyinin Demografik Faktörlere Göre Değerlendirilmesi.....	69
3.3.6.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişki.....	70
3.3.6.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Cinsiyet Arasındaki İlişki.....	72
3.3.6.3. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Medeni Durum Arasındaki İlişki	73
3.3.6.4. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Yaş Arasındaki İlişki	74
3.3.6.5. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Gelir Düzeyi Arasındaki İlişki.....	75
3.3.6.6. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Ev Sahipliği Arasındaki İlişki	76

SONUÇ	78
KAYNAKÇA	81
EKLER	90
EK 1:Bireylerin Suçları Algılayış Biçimlerini Belirlemeye Yönelik Anket Formu....	90

TABLULAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 3.1: Cronbach Alpha ve İç Tutarlılık	57
Tablo 3.2: Güvenirlik Analizi.....	59
Tablo 3.3: Katılımcıların Eğitim Durumu	60
Tablo 3.4: Katılımcıların Cinsiyet Durumu.....	61
Tablo 3.5: Katılımcıların Yaş Durumu	61
Tablo 3.6: Katılımcıların Medeni Durumu.....	62
Tablo 3.7: Katılımcıların Gelir Düzeyi	63
Tablo 3.8: Katılımcıların Ev Sahipliği Durumu	64
Tablo 3.9: Suç Unsurlarının Ortalamaları	65
Tablo 3.10: Şiddet İçerikli Suçların T-Testi Sonuçları	67
Tablo 3.11: Ekonomik Nitelikli Suçların T-Testi Sonuçları	68
Tablo 3.12: Demografik Faktörlere Göre Vergi Kaçakçılığı Suçu Algılama Ortalamaları	70
Tablo 3.13: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları.....	71
Tablo 3.14: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Cinsiyet Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları.....	72
Tablo 3.15: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Medeni Durum Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları.....	73
Tablo 3.16: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Yaş Grupları Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları.....	74
Tablo 3.17: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Yıllık Ortalama Gelir Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları.....	75
Tablo 3.18: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Ev Sahipliği Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları.....	76

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ANOVA	: Tek-Yönlü Varyans Analizi (One-Way Analysis of Variance)
Der.	: Derleyen
Ed.	: Editör
ISO	: Uluslararası Standartlar Örgütü
No	: Numara
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
pp	: Sayfa Numaraları
s.	: Sayfa Numarası
ss.	: Sayfa Numaraları
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
vd.	: Ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
y.y.	: Yayın yeri yok
YY.	: Yüzyıl

GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı, kamu hizmeti sunan devletin gelirlerinde zaman zaman azalmalara neden olduğundan oldukça önemlidir. Ayrıca, vergi sisteminin etkin işleyişini zedeleyerek yüksek gelir kayıplarına neden olan bir olgudur (Şenyüz, 1995:93). Vergi kaçakçılığının oluşmasında mükelleflerin gelir durumu, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi ekonomik ve mali faktörlerle birlikte vergi ahlakı gibi etik, mükellefin devlete bağlılığı, diğer mükellefler hakkındaki düşünceleri gibi psikolojik faktörler de etkili olabilmektedir.

Vergi kaçakçılığının meydana gelmesinde etkili olan bir diğer faktör ise, toplumun vergi kaçakçılığı suçunu algılayış biçimiyle ilgilidir. Kişinin anlamlı bir dünya görüntüsü yaratmak için bilgi girdilerini seçme, organize etme ve yorumlama sürecine algılama adı verilmektedir (Tek, 2007:209). Bu bağlamda mükellefler, vergi kaçakçılığı suçunu hangi şiddet düzeyinde algılıyorsa, mükelleflerin davranışları da ona göre değişiklik gösterecektir. Benk ve Yıldırım'ın çalışmasında bireylerin şiddet içerikli suçlardan sonra vergi kaçakçılığı suçunu en yüksek düzeyde suç olarak algıladıkları görülmektedir (Benk ve Yıldırım, 2009:52). Bu çalışmada bireylerin vergi kaçakçılığı suçunu bu şekilde algılamaları üzerinde bireylerin vergi kaçakçılığına verdikleri anlam ve önem etkili olmakta ve mükelleflerin davranışlarını yönlendirmektedir. Bu nedenle vergi sisteminin etkin bir şekilde işlenmesini sağlamak için, mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeylerinin bilinmesi ve buna göre bir ceza sistemi oluşturulması gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu şiddet düzeyleri açısından ne düzeyde algıladıklarını tespit etmeye yöneliktir. Çalışmanın kapsamını ise, Zonguldak ili ve ilçelerinde faaliyet göstermekte olan mükellefler oluşturmaktadır. Bu çalışmanın sonucunda, mükelleflerin tüm suçlar arasında, şiddet içerikli suçları ilk sırada algıladıkları ardından en önemli suç olarak muhasebe kayıtlarında hile yapma suçunu hemen akabinde de vergi kaçakçılığı suçunu algıladıkları tespit edilmiştir.

Tez çalışması üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, devletin kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için mükelleflerden zorla aldığı vergi ile ilgili kavramsal çerçeveye değinilmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise, vergi kaçakçılığı ile ilgili tanımlamalara ve açıklamalara geniş yer verilmektedir. Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılama düzeylerine yönelik olarak yapılan ampirik çalışmanın sonucunda elde edilen bulguların analizine ve bu sonuçların değerlendirmelerine yer verilmektedir.

1. VERGİ İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu konu başlığı altında, vergilemenin tarihsel gelişimi, verginin tanımı, vergilemenin teorik yönden gelişimi konusu içerisinde faydalanma (istifade) teorisi ve otorite (egemenlik) teorisine, vergileme ilkeleri konusu içerisinde genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, adalet ilkesine, vergi psikolojisi, vergilere karşı geliştirilen tutumlar konusu içerisinde ise, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergi grevi, vergi reddi ve isyanı, vergi cennetlerine göç konularına değinilecektir.

1.1. Vergilemenin Tarihsel Gelişimi

İnsanlığın ilk dönemlerinin ardından bireylerin zamanla aile daha sonra da siyasi bir toplum haline gelerek devletin ilk şeklini oluşturmasıyla birlikte bu toplumun ortak ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için devlet, bireylerden bazı fedakarlıklarda bulunmalarını istemiştir. Zamanla gelişen toplumla birlikte ekonomik ve sosyal ilişkilerinde artması toplumun ihtiyaçlarının da artmasını beraberinde getirmiş ve bu ihtiyaçların giderilmesi için de sürekli ve çeşitli gelir kaynaklarından yararlanılması zorunlu hale gelmiş bu nedenle de başlangıçta isteğe bağlı olarak alınan hediye zamanla zorunlu olarak alınmaya başlanmıştır (Akdoğan, 1999:120-121). Yani vergi, tarihi süreç içerisinde anlam bakımından çeşitli değişimlerden geçerek zamanla devletin vazgeçilmez gelir kaynaklarından biri olmuştur.

Önceleri sadece savaş ya da devletin olağanüstü durumlarda başvurduğu vergilerin bir bölümü, zamanla olağanüstü bir gelir kaynağı olmaktan çıkarak devlet tarafından düzenli olarak başvuru bir gelir kaynağı olmuş bu nedenle de kamu maliyesinin temel finansal kaynağı haline gelmiştir (Turhan, 1982:17). Vergilemenin tarihsel süreci ve gelişimi aşağıda incelenmektedir.

Paranın henüz icat edilmediği ilkçağda vergiler, bireylerin emeklerini sunmaları şeklinde gerçekleşmiştir. Mesela, bireylerin asker olarak hizmet sunması veya bireylerin krala ait maden ve arazilerde çalışması verginin bu dönemde hizmetlerle ödendiğinin göstergesidir (Webber ve Wildavsky, 1986:44,68). Paranın icat edilmesi ve kullanılması ile birlikte ise, para ve aynı ödemeler bir arada kullanılarak ikili bir sisteme geçilmiştir (Giray, 2006:10).

İlkçağ medeniyetlerinden İbraniler, Eski Mısır, Eski Yunan ve Roma da benzer şekilde uygulanan mali yönetim yapısından söz etmek mümkündür (Giray, 2006:12). Bu ilkçağ medeniyetlerinden İbranilerde, kralların, mısır tarlaları, bağları ve hayvan sürüleri üzerinden vergi aldıkları bilgilerine dini kitapları olan Tevrat'dan ulaşılabildiği gibi alınan bu vergileri diğer toplumların da benimsemesi üzerine 1789 Fransız İhtilaline kadar Avrupa ülkelerinin çoğu da kullanmışlardır. (Falay, 1989:26).

Mısırlılarda vergiler, mal ve emekle birlikte altın ve gümüş olarak da ödenmekteydi. Mısırda 17. YY'ın sonlarına kadar emek olarak ödenen bu vergiler 18. YY'dan itibaren azalma göstermiştir (Owen, 1981:143). Varlıklı olmayanlardan vergi borçlarının emek olarak tahsil edilmesi Mısır tarihi boyunca devam ederken arazi üzerinden alınan vergiler de toprağı işleyenlerin durumuna, ürüne ve Nil ırmağının düzeyine göre değişmekteydi. Mısır'da vergiler iki yılda bir toplanmaktaydı. vergilerin iki yılda bir toplanmasının nedeni ise, kralların vergi toplamak için iki yılda bir Nil ırmağına seyahat etmelerinden kaynaklanmaktadır (Webber ve Wildavsky, 1986:56-57, 70-71).

Yunanlıların vergi sistemi ise, Roma İmparatorluklarının vergi sistemine benzemekle birlikte bazı farklılıklarda arz etmekteydi. Benzer olarak Yunan ve Roma medeniyetlerinde ağırlıklı olarak dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilerden oluştuğu görülmektedir. Bu dolaylı vergilerin en önemlileri olarak, limanlarda alınan gümrük resimleri, toprak, köle gibi kişisel varlıkların satışı üzerinden alınan özel vergiler sayılabilir (Webber ve Wildavsky, 1986:107-108). Yunan medeniyetlerinde varlıklı kişilerin devlet ihtiyaçlarını karşılamak için fedakarlıkta bulunarak ödeme yaptıkları yani yunanlıların vergi ödeme eğilimi içinde oldukları sonucu çıkarılabilir.

Yunan medeniyetinde vergi, Roma İmparatorluğu'nun tersine varlıklı kişilerin devlet ihtiyaçlarının karşılanması için servetlerinden fedakarlıkta bulunması sonucu ihtiyari (isteğe bağlı) bir ödeme şekli olarak görülürken, Roma İmparatorluğunda ise vergi, diğer toplumlardan farklı olarak devlet egemenliğinin gereği olan hukuki bir araç haline gelmiştir (Giray, 2006:14-15). Roma İmparatorluğunda vergilerin hukuki

araç haline gelmesinin nedeni, bu dönemde vergilerin cebri (zorunlu) olmasından kaynaklanmaktadır.

Ortaçağda toplumun feodal derebeylik ile yönetilmesinin sonucunda verginin niteliği değişmiş ve daha önce zorunlu olarak alınan verginin niteliği ihtiyari bir niteliğe dönüşmüştür (Nadaroğlu, 1996:213). Ortaçağ devletlerinde gelire ihtiyaç duyuldukça vergi dışı kaynaklara başvurulmuştur. Bu kaynaklar; paranın değerinin düşürülmesiyle gelir elde etme, tüccarlara ve bankalara borçlanma şeklinde olmuştur. Ancak ortaçağ sonlarına doğru vergilerin düzenli olarak kamu gelirleri içinde yer almaya başladığı ve kanunlaştığı görülmektedir (Giray, 2006:18-19).

Ortaçağın ardından çeşitli iktisadi düşünceler gelişmiş ve belirli dönemlerde bu düşünceler devlet yönetimine hakim olmuştur. Merkantilizm döneminde mutlakiyet rejiminin ilerlemesinin sonucunda hükümdarın kayıtsız şartsız vergi alma yetkisine sahip olduğu görüşü ifade edilmiştir. Fizyokrasi döneminde ise zenginliğin kaynağı olarak doğa görülmüş bu yüzden yalnızca tarım sektörü üretici sınıf olarak vergiye tabi tutulmuştur (Giray, 2006:26-27). Tüm bu gelişmelerden sonra vergi artık devlet ihtiyaçlarının finansmanı için en önemli bir gelir kaynağı haline gelmiş ve normal bir devlet geliri halini almıştır (Akdoğan, 1999:22).

Adam Smith 18. Yüzyılın sonlarında, Fizyokratların görüşüne karşı çıkarak sadece toprağın değil bunun yanı sıra sanayi ve ticaretinde vergilendirilmesi gerektiğini savunmuş (Sayar, 1970:16) ve böylelikle günümüze kadar geçerliliğini koruyan vergileme ilkelerinin geliştirilmesini sağlamıştır. Smith, kamu finansmanının, borçlanmadan ziyade vergilerden oluşması gerektiğini buna karşılık devletinde ekonomiye en az düzeyde müdahalede bulunmasını savunmuştur. Ancak klasik iktisadın 1929'da gerilemesiyle birlikte devletin ekonomiye müdahalesi zorunlu görülmüştür (Giray, 2006:28). Bu zorunluluk devletin vergiyi, ekonomiye müdahalede bulunmak amacıyla aldığının bir göstergesidir (Türk, 1999: 214).

Osmanlı İmparatorluğunun kuruluş yıllarında vergilerin bir kısmının anavatandan diğer kısmının da ele geçirilen yerlerden örf ve adetlere göre alındığı ancak hukukta örfi esaslar yerine şer'i esasların etkisinde kalması vergilemede de

göze çarpmıştır (Nadaroğlu, 1996:214). Vergilerin hem örf ve adetlere göre alınması hem de hukukta şer'i esasların etkisi altında kalması nedeniyle Osmanlı İmparatorluğunda vergiler, *Şer'i* ve *Örfi* olmak üzere ikiye ayrılmıştır (Sayar, 1970:251).

Öncelikle *Şer'i* vergiler, İslam hukukuna göre düzenlenen Zekat, Öşür, Haraç ve Cizye olmak üzere dört vergiden oluşmaktadır. Bu vergilerden Zekat; kendisine gerekenden fazla mala sahip olanların bu mallarının kırkta birini fakir olanlarla paylaşmasıdır. Öşür, müslümanların tasarrufları altında olan arazi üzerinden alınan devletin aldığı paydır. Haraç, fethedilen yerlerdeki gayrimüslimlerin elinde bırakılan topraklar üzerinden alınan devlet payı iken son olarak Cizye ise, yine gayrimüslimlerin askerlik hizmeti yapmamaları karşılığında alınan bir tür baş vergisidir. *Örfi* vergiler ise, işgal edilen ülkelerde önceden beri uygulanan ve uygulanmaya devam edilen vergilerle sonraları konulan ve herhangi bir sisteme bağlı olmayan vergilerden oluşmaktadırlar. Bu vergilere örnek olarak, işgal edilen yerlerde örf ve adetlere göre uygulanan gümrük resimleri gösterilebilir (Turhan, 1998:10-11)

Dolayısıyla İslam Hukuku'nda görülen Zekat, Öşür (Aşar), Cizye ve Haraç gibi *Şer'i* vergiler Osmanlı vergi sistemine hakim olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu'ndaki *Örfi* vergiler ise geleneklere dayanarak din ayrımı olmaksızın herkesten yerel ve olağanüstü harcamaları karşılamak üzere alınmıştır (Aktan vd., 2002:58-59).

Bu bölümde anlatıldığı gibi dönem dönem verginin niteliğinde ve şeklinde değişimler olduğu, ilk zamanlarda isteğe bağlı ve hediye şeklinde alınan verginin daha sonraları zorunlu ve para olarak alınmaya başladığı yine ilk zamanlarda herhangi bir kanuna dayanarak alınmazken zamanla kanunlaştığı görülmektedir. Bu değişim sürecinden günümüze kadar varlığını koruyan verginin tanımının da zamana göre bazı farklılıklar göstermesi verginin tarihteki bu değişim sürecinden kaynaklanmaktadır.

1.2. Verginin Tanımı

Vergi kavramının tanımı ile ilgili olarak verginin gelişim süreci dikkate alındığında vergi mevzuatında bir tanımının yapılmadığı ve dolayısıyla değişen

koşullara ve vergiden beklentilere göre verginin tanımının şekillendiği görülmektedir (Akdoğan, 1999:115). Bu tanımlardan ilkinde göre vergi, Türkçe bir terim olup, kökeni itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir (Sayar, 1975:26-27).

Vergi ve Muhasebe Sözlüğüne göre vergi ise, devletin kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla bizzat yerel yönetimlere yetki ya da devri yoluyla gerçek ve tüzel kişilere yasalarla yüklediği yükümlülük olarak ifade edilmektedir (Güçlü, 2002:152).

Klasik Maliyecilerden Gaston Jese'ye göre vergi, kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenilen parasal bir yükümlülüktür. Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, kişilerin vergi ödeme konusunda seçim yapma hakkı yoktur. Ancak, bu durum vergiyi alan devlete de yükümlülük getirmektedir. Talep edilen vergi keyfi olarak değil, Anayasal ve yasal teminat altındaki kamu hizmetlerinin finansmanı için alınmaktadır (Devrim, 2002:191). Bu tanım ayrıntılı olmasına rağmen vergi kavramını bazı yönlerden tam olarak ifade etmemektedir. Vergi sadece gerçek kişilerden değil, bunların yanı sıra özel hukuk kişilerinden bazı durumlarda ise kamu tüzel kişilerinden de alınmaktadır (Nadaroğlu, 1996:216).

Modern Maliyecilerden Gerloff'a göre vergi ise, "kamusal mali ihtiyaçların karşılanması veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerinince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir" (Gerloff, 1948:248 Aktaran, Turhan, 1998:21).

Ayrıca vergi, kişilerden kamu harcamalarını karşılamak ve devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere cebri, nihai ve karşılıksız olarak doğrudan doğruya istenilen parasal bir yükümlülüktür (Türk, 1999:98). Bu tanımla verginin sadece kamu harcamalarını karşılamak için değil, ekonomik ve sosyal hayata müdahalelerde bulunmak, ekonomik faaliyetlerin yönünü değiştirmek veya daraltmak içinde alınabileceği vurgulanmaktadır.

Vergi kavramının yapılmış olan bilimsel tanımlarına karşılık 1982 Anayasasının 73. maddesinde herhangi bir şekilde verginin tanımının yapılmadığı fakat “vergi ödevi” adı altında düzenlendiği görülmektedir. Anayasanın 73. maddesinde; “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır” hükümleri yer almaktadır. Buradaki tanımda da vergi tekniği bakımından kapsamın geniş tutulmaması eleştirilerek, verginin mali (fiskal) amacını karşılamadığı, günümüzde ise mali amacının yanında sosyal amaçlarında geniş yer tuttuğu ifade edilmiştir.

Zaman içinde kamu maliyesi alanında ve vergi fonksiyonlarında meydana gelen değişimlere bağlı olarak ayrıca ‘vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır’ ifadesine yer verilerek, vergiye ilave olarak ekonomik ve sosyal amaçlar da yüklenmiştir (Devrim, 2002:193). Bu şekilde, verginin tekniği ile ilgili olarak sadece mali amacından değil bunun yanı sıra sosyal amacından da bahsedilebilmektedir. Tanımlarından da anlaşılacağı gibi, ilk zamanlarda karşılıksız olarak alınan verginin, geçirdiği tarihsel süreç içerisinde bu kavrama farklı özellikler yüklenmesi ile tanımının da zamanla farklılıklar göstermesine neden olduğu görülmektedir.

Tüm bu tanımlardan sonra verginin geçirmiş olduğu değişimlere göre kapsayıcı bir tanım yapmak gerekirse, vergi, devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının yükledikleri mali (fiskal) ve diğer görevlerini gerçekleştirebilmek için gerçek ve tüzel kişilerden cebren, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayanarak alınan para şeklindeki iktisadi değerlerdir (Akdoğan, 1999:117) diyebiliriz.

1.3. Vergilemenin Teorik Yönden Gelişimi

Kamu maliyesinin konusu 1950'lere kadar sadece vergilerden oluşmuştur. Bu dönem içerisinde vergilemeye yüklenen işlevler de değişimler göstermiştir (Akalin, 2006:419). Bu süreç içerisinde vergiye sadece devletin sosyal mal ve hizmet üretebilmesi için finansman sağlama işlevi yüklenmiş olup Keynesyen iktisadın tam istihdam ve büyümeyi sağlamak amacıyla bu fonksiyonel maliyenin gündeme gelmesiyle vergiler, maliye politikasının bir aracı olarak görülmeye başlamış ve

vergilerin dayandırıldığı noktayı ortaya koyabilmek için iki temel teoriden bahsedilmektedir (Mutlu, 2009:8). Bu teoriler devletin bireylerin kullanımına sunduğu mal ve hizmetlerden faydalanma derecelerine göre vergilendirilmesini savunan faydalanma teorisi ve ödeme gücüne göre vergilendirilmesini savunan egemenlik teorisidir. Bu teorilere aşağıda yer verilmiştir.

1.3.1.Faydalanma (İstifade) Teorisi

Bu teori devletin vergi alabilmesi için ortaya koyduğu fayda sebebiyle vergi alabileceğinin savunulduğu teoridir. Bu teorisyenlerden olan J.J. Rousso vergiyi, toplumsal sözleşme ile ilişkilendirerek izah etmiştir. Yani vergi, devletin vatandaşlarına sunduğu hizmetin karşılığıdır (Dikmen, 1964:66). Diğer bir ifadeyle faydalanma teorisi, her ferdin kamu hizmetlerinden faydalandığı oranda vergi ödeyecek olmasını ifade etmektedir (Edizdoğan, 2000:140) ki yapılan bu açıklamalara göre kişilerin verilen hizmetten sağladıkları faydalar aynı olmayabilir düşüncesiyle faydalandıkları ölçüde (kimine az kimine fazla fayda sağlayabileceğinden) maliyetlerin yansıtılmasını da ifade etmekte ve hatta bunun uygulanamadığı durumlarda faydalanan kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi savunulmaktadır. Kısaca bu teori, vergilerle finanse edilen kamu hizmetlerinden faydalanan kişilerin, bu faydalanma oranında vergi ödemek durumunda olmasını açıklamaktadır. Nasıl ki, piyasada fiyatlar, mal ve hizmetleri kullananların elde ettikleri faydayı ölçüyorsa, vergiler de kamu hizmetlerinden faydalananların elde ettikleri faydayı ölçer. Dolayısıyla vergiler, bireylerin elde ettikleri faydaların karşılığıdır (Gökbunar, 1998:12).

Benzer olarak Montesquieu, vergiyi bir sigorta primine benzeterek ele almıştır. Ona göre kişi servet veya gelirlerinin tümünü koruyabilmek için onların çok küçük bir parçasını devlete vermelidir ki bu da vergidir. Fransız fizyokratlardan Thiers, E. D. Girardin bu düşüncenin başlıca temsilcilerindendir. Ayrıca İngiliz Mc Cullock, Alman Schlözer ve Raun'da aynı şekilde düşünenlerdendir. Faydalanma teorisine başka bir bakışta sosyal üretim giderlerine katılma payı olarak vergiyi izah etmektedir. Buna göre, şirketlerde kişinin kardan pay alabilmesi için şirketin sermayesine hisse senedi alarak katılması gerektiği gibi toplumda da sosyal ürünün

yani faydası bölünemeyen kamusal mal ve hizmetleri üreten tek “üretici” devlet olduğundan kişilerde devletin bu ürününden yararlanmak istiyorlarsa üretim giderlerine vergi ödeyerek katılmalıdırlar (Dikmen, 1964:69-70).

1.3.2. Otorite (Egemenlik) Teorisi

Otorite teorisine göre vergilendirme, belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, kamu hizmetleri için her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet ve gelire göre vergi yüküne katılmasını yani vergi yüküyle karşı karşıya kalan mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi gerektiğini savunan teoridir (Turhan, 1993:329). Bu teoriyle devlete, kendi vatandaşlarına vergi koyma hakkı verilirken vatandaşlara da bu vergiyi ödeme görevi verilmektedir. Yani, vatandaşların vergi vermesi devlete karşı yerine getirmeleri gereken bir görevdir.

