

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE’DE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNE İLİŞKİN
ALGILAMALAR (MANİSA ÖRNEĞİ)**

Hazırlayan
Özer DEMİRDİZEN

Danışman
Doç. Dr. Birol KOVANCILAR

MANİSA
2010

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin Algılamalar (Manisa Örneği)” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..../..../2010

Adı-Soyadı

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü/...../..... tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin 8. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı öğrencisi Özer DEMİRDİZEN "Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin Algılamalar (Manisa Örneği)" konulu tezi incelenmiş ve aday/...../2010 tarihinde saat 'da/de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini.....dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	O	OY BİRLİĞİ	O
DÜZELTME yapılmasına	O*	OY ÇOKLUĞU	O
RED edilmesine	O**	ile karar verilmiştir.	

*Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

**Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Evet

Hayır

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

O O

Tez, mutlaka basılmalıdır.

O O

Tez, mevcut hali ile basılmalıdır.

O O

Tez gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

O O

Tezin basımı gereksizdir.

O O

**YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU**

Tez No:

Konu:

Üniv. Kodu:

TEZİN YAZARININ

Soyadı: DEMİRDİZEN

Adı: Özer

Tezin Türkçe Adı: Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin Algılamalar (Manisa Örneği)

Tezin Yabancı Adı: Perceptions About Tax Penalty System’s Effects in Turkey (Manisa Sample)

Tezin Yapıldığı Üniversite: Celal Bayar Üniversitesi

Enstitü: Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yılı: 2010

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü: Yüksek Lisans

Dili : Türkçe

Sayfa sayısı : 220

Referans sayısı : 208

TEZ DANIŞMANININ

Ünvanı: Doç. Dr.

Adı: Birol

Soyadı: KOVANCILAR

Türkçe anahtar kelimeler:

- 1- Vergi cezası
- 2- Vergi suçu
- 3- Vergi kaçakçılığı
- 4- İdari para cezası
- 5- Vergi kaybı

İngilizce anahtar kelimeler:

- Tax penalty
Tax offense
Tax evasion
Administrative fine
Revenue loss

Tarih :

İmza :

ÖNSÖZ

Araştırmanın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Birol KOVANCILAR'a, anket sorularının düzenlenmesinde ve anketin uygulanmasında katkıda bulunan iş arkadaşlarıma, anket sorularının yanıtlarının istatistiki analizini yapan İpek KİREMİTÇİ'ye, manevi yönden katkı sağlayan Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nün değerli öğretim üyeleriyle tüm akademisyen hocalarıma, anket çalışmasının vergi dairesi çalışanları üzerinde uygulanmasında desteğini esirgemeyen Alaybey Vergi Dairesi Müdürü Hasan GÜNDOĞDU'ya, anket çalışmasının esnaflar üzerinde uygulanmasında yardımını esirgemeyen MESOB Genel Sekreteri Önder SAVCI'ya, sonsuz destek ve sabırlarından dolayı eşim Çiğdem DEMİRDİZEN ile oğlum Eren DEMİRDİZEN'e, beni yetiştiren annem Yeter DEMİRDİZEN ile babam Yusuf DEMİRDİZEN'e teşekkür eder, ayrıca yapmış olduğum bu çalışmayı da eğitime her an değer veren babam Yusuf DEMİRDİZEN'e atfederim.

Manisa, 2010

Özer DEMİRDİZEN

ÖZET
Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin
Algılamalar (Manisa Örneği)

Devletin, kamu hizmetlerinin finansmanı için vergileme yetkisi dahilinde elde ettiği vergiler; devlet için önemli bir gelir kaynağı olmakta iken mükellefler tarafından yük olarak algılanmaktadır. Vergi ödemenin gelirlerinde azalışa neden olduğunu düşünen mükellefler vergiye karşı uyumsuzluk göstermektedirler. Mükellefler, yasalara karşı gelip ödeyecekleri vergiyi gizleyerek vergi kaçırmakta ve devlet gelirlerinde önemli azalışlara neden olmaktadır.

Vergi uyumuna etki eden önemli hususlardan birisi de mükelleflerin vergi ceza sistemini algılayış biçimidir. Mükelleflerin ceza sistemi hakkındaki bilgi düzeyi, beklentileri, zihniyeti gibi kişisel faktörler ile sosyal, hukuki ve ekonomik faktörler bu algılama biçimini etkilemektedir.

Bu çalışmada, suçların önlenmesinde cezaların etkinliğini belirleyen faktörler ile yaptırımların caydırıcılığı üzerinde durularak, Manisa ili Merkez ilçesindeki vergi mükellefi olan esnaflar, vergi dairesi çalışanları ile meslek mensuplarının vergi ceza sistemini nasıl algıladıkları çeşitli önermelerle alan çalışması yapılarak ortaya konmuştur.

ABSTRACT

Perceptions About Tax Penalty System's Effects in Turkey (Manisa Sample)

The taxes which the government levy in the taxation authorization for the finance of public utility are important sources of income, on the other hand they are perceived as burden by tax payers. Taxpayers who think paying taxes causes decrease in their incomes are inadaptable to the taxes. Taxpayers avoid taxes by defying the laws and concealing tax so they cause significant decrease in the government's incomes.

One of the important subjects which affects tax consistency is the way in which taxpayers perceive tax penalty system. Personal factors of taxpayers like knowledge level about penalty system, their expectations and social, judicial and economic factors affect this conception.

In this study, the perception in tax penalty system of artisans, employers who are taxpayers in Manisa province Merkez county, employees in tax administration and members of a profession is put forward by emphasizing law sanction and the factors which determine disciplines' efficiency in preventing offences and by making fieldwork with various thesis.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	iii
YÖK DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar.....	xv
ŞEKİLLER.....	xxi
KISALTMALAR.....	xxii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARI

I. GENEL ANLAMDA SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI.....	3
A) SUÇ, EKONOMİK SUÇ KAVRAMLARI, SUÇUN KONUSU VE UNSURLARI.....	3
1. Suç Kavramı.....	3
2. Suçun Konusu.....	5
3. Suçun Unsurları.....	5
4. Ekonomik Suç Kavramı.....	7
B) CEZA KAVRAMI, CEZA TEORİLERİ VE CEZANIN AMACI.....	8
1. Ceza Kavramı.....	8
2. Ceza Teorileri.....	9
a) Mutlak Ceza Teorisi.....	9
b) Nispi Teoriler (Önleme Teorileri)	9
ba) Genel Önleme Teorisi.....	10
bb) Özel Önleme Teorisi.....	10

c) Karma (Uzlaştırıcı) Teoriler.....	10
II. VERGİ SUÇU VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARI.....	11
A) VERGİ SUÇU KAVRAMI.....	11
1. Vergi Suçunun Unsurları.....	12
a) Kanuni Unsur.....	12
b) Maddi Unsur.....	13
c) Manevi Unsur.....	14
2. Vergi Suçlarının Türleri.....	14
a) Vergi İdaresince İşlem Yapılan Vergi Suçları.....	15
b) Ceza Mahkemelerince İşlem Yapılan Vergi Suçları.....	15
B) VERGİ CEZASI KAVRAMI.....	16
1. Vergi Cezalarının Amacı.....	17
2. Vergi Cezalarının Özellikleri.....	18
3. Vergi Cezalarının Hukuksal Niteliği.....	19
III. VERGİ CEZA SİSTEMİ VE BAZI ÜLKELERİN VERGİ SUÇ VE CEZA SİSTEMLERİ.....	21
A) VERGİ CEZA SİSTEMİ.....	21
B) BAZI ÜLKELERİN VERGİ SUÇ VE CEZA SİSTEMLERİ.....	22
1. Kara Avrupasında Vergi Suç ve Cezaları.....	22
a) Almanya.....	23
b) Fransa.....	24
c) İsveç.....	25
d) Yunanistan.....	26
2. Anglo-Sakson Ülkelerde Vergi Suç ve Cezaları.....	27
a) İngiltere.....	27
b) Amerika Birleşik Devletleri.....	28
3. Diğer Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suç ve Cezaları.....	30
a) Rusya Federasyonu.....	30
b) Japonya.....	31
c) Çin Halk Cumhuriyeti.....	32

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ CEZA SİSTEMİ

I. TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	35
A) CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM.....	35
1. Tanzimat Öncesi Dönem.....	35
2. Tanzimat Sonrası Dönem.....	36
B) CUMHURİYET SONRASI DÖNEM.....	36
1. 1923-1950 Yılları Arasındaki Dönem.....	36
2. 1950 Sonrası Dönem.....	38
II. TÜRK VERGİ USUL HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE CEZALARI.....	40
A) İDARİ NİTELİKTEKİ VERGİ CEZALARI.....	41
1. Vergi Ziyayı ve Cezası.....	42
2. Usulsüzlük ve Cezaları.....	43
a) Genel Usulsüzlükler ve Cezaları.....	44
aa) Birinci Derece Usulsüzlükler.....	44
ab) İkinci Derece Usulsüzlükler.....	45
b) Özel Usulsüzlükler ve Cezaları.....	46
c) Bilgi Vermeme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları.....	48
d) İdari Nitelikli Vergi Cezalarının Uygulanması.....	49
B) ADLİ NİTELİKTEKİ VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI.....	50
1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları.....	50
a) Para Cezasına Çevrilebilen Hapis Cezasını Gerektirir Suçlar.....	52
b) Para Cezasına Çevrilemeyen Hapis Cezasını Gerektirir Suçlar.....	53
c) Kaçakçılığa İştirak Suçu ve Cezası.....	54
2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası.....	54
3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası.....	55
4. Adli Nitelikteki Vergi Suçlarının Cezalandırılmasında Usul.....	56
III. VERGİ SUÇLARINDA UYGULANAN KURALLAR.....	57
A) SUÇLARDA BİRLEŞME.....	57

B) SUÇA İŞTİRAK.....	60
C) SUÇLARIN TEKERRÜRÜ.....	60
D) VERGİ SUÇLARINDA CEZA EHLİYETİ VE SORUMLULUK.....	61
IV. VERGİ SUÇLULUĞUNUN VE VERGİ CEZALARININ KALKMASI.....	62
A) VERGİ SUÇLULUĞUNU KALDIRAN NEDENLER.....	62
1. Yanılma.....	62
2. Pişmanlık ve Islah.....	63
3. Mücbir Sebepler.....	63
B) VERGİ CEZALARINI SONA ERDİREN HALLER.....	64
1. Vergi Cezasının Ödenmesi.....	64
2. Ölüm.....	65
3. Zamanaşımı.....	65
4. Vergi Cezalarında Hata Düzeltme.....	66
5. Cezalarda İndirim.....	66
6. Uzlaşma.....	67
7. Verginin Terkini Ve Tahakkuktan Vazgeçme.....	68
8. Af.....	68
V. TÜRKİYE’DE VERGİ SUÇU İŞLEYENLERE PARA VE HAPİS CEZASI HARİCİNDE UYGULANAN DİĞER İDARİ İŞLEMLER.....	69
A) KAMU İHALELERİNE ALINMAMA.....	69
B) KAMU GÖREVLERİNE ALINMAMA, BAZI MESLEK VE İŞLERLE UĞRAŞAMAMA.....	69
C) GECİKME ZAM VE FAİZLERİ.....	71
D) İHBAR MÜESSESESİ VE SUÇU BİLDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ.....	74
E) VERGİ VE VERGİ CEZALARINDAN DOĞAN ALACAĞI KORUMAYA YÖNELİK ÖNLEMLER.....	77
1. Teminat.....	77
2. İhtiyati Haciz.....	78
3. İhtiyati Tahakkuk.....	79
4. Yurtdışına Çıkış Yasağı.....	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI İLE VERGİ SUÇLARININ
ÖNLENMESİNDE VERGİ CEZALARININ ETKİNLİĞİ

I. DUYUM, ALGILAMA, VERGİ PSİKOLOJİSİ KAVRAMLARI.....	83
A) DUYUM VE ALGILAMA KAVRAMLARI.....	83
1. Duyum Kavramı.....	83
2. Algılama Kavramı.....	84
B) VERGİ PSİKOLOJİSİ KAVRAMI.....	85
II. SUÇ VE CEZANIN ALGILANMASI.....	85
A) SUÇUN ALGILANMASI.....	86
B) CEZANIN ALGILANMASI.....	87
III- VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI VE ALGILAMA	
DÜZEYİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	87
A) KİŞİSEL FAKTÖRLER.....	88
1. Suç ve Ceza Hakkındaki Bilgi Düzeyi.....	89
2. Mükellef Beklentileri.....	90
3. Ruhsal Durum.....	91
4. Vergi Ahlakı.....	91
B) SOSYAL FAKTÖRLER.....	92
1. Çevre İle Olan İlişkiler.....	93
2. Toplumun Vergi Suç ve Cezasına Yüklediği Anlam.....	94
C) HUKUKİ FAKTÖRLER.....	95
1. Ceza Sisteminin Yetersizliği.....	95
2. Vergi Cezalarının Sık Sık Affedilmesi.....	96
IV. VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ CEZALARININ	
ETKİNLİĞİ.....	97
A) ETKİNLİK KAVRAMI VE HUKUK KURALLARININ ETKİNLİĞİ.....	97
B) CEZANIN ETKİNLİĞİ.....	98
C) VERGİ CEZALARININ ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN BAŞLICA	
FAKTÖRLER.....	100
1. Bireysel ve Toplumsal Faktörler.....	101

a) Vergi Bilinci.....	101
b) Vergi Kültürü.....	102
c) Devlete Bağlılık ve Güven.....	106
d) Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları.....	111
2. İdari Faktörler.....	114
a) Cezaların Uygulanabilirliği.....	114
b) Vergi Mevzuatının Karışıklığı.....	118
c) Denetim Olasılığı ve Sıklığı.....	121
d) Af Beklentisi.....	124
e) Uzlaşma Müessesesi.....	128
f) İndirim Müessesesi.....	135

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MANİSA İLİNDE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ALGILANMASI ÜZERİNE ANKET ÇALIŞMASI

I. GEREÇ VE YÖNTEMLER.....	138
A) ÇALIŞMANIN KONUSU.....	138
B) ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	139
C) ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI.....	139
D) ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	140
E) VERİ ÖLÇÜ ARACI.....	140
F) ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	140
II. ARAŞTIRMA BULGULARI.....	142
A) SIKLIK ANALİZLERİ.....	142
1. Demografik Verilerin Sıklık Analizleri.....	143
2. İfadelere Verilen Cevapların Sıklık Analizleri.....	146
B) FAKTÖR ANALİZİ.....	161
C) GÜVENİLİRLİK ANALİZİ.....	164
D) TAMAMLAYICI İSTATİSTİKLER.....	165
E) ÇAPRAZ TABLOLAR ANALİZİ.....	166
F) T-TESTİ.....	189

G) ANOVA TESTİ.....	191
H) KORELASYON ANALİZİ.....	196
I) REGRESYON ANALİZİ.....	199
DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ.....	200
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	205
EK.....	219

TABLolar LİSTESİ

Tablo-1	: Diğer Ülkelerde Vergi Cezaları.....	34
Tablo-2	: 2004-2008 Yılları Arasında Tahakkuk Eden Vergi Para Cezalarının Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı Konsolide Bütçe Gerçekleşmeleri.....	42
Tablo-3	: Birinci Derece Usulsüzlük İşlemlerine Verilecek Cezalar.....	45
Tablo-4	: İkinci Derece Usulsüzlük İşlemlerine Verilecek Cezalar.....	46
Tablo-5	: Özel Usulsüzlük İşlemlerine Verilecek Cezalar.....	47
Tablo-6	: Bilgi Vermeme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına Verilecek Cezalar.....	49
Tablo-7	: 1981 Sonrası Gecikme Zammı Oranları.....	73
Tablo-8	: İhbar İkramesi Oranları.....	75
Tablo-9	: 2000-2007 Yıllarında Yapılan İhbarlar ve Ödenen İkramesiler.....	76
Tablo-10	: Türkiye’de Yolsuzluk Algılamaları.....	109
Tablo-11	: 2000-2006 Yıllarında Vergi Davalarında Mahkemelerin Verdiği Kararlar.....	117
Tablo-12	: 1995-2003 Yılları Arasında Tahakkuk Eden Vergi Para Cezalarının Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Konsolide Bütçe Gerçekleşmeleri)..	120
Tablo-13	: Türkiye’de Vergi Denetim Kadroları.....	122
Tablo-14	: Türkiye’de Mükelleflerin Denetlenme Oranı.....	123
Tablo-15	: 1928 Yılı Sonrası Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları.....	127
Tablo-16	: 2008 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	130
Tablo-17	: 2008 Yılı Gelirler Kontrolörleri Tarafından Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	130
Tablo-18	: 2008 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları.....	131
Tablo-19	: 2008 Yılı Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları.....	132
Tablo-20	: 2008 Yılı Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları.....	132
Tablo-21	: 2008 Yılı Genel Uzlaşma Sonuçları.....	133
Tablo-22	: 2007 Yılında Vergi İnceleme Raporlarına Karşı Talep Edilen Uzlaşma Sayıları.....	134
Tablo-23	: 2005-2006 Yıllarında İndirilen Vergi Cezaları.....	136
Tablo-24	: Örneklem Profiline Sayısal ve Yüzdesel Dağılımı Tablosu.....	143

Tablo-25	: “Vergi Ceza Kanunlarının Yeterince Açık Ve Anlaşılır Olduğunu Düşünüyorum” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	146
Tablo-26	: “Vergi Ceza Sistemindeki Değişiklikleri Kolayca Takip Edilebiliyorum” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	146
Tablo-27	: “Nelerin Vergi Suçu Olduğunu Ve Bu Suçlara Uygulanan Cezaları Biliyorum.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	147
Tablo-28	: “Vergi Ceza Sisteminin Adil Olduğuna İnanıyorum” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	148
Tablo-29	: “Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterince Oluşmamış Olması Vergi Suç Oranlarını Arttırmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	148
Tablo-30	: “Vergi Sisteminin Karmaşıklığı Kişileri Suça Yöneltilmektedir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	149
Tablo-31	: “Birinin Vergi Suçunu İşlediğini Bilsem İhbar Ederdim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	149
Tablo-32	: “Vergi Kaçırırsam Vicdan Azabı Çekerdim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	150
Tablo-33	: “Vergi Cezaları Konusunda Yasalara Ve İdareye Güvenirim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	151
Tablo-34	: “Ülkemizde Vergi Kaçırانların Yakalanma Olasılığı Yüksekler.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	151
Tablo-35	: “Vergi Kaçırانlara Yönelik Uygulanan Cezalar Caydırıcıdır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	152
Tablo-36	: “Vergi Kaçırان Bir Mükellefin Hapis Cezasına Çarptırılma Olasılığı Yüksekler.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	153
Tablo-37	: “Denetimlerin Yetersizliği Vergi Suçlarının Artmasına Neden Olmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	153
Tablo-38	: “Vergi Oranlarındaki Artışlar Kişileri Vergi Kaçırmaya Yöneltilmektedir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	154
Tablo-39	: “Vergi Cezaları Üzerinde Yapılan Uzlaşma Ve İndirimler Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmektedir” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	155
Tablo-40	: “Birileri Vergi Kaçırıyor Ve Yakalanmıyorsa, Bu Bende De Vergi Kaçırma İsteği Doğurur.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	155

Tablo-41	: “Mali Müşavirler Ve/Veya Muhasebeciler Vergi Kaçırma Konusunda Bazen Teşvik Edici Olmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	156
Tablo-42	: “Vergi Affı, Vergi Suçu İşleyenleri Ödüllendiren Bir Uygulamadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	157
Tablo-43	: “Vergi Kaçıranların Hapis Cezasıyla Cezalandırılması Daha Caydırıcı Olacaktır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	157
Tablo-44	: “Vergi İdaresinin Özerkleştirilmesi, İdarenin Etkinliğini Arttırıp Vergi Suçlarıyla Mücadeleyi Daha Adil Ve Daha Etkili Hale Getirebilir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	158
Tablo-45	: “Vergi Kaçıran Kişilerin Milletvekili, Belediye-Belde Başkanı Gibi Seçilme Haklarının Elllerinden Alınması Vergi Suç Oranını Azaltır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	159
Tablo-46	: “Vergi Kaçırıldığı Tespit Edilen Kişiler Ticaretten Men Edilmelidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	159
Tablo-47	: “Kişiler, Bankada, Tapuda, Belediyede, Diğer Kamu Kurumlarında, Bütün Alım-Satımlarındaki Tüm Bilgilerinin Depolandığını Ve Bu Bilgilerin Vergi İdaresince Kullanılacağını Bilseler Vergi Suçu İşlemekten Daha Fazla Çekinirlerdi.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	160
Tablo-48	: Faktör Analizi.....	161
Tablo-49	: Tanımlayıcı İstatistikler.....	165
Tablo-50	: Meslek Grupları ile “Vergi Ceza Kanunlarının Yeterince Açık Ve Anlaşılır Olduğunu Düşünüyorum.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	167
Tablo-51	: Meslek Grupları ile “Vergi Ceza Sistemindeki Değişiklikleri Kolaylıkla Takip Edebiliyorum.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	168
Tablo-52	: Meslek Grupları ile “Nelerin Vergi Suçu Olduğunu Ve Bu Suçlara Uygulanan Cezaları Biliyorum.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	169

Tablo-53	: Meslek Grupları ile “Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterince Oluşmamış Olması Vergi Suç Oranlarını Arttırmaktadır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....170
Tablo-54	: Meslek Grupları ile “Vergi Sisteminin Karmaşıklığı Kişileri Suça Yöneltilmektedir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....171
Tablo-55	: Meslek Grupları ile “Birinin Vergi Suçu İşlediğini Bilsem İhbar Ederdim.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....172
Tablo-56	: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçırırsam Vicdan Azabı Çekdim.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....173
Tablo-57	: Meslek Grupları ile “Vergi Cezaları Konusunda Yasalara Ve İdareye Güvenirim.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....174
Tablo-58	: Meslek Grupları ile “Ülkemizde Vergi Kaçıranların Yakalanma Olasılığı Yüksekler.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....175
Tablo-59	: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçıranlara Yönelik Uygulanan Cezalar Caydırıcıdır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....176
Tablo-60	: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçıran Bir Mükellefin Hapis Cezasına Çarptırılma Olasılığı Yüksekler.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....177
Tablo-61	: Meslek Grupları ile “Denetimlerin Yetersizliği Vergi Suçlarının Artmasına Neden Olmaktadır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....178
Tablo-62	: Meslek Grupları ile “Vergi Oranlarındaki Artışlar Kişileri Vergi Kaçırmaya Yöneltilmektedir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....179
Tablo-63	: Meslek Grupları ile “Vergi Cezaları Üzerinde Yapılan Uzlaşma Ve İndirimler Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmektedir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....180

Tablo-64	: Meslek Grupları ile “Birileri Vergi Kaçırıyor Ve Yakalanmıyorsa, Bu Bende De Vergi Kaçırma İsteği Doğurur.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....181
Tablo-65	: Meslek Grupları ile “Mali Müşavirler Ve/Veya Muhasebeciler Vergi Kaçırma Konusunda Bazen Teşvik Edici Olmaktadır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....182
Tablo-66	: Meslek Grupları ile “Vergi Affı, Vergi Suçu İşleyenleri Ödüllendiren Bir Uygulamadır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....183
Tablo-67	: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçıranların Hapis Cezasıyla Cezalandırılması Daha Caydırıcı Olacaktır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....184
Tablo-68	: Meslek Grupları ile “Vergi İdaresinin Özerkleştirilmesi, İdarenin Etkinliğini Arttırıp Vergi Suçlarıyla Mücadeleyi Daha Adil Ve Daha Etkili Hale Getirebilir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....185
Tablo-69	: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçıran Kişilerin Milletvekili, Belediye-Belde Başkanı Gibi Seçilme Haklarının Ellerinden Alınması Vergi Suç Oranını Azaltır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....186
Tablo-70	: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçırıldığı Tespit Edilen Kişiler Ticaretten Men Edilmelidir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....187
Tablo-71	: Meslek Grupları ile “Kişiler, Bankada, Tapuda, Belediyede, Diğer Kamu Kurumlarında, Bütün Alım-Satımlarındaki Tüm Bilgilerinin Depolandığını Ve Bu Bilgilerin Vergi İdaresince Kullanılacağını Bilseler Vergi Suçu İşlemekten Daha Fazla Çekinirlerdi.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....188
Tablo-72	: Meslek Grupları ile “Vergi Ceza Sisteminin Adil Olduğuna İnanıyorum.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki.....189

Tablo-73	: Değişkenlerin Cinsiyete Göre T-testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	190
Tablo-74	: Değişkenlerin Mükelleflerin Mesleklerine Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	192
Tablo-75	: Değişkenlerin Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	195
Tablo-76	: Bağımsız Değişkenlerin Korelasyon Analizi.....	197
Tablo-77	: “Vergi Ceza Sisteminin Adil Olduğuna İnanıyorum” İle İlgili Mükelleflerin Düşüncelerini Etkileyen Değişken Gruplarının Regresyon Analizi.....	199

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil-1	: Suçun Unsurları.....	5
Şekil-2	: Vergi Kültürünün Yapısı.....	103
Şekil -3	: Ankete Katılan Mükelleflerin Mesleklerine Göre Dağılımları.....	144
Şekil-4	: Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımları.....	144
Şekil-5	: Ankete Katılan Mükelleflerin Yaş Dağılımı.....	145
Şekil-6	: Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Düzeyi Dağılımı.....	145

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
A.B.D.	: Ana Bilim Dalı
AB	: Avrupa Birliği
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AŞ	: Anonim Şirketi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
C	: Cilt
Çev.	: Çeviren
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
Dön.Ser.İşl.	: Döner Sermaye İşletmesi
Ed.	: Editör
Elk.	: Elektrik
Fak.	: Fakülte
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
H.	: Hipotez
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IMF	: International Monetary Fund (Uluslar arası Para Fonu)
IRC	: Internal Revenue Code (Dahili Gelir Vergisi Kanunu)
IRS	: Internal Revenue Service (Dahili Gelir Vergisi Servisi)
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
İTO	: İstanbul Ticaret Odası
JPY	: Tapon Yeni
K	: Kanun
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

KK	: Kabahatler Kanunu
No	: Numara
Ort.	: Ortalama
RG	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s.	: Sayfa
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences (Sosyal Bilimler için İstatistik Paketi)
SS	: Standart Sapma
STK	: Sivil Toplum Kuruluşu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
Tel.	: Telefon
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TSHD	: Türkiye Saydamlık Hareketi Derneği
USA	: United States of America (Amerika Birleşik Devletleri)
USC	: United States Code (ABD Federal Kanunu)
Ün.	: Üniversite
vb	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl
Yay.	: Yayın

GİRİŞ

Devlet, toplumsal hayatı düzenlemek amacıyla yasalar çıkartır ve bu yasaların uygulanabilmesi için gerekli tedbirleri alır, gerekirse cezalandırma yetkisini kullanır. Devletlerin cezalandırma yetkisini kullandıkları alanlardan birisi de vergi hukukudur. Egemen devlet, vatandaşları üzerine idari ya da mali bir külfet yüklediği zaman, bu yükümlülüğe uymalarını sağlamak için yaptırım gücüne gereksinim duyar. Vergi de mali bir yükümlülüktür. Bir yükümlülüğün gereği gibi yerine getirilmesini sağlamak için bir ceza sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede olduğu gibi, Türkiye’de de vergi kanunlarına aykırı eylemleri ve devletin vergi kaybı nedeniyle uğradığı ve uğraması muhtemel kayıplarını önlemek için vergi ceza sistemi oluşturulmuştur. Vergi ceza sistemi, vergi kanunlarına uyulmasını, yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlayabilmeli, vergi suçlarını önleyebilmelidir. Bu amaç gerçekleştirildiği ölçüde, devlet hazinesi ile dürüst vergi mükelleflerinin zarar görmesi engellenebilir.

Vergi suçlarının önlenmesinde, vergi ceza sistemi büyük önem taşımaktadır. Kişisel vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda bir takım haklarının ortadan kalkacağına inandıkları bir vergi ceza sistemi, vergi suçlarının önlenmesinde etkili bir rol oynayabilecektir.

Toplumda işlenen suçları ve bu suçlar sonucunda verilen cezaların etkilerini, insan psikolojisini anlamadan incelemek de mümkün değildir. Suç ve ceza yasalarını oluşturan makamların, kanunların düzenlenmesi aşamasında bireylerin içinde buldukları her türlü şartları objektif olarak göz önünde bulundurmaları daha verimli sonuçların ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

Vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku açısından da durum aynıdır. Çalışmada, Türkiye’de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi ve bu etkinin kişiler tarafından nasıl algılandığı incelenmiştir. Yapılan çalışma ile vergi ceza sisteminin sorunları tespit edilmeye çalışılmış, tespit edilen sorunları gidermeye yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle suç-ceza ve vergi suçu-vergi cezası kavramları ele alınarak Kara Avrupası hukukuna

tabi bazı Avrupa ülkelerinin, Anglo Sakson hukukuna tabi ülkelerin ve Rusya Federasyonu, Japonya ve Çin halk Cumhuriyeti'nin hukuklarında yer alan vergi suç ve cezaları incelenmiştir.

İkinci bölümde öncelikle Türkiye'deki vergi ceza sisteminin tarihsel gelişimi kısaca ele alınmış, günümüzdeki Türk vergi usul hukukundaki vergi suç ve cezalarına değinilerek idari nitelikteki vergi cezaları ile adli nitelikteki vergi suç ve cezaları yasal düzenlemeler çerçevesinde ele alınmıştır. Vergi suçlarının cezalandırması aşamasında uygulanan kurallara yer verilerek suçluluğu ve cezayı kaldıran sebepler açıklanmıştır. Bölümün son kısmında ise ülkemizde vergi suçu işleyenlere para ve hapis cezası haricinde uygulanan diğer idari işlemlere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde duyum, algılama ve vergi psikolojisi kavramlarına yer verildikten sonra vergi suç ve cezasının algılanması ile bu algılama düzeyini etkileyen kişisel, sosyal ve hukuki faktörler üzerinde durulmuştur. Bu bölümde ayrıca, etkinlik kavramına yer verilerek hukuk kurallarının etkinliği ve cezanın etkinliği konuları ele alındıktan sonra vergi cezalarının etkinliğini belirleyen bireysel, toplumsal ve ekonomik faktörler ile idari faktörler üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise vergi ceza sisteminin etkinliğinin nasıl algılandığını ortaya koymayı amaçlayan Manisa ili içerisinde uygulanan alan çalışmasına yer verilmiştir. Bu alan çalışması, Manisa il merkezinde faaliyette bulunan ve vergi ile daha fazla alakalı olan ticaret erbapları, vergi dairesi çalışanları ile meslek mensupları üzerinde uygulanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARI

I. GENEL ANLAMDA SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI

En ilkel toplumlarda olduğu gibi, en medeni devletlerde dahi, tarihin her devresinde, suç adı verilen sosyal olayların meydana geldiği görülmektedir. Bu olaylar daima toplumun huzur ve sükununu bozan ve diğer fertleri aynı fiillere maruz kalmak korku ve endişesi içinde bırakan bir nitelik taşır. Bu itibarla, en eski devirlerden beri bu fiilleri önlemeyi ve faillerini cezalandırmayı hedef tutan bir müeyyideler sistemi kurulması zorunluluğu kendisini hissettirmiş ve böylece toplum hayatındaki ilk yasama faaliyeti ceza kanunları olarak yerini almıştır. İşte ceza hukuku, toplumun huzur ve sükununu ihlal eden ve suç dediğimiz hareketleri önlemeye ve bu hareketlerin işlenmesi halinde faillerine ceza adını verdiğimiz müeyyideleri uygulamaya yönelmiş kaideleri kapsayan hukuk manzumesidir.