Günümüzde en yaygın vergileme teorisi olup mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi- kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın- kişisel ödeme güçlerine göre ölçmektir (Turhan, 1998:216). Yani, aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı miktarda vergi ödemeleri, ödeme gücü yüksek olanların ise daha fazla vergi ödemeleri anlamına gelen bu teori, vergi sistemlerinin kurulmasında genel kabul görmüştür. Bu teoriye göre vergilemenin temeli, kamusal faaliyetlerinden sağlanan fayda değil, mükelleflerin vergi ödeme gücüdür (Tekir, 1987:66). Mükelleflerin vergi ödeme gücünü, yaşama seviyesini gösteren ödeme iktidarının ölçülmesinde üç kriterden yararlanılmaktadır. Bunlar, sırasıyla gelir, servet ve tüketim harcamaları olup aynı zamanda ödeme gücünün de göstergeleridir. Batı ülkelerinde ödeme gücünün birincil göstergesi olarak gelir düzeyindeki farklılıklar kabul gördüğünden ve ödeme gücünü temsil etmesi açısından gelirin özel bir yeri vardır. Belirli bir servete sahip olunması ve harcanabilmesi, ancak yeterli gelirle mümkün olmaktadır. Çünkü belirli bir servete sahip olunması ve harcamalar yapılabilmesi ancak gelirle mümkündür. Bu nedenle vergiler ister harcamalar, ister servet üzerinden alınsın sonuçta mükelleflerin gelirleri üzerinden alınmış olmaktadır (Şenyüz, 1995:27).

Vergilemede ödeme gücüne ulaşmak üzere geliştirilmiş üç klasik teknik; “En Az Geçim İndirimi”, “Ayrırma Kuramı” ve “Artan Oranlık” tır. Bu tekniklerin ortak amacı ise, mükelleflerin ödeme güçlerine göre adaletli bir yapı içerisinde vergilendirilmelerini sağlamaktır. Bu nedenle ödeme gücünün saptanmasında önemli rol oynayan söz konusu bu üç teknik kullanılarak aynı durumdaki mükelleflerin aynı, farklı durumda olanların ise aralarındaki durum farklılığını değerlendiren bir sistem içinde işleme tabi tutulmaları gereğinin, vergi adaletinin başlıca koşulu olduğunun göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Akdoğan, 1990:103). Eğer adil bir vergilendirmeden söz edilecekse bu üç tekniğin göz önünde tutulması ve bu teknikler kullanılarak mükelleflere düşen vergi yükünün belirlenmesi gerekmektedir.

1.4. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergiciliğin anayasası niteliğinde olan ve biçime ve yönetime ilişkin bir dizi sorunları kapsayan bu ilkeler, “olan” dan çok “olması gerekeni” amaç edinen birer norm ve kurallar topluluğudur (Tekin, 1978:5-6). Ayrıca vergileme ilkeleri, başarılı bir vergi uygulamasının sağlanabilmesi için vergilemede uyulması gereken kurallar iken (Orhaner, 2000:148), başka bir tanımla vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin seçiminde ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususlar olarak da ifade edilebilir (Pehlivan, 2004:155). Yani, vergilemeyle amaçlanan beklentilerin yerine getirilebilmesi için uyulması gereken kurallardan ibaret olduğunu söyleyebiliriz.

Sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde bir sosyal politika aracı olarak vergiler önemlidir. Çağdaş devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin vergilemede sosyal amaçlı vergileme teorilerine dayalı olarak kabul ettikleri vergilendirme ilkeleri gelir dağılımında eşitsizlikleri törpüleyici yönde etkide bulunmaktadır (Neumark, 1970 Aktaran, Gökbnar, 1998:8). Bu ilkeleri aşağıda üzerinde duracağımız, genellik, eşitlik ve adalet ilkeleri olarak sıralayabiliriz.

1.4.1. Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesine göre, bir ülkede yaşayan herkes, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır (Öner, 1986:77). Bu bağlamda, vatandaşlar arasında dil, din, ırk, cinsiyet, siyasi ve düşünce gibi ayrımlar yapılarak vergilendirilmeye gidilmesi vergilemede genellik teorisine ters düşmektedir.

Belirttiğimiz gibi genellik teorisi, herkesten vergi alınmasını, başka bir deyişle vergi alırken de toplum bireyleri arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade eder (Pehlivan, 2004:162). Yani, vergi ödeme güçlerine göre herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır (Akdoğan, 2007:195). Anayasamızın 73. maddesinde de “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür” diyen hükümdeki “herkes” vergide genellik ilkesinin Anayasal çerçeveye güvence altına alındığının açık göstergesidir.

Günümüzde bu ilke, her vatandaşın ödeme gücü oranında vergi kapsamına alınması, ödeme gücü zayıf olanların ise vergilendirilmemesi biçiminde ortaya konulmaktadır (Herekman, 1989:32).

1.4.2. Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesine göre, bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Diğer bir ifade ile vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate alarak vergilendirilmesidir. Bu nedenle bu ilkenin vergilemede adaleti sağlama açısından da önemli bir yeri vardır. Çünkü, aslında bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik koşulları göz önünde tutularak dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır (Gökbunar, 1998:10).

Vergi sistemlerinde adalet konusu “Dikey Eşitlik” ve “Yatay Eşitlik” olmak üzere iki kıstastan oluşmaktadır. Vergilemede eşitlik, eşit durumda bulunan kişilerin aynı (yatay eşitlik) farklı durumlarda bulunan kişilerin ise bu farklılıklarının dikkate alınarak (dikey eşitlik) vergilendirilmesini ifade etmektedir (Hancock, 1996:49).

Akdoğan'a göre, vergi mükelleflerinin vergi ödedikleri ülkenin yönetimi, ülkenin savaş veya barış döneminde bulunması, mükelleflerin vergi kanunlarına duydukları saygı, vergi idarelerinin etkinliği/etkinsizliği, uygulanan vergi oranlarının yapıları, parlamentonun oluşum biçimi, vergi kanunlarının vergi ve ceza uygulamaları alanı, vergi ve ceza afları, vergi hataları, vergi kaybı, vergi yargısının etkinliği ve buna benzer faktörler vergi eşitliğini olumlu ya da olumsuz yönde etkileyen faktörlerdendir (Akdoğan, 1990:12).

1.4.3. Adalet İlkesi

Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde, kimden ne oranda vergi alınacağına, mükelleflerin kişisel durumlarına göre ölçüsünün ne olacağına belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.

Bu nedenle, vergilemede adaletin sağlanabilmesi, eşit durumdakilerin eşit muameleyle karşı karşıya gelmesine ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır (Neumark, 1970 Aktaran, Gökbunar, 1998:9). Ayrıca, adalet duygusunu sarsabilecek şiddetli ve taraflı muamelelerden kaçınılması ve sermaye birikimine veya reel gelirin artmasına engel olunmaması da gerekmektedir. Bu anlamda zengin ve fakirden aynı miktarda vergi alınmaması, bir insanı ancak yaşatabilecek gelirin vergi dışı bırakılması, bir bekarla çocuklu veya çocuksuz bir aile reisinin aynı yük altında tutulmaması, emek ve sermaye gelirinin vergilendirilmesinde farklı muamele yapılması gibi esaslar, vergi adaletine belli ölçülerde ulaşılmasını sağlayabilmektedir (Erginay, 1995:35). Adalet kavramı kişiden kişiye farklılıklar gösterdiğinden tam olarak sınırlar çizilebilen bir kavram olmayıp, vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından vazgeçilmez bir ilkedir.

1.5. Vergi Psikolojisi

Vergi psikolojisi, vergi ile doğrudan doğruya ilgisi bulunan bireysel ve toplumsal bütün psikolojik olayları inceleyen bir ilim olarak tanımlanabileceği gibi (Devrim vd., 1981:45) bireylerin sadece vergisel konularla ilgili olarak algı, tutum ve davranışlarının incelenmesi olarak da ifade edilebilmektedir. Bu nedenle bireylerin

algı, tutum ve davranışları vergi ödeme/ödememe konusundaki kararları üzerinde etkili olduğundan öncelikle algı, tutum ve davranış kavramlarına değinmek gerekmektedir. Bu bağlamda psikolojide “*algılama*” (idrak), insanın çevresindeki nesnelere, içindeki oluşumları duyu organları aracılığıyla kavraması (Özbaydar, 1986:42) ya da çevredeki uyarıcıların duyu organlarında oluşturduğu uyarımların beyne iletilmesi, beyinde düzenlenmesi ve bir anlam kazanması olarak tanımlanabilmektedir (Doğan, 1987:62).

Tutum ise, bir bireye atfedilen ve o bireyin psikolojik bir obje ile ilgili düşünce, duygu ve davranışlarını oluşturan eğilim olarak tanımlanmaktadır (Kağıtçıbaşı, 1992:84). Tutumların en önemli özelliği, davranışlara yol açan bir eğilim olmasıdır ve bu yönüyle tutumlar, sosyal olayların incelenmesinde son derece önemlidir.

Son olarak psikolojide tutumun yol açtığı *davranış* kavramı ise, bir organizmada yer alan ve organizma tarafından yapılan her türlü eylemler olarak ifade edilebilmektedir (Arıcı, 2009:167). Vergi karşısında mükelleflerin göstereceği davranış biçimlerini iki türlü ele almak mümkündür. Bu yaklaşım biçimlerinden birincisi, vergi mükellefini “*homo economicus*” olarak ele alan yaklaşımdır ki buna göre, mükellefin rasyonel ve olabildiğince dikkatli bir şekilde kendi çıkarlarını en üst düzeye çıkarmak amacıyla günün ekonomik şartlarını da göz önünde bulunduracak düzeyde bilgi ve beceriye sahip olduğunu varsaymak,

İkinci yaklaşım ise, insan davranışlarının altında yatan psikolojik faktörlerin neler olduğunu araştırmaktır. Bu yaklaşımın tercih edilmesi durumunda psikolojik yöntemlerin kullanılması gerekecektir. Mükelleflerin vergi ile ilgili algılamaları sonucunda davranışların oluşması ve bu davranışlara hangi tutumların neden olduğunu anlayabilmek bu yaklaşımın asıl amacıdır (User, 1992:24-25)

Vergi psikolojisi aslında verginin varlığından itibaren tarihi süreç içerisinde her zaman var olan vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan hem bireysel hem de toplumsal psikolojik olayları inceleyen ve araştıran (Şenyüz, 1995:5) bir bilim dalı olmuştur. Vergilerin alınması, vergi ödemek zorunda kalan mükelleflerin çeşitli davranışlar sergilemesine neden olurken tam burada vergi psikolojisi devreye girmekte ve

vergiler karşısında bireylerin algılamalarını, tutum ve davranışlarını inceleme konusu yapmaktadır (Aktan vd., 2006:125). Yere, zamana ve bireylere göre değişiklikler gösteren bir yapıya sahip olan insan davranışları, vergilerden etkilendiği gibi vergileri de etkilediğinden vergi ile toplumsal yapı arasında devamlı ve karşılıklı bir etkileşim söz konusudur (Heper, 1981:18-60). Bu bakımdan toplumun vergileri doğru bir şekilde algılaması, devletin önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin artması ve vergi kaçakçılığının azalmasını sağlayıcı özelliğinden dolayı önemlidir.

Ancak, vergileme karşısındaki tutumların şahsiliği, araştırma açısından zorluklara neden olurken, her şahsın vergilemeye karşı algı farklılıkları da aynı tutum içerisinde olamayacaklarını ve aynı davranışları sergileyemeyeceklerini göstermektedir. Bu nedenle vergileme karşısındaki tutumları genele yayarak ele alma durumu ortaya çıkmaktadır. Bu genelleme bazen aynı kültüre sahip bireyler için olabilirken, bazen de aynı yaş, cinsiyet, eğitim gibi faktörler için de yapılabilmektedir. Aljaaidi'nin 2008 yılında Yemende vergi kaçakçılığı ciddiyeti ile ilgili yaptığı çalışma, Gupta'nın 2008 yılında vergi kaçakçılığı algılarının demografik özellikler üzerine Yeni Zelanda da 315 denek üzerinde yaptığı araştırma, Aktan, Dileyici ve Saraç'ın 2006 yılında vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi üzerine yaptığı çalışmalar, bireylerin vergiye karşı gösterdikleri davranışlar üzerinde, eğitim düzeyi, cinsiyet, yaş, vergi ahlakı, vergi ödeme gücü, siyasi iktidara karşı duyulan bağlılık, gelir düzeyi, vergi adaleti, kamu harcamalarına bakış açısı, diğer mükelleflere bakış açısı, vergi mevzuatındaki değişiklik sıklığı, vergi oranları, vergi afları, vergi cezaları ve etkinliği, vergi denetimlerinin etkinliği, vergi idaresinin etkinliği gibi faktörlerin etkili olduğu sonucuna varmışlardır. Bu bağlamda, bireylerin devamlı etkileşim içinde bulunduğu sosyal, kültürel, ve ekonomik yapının bireyler üzerinde etkili olduğu ve kararlarını da etkilediği söylenebilir.

1.6. Vergilere Karşı Geliştirilen Tutumlar

Mükellef davranışları üzerinde yukarıda da belirtildiği gibi birçok faktörün etkisinden söz edilmektedir. Bu bölümde mükelleflerin bu davranışlarının altında yatan faktörlerin hangi davranışlara yol açtığı üzerinde durulacaktır.

Mükellefler karşılıksız olması ve zora dayanması özelliğinden dolayı vergilere karşı daima açık veya kapalı davranış içine girerler. Bu davranışların ödeme veya beyan etkisiyle nasıl bir davranışa yol açacağını söylemek kolay değildir. Ancak sanayileşmenin ileri safhalarındaki ülkelerde verginin beyan etkilerinin; az gelişmiş ülkelerde ise ödeme etkisinin kuvvetle kendini hissettirdiği söylenebilir (Bulutoğlu, 1962:9). Buradan da anlaşılacağı gibi ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre de bireylerin davranışları farklılıklar gösterebilmekte ve bu davranışlar bazen bireylerin vergi kaçırmasına bazen de siyasi iktidara baskı yapma yada başkaldırma olarak ortaya çıkabilmektedir. Vergilere karşı gösterilen davranış biçimlerinden, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergi grevi, vergi reddi ve isyanı ile vergi cennetlerine göç konularına değinilecektir.

1.6.1. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarıyla vergi borcunun doğuşunu oluşturan olaylarla arasında bağılılık kurulamaması, yani vergilendirme alanı dışında kalmasıdır. Vergiden kaçınma vergi kaybına neden olan olguların başında gelmekte olup, meşrudur (Karakoç, 1995:103). Diğer bir ifadeyle vergiden kaçınma, vergi yasalarına herhangi bir uyumsuzluk doğurmadığından suç olarak kabul edilmeyip vergi kaçakçılığından bu yönüyle ayrılmakta ve suç olarak görülmemektedir.

Vergiden kaçınmanın çeşitli yollarından bahsetmek mümkündür. Bunları iki temel grupta toplamak mümkündür. İlk gruba göre, bireylerin vergiyi doğuracak herhangi bir olayla vergi konusu arasında ilişki kurmamasıdır. Bu grup için emlak vergisi ödemek istemeyen bir bireyin vergi doğuracak herhangi bir mülk edinmekten kaçınması örnek olarak gösterilebilir. İkinci gruba göre ise, bireylerin vergi yasalarının boşluklarından yararlanarak gelirleri üzerinden ödeyecekleri vergileri en aza indirmesi ya da tamamını vergi dışı bırakabilir (Akbulut, 2003:91) ya da bireyler, yasaların açıkça belirtmediği bir alana birikimlerini yönlendirebilirler. Örneğin vergisiz devlet tahvili almak (Kılıçdaroğlu, 2000:5) bu grupta değerlendirilebilir.

1.6.2. Vergi Kaçakçılığı

VUK'a göre "kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesidir" şeklinde tanımlanmıştır. Buradaki vergi ziyanı, mükellefin veya sorumlunun vergilemeyle ilgili üzerine düşen ödevleri zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesinden dolayı verginin zamanında tahakkuk ettirilememesini ya da eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. VUK'da yapılan son düzenleme ile kaçakçılık suçunun oluşması için aranan vergi ziyanı şartı kaldırıldığından sadece bir tek fiilde vergi matrahında azalma meydana getiren netice olması yeterlidir. Bu tek fiil dışındaki fiillerde de vergi ziyanı ya da vergi matrahının azaltıcı bir netice aranmamaktadır. Kaçakçılık suçları ve cezaları, VUK'un 359. maddesinde "Suçlar ve Cezaları" başlığı ve "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" alt başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vergi kaçakçılığı suçları; (VUK. md.359).

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar olarak düzenlenmiştir.

Fuest, Riedel 2009'a göre, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının evrensel olarak kabul edilmiş bir tanımı yoktur. Vergiden kaçınma, kanunlara kesinlikle aykırı olmayacak şekilde menfaat çatışmasından dolayı mükelleflerin vergi yükünü azaltmak için vergi kanunlarının amacına ve ruhuna aykırı faaliyetleri olarak tanımlanırken, vergi kaçakçılığı ise, genellikle kanunların açıkça ihlal edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Smith ve Kınsey 2003 Aktaran, Benk ve Karayılmazlar, 2010:122). Ancak, mükellefler tarafından kaçakçılık olarak algılanan suç, vergi ziyanına neden olan fiiller nedeniyle ortaya çıkan suçtur ve bu suçu işleyenlere kanunda belirtilen cezai yaptırımlar uygulanmaktadır.

1.6.3. Vergi Grevi

Grev dendiğinde nasıl ki akla ilk bir grubu oluşturan kişilerin karşı oldukları bir duruma tepki olarak yaptığı eylem geliyorsa vergi grevi de aslında vergiye karşı ortak görüşlü kişilerin bir araya gelerek gösterdikleri davranışları içermektedir.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının aksine vergi grevi kolektif davranış olma özelliğine sahiptir. Yani vergi grevi, grubu oluşturan mükelleflerin vergi karşısında gösterdiği ortak davranışlarını ifade etmektedir (Bilgiseven, 1984:28) Kolektif mükellef tepkilerinin türleri ise, ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilâtının engellenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (User, 1992:99).

Vergi yasalarına karşı gelerek ayaklanıp vergi grevine giden mükellefler iktidarın otoritesinin zayıflamasına ve kamu hizmetlerinin de aksamasına yol açarlar. Sonucu ne olursa olsun vergi yönetimlerinin vergi grevlerine kayıtsız kalması ne kadar mümkün değilse de bunu engellenmeleri de oldukça zordur. Çünkü, vergi yönetimlerinin göstereceği çabanın tüm gruptaki mükelleflerin dirençlerini kırabileceği pek mümkün değildir. Maliye tarihine bakıldığı zaman, vergi sistemlerine veya onu temsil eden iktidarlara karşı birçok eylemin gerçekleştirildiği görülür. Bu eylemlerin ana nedeni hâkim sınıfların vergi politikalarındaki başarısızlıklardır. Eski Yunan, Roma ve Alman Emperyalizmi bu tür kolektif tepkilerin sonucunda yıkılmıştır. Amerika'nın bağımsızlığı ve Fransız İhtilalinin temellerinde bile vergiye ya da vergi alan otoriteye karşı kolektif tepkilerin yer aldığı görülmektedir (Kurtkan, 1984:28 Aktaran, Şenyüz, 1995:110).

Vergi grevi, belirli bir kişi yerine aynı görüşü taşıyan kişilerden oluşan bir grubun vergi karşısındaki ortak davranışlarını ifade etmektedir (Şenyüz, 1995:110). Bu nedenle bireysel olarak yapılan davranışa göre vergi grevinin daha etkili olması beklenmektedir.

1.6.4. Vergi Reddi ve İsyanı

Diğer tepkilere göre daha etkili sonuçlar doğuran başka bir tepki de verginin reddidir. Verginin reddi, diğer tepki türleriyle karşılaştırıldığında kolektif ve organize bir tepki türü olduğundan mükelleflerin bireysel değil topluca tepkilerini ifade etmektedir (Aktan vd., 2006:169).

Bilindiği gibi vergi kaçakçılığı, üzerine vergi borcu düşen mükellefin, vergi yasalarına aykırı hareketlerle, üzerine düşen bu vergi borcunu hiç ödememesi veya kısmen ödemesi olarak tanımlanmaktadır (VUK. md.359). Vergi kaçakçılığı bireysel bir tepkiyken verginin reddi ise, vergiye karşı toplumsal bir tepki ifadesidir. Bu tür tepkiler, devlet otoritesinin zayıf olduğu ülkelerde ve dönemlerde gerçekleştirilirse verginin kaldırılması ya da hafifletilmesi gibi sonuçlar doğurabileceği gibi tersi durumda ise sorumluların cezalandırılması gibi hukuki sonuçlar da doğurabilir (Nadaroğlu, 1996:292).

Mükelleflerin vergilere karşı gösterdikleri en önemli tepki aslında otoriteye itaatsizliktir. Çünkü, mükelleflerin idareden memnun olmayışı bireysel bir tepkiyken zamanla bu bireysel tepki toplumsal tepkilere dönüşebilmekte ve devletin varlığını tehlikeye sokabilecek isyanların çıkmasına neden olabilmektedir. Bu isyanlarda genellikle şiddet içerikli olduğundan literatürde vergi isyanları olarak incelenmektedir (Aktan vd., 2002:227).

1.6.5. Vergi Cennetlerine Göç

Vergi cenneti kavramı, ulusal ve uluslararası literatürde kullanılmasına rağmen aslında uluslararası kabul edilebilir bir tanımının henüz mevcut olmadığı görülmektedir. Bunun nedeni ise, vergi cenneti kavramını tüm boyutlarıyla kapsayıcı açık ve tarafsız bir ölçünün henüz bulunamamış olmasıdır (Heper ve Hoşyumruk, 2002:38). Bu bağlamda vergi cennetlerinin literatürde yer alan bazı tanımlarına aşağıda yer verilmiştir.

Vergi cenneti, ülke veya bölgelere kıyasla tüm veya bazı gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulayan ve belirli ölçülerde banka veya ticari mahremiyet uygulayan idari birimler olarak, geniş bir biçimde ele alındığında ise, vergi rekabeti sonucu diğer idari birimlere göre “*düşük vergi alanı*” veya “*ayrıcalıklı vergi rejimi*” olarak kalan her birim vergi cenneti olarak adlandırılabilir (Aktan ve Vural, 2004:12).

Vergi ve vergi dışındaki teşvik araçlarını kullanarak, yabancı sermayeyi kendilerine çekmeye çalışan bu ülkeler, yatırımcılara, hiç ya da daha az vergi alınan, idari denetimlerin olmadığı bir yatırım ortamı sunmaktadırlar. Ayrıca gizlilik ilkesiyle de diğer ülkelerle mali bilgilerin paylaşımına yanaşmamaktadırlar. Bu özelliklerini saydığımız ülkeler, vergi cenneti olarak adlandırılmaktadır (Ferhatoğlu, 2006:89-90).

Vergi cennetleri, vergi hukuku açısından vergiden kaçınmanın ya da vergi kaçakçılığının bir yöntemi olarak karşımıza çıksa da aslında kişi veya firmaların vergilemeye yerel (coğrafi) anlamda uyum sağlamalarının bir aracı olarak ya da ulus

devletlerin zorla vergi toplama yetkilerinde aşınmaya yol açan yasal düzenleme alanları olarak ta görülebilirler (Eyüpgiller, 2002:42).

Vergi cennetleri, yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye vergileri gibi vergileri hiç bulundurmayan ya da söz konusu vergileri bulundurmamakla birlikte vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli koşullar altında yapılmasına olanak tanıyan ve kıyı bankacılığı merkezleri olarak faaliyet gösteren, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkelerdir (Hoşyumruk, 2003:7). Diğer ülkelere göre genellikle daha düşük vergi oranlarına sahip bir ülkedir (Günaydın ve Benk, 2003:148).