Vergi suç ve cezaları incelenirken, bu kavramların ceza hukukundaki tanım, unsur ve özelliklerinin de incelenmesi gerekir. Bu başlık altında ceza hukukundaki suç ve ceza kavramları üzerinde durulacaktır.

A) SUÇ, EKONOMİK SUÇ KAVRAMLARI, SUÇUN KONUSU VE UNSURLARI

1. Suç Kavramı

Suç, ceza hukukunun temelini oluşturan bir kavramdır. Suç, insanın sosyal bir varlık olması ve bireyin toplumla çatışması nedeniyle eskiden beri var olan ve şüphesiz gelecekte de varlığını sürdürecektir bir olgudur.¹

Suç kelimesinin kökü Türkçe olup, "*sapma*", "*yönünden kayma*", "*hata*", "*günah*"² anlamlarına gelmektedir. Kökeni, XI. yüzyıla, belki daha da eskilere götürülebilecek olan "*suç*" sözcüğünün, bu çağlarda, günümüzdeki anlamından ziyade, "*yoldan ve yönden sapma*" anlamına geldiği anlaşılmaktadır. Nitekim, XI. yüzyıl Türk düşünürlerinden Kaşgarlı Mahmud, ünlü eseri Divanü Lügati't-Türk'te, suç kelimesinin

¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları, 2005, s.3.

² <<http://www.nisanyansozluk.com/>>, (Erişim: 30.03.2009).

“bir şeyin sapmasını” bildirdiğini ifade etmekte ve bu hususla ilgili olarak bazı örnekler de vermektedir. Elimizde bulunan en eski Türkçe kaynaklardan -özellikle Göktürk kitabelerinden- anlaşıldığına göre, suç sözcüğünün en eski Türkçe karşılığı “yazuk” yani “yazık” olmalıdır. Divanü Lügati’t-Türk ve Kutadgu Bilig gibi XI. yüzyıla ait Türk kaynaklarında da, suç ve günah karşılığı olarak “yazuk” kelimesi zikredilmiş ve kullanılmıştır.³

TDK, suç kelimesini genel anlamda; “törelere, ahlak kurallarına aykırı davranış” olarak, hukuki olarak da; “yasalara aykırı davranış”, “cürüm”⁴ olarak tanımlamaktadır.

Ceza hukukunda suç, “kanunların cezalandırıldığı fiiller”⁵, “hukuk kurallarının, toplum için zararlı ve tehlikeli görerek yasakladığı ve cezai yaptırımı bağladığı eylemler”⁶, “hukuki değerlerin inkar ve reddi”⁷, “cezai yaptırım ile korunan ilkelere normlara uymamak”⁸ şeklinde tanımlanmaktadır. Hegel, suç kavramı için “hakkın inkarıdır” demiştir. Fiili ile kanun arasında bir tezat, bir çatışma teşkil ettiğine göre, suç, hukuki değerlerin inkar ve reddini belirler.⁹

Tüm bu tanımlamalardan sonra geniş bir tanımlama yapmak gerekirse suç, sorumlu kişiler tarafından olumlu veya olumsuz bir hareketle meydana getirilen, ceza tehdidini taşıyan bir kanundaki tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiillerdir.¹⁰ Tanımdaki “sorumlu kişi” kavramından, suç işleyebilen ve fiilinden sorumlu olan gerçek kişileri anlamamız gerekir. Bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için taşıması gereken en önemli unsur “ceza tehdidi taşıyan bir kanundaki tarife uygun” olmasıdır. Buna tipiklik de denmektedir. Kısaca, fiili suç haline koyan bir kanun olmalı ve bu kanun ceza tehdidi taşımalıdır. Ceza tehdidi olmayan bir yasaklama suç olarak nitelendirilemez.¹¹

³ <http://www.tarihportali.net/tarih/eski_turk_ceza_hukuku-t7299.0.html;wap2=>, (Erişim: 31.03.2009).

⁴ <<http://www.tdk.gov.tr/>>, (Erişim: 30.03.2009).

⁵ Nemci N. Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları ile İlgili Faydalı Eserler Serisi No 2**, İstanbul: İnkılap Kitabevi, 1955, s.22.

⁶ Enver Bozkurt, **Genel Hukuk Bilgisi**, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2005, s.88.

⁷ Selahattin Sulhi Dönmezer-Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt II, 5. Baskı, İstanbul: İstanbul Ün. Hukuk Fak. Yayını, No:437, 1974, s.2.

⁸ M. Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:214, 1979, s.29.

⁹ Nihat Edizdoğan-Metin TAŞ-Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s.5.

¹⁰ Dönmezer-Erman, Cilt I, a.g.e., s.323.

¹¹ H.Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Yayınları, 2006, s.60-61.

2. Suçun Konusu

Suç sayılan fiiller ile suç olmayan hukuki fiillerin ayırt edilmesi gereklidir. Bu nedenle suça verilen ceza ile diğer hukuka aykırı fiillere uygulanan ceza dışındaki yaptırımlar bir ayırım kıstası olsa da yeterli kabul edilmemektedir. Bu nedenle literatürde, yapısal kriterler bulma çabasına girişilmiş, bu çerçevede suçun konusu tartışılmıştır. Suçun konusu maddi ve hukuki bakımlardan irdelenmektedir. Maddi bakımdan suçun konusu, suçun cismini teşkil eden insan ya da şeydir. Suçun hukuki konusu ise ceza normu ile belirli bir fiilin suç haline getirilmesiyle korunmak istenen hak ve menfaattir. Suçun hukuki konusunu teşkil eden bu hak ve menfaatin, sosyal hayatın yüksek ahlaki değerleri, devlete ait hak ve menfaatler olduğu ileri sürülse de esas olarak suçun hukuki konusu belirli bir suçun yaratılmasındaki amaçtır. Bu çerçevede suçun hukuki konusu genel ve özel olmak üzere iki açıdan ele alınmaktadır.¹²

Genel açıdan değerlendirildiğinde, suçun hukuki konusu, sosyal disiplin ve bu sosyal disiplini bozanları bir takım yoksunluklara uğratmak yoluyla koruma konusundaki kamu yararadır. Suçun özel konusu ise, her bir suçun yaratılmasındaki özel amaçtır. Suçlar bazen sadece kamuyu ilgilendiren bir yararı korumak amacını güderler, bazen de kamuya yararlarla birlikte, kişisel bir menfaati korumak amacını hedef almaktadır.¹³

3. Suçun Unsurları

Bir fiilde, suç sayılabilmesi için, bulunması gereken nitelikler, suçun unsurlarını ifade etmektedir. Bu unsurlar, maddi, manevi, kanuni ve hukuka aykırılık unsurlarıdır.

Şekil-1: Suçun Unsurları

Maddi Unsur (Hareket)	Manevi Unsur	Kanuni Unsur (Kusurluluk)	Hukuka Aykırılık Unsuru
--------------------------	--------------	------------------------------	----------------------------

Suçun maddi unsuru, kanuni tarife uygun bir fiilin bulunmasını ifade etmektedir. Suçun *maddi unsurunun* birinci kısmını hareket oluşturur. Hareket, dış alemde meydana gelen bir yapma veya yapmama fiilini oluşturur. Suçun varlığı için bulunması gereken

¹² Dönmezer-Erman, Cilt I, a.g.e., s.333.

¹³ Dönmezer-Erman, Cilt I, a.g.e., s.334.

bir eylem veya diğer bir ifade ile icra ve ihmali hareketine doktrinde “*hareket*” denmektedir. Hareket yukarıda da belirttiğimiz gibi yapmak veya yapmamak suretiyle ortaya çıkar. Bir Şeyi yapmamak Şeklindeki harekete ihmali hareket denir. Örneğin, hemŐirenin hastasına hayati öneme haiz ilaçlarını vermeyi unutması, fabrikanın gece bekçisinin dış kapıyı kilitlemeyi unutması gibi. Buna karşılıklı hırsızın kapı önündeki arabayı almasında yapmayı gerektirir bir icrai suç söz konusudur. Bazen icrai bir hareketle işlenen suçların, örneğin bir kimsenin ölümüne sebebiyet vermek suçunun, bazen ihmali bir hareketle ortaya çıkması söz konusu olabilir. Nitekim yukarıda verdiğimiz örnekte hemŐirenin hastasını öldürmek kastıyla ona ilaç vermemesinde ihmali hareketle işlenen bir icra suçu vardır. Ceza hukuku alanında önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı neticeye sebep eylemdir. Hareketin konumu, suçlar açısından bazı ayrımların yapılmasına imkan vermektedir. Bunlar; hareketin belli olmasına göre, hareketin sayısına ve Őekline göre ayrılabilir. Suçun maddi unsurunu oluşturan ikinci kısmı ise, netice oluŐturmasıdır. Netice, hareketlerle kanuni tarifte yer alan dış alemde meydana getirilen deđiŐikliktir. Bu değişiklik bir zarar veya tehlike veyahut hukuki ihlal Şeklinde olabilir. Neticeler itibariyle de bir takım ayrımlar yapılabilir; neticelerinin kanunda gösterilmelerine göre, neticelerinin devamlı olup olmamalarına ve sayılarına göre... Örneğin neticelerinin sayılarına göre müteselsil suçta, her bir hareket ve netice birer suçu oluştururken, bu suç fiilinin tespiti ve cezalandırılmasında tek fiile ceza verilmektedir.¹⁴

Suçun *manevi unsuru* ise, failin (suçu iŐleyeninin) kastı ve kusuru ile ilgilidir. Suçun manevi unsurunda, fiilin kusurlu bir irade sonucu ortaya çıkması gerekir ki, buna kısaca *kusurluluk* denilmektedir. Kusurluluk, kast ve taksir biçiminde ortaya çıkar. Failin kanunun yasakladığı sonucun meydana geleceğini bilerek ve isteyerek hareket etmesi kasıtlı olunduğunu ifade etmektedir. Yani, kast, neticenin gerçekleşmesi bilinci ile hareketin istenerek yapılmasıdır. Taksir ise, zararlı neticelerin genel olarak doğabileceğinin öngörülmesi olup, ağır, hafif ve pek hafif taksir olmak üzere e ayrılır. Netice bütün insanlarca öngörülebilecek ise ağır; sadece ihtimamlı kişilerce ngrlebilecekse hafif; netice olağan üstü ihtimam sahiplerince ngrlebilecekse pek hafif taksirden söz edilebilir. Bu nedenle taksir önlenebilir sonucu nlememekten

¹⁴ Şenyüz, a.g.e., s.1-5.

ibarettir. İstenmemiş ve öngörülmemiş olan netice esasen öngörülemez nitelikte ise olay kaza sayılacaktır.¹⁵

Fiilin ceza kanununda yazılı tanıma uygun olması gerekmektedir. Kanunsuz suç ve ceza olmaz prensibinin sonucu olarak, eylemin kanunda ifade edilen belirli bir tipteki suç tarifine uyması gerekmektedir. Herhangi bir suç tanımına girmeyen bir fiil için ceza verilemez. Yasasız suç ve ceza olmaz ilkesi, hukuk araçlarının iktidarlar tarafından kötüye kullanılmasını engellemek amacı ile genel kabul görmüş bir prensiptir. Bu ilke, bazen, cezalandırılması gerek eylemlerin cezalandırılmaması pahasına da uygulansa, bireylerin özgürlüklerini korumak için kabul edilmiştir.¹⁶ Suçun kanuni unsuruna tipiklik de denilmektedir. Yani, kanunda açık bir şekilde tanımlanmış bir fiilin varlığının olması gerekir ki sonuç olarak suç meydana gelsin.

Ayrıca, bir fiilin suç sayılabilmesi için de, o fiilin bütünüyle hukuka aykırı olması gerekir. Bir hukuk dalına göre suç sayılan bir fiilin başka bir hukuk dalında suç kabul edilmemesi gerekir. Yapılan fiile hukuk düzenince cevaz verilmemesi hukuka aykırılık unsuru olarak belirtilir. Bu yüzden, suç olabilmesi için, ceza hukukuna aykırı eylemlerin diğer hukuk dalları tarafından da aykırı görülmüş olması gerekmektedir.

4. Ekonomik Suç Kavramı

Ekonomik suçlar, daha çok bir iş ya da mesleğin yapılması sırasında işlenen suçlardır. Buna göre her meslek, bu meslekleri icra edenlerde bir mesleki bozukluk yaratmakta ve mesleğinde başarılı olmak, ya da daha çok kazanç elde etmek isteyen kişi, meslek kurallarına ya da ilgili düzenlemelere aykırı davranmakta, suç işlemektedir. Ekonomik rejim ne olursa olsun bir toplumda ekonomik ilişkilerde güven ve itimat unsurunu ihlal eden eylemler ekonomik suç olarak tanımlanmaktadır.¹⁷

Genel anlamda, ekonomik suçlar, tüm ekonomik düzenin işleyişine, bütünlüğüne yönelik eylemleri kapsamaktadır. Bu özelliğinden dolayı korunan hukuksal yarar bireysel olmayıp kamusaldır. Bu çerçevede bütün ekonomik yapıyı düzenleyen vergi,

¹⁵ Şenyüz, a.g.e., s.9.

¹⁶ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1.Baskı, İstanbul: ALFA Basım Yayım Dağıtım, 1998, s.10.

¹⁷ Sulhi Dönmezer, “Ön Tasarı Hakkında Genel Bilgi”, **Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumu**, 17-18 Nisan 1987, İstanbul: İTO Yayınları, No:1987-19, 1987, s.19-20.

gümrük, kaçakçılık, sigorta, borsa, rekabet mevzuatlarında yer alan hukuka aykırı eylemler ekonomik suçlara verilebilecek örneklerdir.¹⁸

B) CEZA KAVRAMI, CEZA TEORİLERİ VE CEZANIN AMACI

1. Ceza Kavramı

Ceza kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup, “*bedelini ödedi*”, “*tazmin etti*”¹⁹ anlamlarında kullanılmaktadır. Ceza kelimesi Aramice’de “*ödeme*” anlamına gelmektedir. Arapça’da ceza kelimesine karşılık cizye, mücazat ve tecziye kelimeleri de eşanlamlı olarak kullanılabilir.²⁰ Türkçe’de ise ceza kelimesi kötülüğe karşılık anlamını taşımaktadır. Latince’de ise ceza sözcüğünün karşılığı olan “*poena*” kelimesi azap, ızdırap, elem, vicdan azabı anlamına gelmektedir.²¹

Ceza kavramı, Türkçe’de “*kıyın*” ve “*kın*” sözleri ile ifade edilmekteydi. Eski Türk kitabelerine dayanarak, cezanın en eski Türkçe karşılığının “*kıyın*” olduğu söylenebilir. Tenbih, tevbih, ceza kararı, hüküm, işkence manalarını da içine alan bu sözcük, daha sonraki devirlerde de kullanılmaya devam etmiştir. XI. yüzyıl kaynaklarında karşımıza çıkan “*kın*” sözcüğünün kökeni de, çok daha eskilere dayanmalıdır. Bu hususla ilgili olarak Kaşgarlı Mahmud’un ünlü ansiklopedik sözlüğünde, “*kıstur-*“ (*işkence ile cezalandırmak*), “*kızgur-*“ (*işkenceye koymak, cezasını çektirmek, cezalandırmak*), “*kızgut-*“ (*ceza, işkence, başkalarının ders alması için, suçu yüzünden birisinin halk arasında cezaya, işkenceye uğraması*), “*kızıl-*“ (*ceza görmek, kıyılmak*) gibi diğer bir takım fiiller ve bunlardan yapılan terim ve sözcükler de kaydedilmiştir.²²

TDK, ceza kelimesini genel anlamda; “*uygunsuz davranışlarda bulunanlara uygulanan üzüntü, sıkıntı, acı verici işlem veya yaptırım*” olarak, hukuki olarak da; “*suç işleyen bir kimsenin yaşantısına, özgürlüğüne, mallarına, onuruna karşı yasaların öngördüğü yaptırım*”²³ olarak tanımlamaktadır.

Ceza hukukunda ceza, suç karşılığı olarak onu işleyen kimse hakkında uygulanan yaptırım, işlediği suç dolayısıyla, suçluya çektirilen bir acı ve ızdırap, Devlet

¹⁸ M. Erkan Üyümez, “Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi”, (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Ün. SBE, Eskişehir, 2004, s.48.

¹⁹ <<http://www.nisanyansozluk.com/>>, (Erişim: 31.03.2009).

²⁰ <<http://www.nisanyansozluk.com/>>, (Erişim: 31.03.2009).

²¹ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, a.g.e., s.6.

²² <http://www.tarihportali.net/tarih/eski_turk_ceza_hukuku-t7299.0.html;wap2=>>, (Erişim: 30.03.2009).

²³ <<http://www.tdk.gov.tr/>>, (Erişim: 31.03.2009).

tarafından suçluya çektirilen kötülük şeklinde tanımlanmaktadır.²⁴ Ceza, bireyi toplumdan soyutlayan bir mekanizma görevinden ziyade, toplumun söz konusu hareketleri onaylamadığını belirtmek üzere kullanılan uslandırıcı ve önleyici bir araçtır.²⁵

2. Ceza Teorileri

Cezanın amacı değişik bakış açılarından ele alınmış olup, bu konuda ağırlıklı olarak üç teori esas alınmaktadır. Bunlar; mutlak ceza teorisi, nispi teoriler (önleme teorileri) ve karma (uzlaştırıcı) teorilerdir.

a) Mutlak Ceza Teorisi

Bu teoriye göre ceza, insanların vicdanlarına hitap eden adaletin yerine getirilmesi emrinin bir sonucudur. Mutlak ceza teorisinde, cezanın uygulanmasının nedeni dışında, başka bir amacın elde edilmesinde bir araç olduğu görüşüne yer verilmez; cezanın belirli bir amacı olmayıp, sırf kendisi bir amaçtır.²⁶ Mutlak ceza teorisinde suçludaki kusurun ceza ile yok edileceği fikri hakimdir.²⁷

b) Nispi Teoriler (Önleme Teorileri)

Bu teorilere göre ceza gelecek için verilir. Cezanın amacı suçu önlemektir. Söz konusu teorilere göre bireylerin suç teşkil eden fiilleri işlemesini engelleyen bir araç olarak faydacı bir esasa dayanan ceza, geleceğe yönelik olarak verilir ve toplumsal düzenin korunmasını sağlar.²⁸

Nispi teorilerin önleyici işlevi iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar genel önleme ve özel önleme teorileridir. Genel önleme teorisi, cezanın yasalaşarak kanunlarda yer almasını tehdit edici bir unsur olarak görürken; özel önleme teorisi daha çok uygulama ile alakalı olarak ceza kesilen bir suçlunun tekrar suç işlememesi mantığından hareket etmektedir.

²⁴ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.251.

²⁵ Faruk Erem, M. Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1997, s.681.

²⁶ Bozkurt, a.g.e., s.88.

²⁷ Önder Ayhan, **Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Cilt III, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1989, s.10.

²⁸ Turhan Tufan Yüce, **Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1985, s.106.

ba) Genel Önleme Teorisi

Suç işlenmesini imkanlar dahilinde önlemek, yani potansiyel suçluları suç yoluna yönelmekten alıkoymak genel önleme olarak adlandırılabilir. Cezanın temel rolü vatandaşları, suç işlemeye yönelten içgüdülerini izlemekten alıkoyarak onların hukuka aykırı fiiller işlemelerini engellemektir.²⁹ Söz konusu teorinin amacı toplumu korumaktır. Suç karşılığında ceza müeyyidesinin kanunda öngörölmüş olması bireyleri korkutarak suç işlemekten alıkoyacaktır, bu da ancak ağır ve şiddetli cezaların varlığı ile mümkün olacaktır.³⁰

bb) Özel Önleme Teorisi

Bu teoriye göre ceza, uygulandığı kimsenin ileride yeniden suç işleme tehlikesini azaltan veya ortadan kaldıran bir işleve sahiptir ve dolayısıyla geleceğe yönelik olarak işlevini gerçekleştirir.³¹ Ceza, suç işleyen bireysel açıdan ele alarak bir daha suç işlemesini önlemeyi amaçlamaktadır. Sadece tek bir kişiye yönelik olduğu için, bu önleme özel önleme adını almaktadır. Ceza müeyyidesinin verdiği acı onu ürkütecek ve bir daha suç işlemeyecektir.³² Bu teoriye göre amaç bireyi suçtan alıkoyarak toplumu korumak olduğu için, ceza kusurla orantılı olarak değil, bireyin bir daha suç işlemesini engelleyecek oranda verilmelidir.³³

c) Karma (Uzlaştırıcı) Teoriler

Genel önleme teorisi olarak adlandırılan kötölüğü ödetme (kefare) ile özel önleme teorisi olarak adlandırılan korkutma ve ıslah teorilerine yöneltilen eleştiriler doğrultusunda; söz konusu teorilerin tek başlarına cezanın içeriğini ve sınırını adil bir şekilde belirlemede yetersiz oldukları düşüncesiyle, bunları bir araya getiren uzlaştırıcı teoriler ortaya atılmıştır. Söz konusu teorilere göre ceza hem kefare) teşkil ederek geçmişe yönelik, hem de korkutma ve ıslah etme aracı teşkil ederek geleceğe yönelik olarak işlevini yerine getirmektedir.³⁴

²⁹ Yüksel Ersoy, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2002, s.156.

³⁰ Nur Centel-Hamide Zafer-Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s.541.

³¹ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005, s.476.

³² Yüce, a.g.e., s.107.

³³ Centel-Zafer-Çakmut, a.g.e., s.536.

³⁴ Centel-Zafer-Çakmut, a.g.e., s.543.

II. VERGİ HUKUKUNDA SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI

Vergi hukuku, devlet ile vergi yükümlüleri arasındaki vergi nedeniyle oluşan hukuki ilişkiyi kendisine konu edinir. Bu ilişki içerisinde devlet, kanun ile kişilere tek taraflı ve karşılıksız olmak üzere parasal yükümlülükler yükler. Ancak, bu yükümlülüklerin kanunlarla gösterilmesi uygulanması açısından yeterli değildir. Bu ödevin yerine getirilmemesi durumunda kişilere uygulanacak kamu gücü ile güçlendirilmiş yaptırımların da bulunması gerekmektedir. Vergi hukukunun bir alt kolu olan vergi ceza hukuku ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda uygulanacak yaptırımlara yer vermektedir. Vergi ceza hukuku, ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda ortaya çıkan ve suç olarak adlandırılan fiiller ile bunlara uygulanacak yaptırımları kendisine konu edinir.³⁵

A) VERGİ SUÇU KAVRAMI

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başka bir anlatımla bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati “*hazine yararı*” oluşturmaktadır. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir.³⁶

Vergi suçunun kavram olarak VUK’da herhangi bir tanımına yer verilmemiştir. VUK incelendiğinde vergi suç ve cezalarını genel olarak ortaya koyan genel esaslar başlığı altındaki; “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar*” hükmü ile karşılaşılmaktadır. Ancak bu maddenin vergi suçu veya cezası kavramını açık bir şekilde tanımladığı söylenemez. Vergi suçu kavramının çeşitli izahlarına rastlamak mümkündür. Candan’a göre, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin VUK’da tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir.³⁷ Bayraklı’ya göre vergi suçu, sorumluluğu olan vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından, ya da vergilendirme işlerinde görevlendirilenler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan, hukuk sisteminin kabul etmediği ya da

³⁵ Bayraklı, a.g.e., s.65.

³⁶ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1999, s.209.

³⁷ Turgut Candan, **Vergi Suç ve Cezaları**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül 1995, s.17.

kamu düzenini bozan kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir.³⁸ Mutluer'e göre ise, vergi suçu gerek sadece vergi kaybına neden olma ile vergi kanunlarının öngördüğü usul kurallarına aykırılık ve gerekse sahtekarlık, tahrifat gibi kamu düzenini ihlal edici eylemleri kapsamaktadır.³⁹

1. Vergi Suçunun Unsurları

Vergi hukukunda da ceza hukukunda olduğu gibi, suçun doğması için bazı unsurların bulunması koşulu aranmakta olup, vergi suçlarının unsurları ceza hukukunun suç unsurları teorisi çerçevesinde değerlendirilmekte ve açıklanmaya çalışılmaktadır.

Bu bakımdan ele alındığında vergi suçunun unsurları kanuni unsur maddi ve manevi unsur alt başlıkları altında ele alınıp açıklanmaktadır.

a) Kanuni Unsur

Suçun kanuni unsuru, fiilin ceza kanununda yazılı tanıma uygun olmasıdır. Eğer fiil, kanundaki tanıma uymamaktaysa, bünyesinde bütün suç unsurlarını toplamış olsa bile suç sayılmaz. O halde, işlenmiş bir fiilin suç sayılıp sayılmayacağı hususunda, ilk defa bu fiilin kanundaki tiplerden birine uyup uymadığını araştırmak gerekir. Bu sebeple, suçun kanuni unsuruna “*tipiklik*” de denilmektedir.⁴⁰

Vergi kanununda bir şeyin yapılmasının ya da yapılmamasının emredilmiş olması, ayrıca buna aykırı davranışa verilecek cezanın da belirtilmiş olması suçun kanuni unsurunu oluşturmaktadır.⁴¹ Vergi suçlarında da kanunsuz suç olmaz kuralı geçerlidir. Vergi suçları, genel olarak VUK'da düzenlenmiştir.

Bir hareket ceza hukukuna özgü bir ceza yaptırımını tehdidi altında ise, bu hareket kural olarak objektif hukuka aykırılığı ifade eder.⁴² Fiilin cezalandırılması için bütünüyle hukuka aykırı olması gerekir.⁴³ Suç işlendiğinde kanun koyucunun bir hukuksal yararı korumak için kanunla düzenlediği emir veya yasak ihlal edilmiş olur. Ancak, bu hukuka aykırı fiilin, bir kimse tarafından gerçekleştirilmeden önce, kanunda tanımlanmış olması zorunludur. Diğer taraftan, hukuka aykırılık, kanuni tipe uygun

³⁸ Bayraklı, a.g.e., s.36.

³⁹ Mutluer, a.g.e., s.87.

⁴⁰ Turgut Akıntürk, **Temel Hukuk**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1994, s.30.

⁴¹ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, a.g.e., s.10.

⁴² Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt 2, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1989, s.149.

⁴³ Şenyüz, a.g.e., s.9.

eylemine sadece ceza hukuku ile değil, bütün hukuk düzeni ile çeliŐki ve çatışma halinde bulunması anlamına gelmektedir.⁴⁴ Vergi ceza hukuku açısından, özellikle anayasalarında vergi de yasallık ilkesine yer veren ülkeler bakımından, hukuka aykırılık oluşturan ve suç sayılan fiillerin vergi yasasında yer alması en önemli koşul olmaktadır.

b) Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, dış alemde değişiklik meydana getirmeye yönelmiş olumlu ve olumsuz fiillerdir.⁴⁵ Vergi suçunun maddi unsuru, vergi mükelleflerinin, vergi sorumlularının ve bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanuna aykırı harekette bulunmasıdır.⁴⁶ Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere suçun maddi unsuru kendi içerisinde üç ögeden oluşmaktadır. Bunlar, hareket, netice dediğimiz dış alemdeki değişiklik ile hareket ve netice arasındaki illiyet (nedensellik) bağıdır.

Bir kanun hükmüne aykırı hareket edilebilmesi için, bir fiilin yapılmış olması gerekmektedir. Bu fiil herhangi bir Şeyin yapılması yönünde bir hareket olabileceği gibi, kanunun emrettiği bir Şeyin yapılmaması, bu işi yapmamak için direnmek yönünde bir eylemsizlik de olabilir. Bu Şekilde bir hareket bulunmadığında, kanun hükmü bozulamayacağı için suç da söz konusu olmaz.⁴⁷

Hareket unsuru, kanunun suç saydığı bir sonuca neden olan hareket olup, bu hareket bir Şeyin yapılması ya da yapılmaması Şeklinde olabilir. Vergi suçlarında hareketlerin çoğu yapma fiilleri olarak sayılmıŐtır. Örneğin, kaçakçılık fiilleri içerisinde yer alan defter ve belgelerin tahrif edilmesi gibi. Ayrıca, yapmama fiillerine de yer verilmiştir. Örneğin, vergi beyannamesini süresinde vermemek gibi.⁴⁸

Netice unsurundan amaç ise, hareket tarafından ortaya çıkartılan ve kanuni tarifte yer alan dış alemdeki deđiŐikliktir. Vergi suçları açısından dış alemdeki değişiklik vergi kaybı veya kamu düzeninin bozulmasıdır. Vergi ziyayı suçunda netice vergi kaybı iken, usulsüzlük, vergi gizliliğine uymama ile yükümlünün özel işlerini yapma suçlarında netice kamu düzeninin bozulmasıdır.⁴⁹

⁴⁴ Kayıhan İçel-İzzet zge-Adem Sözüer-Fatih S.Mahmutoğlu-Yener nver, **Suç Teorisi**, 2.Kitap, İstanbul: Sebat Yayıncılık, 1999, s.100.

⁴⁵ Bayraklı, a.g.e., s.67.

⁴⁶ Candan, a.g.e., s.15.

⁴⁷ Edizdoğan-Taş-elikkaya, a.g.e., s.10-11.

⁴⁸ Mutluer, a.g.e., s.30-31.

⁴⁹ Bayraklı, a.g.e., s.68.

Hareket unsuru ile netice unsuru arasında bir illiyet bağı bulunmalıdır. İlliyet bağı, dış alemdeki değişikliğin suç işleyen kişinin hareketlerine bağlanabilmesi, başka bir ifadeyle, sonucun suç fiillerini işleyen kişinin hareketleri neticesinde meydana gelmesidir.⁵⁰ Eğer sonuç ile hareket arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulamıyor ise, meydana gelen sonuçtan kişinin sorumlu tutulmaması gerekir. Örneğin, posta aracılığıyla gönderilen vergi beyannamesinin kaybolması veya ilgisiz yerlere teslim edilmesi gibi.⁵¹

c) Manevi Unsuru

Manevi unsur; eylem sahibinin kusurlu iradesidir. Kusurlu irade olmadan kanuna aykırı eylemin sayılması mümkün değildir. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Kasıt; kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarını bilerek ve isteyerek işlemektir. Taksir ise istenerek yapılan bir eylemden istenilmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğmasıdır.⁵²

VUK'un 331. maddesinde vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin, kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı hükmü bulunmakta olup, suç faili ile yasak edilmiş fiil arasında bir nedensellik bağının bulunması gereğine değinilmektedir. Kanunda, aykırı hareket edenler şeklinde bir ifadeye yer verilerek, kanunca yapılması emredilmiş hususlara aykırı hareketlerle, ceza muhatabı arasında bir bağlantı kurulmaktadır.

2. Vergi Suçlarının Türleri

Vergi kanunlarına aykırı davranışların sonucu olarak ortaya çıkan suçlar idari vergi suçları, kamu düzenini bozucu nitelikteki suçlar da kamusal vergi suçlarını oluşturmaktadır. Belirli fiillerin suç haline getirilmesi ile belirli bir hukuki yararın korunması amaçlanmaktadır. Suçların tahsisi; bir taraftan hazine kaybını önlemek ve ortaya çıkmış olan vergi ziyamı telafi etmeyi amaçlarken, diğer taraftan kamu düzenini koruma amacını da taşımaktadır. Başka bir deyişle; idari vergi suçları hazine yararını, adli (kamusal) vergi suçları ise kamu yararını esas almaktadır.⁵³

⁵⁰ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, a.g.e., s.11.

⁵¹ Bayraklı, a.g.e., s.69.

⁵² Mustafa Gülseven, "Vergi Suçları", **Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Ankara Şube Bülteni**, Mart/Nisan 2001 Sayısı, s.17.

⁵³ Şenyüz, a.g.e., s.23-28.

Türkiye’de vergi suç ve cezaları büyük ölçüde genel ceza hukuku dışında kendine özgü nitelikleri bulunan özel bir kanunla (VUK) düzenlenmiştir. VUK’daki düzenlemeler idari ve adli vergi suçlarının her ikisini de kapsamaktadır. Bazı vergi suçlarının belirlenerek bunlara yaptırım uygulanması görevi vergi dairelerine verilmiştir. Bu suçları oluşturan fiiller ile bunlara uygulanacak olan yaptırımlar tamamen idare tarafından belirlenmekte olup bu yaptırımların uygulanabilmesi için herhangi bir yargısal karara da ihtiyaç duyulmamaktadır.⁵⁴

Buna karşılık bazı vergi suçlarının belirlenmesi ve bunlara ilişkin olarak tespit edilecek yaptırımların uygulanma görevi ise yargı organlarına verilmiştir. Dolayısıyla vergi suçlarının bir kısmı idari kabahat ve bunlara uygulanacak cezalar idari yaptırım niteliği taşımakta, bazı vergi suçları ise ceza hukuku anlamında suç oluşturmakta ve bu suç u isleyenlere hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmektedir.

Bu çalışmada vergi suçları; cezaya hükmeden makama göre vergi idaresince (idari) ve ceza mahkemelerince (adli) işlem yapılan vergi suçları olmak üzere iki başlık altında toplanarak incelenecektir.

a) Vergi İdaresince İşlem Yapılan Vergi Suçları

İdari suç; vergi daireleri tarafından kasıt unsurunun var olup olmadığı aranmadan ve hiçbir yargısal karara ihtiyaç duyulmaksızın VUK’da düzenlenmiş olan bazı suçlardır. Bu suçlar sadece VUK’u ilgilendirmektedir. VUK’da düzenlenmiş suç ve cezalardan; vergi ziyayı suç u ve usulsüzlük suçları idari suçlar arasında yer almaktadır. İlerleyen bölümlerde bu suçlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

b) Ceza Mahkemelerince İşlem Yapılan Vergi Suçları

VUK’da yer alan bazı fiiller ise ceza hukuku alanında suç oluşturmaktadır. Bu suçların belirlenerek yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin yetki ve görev alanına girmektedir. Bu suçlarda idari nitelikte para cezası ile birlikte ya da sadece hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanabilmektedir.⁵⁵

⁵⁴ Özhan Uluatam, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Ekim 1995, s.217.

⁵⁵ Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İzmir: İlkem Basımevi, 2005, s.8.

Adli vergi suçları olarak tanımlanabilen bu fiiller VUK bünyesinde düzenlenmiştir. Bu fiillere verilecek cezalar adli nitelikte olduğundan ceza mahkemeleri tarafından hüküm tesis edilmektedir. Bu tür fiiller için; TCK'da yer alan genel hükümler esas alınmaktadır. Örneğin idari suçlarla ilgili iştirak hükümleri için VUK'da öngörülen iştirak hükümleri esas alınırken, adli vergi suçlarındaki iştirak hükümleri için TCK'da yer alan iştirak hükümleri uygulanmaktadır.⁵⁶

VUK'da düzenlenmiş suç ve cezalardan; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu adli suçlar arasında yer almaktadır.

Adli suçlar ile idari suçlar arasındaki farkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:⁵⁷

- İdari vergi suçları, vergi ziyayının meydana gelmesini engellemeyi amaçlarken, adli vergi suçları kamu düzenini bozmaya yönelik fiilleri engellemeyi amaçlamaktadır.

- İdari vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar idari usullerle saptanıp cezaları da idari mercilerce kesilirken, adli vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar yargısal usullerle saptanır ve cezalarına da mahkemeler tarafından verilecek yargısal kararlarla hükmedilir.

- İdari vergi suçlarının yaptırımı genel olarak parasal, adli vergi suçlarının ise hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindedir.

- İdari vergi suçlarında fiillerde kasıt veya taksirin olup olmadığı aranmazken, adli vergi suçlarında kasıt unsuru aranmaktadır.

B) VERGİ CEZASI KAVRAMI

Ceza, kanunun suç saydığı eylem için öngörülen yaptırımdır. Vergi cezaları da, vergi kanunlarının suç saydığı eylemler bakımından bu niteliktedir.⁵⁸

Vergi cezası, vergi suçu işleyen kişilere karşı devletin gösterdiği bir tepkidir. Bu tepki kişiyi bazı zorluklara sokmak şeklinde olmaktadır. Kısaca devletin vergi suçu işleyenlere karşı bazı zorlukların yaşatıldığı tepkidir. Daha geniş anlamda ele alacak olursak; vergi cezası, vergi yasalarında yer alan yükümlülüklerle aykırı hareket eden vergi yükümlüsü ve sorumluları ile vergilendirmede görevli kişilere karşı uygulanan,

⁵⁶ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.229-230.

⁵⁷ Şükrü Kızılot-Doğan Şenyüz-Metin Taş-Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.200.

⁵⁸ Candan, a.g.e., s.21.

ceza mahkemesi veya vergi dairesi tarafından kesilen, kişiyi yoksunluklara iten yasa ile tespit edilmiş yaptırımlardır.⁵⁹

1. Vergi Cezalarının Amacı

Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç da vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir.⁶⁰ Diğer bir ifadeyle, VUK'da vergi idaresi tarafından kesilmesi veya ceza mahkemelerince hükmolunması öngörülen vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi yükümlüleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır.⁶¹

Danıştay bir kararında “*Vergi para cezalarında amaç, vergi kanunlarına karşı işlenen eylem nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu yasaya aykırı eylemleri önlemektir.*” demektedir.⁶²

Devlet açısından vergi cezalarının temel iki amacı vardır. Bunların ilki vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (suçların) engellenmesi yani caydırma, ikincisi ise ilkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır.⁶³

Bazı vergi cezalarının da, mali sonuçları veya hürriyeti bağlayıcı özellikleri sebebiyle, azap çektirici veya ızdırap verici etkileri dikkate alındığında, vergi cezalarının bir amacının da, vergi kanunlarına aykırı harekette bulunan vergi mükellefleri ile sorumlularına ızdırap çektirmek olduğu söylenebilir.⁶⁴ Doktrinde yapılan ceza tanımlamalarından yola çıkarak; vergi cezalarıyla aslında ulaşılmak istenen amaç, toplumun kamu düzenini ihlal eden bu tür davranışları onamadığını hissettirmek ve toplumun bu tutumuyla, mükellefe bu davranışları bir daha tekrarlamaması gerektiği düşüncesini aşılmasıdır.

⁵⁹ Bayraklı, a.g.e., s.76.

⁶⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.209.

⁶¹ Candan, a.g.e., s.31.

⁶² Danıştay, İBK, 12.06.1980, 17; **Danıştay Dergisi**, Sayı: 40, 1981, s.69.

⁶³ Nihal Saban, **Genel Kısım Vergi Hukuku**, İstanbul: Der Yayınevi, Aralık 2002, s.273.

⁶⁴ Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2004, s.6.

2. Vergi Cezalarının Özellikleri

VUK'un 331'inci maddesinde vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlere uygulanacak cezalar, “*vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar*” olarak ikiye ayrılmıştır.

İdari yaptırımlar; özünde vergi ödevinin yerine getirilmemesine bağlı, kabahat olarak nitelenen davranışların sonuçlarını cezalandırmaktadır. Vergi idaresi tarafından uygulanır ve yaptırımı ağırlıklı olarak para cezasıdır.⁶⁵ Bahsedilen bu cezalar birinci grup vergi cezalarını oluştururken; ceza mahkemelerinin kesmiş olduğu hürriyeti bağlayıcı cezalar da kanundaki ifadesi ile diğer cezaları meydana getirmektedir.

Genel anlamda adli cezalar, genel cezaların taşıdığı özellikleri taşırlar.⁶⁶ İdari cezalara ise daha spesifik özellikler yüklemek mümkündür. Aşağıda idari vergi cezalarının sonra da adli vergi cezalarının taşıdığı özellikler maddeler halinde sıralanmaktadır.

İdari vergi cezalarının özellikleri:⁶⁷

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

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

- İdari vergi cezaları vergi dairesi tarafından kesilir.

- İdari vergi suçlarında tekerrür hükümleri içinde tekrar suç işlenilmesi halinde sonuç ikinci cezanın artırılması şeklindedir.

- İdari vergi cezalarında müteselsil sorumluluk söz konusudur.

- İdari vergi cezalarında vergi hatası yapılmış ise, vergi hataları usulüne göre düzeltilebilir.

Adli vergi cezalarının özellikleri ise:⁶⁸

⁶⁵ Saban, a.g.e., s.275.

⁶⁶ Bayraklı, a.g.e., s.77.

⁶⁷ Bayraklı, a.g.e., s.77-78.

⁶⁸ Mehmet Hatipoğlu, “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Ün. SBE, Temmuz 2007, s.15.

- Adli vergi cezaları kişinin hürriyetini sınırlandırıcı cezalardır. Adli vergi suçuyla birlikte vergi ziyana da sebebiyet verilmişse iki ceza birlikte verilebilir.
- Adli vergi cezaları bağımsız mahkemeler tarafından kesilir.
- Adli vergi cezaları şahsi olduklarından kişileştirmeye uygundur. Suçun işleniş tarzı ve kişinin niyeti önem arz eder.
- Adli vergi cezalarıyla ilgili genel hükümler, ceza kanununa atıf yapılarak yorumlanır.
- Tekerrür halinde hükmolunan ceza, tekrar suç işleyenlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Yeni TCK'da tekerrür konusu infaz ile ilişkilendirilmiştir. Sonraki suçla ilgili kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse hapis cezasına hükmolunur.

3. Vergi Cezalarının Hukuksal Niteliği

Vergi ceza hukukunda yer alan cezaların bir bölümü mali nitelikte olup, suç sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak ceza idari usullerle belirlenmektedir. Belirlenen diğer bazı fiiller ise ceza hukuku anlamında suç oluşturmakta ve saptanması, yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. İkili bir sınıflandırmaya tabi tutulan vergi suç ve cezalarının niteliği de bu ayrım içerisinde incelenmektedir. Çünkü VUK'da düzenlenmiş bulunan vergi suçlarından bir kısmı hem vergi kaybına neden olup, hem de kamu düzenini ihlal edebilmektedir. Vergi kanunlarının açıkça suç saydığı hileli fiiller ile vergi kaybına neden olan faillerin fiilleri ceza mahkemesince hapis cezası olarak karşılanmaktadır. Ceza mahkemesince hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanan bu vergi suçları için verilen cezalar tam anlamıyla kamusal ceza niteliğindedir.⁶⁹

VUK'da yer alan diğer vergi suçları ise kamu düzenini bozar nitelikte değildir. Bu suçların önemli bir bölümü sadece vergi hukukunu ilgilendirmekte olup, saptanması ve yaptırım uygulanması idari makamlarca gerçekleştirilmektedir. Bu fiiller daha çok, vergi kaybına neden olunması veya biçimsel vergi yükümlülüklerinin yerine

⁶⁹ Sibel Bilgin, "Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi", (Basılmamış Doktora Tezi), Gazi Ün. SBE, Ankara, 2006, s.81-82.

getirilmemesi nedeni ile cezalandırılmaktadır.⁷⁰ Mali nitelik taşıyan bu suçlar için öngörülen cezaların hukuki niteliği konusunda doktrinde farklı görüşler mevcuttur.

Bu görüşler içerisinde, mali nitelik taşıyan suçlara ilişkin cezaların kamusal bir ceza niteliği taşımadığını savunanlar bulunmaktadır. Bu görüş taraftarlarının bir kısmı, vergi cezalarının bir vergi zammı niteliğinde olduğunu ileri sürerken, diğer bir kısmı bu cezaları tazminat olarak kabul etmektedir. Sonuncu görüş ise, bunların idari yaptırım niteliğinde olduğunu savunmaktadır.⁷¹

- Vergi zammı görüşü, taraftarlarına göre; devletin vergi cezası uygulama amacı vergide olduğu gibi gelir sağlamaktır. O halde, vergi cezası esas itibari ile bir ceza değil, bir vergi zammıdır.

- Tazminat görüşünü savunanlara göre; uygulanan vergi cezası tazminat niteliğindedir. Çünkü vergi suçu nedeni ile devlet hazinesine verilen zararın tazmini için hükmedilen parasal bir yaptırım söz konusudur.

- İdari yaptırım görüşü savunucularına göre, mali nitelikli vergi suçlarında fiil ve yaptırım idari usullere göre belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Bu tür davaların çözümü, ceza mahkemelerine değil, idari makamlara bırakılmıştır. Dolayısıyla, idari cezaları, diğer cezalardan ayıran temel ölçü organik kriterdir.

Mali nitelik taşıyan suçlara ilişkin cezaların hukuki niteliği konusunda savunulan bir diğer görüş ise söz konusu cezaların kamusal para cezası niteliğinde olduğudur. Bu görüşe göre, vergi cezası, yasalarda öngörülen ve topluma belirli bir ölçüde zarar veren fiiller karşılığında suçluyu belirli miktarda parayı ödemeye zorlayan bir para cezası niteliğindedir.

Görüldüğü üzere vergi cezalarının hukuki niteliği konusunda doktrinde sunulan görüşler bir birlik oluşturamamaktadır. Her görüş için, en zayıfından en güçlüsüne kadar çeşitli eleştiriler yöneltilmiştir. Zaman içinde, söz konusu suçlar için öngörülen cezaların hukuki niteliği konusundaki tartışmalarda, “kamusal ceza” görüşü ile “idari ceza” görüşü ön plana çıkmıştır. Her ne kadar vergi cezaları, çoğu zaman kamusal cezalara yaklaşıp, ceza hukukunun birçok ilkesini kendi bünyesinde toplasa bile, tam anlamıyla ceza hukuku anlamında ceza niteliğini kazanamaz. Çünkü bu suçların cezalandırılmasında, idare bir bakıma hem taraf hem yargıç niteliği taşımaktadır. Kanunda düzenlendiği üzere idarenin ve cezanın muhatabının, kesilen ceza üzerinde

⁷⁰ Mutluer, a.g.e., s.115.

⁷¹ Mutluer, a.g.e., s.116-127.

tasarrufta bulunabildiği özel durumlara da yer verilmiştir.⁷² Bu nedenle, birçok yazar, söz konusu cezaları kendine özgü niteliği bulunan karma yapıya sahip kamu cezası olarak görmüştür.⁷³ Ancak doktrinde savunulan ve eleştirilen görüşlerin ışığı altında vergi cezalarının hukuki niteliğini kesin olarak ortaya koymak gerektiğinde, baskın olan görüş; bu fiillere ilişkin cezaların “*idari yaptırım*” olarak kabul etmek doğrultusundadır.⁷⁴

III. VERGİ CEZA SİSTEMİ VE BAZI ÜLKELERİN VERGİ SUÇ VE CEZA SİSTEMLERİ

A) VERGİ CEZA SİSTEMİ

Vergi ceza sistemi, temelinde, vergi kanunlarının gerektiği şekilde uygulanmasına olanak sağlamak üzere, yükümlüler üzerinde bir baskı unsuru oluşturmaya yönelik müeyyidelerden oluşan bir bütündür. Vergilemeden beklenen amacı gerçekleştirmeye olanak sağlayacak şekilde tasarlanan vergi ceza sistemi, gerçek anlamda dahil olduğu ceza hukukunun ilke ve kurallarına uygun şekilde hayata geçirilmek durumundadır.

Nitekim, vergi ceza sistemi, vergileme alanında, verginin yöneldiği kamu finansmanını temin işlevi bakımından, mali güç kriterine göre ve zorunluluk esasına dayalı olarak, bireylere yönelmiş olan vergi ödevine, yükümlülerin uyumunun sağlanması için ceza hukukunun ilkelerine bağlı ceza araçlarının kullanılmasından ibarettir. Bu yaklaşımdan ötürü, vergi cezaları, kendi özgün amacı içinde, Ceza Hukuku ilkelerine bağlı araçlardan oluşmaktadır. Vergi Hukuku içinde yer alan cezai nitelikteki düzenlemeler, bu yönü ile, vergileme işlevinin gereği gibi yerine getirilmesi bağlamında, kendi içinde toplum ve bireyin menfaatlerini koruma anlamında da bir denge unsuru taşımaktadır.

Vergi Hukukunda, vergi cezalarını gerektiren fiiller, Devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya verme ihtimali bulunan fiillerdir. Genellikle bu gibi hareketleri karşılayan müeyyideler yine mali niteliktedir. Dolayısıyla, vergi cezaları ile, vergi kanunlarına riayetsizlik durumu, bunlara riayet etmenin gerektireceği mali fedakarlıktan daha büyük bir fedakarlıkla karşılanmak suretiyle bir

⁷² Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.210.

⁷³ Mutluer, a.g.e., s.128-129.

⁷⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2004, s.343.

baskı unsuru oluşturulması hedeflenmiştir. Bu amacın temini açısından, kanun koyucu, sabit bir mali ceza vaz'edebileceği gibi hazineye verilen mali zarara göre nispeti değişen bir para cezasını da öngörebilir. Bu noktada, güdülen amaç, mükellefin vergi kanunlarına riayet ettiği takdirde katlanacağı mali külfetle, riayetsizlik halinde karşılaşılabileceği mali müeyyideyi mukayese ederek ve müeyyidenin daha büyük bir fedakarlığı gerektirdiğini anlayarak, ihdas edilen kurallara riayet şıkkını tercih etmesini sağlamaktan ibarettir.⁷⁵

Bu yaklaşım çerçevesinde, vergi ceza sistemi temel olarak ekonomik suçta ekonomik ceza anlayışı üzerinde, idari yaptırım şeklinde uygulanan mali müeyyidelere dayanmaktadır. Ancak, bazı durumlarda, vergilendirme alanından doğmakla birlikte, toplumsal düzeni önemli ölçüde tehdit ve ihlal eden fiillere yönelik olarak tam manasıyla cezai müeyyide, yani hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülebilmektedir. Bu bağlamda, kanun koyucu, vergi ceza sistemi içinde, sadece mali müeyyidelerle yetinmeyerek, adli mercilerce hükmolunacak cezalara da yer verebilmektedir.⁷⁶ Aşağıda bazı ülkelerin vergi ceza sistemlerindeki cezalara yer verilmektedir.

B) BAZI ÜLKELERİN VERGİ SUÇ VE CEZA SİSTEMLERİ

Vergi suçlarında, ülkelerin özelliklerine ve yaptırımın ağırlığındaki farklılıklara rağmen suçların işleniş şekilleri birbirine benzemektedir. Farklı hukuk sistemlerine bütünsel olarak bakıldığında idari nitelikli suçlar ile ceza hukuku anlamındaki suçlar ayrımının yapıldığı görülmektedir. Buna karşın, vergi ceza sistemlerinin birbirlerine benzerliği yanında değişik durumların da söz konusu olduğu söylenebilir. Globalleşen dünyada hukuk sistemleri birbirinden etkilenerken benzeşir duruma gelmiştir. Bu çalışmada dünyanın gelişmiş ülkelerinden Almanya, Fransa, İngiltere, İsveç, Yunanistan, ABD, Rusya, Japonya ve Çin'in vergi ceza sistemleri detaya girilmeden açıklanmaya çalışılmıştır.

1. Kara Avrupasında Vergi Suç ve Cezaları

Bu kısımda Avrupa kıtasında yer alan ve aynı zamanda Avrupa Birliği üyesi olan ülkelerin vergi ceza sistemlerini anlamaya yönelik olarak Almanya, Fransa, İsveç ve İtalya ülkelerindeki vergi suç ve cezaları ele alınacaktır.

⁷⁵ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul: İ.Ü. Fen Fakültesi Basım Atölyesi, 1988, s.2.

⁷⁶ Erman, a.g.e., s.2.

a) Almanya

Almanya'da vergi yargısı, vergi mahkemeleri (Finanzgerichte) ve federal Maliye Divanı (Bundesfinanzhof) olmak üzere iki organdan oluşmakta⁷⁷ ve vergi cezaları, Vergi Düzenine Aykırılıklar Kanunu ya da Genel Vergi Kanunu diyebileceğimiz “*Abgabenordnung*” düzenlemiştir. Adı geçen Kanun on bölümden oluşmaktadır. Kanunun 8. bölümünde ceza hükümleri yer almaktadır. Almanya'da kanunilik ilkesi geçerli olduğundan, vergi cezaları kanunla konulmakta ve uygulanabilmektedir. İdari düzenlemeler ile vergi cezası konulması mümkün değildir.⁷⁸

Almanya'da vergi kaçakçılığı suçu; failin kasten vergilendirme ile ilgili bilgileri idareye vermemesi ya da eksik veya gerçeğe aykırı bilgi vermesi şeklindeki fiiller ile kendisine ya da bir başkasına vergi avantajları sağlaması (mali çıkarı sonuçlayacak) veya vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet vermesi şeklinde tanımlanmıştır. Bu eylemlerin yaptırımını ise para cezası veya üç aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Aynı maddede bazı ağırlaştırıcı sebeplere de yer verilmiş ve bu ağırlaştırıcı sebeplerin varlığı durumunda hürriyeti bağlayıcı cezanın altı aydan on yıla kadar olabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu sebepler; suçun tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak işlenmesi; suça vergi idaresi görevlilerinin katılması ve nihayet suçun konusunun belirli bazı vergiler olmasıdır.⁷⁹

Kanunda vergi suçları açısından failin belirli koşullar altında eyleminden vazgeçmesi, durumu ilgili makamlara bildirmesi ve idarenin kanuni takibe başlamasından önce pişman olunması halinde ceza uygulanmayacağı belirtilmektedir.⁸⁰

Vergi yükümlülüğü ile ilgili diğer suçlar ise, üç aydan başlayan hapis cezasını gerektiren damga pullarında sahtecilik ve üst sınırı altı ay olan hapis cezasını gerektiren vergi mahremiyetini ihlal suçudur. Bunlardan başka yasanın 375. maddesinde, belirli şartlar altında, belirli suç tiplerini işleyenlerden en az bir yıl hapis cezası alanlar bu cezadan başka seçme ve seçilme haklarını da kaybetmektedirler. Kanunda vergi suçları ile ilgili özel düzenleme bulunmayan hallerde ceza kanunu hükümlerinin uygulanacağını belirtmektedir. Bununla birlikte kanunun ilgili maddelerinde ceza

⁷⁷ Şükrü Kızılot-Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006, s.89.

⁷⁸ Üyümez, a.g.t., s.132.

⁷⁹ Bilgin, a.g.t., s.45.

⁸⁰ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s.21.

kanununun hangi hükümlerine atıfta bulunulduğu da belirtilmektedir. Genel Vergi Kanunu ile idareye suçları takip etmek ve araştırmak konularında geniş yetkiler verilmiştir. Bu yetkiler arasında hazırlık soruşturmasında savcıya ait olan soruşturma, bilirkişiden yararlanma, dosyayı gerektiğinde bakana aktarma gibi geniş yetkiler bulunmaktadır. İdari cezalar sadece para cezalarıdır. Bunların miktarı, ihlal edilen hükmün önemine, borcu ödemeyenin sorumluluğuna ve mükelleflerin ekonomik durumlarına göre değişmektedir. Buna karşın idari ihlallerde, para cezaları 50.000 Euro'yu aşmamaktadır.⁸¹

b) Fransa

Vergi cezaları Fransa da “*Code Général Des Impôts*” (Genel Vergiler Kanunu) ile düzenlenmiştir. Fransa’da vergi cezaları iki büyük gruba ayrılmaktadır: Bunlar, idari cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalardır.⁸²

İdari cezalar daha çok parasaldır. Para cezalarının yanında ek cezalar da vermek söz konusu olabilmektedir. Bunlar belirli bazı kurulların üyesi olunmasının engellenmesi, alım sözleşmelerini onaylamamak gibi cezalar olabilmektedir. Ceza hukuku anlamında cezalar ise hürriyeti bağlayıcı cezalar, meslek ve sanatın tatili, medeni hakların (seçme ve seçilme, kamu hizmetlerinde, kamu görevlerinde bulunabilme, jüri üyesi olabilmek, silah taşıma, veli ve vasi olmak, bilirkişilik yapmak, tanıklık yapmak gibi) geçici olarak kısıtlanması, sürücü ehliyetinin geçici olarak iptal edilmesi gibi cezalardır.⁸³

Genel olarak vergi cezaları üç durumda uygulanmaktadır. Bunlar; verginin geç ödenmesi, beyanname verilmemesi veya bir kişinin vergilenebilir gelirinin beyan edilmemesi ve vergi hilelerine başvurulmasıdır. İdari para cezaları, verginin türüne, kaçırılan verginin miktarına, hukuka aykırılığın boyutlarına göre farklılıklar göstermektedir. Ortada ciddi bir ihlal olup olmadığını belirlemede yararlanılan temel kriterleri ise iyi niyet, kötü niyet ve hileli fiiller şeklinde ifade etmek mümkündür.⁸⁴

Kanun, cezanın uygulanması konusunda hakime geniş bir takdir yetkisi tanımış ve hapis cezasının yerine hapis cezasına eşit bir sürede mesleki veya sosyal bir

⁸¹ Üyümez, a.g.t., s.134-135.

⁸² Bilgin, a.g.t., s.47.

⁸³ Üyümez, a.g.t., s.139-140.

⁸⁴ Hızlı, a.g.e., s.22.

faaliyetten men edilmesi ya da hükümlünün sürücü belgesinin iptali cezalarının uygulanabileceğini belirtmiştir. Kanunda, failin faturasız mal alması ya da satması, sahte fatura tanzimi ve kullanımı ve devletten haksız ödemeler elde etmek amacı ile hareket edilmiş olması vergi kaçakçılığı suçunun ağırlaştırıcı sebepleri olarak sayılmaktadır. Bu durumlarda 5 yıla kadar hapis cezası ve 75.000 Euro para cezası uygulanmakta olup, tekrürü halinde uygulanacak ceza ise, 10 yıla kadar hapis ve 100.000 Euro'ya kadar para cezası olarak artmaktadır.⁸⁵

Yükümlülerin hesaplarını tutan mali danışmanların sahte bilanço veya belge düzenlemesi ya da yükümlüye bu konuda yardımcı olması veyahut bu eylemlerin yükümlüye hizmet sözleşmesi ile bağlı olanlar tarafından gerçekleştirilmesi halinde kanunla 5 yıla kadar hapis ve 4.500 Euro'ya kadar para cezası öngörülmektedir. Tekerrür ve suçların içtiması halinde uygulanacak cezalar mesleki faaliyetten yasaklanma, vergi konseyi üyesi olamama, muhasebecilikten men gibi cezalardır.⁸⁶

c) İsveç

İsveç vergi sistemi birçok dolaylı ve dolaysız vergilerle diğer katkılardan meydana gelmektedir. En önemli dolaysız vergiler, milli ve mahalli gelir vergileri ile sermayeden alınan milli gelirdir. Dolaylı vergilerin ise iki temel kaynağı bulunmaktadır. Bunlar, KDV ve harcama üzerinden alınan vergilerdir.

İsveç'te vergi kanunları parlamentodan geçirilerek yürürlüğe girmektedir. Fakat, yerel otoriteler, kendilerine bağlı belediyeler ve il meclisi mntıklarında gelir vergisi oranlarını kendileri belirleme özgürlüğüne sahiptirler.

İsveç vergi hukukunda üç tip vergi suçu söz konusudur. Bu vergi suç tipleri beyannamenin geç verilmesi, eksik ve yanlış bilgi verilmesi ve vergi kaçakçılığıdır. İlk iki kategoride bulunan beyannamenin geç verilmesi ile eksik ve yanlış bilgi verilmesi eylemlerine idari para cezası verilmekte, buna karşın vergi kaçakçılığı suçları ise özel ceza kanunu denilen Vergi Ceza Kanununca cezalandırılmaktadır.

Belirlenen süreler içerisinde beyanname verilmezse beyannamenin geç verilmesi suçu oluşmaktadır. Bu durumda tüzel kişiler 1000 İsveç Kronu (yaklaşık 90 Euro), bireyler 500 İsveç Kronu (yaklaşık 45 Euro) ile cezalandırılmaktadır. Eğer beyanname yine verilmezse söz konusu cezalar dört katı olarak uygulanmaktadır.

⁸⁵ Bilgin, a.g.t., s.48.

⁸⁶ Hızlı, a.g.e., s.22.