OECD 2000'e göre, vergi cenneti olan ülkelere bazıları; Aruba, Bahama Adaları, Bahreyn, Grenada, Virgin Adaları, Panama, Kıbrıs, Malta, San Marino olarak sayılabilir (OECD, 2000).

2. SUÇ OLARAK VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Bu başlık altında, vergi kaçakçılığı suçu, bu suçun oluşmasını sağlayan unsurlar, vergi suç ve cezaları, farklı bilim dalları açısından vergi kaçakçılığı, vergi kaçakçılığını etkileyen faktörler ile Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmektedir.

2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi suçları arasında yer alan vergi kaçakçılığı hemen hemen her toplumda bazen para bazen de hapis cezalarıyla cezalandırılması gereken bir suç olarak kabul edilmektedir (Rampell, 2009:2). Türk Ceza Kanununda (TCK) suç’un genel bir tanımı yapılmamakla birlikte bu kanunda sadece gerekli olan belli suçlar açıkça tanımlanmaktadır. Bunun da nedeni ‘kanunsuz suç olmaz’ ilkesinin gereğidir (Tosun, 1982:17 Aktaran, Ay, 2006:19).

Suç, toplumsal kamu düzeninin sağlanması için korunan hukuksal değerleri ihlal eden ve cezai yaptırım uygulanabilen davranış olarak tanımlanabilmektedir (İçel ve Donay, 1999:24).

TCK ile suç ve kabahatler birbirinden ayrılmış ve suçlar Ceza Kanununda düzenlenirken, kabahatler de 5326 sayılı Kabahatler Kanununda (KK) hüküm altına alınmıştır. Kabahatler Kanununda kabahat, “kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık” olarak tanımlanmıştır (KK. md.2). Suçun var olduğunun ispatı ve cezalandırılması için suçun unsurlarının tam olarak oluşması gerekmektedir. Çünkü suçun tüm unsurları tam olarak oluşmadığında suçlunun (fail) cezalandırılmayacağı ve varsayımlara dayanarak ve kıyas yöntemiyle ceza verilemeyeceği ceza hukukunun temel ilkelerindedir (Hakeri, 2005:80-81). Bu bakımdan bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan unsurlar TCK’da düzenlenmiştir. TCK’ya göre bu unsurlar, kanuni unsur, maddi unsur ve manevi unsurlardan oluşmaktadır.

2.1.1. Suçun Unsurları

TCK'da bir fiilin suç olabilmesi için bazı unsurların varlığı gereklidir. Bu unsurlar, kanunilik unsuru, maddi unsur ve manevi unsur olarak yine aynı kanunda düzenlenmiştir.

2.1.1.1. Kanunilik Unsuru

Ceza hukukunda suçun var olması o suçla ilgili olarak kanunda açık şekilde gösterilmiş kanun tipine bağlıdır (Karakoç, 2007:449). Bu nedenle herhangi bir suçta ceza verilebilmesi için bunun kanunda düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bir kişiye belirli bir suçtan dolayı ceza verilebilmesi için o suçun tüm unsurlarının örtüşmesi gerekmektedir (Şenyüz, 2006:235).

2.1.1.2. Maddi Unsur

Kanunda bir fiilin olması ve ceza verilebilmesi için suçun maddi unsurunda hareket ve neticenin bulunması gerekmektedir. Bu nedenle kaçakçılık suçları açısından suçun maddi unsurunda VUK'un 359. maddesinde belirtilen hareketlerden sadece birinin yapılması suçun oluşması açısından yeterlidir. Suçta belirtilen netice gerçekleşmemiş ise suç tamamlanmamış olur. Bu bakımdan bir suçtan bahsedilebilmesi için hareket ve neticenin ortaya konulması gerekmektedir (Karakoç, 2007:471). Yani, maddi unsuru oluşturan fiil, iki kısımdan oluşmaktadır. Bu fiillerin ilki *hareket*, diğeri ise, *neticedir*. Suçun varlığının tespiti için hareket ve netice arasında bağlantı aranmaktadır. Bu bağlantıya *nedensellik (illiyet) bağı* denir. Ceza Hukukunda fiilden kasıt, hem hareket hem de neticedir (Şenyüz, 2011:347-348).

Ceza Hukukunda *Hareket (Fiil)*, Kanunun suç saydığı neticeye sebep olan eylemdir. Bir suç bazen tek bir fiili ifade ederken bazen birden çok fiili de ifade edebilmektedir. Yani bir suçun altında birçok fiile yer verilebilir. VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçu fiilleri, 359/a, 359/b ve 359/c bentlerinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kanunda düzenlenen bu fiillerin herhangi birinin işlenmesi de suçun oluşmasına yeterli olduğundan kaçakçılık suçu, *seçimlik hareketli suçtur*. Hareket ya da hareketlerin durumu, suçlar için bazı ayrımların yapılmasına olanak sağlamaktadır. Bu ayrımlar, *hareketin belli olmasına göre, hareketin sayısına göre*

ve hareketin şekline göre olmak üzere üç kısımdan meydana gelmektedir (Şenyüz 2011:348).

Hareketin belli olmasına göre, “serbest hareketli suç” ve “bağlı hareketli suç”tan bahsetmek mümkündür. Kanun hareketi belirtmeyip sadece neticeyi belirtmişse buna *serbest hareketli suç* denmektedir. Mesela, defter ve belgelerin yok edilmesi durumunda neticenin gerçekleşmiş olması önemliyken bu hareketin nasıl ve hangi yolla yapıldığı önemli değildir (Şenyüz, 2011:348). *Bağlı hareketli suç*, hareketin nasıl olması gerektiğini belirten suçlardır. Yani kanunda açıkça hareketin tarif edildiği ve suçun bu tarife göre bir fiille işlenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle Kanunda kaçakçılık suçunun açıkça tarifi yapıldığından kaçakçılık suçu bu suç türü içinde yer almaktadır.

Hareketin sayısına göre, “tek hareketli suç”, “birden fazla hareketli suç”, “seçimlik hareketli suç” ve “itiyadi suçlar” olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır. *Tek hareketli suç*, vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesine neden olan VUK’un 359. maddesinde sayılan fiiller örnek verilebilir. Yani kanun, belirli bir neticenin oluşmasını sağlayan birkaç hareket mevcut olsa bile bu hareketlerden sadece bir tanesinin yapılmış olması suçu meydana getirmektedir. *Birden fazla hareketli suç*, özel belgede sahtecilik gibi suçlar suçun oluşumu bakımından kanunda aranan birden fazla hareketin yapılmasını gerektirdiğinden bu tür suçlardandır. Belgenin sadece düzenlenmesi suçun oluşumu açısından yetersizken belgenin kullanılması da gerekmektedir (Şenyüz, 2011:349). *Seçimlik hareketli suç*, birden fazla alternatifi olan hareketlerle suçun işlenmesi anlamına gelmektedir. Bu hareketlerin herhangi birinin yapılmış olması suçu oluşturmaktadır. Vergi suçlarından “defter kayıt ve belgeleri tahrif etme ya da gizleme” bu suça örnek verilebilir (Özgenç, 2010:161 Aktaran, Şenyüz, 2011:349). *İtiyadi suç ise*, bir hareketin belirli sayıda tekrarlanarak yapılmasıyla meydana gelmektedir. Birden fazla hareketli suçlarla arasındaki fark ise, itiyadi suçta aynı cins hareketlerden bahsedilirken birden fazla hareketli suçlarda farklı cinsten hareketlerden bahsedilmektedir. Tefecilik bu suça örnek verilebilir (Şenyüz, 2011:349-350).

Hareketin şekline göre suç, “icrai suç” ve “ihmali suç” olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. *İcrai suç*, yapılması kanun yoluyla yasaklanmış olan bir hareketin yapılmasıyla oluşan suç türüdür (Centel vd., 2008:245 Aktaran, Şenyüz, 2011:350). Bu suçta, defter ve belgelerde tahrifat yapmak, sahte belge düzenlemek örnek verilebilir. *İhmali suç*, kanunda yapılması emredilen hareketlerin yapılmamasından dolayı bir ihmalden bahsedilebilir ve bu durumda ortaya çıkan suçtur (Şenyüz, 2011:350).

Ceza Hukukunda *Netice (Sonuç) ise*, hareketin yapılmış olmasıyla birlikte kanunda tarif edilen bir neticenin de meydana gelmesi gerekmektedir. Eğer kanunda belirtildiği şekilde suçta netice gerçekleşmiş ise suç tamamlanmış, gerçekleşmemiş ise tamamlanmamış olur (Şenyüz, 2011:351).

2.1.1.3. Manevi Unsur (Kast)

TCK’da suçun oluşması kastın varlığına bağlanmış ve TCK’nın 21. maddesinde kasıt, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu durumda eğer suçun işlenmesinde kasıt yok ise suçun diğer unsurları tamamlanmış olsa dahi ceza uygulanamaz. Bu bakımdan kastın olmaması suçun oluşmasına engel teşkil etmektedir (Şenyüz, 2006:288-289).

2.2. Vergi Suç ve Cezaları

VUK’da vergi suçunun genel bir tanımı yapılmamış bunun yerine sadece hangi fiillerin suç olarak kabul edileceği ve bu suçlara verilecek cezaların tanımlarına yer verilmiştir. Vergi suç ve cezaları kanunlarla düzenlenmekte ve mükelleflerin vergi ödevlerini bu kanunlara göre yerine getirmesi beklenmektedir. Dar anlamda vergi suçu kavramı, vergi kanunları ile belirlenen ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı devleti zarara uğratan eylemlerin cezalandırılmasını ifade ederken (Tosun, 1962:36 Aktaran, Açar, 2005:274) geniş anlamda vergi suçu kavramı ise, mükelleflerin vergi kaybına neden olmak, vergi yasaları ile belirlenen vergi usul kurallarına aykırı hareket etmek ile belgede sahtecilik ve tahrifat gibi yasalara aykırı nitelikteki eylemlerini kapsamaktadır (Mutluer, 1979:38 Aktaran, Açar, 2005:274).

Vergi suçu kavramının bilinmesi vergi suçlarını işleyenler açısından önemlidir. Çünkü, vergi suçu işleyenler bu suçu işlemeleri sonucunda bir takım cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Vergi suçları, öncelikle vergi mükellefi, sorumlusu ya da vergilendirme görevlilerinin vergi yasalarında uymaları gereken maddi ya da biçimsel mükellefiyetlere ve ödevlere aykırı davranışlarla devlet hazinesini zarara uğratan ve kamu düzenini bozan fiiller olarak da ifade edilmektedir. Vergi cezaları da, vergi suçu işleyenlere uygulanan yaptırımlardır (Heper, 2004:207) Diğer bir ifadeyle vergi suçları, devletin kanunla kişilere yüklediği vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucu oluşan fiiller (Bayraklı, 2006:65) ve aynı zamanda da devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik nitelikli suçlardır (Hatipoğlu, 2007:10). Bu suçlar için belirlenen cezaların amacı, kişilerin zamanında yerine getirmesi gereken ve yasayla da belirlenen bu ödevlerini kurallara uygun şekilde ifa etmelerini sağlamaktır.

VUK'da düzenlenen mali nitelikli vergi suç ve cezaları, 341. maddede düzenlenen“vergi ziyai” ve 351. maddede düzenlenen “usulsüzlük”tür. VUK'da düzenlenen kamusal nitelikli vergi suçlarından 359. maddede “kaçakçılık”, 362. maddede “vergi mahremiyetini ihlal” ve 363. maddede “mükelleflerin özel işlerini yapma” suçları, VUK'un “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabında özel olarak düzenlenmiştir.

Vergi suçlarından vergi ziyai suçu, VUK'un 341. maddesinde, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyayına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca VUK'un gerekçesinde de vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesi olarak da tanımlanmakta ve bu tanımı, VUK'un 331. maddesinde yer alan “vergi kanunlarının hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılır” hükmü de desteklemektedir.

Vergi ziyai suçunu işleyenlere verilecek cezalara da yine bu kanunun 344. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre 341. maddede yazılı hallerde, vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan

verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir. Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır (VUK. md.344) şeklinde düzenlenmiştir.

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik (uygun, ilgili, bağlantılı) hükümlerine riayet edilmemesidir (VUK. md.351). Cezalarına da aynı kanunun 352. maddesinde “I. Derece Usulsüzlükler” ve “II. Derece Usulsüzlükler” olarak ve 353. maddesinde de, “Özel Usulsüzlükler” olarak ayrılmış ve bu maddelerde tek tek usulsüzlük suçları ile özel usulsüzlük suçları ve cezalarına yer verilmiştir (VUK. md. 352, 353).

Usulsüzlükler, kanunda belirtilen derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak uygulanır.

Bu kanun maddesine giren usulsüzlük suçlarından I. Derece Usulsüzlükler; Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi, tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi gibi suçları ifade ederken,

II. Derece Usulsüzlükler; Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç), vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak on beş gün geçtiği halde alınmamış olması, vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması gibi suçlar olarak düzenlenmiştir.

Mükelleflerin algıladıkları kaçakçılık suçu ile VUK'da geçen kaçakçılık suçu kavramı birbirinden farklıdır. Mükelleflerin algıladıkları kaçakçılık suçu, sadece vergi ziyanına neden olan fiilleri ifade ederken VUK'da geçen kaçakçılık suçu ise, her zaman vergi ziyanına neden olan fiilleri ifade etmeyebilmektedir. Bu kapsamda kaçakçılık suçu, VUK'un 359. maddesinde "Suçlar ve Cezaları" ana başlığı altında "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" alt başlığında düzenlenmiştir. Buna göre, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen *kaçakçılık suçları ve cezaları* aşağıda yer verildiği gibidir.

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında "*on sekiz aydan*" "*üç yıla*" kadar hapis cezası hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler

veya bu belgeleri kullananlar, hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar, hakkında ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur, olarak düzenlenmiştir.

VUK'da düzenlenen diğer bir vergi suçu, *vergi mahremiyetini ihlal suçudur* ve VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, TCK'nın 239. maddesine göre cezalandırılır denilmiş ve bu suçun cezaları TCK'nın 239. maddesinde, ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vergi mahremiyetini ihlal suçu ve cezaları;

- Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

- Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

- Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz.

- Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır, şeklinde düzenlenmiştir.

VUK'da düzenlenen vergi suçlarından bir diğeri olan *mükelleflerin özel işlerini yapma suçu* ise, VUK'un 363. maddesinde bu Kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu kanunun 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir şeklinde dört madde halinde düzenlenmiştir.

Açıklanan bu vergi suçlarından vergilemenin yanı sıra devlete ve yasalara karşı da bir tavır olarak adlandırılabilceğimiz vergi kaçakçılığı bir suç oluşunun yanında özellikle yüksek rakamlara ulaştığında ekonomik etkinlikten önemli derecede azalmalara neden olmakta, vergilemede adalet ilkesini zedeleyerek verginin veriminin azalmasına yol açmakta, makro ekonomik ve sosyal dengeler üzerinde baskı oluşturmaktadır (Laborda ve Rodrigo, 1980:73, Goode, 1980:12 Aktaran, Demir, 2009:2). Birçok faktörün etkisiyle ortaya çıkan vergi kaçakçılığı hem vergilenebilir gelirlere azalmalara hem de vergi sisteminin etkin çalışmasını engelleyerek vergi kaçırmayan, vergilerini düzenli ödeyen mükelleflerin sistemi sorgulamasına neden olmaktadır.

Dünyada ülkelerin gelişmişlik düzeylerine paralel olarak suçun ciddiyeti ve buna bağlı olarak da müeyyidesi değişmekle birlikte hemen hemen her ülkede vergi kaçakçılığının suç olarak algılanması değişmeyen bir gerçektir (Ozansoy, 2008:2). VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun cezai müeyyidesi de fiillerin niteliğine göre on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır.

2.3. Farklı Bilim Dallarından Açısından Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığını etkileyen bir çok faktörden söz etmek mümkündür. Bu faktörler o günün politik, ekonomik ve sosyolojik şartlarına bağlı olarak değişiklikler gösterdiğinden bu açılarından vergi kaçakçılığını irdelemek önemlidir. Vergi devletin vatandaşlara vermesi gereken hizmetleri verebilmesi için en önemli finans kaynağı olduğuna göre, vergi kaçakçılığı da mükelleflerin bu finans kaynağında azalmaya yönelik olarak yaptıkları fiillerdir. Bu nedenle toplumdan topluma hatta kişiden kişiye değişen vergi ile ilgili düşünceler vergi kaçakçılığına bir yön vermekte ve

vergi kaçırıp kaçırmayacaklarını belirlemektedir. İşte burada verginin sosyal, ekonomik ve siyasal yönleri ön plana çıkmakta ve mükelleflerin sosyal, ekonomik ve politik hayatla ilgili düşünceleri bunlara bakış açıları vergi kaçakçılığını önemli derecede etkilemektedir. Bu yüzden öncelikle bu bakış açılarından vergi kaçakçılığına değinilmesi gerekmektedir.

2.3.1. Ekonomi Bilimi Açısından Vergi Kaçakçılığı

Ekonomik hayatın vazgeçilmez bir unsuru olan vergiler, mükelleflerin aslında daha fazla gelir elde etme arzusu nedeniyle vergi kaçırmaya başvurmaları ve devlet hazinesine zarar vermeleriyle ekonomik hayatı da negatif yönde etkilemektedir. Nitekim Webley’de herhangi bir kişiye insanların neden vergi kaçırdıklarını sorsanız, büyük çoğunluk “açgözlülüklerinden dolayı” diye cevap verecektir (Webley vd. 1991 Aktaran, Benk ve Karayılmazlar, 2010:123) diyerek aslında tam da bunu kastetmektedir. Öyledir ki bireyin rasyonel davranarak refahını azamileştirme çabası içinde olması bu nedenle de vergi kaçırarak daha az gelir vergisi ödeyerek daha az gelir kaybına uğraması ve faydasını arttıracak olması (Özsoylu, 1996:68) bunu açıklamaktadır.

Allingham ve Sandmo’nun klasik model olarak bilinen yaklaşımına göre; bireylerin vergiye uyum davranışlarının vergi oranı (vergi kaçakçılığından elde edilecek faydanın belirleyicisi anlamında) ile denetim olasılığı ve kaçakçılık suçuna uygulanacak cezalar gibi faktörlerden etkilendiği varsayılmaktadır (Allingham ve Sandmo, 1972 Aktaran, Tunçer, 2003:98). Vergi uyumuna ilişkin bu klasik model, hem denetim olasılığının hem de cezaların şiddetinin vergi kaçakçılığını etkileyeceği hatta denetim olasılığının yüksek ve cezaların da ağır olması sonucunda mükelleflerin vergiye daha uyumlu olup kaçakçılığa fazla yeltenmeyeceklerini savunmaktadır. Bu modelin, vergi kaçakçılığının psikolojik maliyeti göz önünde bulundurmaması, mükelleflerin denetlenme oranı, ceza miktarı gibi değişkenleri kendilerinin bilemeyecek olmaları gibi eksik yanları olduğundan doğru sonuçlar verebilmesi bu şekilde mümkün gözükmemektedir.

Ayrıca vergi kaçakçılığının başka bir maliyeti de vergi ödeyen mükelleflerin vergilerindeki açıkları kapatmaya çalışırken harcadıklarıdır. Bunun en eski

örneklerinden biri 18.YY İngiltere’inde insanlar geçici olarak şöminelerini tuğlayla kapatırlar ve bunun için birçok masraf yaparlardı ki şömine vergisini ödemekten kaçarlardı (Webber ve Wildavsky, 1986:141). Tüm bunlara rağmen, denetim olasılığı ve cezaların vergi kaçırılmayı bir nebze etkilediği halde tamamen ya da çoğunlukla etkilediği söylenememektedir.

2.3.2. Politik Bilim Açısından Vergi Kaçakçılığı

Bazen bir politika gereği ya da uygulamadan kaynaklanan aksaklıklar sebebiyle vergiler mükelleflere eşit olarak dağıtılamamaktadırlar. Mükelleflerin payına düşen vergi yükünün adil ve makul olduğuna inanmaları sağlanırsa ancak o zaman mükellefler bu yüke katlanabilirler (Nadaroğlu, 1980:68).

Bazen bilgisizlik bazen de iktisadi politika gereği, kapsamı hayli geniş olan istisna ve muafiyetlerden dolayı vergi yükü diğer alanlardaki mükelleflerin omuzlarına bindiğinden bir kısım mükellefin diğerlerinden az vergi vermesi hoş karşılanmamaktadır (Edizdoğan, 1982:45).

Bir ülkenin içinde bulunduğu politik durum, vergiye karşı tutumu önemli ölçüde etkilemektedir (Devrim, 1995:149).

Vergi ile ilgili kararlarda o ülkenin idari sisteminin önemi büyüktür. Totaliter rejimlerde vergi mükelleflerinin tercihleri dikkate alınmazken Demokratik rejime sahip ülkelerde vergi mükellefleri kendilerine uygulanacak vergi politikalarına yön verebilmektedir. Bunu da kendilerine yakın buldukları ve minimum vergi yükü getireceğini düşündükleri siyasi partilere oy vererek yapabilmektedirler. Mükellefler bu oylarının karşılığında siyasi iktidardan verdikleri verginin doğru ve verimli bir şekilde kullanılmasını beklemekte ve eğer siyasi iktidarın bunu yapmadığını yani vergileri doğru ve verimli kullanmadığını düşünürlerse de hesap sorma hakkına sahiptirler. Buradan demokratik rejimle yönetilen ülkelerde halkın da yönetimde önemli derecede söz sahibi olduğu sonucuna varabiliriz (Şenyüz, 1995:81-82).

Mükelleflerin devlete ödedikleri vergilerin, yeterli derecede verimli kullanılmadığını, vergi yükünün adil dağıtılmadığını düşünmeleri devlete olan

bağlılıklarının zedelenmesine ve kanuni ya da kanun dışı yollarla kendilerini savunmaya itecektir (Laufenburger, 1967:276 Aktaran, Kaynar, 2009:176).

2.3.3. Sosyoloji Bilimi Açısından Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığına neden olan ekonomik, politik, sosyal ve demografik faktörlerden sosyal faktörler, bireylerin içinde buldukları toplumsal ortamdan ister istemez etkilenmeleri sonucunda davranışlarının da bu yönde şekillenmesine neden olmaktadır. Bu nedenle öncelikle davranışları etkileyen bu sosyal nedenlerin neler olduğu saptanmalıdır.

Toplumsal normlar, belli bir durumda toplum içinde nasıl davranılması gerektiğini gösteren ve yaptırım gücüne sahip kurallar bütünüdür (Fehr ve Gächter, 1998:845-859). Kurallara uygun olmayan davranışlar toplum tarafından kabul edilmeyerek dışlanır, uygun olan davranışlar kabul görmektedir. Aynı toplumda yaşayan bireyler birbirlerinden etkilenseler de hepsinin aynı ahlak düzeyi ve kültüre sahip oldukları söylenemez. Bu nedenle vergi karşısında bireylerin aynı davranışı göstermelerini beklemek doğru bir davranış olmamaktadır.

Başka bir sosyal etken, bireylerin vergi kaçırma kararlarında suçluluk, mahcubiyet gibi duygularının vergi kaçakçılığı konusunda önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra sosyalleşmenin beraberinde getirdiği kanunlara itaat etme kültürünün de vergi uyumunu sağlayıcı bir unsur olması vergi kaçakçılığının azalması üzerinde önemli etkilerde bulunmaktadır (Grasmick ve Bursik, 1990, Grasmick vd., 1991 Aktaran, Benk ve Karayılmazlar, 2010:126).