Eksik ve hatalı vergi beyannamesi verenlere vergi otoriteleri tarafından idari ekonomik yaptırımlar uygulanmaktadır. Genel kural, ödenmesi gereken vergiye yüzde 40'ı oranında para cezası uygulanmasıdır. Fakat bu cezanın uygulanması kişi hakkında vergi kaçakçılığı sebebiyle kovuşturma açılmasına mani olamaz. Vergi kaçakçılığı davaları yetkili mahkemelerce ele alınmakta ve vergi kaçakçılığı suçundan dolayı en fazla 2 yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir.⁸⁷

İsveç hukukuna göre idari para cezaları ve ceza hukuku anlamındaki cezalar ayrı ayrı uygulanabilmektedir. İdari para cezalarının uygulanması, ceza hukuku anlamındaki kuralların, bir başka deyişle Vergi Ceza Kanunundaki cezaların uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Yani aynı anda hem idari prosedüre hem de cezai prosedüre göre cezalandırma söz konusu olabilmektedir.

d) Yunanistan

Yunan vergi mevzuatının temeli, Anayasa, muhtelif kanunlar ve hükümleri ile uluslararası vergi anlaşmalarıdır. Yunanistan'da icra organı Maliye Bakanlığı olmakla birlikte, kanunların yapımından ve yürürlüğe konmasından Parlamento sorumludur. Vergiler temel olarak, gelir, sermaye ve gider üzerinden alınan vergiler olarak üç gruba ayrılmaktadır. Ya da dolaylı ve dolaysız vergiler olarak sınıflandırılabilir.⁸⁸

Yunanistan'da, beyannamenin süresinde verilmemesi sebebiyle, ödenecek verginin 3 katını geçmemek koşuluyla aylık yüzde 1,5'lik gecikme faizi uygulanmaktadır. Eğer tahakkuk eden vergi borcu yoksa verilmeyen beyanname nedeniyle 888€'ya kadar para cezası uygulanabilmektedir. Verginin zamanında ödenmemesi durumunda ise; yine ödenecek verginin 3 katını geçmemek koşuluyla aylık yüzde 1,5'lik gecikme faizi uygulanmaktadır. Mükellefin vergi yükümlülüğünü doğru bildirmemesi hallerinde; yine ödenecek verginin 3 katını geçmemek koşuluyla aylık yüzde 3 ila 3,5 oranında ceza uygulanmaktadır. Ödenmeyen verginin 30000€'dan fazla olduğu vergi suçlarında ise ayrıca 1 yıl hapis cezası uygulanabilmektedir.⁸⁹

⁸⁷ <<http://www.helplinelaw.com/law/sweden/taxation/taxation.php-20k->>, (Erişim: 17.05.2009).

⁸⁸ Tax Exemptions Inventory Of Taxes In Greece, <http://europa.eu.int/com/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18gr.pdf>, (Erişim: 25.05.2009).

⁸⁹ Yerassimos C. Yannopoulos, "Taxation In Greece", <www.lexmundi.org/images/lexmundi/pdf/Greece.pdf>, (Erişim: 25.05.2009).

2. Anglo-Sakson Ülkelerde Vergi Suç ve Cezaları

Bu kısımda Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi anglo-sakson kökenli ülkelerin vergi ceza sistemleri ele alınacaktır.

a) İngiltere

En önemli özelliklerinden biri olarak vergi kanunlarına en saygılı davranan halklardan birine sahip olan İngiltere’de⁹⁰ idari para cezası gerektiren aykırılıklar 1970 tarihli Vergi Yönetimi Kanunu (Taxes Management Act) ile düzenlenmiştir.⁹¹ Gelir vergisine ait vergi suçları ile kurumlar vergisine ait vergi suçları arasında ayırım yapmış bulunan Kanuna göre başlıca suçlar, kanuni süreleri içinde mükellefin vergiye tabi olan işlemlerini bildirmemesi, kanuni süresi içinde vergi beyannamesinin verilmemesi ya da hiç verilmemesi, hileli ya da ihmalkar eylemlerle gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması olarak sıralanmaktadır. Bu aykırılıklar idari nitelikteki para cezası ile yaptırıma bağlanmıştır. İngiltere’de yükümlünün suçunun cezayla ilişkilendirilmesinde gelir idaresi fonksiyon görmekle birlikte, ceza tutarı bağımsız mahkemelere dava edilebilmektedir.⁹²

İngiltere’de hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasını gerektiren vergi suçlarının bir bölümü Yalan Yemin Kanununda (Perjury Act) yer almaktadır. Bu Kanunda yalan tanıklık ve yalan yere yemin etmek eylemleri düzenlenmiş ve bu düzenleme ile bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı beyanda bulunulması eylemleri de kabahat olarak yaptırıma bağlanmış olup, bu durumlarda hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte para cezasına da hükmolunabilmektedir.⁹³ 1952 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu (Income Tax Act), ayrıca gerçekdışı beyan ile devletten haksız yere vergi iadesi sağlayan vergi yükümlüsü hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza verileceği belirtilmektedir.

Gelir idaresinin para cezası dışında, mükelleflere, meslekten men, faaliyetlerinin durdurulması veya çalışma sertifikalarının iptali gibi yaptırım uygulama yetkisi bulunmamaktadır. Vergi kaybı suçuna iştirak halinde para cezası verilmektedir. Sistem içinde en ağır ceza uygulaması, vergi kaybını doğuracak davranışın bilinçli yapılması

⁹⁰ Walter Sinclair, **Tax Guide 2002-2003**, 3.Baskı, London: St James Place, 2002, s.112.

⁹¹ <<http://www.generalcommissioners.gov.uk/Documents/RulesLegislation/TMA1970ConsolidatedJan08.pdf>>, (Erişim: 03.01.2009).

⁹² Bilgin, a.g.t., s.49.

⁹³ Hızlı, a.g.e., s.20.

halinde öngörölmüş olup, aynı sonuca ihmalkarlıkla sebebiyet verilmesi halinde ise, daha hafif bir ceza düşünölmüştür.⁹⁴

Öte yandan kendisine ihtarname gönderilerek uyarılan bir yükömlünün kasti davranışları tekerrür ederse, geçmiş yıllar gelir eğilimlerine bakılarak hesaplanan tahmini gelirin vergisi de tahsil olunabilmektedir. Bir vergi mükellefinin cezayı gerektirir yanlış beyanda bulunması söz konusu olduğunda, eğer o yanlış vergi beyanının hazırlanmasında mali danışmanın yönlendirmesiyle hukuka aykırılık doğdu ise, cezai sorumluluk artık mali danışmanın olmaktadır. İngiltere’de vergi yükömlüsüne ait defter ve kayıtları tutan muhasebecilerin durumu ayrı bir düzenleme ile ele alınmaktadır. Buna göre, müşterisinin lehine bir vergi kaçakçılığı ya da hileli vergi suçuna karışan muhasebeci suçta katılmış sayılmaktadır.⁹⁵

İngiltere’de vergisel aykırılıkların ortaya çıkartılmasında denetim mekanizması ve ihbarlar önemli yer tutmaktadır. Mükellef pişmanlık müessesesinden yararlanmak için itirafta bulunur ise bu durumda sadece vergi aslı alınmakta, ceza ve yargısal takip yoluna gidilmemektedir. İngiltere’de vergi idaresinin önemli özelliği çok sıkı bir denetim mekanizmasının olmasıdır. İngiliz hukuk sisteminde Avrupa hukuk anlayışının aksine caydırıcılık ceza ile değil sıkı vergi denetimiyle sağlanmaktadır. Kraliçeye bağlı kontrolörlerin çeşitli yöntemlerle sıkı denetimler yaptığı, farklı vergilerle ilgili servisler ile işbirliği içinde oldukları belirtilmektedir.⁹⁶

b) Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de vergi suçları ve cezaları, Birleşik Devletler Kanunu’nun (United States Code-USC) 26. kitabı olan Federal Gelir Kanunu (Internal Revenue Code-IRC) ile düzenlenmiş olup, kanunun F alt kitabının 75. bölümü olan 7201 ila 7344. maddelerinde suçlar, diğer kabahatler ve kayıplar başlığı altında vergi suçları ve cezaları düzenlenmiştir.⁹⁷ Kanuna göre, vergi kaçırmaya teşebbüs eden kişi kastının kanıtlanması halinde para cezası ve/veya beş yılı geçmemek üzere hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca, kanunda, tahakkuk etmiş herhangi bir vergiyi ödemeyenlere, vermek zorunda oldukları beyannameleri vermeyenlere, kayıtları gereği

⁹⁴ Öcal Gözükar, “İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları (I)”, **Vergi Dünyası 1981’den 2003’e CD**, Sayı 129, Mayıs 1992.

⁹⁵ Hızlı, a.g.e., s.20.

⁹⁶ Üyümez, a.g.t., s.161-162.

⁹⁷ <<http://www.irs.gov>>, (Erişim: 03.01.2009).

gibi tutmayanlara ve hazine tarafından istenen yükümlülüklerine ilişkin bir bilgiyi zamanında sağlamayanlara para cezası ve/veya bir yıldan fazla olmamak üzere hürriyeti bağlayıcı ceza hükmolunmaktadır. Ayrıca, söz konusu kanunda, yükümlünün hileli eylemler ya da gerçeğe uymayan beyanlar sureti ile vergi ziyana sebebiyet vermesi ya da sahte belge düzenlemesi ve üçüncü şahıslarca düzenlenen sahte belgelerin yükümlü tarafından kullanılması eylemleri suç olarak düzenlenmiştir.⁹⁸

Sahte belge düzenlemek ya da hileli hareketlerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi eylemleri için beş yıla kadar hapis ve para cezası öngörülmüştür. Başkaları tarafından düzenlenen sahte belgelerin kullanılması durumunda uygulanacak ceza ise bir yıla kadar hapis ve para cezasıdır. Ayrıca bu durumlarda somut olayın özelliklerini ve failin kişiliğini dikkate alarak cezalardan yalnızca birini uygulamak yetkisi de tanınmıştır.⁹⁹

Vergi incelemesine yetkili elemanların tanıklık yapma konusundaki çağrılarına uymayanlar ve istenilen belgeleri vermeyenler, vergi dairesine yalan beyanda bulunanlar hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. Kamu görevlilerinin vergi kaçakçılığı suçuna iştirak etmeleri hali bir ağırlatıcı sebep olarak kabul edilip bunların kamu görevinden çıkarılmalarına da karar verilebileceği hükme bağlanmıştır. ABD’de idari para cezasını gerektiren eylemlerde de failin kasten ya da taksirle hareket edip etmemesine göre farklı yaptırımlara bağlanmıştır.¹⁰⁰

Kasıtlı olarak beyanname doldurulmaması, talep edilen bilgilerin verilmemesi, yasal olarak tutulması gereken kayıtların tutulmaması suçları ise ağır olmayan suç olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda diğer cezalarla birlikte 25.000 ABD Dolarından fazla olmamak üzere para cezası (şirketlerde bu üst sınır 100.000 ABD Dolarına kadar çıkmaktadır.) ve/veya 1 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Mükellef kasten vergi kaçırma suçu işlerse, ağır suç yani cürüm ile suçlanmaktadır. Bu durumda diğer cezalarla birlikte 100.000 ABD Dolarından fazla olmamak üzere para cezası (şirketlerde bu üst sınır 500.000 ABD Dolarına kadar çıkmaktadır.) ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Ayrıca mükellefe bunlarla birlikte bütün mahkeme masrafları da ödettirilmektedir.

⁹⁸ Hızlı, a.g.e., s.22.

⁹⁹ Üyümez, a.g.t., s.156-158.

¹⁰⁰ Bilgin, a.g.t., s.51-52.

3. Diğer Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suç ve Cezaları

Bu kısımda dünyanın çeşitli yerlerinden seçilmiş ülkelerden olan Rusya Federasyonu, Japonya ve Çin Halk Cumhuriyeti'nin vergi ceza sistemleri ele alınacaktır.

a) Rusya Federasyonu

2001 yılında kapsamlı bir reform geçiren Rusya Vergi Sistemi'nde temel olarak vergiler üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar;¹⁰¹

- Federal Vergiler (Bu vergiler direkt olarak merkeze yani Rusya'ya ödenmektedir.) (KDV, Tüketim Vergileri, Şahsi Gelir Vergisi, Konsolide Sosyal Vergi, Kazanç Vergisi, Toprak Altındaki Kaynakları Çıkartma Vergisi, Su Vergisi, Sualtı Yaşam Kaynaklarını ve Hayvanları Kullanmadan Alınan Vergi, Damga Vergisi)
- Bölgesel Vergiler (Bu vergiler, vergilemenin yapıldığı ilgili bölgelere ödenmektedir.) (Nakil Vergisi, Kumar Vergisi, Şirket Mülkü Vergisi)
- Mahalli Vergiler (Bu vergiler, vergilemenin yapıldığı ilgili belediye otoritelerine ödenmektedir.) (Arsa Vergisi, Şahsi Mülk Vergisi)

Rusya'da vergi tahsilatından Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan bir birim olan Federal Vergi Servisi sorumludur. Bölgelerde ise Federal Vergi Servisi'ne bağlı şubeler bulunmaktadır. Federal Vergi Servisi, vergi mevzuatına göre uyulması gereken kuralların uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder, denetler ve gözetler.

Rusya'da, vergi servisine kayıtlı olmaksızın faaliyette bulunanlara vergi borcunun %30'unu aşmamak, 100 rubleden az olmamak kaydıyla gecikilen her bir ay için ödenecek verginin %5'i oranında ceza uygulanmaktadır. 180 günlük süre geçtikten sonra uygulanacak ceza gecikilen her bir ay için %10 olmak üzere ve 40.000 rubleden az olmamak kaydıyla vergi borcunun %30'u kadar daha arttırılabilmektedir. Muhasebe kurallarının ihlali durumunda; her bir vergi periyodu için 5.000 ruble, bir vergi periyodundan fazlası için 15.000 ruble, bu ihlaller sonucunda vergi matrahı azaltılmışsa 15.000 rubleden az olmamak üzere ödenmeyen verginin yüzde 10'u oranında ceza uygulanmaktadır. Vergi matrahını azaltma sonucunda ödenmeyen vergiler, yanlış hesaplama, diğer olaylar ve hareketsizlik sebebiyle ödenecek verginin yüzde 20'si oranında, kasıtlı yapılmışsa yüzde 40'ı oranında ceza uygulanmaktadır. Ayrıca, vergi

¹⁰¹ Ivan Darushin, "Russian Accounting and Taxation Systems", <<http://lipas.uwasa.fi/ktt/lasktoim/tuja/Lecture2.ppt>>, (Erişim: 16.05.2009).

yasalarına göre belirlenen ödeme sürelerinden sonra ödenen vergiler için Merkez Bankası tarafından belirlenen oranın her bir gün için 1/300'ü nispetinde gecikme faizi uygulanmaktadır.¹⁰²

İdari para cezalarının yanı sıra Rusya Ceza Kanununa göre, ihlalin ciddiyetine göre değişik tutarlarda para cezası ve hapis cezası da öngörülmektedir. Buna karşın çok az kişiye hapis cezası uygulanmaktadır. Çünkü ceza kanununda buna yönelik bir hüküm konmuş, bu hükme göre, eğer suç ilk kez işlenmişse, suçlu idari makamlara soruşturma esnasında yardımcı olursa, ödenmeyen vergiler ödenirse ceza hukuku anlamında herhangi bir sorumluluk kalmamaktadır.

b) Japonya

Japon vergi sistemi, temel olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi ve istihlak vergisinden (KDV) ibaret olup¹⁰³, diğer tüketim vergileri ise; emlak üzerinden alınan vergiler, araçla ilgili vergiler, içki-tütün-benzin vergileri ile veraset ve intikal vergileridir.¹⁰⁴ Japonya ilk olarak 1887 yılında tanıştığı gelir vergisinin uygulanması açısından öncü ülkelerden birisidir.¹⁰⁵

Japon vergi kanunları; vergiyi eksik bildirmeden dolayı, 500.000 JPY (Japon Yeni)'e kadar olan ilave vergilerde, ilave edilen verginin üzerine yüzde 10 ceza, 500.000 JPY'den daha fazla olan ilave vergilerde, 500.000 JPY'den fazla olan kısmı için ayrıca yüzde 15 ceza, hileli hallerde ise yüzde 35 ceza öngörmektedir. Beyanname verilmemesi hallerinde; yükümlünün kendi rızasıyla başvurması halinde ödenecek verginin yüzde 5'i, vergi incelemesi neticesinde tespit edilmesi halinde ise yüzde 15'i oranında, hileli durumlarda yüzde 40'ı oranında ceza uygulanmaktadır. Ayrıca, kaynakta kesilen stopaj vergisini süresinde ödememe hallerinde ise; yükümlünün kendi rızasıyla başvurması halinde ödenecek verginin yüzde 5'i, diğer hallerde yüzde 10'u oranında, hileli durumlarda ise yüzde 35'i oranında ceza uygulanmaktadır.¹⁰⁶

Cezalar, vergi ödemeyen, vergisel yükümlülüklerinden kaçınan mükellefler için "idari" ve "adli" cezalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Örneğin eksik beyanname

¹⁰² Darushin, a.g.m.

¹⁰³ Japanese Tax System, <www.jref.com/practical/tax.shtml>, (Erişim: 24.05.2009).

¹⁰⁴ <<http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>>, (Erişim: 24.05.2009).

¹⁰⁵ Yoshiyasu Okada, "The Tax System In Japan", **Inter-American Development Bank**, <www.iadb.org/int/Trade/1_english/4_SpecialInfo/Conference/2002/d_Jun1102-Tax-Compliance/BJapan%20System.pdf>, (Erişim: 24.05.2009).

¹⁰⁶ Okada, a.g.m.

veren bir mükellef için vadesinde ödenmeyen vergilerden dolayı mükelleften vergi kanunlarına uygun olarak idari bir ceza mahiyetinde ek bir vergi alınmaktadır. Verginin tahakkuku ve tahsilatı ile ilgili vergi suçları karşısında adli cezalar da uygulanmaktadır. Verginin türüne, suçun ortak ya da tek işlenmesine göre idari ve adli cezalar değişmektedir.¹⁰⁷

Japon hukuk sistemine göre, geçerli bir sebebe dayanmaksızın vergi beyannamesini vermeme, vergilendirilebilir gelirlerini beyannamede göstermeyerek hatalı bir beyanname düzenleme eylemlerinin ceza hukuku anlamındaki yaptırımlarla cezalandırılması öngörülmektedir. Vergi kaçırmak amacıyla malları ya da evrakları gizlemek ya da imha etmek eylemlerinin gerçekleşmesi halinde 5 yıla kadar hapis cezası, 5 milyon JPY'ye kadar para cezası öngörülmektedir. Ayrıca, vergi denetim ve inceleme elemanlarına yanlış bilgiler verilmesi halinde ise bir yıla kadar hapis ve 200.000 JPY'ye kadar para cezası öngörülmektedir.

c) Çin Halk Cumhuriyeti

1994 yılındaki vergi reformuyla birlikte yapılan değişikliklerle Çin Halk Cumhuriyeti ilk olarak sosyalist pazar ekonomisine uygun olarak hazırlanan vergi sistemini modernleştirmiştir. Vergi politikalarından Maliye Bakanlığı, vergi tahsilatından ise Vergi İdaresi sorumludur.

Yürürlükteki vergi sistemine göre Çin Halk Cumhuriyeti'nde mahiyet ve fonksiyonlarına göre 8 kategoriye ayrabileceğimiz 26 çeşit vergi bulunmaktadır. Bunlar;¹⁰⁸

- Muamele Vergileri (KDV, Tüketim Vergisi, İşletme Vergisi)
- Gelir Vergileri (Teşebbüs Gelir Vergisi, Şahsi Gelir Vergisi,...)
- Kaynak Vergileri (Kaynak Vergisi, Arsa Kullanım Vergisi)
- Özel Amaçlı Vergiler (Bakım ve Yapım Vergisi, Tarım Arazisi İşgal Vergisi, Taşıt Alma Vergisi, Arazi Değer Bıçme Vergisi,...)
- Tüketim ve Satınalma Alışkanlıklarıyla İlgili Vergiler (Taşıt ve Tekne Kullanım Vergisi, Damga Vergisi, Senet Vergisi, Menkul Kıymetler Vergisi,...)
- Zirai Vergiler (Tarım Vergisi, Hayvan Yetiştirme Vergisi)

¹⁰⁷ Zeynep Arıkan, "Japon Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:211, Yıl:29, Nisan 2006, s.114.

¹⁰⁸ China Income Taxes and Tax Laws, <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_system_in_China>, (Erişim: 15.05.2009).

- Gümrük Vergileri (İstihlak Vergisi) olarak sıralanabilir.

Çin Halk Cumhuriyeti'nde, Őayet, Őirketinizin vergilerinin tahakkuk ve ödemeleri konusunda kendinizi rahat hissetmek, yerel vergi otoritelerinin vergi denetimi ile karŐılaŐmamak istiyorsanız tahakkuk eden vergilerinizi zamanında ve doğru olarak ödemeniz gerekmektedir. Ödenmeyen vergilere, her gün için ödenmeyen verginin yüzde 0,05'i oranında gecikme faizi ve ödenmeyen verginin yüzde 50 ila 500' oranında defaten para cezası uygulanmaktadır.¹⁰⁹ Çok açık bir Şekilde vergi kaçakçılığı yapıldığı tespit edilen işletmelerin ruhsatları iptal edilebilmekte ve mallarına el konulabilmektedir. Ayrıca, vergi kaçakçılığında 10 yıla kadar hapis cezası da uygulanabilmekte, hatta çok istisnai durumlarda hileli eylemlerle vergi kaçıranlar idam dahi edilebilmektedir.

AŞağıda bulunan Tablo-1'de belirtilen ülkelere ait vergi gecikme faizi ve vergi cezaları sunulmuŐtur.

¹⁰⁹ Our China Taxation Services, <<http://www.by-cpa.com/html/news/20077/962.html>>, (Erişim: 15.05.2009).

Tablo-1: Diğer Ülkelerde Vergi Cezaları

Ülkeler	Beyanamenin zamanında verilmesi	Verginin zamanında ödenmemesi	Vergi yükümlülüğünü doğru bildirmekten kaçınma
FRANSA	Aylık %0,75'lik gecikme faizinin yanısıra ödenecek verginin %10'u oranında ceza uygulanmaktadır. Uygulanacak ceza beyan edilmeyen kısma kadar artırılabilir.	Aylık %0,75'lik gecikme faizinin yanısıra ödenecek verginin %10'u oranında ceza uygulanmaktadır.	Kasıtsız hatalarda, her ay için ödenmeyen verginin %0,75'i, diğer durumlarda ise %10 ila %80'i oranında ceza uygulanmaktadır. Ağır cezaya giren vergi suçlarında 37500€'ya kadar para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası uygulanmakta, suçun tekrarlama durumunda cezalar artırılmaktadır. Ayrıca, mahkeme, yükümlünün sürece belgesini geri alabilme ve/veya yükümlüyü 3 yıla kadar ticareten men edebilecektir.
ALMANYA	25000€'yu geçmemek üzere ödenecek verginin %10'una kadar para ceza uygulanmaktadır. Gecikme bağışlanabilir bir gerekçeyle dayandırılıyorsa ceza verilmemektedir.	Her ay için, ödenecek verginin %1'i oranında ceza uygulanmaktadır.	Genellikle, filler kasıtlı veya ağır ihmali sonucu hatalı veya eksik yapılmadıkça ceza verilmemektedir. Kasıtlı yapıldığı anlaşılan suçlara hapis cezası verilmektedir. Hatta, vergi kaçaklığında 5 yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir. Ayrıca, ağır kusurları 50000€'ya kadar para cezası da uygulanmaktadır.
YUNANİSTAN	Ödenecek verginin 3 katını geçmemek koşuluyla aylık %1,5'lik gecikme faizi uygulanmaktadır. Eğer tahakkuk eden vergi borcu yoksa verilmeyen beyanname nedeniyle 888€'ya kadar para cezası uygulanmaktadır.	Ödenecek verginin 3 katını geçmemek koşuluyla aylık %1,5'lik gecikme faizi uygulanmaktadır.	Ödenecek verginin 3 katını geçmemek koşuluyla aylık %3 ila %3,5 oranında ceza uygulanmaktadır. Ödenmeyen verginin 30000€'dan fazla olduğu vergi suçlarında 1 yıl hapis cezası uygulanmaktadır.
JAPONYA	Yükümlünün kendi rızasıyla başvurusu halinde ödenecek verginin %5'i, vergi incelemesi neticesinde tespit edilmesi halinde ise %15'i oranında ceza uygulanmaktadır.	Gecen iki aylık süreye kadar, ya her yıl için %7,3 oranında ya da önceki yılın tesmi indirimi oranına %4'ün eklenmesiyle bulunacak oran kadar (hangisi düşükse) ceza uygulanmaktadır. İki aylık süre geçtikten sonra her yıl için %14,6 oranında ceza uygulanmaktadır.	Suçun ağırlığına göre ödenecek verginin %10 ila %40'i oranında ceza uygulanmaktadır. Vergi kaçırma amacıyla malları ya da evrakları gizlemek ya da imha etmek eylemlerinin gerçekleştirilmesi halinde 5 yıla kadar hapis cezası, 38000€'ya kadar para cezası öngörülmektedir.
İSVEÇ	1000SEK (90€) para cezası, hatırlatma yazısından sonra beyan edilmişse ilave olarak 4000SEK (360€) para cezası uygulanmaktadır.	Günlük faiz hesaplanarak ceza uygulanmaktadır.	Saklanması gelirin üstüne %40'i oranında ceza uygulanmakta, sayet yapılan bu yanlışlık geçeri sebeplere dayandırılıyorsa ceza yarı yarıya indirilebilmektedir. Vergi kaçaklığı suçundan dolayı en fazla 2 yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir.
İNGİLTERE	Beyanname geç verilmişse 100£ (107€) para cezası uygulanmakta, vade gününden itibaren 6 ay içinde beyan edilmezse ilave olarak 100£ (107€) daha para cezası uygulanmaktadır.	Süresi geçtikten sonra ödenen tüm vergilere değişken oranlı faiz uygulanmaktadır. Vadesinden 28 gün sonra ödenmeyen vergilere %5 oranında, 6 ay geçtikten sonra halen ödenmeyen vergilere bunun üzerine %5 oranında daha zamlı ceza uygulanmaktadır.	Suçun ağırlığına göre ödenecek vergi %100 oranında artırılabilir.
ABD	Beyanamenin verilmemesi her ay için ödenecek verginin %5'i oranında ceza uygulanmaktadır. Bu ceza 5 aylık süre için en fazla ödenecek verginin %25'i oranında uygulanabilmektedir.	Vergiyi süresinde ödememeye aylık %0,5 oranında ceza uygulanmaktadır. Bu ceza en fazla ödenecek verginin %25'i oranında uygulanabilmektedir.	Suçun ağırlığına göre ödenecek verginin %20 ila %75'i oranında ceza uygulanmaktadır. Ayrıca kaçakçılık suçlarında para cezası yanında 5 yıla kadar hapis cezası da verilmektedir.
ÇİN	1300\$'a kadar para cezası uygulanmaktadır.	Hergün için geç ödenen verginin %0,05'i kadar ceza uygulanmaktadır.	Ödenmeyen verginin %50 ila %500'u oranında ceza uygulanmakta, ayrıca hapis cezası da uygulanmaktadır. Vergi kaçaklığı suçlarında 10 yıla kadar hapis cezası uygulanmakta, hatta bazı istisnai kaçakçılık durumlarında idam cezası dahi verilmektedir.
RUSYA	Vergi borcunun %30'unu aşmamak kaydıyla gecikilen her bir ay için ödenecek verginin %5'i oranında ceza uygulanmaktadır. 180 günlük süre geçtikten sonra uygulanacak ceza gecikilen her bir ay için %10 olmak üzere vergi borcunun %50'u kadar daha artırılabilir.	Rusya Merkez Bankası tarafından yapılan yeniden değerleme oranının her bir gün için 1/300'u oranında gecikme faizi uygulanmaktadır.	Ödenecek verginin %20'si, kasten yapılmış ise %40'i oranında ceza uygulanmaktadır.

Kaynak: Üyümez, a.g.t., Bilgin, a.g.t., Hızlı, a.g.e., <<http://europa.eu.int>>, <<http://www.lexmundi.org>>, Yannopoulos, a.g.m., Sinclair, a.g.e., <www.generalcommissioners.gov.uk>, Gözükara, a.g.m., <<http://www.irs.gov>>, Darushin, a.g.m., <<http://lipas.uwasa.fi>>, <www.jref.com>, <<http://www.japan-guide.com>>, Okada, a.g.m., <www.iadb.org>, Arıkan, a.g.m., <<http://en.wikipedia.org>>, <www.by-cpa.com> kaynaklarından faydalanılarak hazırlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ CEZA SİSTEMİ

I. TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Türk vergi hukukunda vergi cezaları, Türk vergi sisteminin gelişimine paralel olarak gelişmiştir. Osmanlı Devletinde Tanzimatın ilanına kadarki dönem ile Tanzimattan sonra Cumhuriyetin ilanına kadar olan dönem ayırıcı özellikler göstermektedir. Cumhuriyet sonrası dönem ise, gerek iktisadi gerekse mali alanda, zamanın koşullarına uygun bulunan önlemlerin alınma dönemidir. Gerçek ve modern anlamda vergi reformu ise özellikle vergi cezaları yönünden çeşitli vergi yasalarına serpiştirilmiş ceza hükümlerinin, 1950 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK ile aynı yasa metninde toplanması ve vergi ceza hukuku temellerinin atılması ile yapılmıştır.¹¹⁰

A) CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM

1. Tanzimat Öncesi Dönem

Osmanlı Devletinin Tanzimat öncesi dönemine ait vergi ve resimlerle ilgili sağlıklı bir inceleme yapılamamıştır. Bunun nedeni; Osmanlı Devletinin genişleme döneminde devlet gelirlerinin büyük bir bölümünü haraç ve harp ganimetlerinin oluşturması ve verginin bu gelirler içindeki payının düşüklüğüdür. Ayrıca bu dönemde vergi suç ve cezaları ile ilgili yasal düzenlemeler beklemek de gerçeklikle bağdaşmaz; çünkü, Osmanlı Devletinde, suç ve cezaları yazılı metinler halinde belirleme zorunluluğu, suçta ve cezada yasallık ilkesinin benimsendiği 1839 tarihli Gülhane Hattı Hümayunundan sonra getirilmiştir. Osmanlı Devletinin Tanzimat öncesi dönemi vergileri Örfi Vergiler ve Şer'i Vergiler olarak iki kısımda incelenmektedir. Bu vergi yasalarında, vergi mükellefiyetine uymamanın yaptırımını ise, zora başvurma, toprağın mükellefin elinden alınması, mirasçılarının miras hakkından yoksun bırakılmaları için

¹¹⁰ Hakan Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s.7.

malın müsadere (zorla alınması), askerlik muafiyetinin kaldırılması biçimlerinde görünmekte ve düzenli, çağdaş bir vergi sistemine rastlanılmamaktadır.¹¹¹

2. Tanzimat Sonrası Dönem

Tanzimatla birlikte, devletin çeşitli alanlarındaki yenileştirme hareketleri vergiler, vergilerin tahsili ve vergi cezaları alanlarında da görülmektedir. Keyfi ceza uygulamalarına yer veren ve köylünün mahsulünü ambarına koymasını bile cebren engelleyebilen “iltizam usulü”¹¹² 1839 tarihli Tanzimat Fermanı ile kaldırılmıştır. Osmanlı Devletinde bugünkü anlamıyla kaçakçılığa benzer vergi suçlarının düzenlenişi, 1907 tarihli Temettü Vergisi Nizamnamesi ile olmuştur. Bu tüzükte bazı misil zamları kabul edilmekte ve cirosunu noksan gösteren mükelleflerden verginin bir veya birkaç katı olarak tahsil edileceği öngörülmektedir. Bu nizamname daha sonra 1914 yılında çıkan yasayla değiştirilmiş ve ilk olarak bu yasa da vergi mükelleflerinin vergi takdirleri ve cezaları için itiraz ve temyiz yollarından söz edilmiştir.¹¹³

Vergi kaçakçılığı ve vergide hile kavramlarının ilk tanımlaması ve kaçakçılıkla ilgili fiillerin ceza mahkemelerinde yargılama şekil ve şartlarının ilk düzenlemesi 1918 yılında çıkan Gümrük Kanunu ile olmuştur.¹¹⁴

B) CUMHURİYET SONRASI DÖNEM

1. 1923-1950 Yılları Arasındaki Dönem

Cumhuriyetin ilk yıllarında eski Osmanlı Devleti vergilerini toplamak ve oranlarını arttırmakla yetinilmiştir. Ancak 1926 yılından sonra Cumhuriyetin devraldığı vergi sisteminin tasfiyesine ve daha çağdaş bir vergi ceza sisteminin kurulmasına çalışılmıştır. Bu dönemdeki vergi cezalarının özelliği, bunların belli bir yasa da toplanmamış bulunması, her vergi yasasında, bu yasaya aykırı fiillere uygulanacak

¹¹¹ Fritz Neumark, **Gelir Vergisi (Teori-Tarihçe-Pratik)**, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1946, s.10-14.

¹¹² Bu usulde vergilerin kanunlara tarh ve tahsil hakkı, devlet tarafından anlaşma ile mültezim denilen üçüncü bir şahsa verilerek karşılığında belirli bir bedel alınır. (Naci B.Muter-A.Kemal Çelebi-Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Manisa: Emek Matbaası, 2008, s.155.)

¹¹³ Akif Erginay, **Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi Resim Harç Kanunları**, Cilt 1, Ankara: Elif Kitabevi, 1977, s.12.

¹¹⁴ Yılmaz, a.g.e., s.9.

yaptırımların gösterilmesidir. Bu yaptırımlar “*istifası lazım gelen vergi üç kat olarak...*”, “*resim aslının bir misli cezai nakdi alınır...*” şeklinde ifade olunmaktadır.¹¹⁵

Bu dönemde vergi ceza hukuku açısından önem taşıyan ve yenilik getiren ilk önemli vergi yasası, 14.03.1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunudur. Yasada vergi cezaları “*Ahkamı Müteferika ve Cezaiye*” başlığı altında, ayrı bir bölümde incelenmekte ve kayba uğrayan vergi miktarına göre hesaplanan cezai yaptırımlar öngörülmektedir. Yasanın vergi suç ve cezaları bakımından önemli bir hükmü de, vergi ceza hukukunda vergi suçlarında tekerrürün ilk kez bu yasada düzenlenmiş olmasıdır. Düzenlemenin bir başka özelliği, yasaya aykırı hareket edilmesi halinde yargılamanın Sulh Ceza Mahkemesinde yapılmasıdır.¹¹⁶

Kazanç Vergisi Kanununun ceza hükümleri birkaç değişikliğe uğramış ve 22.03.1934 tarihinde yürürlüğe giren 2395 sayılı yasa ile en önemli değişiklikler gerçekleşmiştir. 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile ticari defterlerde hesap hileleri yapılması, düzenli belgeler bulundurulmaması veya çift defter tutulması gibi yollarla vergi kaçırma suç sayılmış ve verginin dört kat olarak tahsil edileceği belirtilmekle beraber hürriyeti bağlayıcı ceza da öngörülmüştür. 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanununun yürürlüğü, Gelir Vergisi Kanununun kabulü ile sona ermiştir.¹¹⁷

1950 yılında gerçekleştirilen vergi reformu öncesinde, vergi suç ve cezaları açısından önem taşıyan ikinci yasa 11.04.1927 gün ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunudur. Yasada, idarece müracaat edilmesi üzerine sulh mahkemesince para cezasına hükmolunacağı belirtilmektedir. Muamele Vergisi Kanunu 1931 yılında 1869 sayılı yasa ve 1934 yılında 2430 sayılı yasa ile iki defa yenilendikten sonra, 28.05.1940 gün ve 3843 sayılı yasa ile üçüncü kez yenilenmiştir. 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanununun özelliği, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına yer vermemesi ve kaçakçılık suçu benzeri fiillerin “*vergilerine iki kat zam yapılır*”, “*muamele vergilerine beş kat zam yapılır*” şeklindeki yaptırımlara yer verilerek, vergi cezalarının vergi zammı şeklinde yorumuna yol açabilecek bir düzenleme getirilmesidir. 1926 tarihli 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda kaçakçılık suçu benzeri davranışlarla, veraset ve intikal vergisi matrahının düşük gösterilmesi halinde “*vergiye bir misli zammolunur*”,

¹¹⁵ Yılmaz, a.g.e., s.9.

¹¹⁶ Erginay, a.g.e., s.121.

¹¹⁷ Yılmaz, a.g.e., s.10.

“Mektumata¹¹⁸ ait vergi.....kat olarak tahakkuk ettirilir” şeklinde yaptırımlar öngörülmektedir.¹¹⁹

1928 tarihli 1324 sayılı Damga Vergisi Kanununa “bu ceza affa tabi değildir” biçiminde özel bir hüküm konulmuş olup, bu, vergi cezasının affa tabi olmadığı hükmünün yer aldığı ilk vergi yasasıdır. 1931 tarihli İktisadi Buhran Vergisi Kanunu ise, vergi stopajı ile ilgili vergi ödevinin yapılmaması hali tekerrür eden yükümlü hakkında uygulanacak para cezasının “ağır para cezası” olacağı hükmünü getirmektedir. Bu, vergi yasalarında yer alan ilk ve tek ağır para cezası yaptırımıdır. Hileli hareketlere başvurularak vergi ödemedi kaçınma halinde hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacağı yolundaki yasa hükmü ise, 1935 tarihli 2466 sayılı Buğday Koruma Karşılığı Kanununda yer almaktadır.¹²⁰

2. 1950 Sonrası Dönem

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında vergi cezalarının, vergi ve harçlarla ilgili çeşitli yasaların çeşitli hükümlerine serpiştirilmiş dağınık bir görünüm sergilediğini görüyoruz. Reform niteliğini taşıyan 07.06.1949 gün ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), gelir, kurumlar ve esnaf vergileri dışında 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu, 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, 472 sayılı Nakliyat Vergisi Kanunu, 134 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 2897 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu ve istihlak vergilerinin yer aldığı tüm kanunlardaki ceza hükümlerini birleştirerek dağınık ceza hükümlerini büyük ölçüde bir araya getirmeyi başarmış ve vergi cezaları açısından yeni bir dönem başlatmıştır. 5432 sayılı VUK’da vergi suç ve cezaları yasanın dördüncü kitabında, üç ayrı kısımda incelenmiş ve bu kısımlar da bölümlere ayrılmak suretiyle vergi suç ve cezalarının belli bir sistematik içinde ele alınmasına çalışılmıştır. 5432 sayılı yasada, vergi suçları ağırlıklarına göre “vergi suçları, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük” olarak gruplara ayrılarak ele alınmış, vergi cezaları da buna uygun şekilde derecelendirilmiş ve herhangi bir sebeple yanlış beyanda bulunan kimselere “pişmanlık” müessesesi sayesinde yaptıkları hataları süresinde düzelterek cezadan kurtulma olanağı sağlanmıştır. 5432 sayılı yasayla yapılan

¹¹⁸ Hükümetten kaçınılarak gizlenmiş ve yazdırılmamış mal veya gelir. (<www.osmanlicasozluk.net/osmanlica/4466-sozluk-MEKTUMAT-anlam.html - 37k ->, (Erişim: 23.12.2008)).

¹¹⁹ Yılmaz, a.g.e., s.11.

¹²⁰ Yılmaz, a.g.e., s.11.

önemli bir diğer düzenleme de, ceza hukukundaki iştirak kavramına ilk defa vergi ceza hukuku alanında yer verilmesidir.¹²¹

5432 sayılı yasanın bir başka özelliği, vergi kaçakçılığı suçunu “*mükellefin veya sorumlunun vergi kaçırma kasdıyla ...vergi ziyana sebebiyet vermesidir*” şeklinde tanımladığı halde, vergi kaçakçılığı fiillerine ve suçuna, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına yer vermemesidir. Vergi yükümlüsü veya sorumlusunun kaçakçılık sayılan fiilinin belirlenmesi halinde dahi vergi idaresinin kaçakçılık cezası uygulaması için takdir komisyonundan karar alma zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi cezalarında zamanaşımı müessesesi ilk kez bu yasa ile düzenlenmiştir. 5432 sayılı yasada vergi cezalarında tarh zamanaşımı dışında tahsil zamanaşımı ile ilgili hükümler de bulunmaktaydı. Vergi cezalarının, kesinleşmelerini izleyen beş yıl içinde tahsil edilmemesi halinde zamanaşımına uğrayacağı kabul edilmiştir. 5432 sayılı yasanın diğer bir özelliği ise vergi cezaları açısından pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına son verilmesidir.¹²²

5432 sayılı VUK’un vergi ceza hukuku alanındaki düzenlemesinin vergi kaçakçılığı ile mücadelede yeterli olmadığı kısa zamanda ortaya çıkmış ve özellikle kaçakçılık suçu ile ilgili hükümler üç yılda üç kez değişikliğe uğramıştır. Değişikliklerin ilki 5815 sayılı kanunla gerçekleştirilmiştir. Bu yasa vergi suç ve cezaları alanında yalnız vergi kaçakçılığı suçunu değil, ceza hükümlerinin çoğunu değiştirmiş ve farklı bir sistem kurmuştur. Para cezası niteliğindeki yaptırımların vergi kaçakçılığı ile mücadelede yetersizliği, özellikle hileli yollarla vergi kaçırılması halinde uygulanmakta olan kayba uğratılan verginin üç katı tutarındaki yaptırımın, korkutuculuk ve bu tür suçları işlemekten alıkoyuculuk vasıflarının bulunmadığı ileri sürülerek, para cezası biçimindeki uygulamaya da yer verilmekle birlikte, ayrıca hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına gidilmesi zorunlu görülmüştür.¹²³

Vergi ceza hukukunda, VUK’da değişiklik yapan 6094 sayılı yasa ile getirilen değişikliklerden ilki, kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılan hallerin sınırlandırılması ve eksik bildirimde bulunulması gibi soyut, müphem kavramlar yerine, bir vergilendirme

¹²¹ Neumark, a.g.e., s.38.

¹²² Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 389, 1975, s.131.

¹²³ Yücel, a.g.e., s.271.

dönemi içinde belli orandaki matrahının gizlenmesi halini kaçakçılık saymak biçiminde daha somut tanıma yer verilmesidir.¹²⁴

04.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren ve yapılan birçok değişikliğe rağmen halen yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK, ilk yürürlüğe girdiği tarihte vergi suçlarını hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük şeklinde sıralamaktaydı. Bunlardan sadece hileli vergi suçlarıyla ilgili yargılamaya ceza mahkemeleri tarafından bakılmakta ve hapis cezası öngörülmekte, diğer vergi suçlarına ise vergi idaresince yargı kararı gerekmeksizin idari para cezası uygulanmaktaydı. VUK hakkında son olarak 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı yasa ve 23.01.2008 tarihli 5728 sayılı yasalar ile düzenlemeler yapılmış olup, yapılan bu son düzenlemelerden sonra VUK'da vergi suçları, vergi ziyai cezası, usulsüzlük, kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu olarak bölümlere ayrılmış olup, ilerleyen bölümlerde bu konuda detaylı açıklamalara yer verilecektir.

II. TÜRK VERGİ USUL HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE CEZALARI

213 sayılı VUK'un dördüncü kitabı ceza hükümlerine yer vermekte olup, kitabın vergi cezaları başlıklı ikinci kısmı üç bölüme ayrılmakta; birinci bölüm vergi ziyai cezası, ikinci bölüm usulsüzlük, üçüncü bölüm ise suçlar ve cezaları başlıklarını taşımakta; üçüncü bölümde kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapanlara verilecek cezalar belirtilmektedir. Kanunda yapılan bu bölümlenme ve düzenlemeden de anlaşılacağı üzere idarece cezaları verilecek olan vergi ziyai ve usulsüzlük bölümlerinde suç kelimesinin kullanılmamasına özellikle dikkat edilmiş olup, bu cezalar sanki kabahat gibi değerlendirilmiş, ceza mahkemeleri tarafından cezaları verilecek olan kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma başlıkları ise suç olarak nitelendirilmiş ve bu bölüme Türk Ceza Kanunu (TCK)'ndaki suça iştirak hükümlerine uygun olarak cezadan indirim hükmü de sonradan eklenmiştir. Bu çalışmada VUK'a göre karşılığı yaptırım olan bütün hal ve durumlar suç ve kabahat ayrımına girilmeksizin suç olarak değerlendirilmiştir.

VUK'da düzenlenmiş suç ve cezaların önemli bir bölümü yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte ve bu suç sayılan fiiller ile karşılığında uygulanacak yaptırımlar idari

¹²⁴ Yılmaz, a.g.e., s.16.

usullerle belirlenmektedir. Vergi idaresi tarafından suç olarak belirlenen fiiller için, hiçbir mahkeme kararına gerek olmadan, yine vergi dairesince ceza kesilmektedir. İdari (mali) nitelikteki suçlar ve cezalar denilen bu kategoride vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları ile bunlar karşılığında uygulanacak vergi cezaları yer almaktadır.

VUK'da belirtilen başka bazı fiiller ise, ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır. Bunların belirlenmesi ve yaptırım uygulanması, ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu suçlarda idari nitelikli para cezası ile birlikte ya da yalnız başına hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmektedir. VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçları, 362-363'üncü maddelerdeki vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları bu kategori içerisinde yer almaktadır. Yukarıdaki bilgiler ışığında Türkiye'deki vergi suç ve cezalarını "*idari nitelikteki cezalar*" ve "*adli nitelikteki suç ve cezalar*" olarak ikiye ayırarak inceleyebiliriz.

A) İDARİ NİTELİKTEKİ VERGİ CEZALARI

Bir miktar paranın ceza olarak devlet hazinesine ödenmesini gerektiren cezalar para cezalarıdır.¹²⁵ İdari nitelikteki vergi suç ve cezaları, idari para cezaları kapsamında değerlendirilmektedir. Burada suçun tespiti ve cezanın kesilmesi işlemi tamamen idari mercilerce yerine getirilmektedir. İdarenin ceza kesme işlemi, bireysel idari karardır.¹²⁶

İdari nitelikteki vergi suç ve cezaları, VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmının bir ve ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Birinci bölümde vergisel ödevlere ilişkin aykırılıkların vergi ziyayı doğurması halinde uygulanacak vergi ziyayı cezaları, ikinci bölümde ise vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halinde uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yer almaktadır.

VUK'da yer alan idari para cezaları, yasada açıkça öngörülen idari ihlaller nedeniyle, bir yargı kararına gerek olmadan, yasanın doğrudan doğruya idari mercilerce karar verilebileceğine izin verdiği ve bir miktar paranın alınması sonucunu doğuran idari yaptırım türüdür.¹²⁷ Bunların tespiti, kesilmesi ve ilgiliye tebliği ile uygulanması tamamen idari usuller doğrultusunda yapılmakta ve tespit edilen suç ve kesilen ceza, ceza hukuku anlamında suç ve ceza sayılmamakta; kabahat ve yaptırımı olarak

¹²⁵ Erem-Artuk, a.g.e., s.738.

¹²⁶ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, a.g.e., s.77.

¹²⁷ Hakan Ay-Ömer Çakıcı, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim", **Vergi Dünyası 1981'den 2003'e CD**, Sayı 242, Ekim 2001.

değerlendirilmektedir. Bireyi etkileyen kararın verilmesinde de, uygulanmasında da idarenin etkili olması, ortada bir idari yaptırım olduğunu açıkça göstermektedir.¹²⁸

Aşağıda son dört yıl içerisinde tahakkuk eden vergi cezalarının oluşan vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır.

Tablo-2: 2006-2009 Yılları Arasında Tahakkuk Eden Vergi Para Cezalarının Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı Konsolide Bütçe Gerçekleşmeleri (Bin TL)

Yıllar	Vergi Gelirleri Toplamı	Tahakkuk Eden Cezalar	Cezaların Gelirlere Oranı
2009*	139.163.500*	1.950.341*	1,40*
2008	168.108.960	1.741.276	1,04
2007	152.835.111	2.688.764	1,76
2006	137.480.292	3.506.495	2,55

* 2009 yılı Ekim ayı sonuna kadar olan bütçe gerçekleştirmeleridir.

Kaynak: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Kamu Hesapları Bülteni**, <<http://muhasebat.gov.tr/mbulten/>>, (Erişim: 01.12.2009).

Tablo-2’den de anlaşılacağı üzere vergi cezalarının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yaklaşık yüzde 1 ila yüzde 2,5 düzeylerinde bulunmaktadır.

1. Vergi Ziyayı ve Cezası

Bir dönemler VUK’da yer alan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmış, vergi kaybına sebebiyet verilmesi kriterine bağlı olarak derece derece ağırlaşan cezaların yerine “*vergi ziyayı cezası*” uygulaması öngörülmüştür. Böylece kaçakçılık adı sadece vasıflı olan ve hapis cezası gerektiren fiiller için kullanılır hale getirilmiştir.¹²⁹

VUK’un 341’inci maddesinde vergi ziyayının tanımı, “*vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder*” şeklinde yapılmıştır. Kanundaki ifadeleri sadeleştirerek şöyle bir tanım verebiliriz: Vergi ziyayı, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine

¹²⁸ Ay-Çakıcı, a.g.m.

¹²⁹ Uğur Karadoğan, “Vergi Cezalarında Yapılan Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:12, 1999, s.212.

getirmesi suretiyle, verginin geç tahakkuk etmesi, eksik tahakkuk etmesi veya haksız yere vergi iadesinden yararlanılmasıdır.¹³⁰

VUK'un 344'üncü maddesinde ise vergi ziyayı suçunun tanımı, "341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık fiilleri ile 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." şeklinde yapılmıştır.

2. Usulsüzlük ve Cezaları

VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmının ikinci bölümü usulsüzlük başlığına ayrılmış olup, kanunun 351'nci maddesinde usulsüzlük, "vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir" şeklinde tarif edilmektedir. Tanıma göre usulsüzlük suçu; çeşitli vergi kanunları veya VUK ile konulan ve yükümlülerin uymak zorunda oldukları ödevlerle ilgili hükümlere aykırı hareket edilmesi sonucu meydana gelmektedir. Usulsüzlük cezası kesilmesi için vergi kanunlarındaki bir kısım şekle ve usule ilişkin hükümlere uyulmaması yeterli olup, ayrıca fiilde vergi ziyayı ya da kasıt aranmamaktadır.¹³¹

Usulsüzlük, vergi ziyayından daha hafif bir vergi suçudur. Usulsüzlük suçunun vergi ziyayı suçundan en önemli farkı, vergi kaybı unsurunun aranmamış olmasıdır. Bir vergi suçuna, vergi kaybı yarattığı saptanmadan vergi ziyayı cezası kesilemez. Oysa, usulsüzlük suçu sonucunda vergi kaybı doğmasa bile, o fiile uyan ceza mutlaka uygulanmaktadır. Çünkü bu suç, sadece vergi kanunlarının yükümlüye yüklediği bazı ödevlerin yerine getirilmemesinin bir sonucudur. Usulsüzlük suçlarında tehlikenin doğması yeterli olup neticede zarar aranmamaktadır.¹³²

¹³⁰ Bayraklı, a.g.e., s.257.

¹³¹ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, a.g.e., s.108.

¹³² Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s.89.

VUK'un 352'inci maddesi usulsüzlük suçunu, fiillerin ağırlığına göre iki derece üzerinden tek tek saymakta ve bunlara ilişkin cezaları belirtmektedir. Usulsüzlük suçları genel ve özel olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

a) Genel Usulsüzlükler ve Cezaları

Genel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller, işlenen fiilin ağırlık durumuna göre iki gruba ayrılmaktadır. Daha ağır nitelikte görülen fiiller birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirirken, ikinci derece usulsüzlükler ise daha hafif nitelikte görülen fiillerden oluşmaktadır.

aa) Birinci Derece Usulsüzlükler

VUK'un 352'inci maddesinde birinci derece usulsüzlük fiilleri; vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan usulsüz ve karışık olması, ekim sayım beyanında bulunmamış çiftçilerin ekim sayım beyanında bulunması için yapılan çağrıya süresi içinde cevap verilmemesi, VUK'un kayıt nizamına uyulmaması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması, diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci ek süre içerisinde verilmesi şeklinde sıralanmaktadır.

Birinci derece usulsüzlük işlemlerine verilecek cezalara ilişkin son üç yıllık veriler aşağıda bulunan Tablo-3'de verilmiştir.

Tablo-3: Birinci Derece Usulsüzlük İşlemlerine Verilecek Cezalar

USULSÜZLÜK CEZALARI (VUK. Madde 352)	2007	2008	2009
Birinci Derece Usulsüzlükler			
Sermaye Şirketleri	75,00	80,00	89,00
Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	49,00	50,00	56,00
İkinci sınıf tüccarlar	24,00	25,00	28,00
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	12,70	13,00	14,00
Kazancı basit usulde tespit edilenler	6,40	6,80	7,60
Gelir vergisinden muaf esnaf	3,00	3,20	3,50

Kaynak: <<http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/PratikBilgiler/vergimevzuatibilgileri/vergicezaları/Pages/UsulsuzlukveOzelUsulsuzlukCezaları.aspx>>, (Erişim:02.02.2009).

ab) İkinci Derece Usulsüzlükler

VUK'un 352'inci maddesinde ikinci derece usulsüzlük fiilleri; veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süre içerisinde verilmiş olması, ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması, işe başlamayı bildirmek hariç vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması, vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış 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, hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi şeklinde sıralanmaktadır.

İkinci derece usulsüzlük işlemlerine verilecek cezalara ilişkin son üç yıllık veriler aşağıda bulunan Tablo-4'de verilmiştir.

Tablo-4: İkinci Derece Usulsüzlük İşlemlerine Verilecek Cezalar

USULSÜZLÜK CEZALARI (VUK. Madde 352)	2007	2008	2009
İkinci Derece Usulsüzlükler			
Sermaye Şirketleri	43,00	46,00	50,00
Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	24,00	25,00	28,00
İkinci sınıf tüccarlar	12,70	13,00	14,00
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	6,40	6,80	7,60
Kazancı basit usulde tespit edilenler	3,00	3,20	3,50
Gelir vergisinden muaf esnaf	1,70	1,80	2,00

Kaynak: <<http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/PratikBilgiler/vergimevzuatibilgileri/vergicezolari/Pages/UsulsuzlukveOzelUsulsuzlukCezalari.aspx>>, (Erişim: 02.02.2009).

b) Özel Usulsüzlükler ve Cezaları

Özel usulsüzlükler, belge düzeni ve kayıt sistemine ilişkin esaslara uyulmadığında meydana gelmektedir. Özel usulsüzlük suçlarının genel usulsüzlüklerden en belirgin farkı, fiillerin oluş ve kapsamalarının yanında, bunlara uygulanan cezalarda kendini göstermesidir. Genel usulsüzlük cezalarına göre daha ağır yaptırımları olan özel usulsüzlük cezaları, vergi yükümlü ve sorumlularının vergi kanunlarında yazılı bazı belge ve defterleri düzenleme, bulundurma, verme ve alma yükümlülüklerine aykırı davranışlarından dolayı öngörülmektedir.

VUK'un 353'üncü maddesinde özel usulsüzlük fiilleri; fatura ve benzeri evrakların verilmemesi, alınmaması veya gerçek tutarın yazılmaması, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, aslı ve örneği arasında farklı meblağlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, gelir elde eden kişiler dışındaki belge almak zorunda olan kişilerin fatura ve benzeri belgeleri almamaları, günü gününe tutulması zorunlu olan defterlerin günü gününe tutulmaması, yoklama ve incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi, vergi levhası bulundurulmaması veya asılmaması, VUK'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usullere uyulmaması, muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesi ve kullanılmasına ilişkin kurallara uyulmaması, belge basımı ile ilgili bildirim görevinin yerine getirilmemesi, vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve

kuruluşların yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri belirlenen standartlarda ve zamanında yerine getirmemesi, Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen aracın durdurulmaması, bilgi vermekten çekinilmesi ve inceleme elemanlarına yardımcı olunmaması, ödemelerini banka, finans kurumları veya posta aracılığı ile düzenlenen belgelerle ispat zorunluluğuna uyulmaması, elektronik ortamda beyanname verme mecburiyetine uyulmaması şeklinde sıralanmaktadır.

Özel usulsüzlük işlemlerine verilecek cezalara ilişkin son üç yıllık veriler aşağıda bulunan Tablo-5'de verilmiştir.

Tablo-5: Özel Usulsüzlük İşlemlerine Verilecek Cezalar

ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI (VUK. Madde 353)	2007	2008	2009
Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil usul hükümlerine uyulmaması			
Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu vermeyenlere ve almayanlara (Her bir belge nevi için) 160 TL'den az, bir takvim yılı içinde toplam olarak da 76.000 TL'den fazla olmamak üzere, bu belgelere yazılması gereken meblağın	%10'u	% 10'u	% 10'u
1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması	139	149	160
- Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	64.000	68.000	76.000
2- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması	139	149	160
- Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	6.400	6.800	7.600
- Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	64.000	68.000	76.000
4- Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	139	149	160
6- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	3.000	3.200	3.500
7- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	160	170	190

8- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	490	500	560
9- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	640	680	760
10- 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işletli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	490	500	560

Kaynak: <<http://www.kpmgvergi.com/tr/PratikBilgiler/vergimevzuatibilgileri/vergicezaları/Pages/UsulsuzlukveOzelUsulsuzlukCezalari.aspx>>, <http://www.aktifymm.com/pratik_bilgiler10.htm>, (Erişim: 02.02.2009) kaynaklarından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde Tablo-5'te belirtilen cezalar bir kat arttırılarak uygulanmaktadır.

c) Bilgi Vermeme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesine göre; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye zorunludur.

VUK'un 149. maddesine göre; Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar. Bunun yanında, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz zorunluluğu ile mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları diğer bazı ödevler bulunmaktadır.¹³³

Bilgi vermeme ve ibraz zorunluluğuna uyulmamasına ilişkin özel usulsüzlük işlemlerine VUK'un mükerrer 355. maddesine göre verilecek cezalara ilişkin son üç yıllık veriler aşağıda bulunan Tablo-6'da verilmiştir.

¹³³ VUK, Madde 256,257 ve Mükerrer Madde 257.

Tablo-6: Bilgi Vermeme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına Verilecek Cezalar

VUK MÜKERRER MADDE 355	2007	2008	2009
Bilgi vermekten çekinenler İle 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza			
1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	1.390	1490	1600
2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	640	680	760
3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	300	320	350

Kaynak: <<http://www.kpmgvergi.com/tr/PratikBilgiler/vergimevzuatibilgileri/vergicezalari/Pages/UsulsuzlukveOzelUsulsuzlukCezalari.aspx>>, <http://www.aktifymm.com/pratik_bilgiler10.htm>, (Erişim: 02.02.2009) kaynaklarından faydalanılarak hazırlanmıştır.

d) İdari Nitelikli Vergi Cezalarının Uygulanması

Vergi cezalarını gerektiren olaylar; vergi dairesi veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezası kesilmesini gerektiren olayların, raporlarda gösterilmesi gerekir. Delillerin kaybolma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, cezayı gerektiren hususların tutanakla saptanması zorunludur. Vergi cezaları, cezanın kesilmesini gerektiren vergi açısından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmektedir. Kesilen vergi cezaları, ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunmaktadır. Cezayı gerektiren olayın saptanmasına ilişkin tutanak ile inceleme raporunun birer örneğinin de, ceza ihbarnamesine eklenerek ilgiliye verilmesi gerekmektedir.

B) ADLİ NİTELİKTEKİ VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının, vergi kaybına yol açacak eylem ve işlemlerden uzak durmalarını sağlamak maksadıyla kanun koyucu, mükelleflerin işlediği bazı suçlar için idari (mali) cezalar, bazıları için ise hürriyeti bağlayıcı nitelikte adli cezalar öngörmüştür.¹³⁴ Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak vergi suçlarına hükmolunacak cezalar için belirli hükümlerine atıf yapılan 5237 sayılı TCK esas alınmaktadır. TCK'nın 5'inci maddesi “*Özel Kanunlarla İlişki*” başlığını taşımaktadır ve bu madde hükmü “*Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” şeklindedir. Bu madde hükmü gereği olarak VUK'da yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve bu suçların cezalarına tatbik edilecek hükümler ile ilgili olarak VUK'da tanımlanan suçlar ve bu suçlara ilişkin olarak uygulanacak cezalar açısından kanunun kendisi özel düzenlemelere yer vermediği ve TCK'ya atıf yapılan hallerde 5237 sayılı TCK'da yer alan cezalar geçerli olacak ve ceza uygulaması ile ilgili yenilikler VUK için de geçerli olacaktır.¹³⁵

Vergi suçları, kural olarak para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak yasakoyucu bazı özellikli, kamu düzenini bozan vergi suçlarının işlenmesi durumunda, para cezası yerine veya para cezasına ilave olarak hürriyeti kısıtlayıcı cezalar da öngörmektedir.¹³⁶ Hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren vergi suçları VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmının “*suçlar ve cezaları*” başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiş kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve yükümlünün özel işlerini yapma suçudur.

1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Kaçakçılık kavramı, vergi hukukunun önemli kavramlarından biridir. Bu önem, toplum içerisinde “*kaçakçılık*” kavramına verilen önemden gelmektedir. Toplumun “*kaçırma*” terimini algılayışını irdelediğimizde çok ciddi hasarlar meydana getiren, diğer birtakım suçlara göre daha çok utanma hissi yaratan bir suç olarak kabul edildiğini

¹³⁴ A. Burçin Yereli, “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 237, Mayıs 2001, s.114.

¹³⁵ Nedim Tolga Süer, “Vergi Usul Kanununun'da Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları ile 5237 Sayılı TCK'nın Bu Suçlarla İlgili Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 308, Nisan 2007, s.168.

¹³⁶ Bilici, a.g.e., s.95.

görmekteyiz. Zira bu suç, bünyesinde hile, aldatma, sahtecilik, gizleme vb. gibi unsurlar barındırmaktadır. Vergi ceza hukukunda kaçakçılık suçu, vergi ziyayı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller olarak açıklanabilmektedir.¹³⁷

Kaçakçılık suçu ve bu suça ilişkin cezalar VUK'un 359'uncu maddesinde açıklanmaktadır. VUK'un 359 ila 363'üncü maddeleri ile 367'inci maddelerinde, 5237 sayılı TCK'ya uygun olarak¹³⁸ 2008 ve 2009 yıllarında gerekli düzenlemeler ve değişiklikler yapılmıştır. 359'uncu maddede kaçakçılık suçu üç ayrı gruba ayrılmış ve her üç grup suç için farklı cezalar öngörülmüştür.