Sosyolojik araştırmaların inceleme konularından bir diğeri de toplumun devlete ödediği vergilerin karşılığında devletin verdiği hizmetlerden tatmin derecesinin vergi uyumu üzerinde oluşturduğu pozitif etkilerdir. Alm 1992 raporu ve Smith 1992'ye göre, bireylerin vergi kaçırıp kaçırılmaması devlete ödedikleri vergilerin devletin yapmış olduğu harcamalardan yararlanma düzeylerine bağlıdır (Benk ve Karayılmazlar, 2010:264).

Sosyolojik olarak bakıldığında dikkat çeken diğer bir hususta bireylerin vergiyi adaletli bulup bulmamasıyla ilgilidir. İnsanlar kanunlara yasal süreç adil bir şekilde işliyorsa uyarlar (Tyler, 1990 Aktaran, Benk ve Karayılmazlar, 2010:127). Eğer yasaların adil işleyişinden tereddütleri varsa yasalara uymaları da zorlaşmaktadır.

Uluslararası Standartlar Örgütü (ISO) tarafından yapılan bir çalışmada mükelleflerin yine vergilemede adaletsiz yapıya, toplanan vergilerin etkin kullanılmadığına ve vergi oranlarının yüksek olduğuna dikkat çektikleri görülmektedir. Buna göre, adaletsiz bir vergilemenin varlığı, toplanan vergilerin etkin kullanılmaması ve yüksek vergi oranları Türkiye’de vergi kaçırma üzerinde önemli rol oynamaktadır (ISO, 1994:35). Türkiye’deki yüksek vergi oranları bireylerin ekonomik gücünü zorlayarak bireyleri suça iterken bireylerin ödedikleri bu yüksek oranlı vergilerin devlet tarafından gerektiği gibi değerlendirilmediği de düşünülünce suç kaçınılmaz hale gelmektedir.

2.3.4. Sosyal Psikoloji Bilimi Açısından Vergi Kaçakçılığı

Sosyoloji ve psikoloji her ne kadar ayrı iki bilim dalı olsa da sosyo-psikoloji, bireylerin sosyal bir toplum içindeki davranışlarını inceleyen bir bilim dalıdır (Güney, 2006:8). Yapılan çalışmalar bireysel vergi kaçırma kararının sosyal normlardan ve sosyal etkileşimlerden etkilendiğini göstermektedir. Bu bağlamda sosyal bir grup içinde yaşayan bireylerin birbirleriyle etkileşim içinde olmaları kaçınılmazdır (Fortin vd., 2007:2090). Aynı sosyal normların geçerli olduğu bir grup içinde yaşayan insanlar mutlaka birbirlerinden etkilenirler.

Bir ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik ihtiyaçlarına cevap veremiyorsa sade, kolay ve anlaşılır bir yapıda değilse sürekli değiştirilme ihtiyacı gösteriyorsa ve dengeli bir yapı göstermiyorsa vergi kaçağı artar. Dolayısıyla vergilendirme basitlik ilkesi hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin işini kolaylaştırmaktadır (Kıldış, 2000:183). Vergi sistemine ilişkin artan memnuniyetsizliğin, birçok sebebi olabilir. Bu sebepleri adaletsiz davranış algısı, vergi sisteminin karmaşası ve vergi sisteminin yükü, kamu mal ve hizmetlerinin değerinin ödenen vergiden daha az olduğu algısı şeklinde sıralamak mümkündür (Bloomquist, 2003:2). Adaletsiz davranış algısından kasıt, herkese eşit

davranılmadığının düşünülmesi, vergi sisteminin karmaşası, vergi sisteminin herkesin anlayabileceği şekilde açık olmaması ve mükelleflere getirdiği yük ile kamu mal ve hizmetlerinin değerinin ödenen vergiden daha az olduğu algısı yani mükelleflerin ödediği vergilerin devletin sunmak zorunda olduğu kamusal mal ve hizmetlerden fazla olması anlaşılmaktadır ki bütün bunlar bireylerin vergi kaçırıp kaçırmayacağıının belirleyicileri olarak kabul görmektedir.

Bunların yanı sıra demografik faktörlerinde vergi kaçakçılığı üzerinde etkili olduğu bu alanda yapılan birçok çalışmayla ortaya konmuştur. Demografik faktörleri, mükelleflerin eğitim düzeyleri, yaş, cinsiyet, gelir düzeyleri, medeni durumları, mesleki düzeyleri olarak sıralayabiliriz. Bu faktörler, mükelleflerin, vergi kaçakçılığına bakış açılarında önemli bir yere sahiptir ve toplumun farklı tutum ve davranışlar içerisine girmesine neden olmaktadır.

Ayrıca maliye politikaları ve anayasal yapının vergileme karşısındaki davranışların temelini oluşturduğu unutulmamalı vergi yapısı ve politikalarının belirlenirken mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurulmalıdır (Benk ve Karayılmazlar, 2010:129). Bu nedenle devletin öncelikle mükelleflerin vergilere bakışını göz önünde bulundurarak ve mükelleflerin bu bakış açısıyla ne tür bir tutum ve davranış sergileyebileceğini düşünerek vergi koyma yetkisini kullanması daha yerinde bir davranıştır.

2.4. Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler

Bireylerin davranışları, içinde buldukları sosyal, ekonomik ve siyasi yapı tarafından şekillenirken aslında birey de bu sosyal, ekonomik ve siyasi yapıları şekillendirmektedir. Bu karşılıklı etkileşim düşünüldüğünde bireyin yaşı, medeni durumu, cinsiyeti, aile yapısı, eğitim düzeyi gibi demografik özelliklerinin vergi uyumu/uyumsuzluğu (kaçınma, kaçırma vs.) üzerinde etkili olduğu söylenebilir (Blumenthal ve Slemrod, 1982; Richardson, 2006:152). Bu nedenle de vergi kaçakçılığı üzerinde bu faktörlerin olası etkilerinin ne yönde olduğunun öğrenilmesi şarttır. Çalışmamızda vergi kaçakçılığını etkileyen faktörler olarak mükellefin yaşı, cinsiyeti, medeni durum, eğitim durumu, gelir düzeyi, mesleği olmak üzere altı demografik faktörle birlikte vergi ahlakı, diğer mükelleflerin tutumları, devlete

duyulan bağıllık, vergilerin kullanıldıkları alanlar, vergi adaleti, vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergilendirme ortamının belirsizliği, vergilerin sayısı, cezalar, denetim olasılığı ve önceki denetimler ile vergi oranları üzerinde durulacaktır.

2.4.1. Kişisel Faktörler

Çalışmamızda kişisel faktörler; demografik faktörler altında değinilecek olan yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, meslek, vergi ahlakı, diğer mükellefler hakkındaki düşünceler, devlete duyulan bağıllık, vergilerin kullanıldıkları alanlardan oluşmaktadır.

2.4.1.1. Demografik Faktörler

Demografik faktörler, yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi, gelir düzeyi ve meslek olmak üzere altı alt başlıkta ele alınacaktır.

2.4.1.1.1. Yaş

Vergi kaçakçılığının önemli demografik faktörlerinden olan yaş ile ilgili olarak yapılan araştırmaların bir kısmı yaşlı mükelleflerin genç mükelleflere göre vergiye karşı daha uyumlu olduklarını yani vergi kaçırmadıklarını ortaya koyarken diğer kısmı da aksini göstermektedir. Fakat çalışmaların çoğu genç mükelleflerin yaşlılara göre daha cesaretli olduklarını ve vergi kaçırdıklarını ortaya koymaktadır (Richardson, 2006:152-153). Yaş unsurunun vergi kaçakçılığıyla ilişkisini ortaya koymak için yaş'ın vergi uyumu üzerindeki etkileri ile ilgili yapılan araştırmalarda, genç yaştaki mükelleflerin gelirlerinin önemli bir kısmını tüketmek zorunda oldukları yada kısa vadeli tasarruflara ayırdıkları için özellikle 25-30 yaş aralığında mükelleflerin henüz yüksek bir gelirlerinin olmaması, daha iyi hayat şartlarında yaşamak ve aile kurmak istemeleri vergiye karşı isteksiz davranmalarına neden olabileceği üzerinde durulmaktadır (Şenyüz, 1995:47). Bunun yanı sıra 55 yaş üzeri mükelleflerin mali konularda daha tutucu olmaları gibi nedenlerden dolayı, bu mükelleflerin hem harcamaların, hem de vergilerin kısılmasını istemeleri sonucu da ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda ise, genç yükümlülere göre, 55 yaş ve üzeri mükellefler tam tersi bir yaklaşımla vergi konusunda daha isteksiz de olabilirler

(User, 1992:42). User'in bu yaklaşımına karşı Torgler ise, 30-64 yaş arasındaki bireylerin vergi ahlakının 16-29 yaş arasındaki genç insanlara göre daha yüksek olduğunu vurgulamıştır (Torgler, 2003:295). Torgler'in tezini savunan başka bir çalışmaya göre de yaşlıların vergi uyumu gençlere göre daha yüksektir (Slemrod, 1984:232). Bu konuyla ilgili farklı çalışmalar ve farklı sonuçlar olduğu ortadadır ve genel bir yargıda bulunulması mümkün gözükmemektedir.

2.4.1.1.2. Cinsiyet

Mükellefin cinsiyeti önemli faktörlerden bir diğeridir. Vogel, Mason ve Calvin 1978'e göre, kadın mükelleflerin uyum düzeyinin erkek mükelleflere göre daha yüksek olduğunu göstermişlerdir.

Buna paralel olarak Torgler'in yapmış olduğu tüm çalışmalarda da kadınların erkeklere göre daha yüksek vergi ahlakına sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır (Torgler, 2003:13). Vergi uyumu konusunda kadın ve erkek arasındaki farklılıkları ortaya koymak için Jackson ve Milliron tarafından 1986 yılında yapılan diğer bir çalışmaya göre ise, kaçakçılık üzerinde cinsiyetin rolünün kadın-erkek arasındaki uyum aralığının özgürleşen kadınların ortaya çıktığı yeni nesilde giderek küçüldüğü belirtilmiştir (Richardson, 2006:151). Nitekim günümüzde kadınların çalışma hayatına daha fazla hükmetmeleri ve bir toplumsal değişim süreci göz önünde bulundurulursa bu sonucun aslında pek de yanlış olmadığı söylenebilir.

2.4.1.1.3. Medeni Durum

Mükelleflerin medeni durumu da vergiye bakış açıları üzerinde bir etkidir. Bekar bir mükellefin elde ettiği geliri kendisine yetebilecekken, medeni halin değişmesi durumunda gelire duyduğu ihtiyaç artabilir. Bu durum ise, mükelleflerin subjektif vergi yükünü daha fazla hissetmelerine yol açabilecektir. Bu yaklaşımla, bekar mükelleflerin evli olanlara göre vergi uyumlarının daha yüksek olduğu söylenebilir. Ancak konunun diğer bir boyutu ise, bekarların riski göze alabilme, hayatla ilgili beklentilerinin henüz yerine gelmemiş olması ve yeterince gelir elde edemiyor olması gibi faktörler göz önüne alındığında, bekarların evlilere göre daha fazla vergi kaçırabilecekleri da söylenebilir (Çoban, 2004:49).

2.4.1.1.4. Eğitim düzeyi

Eğitim düzeyinin vergi üzerindeki etkisinin literatürde farklı şekillerde karşımıza çıktığını söylemek mümkündür. Bu açıklamaya göre kimi değerlendirmelerde eğitim düzeyi yüksek mükelleflerin vergilemenin amaçları konusunda daha bilinçli davranarak, neden vergi ödenmesi gerektiği konusunda daha rasyonel düşündüğü ve vergiye daha uyumlu olduğu, kimi değerlendirmelerde ise eğitim düzeyi yüksek mükellefin vergi kaçakçılığı konusunda genel yapıyı daha iyi bildiği, riskleri azaltarak daha kolay vergi kaçırabildiği ileri sürülmektedir (Jackson ve Milliron, 1986:125). Torgler'da Jackson ve Milliron'un tezini savunur bir şekilde daha iyi eğitilmiş mükelleflerin, vergi kanunları ve mali bağlantılar hakkında daha çok şey bildiklerini ve böylece uyum düzeyini daha iyi bir pozisyonda değerlendirdiklerini belirtmiştir (Torgler, 2003:11). Diğer taraftan Torgler uyumun daha az olabileceğini çünkü eğitim düzeyi arttıkça mükelleflerin kaçakçılık ve kaçınma için fırsatları daha iyi anlayabileceğinden ve devletin geliri nasıl kullandığının daha çok farkında olabileceğinden bahsederken (Torgler, 2003:12). aslında mükelleflerin eğitim düzeyinin yüksek olmasının vergi kaçırılmaları için hem avantaj hem de dezavantaj oluşturabileceği üzerinde durmaktadır. Fakat, eğitim düzeyi ile ilgili olarak karşı bir görüş belirten Richardson eğitimin kaçakçılık üzerindeki önemli belirleyicilerden biri olduğu üzerinde durmuş ve daha yüksek düzeydeki genel eğitimin daha düşük düzeyde kaçakçılığa yol açacağını belirtmiştir (Richardson, 2006:165).

Eğitim düzeyinin düşük olması, bazı mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tavır takınmalarına neden olmaktadır (Carley ve Maxwell, 2006:8) Vergi mükelleflerinin vergi konusundaki görüşlerinin olumlu olmasını sağlamak için, toplumda vergi bilincinin oluşturulmasına ve vergi ahlakının geliştirilmesine ihtiyaç vardır.

2.4.1.1.5. Gelir Düzeyi

Mükelleflerin vergiye karşı nasıl bir davranış göstereceği ailedeki birey başına düşen gelirle de yakın ilişkilidir (Şenyüz, 1995:30). Mesela; aynı gelir düzeyinde iki mükellef düşünülduğünde aile kişi sayısı fazla olanla aile kişi sayısı az olan arasında vergi yükünün eşit olacağı söylenemez. Çünkü ailedeki kişi sayısı

arttıkça harcanabilir gelir daha fazla birey tarafından paylaşılacak ve vergi ödemek için mükellefin gelirinden ayıracağı pay azalmış olacak işte bu nedenle de ailesindeki kişi sayısı fazla olan mükellefin ödeme gücü daha düşük olacaktır. Buradaki önemli konu ise, ailenin toplam geliri değil kişi başına düşen gelirin aile bireylerinin asgari ihtiyaçlarına cevap verip verememesidir.

Christian (1994) 1998 TCMB çalışmasında, yüksek gelirli insanların, düşük gelirli insanlara göre daha az vergi kaçırdıkları ortaya konmuş ve vergi profesyonelleri arasında “fakirler vergi kaçırmaz”, “zenginler vergiden kaçınmaz” deyişiyle uyumlu bir sonuç elde edildiği görülmüştür (Slemrod, 2007:30). Bu da aslında zenginlerin vergi sığınakları gibi yasal kaçınma önlemleriyle vergilerini azalttukları, düşük gelirli insanların ise vergi kaçırmaya teşebbüs ettikleri anlamına gelmektedir.

2.4.1.1.6. Meslek

Vergilerin her meslek grubunda aynı etkiler yaratması beklenemez. Meslekler açısından bu farklı etkileri yaratan faktörleri; (Şenyüz, 1995:43).

- Gelir yaratma esnekliği
- Gelirin elde edildiği koşulların durumu
- Net gelirin hesabında dikkate alınan indirimler olarak sıralayabiliriz.

Bu faktörlerden ilkinde göre, bazı meslekler diğer mesleklere göre gelir elde etme açısından daha esneklerdir. Serbest meslek erbaplığı, gelir esnekliği olan mesleklerdendir. Buradaki gelir yaratma esnekliği, mükellefin ödeme gücünü arttırması anlamına gelir (Şenyüz, 1995:43) İkinci olarak mesleklerin kendisine ait koşullarının farklılıkları da üzerinde durulması gereken bir noktadır. Farklı mesleklerdeki kişilerin aynı geliri elde etmelerine rağmen gelirin elde edilmesinde katlandıkları zahmetler aynı olmayacağından fazla emek ve zahmet gerektiren meslek grubundaki kişiler, ödedikleri vergilerle daha büyük bir yük altında kalacaklardır. Bu meslek grubuna da çiftçiler ağır çalışma koşullarından dolayı örnek verilebilir (Yaşa, 1962:23). Son olarak vergiye tabi gelir belirlenirken, gayrisafi hasılatın indirilmesi öngörülen giderlerin çeşitliliği ve serbest bırakılması da

mükelleflerin gösterdiği davranışlar üzerinde etkilidir. Bu giderlerden yararlanabilecek mesleklerde mükellefler işyeri ile ilgili giderlerini fazla fazla gösterebilir böylece devlete ödeyecekleri vergilerini düşürebilirler (Şenyüz, 1995:44). Örnek olarak; Bir mükellef işyerine kayıtlı olarak gösterdiği telefonunu iş haricinde özel işlerinde kullanıp yasal olmadığı halde bu faturayı işletme gideri olarak gösterebilir. Sonuç olarak, mükelleflerin kendi meslek seçimlerinden dolayı az yada fazla vergi yükü altına girmeleri mümkündür. O nedenle meslek seçimi yaparken tüm bu vergisel durumların göz önünde bulundurulmasında yarar vardır.

2.4.1.2. Vergi Ahlakı

Konuyla ilgili daha önce yapılan çalışmalar, toplumun ahlak kuralları ile vergileme sistemi arasında mutlak ve yakın bir ilişki içinde olduğu ve bu ilişkinin de vergi ödeme/ödememe konusunda mükelleflerin kararlarını etkilediği yönündedir. Bu bağlamda, mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri davranışları etkileyen faktörlerden vergi ahlakı, mükelleflerin tam olarak ve zamanında vergilerini ödemelerini ifade etmektedir (Muter vd., 1993:24). Başka bir ifadeyle vergi ahlakı, mükellefleri, vergilerini ödemeye iten içsel bir faktör olarak düşünülebileceği gibi ayrıca ahlaki pişmanlığı ya da vergilerdeki dolandırıcılığı kapsayan suçluluğu da içermektedir. Nitekim, bir mükellefin pişmanlığı ya da suçluluk duygusu ağır basıyor ise, kadın ya da erkek vergi ödemeye daha fazla istekli olacaktır (Torgler, 2005:525). Ancak, ahlakı yüksek olan bir yükümlünün vergi ahlakının da yüksek olmasını beklemek doğru olmayacağı gibi vergi ahlakı yüksek olan mükellef vergi borcunu ilk fırsatta ödemeyi düşünürken, düşük olan mükellefin her türlü vergi kayıp ve kaçığına neden olabileceği düşünülür (Akdeniz, 1969:49). Bu yüzden düzgün işleyen bir vergi sisteminden bahsedebilmek için öncelikle yüksek vergi ahlakına sahip olmak gerekir.

Vergi ahlakı her yerde ve her mükellefte aynı oranda olamayacağı gibi toplumdan topluma da değişiklikler göstermekte olup, vergilerin neden ödenip ödenmediği konusunda da yön göstericidir.

2.4.1.3. Diğer Mükellefler Hakkındaki Düşünceleri

Vergiye karşı gösterilen davranışlar bakımından önemli bir diğer faktördür. Mükellef burada kendi ödediği veya ödemek zorunda kaldığı vergi ve yine kendisi ile aynı şartlarda veya kendinden daha iyi şartlara ve gelire sahip mükellefin ödediği vergiyi kıyaslayarak, kendisinin haksızlığa uğradığına ve ağır bir vergi yükü altında bulunduğu subjektif düşüncesine kapılacaktır. Bu durumda vergiden veya en azından diğer vergi mükellefinin ödediği vergi oranı kadar ödemek için çareler arayacak, vergiden kaçınacaktır (Aktan, 1999:52). Buna göre mükellefin vergiye karşı gösterdiği davranışlar, diğer mükelleflerin vergisel durumları hakkında bilgi sahibi olmasına göre değişiklik göstermektedir.

Vergi denetimleri ve vergi afları da mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki düşüncelerine olumsuz yön veren önemli unsurlardır. Vergi mükellefi kendisi denetlenirken diğer mükelleflerin denetlenmemesi mükellefin kendisine haksızlık yapıldığını düşünmesine neden olacaktır. Yine mükellef vergisini yasalara uygun olarak zamanında ödediği halde diğer mükelleflerin ödememesi, affa uğrayan bu ödenmemiş vergiler nedeniyle vergisini ödeyen mükellefin kendisini kötü hissetmesine, ödediği vergilerden dolayı daha fazla vergi yükü altında kalmalarına ve mükellefin tepkisinin ağırlaşmasına neden olurken vergi ödeme konusunda da mükelleflerin isteksiz davranmasına yol açacaktır.

2.4.1.4. Devlete Duyulan Bağlılık

Mükelleflerin devlet harcamalarından yeteri kadar faydalanamadığını ve fazla vergi ödediğini ve hükümetlerin iyi bir yönetim göstermediğini düşünmeleri, devlete olan bağlılıklarını, inançlarını da olumsuz yönde etkiler ve aralarındaki bağın gevşemesine neden olur (Keene, 1994:371). Kısaca, vatandaşların devletin meşru (yasal) olduğunu kabullenmeleri, aslında devletin sunduğu hizmetlerden yararlanma derecelerine bağlıdır ve devletin sunduğu hizmetlerden yeteri kadar yararlanabilen mükelleflerin vergilere katlanılabilmesi daha kolay olmaktadır (Şenyüz, 1995:27-28). Mükellefler, ödedikleri vergi karşılığında devleti, her zaman ve her şartta kendilerini koruyan, refah içinde yaşamaları için uğraşan ve varlığını vatandaşlarının varlığına borçlu sayan bir varlık olarak görmek isterler (Tosuner ve Demir, 2009:3).

Bu isteğin karşılanma derecesine göre de, mükelleflerin vergi karşısındaki düşünceleri şekillenmektedir. Devletin yani vergilendiren otoritenin etkin olduğu her yerde vergi konusunda mükellefler, devlete sadık kalarak vergi ödemede daha istekli bulunmaktadırlar. Vergi ödemede mükellefler; devletin siyasi, demokratik, ekonomik ve hukuki yapısına duydukları güven oranında istekli olacaklardır. Aksi halde ise mükellefler vergiden kaçınmanın yollarını arayacaklardır. Nitekim, devleti kabul etmeyen, bir mükellefin devletin koyacağı bir vergiyi isteyerek ve tam ödemesi beklenemeyeceği gibi bu durumda gelirlerde oluşacak azalmalar devletin mali gücünün zayıflamasına ve itibarının zedelenmesine neden olup hükümetlerin zor durumda kalmasına yol açacaktır.

2.4.1.5. Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar

Kamu gelirlerinin etkin kullanımı, ekonomik olduğu kadar idari nedenlerle de gereklidir (Şenyüz, 1995:42). Hükümetin belli bir dönem için yaptığı bütçeler ile kamuya sunması gereken kamusal mal ve hizmetlerin ne kadar, ne zaman, kim için üretileceği belirlenirken bu süreç içerisinde hükümet kendi görüşüne göre kamusal mal ve hizmetlerin dağılımını yapmakta ve karşılığında alacağı verginin mükellefler arasında paylaşımına da karar verip uygulamaya koymaktadır. Mükellefler, kamusal mal ve hizmetlerin dağılımıyla bu süre içerisinde yapılan israf ve savurganlığı da göz önünde bulundurmaktadırlar (Aktan vd., 2006:144). Eğer mükellefler ödedikleri vergilerin savurganca harcandığına inanırlarsa, vergiden duydukları subjektif yük daha da artacaktır. Bu psikolojik faktörün önemi ise, çoğu mükellefin böyle bir durumda vergi ödemektense daha verimli gördüğü alanlara harcama yapması durumunu doğuracaktır (Ervardar, 1965:39). Bu nedenle kamu harcamaları yapılırken mükelleflerin vergilemeyle ilgili tutum ve davranışlarını etkileyebileceği düşünülerek yapılmalıdır.

2.4.2. Kişisel Olmayan Faktörler

Kişisel olmayan faktörler içerisinde, vergi adaleti, vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergilendirme ortamının belirsizliği, vergilerin sayısı, cezalar, denetim olasılığı ve önceki denetimler ve vergi oranlarından oluşmaktadır.

2.4.2.1. Vergi Adaleti

Vergi adaleti; eşitlik temeline dayanmaktadır. Vergi adaletiyle kastedilen, toplum içerisinde bulunan farklı kesimler arasındaki ekonomik eşitsizlikleri artırıcı değil, tersine azaltıcı yönde etkili olmasıdır. Verginin adillikinden söz edebilmek için, vergi ödeme gücü eşit olanlara eşit, eşit olmayanların da durumlarına bakılıp farklılaştırılarak uygulanması gerekmektedir (Arıkan, 1994: 38). Verginin farklılaştırılarak alınması, ödeme gücüne uygun şekilde alınmasını ifade eder ve verginin ödeme gücüne göre alınabilmesi için verginin kişiselleştirilebilmesi gerekmektedir.

Teorik olarak adil sayılabilecek bir vergi sisteminin oluşturulması kolaydır. Çünkü; kanun koyucular, ülke koşullarını göz önüne alarak ve kendi adalet yargılarını kullanarak vergi sistemine yön verebilmektedirler. Fakat, bu vergilerin toplum tarafından kabul göreceği ve adil bulunacağı anlamına gelmemektedir. Bununun sebebi ise, bazen bilgisizlik, bazen de iktisadi politika gereği, kapsamı geniş olan muafiyet ve istisnalardan dolayı vergi yükü bir kısım mükellefe daha fazla yüklenmekte iken diğer bir kısım mükellefin ise bu mükelleflere göre daha az vergi vermesi hoş görülmemektedir (Edizdoğan, 1982:45). Mükelleflerin rahatsızlık duymadan vergiye katlanabilmeleri için toplanan vergilerin adaletli bir şekilde dağıtılması yani kendilerine düşen vergi yükünün adil ve akla uygun olduğuna inanmaları şarttır. Bu nedenle hükümet yetkilerini kullanırken mükellefler arasında haksız ayrımlar yapmamalıdır.

2.4.2.2. Vergi Afları

Geçmişten günümüze kadar zaman zaman vergi afları uygulamasına gidildiği görülmektedir. Vergi affı kavram olarak, vergi kanunlarına aykırı davranış gösteren mükelleflere uygulanması gereken yaptırımların kaldırılması şeklinde ifade edilebilir (Kovancılar ve Ceran, 2007:135-136). Ayrıca, vergi kaçakçılığı üzerinde etkili olan bir faktördür. Vergi afları, vergiye karşı gösterilen davranışlarda uzun vadede iki farklı etkide bulunabilmektedir. İlki, bir defalık vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla uygulanırsa ve cezalara ağır yaptırımlar getirilmesi şartı ile gelecekte vergiye uyumu arttırabileceği gibi, kayıt dışında bulunan bazı mükellefleri de kayıt altına alabilir

(Çiçek, 2006:69). Ancak böyle bir durumda vergi afları olumlu bir etkide bulunabilir. İkincisi ise, mükelleflerin doğru beyanda bulunmakla hata ettiklerini ve bundan kendilerinin zararlı çıktıklarını düşünmelerine neden olabilmektedir. Ayrıca bu afların yasalarla sınırlanmaması durumu, mükelleflerin gelecekte yine böyle bir beklenti içerisine girmelerinden dolayı vergi tahsilatı bakımından olumsuz bir etki meydana getirecektir (Akbulut, 2003:97). Bu nedenle yapılan af uygulamasının normal olmadığı ve tekrarının yapılmayacağı mükelleflere ciddi şekilde anlatılması ve beklentilerinin önüne geçilmesi gerekmektedir.

2.4.2.3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergilendirme Ortamının Belirsizliği

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi ve haksızlıkların önüne geçilebilmesi için, vergi tekniğinin daha ayrıntılı bir hale getirilmesi, mükelleflerin kafasının karışmasına neden olur. Vergi kanununun emrettiği ödevleri yerine getirmek tüm mükelleflerin bilgisiyle yerine getirilebilecek ödevler değildir. Mesela, küçük işletme sahibi olan bir bakkal bayii ya da marangozdan karışık vergi mevzuatını anlamaları beklenemez (Doğan, 1983:74). Mükellefler vergi kanunundaki vergileme ile ilgili hükümleri herhangi bir şüpheye mahal vermeyecek şekilde yorumlayabilmelidirler. Bunun için de vergi kanunlarının sade bir dilde ve anlaşılır şekilde yapılması gerekmektedir. Eğer kanun buna izin vermiyorsa, mükelleflerde karışık vergi mevzuatını kendi anladıkları şekilde yorumlarlar ve uygularlar.

Vergi sisteminin karmaşık olması, vergi kaçırma potansiyeli yüksek olan mükellefler için uygun ortam oluşturmakta ve vergi kaçırmaı kolaylaştırmaktadır (Richardson ve Sawyer, 2001:137). Bu nedenle ülkemizde mükelleflerin içinden çıkamadıkları vergileme ile ilgili işlemleri karışık vergi mevzuatından anlayan serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yürütülmektedir.

1999 yılında yapılan bir araştırmaya göre ise, vergi ile ilgili sahip olunan bilgilerin vergi verme davranışı üzerinde önemli bir etkisinin olduğu ortaya konulmuştur (Fallan, 1999:173-184). Bir ülkedeki vergi kanunları sade, anlaşılır bir yapıda değilse ve sık sık değiştiriliyorsa, vergi oranları yüksekse bu gibi durumlar mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi göstermelerine neden olabilir.

2.4.2.4. Vergilerin Sayısı

Mükellefler, eğer ödedikleri vergilerin sayıca fazla olduğunu düşünüyorlarsa, üzerlerine düşen vergi yükünün fazla olmamasına rağmen psikolojik olarak etkilenecek vergiye olumsuz bakabilirler. Aynı zamanda vergi sayısının ikiliği de, zaten karmaşık olan vergi sistemini daha karmaşık hale getirip denetimi zorlaştıracak ve vergi kaçakçılığının artmasına yol açacaktır (Tuay ve Güvenç, 2007:30).

Aynı zamanda vergilerin sık sık değiştirilmesi ve yeni vergiler konması da mükelleflerin bu vergileri öğrenmesine eskiler yerine yenilere alışmasını gerektireceğinden (Kuruca, 1966:205) mükellefler açısından zaten karışık olan vergi kanununu biraz daha karışık hale getireceğinden olumlu bakılmamaktadır. Bu nedenle, vergi kanunları öncelikle sade ve anlaşılır bir dilde olmalı ve sürekli değişiklik yapılmamalıdır.

2.4.2.5. Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler

Mükellefin vergilemeyle ilgili suç sayılan davranışlara başvurma derecesi vergi cezalarının etkinliğine bağlıdır. Çünkü, mükellef denetimlerin etkinliğine göre yakalanma olasılığı ve cezaların etkinliğini de göz önünde bulundurarak, üzerinden vergi hesaplanacak olan kazancının ne kadarını beyan edeceğine, ne kadarını da kaçıracağına karar verecektir. Suç ve cezalar bakımından etkinliği sağlanmış bir vergi sistemi içerisinde bulunan mükellef, tüm kazancını beyan etme yoluna gidecektir. Vergi cezalarının etkin oluşu aynı zamanda, mükelleflerin, vergi uygulamalarında adaletin sağlandığı yönündeki algılarını da güçlendirecek ve böylece mükelleflerin vergi uyumunu kolaylaştıracaktır (Aktan ve Çoban, 2006:147).

Görüldüğü gibi vergi cezalarının etkinliği de en az denetimlerin etkinliği kadar önemlidir. Çünkü, vergi denetiminin etkin olması, mükelleflerin yakalanma oranlarının artmasına neden olacak ve bu denetimler nedeniyle vergilemede adalet inancı da olumlu yönde gelişecektir. Vergi denetimi, mükellefin yakalanma riskinin yüksekliği nedeniyle korkmasına ve üzerinde bir baskı oluşmasına neden olacak bu korku ve baskı da mükellefi gerçek gelirleri üzerinden vergi ödemeye zorlayacaktır.

Önceki denetimler ise, mükelleflere daha önce yapılan denetimleri ifade etmektedir ve mükelleflerin gelecekte de denetlenme olasılığını göz ardı etmeyecek olmasının bir önceki yılda yapılan denetimin, diğer yıllarda da mükelleflerin vergi kaçırma davranışı üzerinde etkisi olacaktır. Ancak denetimler doğru beyanda bulunmama davranışını (non-compliance) ortaya çıkarmada başarısız oluyorsa ya da uygulamadaki cezalar doğru beyanda bulunmama davranışını ortaya çıkarmada kullanılamıyorsa bu durum vergi kaçırma eğilimi göstermeyen mükelleflerde kaçak için ödedikleri gibi bir düşünceye neden olabilir (Andreoni vd., 1998:818). Mükelleflerin her an yeniden denetlenebileceği düşüncesiyle vergi kaçıracaksa da kendilerini tehlikeye atmamak için böyle bir şeye yeltenmeyecek olmaları vergi kaçakçılığının bir nebze de olsa azalması açısından önemlidir.

2.4.2.6. Vergi Oranları

Devletin vergi gelirlerine ihtiyacı arttıkça vergi oranlarıyla oynaması yani artırması sonucu yükümlülerin ceplerinden daha fazla vergi ödeyeceklerini düşünmeleri haliyle bu durumun da yükümlülerin vergilerini ödedikten sonra kalan harcanabilir gelirlerinde meydana gelecek düşüğe neden olacağı (Armağan, 2007:250) ve vergi oranlarında yapılan bu değişikliğin (artış yada azalış) hangi yönde uygulanacağı yükümlülerin tutum ve davranışlarını etkileyecektir.

Şöyle ki, vergi ödemesinin ardından mükellefin kullanılabilir geliri azalmakta, mükellefin ödemek zorunda kaldığı vergi yükü mükellefin harcama ve tasarruf yapma kararlarını etkilemektedir. Bu nedenle, vergi yükünün oranı ve vergi yükünün adil dağılımı ile ilgili eğer mükellef olumsuz bir algıya sahipse, bu mükellefin vergilemeyle ilgili psikolojisini ve buna bağlı olarak da ortaya koyacağı tutum ve davranışlarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Aktan ve Çoban, 206:141)

Ayrıca, vergi kaçakçılığının belirleyicilerinden olan vergi oranları, düşürülürse, gelir beyan eden mükellefler açısından gelirlerinin daha yüksek göstermelerini ve bu durumda verginin tabana yayılmasını sağlayacağını gösteren birçok çalışma yapılmıştır (Alm vd., 1992:107-114). Bu çalışmalara göre, vergi oranlarındaki artış mükellefleri vergi kaçakçılığına iterken düşüş ise, daha yüksek gelir üzerinden vergi

ödemeleri şeklinde bir durumu ortaya koymaktadır. Bu bakımdan vergi oranları da vergi kaçakçılığı üzerinde önemli etkilere neden olan bir faktördür.

2.5. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Yasal Düzenlemeler

VUK’da kaçakçılık fiilleri üç ayrı grup içinde üç farklı yaptırıma bağlanmıştır. Bunun nedeni ise, suçu işleyen kasıt yoğunluğu ile işlenen fiillerin kanuni ihlallerinin yoğunluğundan kaynaklanmaktadır (Çavuş, 2011:203 Aktaran, Şenyüz, 2011:445). VUK’da kaçakçılık suçu, 359. maddede düzenlenmiştir (Üstün; 2001:42). Daha sonra, 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile VUK’un “Suçlar ve Cezaları” başlığı altında 359. madde tekrar düzenlenerek değiştirilmiştir. Kanun maddesinin değiştirildikten sonraki haline aşağıda yer verilmektedir. Buna göre, VUK 359. maddede geçen kaçakçılık suçlarına neden olan fiiller üç grupta düzenlenmiş olup, VUK md.359/a’ya göre birinci gruba giren fiiller;

- a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
 - 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
 - 2) Defter kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında “on sekiz aydan” üç yıla kadar“ hapis cezasına hükmolunur.

İkinci gruba giren fiiller (VUK. md.359/b)

- b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte

olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında “üç yıldan beş yıla kadar” hapis cezası ile cezalandırılır.

Üçüncü gruba giren fiiller ise, (VUK. md.359/c)

- c) Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar “iki yıldan beş yıla kadar” hapis cezası ile cezalandırılır olarak düzenlenerek önceki kanuna göre vergi kaçakçılığı ile ilgili cezalar biraz daha ağırlaştırılmıştır.

En son 3 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan 5904 sayılı *Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun* ile sadece 359. maddenin (a) fıkrasında sayılan fiillerin cezalarında bir ağırlaştırma yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre, 359. maddenin (a) fıkrasında geçen vergi kaçakçılığı suçu fiillerini işleyenler için, VUK’un 23. maddesi değiştirilerek cezanın alt sınırı “*bir yıldan ibaresi, “on sekiz aydan”* şekline getirilmiş böylece cezanın alt sınırı artırılmış ve hapis cezasının “on iki aydan”, “on sekiz aya” çıkarılmasıyla da kısa süreli hapis cezası olma özelliğini kaybetmiş ve bu suça verilecek cezanın para cezasına çevrilmesinin önü kapatılmıştır.

TCK’nın 49/2. maddesindeki “*Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır*” hükmü ile bir yıl ve bir yıldan daha az süreli hapis cezaları kısa süreli olarak belirlenmiş olup TCK md.50’ye göre sadece kısa süreli hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi mümkün kılınmıştır.

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ FARKLI NİTELİKTEKİ SUÇLAR İLE KARŞILAŞTIRILMASI: ZONGULDAK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde, çalışma konusu ile ilgili olarak vergi kaçakçılığının algılanmasına yönelik yapılan çalışmalar, çalışmanın metodolojisi, amacı, kapsam ve örnekleme, kısıtları, hipotezleri, çalışmada kullanılan yöntem ve teknik, çalışmanın bulguları, güvenilirlik analizi, örneklemin demografik faktörlere göre dağılımı, suç unsurlarının algılanış düzeylerine göre değerlendirilmesi, vergi kaçakçılığı suçunun şiddet içerikli ve ekonomik nitelikli suçlarla karşılaştırılması ile vergi kaçakçılığı suçunun algılanış düzeyinin demografik değişkenlere göre değerlendirilmesi başlıklarına yer verilerek çalışmanın ampirik kısmı ele alınmaktadır.

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar

Vergi kaçakçılığı konusu ile ilgili literatür incelendiğinde yakın zamana kadar konunun sadece ekonomik boyutlarının değerlendirildiği fakat gelişen yapının etkisiyle vergi kaçakçılığının ahlaki, sosyal, demografik yönlerinin de önem kazandığı görülmektedir. Bazı davranış bilimcilerde bu konuyu mali sosyoloji adı altında ve sosyal bir problem olarak değerlendirmişlerdir (King ve Sheffrin, 2002:2).

Vergi kaçakçılığının algılayış düzeyini inceleyen nadir araştırmalardan biri olan Song ve Yarbrough (1978), Kuzey Carolina'daki kırsal bir üniversite şehrindeki vergi mükelleflerinin vergi etiği algılarını 287 kişi üzerinde yaptıkları çalışmada incelemişler ve dokuz soruluk bu anketin sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun, şiddet içeren dört suçtan sonra geldiği görülmüştür. Bunun nedeni bireylerin vergi kaçakçılığını bir suçtan ziyade kural ihlali (kabahat) olarak görmeleridir (Song ve Yarbrough, 1978: 446).

Avustralya Kriminal Enstitüsü tarafından 1986 yılında yapılan başka bir çalışmada, bireylere bir senaryo verilerek “bıçaklayarak adam öldürme”, “5000 dolar düzeyinde vergi kaçırma” gibi 13 farklı suçu içeren sorular sorulmuştur. Çalışmada yer alan bu 13 suç tek tek bisiklet hırsızlığı suçu ile karşılaştırılmış ve adam öldürme suçunun bisiklet hırsızlığı suçundan 27 kat daha ciddi bir suç olarak

algılandığı, bunun yanı sıra vergi kaçakçılığı suçunun ise, bisiklet hırsızlığına göre sadece 6 kat daha ciddi bir suç olarak algılandığı görülmüştür. (Wilson vd., 1986:2).

Yine, Rosenmerkel'in 2001 yılında 268 kişi üzerinde yapmış olduğu çalışmada şiddet içeren suçlar ile ekonomik nitelikli suçlar karşılaştırılarak ekonomik nitelikli suçların şiddet içeren suçlardan daha sonra geldiği tespit edilmiştir. Ayrıca bu çalışmasında Rosenmerkel ekonomik nitelikli suçları da kendi arasında bir değerlendirmeye tabi tutmuş ve bireylerin bu suçlar içerisinde vergi kaçakçılığı suçunu ne düzeyde algıladıklarını ortaya koymaya çalışmış ve sonuçlar vergi kaçakçılığı suçunun en düşük ciddiyet düzeyine sahip bir suç olarak algılandığını ortaya koymuştur (Rosenmerkel, 2001:95-96).

Kirchler, Maciejovsky ve Schneider (2001)'in vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, yer değiştirerek vergiden kaçma davranışlarına yönelik olarak yapılan başka bir çalışmada ise, 252 mali memur, işletme öğrencisi, işletme avukatı ve işadami ile yapılan bu üç davranışı anlatan bir senaryoya çağrışımlarda bulunarak olumlu, olumsuz yada nötr olarak değerlendirmeleri sağlanmış, sonuçlarda ise, vergi kaçakçılığı çoğunlukla olumsuz, yer değiştirerek vergiden kaçma nötr ve vergiden kaçınma olumlu olarak algılanmıştır (Krichler vd., 2001:547-548). Bu çalışmada vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve yer değiştirerek vergiden kaçmanın hepsi vergilerde azalmaya yol açtığından en adaletsiz olarak gören grup mali memurlarken diğer taraftan işadamları yer değiştirerek vergiden kaçmayı diğerlerine göre daha adil bulmuşlardır.

Karlinsky vd.'nin 2004'de Birleşmiş Milletler de yaptıkları bir araştırmada Birleşmiş Milletlerin ekonomisini vergi kaçakçılığı açısından incelemek üzere 364 kişiyle yapılmıştır. Vergilerini düzenli ödeyen/ödemeyen, gelirlerini tamamen rapor etmeyen mükelleflerin bu hesap açıklarına katkısını araştırmaktadır. Bu çalışmaya göre vergi kaçakçılığına katkı sağlayan birçok faktör vardır (Karlinsky vd., 2004: 226-236). Bu çalışma diğer 20 suçla vergi kaçakçılığı suçu karşılaştırıldığında 21 suç arasında 11. sırada yer aldığı görülmüştür. Bu çalışmanın sonucunda ise, vergi kaçakçılığı suçunun 21 suç arasında 11. sırada yer alması çalışmaya katılanların

vergi kaçakçılığında çok daha ciddi gördükleri 10 suç olduğunu bu suçlar yanında vergi kaçakçılığının çok ciddi bir suç olarak algılanmadığını ortaya koymaktadır.

Yeni Zelanda’da vergi kaçakçılığı algılarının demografik özellikleri üzerine deneysel bir çalışma yapılmış, Yeni Zelanda’nın Auckland bölgesindeki 315 denek üzerinde uygulanmıştır. Anova istatistik tekniği kullanılarak kesin ve güvenilir çıkarımlar yapılması sağlanmıştır. Bulgular vergi kaçakçılığını etkileyen en önemli değişkenlerin eğitim düzeyi, meslek, cinsiyet, ikamet, denetlenme, vergi uzmanlığı ve dil olduğunu göstermiştir (Gupta, 2008:1).

Yemen’de yapılan vergi kaçakçılığı ciddiyeti ile ilgili bir çalışmada vergi kaçakçılığına neden olan sekiz demografik faktör ele alınarak incelenmiştir. Bu demografik faktörler, yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim, gelir kaynağı, meslek, gelir düzeyi ve vergi iadesi düzenleyicisi olarak karşımıza çıkmaktadır ve Yemende bu sekiz faktörün vergi kaçakçılığıyla ilişkili olduğuna inanılmaktadır (Aljaaidi, 2008:19).

Ülkemizdeki literatüre bakıldığında ise, Saraçoğlu’nun 2008 yılında ve 494 kişi üzerinde uyguladığı ve bireylere “Vergi kaçakçılığı; kundaklama, zimmete para geçirme, rüşvet gibi suçlardan daha hafif bir suç mudur?” sorusunun yöneltildiği çalışmasında, vergi kaçakçılığının tamamen ya da oldukça hafif bir suç olduğunu düşünenlerin oranı % 22,6 olarak bulunmuştur. Bu grubun % 47,3’ü ise, küçük miktardaki vergi kaçaklarının önemsiz olduğunu düşünmektedir (Saraçoğlu, 2008: 69).

Yine ülkemizdeki literatürde yer alan Benk ve Yıldırım’ın Türkiye’de İşletme ve Maliye akademisyenleriyle vergi kaçakçılığını algılamaları üzerine yaptıkları bir diğer çalışmada Karlinsky (2004)’nin araştırmalarında kullandığı anket formundan yararlanılmış ve suçların ciddiyet düzeylerine göre, şiddet içeren suçlar olan çocuğa cinsel tacizde bulunma, adam öldürme ile ırza geçme suçlarını 4,91 şiddet düzeyinde vergi kaçırma suçunu ise 4,04 şiddet düzeyinde algıladıkları yani şiddet içerikli suçları vergi kaçakçılığı suçundan daha ciddi düzeyde suçlar olarak algıladıkları ortaya konulmuştur (Benk ve Yıldırım, 2009:52).

Ülkemizde çeşitli nedenlerle toplum nezdinde “vergi kaçakçılığı” ciddi bir suç olarak algılanmamaktadır. Bu nedenle, normal şartlarda kazandığı paranın vergisini ödemediği için servetini gizleyerek dikkat çekici harcamalar yapmaktan çekinmesinin bekleneceği insanlar, hiçbir yasal ya da toplumsal kaygı gütmeksizin hesapsız harcamalar yaparak servetlerini açığa vurabilmektedir. Şu bir gerçektir ki, vergi kaçakçısı oldukları mahkeme kararlarıyla sabitlenen insanlar bile toplum nezdinde ciddi bir itibar kaybına uğramamakta ve kaldığı yerden işlerine devam etmektedirler (Ozansoy, 2008:32). Bu durum aslında vergi yükümlülerin davranışları açısından etkili olan vergi kaçakçılık suçlarına verilen cezaların aslında yeterli derecede caydırıcı olmadığını göstermektedir.

3.2. Çalışmanın Metodolojisi

Çalışmanın metodolojisi kapsamında çalışmanın amacı, kapsamı, kısıtları, hipotezleri, kullanılan yöntem ve teknikler ile anketin hazırlanması ve uygulanmasıyla ilgili bilgilere değinilmektedir.

3.2.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışma, Zonguldak ilinde faaliyet gösteren mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış biçimlerini ve düzeylerini demografik faktörlerde dahil olmak üzere ele alarak ölçmeyi ve diğer suçların algılanış düzeyleriyle karşılaştırmayı amaçlamıştır. Bu çalışmanın sonuçları Zonguldak ilindeki işletme sahibi mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçuna bakışlarını ortaya koyarken aynı zamanda Türkiye çapında yapılacak çalışmalara da ışık tutacağı düşünülmektedir.

3.2.2. Çalışmanın Kapsamı ve Örneklemi

Yukarıda belirtilen amaç doğrultusunda çalışmanın evreni, Zonguldak ilinde faaliyet gösteren mükellefler olarak belirlenmiştir. Bu mükellefler arasında; deftere tabi olmayan basit usulde vergi mükellefleri ile serbest meslek, işletme ve bilanço defterlerine tabi olan vergi mükellefleri yer almaktadır.