Birinci grup vergi kaçakçılığı suçunun ve cezasının tanımı VUK'da; "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

- 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,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar¹³⁹ hapis cezasına 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

¹³⁷ Bayraklı, a.g.e., s.241.

¹³⁸ Hapis cezaları 5237 sayılı TCK'nın 45'inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddede hapis cezaları üç başlıkta belirtilmiş olup, bu cezalar; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olarak belirlenmiştir. 5237 sayılı TCK ile 765 sayılı TCK'da yer alan hapis cezası müeyyidesi ortadan kaldırılmış bulunmaktadır. 5237 sayılı TCK'nın "Süreli Hapis Cezası" başlıklı 49'uncu maddesi; "(1) Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. (2) Hükmü edilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır." şeklindedir. Ayrıca 5237 sayılı TCK'nın 50'inci maddesinde aynı Kanunun 49'uncu maddesinde kısa süreli hapis cezası olarak belirlenen, hükmü edilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezasının adli para cezasına çevrilebileceği belirtilmiştir. Yine 5237 sayılı TCK'nın 51'inci maddesinde işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezasının yine Kanunun aynı maddesinde belirlenmiş şartlar dahilinde ertelenebileceği belirtilmiştir. (Süer, a.g.m., s.169.)

¹³⁹ 16/06/2009 tarihli 5904 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde; birinci grupta yer alan suçlar için hükmolunacak cezalar para cezasına çevrilebileceği gibi 5237 sayılı TCK'nın 51'inci maddesi uyarınca hükmolunacak süreli hapis cezası ertelenebilmekteydi. Para cezasına çevirme söz konusu olduğunda erteleme mümkün olmayacaktır.

muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.” şeklindedir.

İkinci grup vergi kaçakçılığı suçunun ve cezasının tarifi VUK’da; “*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini 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, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası¹⁴⁰ ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”* şeklindedir.

Üçüncü grup vergi kaçakçılığı suçunun ve cezasının tarifi VUK’da; “*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.”* şeklindedir.

VUK’un 359. maddesinde sayılan kaçakçılık fiillerini, kaçakçılık suçu için öngörülen cezalar açısından bir değerlendirmeye tabi tutarsak; Kanunun a) bendinde sayılan kaçakçılık fiilleri için ikinci derece kaçakçılık fiilleri, b) bendinde sayılanlar için ise birinci derece kaçakçılık fiilleri şeklinde bir tasnif yapabiliriz. Daha önce de belirtildiği üzere kanun koyucu, kaçakçılık suçu için hem maddi cezalar, hem de hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmüştür. Maddi cezalar idari nitelikte olup idari yargı organları tarafından, hürriyeti bağlayıcı cezalar ise adli yargı organları tarafından hüküm altına alınmaktadır. Hapis cezasını gerektirir kaçakçılık suçları ve bunlara uygulanacak cezalar, para cezasına çevrilip çevrilmemesine göre iki gruba ayrılabilir. Buna göre, hapis cezasını gerektiren fiiller ile uygulanacak cezalar aşağıdaki gibidir.

a) Para Cezasına Çevrilebilen veya Ertenebilen Hapis Cezasını Gerektirir Suçlar

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

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,

¹⁴⁰ Mevcut yasa hükmüyle erteleme imkanı bulunmayan ikinci ve üçüncü grup vergi kaçakçılığı suçu için hükmolunacak ceza 5237 sayılı TCK’nın 51’inci maddesi hükmü uyarınca maddede belirtilmiş şartlara göre ertelenebilecektir.

- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,

- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir)

- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir) hakkında 2009 yılında yapılan değişiklik öncesinde bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunmakta idi. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınmakta, hükmolunan para cezası ertelenememekte idi.

Ancak, açılan bir davanın görüşülmesinde Anayasa Mahkemesi, “... *hüküm tarihinde...*” ifadesinin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline oybirliği ile karar vermiştir. (E: 1999/10 K: 1999/22 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, 12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.)

Bu durumda, söz konusu hapis cezalarının para cezasına çevrilmesinde, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hapis cezasını gerektiren fiilin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınması gerekmektedir.¹⁴¹

b) Para Cezasına Çevrilemeyen Hapis Cezasını Gerektirir Suçlar

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

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,

- Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,

¹⁴¹ Yafes Pehlivan, “Vergi Cezaları, Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti ve Cezaları Ortadan Kaldıran Haller”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 193, Ekim 2004, s.130.

- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir),

- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında iki yıldan beş yıla kadar süreli hapis cezası hükmolunur.¹⁴²

c) Kaçakçılığa İştirak Suçu ve Cezası

VUK'un, 360. maddesinde; birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettiği takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her birinin bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunmaktadır. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunmaktadır.

Bu durumda, 359'uncu maddede sayılan hapis cezasını gerektirir fiillere iştirak edenler ile azmettirenler, bu fiilleri işleyenlerle aynı hapis cezalarına çarptırılacaklardır. Ancak, bu fiillerin işlenmesine iştirak edenlerin, fiili işleyenlerle aynı cezaya çarptırılabilmesi için, bunların ayrı ayrı maddi menfaat gözetmeleri şarttır. Aksi takdirde, fiilin işlenmesine iştirak edenlere, fiile ilişkin hapis cezasının yarısı hükmolunmaktadır.

2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

VUK'un 5'inci maddesi hükmüne göre vergi ile ilgili işlemlere çeşitli şekilde katılmış olanların mükelleflere ait bilgileri saklama yükümlülükleri bulunmaktadır. İlgili madde hükmüne göre aşağıda sayılan kimseler görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.¹⁴³

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,

- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,

¹⁴² Pehlivan, a.g.m., s.131.

¹⁴³ Yereli, a.g.m., s.115.

- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

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

VUK'un 5'inci maddesinde belirtilen vergi mahremiyetine aykırı davranarak vergi mahremiyetini ihlal edenlere VUK'un 362'inci maddesine göre ceza verilmektedir. Madde hükmüne göre; bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, TCK'nın 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılmaktadır. TCK'nın 239'uncu maddesi ise; *“sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.”* şeklindedir.

3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Tarafsızlık, genellik ve kanun önünde eşitlik gibi ilkeler toplum açısından son derece önemlidir. Zira anayasamızda yer alan bu ilkelerin¹⁴⁴ uygulanabilirlik oranıyla, kamu hizmetlerinin sağlıklı sürdürülebilmesi arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi işlemleri de idare ile yükümlü arasında cereyan ettiğinden, bu ilkelerin uygulanmaması, yani yasa hükmünün ihlal edilmesi suç olarak karşımıza

¹⁴⁴ TC 1982 Anayasası, RG. No: 09.11.1982/17863 K. No: 2709 Madde 10: “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

çıkılmaktadır. İşte idarede görev alan memurların söz konusu temel ilkeleri sarsacak davranışlarda bulunmalarının vergi ceza hukukundaki yansıması yükümlünün özel işlerini yapma suçu olarak ifade edilmektedir.

VUK'un "yasaklar" başlıklı 6'ncı maddesinde vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlarla vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamayacaklarını hüküm altına almaktadır. Bu yasağa uymayanlar için öngörülen cezaya ise Kanunun 363'üncü maddesinde yer verilmiştir.¹⁴⁵ Maddede, bu yasağa aykırı harekette bulunanların TCK'nın 257'inci maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılacağı açıklanmıştır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyai cezası da kesilmektedir. TCK'nın "görevi kötüye kullanma" başlıklı 257'inci maddesinin birinci fıkrasına göre; Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

4. Adli Nitelikteki Vergi Suçlarının Cezalandırılmasında Usul

Yaptıkları inceleme sırasında 359. ve 360. maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütaalasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur.

Yukarıda belirtilen kaçakçılık suçunun işlendiğini diğer şekillerde öğrenen Cumhuriyet Savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını ister. Amme davasının açılması için, inceleme sonucunun Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi gerekmektedir.

359. ve 360. maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel değildir. Ceza mahkemesinden çıkacak kararların, Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Cezaları" başlıklı kısmında yazılı

¹⁴⁵ Asuman Altay-Özay Özpençe, "Türkiye'de Gelirin Yeniden Dağılımı ve Yoksullukla Mücadelede Vergi Politikaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 308, Nisan 2007, s.173.

vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etki edemeyeceği gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamayacaktır.¹⁴⁶

III. VERGİ SUÇLARINDA UYGULANAN KURALLAR

Bu bölümde, TCK'da da özel düzenleme olarak yer alan ve cezayı etkilediği için önem arz eden suçta iştirak, suçların tekrerrü ve birleşmesi konuları ile vergi suçlarında ceza ehliyeti ve sorumluluk konusuna yer verilmektedir.

A) SUÇLARDA BİRLEŞME

Yasalarda suç olarak düzenlenen hükümler, bir hukuki yararı korumayı, bu hukuki yararın çinlenmesini önlemeyi amaçlamaktadır. Tek eylemle birden fazla hukuki yararın ihlali ya da bir takım koşullar altında farklı eylemlerle aynı hukuki yararın ihlal edilmesi suçlarda içtima (birleşme) olarak adlandırılmaktadır.¹⁴⁷ Burada suçlar kaynaşmakta, bağımsızlığını yitirmektedir. Bu nedenle ceza verilirken de hangi suçta göre ceza verileceğini çözmek gerekmektedir.

5237 sayılı TCK'nın 42, 43 ve 44'üncü maddeleri suçların içtimasını düzenlemektedir. Bunlar; birleşik suç, zincirleme suç ve görünürde birleşme (fikri içtima)' dir.

TCK'nın 42'nci maddesine göre; biri diğzerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta birleşik suç denmektedir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz. Örneğin defter belgelerin yok edilmesi durumunda inceleme sırasında da ibraz edilemeyecektir. Vergi kaçakçılığı açısından defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle birinci grup vergi kaçakçılığı suçu (VUK-359/a) işlenmekle birlikte, defter ve belgelerin yok edilmesi nedeniyle ikinci grup vergi kaçakçılığı suçu (VUK-359/b) gereğince de daha ağır bir ceza öngörölmüştür. Aynı fiil nedeniyle birden fazla suç tek suçta birleşmiştir. Bu tür suçlarda faile yasada bağımsız maddede gösterilen ceza verilir, içtima kuralları uygulanmaz.

¹⁴⁶ Yereli, a.g.m., s.116.

¹⁴⁷ Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğzer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2004, s.21-22.

Zincirleme suç, suç failinin işlediği suçta bir suç işleme isteği olmasına karşın, farklı zamanlarda birden fazla suçun işlenmesi durumudur.¹⁴⁸ TCK'nın 43'üncü maddesine göre bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilecektir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçe kadar artırılabilecektir. Örneğin sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri birden fazla olmasına karşın tek ceza verilecektir. Ancak işlenen suçun yoğunluğu cezanın artırılma oranına etkili olacaktır.¹⁴⁹

TCK'nın fikri içtima (görünürde birleşme) konusunu düzenleyen 44'üncü maddesine göre işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır. Fikri içtimanın düzenleniş amacı, failin işlemiş olduğu hareketin bir tek olmasına karşılık, birden fazla neticenin meydana gelmesine rağmen, suçlardan en ağır ile cezalandırılmasının nedeni, failin bir suç işlemeye yönelik hareket etmesine rağmen iki neticenin meydana gelmiş olması nedeniyledir.¹⁵⁰ Örneğin, A'yı öldürmeyi planlayan ve silahı ateşleyen failin, A'yı öldürdükten sonra çıkan kurşun ile B'yi de yaralaması gibi. Cezayı tayinde iki suç masaya yatırılacaktır. Bu suçlar için yasada öngörülen cezaya bakılacaktır. Hangisi daha ağır ise faile o ceza verilecektir.¹⁵¹

Vergi suçlarında birleşmeyi, adli ve idari suçlar için ayrı ayrı düşünmek gerekmektedir. Adli vergi suçları kapsamı içinde olan kaçakçılık, vergi gizliliğine uymama ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları için TCK'da yer alan birleşme hükümleri uygulanacaktır. İdari vergi suçlarında birleşme konusunda hem Kabahatler Kanunu (KK), hem de VUK'daki hükümlerin birlikte gözden geçirilmesi gerekmektedir.¹⁵²

KK'da birleşme hükümleri 15'inci maddede "içtima" başlığı ile düzenlenmiştir. Buna göre; "(1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar

¹⁴⁸ Bayraklı, a.g.e., s.137.

¹⁴⁹ Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2008, s.49.

¹⁵⁰ Faruk Erem, **Hümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, C.I, Toplu Basım 13, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s.370.

¹⁵¹ Dönmezer-Erman, Cilt II, a.g.e., s.413.

¹⁵² Bayraklı, a.g.e., s.139-144.

verilir. (2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır. (3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.” Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere üç fıkrada birleşme hükümlerine yer verilmiş olup, birinci fıkrada bir fiille birden fazla kabahatin işlenmesi, ikinci fıkrada aynı kabahatin birden fazla işlenmesi, üçüncü fıkrada ise bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmesi konularına uygulanacak yaptırımlar açıklanmıştır.

VUK’da da birleşme hükümlerine yer verilmiştir. KK’ya göre VUK’un daha özel bir yasa olması nedeniyle, her ne kadar KK daha yeni tarihli bir yasa olsa da VUK hükümleri uygulanacaktır. Ancak VUK’ta yer almayan hükümler için KK uygulama alanı bulacaktır. Bu sebeple VUK’a “*bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümleri uygulanır.*” şeklinde bir hükmün konması yerinde olacaktır.

VUK’da birleşmeye ilişkin hükümler 335 ve 336’ncı maddelerde “*tek fiil ve çeşitli suç işlenmesi*” üstbaşlığı altında “*tek fiille muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*” ve “*tek fiilin muhtelif cezayı gerektirmesi*” alt başlıkları halinde düzenlenmiştir.

VUK’un “*muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*” başlıklı 335’inci maddesine göre; vergi kaybı göz önünde tutularak, bir tek fiille farklı vergilerin kayba uğratıldığı zaman her vergi için ayrı ayrı vergi ziyası cezası kesilecektir.¹⁵³ Örneğin, satılan bir mal için fatura kesmemek suretiyle hem gelir vergisinin hem de KDV’nin ziyaa uğratılması gibi. Kesilecek vergi ziyası cezası, hem gelir hem de KDV için ayrı ayrı uygulanacak, her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilecektir.¹⁵⁴

VUK’un “*muhtelif cezayı istilzam etmesi*” başlıklı 336’ncı maddesine göre; cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyası ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi

¹⁵³ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1983, s.135.

¹⁵⁴ Bayraklı, a.g.e., s.144.

gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir, ancak başta kesilen usulsüzlük cezası sonradan kesilen cezadan düşülür. Örneğin, kurumlar vergisi beyannamesinin süresinde verilmemesi durumunda, hem birinci derecede usulsüzlük suçu işlenmekte hem de kurumlar vergisinin süresi içinde tahakkuk ettirilmesi nedeniyle vergi ziyayı doğmuş olmaktadır. Beyanname vermemek nedeniyle resen takdire gidileceği için usulsüzlük cezası iki kat uygulanacaktır. Miktar itibarıyla hangisi ağır ise, o ceza kesilecektir.¹⁵⁵

B) SUÇA İŞTİRAK

Ceza hukukunda bir kişi tarafından işlenen bir suçun, birden fazla kimsenin önceden işbirliği yapmaları sonucunda gerçekleştirilmesi halinde failer arasında iştirakin varlığından söz edilir ve bu suretle işlenen suçlara iştirak halinde işlenen suçlar denir.¹⁵⁶ Suça iştirak konusu TCK'nın 37 ile 41'inci maddelerinde düzenlenmiştir. TCK'nın 37'inci maddesinde suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her birinin, fail olarak sorumlu olacağı belirtilirken, suç doğrudan işlenmese bile suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişinin de fail olarak sorumlu tutulacağı belirtilmektedir.¹⁵⁷

VUK'un "*Cezadan İndirim*" başlıklı 360'ıncı maddesinde kaçakçılık suçuna iştirak edenler, azmettirenler ve bu fiil ile maddi menfaat edenlere uygulanacak cezalara yer verilmektedir. Madde hükmüne göre; kanunda yazılı kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre haklarında verilecek ceza ½ oranında indirilebilmektedir.

C) SUÇLARIN TEKERRÜRÜ

Tekerrür, suç işleyerek mahkum olmuş kişinin yeni bir suç işlemekten dolayı ikinci defa mahkum olması halidir. Tekerrür halinde failin işlemiş olduğu bir suçtan sonra suç işlemeye devam etmesi durumu söz konusu olduğundan, kanun koyucu ilk defa suç işleyen kişiye nazaran daha ağır yaptırımlar uygulama yoluna gitmektedir.¹⁵⁸

¹⁵⁵ Yunus Şengöz, "Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası ile Kaçakçılık Suçu ve Cezasının İçtimai Halinde Vergi Cezasının Uygulanması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 156, Eylül 2001, s.37.

¹⁵⁶ Sulhi Dönmezer, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, Cilt II, İstanbul, 1997, s.446.

¹⁵⁷ Aslan, a.g.e., s.45.

¹⁵⁸ Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları, 1998, s.562.

VUK'un "tekerrür" başlığını taşıyan 339'uncu maddesine göre; vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

D) VERGİ SUÇLARINDA CEZA EHLİYETİ VE SORUMLULUK

Ceza ehliyeti, bir kişinin hukuka aykırı gerçekleştirdiği fiil sonucunda cezalandırılabilmesidir. Vergi hukukunda ceza ehliyeti, kişilerin mükellef olsun veya olmasın üzerlerine düşen görevleri yerine getirmemesiyle önem kazanmaktadır. Vergi ehliyeti ve ceza ehliyeti başka şeyleri ifade etmektedir. Bir başka deyişle, vergi ehliyetinin varlığı ceza ehliyetini gerektirmez. Örneğin, küçük bir çocuk vergi ehliyetine sahipken ceza ehliyetine sahip değildir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayla ilişki içine girilmesi durumunda vergi küçük çocuğa tarh edilirken (vergi ehliyeti), işlenen vergi suçundan dolayı ceza kanuni temsilcisine (ceza ehliyeti) kesilmektedir.¹⁵⁹

Gerçek kişilerin vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden sorumlu tutulma hali medeni hukuktaki fiil ehliyeti ile paralel değerlendirilmektedir. Tam ehliyetli bir kişinin vergi hukukuna ilişkin ödevleri yerine getirmemesinden ya da hukuka aykırı şekilde getirmesinden dolayı ceza ehliyeti kendisine ait olacaktır. Fiil ehliyetine sahip olmayan kişilerin mükellef olsun veya olmasın ceza ehliyetleri bulunmamaktadır. Gerçek kişilerin fiil ehliyetine sahip bulunmamaları halinde, üzerlerine düşen vergiye ilişkin ödevler kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyım) tarafından yerine getirilmektedir. Bu hallerde cezanın muhatabı da VUK'un 332'inci maddesine göre doğrudan doğruya veli, vasi ve kayyımın kendisi olmaktadır. Bu düzenleme, VUK'un 10'uncu maddesinin mükellef ve vergi sorumlusu küçüklerin ve kısıtlıların vergi ile ilgili ödevlerinin bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğine dair hükmüne uygundur.¹⁶⁰

Tüzel kişiler fiil ehliyetlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla kullanırlar. Tüzel kişilerin vergi mükellefiyetine ilişkin ödevleri kişi organ (tek bir kişi tarafından temsil edilme hali, örneğin limited şirketlerde müdür) veya kurul organ (birden fazla oluşan grup tarafından temsil edilme hali, örneğin anonim şirketlerde yönetim kurulu) tarafından yerine getirilmektedir. Vergi suçlarıyla ilgili olarak tüzel kişilerin ceza

¹⁵⁹ Şenyüz, a.g.e., s.23.

¹⁶⁰ Candan, a.g.e., s.24.

sorumluluğu kabul edilmiştir. Adeta suçu tüzel kişi işlemiş gibi cezadan doğrudan tüzel kişi sorumlu tutulmakta ve ceza tüzel kişiye kesilmektedir. Ceza öncelikle tüzel kişi tarafından ödenmektedir. VUK'un 333'üncü maddesine göre; tüzel kişilerin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi cezalarının bulunması halinde bu cezalar kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin malvarlıklarından alınmaktadır. VUK'un 10'uncu maddesinde vergi mükellefi tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği ifade edilmektedir. Dikkat edilirse, kanuni düzenleme cezanın doğrudan kanuni temsilciden değil, öncelikle ödevleri yerine getirmeyen tüzel kişilerin varlıklarından alınacağına ilişkindir.¹⁶¹

IV. VERGİ SUÇLULUĞUNUN VE VERGİ CEZALARININ KALKMASI

Bu başlık altında vergi suçluluğunu kaldıran nedenler ile vergi cezalarını sona erdiren nedenler ele alınmaktadır.

A) VERGİ SUÇLULUĞUNU KALDIRAN NEDENLER

Vergi suçluluğunu kaldıran nedenler olarak yanılma, pişmanlık ve ıslah ile mücbir sebepler gösterilmektedir.

1. Yanılma

Yanılma, kusurluluğu ortadan kaldıran hallerdendir. Kusurluluğun bulunmaması halinde suçun unsurları eksik olacağından cezalandırma şartı da ortadan kalkacaktır. VUK'un 369'uncu maddesine göre; yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış açıklama yapmış olmaları durumu ile bir kanun hükmünün uygulanma tarzı hususunda, yetkili makamların görüş değiştirmiş olması veya bu hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması durumları yanılma nedeni olarak kabul edilmekte ve bu hallerde vergi cezası kesilmemektedir. Ayrıca, yetkili makamlardan yazı ile alacakları izahat çerçevesinde hareket eden yükümlülerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilememektedir.¹⁶²

¹⁶¹ Şenyüz, a.g.e., s.27-28.

¹⁶² Aslan, a.g.e., s.51-52.

2. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah uygulamasında ilk şart olan kendiliğinden haber verme, yükümlünün bu uygulamadan yararlanmak suretiyle vergi ziyayı ve kaçakçılık suçlarından kurtulabilmesi için hukuka aykırı davranışlarını ilgili makamlara kendiliğinden bildirmesidir. Olayın kendiliğinden haber verilmesi, müessesenin pişmanlık boyutunu, yükümlülüklerin yerine getirilmesi de ıslah boyutunu ifade etmektedir.¹⁶³

VUK'un 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı; yükümlüleri kanunun katı hükümleri karşısında güç ve yardımsız durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket ederek yükümlüyü yönetime yaklaştırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini sağlamaktır.¹⁶⁴ Vergi ziyayı cezası gerektirecek fiilleri işleyenler ile bu fiillerin işlenmesine iştirak eden yükümlüler, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmektedirler. Bir başka ifadeyle, normal fiillerle işlenen vergi ziyayı suçu yanında, kaçakçılık sayılan fiiller nedeniyle kesilecek cezalar da pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilir. Kaçakçılık suçu yönünden pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için, fiili işleyenler hakkında ihbarda bulunulmasının veya inceleme başlatılmasının ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmasının önemi yoktur. Yapılan ihbar ve incelemeler, somut bir tespite dönüşmedikçe (inceleme tutanağı veya raporu düzenlenmedikçe) kaçakçılık suçu yönünden pişmanlık hükümlerinden yararlanma olanağı ortadan kalkmayacaktır. Bu şartlar, ancak vergi ziyayı suçu açısından pişmanlıktan yararlanma imkanını ortadan kaldırır. Bir başka deyişle, aynı fiillerle hem kaçakçılık hem de vergi ziyayı suçuna sebep olunması durumunda, ihbar ya da incelemeye başlanmış olunması nedenleriyle vergi ziyayı suçu yönünden pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaması, kaçakçılık suçu yönünden bu imkanı ortadan kaldırmayacaktır.¹⁶⁵ Pişmanlık yoluyla, usulsüzlük suçundan kurtulmak mümkün değildir. Bunun nedeni, bu tür fiillerin vergi kaybına neden olmamasıdır.¹⁶⁶

¹⁶³ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah**, İzmir: Tükelmat AŞ, 1994, s.10.

¹⁶⁴ Kaneti, a.g.e., s.253.

¹⁶⁵ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, a.g.e., s.187-188.

¹⁶⁶ Kaneti, a.g.e., s.254.

3. Mücbir Sebepler

Mücbir sebep, bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya daimi surette engelleyen, bu niteliği dolayısıyla sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun niteliğini değiştiren, kişinin önceden beklemediği ve tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse dahi engelleyemeyeceği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durumdur.¹⁶⁷

VUK'da mücbir sebebin tanımı yapılmamış ancak mücbir sebep sayılabilecek bazı hallere örnek verilmiştir. Buna göre;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,

- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler (darlık, bereketsizlik),

- Sahibinin iradesi dışında sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elden çıkması gibi hallerde mücbir sebep halinin vuku bulduğu kabul edilmekte, maddenin sonundaki “*gibi*” ifadesi ile benzer hallerin de mücbir sebep sayılabileceği hüküm altına alınmaktadır. Mücbir sebebin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisinin bir sonucu olarak, mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra yapılan işlemler ve ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli sayılmaktadır. Ayrıca mücbir sebep halinde VUK'un 373'üncü maddesi uyarınca ceza kesilmemektedir.¹⁶⁸

B) VERGİ CEZALARINI SONA ERDİREN NEDENLER

Vergi cezalarını sona erdiren nedenler olarak vergi cezalarının ödenmesi, mükellefin ölümü, zamanaşımı, hataların düzeltilmesi, vergi cezalarında indirim, uzlaşma, verginin terkinini, tahakkuktan vazgeçme ve af gösterilebilir.

1. Vergi Cezasının Ödenmesi

Vergi alacaklarını olduğu gibi, vergi cezalarını da sona erdiren doğal neden ödemedir. VUK'un 368'inci maddesine göre; ceza ihbarnamesi muhataba tebliğ edildikten sonra, yükümlü dava açma gereğini duymazsa, dava açma süresinin sona

¹⁶⁷ Gazi Ekici, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Pişmanlık Müessesine Sorularla Genel Bir Bakış”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:229, Mayıs 2007, s.155.

¹⁶⁸ Yafes Pehlivan, “Mücbir Sebepler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:40, Nisan 2007, s.119.

ermesinden sonra bir ay içinde vergi cezasının ödenmesi gerekmektedir. Vergi cezalarının ödenmesi usulü konusunda VUK'da düzenleme bulunmamakta olup, bu konuda ödeme ve tahsili düzenleyen AATUHK hükümlerine göre işlem yapılarak cebren tahsil yoluna gidilmektedir.¹⁶⁹

2. Ölüm

Suçlar ve cezaların şahsiliği ilkesinden hareketle, VUK'un 372'inci maddesinde; ölüm halinde, cezaların düşeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Suç işlemiş ve bu nedenle cezaya çarptırılmış bir kişinin ölümü halinde ceza sona ermektedir. Ancak, düşen cezalar sadece ölen kişinin kendi fiillerinden doğan cezalarla sınırlıdır. Mirasçılardan kanuna aykırı fiillerine bağlı olarak ceza kesilebilecektir. Ölüm halinde, gecikme zammı, gecikme faizi gibi ferî kamu alacakları düşmez¹⁷⁰, mirasçılara intikal eder.

3. Zamanaşımı

Vergi cezalarını sona erdiren nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Gecikmiş cezanın kendisinden beklenen işlevi gerçekleştiremeyeceği düşüncesi ile vergi cezaları bakımından tahakkuk (tarh) ve tahsil zamanaşımı kabul edilmiştir.

- Tahakkuk (Tarh) Zamanaşımı: VUK'un 374'üncü maddesine göre vergi ziyai suçunda, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl, genel usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. VUK'un 353 ve 355'inci maddelerine göre bir kısım özel usulsüzlük cezalarında ise iki yıl yerine beş yıl zaman aşımı süresi kabul edilmiştir. Zamanaşımı süreleri içinde, ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi, zamanaşımı süresini kesmektedir.

- Tahsil Zamanaşımı: AATUHK'nin 102'inci maddesine göre, vergi cezaları da vergi asılları gibi vadelerinin rastladığı tarihi izleyen takvim yılından itibaren, 5 yıl içinde tahsil edilmez ise zamanaşımına uğramaktadır.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar VUK'da düzenlenmiş olmasına karşın, hürriyeti bağlayıcı cezaların ceza zamanaşımına ilişkin süreler TCK'da düzenlenmiştir. Bundan dolayıdır ki verginin tarhı için öngörülen zamanaşımı süreleri ile ceza zamanaşımı

¹⁶⁹ Bayraklı, a.g.e., s.203.

¹⁷⁰ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Cilt 3, Ankara: Savaş Yayınları, 1991, s.3462.

süreleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Yeni TCK'nın 66. maddesinde yapılan düzenlemeler ile dava açma zamanaşımı süresi değişmiştir. Buna göre 01.06.2005 tarihinden sonra işlenen ve VUK'da yer alan kaçakçılık suçları açısından zamanaşımı süresi 8 yıl olmuştur.¹⁷¹

4. Vergi Cezalarında Hata Düzeltme

Kanun koyucu, vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkları yargı organlarına götürmeden, yönetsel aşamada çözümlenmesini mümkün kılacak bir yol olarak vergi hatalarının düzeltilmesi müessesini ihdas etmiştir.¹⁷² VUK'un 375'inci maddesi vergi cezalarında yapılan hataların vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltilebileceğini öngörmektedir. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi, vergi aslına bağlı olmaksızın ondan bağımsız olarakta yapılabilir. Vergi cezalarındaki hata, yükümlü lehine düzeltildiği takdirde, ceza kısmen ya da tamamen sona ermektedir.¹⁷³

5. Cezalarda İndirim

VUK'un 376'ncı maddesi, vergi cezalarıyla ilgili bir hüküm getirmekte olup, hükmün öngördüğü koşullar çerçevesinde indirim sağlanması, vergi cezalarının indirim ölçüsünde sona ermesi anlamını taşımaktadır. 376'ıncı maddeye göre, yükümlü veya sorumlu, vergi mahkemesine dava açma süresi içinde vergi dairesine başvurarak; re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkıyla indirimden arta kalan vergi cezalarını vadesinde ödeyeceğini veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, daha sonra kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilir. Bu hükmün amacı, bir yandan vergi uyuşmazlıklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve cezanın hazineye girme süresini kısaltmaktır.¹⁷⁴

¹⁷¹ Murat Aktaş-Murat Özgür, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-2", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 14, Sayı:161, Mayıs 2006, s.236.

¹⁷² Noyan Alper Ünal, "Türk Vergi Hukukunda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni TCK İle Uyumunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 297, Mayıs 2006, s.35.

¹⁷³ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.220.

¹⁷⁴ Candan, a.g.e., s.137.