Çalışmanın veri toplama kısmı anket tekniği kullanılarak yapılmıştır. Yüz yüze görüşülerek yapılan bu anketler Zonguldak ili ve ilçelerinde bulunan beyana dayalı gelir vergisi, kurumlar vergisi, basit usul vergi mükellefleri ile toplamda 502 adet

anket yapılmıştır. Bu anketlerden 475 adet anket formu geçerli sayılmış diğer 27 adet form ise geçersiz bulunmuştur. Anket formlarından değerlendirmeye alınamayan formlara mükelleflerin tüm sorular için aynı şıkkı işaretlemeleri, soruların tamamını cevaplandırmamaları gibi nedenlerle analiz kısmında yer verilmemiştir.

Çalışmada uygulanan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan vergi mükelleflerinin demografik özelliklerine ait bilgilere cevap arayan sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde ise, ankete katılan vergi mükelleflerine sorulan 21 adet soru yer almaktadır. Mükelleflere yönelik düzenlenen anket formundaki sorular arasında şiddet içerikli, yüz kızartıcı ve ekonomik nitelikli suçlar bulunmakta olup vergi mükelleflerinin bu suçlara karşı tutum ve davranışlarını ortaya çıkaracak nitelikte 21 adet sorudan oluşmaktadır.

3.2.3. Çalışmanın Kısıtları

Çalışma 2011 yılında Zonguldak ilinde faaliyette bulunan serbest meslek, gelir, kurumlar ve basit usul vergiye tabi mükellefler ile yapılmıştır. Bu çalışma yapılırken bazen mükellefler cevap vermek istemedikleri için bazen de müsait olmadıklarını gerekçe göstererek ankete katılmamışlardır.

Yüz yüze anket çalışmasının sadece Zonguldak ilinde yapılmasının sebebi öncelikli olarak maddi olanaksızlık ve süre sıkıntısı nedenlidir. Çalışmada yüz yüze anket çalışması tercih edildiğinden bu çalışmanın Türkiye çapında yapılması hem maddi sıkıntı hem de süre sıkıntısına neden olacağından sadece Zonguldak ilinde uygulanmıştır.

Bir diğer kısıt ise, anketi dolduranların bazı nedenlerden dolayı gerçek düşüncelerini saklayacak biçimde cevaplar vermeleridir. Bu kısıtlar, bu çalışmanın sonuçlarını tüm ülkeyi kapsayacak biçimde genellemeyi sınırlandırmaktadır.

3.2.4. Çalışmanın Hipotezleri

Çalışmada birçok hipotezden bahsedilebilmektedir. Bu hipotezlere, hipotez testleri başlığı altında açıklandığı gibi aşağıda da sadece bu hipotezlerin neler olduğuna yer verilmiştir. Çalışmadaki bu hipotezler;

Hipotez 1: “Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile şiddet içerikli suçları algılayış düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur” (H_0).

Hipotez 2: “Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile ekonomik nitelikli suçları algılayış düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur” (H_0).

Hipotez 3: “Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile eğitim durumları arasında anlamlı bir ilişki yoktur” (H_0).

Hipotez 4: “Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile cinsiyet durumları arasında anlamlı bir ilişki yoktur” (H_0).

Hipotez 5: “Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile medeni durumları arasında anlamlı bir ilişki yoktur” (H_0).

Hipotez 6: “Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile yaş düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur” (H_0).

Hipotez 7: “Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile gelir düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur” (H_0).

3.2.5. Çalışmada Kullanılan Yöntem ve Teknik

Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılama biçimlerini tespit etmeyi amaçladığımız bu çalışmada Karlinsky vd.’nin 2004 yılında yapmış oldukları çalışmada kullandıkları anket sorularının Türkçeye çevrilmesiyle oluşturulan anket formu kullanılmıştır (Karlinsky vd., 2004:237-240). Değerlendirme ölçeği olarak “Beşli Likert Ölçeği” kullanılmış olup, bu ölçekte 1: “Ciddi Bir Suç Değil”, 2: “Kısmen Ciddi Bir Suç”, 3: “Ciddi Bir Suç”, 4: “Çok Ciddi Bir Suç”, 5: “Aşırı Derecede Ciddi Bir Suç” u ifade etmektedir. Bu şekilde katılımcıların anket formunda yer alan 21 adet suç unsuruna yükledikleri anlamlara göre önem düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket formunda katılımcıların demografik ve mesleki niteliklerini belirlemeye yönelik olan sorular da sorulmuştur.

Anket çalışmasının uygulanabilmesi için öncelikle mükelleflerin işyerlerine gidilerek kendilerine ulaşılabilen mükelleflerin bizzat kendilerinden ya da vergi

mükelleflerinin kayıtlı oldukları odalardan izinler alınarak işyerlerinde ya da kayıtlı oldukları odalarda ziyaret edilerek çalışma gerçekleştirilmiştir. Mükelleflerle anket çalışması yapılmadan önce telefonla da ulaşım sağlanmış olup müsait oldukları zamanlarda yüz yüze anket gerçekleştirilmiştir. Yoğun iş temposu nedeniyle görüşülemeyen mükelleflere ise arzuları üzerine fax, email ya da telefonla anket soruları ulaştırılmış bu şekilde tarafımıza anketlerin geri dönüşü sağlanmıştır.

Çalışmamızda veri toplama tekniği olarak ankette yararlanılmış, ankete cevap verecek olan mükelleflere daha önce belirlenen bir sıra ve puanlama sistemi ile sorular yöneltilmiş ve mükelleflerin anket sorularına verdikleri cevaplar anket analizi için gerekli olan verileri ortaya çıkarmıştır. Ayrıca, anket anlaşılabilirlik açısından daha önce farklı eğitim düzeylerine sahip 50 kişi üzerinde denenmiş ve bu şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Anket verileri herhangi bir sorun yaşanmaması için tek tek ve ayrı ayrı dosyalanmış olup anket sorularına vergi mükelleflerinin verdikleri cevaplar oluşturulan kodlarla bilgisayar ortamına aktarılmış ve anketle elde edilen bu veriler Statistics Package for the Social Sciences (SPSS) 16 paket programı kullanılarak çözümlenmiştir.

Bu anket çalışmasında soruların tutarlılığı ve güvenilirliğine yönelik olarak güvenilirlik analizi yapıldıktan sonra çıkan olumlu sonuçlar akabinde diğer analizlere tabi tutulmuştur. Anket verilerinin değerlendirilmesinde gruplar arası farklılıkların tespiti için Varyans Analizi (One-Way ANOVA), vergi kaçakçılığı suçunun algılanış düzeyi ile diğer suçların algılanış düzeyleri arasındaki farklılıkları belirleyebilmek için ise T testi (one-sample t-test) kullanılmış ve anket sonuçlarının ve katılımcıların anket sorularına verdikleri cevapların tutarlılığını ölçmek amacıyla Cronbach Alpha güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Yapılan analiz sonucunda anketin Cronbach Alpha değeri 0,872 olarak bulunmuştur. Bu sonuç sosyal bilimlerde yapılan çalışmalar açısından gayet tatmin edici bir sonuç olup güvenilirlik katsayısı olarak mükemmel derecede güvenilirliğe çok yakın çok iyi derecede güvenilir alanına yer almaktadır.

3.3. Çalışmanın Bulguları

Çalışmanın bulguları kısmını ampirik çalışmanın ilk aşaması olan anket sorularına yönelik güvenilirlik analizi oluşturmaktadır. Güvenirlik analizinden sonra çalışmada kullanılan yöntem ve teknikler kısmında açıklanan test ve analizler sırasıyla uygulanmıştır.

Ayrıca bu bölümde ampirik çalışmadaki mükelleflerin suçları algılayış düzeyleri, vergi kaçakçılığı suçunun algılanış düzeyi ile diğer 20 suçun algılanış düzeylerinin karşılaştırılması ve son olarak vergi kaçakçılığı suçunun algılanış düzeylerinin demografik faktörlere göre ilişkilerini gösteren analiz sonuçları yer almaktadır.

3.3.1. Güvenirlik Analizi

Güvenirlik analizi, bir değişkene uygulanan en az iki farklı ölçüm arasındaki tutarlılık derecesidir. Bu yüzden hem teorik hem de uygulamalı çalışmalarda güvenilirlik analizi, yapılan çalışmanın tutarlılığını gösterdiğinden önemli bir konudur. Örnekleme çalışmalarından çıkarılacak sonuçlar, ölçümler güvenilirse sonuçları da o kadar güvenilir kılarken, ölçümler güvenilir değilse sonuçları da güvenilmez hale getirebilmektedir (Fırat, 1996:32-34).

Güvenirlik analizlerinden Alpha (Cronbach) analizinde anket formundaki farklı soruların aynı niteliği ölçen iki ya da daha fazla sorunun bulunması gereklidir. Tek bir soru için Alpha katsayısı hesaplanamaz (Fırat, 1996:32). Alpha analizinde uygulanacak soru sayısı 20'den ve sorulara yanıt verecek denek sayısı da 50'den büyük olmalıdır (Kayış, 2010:405).

Bu bilgiler doğrultusunda bu çalışmadaki soru sayısı 21 ve denek (sorulara yanıt verecek kişi) sayısı ise 475 kişidir. Çalışmadaki bu soru ve denek sayısı Alpha analizinde belirtilen sınırları aştığı ve güvenilirlik analizleri içerisinde kullanım alanı oldukça geniş yer tuttuğu için Alpha (Cronbach) analizi kullanılmıştır.

Güvenirlik katsayısı 0 ile 1 arasında bir rakamı ifade etmekte ve katsayı 0'a yaklaştıkça güvenilirlik düşmekte ve 1'e yaklaştıkça da güvenilirlik yükselmektedir

(Fırat, 1996:32). George ve Mallery 2003'e göre, Cronbach Alpha katsayısının iç tutarlılığını açıklayan kural aşağıdaki tabloda gösterildiği şekildedir.

Tablo 3.1: Cronbach Alpha ve İç Tutarlılık

Cronbach's Alpha	İç Tutarlılık
$\alpha \geq 0.9$	Mükemmel
$0.9 > \alpha \geq 0.8$	İyi
$0.8 > \alpha \geq 0.7$	Kabul edilebilir
$0.7 > \alpha \geq 0.6$	Şüpheli
$0.6 > \alpha \geq 0.5$	Zayıf
$0.5 > \alpha$	Kabul edilemez

Kaynak: George, Darren ve Paul Mallery (2003); SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference 11.0 update (4th ed.), Boston: Allyn & Bacon, s:231

Tablo 3.1'e göre Alpha katsayısı 1'e yaklaştıkça güvenilirliğin arttığı ve $\alpha \geq 0.9$ ise, ölçek mükemmel derecede güvenilir, $0.9 > \alpha \geq 0.8$ arasında ise, ölçek iyi derecede güvenilir, $0.8 > \alpha \geq 0.7$ arasında ise, ölçek kabul edilebilir, $0.7 > \alpha \geq 0.6$ arasında ise, ölçek şüpheli, $0.6 > \alpha \geq 0.5$ arasında ise, ölçek zayıf, $0.5 > \alpha$ yani Alpha katsayısı 0.5'in altında ise de ölçek güvenilir değildir ve kabul edilemez anlamlarına gelmektedir.

Bu çalışmada Alpha katsayısı 0,872 yani mükemmel yakın yükseklikte bir derece ile güvenilirliği bakımından gayet iyi olup Sosyal Bilimler alanında yapılan çalışmalar açısından bu katsayı oldukça iyi sayılmaktadır.

Güvenirlilik Analizinde değerlemeye alınan suç unsurları Tablo 3.2'de gösterilmektedir. Anket formumuzun birinci sayfasını da içeren bu suç unsurlarına aşağıda sırasıyla yer verilmiştir.

- SUÇ1:** Bisiklet hırsızlığı yapmak,
- SUÇ2:** Refah dolandırıcılığı yapmak (Haksız biçimde yeşil kart kullanmak ya da kazanç sağlamak),
- SUÇ3:** Hız limitlerinin üzerinde araç kullanmak,
- SUÇ4:** Otomobil hırsızlığı yapmak,
- SUÇ5:** Fuhuş yapmak,
- SUÇ6:** Muhasebe kayıtlarında hile yapmak,
- SUÇ7:** Silahlı soygun yapmak,
- SUÇ8:** Mağaza hırsızlığı yapmak,
- SUÇ9:** Alkollü araç kullanmak,
- SUÇ10:** Park yasağı olan yerlere araç park etmek,
- SUÇ11:** Yasal olmayan biçimde çocuk işçi çalıştırmak,
- SUÇ12:** Uyuşturucu kullanmak,
- SUÇ13:** Çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunmak,
- SUÇ14:** Şirket hakkında elde edilen bilgiyi o şirketin hisse senedi fiyatlarını etkilemek amacıyla kullanmak,
- SUÇ15:** Yaya geçidi olmayan yerlerden karşıdan karşıya geçmek,
- SUÇ16:** Kırmızı ışık ihlali yapmak,
- SUÇ17:** Adam öldürmek,
- SUÇ18:** Karaborsada bilet satmak,
- SUÇ19:** Vergi kaçırmak,
- SUÇ20:** Asgari ücretin altında işçi çalıştırmak,
- SUÇ21:** Irza geçmek, suçlarından oluşmaktadır.

Tablo 3.2: Güvenirlilik Analizi

Suç Unsurları	Soru Silinirse Ortalama	Düzeltilmiş Soru Toplam Korelasyon	Soru Silinirse Alpha Değeri
SUÇ1	74,8779	0,407	0,869
SUÇ2	73,8421	0,480	0,866
SUÇ3	74,4168	0,456	0,867
SUÇ4	73,4484	0,555	0,864
SUÇ5	73,7284	0,402	0,869
SUÇ6	73,6863	0,562	0,863
SUÇ7	73,0947	0,446	0,868
SUÇ8	73,6042	0,519	0,865
SUÇ9	73,7389	0,521	0,864
SUÇ10	75,5347	0,455	0,867
SUÇ11	74,2526	0,506	0,865
SUÇ12	73,5053	0,423	0,868
SUÇ13	72,7558	0,332	0,871
SUÇ14	73,8021	0,484	0,866
SUÇ15	75,5032	0,453	0,867
SUÇ16	74,4484	0,552	0,863
SUÇ17	72,8211	0,269	0,872
SUÇ18	74,9095	0,508	0,865
SUÇ19	73,7305	0,558	0,863
SUÇ20	74,3432	0,542	0,864
SUÇ21	72,7979	0,297	0,871

Tablo 3.2’de görüldüğü gibi istatistiki açıdan herhangi bir ifade çıkarıldığı taktirde iç tutarlılık değişmemektedir. Bu da ölçeğin bu haliyle optimal olduğunu göstermektedir.

3.3.2. Örneklemin Demografik Faktörlere Göre Dağılımı

Ankete katılanların demografik özelliklerini gösteren dağılımı frekans analizi kullanılarak yapılmıştır. Demografik özelliklere ait dağılımlar eğitim durumu, cinsiyet, yaş, medeni durum, gelir düzeyi, ev sahipliği ve son olarak meslek değişkenlerinden oluşmaktadır. Demografik özelliklere ait analizlere her birinin ayrı ayrı açıklandığı başlıklar altında yer verilmektedir.

3.3.2.1. Eğitim Durumu

Anket çalışmasına katılan mükelleflerin eğitim durumları Tablo 3.3'de gösterilmektedir.

Tablo 3.3: Katılımcıların Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
İlköğretim	131	27,60
Ortaöğretim	197	41,50
Önlisans	35	7,40
Lisans	108	22,70
Lisansüstü	4	0,80
TOPLAM	475	100,00

Tablo 3.3'ünde de görüleceği gibi anket çalışmasında yer alan vergi mükelleflerinin % 27,6'sı ilköğretim, % 41,5'i ortaöğretim (lise), % 7,4'ü önlisans, % 22,7'si lisans ve % 0,8'i ise lisansüstü (yüksek lisans ve doktora) eğitimlerini içermektedir.

3.3.2.2. Cinsiyet Durumu

Ankete katılan mükelleflerin cinsiyet durumları Tablo 3.3'de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.4: Katılımcıların Cinsiyet Durumu

Cinsiyet Durumu	Frekans	Yüzde
Kadın	114	24,00
Erkek	361	76,00
TOPLAM	475	100,00

Tablo 3.4'ü incelendiğinde çalışmaya katkı sağlayan katılımcıların % 24'ü kadın iken % 76'sının erkek olduğu görülmektedir. Katılımcıların çoğunu erkeklerin oluşturması, kadınların vergi mükellefi olarak erkekler arasında azınlıkta olmalarından kaynaklanmaktadır.

3.3.2.3. Yaş Durumu

Tablo 3.5'i anket sorularının hangi yaş grubuna ait katılımcılara sorulduğunu göstermektedir.

Tablo 3.5: Katılımcıların Yaş Durumu

Yaş Durumu	Frekans	Yüzde
0 - 19	5	1,10
20 - 30	102	21,50
31 - 40	152	32,00
41 - 60	204	42,90
61 ve Yukarısı	12	2,50
TOPLAM	475	100,00

Tablo 3.5'e göre anket katılımcılarının % 1,1'inin 0-19 yaş, % 21,5'unun 20-30 yaş, % 32'sinin 31-40 yaş, % 42,9'unun 41-60 yaş ve % 2,5'unun da 61 ve üstü yaş aralığında olduğu görülmektedir.

3.3.2.4. Medeni Durum

Anket sorularını yanıtlayan katılımcıların medeni durumları Tablo 3.5'te sayılarıyla birlikte verilmiştir. Bu tabloya göre, bekar katılımcılar evli katılımcıların dörtte biri kadardır.

Tablo 3.6: Katılımcıların Medeni Durumu

Medeni Durumu	Frekans	Yüzde
Evli	357	75,20
Bekar	11	24,00
Diğer	4	0,80
TOPLAM	475	100,00

Yukarıdaki Tablo 3.6'sında ankete katılan vergi mükelleflerinin % 24 ünün bekar, % 75,2'sinin evli olduğu diğer grubunda yer alan evli yada bekar olmayan katılımcılarında % 8 oranında olduğu görülmektedir. Daha çok evli katılımcının olması çalışmaya katılan mükelleflerin yaş ortalamalarının 20'li yaşların üstünde olmasından kaynaklanmaktadır.

3.3.2.5. Gelir Düzeyi

Tablo 3.6'sında anket katılımcılarının hangi meslek grubunda olduğuna bakılmaksızın sorulara muhatap kalan tüm meslek gruplarındaki mükelleflerin yıllık ortalama gelir düzeylerini göstermektedir.

Tablo 3.7: Katılımcıların Gelir Düzeyi

Gelir Düzeyi	Frekans	Yüzde
10.000 TL'den az	121	25,50
10.000 TL – 20.000 TL	213	44,80
21.000 TL – 30.000 TL	65	13,70
31.000 TL – 40.000 TL	24	5,10
41.000 TL – 50.000 TL	15	3,20
51.000 TL – 60.000 TL	14	2,90
61.000 TL – 70.000 TL	23	4,80
TOPLAM	475	100,00

Ankete katılan vergi mükelleflerinin yıllık ortalama gelir düzeylerine bakıldığında, gelir düzeyi 10.000 TL'den az olan mükelleflerin % 25,5 oranında, 10.000-20.000 TL arasında gelire sahip olanların % 44,8 oranında, 21.000-30.000 TL arasında gelire sahip olanların % 13,7 oranında, 31.000-40.000 TL arasında gelire sahip olanların % 5,1 oranında, 41.000-50.000 arasında gelire sahip olanların % 3,2 oranında, 51.000-60.000 TL arasında gelire sahip olanların % 2,9 oranında ve yıllık ortalama geliri 61.000 TL ile üzerinde olanların % 4,8 oranında olduğu görülmektedir. Yapılan bu çalışmada mükelleflerin yıllık ortalama gelir düzeylerinin daha çok 10.000 TL-20.000 TL arasında olması Zonguldak ilinde çalışmaya katılan mükelleflerin işletmelerinin daha çok küçük ölçekli olmasından kaynaklanmaktadır.

3.3.2.6. Ev Sahipliği

Ankete katılan mükelleflere kendilerine ait evlerinin olup olmadığı sorulmuş ve Tablo 3.8'de belirtilen değerlere elde edilmiştir.

Tablo 3.8: Katılımcıların Ev Sahipliği Durumu

Ev Sahipliği Durumu	Frekans	Yüzde
Evet	284	59,80
Hayır	191	40,20
TOPLAM	475	100,00

Vergi ödeme yükümlülüğü altında olan mükelleflerin kendilerine ait bir evlerinin olup olmadığı sorulduğunda % 59,8'i evet, % 40,2'si hayır cevabı vermiştir.

3.3.2.7. Meslek

Ankete katılan mükellefler farklı meslek gruplarından mükellefler olmakla birlikte bu mükellefiyetler arasında, basit usul, gelir vergisi usulü ve bilanço usulüne tabi ve avukat, doktor, serbest muhasebeci mali müşavir gibi serbest mesleği icra eden mükellefler yer almaktadır.

3.3.3. Suç Unsurlarının Algılanış Düzeylerine Göre Değerlendirilmesi

Tablo 3.9'da anket formunda yer alan 21 adet suç unsurunun ortalamalarını ve algılanan şiddet düzeylerine göre sıralanışını göstermektedir. Tablodan da görüldüğü gibi ilk sıraları şiddet içerikli suçlar kapsamaktadır. Bunlardan çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma suçu 4,88 ortalama ile ilk sırayı alırken, ırza geçmek suçunun 4,84 ortalama ile ikinci sırada ve adam öldürmek suçunun ise 4,82 ortalama ile üçüncü sırada yer aldığı görülmektedir. Çalışmaya katılan mükelleflerin çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma suçu, ırza geçme suçu ve adam öldürme suçlarının şiddet dereceleri bakımından birbirine yakın suçlar olarak algıladıkları ve diğer bir şiddet içerikli suç olan silahlı soygun yapmak suçunu ise bu suçların şiddet düzeylerine göre daha düşük şiddet düzeyi olan 4,54 ortalama ile dördüncü sırada algıladıkları görülmektedir. Yine aynı tabloda yer alan ekonomik nitelikli suçlardan vergi kaçakçılığı suçunun 3,91 ortalama ile aynı olan fuhuş yapmak suçundan sonra onuncu sırada yer aldığı görülürken ekonomik nitelikli suçlardan olan muhasebe kayıtlarında hile yapma suçu ise, 3,95 ortalama ile sekizinci sırada, vergi kaçakçığı

suçundan önce gelmektedir. Bunun yanı sıra diğer ekonomik nitelikli suçlardan içeriden öğrenenlerin ticareti suçu 3,84 ortalama ile on ikinci, refah dolandırıcılığı yapma suçu 3,80 ortalama ile on üçüncü, yasadışı çocuk işçi çalıştırma suçu 3,38 ortalama ile on dördüncü, asgari ücretin altında işçi çalıştırma suçu 3,29 ortalama ile on beşinci sırada ve karaborsada bilet satma suçu 2,73 ortalama ile on dokuzuncu sırada yer aldığı görülmektedir.

Tablo 3.9: Suç Unsurlarının Ortalamaları

Suç Unsurları	Ortalama	Sıra
Çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma	4,88	1
Irza geçme	4,84	2
Adam öldürme	4,82	3
Silahlı soygun yapma	4,54	4
Otomobil hırsızlığı	4,19	5
Uyuşturucu kullanmak	4,13	6
Mağaza hırsızlığı yapmak	4,03	7
Muhasebe kayıtlarında hile yapma	3,95	8
Fuhuş yapmak	3,91	9
Vergi kaçakçılığı	3,91	10
Alkollü araç kullanmak	3,90	11
İçeriden öğrenenlerin ticareti	3,84	12
Refah dolandırıcılığı yapmak	3,80	13
Yasadışı çocuk işçi çalıştırmak	3,38	14
Asgari ücret altında işçi çalıştırmak	3,29	15
Hız limitlerinin üzerinde araç kullanmak	3,22	16
Kırmızı ışık ihlali yapmak	3,19	17
Bisiklet hırsızlığı yapmak	2,76	18
Karaborsada bilet satmak	2,73	19
Yaya geçidi olmayan yerlerden geçmek	2,13	20
Park yasağı olan yerlere araç park etmek	2,10	21

Bu konuda Karlinsky vd.'nin yaptıkları çalışmada vergi kaçakçılığı suçunun ortalaması 3,30 iken; adam öldürme suçu 5,00, ırza geçme suçu 4,90, çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma suçu 4,80, silahlı soygun yapma 4,00, alkollü araç kullanma suçu 3,90, otomobil hırsızlığı yapma suçu 3,80, yasadışı çocuk işçi çalıştırma suçu 3,80, muhasebe kayıtlarında hile yapma suçu 3,70, içeriden öğrenenlerin ticareti suçu 3,30 ve refah dolandırıcılığı yapma suçu 3,30 ortalamadan sonra on birinci sırada yer alırken (Karlinsky vd., 2004:230), Benk ve Yıldırım'ın yaptıkları çalışmada ise vergi kaçakçılığı suçu 4,04 ortalama ile; çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma suçu 4,91, adam öldürme suçu 4,91, ırza geçme suçu 4,91, soygun yapma suçu 4,37 ve otomobil hırsızlığı yapma suçu 4,18 ortalama ile ilk beş sırada yer alırken vergi kaçakçılığı suçunun bu beş suçtan sonra altıncı sırada yer aldığı görülmektedir (Benk ve Yıldırım 2009:52). Bu çalışmaların sonucunda aynı suçların algılanış düzeylerinin farklılıklar göstermesi, toplumların ekonomik, sosyal, kültürel yapılarının farklı olmasından kaynaklanmaktadır (Ball, 2001:37-48). Ayrıca, aynı ülkede farklı algılanış düzeylerine sahip bireylerin olması da o ülkede kentsel ve kırsal ortamda yaşamalarından da kaynaklanabilmektedir (Smith ve Huff, 1982: 271-282).

3.3.4. Vergi Kaçakçılığının Şiddet İçeren Suçlar ile Karşılaştırılması

Çalışmanın bu bölümünde anket formunda yer alan şiddet içerikli suçlar olan çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma suçu, adam öldürme suçu, ırza geçme suçu ve soygun yapma suçlarının vergi mükellefleri tarafından algılanış düzeyleri ile vergi kaçakçılığı suçunun algılanış düzeyleri karşılaştırılmaktadır. Konuyla ilgili çalışma ve hipotezler aşağıdaki gibidir:

Hipotez 1:

- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile şiddet içerikli suçları algılayış düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur (H_0).
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunun algılayış düzeyleri ile şiddet içerikli suçları algılayış düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır (H_1).

Tablo 3.10: Şiddet İçerikli Suçların T-Testi Sonuçları

Suç Türü	Şiddet suçları ort.	Vergi Kaçakçılığı suçu	Ortalama	Ort. farkı	T-testi	p
Çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma	4,88	Vergi kaçakçılığı	3,91	0,976	48,870	0,000*
Irza geçmek	4,84	Vergi kaçakçılığı	3,91	0,934	36,137	0,000*
Adam öldürmek	4,82	Vergi kaçakçılığı	3,91	0,911	34,859	0,000*
Silahlı soygun yapmak	4,54	Vergi kaçakçılığı	3,91	0,637	18,084	0,000*

* 0.05 önem düzeyinde istatistiki açıdan anlamlılığı ifade etmektedir

Tablo 3.10'da şiddet içerikli suçların t-testi sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre, H_0 hipotezi reddedilmiştir ($t=48,870$; $p<0,05$). Yani vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılama düzeyleri ile şiddet içerikli suçları algılama düzeyleri arasında 0,05 düzeyinde anlamlı bir ilişki mevcuttur. Sonuç olarak bu tablo değerlendirildiğinde vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu, şiddet içerikli olan çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma suçu, adam öldürme suçu, soygun yapma suçu yada irza geçme suçu gibi algılamadıkları bu suçlara göre vergi kaçakçılığı suçunu daha hafif bir suç olarak gördükleri söylenebilir.

3.3.5. Vergi Kaçakçılığının Ekonomik Nitelikli Suçlar ile Karşılaştırılması

Çalışmanın bu kısmında ise, vergi kaçakçılığı suçu ile anket formunda yer alan refah dolandırıcılığı yapma, muhasebe kayıtlarında hile yapma, yasadışı çocuk işçi çalıştırma, içeriden öğrenenlerin ticareti, karaborsada bilet satma, asgari ücretin altında işçi çalıştırma suçlarının karşılaştırılması yapılmaktadır. Konuyla ilgili çalışma ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 2:

- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile ekonomik nitelikli suçları algılayış düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur (H_0).
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile ekonomik nitelikli suçları algılayış düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır (H_1).

Tablo 3.11: Ekonomik Nitelikli Suçların T-Testi Sonuçları

Suç Türü	Ekonomik Nitelikli Suç. Ort.	Vergi Kaçakçılığı Ort.	Ortalama Farkı	T-testi	p
Muhasebe kayıtlarında hile yapmak	3,95	3,91	0,457	0,893	0,372
İçeriden öğrenenlerin ticareti	3,84	3,91	-0,700	-1,409	0,160
Refah dolandırıcılığı yapmak	3,80	3,91	-0,110	-2,076	0,038*
Yasadışı işçi çocuk çalıştırmak	3,38	3,91	-0,520	-8,907	0,000*
Asgari ücretin altında işçi çalıştırmak	3,29	3,91	-0,611	-10,254	0,000*
Karaborsada bilet satmak	2,73	3,91	-1,177	-20,634	0,000*

* 0.05 önem düzeyinde istatistiki açıdan anlamlılığı ifade etmektedir.

Ekonomik nitelikli suçların t-testi sonuçları yukarıdaki Tablo 3.11’de görüldüğü gibidir. Tablodan muhasebe kayıtlarında hile yapma suçu ile ilgili H_0 hipotezi reddedilememiştir ($t=0,893$; $p>0,05$). Yani, muhasebe kayıtlarında hile yapma suçu ile vergi kaçakçılığı suçu arasında 0,05 düzeyinde anlamlı bir ilişki

yoktur. T-testi sonucuna göre, mükelleflerin muhasebe kayıtlarında hile yapma suçunu algılamaları ile vergi kaçakçılığı suçunu algılamaları aynı şiddet düzeyindedir. Yani bu iki suç vergi mükellefleri tarafından benzer nitelikli suçlar olarak görülmektedir. Vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtlarında hile yapma suçu ile vergi kaçakçılığı suçunu benzer nitelikli suç olarak görmelerini VUK'un 359. maddesi de desteklemektedir (VUK. md.359). Bu maddede vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillerden bahsedilmekte ve bu fiillerden birini de muhasebe kayıtlarında hile yapma suçu oluşturmaktadır.

Başka bir ekonomik nitelikli suç olan içeriden öğrenenlerin ticareti ile ilgili ilk hipotez olan H_0 hipotezi reddedilememiştir. ($t=-1,409$; $p>0,05$). Bu sonuca göre, vergi mükelleflerinin içeriden öğrenenlerin ticareti suçunu algılamaları ile vergi kaçakçılığı suçunu algılamaları arasında 0,05 düzeyinde anlamlı bir ilişki bahsedilememektedir. Buradan vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçu ile içeriden öğrenenlerin ticareti suçunu da eşit düzeyde suçlar olarak gördükleri sonucuna varılmaktadır.

Diğer ekonomik suçlardan, refah dolandırıcılığı yapma suçu ($t=-2,076$; $p<0,05$), yasa dışı çocuk işçi çalıştırma suçu ($t=-8,907$; $p<0,05$), asgari ücretin altında işçi çalıştırma suçu ($t=-10,254$; $p<0,05$), karaborsada bilet satma suçu ($t=-20,634$; $p<0,05$) için ise H_0 hipotezi reddedilmiştir. Bu sonuçlara göre, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılamaları ile bu dört suçu algılamaları arasında şiddet düzeyleri bakımından 0,05 düzeyinde anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

3.3.6. Vergi Kaçakçılığının Algılanış Düzeyinin Demografik Faktörlere Göre Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunun algılanış düzeyleri üzerinde cinsiyet, eğitim düzeyi, medeni durum, yaş, yıllık ortalama gelir düzeyi ve ev sahipliği faktörlerinin herhangi bir etkisinin olup olmadığı araştırılmaktadır.

Tablo 3.12: Demografik Faktörlere Göre Vergi Kaçakçılığı Suçu Algılama Ortalamaları

DEĞİŞKEN	ORTALAMA	STANDART SAPMA
Cinsiyet		
Erkek	3,93	1,195
Kadın	3,84	1,186
Yaş Grupları		
0 - 19 yaş grubu	3,60	1,140
20 - 30 yaş grubu	3,98	1,134
31 – 40 yaş grubu	3,92	1,240
41 – 60 yaş grubu	3,86	1,206
61 ve yukarısı	4,00	0,953
Eğitim Düzeyi		
İlköğretim	3,93	1,158
Lise	3,88	1,237
2 Yıllık Yüksek Okul	3,71	1,152
Fakülte	4,01	1,151
Lisansüstü	3,50	1,732
Medeni Durumu		
Evli	3,87	1,219
Bekar	3,99	1,117
Diğer	4,50	0,577
Yıllık Gelir Düzeyi		
10.000 TL ‘den az	3,86	1,182
10.000 TL – 20.000 TL arası	4,00	1,217
21.000 TL – 30.000 TL arası	3,93	1,116
31.000 TL – 40.000 TL arası	3,58	1,212
41.000 TL – 50.000 TL arası	4,20	0,941
51.000 TL – 60.000 TL arası	3,64	1,446
61.000 TL ve Yukarısı	3,56	1,160
Ev Sahipliği		
Evet	2,73	59,80
Hayır	2,73	40,20

3.3.6.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişki

Vergi kaçakçılığı suçu ile eğitim düzeyi arasındaki ilişkiyi gösteren konuyla ilgili çalışma ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 3:

- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayışları eğitim durumlarına göre anlamlı bir ilişki yoktur (H_0).
- Vergi mükelleflerinin vergi suçunu algılayışları ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır (H_1).

Tablo 3.13: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	3,484	4	0,871	0,610	0,655
Grup İçi	670,802	470	1,427		

Tablo 3.13'e göre, H_1 hipotezi reddedilmiştir ($F=0,610$; $p>0,05$). Bu sonuç vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığını göstermektedir. Buda demografik faktörler içerisinde yer alan eğitim düzeyinin vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılama düzeyleri bakımından tek başına yeterli bir kriter olmadığını göstermektedir. Yapılan benzer bir çalışmada ise, daha yüksek eğitim düzeyine sahip vergi mükelleflerinin, vergi kanunları ve mali işler hakkında daha çok bilgiye sahip olduklarından ve bu nedenle de vergi kaçakçılığına fazla yeltenmeyeceklerini belirtmiş diğer taraftan da vergi kaçakçılığının daha yüksek olabileceği üzerinde de durmuş ve vergi mükelleflerinin eğitim düzeyi arttıkça vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma için fırsatları daha iyi değerlendirebilecekleri üzerinde de durmuştur (Torgler, 2003:11-12). Ayrıca Rechters, Sanders ve Roark yaptıkları çalışmada demografik faktörlerden yaş ve eğitim üzerinde durmuşlar vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçu üzerinde yaş ve eğitim düzeylerinin önemli bir belirleyici olmadığı sonucuna varmışlardır (Reckers vd., 1994:831). Bu sonucun çalışmamızı destekler nitelikte olduğu görülmektedir.

3.3.6.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Cinsiyet Arasındaki İlişki

Vergi kaçakçılığı suçu ile cinsiyet arasındaki ilişkiyi gösteren konuyla ilgili çalışma ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 4:

- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile cinsiyet durumları arasında anlamlı bir ilişki yoktur (H_0).
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile cinsiyet durumları arasında anlamlı bir ilişki vardır (H_1).

Tablo 3.14: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Cinsiyet Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	0,724	1	0,724	0,508	0,476
Grup İçi	673,562	473	1,424		

Tablo 3.14'deki sonuçlara göre, H_0 hipotezi reddedilememiştir ($F=0,508$; $p>0,05$). Buda vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile demografik faktörlerden cinsiyet arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığını göstermektedir. Benzer olarak Torgler'in yaptığı çalışmada kadınların erkeklere göre daha yüksek vergi ahlakına sahip oldukları sonucuna ulaşılırken (Torgler, 2003:13), Mason ve Calvin'in yaptığı diğer bir çalışmada da, kadın mükelleflerin erkek mükelleflere göre vergi kaçakçılığına başvurma düzeyleri daha alt düzeydedir. Kadının çalışma hayatındaki yerinin genişlemesi ve çeşitlenmesiyle bu fark azalma eğilimine girmiş olsa da bugün halen kadın mükelleflerin vergiye uyumunun daha yüksek düzeyde olduğu söylenebilir (Mason ve Calvin, 1978:73). Reckers, Sanders ve Roark'ın yaptığı çalışmada yaş ve eğitimde olduğu gibi cinsiyet konusunda da kadın ve erkeklerin cevaplarında önemli farklar bulunamamıştır (Reckers vd., 1994:831). Reckers vd.'nin yaptığı çalışma sonucu çalışmamızı destekler niteliktedir.

3.3.6.3. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Medeni Durum Arasındaki İlişki

Vergi kaçakçılığı suçu ile medeni durum arasındaki ilişkiyi gösteren konuyla ilgili çalışma ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 5:

- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile medeni durumları arasında anlamlı bir ilişki yoktur (H_0).
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile medeni durumları arasında anlamlı bir ilişki vardır (H_1).

Tablo 3.15: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Medeni Durum Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	2,474	2	1,237	0,869	0,420
Grup İçi	671,812	472	1,423		

Tablo 3.15’de görüldüğü gibi H_0 hipotezi reddedilememiştir ($F=0,869$; $p>0,05$). Bu durumda bizi vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin var olmadığı sonucuna götürmektedir. Yani vergi mükelleflerinin demografik faktörlerden medeni durumun tek başına vergi kaçakçılığı suçu bakımından ayırt edici nitelikte olmadığını göstermektedir. Konuyla ilgili olarak literatüre bakıldığında birçok çalışmada bekarların evlilere oranla vergi kaçakçılığı suçu işleme yoluna gittikleri bunun nedenlerinin de henüz beklentilerini gerçekleştirememiş olmaları, yeteri kadar gelir elde edememeleri ve bu yüzden evlilere oranla üzerlerine daha fazla risk alabilmelerinden kaynaklandığı söylenebilir (Çoban, 2004:49). Orviska ve Hudson ise, kendi çalışmaları ile Andreoni ve diğerlerinin çalışmalarını harmanlayarak ele almış ve medeni durumun vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisinin sadece evli çiftlerin büyük fırsatlarla karşılaştığında etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Orviska ve Hudson, 2002:100).

Torgler ise çalışmasında, medeni durumu eşinden ayrılmış insanların bekarlara oranla daha yüksek vergi ahlakına sahip oldukları sonucuna ulaşmıştır (Torgler, 2003:295). Bu çalışma ise vergi mükelleflerinin medeni durumlarının vergi kaçakçılığı suçu üzerinde önemli bir etkide bulunmadığını göstermektedir.

3.3.6.4 Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Yaş Arasındaki İlişki

Vergi kaçakçılığı suçu ile yaş arasındaki ilişkiyi gösteren konuyla ilgili çalışma ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 6:

- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile yaş düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur (H_0).
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile yaş düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır (H_1).

Tablo 3.16: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Yaş Grupları Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	1,495	4	0,374	0,261	0,903
Grup İçi	672,791	470	1,431		

Tablo 3.16'daki test sonuçlarına göre, H_0 hipotezi reddedilmemiştir ($F=0,261$; $p>0,05$). Yani, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile demografik faktörlerden yaş değişkeni arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Konuyla ilgili olarak Blumenthal ve Slemrod'un ABD'de yaptıkları bir araştırma 65 yaş üzerindeki kişilerde vergi kaçakçılığı eğiliminin (non-compliance) gençlere göre daha az olduğunu, buna karşılık gençlerin risk alma güdülerinin yaşlılara oranla daha güçlü olmasından dolayı vergi kaçırmaya daha fazla eğilim gösterdiklerini ortaya koyarken (Blumenthal ve Slemrod, 1992:185) diğer bir çalışma

yine aynı çerçevede yaş ilerledikçe vergi kaçırma olasılığının düşmekte olduğunu ortaya koymaktadır (Bayraklı vd., 2004:204). Bu çalışmaların aksine akademisyenler arasında yapılan diğer bir çalışmada ise, vergi kaçakçılığı suçunu gençlerin yaşlılara oranla daha ciddi bir suç olarak değerlendirdikleri görülmekte (Benk ve Yıldırım, 2009:56) ve bu sonuçta literatürde yer alan diğer çalışmalarla çelişmektedir. Bu çalışmada ise, demografik faktörlerden yaş faktörünün vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçu algılayışları üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı görülmektedir.

3.3.6.5. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Gelir Düzeyi Arasındaki İlişki

Vergi kaçakçılığı suçu ile gelir düzeyi arasındaki ilişkiyi gösteren konuyla ilgili çalışma ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 7:

- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile gelir düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur (H_0).
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile gelir düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır (H_1).

Tablo 3.17: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Yıllık Ortalama Gelir Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	9,548	6	1,591	1,120	0,349
Grup İçi	664,738	468	1,420		

Tablo 3.17'deki test sonuçları değerlendirildiğinde H_0 hipotezi reddedilmemiştir ($F=1,120$; $p>0,05$). Buna göre, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile gelir düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Mükellefin gelir düzeyi ile vergi kaçakçılığına eğilimleri arasında bir ilişki olup olmadığı saptayabilmek için çok sayıda ampirik çalışma yapılmış, bu çalışmaların çoğunda da mükelleflerin geliri arttıkça daha az vergi ödemek istedikleri

yada hiç vergi ödemek istemedikleri ve vergi kaçakçılığının da arttığı ortaya konulmuştur (Kirchler, 1998:118, Çelikkaya, 2002:1, Aktaran, Demir, 2009:5). Mükelleflerin gelir düzeyleri ile ilgili bir diğer önemli husus ise, gelir eşitsizliği ve bu eşitsizliğin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları üzerindeki etkisidir (Bloomquist, 2003:4). Bir ülkedeki gelir eşitsizliği arttıkça, vergiye gönüllü uyumda bir azalma meydana geldiği yani vergi kayıp ve kaçaklarının arttığı gözlenmektedir. Bu çalışmada ise, yüksek gelir elde eden vergi mükellefleri ile düşük gelir elde eden vergi mükellefleri arasında vergi kaçakçılığı suçunu algılayışlarının eşit düzeyde olduğu görülmektedir.

3.3.6.6. Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Ev Sahipliği Arasındaki İlişki

Vergi kaçakçılığı suçu ile ev sahipliği arasındaki ilişkiyi gösteren konuyla ilgili çalışma ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

Hipotez 8:

- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile ev sahipliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur (H_0).
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri ile ev sahipliği arasında anlamlı bir ilişki vardır (H_1).

Tablo 3.18: Vergi Kaçakçılığı Suçunun Algılanma Düzeyi ile Ev Sahipliği Arasındaki İlişkiyi Gösteren ANOVA Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	3,124	1	3,124	2,202	0,139
Grup içi	671,162	473	1,419		

Tablo 3.18'deki sonuçlara göre, H_0 hipotezi reddedilmemiştir ($F=2,202$; $p>0,05$). Bu sonuçta vergi mükelleflerinin ev sahipliği durumları ile vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri arasında 0,05 düzeyinde anlamlı bir ilişki

göstermemektedir. Benk ve Yıldırım'ın akademisyenler üzerinde yaptıkları çalışma sonucunda ise bu bulguların aksine, ev sahibi olan akademisyenlerin vergi kaçakçılığı suçu ortalamaları 3,82 iken, ev sahibi olmayan akademisyenlerin vergi kaçakçılığı ortalamasının ise, 4,24 olduğu görülmektedir (Benk ve Yıldırım, 2009:58). Benk ve Yıldırım'ın çalışmasının yüksek vergi bilincine sahip işletme ve maliye akademisyenleri ile yapılmasının sonuç üzerindeki etkisi oldukça önemlidir.

Bu çalışma ise, Benk ve Yıldırım'ın çalışmasının aksine ev sahibi olan vergi mükellefleri ile ev sahibi olmayan vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı suçunu algılamalarının aynı şiddet düzeyinde olduğunu ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Vergi, mükelleflerin elde ettikleri gelirleri üzerinden önemli bir kısmını devlete ödemesi gereken parasal değerlerdir. Bu bakımdan vergi, mükellefler üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Verginin bu yönü vergiyi ödemek istemeyen mükelleflerin bazı davranışlara yönelmesini de kaçınılmaz kılmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada vergiye karşı gösterilen davranışlardan mükelleflerin en çok başvurduğu ve devleti en çok zarara uğratan aynı zamanda cezai yaptırım da olan vergi kaçakçılığı suçunun mükelleflerin algılayış biçimlerinin tespiti incelenmektedir. Zonguldak ilindeki mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış biçimlerini ve düzeylerini demografik faktörlerde dahil olmak üzere tespit etmeye yönelik olarak yapılan ve mükelleflerin diğer suç algılamalarıyla vergi kaçakçılığı suçunu algılamalarının karşılaştırılmasını sağlayan bu çalışmada Karlinsky vd. (2004)'nin daha önceki çalışmalarında kullandığı anket formundan yararlanılmıştır.

Çalışmada, Zonguldak ilinde daha önce farklı meslek gruplarındaki mükellefler ile vergi kaçakçılığı suçunu algılayış biçimleri üzerine yeterli sayıda çalışmanın olmaması ve Türkiye çapında yapılması için gerekli süre ve maddi imkan yetersizliğinden Zonguldak ilindeki mükelleflerin tercih edilmiştir.

Çalışmada kullanılan anket formunda mükelleflere yöneltilen suç unsurlarının ortalamalarına bakıldığında, sonuç olarak, mükelleflerin çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma suçunu ciddiyet düzeyi bakımından ilk sırada yani tüm suçlardan daha yüksek şiddet düzeyine sahip çok ciddi bir suç olarak algıladıkları görülmektedir.

Vergi mükelleflerinin ciddiyet düzeyi bakımından vergi kaçakçılığı suçunu ise, muhasebe kayıtlarında hile yapma suçunun akabinde bir ciddiyet düzeyinde algıladıkları sonucuna varılmaktadır. Buna göre, Zonguldak ilindeki mükelleflerce ciddiyet düzeylerine göre ilk sıralarda algılanan şiddet içerikli suçlardan ve muhasebe kayıtlarında hile yapma suçundan sonra algılanan vergi kaçakçılığı suçu, daha önce Benk ve Yıldırım'ın yaptığı çalışmayla karşılaştırıldığında, Zonguldak ilindeki mükelleflerle yapılan bu çalışmanın sonucunda da aynı sonucun elde edildiği

yani, bu mükelleflerin de vergi kaçakçılığı suçunu ciddi düzeyde önemli bir suç olarak algıladıkları sonucuna varılmaktadır.

Çalışmada vergi kaçakçılığı suçunun algılanış düzeyi, şiddet içerikli ve ekonomik nitelikli suçlarla da karşılaştırılmıştır.