6. Uzlaşma

Uzlaşma, vergilendirme ilişkisinin tesisinde idare ile yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlığı kesin olarak sonuca bağlamayı amaçlayan idari bir çözüm mekanizmasıdır.¹⁷⁵ Uzlaşma kurumu, kanun ile getirilen şartların varlığı halinde, salınan vergi ve cezalar hakkında dava yollarına başvurulmadan, vergi idaresi ile mükellefin karşı karşıya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmaları imkanını sağlamaktadır.¹⁷⁶

Uzlaşma konusu, VUK'un ceza hükümleri başlıklı dördüncü kitabının üçüncü kısmında yer almaktadır. Sistemik açıdan bakıldığında uzlaşmanın, sadece cezaya yönelik olarak öngörülüp düzenlendiği söylenebilir. VUK'un Ek-1'inci maddesinde uzlaşmanın konusu ve şartlarına yer verilmektedir. Kanun, tarhiyatın türü konusunda herhangi bir sınırlama getirmemiş, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabileceğini hüküm altına almıştır. 5736 sayılı Kanun ile 08.02.2008 tarihinden itibaren 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık suçu fiilleri ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Mükellefin; vergi ziyana sebebiyet verilmesinin, kanun hükümlerine yeterince nüfus edememekten, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması sebebiyle yanılmadan kaynaklandığının, VUK'un hesap hataları ile vergilendirme hataları kabul ettiği vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu, yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda idare uzlaşma hükümleri çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilmektedir. Uzlaşma talebi, ancak mükellef tarafından yapılabilir, vergi idaresi mükellefe uzlaşma talep edemez.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Tahir Erdem, "Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı", **Vergi Sorunları**, Sayı 223, Nisan 2007, s.41.

¹⁷⁶ Kaneti, a.g.e., s.263.

¹⁷⁷ Aslan, a.g.e., s.64-65.

7. Verginin Terkini ve Tahakkuktan Vazgeçme

Vergi cezalarını sona erdiren nedenlerden biri de terkindir. Terkin kelimesi sözlükte, kaydedilmiş bir şeyi çizerek silmek şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi hukukunda ise, kanunda öngörülen şartların meydana gelmesi halinde, talep üzerine veya resen Maliye Bakanlığı tarafından bazı vergi ve cezalarının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁷⁸

Terkin, VUK'un 115'inci maddesinde düzenlenmiş olup, tabii afetlere uğramış yükümlü ve sorumluların vergi ve cezalarını ortadan kaldırması nedeniyle önemli bir fonksiyon görmektedir. Vergi nasıl yasa ile tek taraflı olarak konabiliyorsa, tabii afete uğramış yükümlülerin de vergi ve cezalarının affi sosyal barışı temin etmiş olacaktır. VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde düzenlenen tahakkuktan vazgeçme de aynı kapsamda düşünülebilir.¹⁷⁹

Tahakkuktan vazgeçme, VUK'un mükerrer 115'inci maddesinde düzenlenmiştir. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 14.-TL'yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçebilmektedir.

8. Af

Geniş anlamı ile af, suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Hemen hemen tüm ceza yasalarının kapsamına giren af, ceza hukuku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanmaktadır.¹⁸⁰

Vergi cezaları, af yasaları ile kısmen veya tamamen sona erebilmektedir. Af ile ilgili hükümler TCK'da yer almaktadır. VUK'da, af ile ilgili bir hüküm yoktur, ancak Türkiye'de çeşitli zamanlarda çıkartılan yasalarla vergi cezaları affedilmiştir. Bu yasalar, çoğu kez vergi cezalarını affederken, aftan yararlanmayı, vergi uyumsuzluklarından vazgeçilerek vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlamaktadır. Öte yandan, af yasalarının, ancak belli dönemlere ilişkin vergilerle ilgili olarak kesilmiş olan vergi cezalarını kapsamına aldığı görülmektedir. Af yasaları, vergi incelemesinin

¹⁷⁸ Şenyüz, a.g.e., s.140.

¹⁷⁹ Bayraklı, a.g.e., s.227-231.

¹⁸⁰ Fikret Sayar, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 73, Eylül 1987, s.61.

yetersizliğinin sonuçlarını hafifletmektedir. Sık aralıklarla, politik amaçlarla af yasaları çıkarılması, vergi cezalarının önleyici işlevini azaltacağından, ancak çok zorunlu durumlarda, bu yola başvurulması gerekmektedir.¹⁸¹

V. TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇU İŞLEYENLERE PARA VE HAPİS CEZASI HARİCİNDE UYGULANAN DİĞER İDARİ İŞLEMLER

Vergi kanunlarımızda yer alan ceza düzenlemelerinin yanı sıra, vergi uygulamaları sonucunda ortaya çıkan ve mükellefi vergi uyumuna zorlayan, kısmi olarak cezalandırıcı nitelikte etki gösteren uygulamalar bulunmaktadır. Bunlar, kamu ihalelerine alınmama, kamu görevlerine alınmama, bazı meslek ve işlerle uğraşamama, gecikme zam ve faizleri, ihbar müessesesi ve suç bildirme yükümlülüğü ile tedbire yönelik olarak uygulanan teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, yurtdışına çıkış yasağı gibi bazı zorlayıcı uygulamalardır.

A) KAMU İHALELERİNE ALINMAMA

22.01.2002 tarih, 24648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe giren Kamu İhale Kanunu'nun "*ihaleye katılımda yeterlik kuralları*" başlıklı 10. maddesinin son fıkrasının (d) bendinde "*Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan*", (e) bendinde ise "*İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, mesleki faaliyetlerinden dolayı yargı kararıyla hüküm giyen*" isteklilerin ihale dışı bırakılacağı hüküm altına alınmıştır. Yapılan bu düzenleme gereğince vergi borcu bulunan bir mükellef kamu ihalelerine alınmayacak, ihale dışı bırakılacaktır. Kamu İhale Kanunu'nda vergi suçu ile ilgili olarak açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte vergi suçunun yapısı itibarıyla faaliyetin sürdürülmesi ile ilgili olduğu hususu açık olduğundan (e) bendi kapsamında vergi suçundan hüküm giymiş bir mükellef vergi borcu olmasa dahi kamu ihalelerine alınmayacaktır.

¹⁸¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.87.

B) KAMU GÖREVLERİNE ALINMAMA, BAZI MESLEK VE İŞLERLE UĞRAŞMAMA

Vergi kaçakçılığında ceza almış olan mükellefler, kamu hizmetine alınamayacağı ve yapısı gereği yarı kamusal hizmetleri yerine getiren kuruluşlarda kurucu ortak olamayacakları gibi ayrıca yarı kamusal kuruluşlarda görev alamazlar ve yarı kamusal meslekleri icra edemezler. Vergi kaçakçılığında ceza almış olan bir mükellefin cezası affa uğramış olsa bile aşağıdaki görevleri veya işleri de yapmaları mümkün değildir. Meri kanunlarımızda geçen “*cezası affa uğramış olsa bile*” nin anlamı, bu kişilerin aşağıda belirtilen konularda herhangi bir faaliyeti ömür boyu yerine getiremeyeceklerdir.

Meri kanunlarımız gereği vergi kaçakçılığında ceza almış biri, devlet memuru¹⁸², milletvekili¹⁸³, askeri personel¹⁸⁴, avukat¹⁸⁵, hakim ve savcı¹⁸⁶, siyasi parti üyesi¹⁸⁷, sendika kurucusu¹⁸⁸, emeklilik şirket kurucusu¹⁸⁹, özel istihdam bürosu kurucu ve ortağı¹⁹⁰, serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir¹⁹¹, Türkiye

¹⁸² 23.07.1965 tarih, 12056 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinin A) fıkrasının 5.bendi.

¹⁸³ 09.11.1982 tarih, 17863 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 76. maddesinin 2. fıkrası.

13.06.1983 tarih, 18076 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2839 sayılı Milletvekili Seçim Kanunu’nun 11. maddesinin f) fıkrasının 1. bendi.

¹⁸⁴ 10.08.1967 tarih, 12670 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu’nun 36. maddesinin d) fıkrasının 5. bendinin a) alt bendi.

15.06.1930 tarih, 1520 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu’nun 30. maddesinin 1. fıkrasının A) bendi.

25.03.1986 tarih, 19058 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3269 sayılı Uzman Erbaş Kanunu’nun 12. maddesinin 3. fıkrasının b) bendinin 1. alt bendi.

04.06.1988 tarih, 19832 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu’nun 16. maddesinin 1. fıkrasının f) bendi.

31.05.1989 tarih, 20181 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3563 sayılı Harp Akademileri Kanunu’nun 11. maddesinin a) fıkrası.

¹⁸⁵ 07.04.1969 tarih, 13168 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1136 sayılı Avukatlık Kanunu’nun 5. maddesinin a) fıkrası.

¹⁸⁶ 26.02.1983 tarih, 20181 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2802 sayılı Hakim ve Savcılar Kanunu’nun 8. maddesinin h) fıkrası.

¹⁸⁷ 24.04.1983 tarih, 18027 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu’nun 11. maddesinin 2. fıkrasının a) bendinin 2. alt bendi.

¹⁸⁸ 07.05.1983 tarih, 18040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2821 sayılı Sendikalar Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrası.

¹⁸⁹ 07.04.2001 tarih, 24366 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu’nun 5. maddesinin 4. fıkrasının g) bendinin 3. alt bendi.

¹⁹⁰ 05.07.2003 tarih, 25159 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu’nun 17. maddesinin 2. fıkrasının b) bendi.

¹⁹¹ 13.06.1989 tarih, 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 4. maddesinin d) fıkrası.

Futbol Federasyonu organlarında başkan veya üye¹⁹², oda ve borsa genel sekreteri ve organ üyeliği¹⁹³, özel güvenlik görevlisi¹⁹⁴, esnaf ve sanatkarlar meslek örgütlerinde organ başkanlığı ve üyeliği¹⁹⁵, lisanslı harita ve kadastro mühendislik bürosu sahibi¹⁹⁶, banka kurucu ortağı¹⁹⁷ ve sigorta şirketi kurucu ortağı¹⁹⁸ olamaz, ticari hava işletmeciliği¹⁹⁹ ve lisanslı depo işleticiliği²⁰⁰ yapamaz ve haşhaş ekemezler²⁰¹.

Yapılan kanuni düzenlemelerde vergi kaçakçılığı kanun metinlerinde genel anlamda kaçakçılık fiili içerisinde yer almaktadır.

C) GECİKME ZAM VE FAİZLERİ

Gecikme zammı ile gecikme faizi, vergi hukukuna aşına olmayanlar tarafından en fazla karıştırılan iki kavramdır.

Amme alacaklarının vadesinde ödenmemesi durumunda gecikme zammı uygulanır. Amme alacağının tanımı 6183 sayılı AATUHK'nun birinci maddesinde yapılmıştır. Buna göre, Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Anılan Kanunun 51'inci maddesine göre amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %2,5 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden

¹⁹² 03.07.1992 tarih, 21273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun ek 1. maddesinin d) fıkrası.

¹⁹³ 01.06.2004 tarih, 25479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 74. maddesinin a) ve d) fıkraları, 83. maddesinin 2. fıkrasının d) bendi.

¹⁹⁴ 26.06.2004 tarih, 25504 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunu'nun 10. maddesinin d) fıkrası.

¹⁹⁵ 21.06.2005 tarih, 25852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 50. maddesinin 1. fıkrasının c) bendi.

¹⁹⁶ 29.06.2005 tarih, 25860 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5368 sayılı Lisanslı Harita Kadaastro Mühendisleri ve Büroları Hakkında Kanunu'nun 2. maddesinin 2. fıkrasının d) bendi.

¹⁹⁷ 01.11.2005 tarih, 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 8. maddesinin d) fıkrası.

¹⁹⁸ 30.12.1959 tarih, 10394 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun 2. maddesinin 2. fıkrasının b) bendi.

¹⁹⁹ 19.10.1983 tarih, 18196 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun 18. maddesinin 2. fıkrası.

²⁰⁰ 17.02.2005 tarih, 25730 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'nun 7. maddesinin 1. fıkrası.

²⁰¹ 19.06.1985 tarih, 19139 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3298 sayılı Uyuşturucu Maddelerle İlgili Kanunun 2. maddesinin 5. fıkrası.

gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez, bunlara 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümlerine göre kanuni faiz uygulanır. Kanuna göre 2006 yılı ve sonrası için gecikme zammı ve dolaylı olarak gecikme faizi aylık %2,5, yıllık ise %30'dur.

VUK'un 112/3'üncü maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. Gecikme faizi vergi ziyai cezasının hesaplanmasında da kullanılmaktadır. VUK'un 344'üncü maddesine göre vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verilmesidir. Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziyaya uğratılan verginin 1 katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112'nci maddesine göre ziyaya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur. Vergi ziyayına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza 3 kat, bu fiillere iştirak edenlere ise 1 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 50 oranında uygulanır. Görüldüğü gibi, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine

göre belirlenen gecikme zammı oranı Vergi Usul Kanununa göre belirlenen gecikme faizini doğrudan, vergi ziyayı cezasının tutarını da dolaylı olarak belirlemektedir.²⁰²

Gecikme zammı, kesinleşmiş ve ödeme vadesi geçmiş amme alacaklarına uygulanırken, gecikme faizi, vadesinden sonra tahakkuk etmiş amme alacaklarının normal vade tarihinden kesinleşmesine kadar geçen süreye uygulanmaktadır. İster gecikme zammı olsun ister gecikme faizi olsun her ikisi de devletin amme alacağını geç alması nedeniyle yükümlünün yükünü arttıracak tedbirlerdir. Yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren vergi yükümlüsüne uygulanmayan bu tedbirin, yükümlülüklerini geç veya eksik yerine getirene uygulanmasının bir ceza niteliğinde olduğuna şüphe bulunmamaktadır.²⁰³

Aşağıda 1980 sonrası Türkiye’de uygulanan gecikme zammı dolayısıyla gecikme faizi oranları bulunmaktadır.

Tablo-7: 1981 Sonrası Gecikme Zammı Oranları

UYGULAMA TARİHLERİ	ORANI	
01/03/1984 - 31/08/1985 Tarihleri arasında	1.Ay	10%
	Diğer Aylar için Aylık	4%
01/09/1985 - 31/05/1988 Tarihleri arasında	1.Ay	10%
	Takip Eden 5 Ay için Aylık	7%
	Diğer Aylar için Aylık	5%
01/06/1988 - 31/12/1988 Tarihleri arasında	İlk 3 Ay	10%
	Takip Eden 3 Ay için Aylık	8%
	Diğer Aylar için Aylık	6%
01/01/1989 - 31/12/1989 Tarihleri arasında	İlk 4 Ay için Aylık	10%
	Diğer Aylar için Aylık	7%
01/01/1990 - 29/12/1993 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	7%
30/12/1993 - 07/03/1994 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	9%
08/03/1994 - 30/08/1995 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	12%
31/08/1995 - 31/01/1996 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	10%
01/02/1996 - 08/07/1998 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	15%
09/07/1998 - 19/01/2000 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	12%
20/01/2000 - 01/12/2000 Tarihleri arasında	Her Ay için	6%
02/12/2000 - 28/03/2001 Tarihleri arasında	Her Ay için	5%

²⁰² Şaban Küçük, “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?”, <http://www.alomaliye.com/saban_kucuk_gecikme_zammı_faizi.htm>, (Erişim: 27.04.2009).

²⁰³ Aslan, a.g.e., s.127.

29/03/2001 - 30/01/2002 Tarihleri arasında	Her Ay için	10%
31/01/2002 - 11/11/2003 Tarihleri arasında	Her Ay için	7%
12/11/2003 - 01/01/2004 Tarihleri arasında	Her Ay için	4%
02/01/2004 - 01/03/2005 Tarihleri arasında	Her Ay için	4%
02/03/2005-20/04/2006 Tarihleri arasında	Her Ay için	3%
21/04/2006-18/11/2009 Tarihleri arasında	Her Ay için	2,5%
19/11/2009 Tarihinden itibaren	Her Ay için	1,95%

Kaynak: Gelirler İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-7’de de görüldüğü üzere, aylık gecikme zammı oranı 1994-2000’li yıllarda %10 seviyesinin üzerinden işlem görmüş, 2002 yılı itibariyle ise düşüş göstererek %10’un altında seyretmiş, 2006 yılından itibaren bu oran %2,5’ye kadar düşmüş, en son haliyle %1,95’e kadar gerilemiştir.

Gecikme zammının ve gecikme faizinin bir yandan verginin normal vadesi ile tahakkuk veya ödeme tarihi arasında meydana gelen değer kaybını telafi ettiğini, diğer taraftan faiz oranlarının yüksek tespit edilerek ayrıca ceza niteliğinde olduğunu söylemek mümkündür.

D) İHBAR MÜESSESESİ VE SUÇU BİLDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

İhbar, kelime anlamı olarak, “*bildirme, bildirim, haber verme*” anlamına gelmektedir. Suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda ise ihbar, ihbarcı tarafından herhangi bir mükellef hakkında vergi kayıp ve kaçığına ilişkin olarak yapılan yazılı ve sözlü bildirimdir.

3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun çerçevesinde vergi kayıp ve kaçığı veya gelir idaresi hizmetleriyle ilgili konulara ilişkin ihbar, şikayet ve müracaat dilekçelerinin işleme tabi tutulmasıyla ilgili olarak 22.11.1990 tarih ve 1990/1 sayılı ve 20.01.2000 tarih ve 2000/1 sayılı İhbarlar İç Genelgeleri yayımlanmıştır.

Vergi hukukunda ihbar müessesesinin kanuni dayanağını, 26.12.1931 tarih ve 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun oluşturmaktadır. Bu Kanunun 6’ncı maddesinde bina, arazi ve arsalardan kayıt dışı kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle

gizlenmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezalarının toplamı üzerinden Tablo-8’de belirtilen nispetler dahilinde ikramiye verileceği belirtilmiştir.

Tablo-8: İhbar İkramiyesi Oranları (2009 yılı için)

500 liraya kadar	Yüzde 15
5.000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	Yüzde 30
15.000 liraya kadar, 5.000 liradan yukarı olan kısım için	Yüzde 20
15.000 liradan yukarı olan kısım için	Yüzde 10

Kaynak: Gelirler İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Kanuna göre, bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilmektedir. Vergi idaresinde görevli memurlara ikramiye verilmemektedir.

Kanundaki bu düzenlemeyle ihbar ikramiyesi alınmasının şartları özetle şunlardır;²⁰⁴

- İhbar ikramiyesi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV gibi sürekli vergileri ihbar edenlere ödenir. Olağanüstü dönemlerde bir kereye mahsus olmak üzere çıkarılan vergiler (Net Aktif Vergisi, Ekonomik Denge Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi) ile ilgili olarak ihbar ikramiyesi ödenmez. İhbar ikramiyesi sadece süreklilik arzeden vergi ile vergi aslına bağlı cezalar üzerinden hesaplandığından, gecikme zammı, gecikme faizi ve usulsüzlük cezaları, ihbar ikramiyesinin hesabında dikkate alınmayacaktır. Bunun yanında muhbir, ihbar ikramiyesi istiyorsa, bu durumu da açıkça ihbar dilekçesinde “*ihbar ikramiyesi istiyorum*” diye belirtmek zorundadır.

- İhbar konusu verginin kayba uğratılmış olması gerekmektedir. 1905 sayılı Kanunda kullanılan “*verginin ketmedilmesi*” ifadesi günümüzde “*vergi ziyayı*” kavramında ifadesini bulmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesine göre ise vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

²⁰⁴ Atilla Budak, “İhbar Müessesesinin Etkinliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 307, Mart 2007, s.137.

- İhbarın, muhbir tarafından yetkili mercilere bildirilmesi gerekir. Ayrıca muhbir kendisini gizlememeli, ihbar konusu ile vergi incelemesi sonucu bulunacak matrah farkları arasında neden-sonuç ilişkisi bulunmalı ve söz konusu vergi, muhbirin dilekçesinde yer verdiği hususlardan hareket ederek salınmalıdır. Bunun yanında muhbirin vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme sırasında lüzum görülürse inceleme elemanı ile temasa geçmesi ve gerekli bilgileri vermesi icab eder.

- Görevleri gereği vergi işleriyle uğraşan görevliler ihbar ikramiyesinden yararlanamayacaktır.

- İsimsiz ihbarlarda vergi incelemesi bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. Aksi takdirde ikramiye ödenmesi söz konusu olmaz.

- İhbarda bulunan, inceleme bitmeden ihbarından vazgeçmemelidir. İnceleme başlamadan veya incelemenin herhangi bir aşamasında, ihbarından vazgeçtiğini bildiren muhbire ikramiye ödenmeyeceği açıktır.

- Muhbirin vergi kaçırmaya dahil olup, olmamasının önemi yoktur. Bir mükellefin vergi kaçırmakta olduğunu bilen ve delilleriyle bu kaçakçılığı haber veren muhbirlere ikramiye ödenmesinde herhangi bir sakınca yoktur.

- Muhbirin ihbarda bulunduğu kişi veya kuruluşun muhasebecisi, ortağı, yöneticisi veya çalışanı olması kendisine ihbar ikramiyesi ödenmesini engellemez.

Yukarıda belirtilen şartlara uygun olarak ihbarda bulunan herkes ihbar ikramiyesine hak kazanacaktır.

Aşağıda bulunan Tablo-9'da Türkiye'de 2000-2007 yılları arasında yapılan ihbarlar ile ihbar ikramiyesi ödenen tutarlar görülmektedir.

Tablo-9: Türkiye’de 2000-2007 Yıllarında Yapılan İhbarlar ve Ödenen İkramiyeler

Yılı	Gelen Toplam Dilekçe Adedi	İhbar İkramiyesi Ödenen Kişi Sayısı	İhbar İkramiyesi Ödenen Tutar (TL)
2000	1.407	31	19.664
2001	1.265	33	53.082
2002	2.135	35	61.370
2003	1.470	52	157.967
2004	2.212	84	666.758
2005	3.350	72	515.332
2006	3.172	73	612.466
2007	3.636	87	613.450

Kaynak: Gelirler İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Gelen dilekçelerin çok düşük kısmının ihbar ikramiyesine hak kazanmasının sebepleri ise; yapılan ihbarların büyük çoğunluğunun imzasız olması, asılsız olması, ispatlanamaması veya ihbar ikramiyesi talep edilmemesidir.

Birçok insan vergi kayıp ve kaçığına ilişkin bilgilere sahip olmakla beraber çeşitli saiklerle bildiklerini bir ihbar dilekçesine dökmemektedir. Gerek toplumumuzda ihbarcılığın hoş karşılanmaması gerekse de insanların ihbar ikramiyesi konusunda yeterli bilgiye sahip olmamaları yüzünden bu müesseseden yeterince yararlanılmamaktadır.²⁰⁵

TCK’nın 278’inci maddesinde işlenmekte olan bir suçtu yetkili makamlara bildirmeyen kişilerin bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı, işlenmiş olmakla birlikte, sebebiyet verdiği neticelerin sınırlandırılması halen mümkün bulunan bir suçtu yetkili makamlara bildirmeyen kişinin de aynı şekilde cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. İhbar ikramiyesine, tüm süreklilik arz eden vergiler ile bunlara bağlı vergi ziyayı cezaları girerken suçtu bildirme yükümlülüğüne VUK’un 359’uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçları girmektedir.

TCK’nın 279’uncu maddesinde kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi için ceza daha ağırlaştırılarak altı aydan iki yıla kadar hapsi öngörülmektedir.

²⁰⁵ Budak, a.g.m., s.137.

E) VERGİ VE VERGİ CEZALARINDAN DOĞAN ALACAĞI KORUMAYA YÖNELİK ÖNLEMLER

Cebri icra sürecinin anlamsız kalmaması için kötü niyetli borçluların mallarını kaçırmalarına karşı bir takım tedbirler öngörülmektedir. Teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve yurtdışına çıkış yasağı bu tedbirlerdendir.

1. Teminat

Teminat, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen belli sebeplere dayanarak, kamu alacaklısının talebi üzerine, kamu borçlusuna borcuna karşılık olmak üzere yasa da öngörülen değerleri güvence olarak göstermesidir. Öyle ki, ödenmesi gereken miktar kesinleştiğinde kamu alacaklısı elindeki teminatı paraya çevirmek suretiyle alacağını tahsil edebilecektir. Kamu alacağının tehlikeye düştüğü kabul edilerek kendisinden teminat göstermesi istenen kamu borçlusu, istenen teminatı kendi rızasıyla vermezse, ihtiyati haciz yoluyla bu teminat kendisinden zorla alınmaktadır.

Teminat istenmesini gerektiren durumlar 6183 sayılı AATUHK'nun 9. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller nedeniyle bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması durumunda söz konusu fiilleri işlediği düşünülen kişiden teminat göstermesi istenebilecektir.²⁰⁶

2. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak için, yasa da öngörülen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idari bir kararla el konulmasıdır.²⁰⁷ İhtiyati hacizin tanımı 6183 sayılı AATUHK'nda yer almamakla birlikte, bu tanımlamanın Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126. maddesinde yapılmış olduğu görülmektedir. Bu düzenlemeye göre ihtiyati haciz; ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan, ya da geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme

²⁰⁶ Kamil Mutluer-Fethi Heper-Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1536, 2003, s.232.

²⁰⁷ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1023/112, 1998, s.13.

alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan hacze denilmektedir. İhtiyati haciz işleminin söz konusu olması için ya kamu alacağının kesinleşmemiş olması veya kesinleşmiş olsa dahi vadesinin gelmemiş bulunması ya da ödeme emrinin tebliğ edilmemiş bulunması gerekmektedir. Bu tanımlama, ihtiyati haciz işlemi aşamasında kamu alacağının varlığının henüz kesinlik kazanmadığını, kamu alacağının varlığı kesin olsa dahi tahsili ile ilgili cebri işlemlere başlanılma aşamasına hukuken gelinmediğini ifade etmektedir. Diğer bir deyişle ihtiyati haciz işleminin kamu alacağının tahsilinde bir ön tedbir olarak uygulanması gereken yöntem olduğu tanımlamada açıklıkla ifade edilmektedir.²⁰⁸

İcra ve iflas hukukunda ihtiyati haciz ancak bir yargıç kararıyla ve icra dairelerince uygulanabildiği halde, vergi icra hukukunda idari bir tasarruf niteliğinde olan icrai bir kararla ve idarenin resen hareket yetkisi çerçevesinde uygulanmaktadır. İhtiyati haciz uygulanabilmesi için ihtiyati haciz kararının bulunması gerekmektedir. Kamu alacağının acilen bir güvenceye kavuşturulmaması durumunda alacağın tahsilinin zorlaşacağı ya da en azından gecikeceği endişesine düşülürse, genel olarak bir ihtiyati haciz nedeni oluşmuş demektir. Bu nedenin oluşmuş sayılması için, ilke olarak, kamu borçlusunun buna yönelik bir kastının ya da cezai müeyyideyi gerektirecek bir fiilinin bulunması gerekmez. Kamu alacaklısı, ihtiyati haczin ilişkin bulunduğu kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesiyle ihtiyaten haczedilen malların satışını gerçekleştirebilir.

3. İhtiyati Tahakkuk

Vergi borcunun gerçekleşmesi için tarh, tebliğ ve dava yollarından geçmesi gerekmektedir. Bu yönüyle tahakkuk, olağan vergilendirme sürecinin önemli bir aşamasını oluşturmaktadır. Buna karşılık ihtiyati tahakkuk, vergilendirme sürecinin belli aşamalarından geçmeye gerek kalmaksızın, idari bir kararla vergi borcunun önceden tahakkuk ettirilmesini sağlayan bir kurumdur. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ihtiyati tahakkuk; ileride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuktur şeklinde tanımlanmıştır. Teminat ve ihtiyati haciz, vergi alacaklarının yanı sıra diğer kamu alacaklarını da koruyan

²⁰⁸ İstanbul Yeminli Müşavirler Odası, “İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar”, <<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/64.%20ihtiyati%20haciz%20uygulamasinda%20sorunlar.pdf>>, (Erişim: 28.04.2008).

tedbirlerdir. Buna karşılık ihtiyati tahakkuk tamamıyla vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezaları için öngörölmüş bir tedbirdir.

Bazı ihtiyati haciz sebeplerine bağılı olarak ihtiyati tahakkuk uygulanabilmektedir ki bunlar; kamu borçlusundan teminat istenmesini gerektiren durumların olması, borçlunun belirli bir ikametgahının olmaması, borçlunun kaçmış olması ya da kaçması, mallarını kaçırmaması ihtimalinin bulunması, mal bildiriminde bulunulmamış olması olarak sayılabilir. Bunlarla birlikte vergi alacağıının tahsiline engel olmaya yönelik fiiller nedeniyle ceza kovuşturması açılmış olması, teşebbüsün muvazaalı olması ve gerçekte başkasına aidiyeti hakkında deliller bulunması diğere ihtiyati tahakkuk nedenleridir. Bu gibi durumlarda, vergi dairesi müdürünün yazılı isteğı üzerine defterdar, yükümlünün henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

İhtiyati tahakkuk uygulanan vergiler yasal ödeme süreleri dolmadan tahsil edilemez. Ancak, bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanır. İhtiyati tahakkukun en önemli hukuki sonucunu ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergiler hakkında ihtiyati haciz uygulanması oluşturmaktadır. Bu kurumun işlerlik ve etkinliğı ihtiyati hacizle birlikte uygulanmasından kaynaklanmaktadır.²⁰⁹

İhtiyati tahakkuk, vergi cezalarının tahsilini de güvence altına alması bakımından önemli bir işlev görmektedir.

4. Yurtdışına Çıkış Yasağı

Yurtdışına çıkış yasağı, uygulamada kaynağını Pasaport Kanunu'nun 22. maddesinden almaktadır. Anayasa Mahkemesince iptal edilmeden önce Pasaport Kanunu'nun 22. maddesinde; *“Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memlekette ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere, “vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere”²¹⁰, pasaport veya seyahat vesikası verilmez.”* hükmü yer almaktaydı. Anayasanın iptal kararıyla birlikte *“vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere”* hükmü kanun maddesinden çıkarılmış,

²⁰⁹ Mutluer-Heper-Dönmez, a.g.e., s.246.

²¹⁰ 08.12.2007 tarih, 26724 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 18.10.2007 tarih, E:2007/4, K:2007/81 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.

düzenlemenin iptal edilen bölümünün doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

Anayasa Mahkemesi verdiği kararda yurtdışı çıkış yasağında, vatandaşın yurtdışına çıkma hürriyetini sınırlamanın amacının; yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirmesi, vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli bir biçimde tahsili, kamu alacağının güvence altına alınması ve tahsilatın hızlandırılması olduğunu, buradaki aracın ise yurtdışına çıkışın yasaklanması olduğunu belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından hüküm kurulurken; amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söyleyebilmesi için yurtdışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereğinin açık olduğu, yasağın, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve dengenin ortadan kalktığı gerekçelerine yer verilmiştir.