Bu karşılaştırmalar sonucunda;

Mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçu algılama düzeyleri ile şiddet içerikli suçları algılama düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu yani mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunma, adam öldürme ya da silahlı soygun yapma gibi suçlar kadar ciddi bir suç olarak algılamadıkları görülmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçu ekonomik nitelikli suçlarla karşılaştırıldığında, muhasebe kayıtlarında hile yapma suçunun ciddiyet düzeyi olarak vergi kaçakçılığı suçundan daha ciddi bir suç olarak görüldüğü ve yine ekonomik nitelikli suçlardan içeriden öğrenenlerin ticareti, refah dolandırıcılığı, yasal olmayan şekilde çocuk işçi çalıştırma, asgari ücret altında işçi çalıştırma, karaborsada bilet satma suçlarından daha ciddi bir suç olarak algıladıkları tespit edilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçuna demografik faktörlerin etkisini ölçmek amacıyla mükelleflerin eğitim, cinsiyet, yaş, medeni durum gelir düzeyi ve ev sahipliği durumları incelenmiş buna göre, mükelleflerin eğitim, cinsiyet, yaş, gelir düzeyi ve ev sahipliği faktörlerinin hiç birinin vergi kaçakçılığı suçunu algılama düzeyleri üzerinde tek başına önemli bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Buradan çalışmada değinilen demografik faktörlerin, Zonguldak ilindeki mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılayış düzeyleri üzerinde farklılık yaratıcı herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Mükellef davranışlarını etkileyen faktörler, mükelleflerin suçları algılama düzeyleri için önemli etkenlerdir. Mükelleflerin, yüksek vergi ahlakına sahip olmaması, aynı şartlarda veya kendinden daha iyi şartlara ve gelire sahip mükellefin ödediği vergiyle kendi ödediği vergiyi kıyaslayarak, kendisinin haksızlığa uğradığını, mükelleflerin devlet harcamalarından yeteri kadar faydalanamadığını ve fazla vergi

ödediğini ve hükümetlerin iyi bir yönetim göstermediğini, ödedikleri vergilerin savurganca harcadığını, mükelleflerin üzerine düşen vergilerin adil dağıtılmadığını, vergi aflarının tekrarlanacağını, vergi kanunlarının sade, anlaşılır bir yapıda olmadığını ve sık sık değiştirildiğini, vergilerin sayıca fazla olduğunu, ceza ve denetimlerin yeteri kadar ağır olmadığını ve sıkı yapılmadığını, devletin vergi gelirlerine ihtiyacı arttıkça vergi oranlarıyla oynadığını yani artırdığını düşünmeleri vergi kaçakçılığı suçuna eğilim göstermelerini vazgeçilmez kılmaktadır.

Sonuç olarak, mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu çok ciddi düzeyde bir suç olarak algılamadığı görülmekle birlikte, devletin vergileri, nereye, ne zaman, ne kadar kullandığı konusunda mükellefleri aydınlatması, vergi oranlarını sık sık değiştirmemesi, vergi sisteminin karmaşıklığının giderilerek açık ve anlaşılır bir yapıya kavuşturulması, verginin adil dağıtılabilesinin sağlanması, cezaların etkinliği gibi vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için gerekli düzenlemeler yapılırsa mükelleflerin, devlete güvenlerinin artacağı ve ödedikleri vergilerin bir şekilde kendilerine döndüğünü gördüklerinde vergi kaçakçılığı suçuna daha az eğilim gösterecekleri düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan (2005); “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları” *TBB Dergisi*, Sayı:58.
- Akbulut, Ali Rıza (2003); “Vergiye Gönüllü Uyum”, *Vergi Dünyası*, Sayı:266, Ekim.
- Akdeniz, Gıyasettin (1969); “Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti”, Maliye Enstitüsü Konferansları, On dokuzuncu Seri, İÜİFME Yay., No:42, İstanbul.
- Akdoğan, Abdurrahman (1990); “Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım”, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 1/9.
- Akdoğan, Abdurrahman (1993); “Vergi Uygulamasının Etkinliği Açısından Eğitim Fakültelerinde Maliye ve Vergi Eğitiminin Önemi”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1, Haziran.
- Akdoğan, Abdurrahman (1999); “*Kamu Maliyesi*”, Gazi Büro Kitabevi, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can (1999); “Ağır Vergi Yüğü ve Yeraltı Ekonomisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat-1999, Sayı 125.
- Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç (2002); “*Vergi Zulüm ve İsyân*”, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can (2004); “*Toplam Ahlak*”, Zaman Kitap, İstanbul.
- Aktan, Coşkun Can, İsmail Y.Vural (2004); “Vergi Rekabeti”, Erciyes Üniversitesi, *İİBF Dergisi*, Sayı:22, Ocak-Haziran.
- Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici, Özgür Saraç (2006); (Ed:Aktan C.Can, Dilek Dileyici, İstiklal,Y.Vural),Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları “*Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can, Hilmi Çoban (2006); (Ed:Aktan, C.Can, Dilek Dileyici, İstiklal Y.Vural), “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi”, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Aljaaidi, Khaled Salmen Yaslam (2008); A Survey Of Perception Towards Tax Evasion As a Crime: *The Case Of Yemen, A Research Project (KAR 5026) Submitted to the College of Business of Universiti Utara Malaysia in Partial Fulfillment of the Requirements for the degree of Master of Science (International Accounting).*

- Alm, James, Beterly Jackson ve Michael Mckee (1992); “Estimating the Determinant of Taxpayer Compliance With Expermental Data”, *National Tax Journal*, Sayı:XLV, No:1, Mart.
- Altuğ, Osman (1999);“*Kayıt Dışı Ekonomi*”, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Andreoni, James, Brian Erard ve Jonathan Feinstein (1998); “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literatüre*, Sayı XXXVI, Haziran.
- Arıcı, Hüsnu (2009); “Davranış Bilimlerine Giriş”, (Ed.Enver Özkalp), TC. Anadolu Üniversitesi Yayınları, S:1355, Eskişehir.
- Arıkan, Zeynep (1994); “Vergi Kaçağının Nedenleri Ve Çözüm Yolları”, *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı:44, Temmuz-Eylül.
- Armağan, Ramazan (2007); “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Geliri Üzerinde Etkileri,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Sayı:3.
- Ay, Ercan (2006); Vergi Suç ve Cezaları, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ball, Carolyn (2001); “Rural Perceptions of Crime”, *Journal of Contemporary Criminal Justice*, Vol. 17, No.1, pp. 37–48.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Naci Tolga Saruç ve İsa Sağbaş (2004); “*Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları*”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2006); “*Vergi Ceza Hukuku*”, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Yeniden Yazılmış, 3.Baskı, Afyonkarahisar.
- Benk, Serkan ve Halil Yıldırım (2009); “Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Vergi Kaçakçılığı Suçu Algılaması”: İşletme ve Maliye Akademisyenleri Üzerinde Bir Araştırma, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, Cilt:46, Sayı:536, Ekim 2009.
- Benk, Serkan ve Ekrem Karayılmazlar (2010); “Vergi Kaçakçılığının Dinamikleri”:Ekonomi, Politika, Sosyoloji ve Sosyal Psikoloji Perspektifinden Bir Değerlendirme, *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül, Yıl:33, Sayı:264.
- Bilgiseven, Amiran Kurtkan (1984); “*Maliye Sosyolojisi*”, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Bloomquist, Kim Michael (2003); “*Tax Evasion, Income Inequality And Opportunity Costs Compliance*”, Paper Presented at the 96th Annual Conference of the National Tax Association, Chicago, Nowember.

- Blumenthal, Marsha ve Joel Slemrod (1992); “The Compliance Cost Of The U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform”, *National Tax Journal*, Vol.45, No.2, Jun, pp.185-202.
- Bulutoğlu, Kenan (1962); “Vergi Politikası”, Sermet Matbaası, İÜİFME Yayınları, (y.y) No:11.
- Carley, Kathleen Mary ve Daniel Maxwell (2006); Carnegie Mellon University, Innovative Decisions, Inc.Understanding Taxpayer Behaviorand Assessing Potential IRS Interventions Using Multiagent Dynamic-Network Simulation <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/06carley.pdf> 20.11.2011
- Çiçek, Halit (2006); “*Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri*”, İstanbul İli Anket Çalışması, İstanbul: İSMMM Yayınları, No: 64.
- Çiçek, Halit, Mehmet Karakaş ve Abdunnur Yıldız (2008); “*Güneydođu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*”, Ümit Ofset, Ankara.
- Çoban, Hilmi (2004); *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneđi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Demir, Murat (2009); “Vergi Kaçırmaı Etkileyen Faktörler”, *E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Sayı:90, Ağustos, www.e-akademi.org (Erişim: 15.10.2010).
- Devrim, Fevzi , Sabri Tekir ve Mustafa Şirin (1981); “*Vergi Psikolojisi*” (Ders Notları, İzmir.
- Devrim, Fevzi (2002); “*Kamu Maliyesine Giriş*”, 4. Baskı, İlkem Ofset, İzmir.
- Dikmen, Orhan (1964); “*Maliye Dersleri*”, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Doğan, Abdullah Aykon (1983); “Esnaf ve Sanatkarlar ve Vergi Kanunları”, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatifleri Birlikleri Büyük Kongresinde Sunulan Tebliğler, Eser Matbaası, Ankara.
- Doğan, Hasan Zafer (1987); “*İnsan Davranışları ve İnsan İlişkileri*”, Uđur Ofset Matbaacılık ve Ticaret, İzmir.
- Edizdoğan, Nihat (1982); “*Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*”, UÜ Yayınları, No:3- 025-0073, Bursa.
- Edizdoğan, Nihat (2000); “Kamu Maliyesi”; *Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Erginay, Akif (1987); “*Kamu Maliyesi*”, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Ervardar, Fehamettin (1965); “*Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Murakabesi*”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Onbirinci Seri, İÜİFME Yay., No:21, İstanbul.
- Eyüpgiller, Sait Saygın (2007); “Fransız Vergi Hukukunda Vergi Cennetlerine Karşı Yasal Düzenlemeler ve Türkiye İçin Öneriler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:306, Şubat.
- Falay, Nihat (1989); “*Maliye Tarihi; Ders Notları*”, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Fallan, Lars (1999); *Gender, Exposure to Tax Knowledge and Attitudes Toward Taxation: An Experimental Approach, Journal of Business Ethics*, No:18, 173-184.
- Fehr, Ernst ve Simon Gächter (1998); “Reciprocity and Economics. The Economic Implications Of Homo Reciprocans”, *European Economic Review*, 42 (3-5), 845-859.
- Ferhatoğlu, Emrah (2006); “Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1, Haziran.
- Fırat, Seniye Ümit Oktay (1996); “Marmara Üniv. Sosyal Bilim Öğrencilerinin Fakülte ve Bölümler Bazında Farklılıklarının çok Değişkenli İstatistiksel Teknikler ile Analizi”, *Marmara Üniversitesi Yayın No:573*, İstanbul.
- Fortin, Bernard, Guy Lacroix ve Marie-Claire Villeval (2007); “Tax Evasion And Social Interaction”, *Journal Of Public Economics*, 91.
- Fuest, Clemens ve Riedel Nadine (2009); “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of Literature”, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford.
- George, Darren ve Paul Mallery (2003); *SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference. 11.0 update (4th ed.)*. Boston: Allyn & Bacon.
- Turhan Salih (1998), “*Vergi Teorisi ve Politikası*”, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Giray, Filiz (2006); “*Maliye Tarihi*”, Ezgi Yayınları, Bursa.
- Gökbunar, Ali Rıza (1998); “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, Celal Bayar Üniversitesi, *İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:1998, s:4.
- Gupta, Ranjana (2008); “An Empirical Study Of Demographics Of Perceptions Of Tax Evasion in New Zealand; 2008 AFAANZ/IAAER.
- Güçlü, Faruk (2002); “Vergi ve Muhasebe Sözlüğü”, Detay Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara.

- Günaydın, İhsan ve Serkan Benk (2003); Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 179, Ağustos.
- Güney, Salih (2006); “*Davranış Bilimleri*”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Hakeri, Hakan (2005); “Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları”, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Hancock, Dora (1996); *Taxation Policy & Practice*, International Thomsan Business Pres., London.
- Hatipoğlu, Mehmet (2007); “*Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemede Etkisi*”, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Heper, Fethi (1981); “Vergilerin Bireylerin Ekonomik Davranışları Üzerindeki Etkileri”, *EİTİA Dergisi*, Cilt 17, Sayı:2, Haziran.
- Heper, Fethi ve Şennur Hoşyumruk (2002); Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum- I, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 10, Sayı:116, Ağustos.
- Heper, Fethi (2004); “*Vergi Hukuku*”, Anadolu Üniversitesi Yayını, No:1536, Eskişehir.
- Herekman, Aykut (1988); “*Kamu Maliyesi-IP*”, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Hoşyumruk, Şennur (2003); *Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1459, Açıkoğretim Fak. Yayın No:775, Eskişehir.
- ISO (1994); “*Vergi Potansiyelimiz Kayıplarımız ve Görüşlerimiz*”, Nisan.
- İçel, Kayıhan ve Süheyl Donay (1999); “Ceza Hukuku”, Genel Kısım, 1.Kitap 3.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Jackson, Betty ve Valerie Milliron, (1986); “Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects”, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 5, ss.125–165.
- Karakoç, Yusuf (1995); “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri“, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 163, Mart.
- Karakoç, Yusuf (2007); “Genel Vergi Hukuku”, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

- Karlinsky, Stewart, Hughlene Burton ve Cindy Blanthorne; (2004); “*Perceptions of Tax Evasion as A Crime*”, *e-Journal of Tax Research*, Vol. 2, No. 2, pp. 226–236.
- Kayış, Aliye (2010); “*Güvenilirlik Analizi*”, SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (Der.:Şeref Kalaycı), Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kaynar, İlknur (2009); “*Vergiye Gönüllü Uyum*”, Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, Celal Bayar Üniversitesi, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt:16, Sayı:1, Manisa.
- Keene, Karlyn (1994); “*What Do We Know About the Public’s Attitude on Progressivity*”, *National Tax Journal*, CXXXVI, No:3.
- Kıldış, Yusuf (2000); “*Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal ve Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri*”, *Dokuz Eylül SBE Dergisi*, Sayı:2.
- Kılıçdaroğlu, Kemal (2000); “*Saklı Ekonominin Boyutları ve Daraltma Önlemleri*”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 228, Ağustos.
- King, Sharmila ve Steven M. Sheffrin (2002); “*Tax Evasion and Equity Theory:An Investigative Approach*”, *International Tax and Public Finance*, Vol.9.
- Kirchler, Erich, Boris Mariejovsky ve Friderich Schneider (2003); “*Everyday Representations Of Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Flight*”: *Do Legal Differences Matter?*, *Journal Of Economic Psychology*, June, Vol.24.
- Kovancılar, Birol ve Güneş Çetin Ceran (2007); “*Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Afları*,” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 228.
- Kuruca, Zeki (1966); “*Vergi Kaçakçılığı*”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 1965, AÜSBF Maliye Enstitüsü Yay., No:23, Sevinç Matbaası.
- Mason, Robert ve Lyle Calvin (1978); “*A Study of Admitted Income Tax Evasion*”, *Law And Society Review*, Vol. 12, ss.73–89.
- Mason, Robert ve Lyle Calvin, (1984); “*Public Confidence And Admitted Tax Evasion*”, *National Tax Journal*, Vol. 37, ss.489–496.
- Muter, Naci Birol, Süreyya Sakınç ve Kemal Çelebi (1993); “*Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması*, Manisa İli Algı Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması”, Manisa.
- Mutlu, Abdullah (2009); “*Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara.

- Nadaroğlu, Halil (1980); “*Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri*”, *Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri*, İstanbul İTİA Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No:1, İstanbul.
- Nadaroğlu, Halil (1996); “*Kamu Maliyesi Teorisi*”, Beta Yayınları, İstanbul.
- OECD, (2000); *Towards Global Tax Co-operation : Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Paris.
- Orhaner, Emine (2000); “*Kamu Maliyesi*”, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Orviska, Marta ve John Hudson (2003); “Tax Evasion, Civic Duty and The Law Abiding Citizen”, *European Of Political Economy*, Vol. 19, No.1, Mart, pp.83-102.
- Owen, Roger (1981);” *The Middle East in the World Economy 1800-1914*”, London: Methuen and Co.Ltd.
- Ozansoy, Ahmet (2008); “Toplumsal Algı Düzeyinde Vergi Kaçırma Suçu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:191, Kasım.
- Öner, Erdoğan (1986); “*Kamu Maliyesi*”, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K. Yayın No:1986/282.
- Özbaydar, Sabri, (1986); *Psikoloji*, Altın Kitaplar Yayınevi, 17. Baskı, İstanbul.
- Özgenç, İzzet (2010); “Türk Ceza Hukuku”, 5.b.Ankara.
- Özsoylu, Ahmet Fazıl (1996); “ Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, Bağlam Araştırma Dizisi” , İstanbul.
- Pehlivan, Osman (2004); “*Kamu Maliyesi*”, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Rampell, Catherine (2009); “*How Common is Tax Evasion?*”, *Economics*, <http://www.economicexpert.com/a/Tax:evasion.html> (Erişim:20.11.2010).
- Reckers, Philip M., Debra L. Sanders ve Stephen Jacob Roark (1994); “The Influence Of Ethical Attitudes On Taxpayer Compliance”: *National Tax Journal*, Vol. XLVII, No:4.
- Richardson, Grant (2006); “Determinants Of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation”, *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation*, Vol. 15, ss.150–169.
- Richardson, Maryann ve Adrian John Sawyer, (2001); “A Taxonomy of The Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems And Prospects”, *Australian Tax Forum*, Vol. 16, ss.137–320.

- Rosenmerkel, Sean (2001); “Wrongfulness and Harmfulness as Components of Seriousness of White-Collar Offences,” *Journal of Contemporary Criminal Justice*, 17, pp. 308–327.
- Saraçoğlu, Fatih (2008); “Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(1), ss. 59–74.
- Sayar, Nihat (1970); “*Kamu Maliyesi I*”, İstanbul, İTİA Yayın ve Yardım Bürosu, S:215.
- Sayar, Nihat (1975); “*Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*”, İstanbul
- Slemrod, Joel (1984); “An Empirical Test For Tax Evasion”, *University of Minnesota And National Bureau Of Economic Research*, October 16.
- Slemrod, Joel (2007); Cheating Ourselves: The Economics Of Tax Evasion, *Journal of Economic Perspectives*, Vol.21, No.1, Winter.
- Smith, Brent L. ve C. Ronald Huff (1982); “Criminal Victimization in Rural Areas”, *Journal of Criminal Justice*, Vol. 10, Issue. 4, pp. 271-282.
- Song, Young-dahl ve Tinsley E. Yarbrough (1978); “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, *Public Administration Review*, Vol. 38, No. 5, pp. 442-452.
- Şenyüz, Doğan (1995); “*Vergilendirmede Yüükümlü Psikolojisi*”, Bursa.
- Şenyüz, Doğan (2006); “*Vergi Hukuku*”, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Şenyüz, Doğan, (2011); “*Vergi Ceza Hukuku*”, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Yayın Basım Dağıtım, 5. Baskı, Bursa.
- Tek, Ömer Baybars (2007); “*Pazarlama İlkeleri Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları*”, Beta Basım Yayın Dağıtım, İzmir.
- Tekin, Fazıl (1978); Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergi Sistemindeki Uygulaması, *İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları*, Eskişehir, No:192/122.
- Tekir, Sabri (1987); “*Vergi Teorisi*”, Güç Birliği Yayıncılık, İzmir.
- Torgler, Benno (2003); “*Tax Morale And Instirurions*”, Working Paper No. 2003 – 09, Crema Gellertstrasse 24 CH – 4052 Basel.
- Torgler, Benno (2005); “*Tax Morale and Direct Democracy*”, *European Journal of Political Economy*, Vol:21(2), 525-31.

- Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil Demir (2009); “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y.2009, C.14, S:1.
- Tuay, Elif ve İnci Güvenç (2007); “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Kasım.
- Tunçer, Mehmet (2003); “Vergi Ahlakı –Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim, Sayı:181.
- Turhan, Salih (1982); “Vergi Teorisi”, İÜ İktisat Fakültesi Yayınları, No:2913/480.
- Turhan, Salih (1998); “*Vergi Teorisi ve Politikası*”, Filiz Kitabevi, 6.Baskı, İstanbul.
- Türk, İsmail (1999); “*Kamu Maliyesi*”, Turhan Kitabevi, Ankara.
- User, İnci (1992); “*Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*”, MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Üstün, Ümit Süleyman (2001); *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Webber, Carolyn ve Aaron Wildavsky (1986); “A History Of Taxation and Expenditure in the Western World”, New York, Simon and Schuster Inc.
- Wilson, Paul, John Walker ve Satyanshu Mukherjee (1986); “How The Public Sees Crime: An Australian Survey”, *Australian Institute of Criminology Trends & Issues*, October, pp. 1-5, Australian Institute of Criminology, Canberra, Australia.

EKLER

EK 1: Bireylerin Suçları Algılayış Biçimlerini Belirlemeye Yönelik Anket Formu

Bu anket çalışması bireylerin suçları algılayış biçimlerini belirlemeye yönelik olarak yapılmaktadır. Çalışma doğru ya da yanlış cevap içermemekte, sadece sizlerin bu konudaki düşüncelerinizi değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla vereceğiniz cevaplar bizim açımızdan oldukça önemlidir. Çalışmaya yapmış olduğunuz değerli katkılardan dolayı teşekkür eder saygılar sunarız. (Not: Lütfen ankete isminizi yazmayınız)

Yrd. Doç. Dr. Serkan BENK
ZKÜ, SBE Maliye ABD.
Tez Danışmanı

Serap PÜREN
ZKÜ, SBE Maliye ABD.
Tez Öğrencisi

EĞİTİM DURUMUNUZ _____ :

CİNSİYETİNİZ _____ :

YAŞINIZ _____ :

MEDENİ HALİNİZ _____ :

YILLIK ORTALAMA GELİR MİKTARINIZ _____ :

KENDİNİZE AİT BİR EVİNİZ VAR MI? _____ :

MESLEĞİNİZ _____ :

PUANLAMA: Aşağıda belirtilen suç unsurlarını 1'den 5'e kadar belirtilmiş olan ciddiyet düzeylerine göre puanlayınız. Lütfen puanlarınızı her bir ifadenin başında yer alan boşluklara yazınız.

İFADE	Ciddi Bir Suç Değil	Kısmen Ciddi Bir Suç	Ciddi Bir Suç	Çok Ciddi Bir Suç	Aşırı Derecede Ciddi Bir Suç
PUAN	1	2	3	4	5

- SUÇ NO:1.(——) Bisiklet hırsızlığı yapmak.
- SUÇ NO:2.(——) Refah dolandırıcılığı yapmak (Haksız biçimde yeşil kart kullanmak ya da kazanç sağlamak gibi).
- SUÇ NO:3.(——) Hız limitlerinin üzerinde araç kullanmak.
- SUÇ NO:4.(——) Otomobil hırsızlığı yapmak.
- SUÇ NO:5.(——) Fuhuş yapmak.
- SUÇ NO:6.(——) Muhasebe kayıtlarında hile yapmak.
- SUÇ NO:7.(——) Silahlı soygun yapmak.
- SUÇ NO:8.(——) Mağaza hırsızlığı yapmak.
- SUÇ NO:9.(——) Alkollü araç kullanmak.
- SUÇ NO:10.(——) Park yasağı olan yerlere araç park etmek.
- SUÇ NO:11.(——) Yasal olmayan biçimde çocuk işçi çalıştırmak.
- SUÇ NO:12.(——) Uyuşturucu kullanmak.
- SUÇ NO:13.(——) Çocuğa yönelik cinsel tacizde bulunmak.
- SUÇ NO:14.(——) Şirket hakkında elde edilen bilgiyi o şirketin hisse senedi fiyatlarını etkilemek amacıyla kullanmak.
- SUÇ NO:15.(——) Yaya geçidi olmayan yerlerden karşıdan karşıya geçmek.
- SUÇ NO:16.(——) Kırmızı ışık ihlali yapmak.
- SUÇ NO:17.(——) Adam öldürmek.
- SUÇ NO:18.(——) Karaborsada bilet satmak.
- SUÇ NO:19.(——) Vergi kaçırmak.
- SUÇ NO:20.(——) Asgari ücretin altında işçi çalıştırmak.
- SUÇ NO:21.(——) Irza geçmek.