Pasaport Kanunu’nun 22. maddesinin 1. paragrafında bulunan “*vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere*” metninin Anayasa Mahkemesince iptalinden sonra 06.06.2008 tarih, 26898 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun’un 16. maddesi ile 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere *vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere*” metni Pasaport Kanunu’nun 22. maddesinden çıkartılmış, 5. maddesi ile yine 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde 6183 sayılı AATUHK’na yurtdışı çıkış tahdidi başlıklı 36/A maddesi eklenmiştir.

“Yurt dışı çıkış tahdidi:

MADDE 36/A – Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusunu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkra göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusunu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Görüldüğü üzere yapılan kanuni düzenleme ile Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinde belirttiği gerekçeler doğrultusunda düzeltmeler yapılmış, yasağın uygulanmasını belirleyecek hadler belirlenmiş, hangi durumlarda yasağın uygulanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI İLE VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ CEZALARININ ETKİNLİĞİ

I. DUYUM, ALGILAMA VE VERGİ PSİKOLOJİSİ KAVRAMLARI

A) DUYUM VE ALGILAMA KAVRAMLARI

Bireyler dış dünyaya ve kendilerine ilişkin bilgiyi duyum ve algı yoluyla elde edebilirler. Dünya hakkındaki bilgilerin tümü bize duyularımız yoluyla ulaşır. Algılamanın nasıl olduğunu anlamamız için, öncelikle duyum mekanizmalarının yapısının nasıl olduğunu bilmemiz gerekmektedir.

1. Duyum Kavramı

Bilgi edinme sürecinde etkili olan duyum, bir kase çorbanın sıcaklığı, soğukluğu, ayağımızı çarptığımızda duyduğumuz acı gibi yaşantılarımızı içerir. Bir başka deyişle duyum, yaşantımızın ham maddesidir.²¹¹ Bilgi düzeyindeki dönemsel farklılıklar da duyularımız vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Sosyal hayatta karşılaştığımız cezalandırılma sonucundaki üzüntü ve terbiyenin, ödüllendirilme karşısındaki heyecan ve motivasyonun, korku karşısındaki endişenin en temelinde duyu organları harekete geçmekte, beyne bilgi ulaştırmaktadırlar. Psikoloji bilimiyle ilgili bir kavram olan duyum hakkında psikologlar çeşitli tanımlamalar yapmışlardır.

Buna göre, duyum, alıcı organların çevredeki enerjinin etkisi altında uyarılmasıyla ortaya çıkan nörofizyolojik süreçlere verilen addır. Duyumu inceleyen psikologlar alıcı organın yapısını, sinirsel enerjinin akış yollarını, çevrenin özelliği ile ortaya çıkan sinirsel enerjinin türü arasındaki ilişkiyi incelemektedirler. Duyum düzeyinde bakılırsa, örneğin deprem anında duvarın sallantısının nasıl duyumsandığı, yatağın sarsılışının ve dışarıdaki gürültünün hangi alıcı organlar aracılığıyla sinirsel enerjiye dönüştürüldüğü soruşturma konusu olmaktadır.²¹²

²¹¹ <www.aof.edu.tr/kitap/EHSM/1024/unite04.pdf>, (Erişim: 20.05.2008).

²¹² Doğan Cüceloğlu, **İnsan ve Davranışı, Psikolojinin Temel Kavramları**, 14. Baskı, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2005, s.98.

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

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

2. Algılama Kavramı

Algılama, bir olay ve nesnenin varlığı üzerinde duyular yoluyla bilgi edinmedir. Algılama süreci ile kişi, çevresindeki uyarıcılara anlam vermektedir. Algılama bilgiyi, mesajı yorumlamada alıcı tarafından kullanılan zihinsel ve duyumsal bir süreçtir. Duyu organlarımıza ulaşan veriler, algılama olmaksızın tek başlarına bir anlam ifade etmez. Bunların bir anlam ifade edebilmeleri için, verilerin algılanması gerekmektedir. Bize ulaşan duyumlara algılama neticesinde tepkiler gösteririz.²¹³ Önce mesajı filtre ederiz. Filtre göndericinin ve alıcının mesajları değerlendirmesidir ve burada devreye algılama girmektedir.²¹⁴

Algılama sonucu ortaya çıkan ürün ise algıdır ve algı duyudan farklıdır. Algılama anında beyin, bireyin içinde bulunduğu durumdan beklentilerini, geçmiş yaşantılarını, diğer duyu organlarından gelen başka duyuları, toplumsal ve kültürel etkenleri hesaba katmaktadır. Gelen duyuları seçme, bazılarını ihmal etme, bazılarını kuvvetlendirme, arada olan boşlukları doldurma ve beklentilere göre anlam verme bu aşamada yapılmaktadır. Duyu organlarının beyne ilettikleri duyular basittir, algılama ise geçmiş öğrenme ve deneyimlerimizin de işin içine girdiği son derece karmaşık bir

²¹³ Salih Güney, **Yönetim ve Organizasyon El Kitabı**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2000, s.7.

²¹⁴ Hasan Tutar-Kemal Yılmaz-Cumhur Erdönmez, **Kişisel ve Örgütsel İletişim**, 1. Baskı, Ankara: Nobel Yayınevi, 2003, s.54-55.

süreçtir.²¹⁵ Öğrenme sonucu oluşan bu bilgi ve deneyimler beyne ulaşan duyumların yorumlanmasında çok önemli faktörlerdir. Psikolojik bir terim olarak algılama faaliyetlerine yaşıntımızda sıkça rastlamaktayız. Subjektif olarak da her birey beyne ulaşan aynı iletiyi farklı şekillerde yorumlayabilir, yani algılayabilir. Bu bağlamda örneğin; bir portakal küçük bir bebek için oynanacak bir top iken, bir yetişkin için ise yenebilen bir meyvedir. Bazı şeyler bireylere oldukları gibi değil, onların görmek ve anlamak istedikleri gibi görünür ve anlaşılır.

B) VERGİ PSİKOLOJİSİ KAVRAMI

Vergi psikolojisi; vergiler karşısında bireylerin algılamalarını, tutum ve davranışlarını inceleme konusu yapmaktadır.²¹⁶ Yükümlünün vergiye karşı gösterdiği davranış, verginin kendi gelirinde meydana getireceği sonuçları dikkate almaksızın ona karşı bir direniş göstermesi biçiminde gerçekleşmektedir. Örneğin vergilemede yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu kesilen idari para cezalarında cezayı kesen taraf olarak devlet ile mükellef arasındaki ilişkilerde taraflar birbirlerini nasıl algılıyor ve ne gibi beklentiler içerisindedir bunların bilinmesi ve araştırılması gerekmektedir. Bu noktada karşımıza vergi psikolojisi kavramı çıkmaktadır.²¹⁷

Vergi psikolojisi, vergi biliminin temellerini genişletmek amacıyla ele alınmıştır. Mali olayların sadece hukuki, ekonomik ve siyasal yönlerinin incelenmesinin mali olayların çözümlenmesinde eksik kaldığı, psikolojik yaklaşımlarla da ele alınması gerektiği belirtilmektedir. Böylece mali olayların tüm yönlerinin incelenmesi ile vatandaşların mali sorunlarının daha doğru ve daha kolay bir şekilde çözümlenmesine katkı sağlanacaktır.²¹⁸ Vergi suçu işleme, cezaya çarptırılma, ceza sonucunda mükellef üzerindeki psikolojik etkiler, bakış açıları gibi konular psikoloji biliminden yararlanılarak incelenebilir. Mükellefler tarafından cezaya karşı ne gibi tepkilerin verildiğini, suç işlenirken sahip olunan ruhsal yapıyı ortaya koyup, daha sağlıklı bir otorite-mükellef ilişkisi, vergi psikolojisi sayesinde gerçekleştirilecektir.

²¹⁵ Cüceloglu, a.g.e., s.119.

²¹⁶ Coşkun Can Aktan, "Vergi Psikolojisinin Temelleri", <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/giris_vergipsiko.htm>, (Erişim: 26.05.2009).

²¹⁷ Keramettin Tezcan, "Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyolojik ve Psikolojik Yapısı", <<http://www.sonbaski.com/sayi6vergi.htm>>, (Erişim: 26.05.2009).

²¹⁸ Doğan Şenyüz, **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995, s.3.

II. SUÇ VE CEZANIN ALGILANMASI

Psikolojinin hukuk bilimi ile olan ilişkisinin önemi, her iki bilim dalında da temelde rol üstlenen varlığın insan olmasından ileri gelmektedir. Mevcut düzende her birimiz belli rolleri üstlenmiş ve kendi yaşamımızı idame ettirirken, roller arasında çatışma ya da dengesizlik, suç faktörünü ve onun kapsamı (dış çevresi) olan suçlu psikolojisini gündeme getirmektedir. Bu yüzden de suçlu psikolojisini bilme, yalnızca suçluya değil toplum menfaatine de hizmet etmektedir.²¹⁹

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

A) SUÇUN ALGILANMASI

Suçun insan beyinde nasıl bir anlama büründüğünü tespit etmenin, ceza hukukçularının amaçları arasında sayılması gerekmektedir. İnsana dehşet veren fiillere hemen her zaman rastlanılmaktadır. Görünüşte hiçbir mana ifade etmeyen veya failleri yönünden saiksiz kalabilen bu eylemlerin izahı bizleri psikoloji, ruh sağlığı ve suç konusuna götürmektedir. Akıldışı olan, bireysel suç değildir. Akli nedenlerle işlenen her suçta mantık ve mana bulmak mümkündür. Açlığını gidermek için hırsızlık yapan kişi örneğinde olduğu gibi hırsızın davranışı doğru değilse de, davranışın manalı olduğu kuşkudan uzaktır. Normal ve anormal oluşu belirleyen suç değil, suçlunun kendisidir. Bu durum psikolojinin bir davranış hakkında şu üç soruya “*Ne*”, “*Nasıl*” ve “*Neden*” e vereceği yanıtlarla ortaya çıkacaktır.

²¹⁹ **Türkiye IV. Vergi Kongresi**, “Vergilendirmede Devlet Vatandaş Uzlaşması”, 08-09 Mayıs 1998, İstanbul Sanayi Odası Toplantı Salonu, İstanbul: Aksiseda Matbaacılık, s.189.

Bazı insanlar da işlediği fiilin anlam ve sonuçlarını algılayamazlar. Bunlar daha çok karşımıza akıl hastaları olarak çıkmaktadır. Bu gerçeği biz, Türk Ceza Kanunu'nun 32. maddesinden çıkartabiliyoruz: “Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez”.²²⁰ Ancak suçun işlenişi ile akıl hastalığı arasında köprü kurmak her zaman rastlanan bir durum değildir.

B) CEZANIN ALGILANMASI

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

Lord Nugent, “1840 yılının Mayıs’ında Thomas Templemen isimli bir adam karısının katili olarak Glasgow’da idam edilirken, yankesiciler faaliyetlerine idam sehпасının gölgesinde devam ediyorlardı; işledikleri suç idam cezasını gerektirdiği halde, yankesiciler asılan adam tepelerinde sallanırken kendileri için en mutlu bir fırsatın belirdiğine kani idiler; zira, o sırada herkesin gözleri asılan adama yönelmiş idi.” diyerek en ağır yaptırım karşısında dahi kişilerin suç işlemekten çekinmediğini anlatmaktadır. Bu durum en ağır ceza yaptırımı olan ölüm cezasının bile suçu önleyici etkisi hakkında kesin bir ifade kullanmaktan bizi men etmektedir. Cezanın, insan tarafından nasıl yorumlanıp algılandığı ile ilgili olan bu örnekte görülen odur ki; ceza korkusu herkesi aynı derecede etkilememektedir.²²¹ Algılamada seçicilik özelliği, duyu organları tarafından alınan birçok uyarıcıdan sadece gerekli olanı algılama işidir. Belirli bir anda duyu organlarımızı etkileyen uyarıcılar arasından hangisini seçerek algılayacağımızı belirleyen en önemli süreç ise dikkattir. Yukarıdaki örneğimizde suç işleyen bireylerin dikkatini çekmeyen bir uyarıcının seçilmeme veya dikkate alınmama durumu söz konusudur. Elbette ki, algılama sürecinde bu dikkati etkileyen sosyal sınıf, yaş, öğrenim durumu, zeka, gelenek-görenek, yaşam biçimi ve hatta genetik bir takım özellikleri göz ardı etmemek gerekmektedir.

²²⁰ M. Tören Yücel, **Adalet Psikolojisi**, Geliştirilmiş 6. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s.45.

²²¹ Yücel, a.g.e., s.230-235.

III- VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ALGILANMASI VE ALGILAMA DÜZEYİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

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

Vergi cezaları, niteliklerine bağlı olarak ya bağımsız mahkemeler tarafından hürriyeti kısıtlama şeklinde ya da idare tarafından kesilen para cezası şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Mükellefin vergi suç ve cezalarını nasıl algıladıkları sorusuna cevap bulabilmek, çeşitli faktörleri incelemeye bağlıdır. Mükellefin kişisel özellikleri, çevresiyle olan ilişkileri, beklentileri, ekonomik durumu, yürürlükteki hukuki sistemle olan bağı, onun suçu ve cezayı algılamasına yön vermektedir. Tezimizde, inceleyeceğimiz bu faktörler; kişisel faktörler, sosyal faktörler ve hukuki faktörler şeklinde kategorize edilecektir. Birey bir kavramı algılarken sadece kendisiyle ilgili psikolojik faktörlerden etkilenmez. Algılamada hemen her zaman birden fazla faktör rol oynamaktadır. Çünkü yorumlama yeri olan beyin duyu organlarıyla iletilen her bilgiyi, dikkati etkilediği ölçüde yorumlamaktadır. Ayrıca suç ve ceza, psikolojik, sosyolojik, ekonomik ve hukuki boyutları bulunan kavramlardır. Genelde psikolojik, fakat özelde ise algılama boyutunun incelenmesi, hem devletin gelir elde etmedeki etkinliğinin; hem de idare ve mükellef arasındaki toplumsal uzlaşmanın sağlığı açısından son derece önemlidir.²²² Şimdi suçu ve cezayı algılamamızda bize yön veren faktörleri gözden geçirelim.

²²² Karl R. Gegenfurtner, **Beyin ve Algılama**, (Çev. Barış KONUKMAN), İstanbul: İnkılâp Kitabevi, 2005, s.43.

A) KİŞİSEL FAKTÖRLER

Algılama, algılanan uyarıcının ve algılayan kişinin özelliklerinin etkileşimiyle olmaktadır.²²³ Bu bağlamda yukarıda belirtilen başlık altında, mükellefin bilgi düzeyi, beklentileri, ruhsal durumu ve sahip olduğu vergi ahlakı-vergi zihniyeti gibi kişisel etkenler ele alınacaktır.

1. Suç ve Ceza Hakkındaki Bilgi Düzeyi

İnsanlar sürekli biçimde çevrelerinden bilgi elde etmeye çalışırlar. Ancak topladıkları bu bilgileri kendi kişilik ve kültürleri ile tecrübeleri yardımıyla bir araya getirerek ve işleyerek anlamlı biçimlere sokarlar. Sonra da biçimlendirilen bu bilgileri davranışlarının temel ögesi olarak kullanırlar.²²⁴ Vergi suçunun ne demek olduğunu ve cezanın miktarını, kendisinde yaratacağı hasarı bilen bir mükellefin de algılaması veya algılama sonucu göstereceği davranışları ona göre şekillenecektir. Algılama sürecinde bilgi, en temel unsurdur. Algılanacak olan nesne, olay veya kavram hakkında bilgi sahibi olmadan onu doğru algılayabilmek mümkün değildir. Daha doğru bir ifade ile, yine de algılama süreci meydana gelecektir; fakat, algılama sonucu meydana gelecek yorum ve bu yoruma dayalı davranış, istenilen davranış olarak karşımıza çıkmayacaktır.

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

Mükellefin vergi suç ve cezaları hakkındaki bilgiye ulaşma yolları da farklı farklıdır. Kimi mükellef, bizzat araştırma yaparak kimisi radyo-tv-internet vasıtasıyla bazıları da çevrelerinden duymuş oldukları birtakım basit ve niteliksiz bilgilerle bu eksikliklerini gidermeye çalışmaktadır. Nitekim mükellefin haklarının korunması kapsamında Maliye Bakanlığı 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yasa ile Gelir İdaresinde yeni bir yapılanmaya gitmiş ve Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğüne bağlı olarak Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlüğünü kurmuştur. Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlüğü'nün görevlerinden

²²³ Orhan Alay, "Yerel Kitle İletişim Araçlarının Kamuoyu Oluşumuna Etkisi", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Sosyoloji ABD, Isparta, 2001, s.126.

²²⁴ Erol Eren, **Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi**, Geliştirilmiş 8. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2004, s.69.

biri de mükellefleri, vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmektir. Bilgilenme hususunda dikkat çeken diğer araç da mükelleflerin kayıtlı oldukları mesleki oda ve kuruluşlarla eğitim kurumlarıdır. Özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletme sahiplerinin bu tür konularda bilgi sahibi olmalarında muhasebecilerin, mali müşavirlerin ve mesleki odaların payı oldukça büyüktür.

2. Mükellef Beklentileri

Beklentiler bir takım senaryolar yaratma, planlar yapma uygulamasını sağlayarak insanlara olumlu veya olumsuz sonuçlar sağlayabilir. Çünkü hem insanlar hem de kurum ve kuruluşlar bir takım amaç ve idealleri gerçekleştirmek ümidiyle çalışırlar.²²⁵

Vergi suç ve cezalarını algılamada da etkili olan faktörlerden birisi mükellefin beklentileridir. Konuyu daha iyi açıklayabilmek için vergi suçu işleme davranışını açıklayan rasyonel beklentiler modeline göz atmak gerekmektedir. Rasyonel beklenti modeli açısından bireyler kamusal hizmetlerden elde edecekleri faydayı maksimize, ödedikleri vergiyi ise minimize etmek isterler. Bu perspektif çerçevesinde bireylerin mümkün olduğu ölçüde “ödememe” eğiliminde olması rasyonel bir tercihtir. Üstelik kendileri vergi ödemeseler bile her halükarda kendilerine kamu hizmetlerinin sunulacağını bilen ve bu beklenti içerisinde olan bireyler “bedavacı” rolünü tercih ederek vergi ödeme görevini başka bireylere bırakırlar.²²⁶

Kişinin belli bir davranışı sergileyebileceğine dair kendine olan inancı ve sergilediği davranışın sonucuna etki edebilmesi ile ilgili beklentileri, kişinin davranışı icra etmesinde etkilidir. Sergilenecek davranışın sonucu önemli; fakat, kişinin bu davranışı icra edebileceğine ilişkin inancı daha da önemlidir.²²⁷

Beklentiler mükelleflerin algılayış sürecini etkilediği gibi grup beklentileri de mükelleflerin davranışlarında olumlu ya da olumsuz etkilere sahiptir. Bireyin davranışlarını, grup üyelerinin tamamının veya bir kısmının istek ve bekleyişleri

²²⁵ Eren, a.g.e., s.79.

²²⁶ C. Can Aktan-Dilek Dileyici-İstiklal Y.Vural, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s.127.

²²⁷ Kevser Baykara Pehlivan, “Öğretmen Adaylarının İletişim Becerileri Algısı Üzerine Bir Çalışma”, **Muğla Üniversitesi Eğitim Bilimleri Dergisi**, Cilt 4, Muğla, 2005, s.5.

doğrultusunda değiştirmesi olayı olan uyma,²²⁸ mükellefler açısından da geçerliliği olan bir eğilimdir. Bu grup davranışlarının mükelleflerin vergi suç ve cezasına bakışını etkileyebilmesi için mükelleflerce algılanması gerekmektedir. Vergi mükellefleri çevrelerindeki vergi suçu işleyen bir kitle karşısında baskılara dayanamayıp yanlış olduğunu bile bile grup ile özdeşleşme tutumuna girmekte, grup havasına itaat etmektedir. Eğer mükellef üzerindeki baskı sonucu oluşan bu uyma davranışları srekliplik arz ederse, mükellefin kendi değerleri gibi bir değer olup, cazibeli davranışlar arasına girebilmektedir.

3. Ruhsal Durum

Kişinin ruhsal durumu da algılamayı etkilemektedir. Örneğin, kişi eğer a ise yiyecek görüntülerini daha çabuk algılamaktadır. Yiyecek reklamlarının yemek öncesi saatlerde yayınlanması, yemek saatinden sonra yayınlanmasına oranla daha dikkat çekicidir. Bazen de konu ile ilgili olmayan reklamların içine su içme ile ilgili sahneler konur. Buradaki amaç o anda susuzluk çeken insanların algılarını etkilemektir.²²⁹

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

²²⁸ Eren, a.g.e., s.118.

²²⁹ Metin elik, “Reklamda Tüketicinin Yönlendirilmesi”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s.45.

4. Vergi Ahlakı

Ahlak, insanlar arası ilişkilerde nasıl davranılması gerektiğini gösteren kendiliğinden oluşmuş ve hazır bir şekilde değer yargıları sistemidir. Yani ahlak kişisel ilişkileri yönlendirir²³⁰. Vergi ahlakı, vergilerin bireyler üzerinde nasıl dağıtılacağını, yani yükümlülerce nasıl yüklenileceğini etkilemektedir. Çünkü yükümlülerin vergiye karşı davranışlarıyla vergi ahlakı arasında sıkı bir ilişki olduğu yapılan araştırmalarla ortaya konmuştur.²³¹

Vergi ahlakı genel ahlaktan farklı bir kavramdır. Günümüzde vergi ahlakının genel ahlaka göre daha düşük düzeyde olduğu ileri sürülmektedir. Vicdan sahibi kişilerin de vergi suçu işlemleri, yani vergi kaçakçılığı yapmaları, kısmen verginin zorlayıcılığı niteliğinden, kısmen de vergileri toplayan ve kullanan devlete karşı güven eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Buradan da bağımsız bir araştırma alanı olarak vergi psikolojisinin gerekliliğinin ne derece önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.²³²

Mükellefin vergi ahlakına sahip olup olmaması yanında, vergi ahlakını etkileyen bazı faktörlerin de algılamada rol oynadığı dikkat çekmektedir. Daha sıkı denetim ve daha ağır vergi cezaları tarzındaki yaklaşımlar, yükümlülerin içsel motivasyonlarının bir çeşidi olan vergi ahlaklarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Ayrıca, vergi otoritelerinin vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik daha sıkı denetim ve daha ağır cezaların getirilebileceği tarzındaki söylemleri, ima yoluyla, hatta kısmen de açıkça yükümlülerin vergi ahlaklarına güvenmedikleri anlamında algılanabilmektedir. Mükellefler içsel motivasyonlarına değer verilmemesinden dolayı kendilerini temize çıkarma çabalarını azaltabilirler.²³³

B) SOSYAL FAKTÖRLER

Vergi mükellefi, temelde insan olması nedeniyle sosyal bir varlıktır. Karşılıklı iletişimin karşılıklı etkileşime dönüştüğü gerçeğinden hareket edecek olursak; mükellefin diğer bireylerle olan ilişkisi onun suçu ve cezayı algılayış biçimini

²³⁰ Tülin Canbay, "Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2001 Cilt:8, S:2, s.126.

²³¹ Çelik, a.g.e., s.56-57.

²³² İnci User, "Vergi Psikolojisi Ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1-2, 1992, s.63.

²³³ Mehmet Tunçer, "Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:181, Ekim 2003, s.105.

şekillendirebilecektir. Toplumsal güç, bireyin nasıl bir davranış sergileyeceğini belirlemede baskın bir rol oynamaktadır.

Sosyal normlar da vergi mükelleflerinin davranışlarını olumlu ya da olumsuz yönde sürekli etkilemektedir. Sosyal normları yanlış şekilde algılayıp vergi kaçırma fiili işleyen mükellefler diğer mükelleflerin davranış ve inançlarına yön verebilmektedir.²³⁴

Sosyal çevrede vergi suçlarını işleyenlerin varlığı, toplumda saygı duyulan kişilerce bu suçun işlenmesi, bu davranışın normal bir davranış olarak algılanmasına destek olmakta, kanuna uymama bulaşıcı bir hal almakta, mali alanda başlayan bu hareket zamanla bütün alanlara sirayet etmekte, kanunun var olan gücünü zedelemektedir.²³⁵

Algılamaya etki eden sosyal faktörler arasında, öncelikle karşılıklı insan ilişkilerinin sonuçlarını inceleyeceğimiz çevre ile olan ilişkileri, sonra da toplumun vergi suç ve cezasına yüklediği anlamı ele alacağız. Zira konu hakkındaki toplumsal anlayış ya da toplumsal tepki (toplumsal yaptırım) bireyin davranışlarına yön vermektedir.

1. Çevre İle Olan İlişkiler

Bireyin iç ve dış uyarılar karşısında gösterdiği ya da gösterebileceği tepkileri inceleyen psikoloji bilimine, psikologlar genelde iki biçimde yaklaşmaktadır. İlk yaklaşıma göre; kişi toplumdan bağımsız olarak ele alınmakta ve boşluktaymış gibi kabul edilmektedir. Bu olgu, bireyin kişilik yapısı üzerinde durarak, bireysel düşünce ve duyguların çevre etkisi olmaksızın nasıl ve neden değiştiğini inceler. İkinci yaklaşıma göre de; insanın hiçbir zaman yalnız yaşamadığı noktasından hareket edilerek, toplumun bireyi etkileyip şekillendirdiği gibi, bireyin de toplumu az da olsa etkilediği ileri sürülmektedir.²³⁶

İşte yükümlüler de vergiye karşı davranışlarını belirlerken, diğer yükümlülerin davranışlarını dikkate almalarının yanında toplumun değer yargılarını da dikkate almaktadırlar. Eğer içinde yaşadıkları toplumda, vergiye karşı olumsuz bir tavır mevcutsa, başka bir deyişle eksik vergi ödeme, vergi suçu işleme alışkanlığı yaygınla-

²³⁴ Michael Wenzel, "Misperceptions Of Social Norms About Tax Compliance", **Working Paper No:7**, June 2001, s.12.

²³⁵ M. W. Spicer, S. B. Lundsstedt, "Understanding Tax Evasion", **Public Finance**, Vol. XXXI, No. 2, 1976, s.297.

²³⁶ Şenyüz, a.g.e., s.4.

ve de cezasız kalabiliyorsa, bu durum dürüst yükümlüleri de etkileyerek olumsuz tavır takınmalarına sebep olmaktadır. Bu tavır, ilk başta vergi ödeme şevkinin kırılması şeklinde olmaktadır.²³⁷ Bireyler vergi suçunu normal bir davranış haline getirmiş arkadaş ve iş çevresini düşünce sistemlerinde değerlendirerek, kendilerinin vergi ödemelerini adaletten yoksun bir davranış olarak algılamaktadırlar.

İnsanların ortak yaşamlarını sürdürebilmeleri için getirilen hukuk kuralları vardır. Bunlara aykırı harekette bulunulduğunda toplum bu hareketlere karşı tepki göstermektedir. Bu tepki, yaptırım (müeyyide) olarak ortaya konulmaktadır. Bir ülke ve toplumda siyasi ve hukuki birlik gereği, her harekete bir tavır belirleneceğinden, her fiile karşılık olan reaksiyonu, yaptırımı da o ülkede devlet durumundaki siyasi güç veya güçler belirlemektedir. Ancak devlet tarafından belirlenen yaptırımlar toplumsal destekten yoksun olursa, caydırıcılık özelliğini zamanla kaybedebilir.²³⁸ Caydırıcılık özelliğini kaybeden yaptırımların ise mükellefi korkutması, onu tehdit etmesi veya dikkatini çekmesi beklenemez. Sonuçta yaptırımları dikkate almayarak ticari faaliyetlerini sürdüren mükellefler yanında, diğer mükellefler de örnek alma yolunu tercih ederek vergi suçu işleme eğilimi içerisinde olacaklardır. Başka bir ifade ile, dikkatimizi daha çok çeken bir olayın ya da nesnenin algılanması kolay olacağından toplum tarafından önemsenmeyen, dikkat çekilmeyen vergi cezası kavramının mükellef açısından algılanması daha zor olacaktır.

2. Toplumun Vergi Suç ve Cezasına Yüklelediği Anlam

Toplumun vergi suç ve cezalarına yüklemiş olduğu anlamı çeşitli bakış açılarıyla incelemek yerinde olacaktır. İlk olarak suçların mağduru olan ve olmayan şeklinde ayırma tabi tutulmaları, suçların algılanmasını etkilemektedir. Özellikle vergi suçu, tehlikeli araç kullanma veya uyuşturucu madde imalatı gibi mağdursuz suçların işlenmesiyle, suçluda oluşan mahcubiyet hissi, mağduru olan suçlara nazaran farklı olacaktır. Aslında tüm suçların mağduru devlettir. Bu bakımdan bireyler, mağduru olan bir suçtaki hukuka aykırı fiili işlerken hangi ruh haline sahipler ve bu suçu işledikten

²³⁷ Adnan Gerçek-Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, 1998, s.24.

²³⁸ Mehmet Yüce, "Kırgızistan'da Mükelleflerin Vergi Kaçıranlara Bakışı", **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı:6, 2002, s.4.

sonra nasıl bir ayıplanma korkusu yaşıyorlarsa, mağdursuz suç olarak kabul edilen vergi suçunu işlerken de aynı psikolojik durumu yaşamalıdır.

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

Toplumsal yaptırımları, ayıplama ve damgalama olarak ifade etmek mümkündür. Potansiyel suçlular ve normdan sapanlar için damgalanma, cezadan daha fazla önleme etkisine sahip olabilmektedir. Damgalanma korkusunun, kişiyi etkilemesi nedeniyle, cezanın genel önleme niteliği konusunda özel bir anlamı vardır. Kişi toplumdaki yerini, işini, iş ortaklarını kaybetmekten ve toplum tarafından tecrit edilmekten korkmaktadır. Bu nedenle, damgalanma korkusu, normlara uyarlılığı sağlamakta temel bir öge olarak yer almaktadır.²³⁹ Fakat zikredilen bu sonuçlar, ancak vergi suçu işlememeyi bir norm olarak kabul eden toplumlar için geçerlidir. Başka bir deyişle, vergi suçu işleyerek kamu gelirlerinde azalmaya sebebiyet veren bir mükellefin yakın çevresi tarafından suçlu olarak damgalanması ve ayıplanması o kişi üzerinde bir baskı oluşturarak dikkatini vergilerini tam olarak ödeme yönüne doğru çekecektir. Burada algılamayı etkileyen faktörler, damgalanma, ayıplanma, saygınlığın yitirilmesi, küçük düşme, rencide olma korkusu olarak karşımıza çıkmaktadır.

C) HUKUKİ FAKTÖRLER

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

²³⁹ Üyümez, a.g.t., s.348'den Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure", Ed. Victor Thuronyi, Tax Law Desing Drafting, (Washington: IMF, 1996), s.127.

1. Ceza Sisteminin Yetersizliği

Vergi suçlarını önlemede vergi cezalarının etkinliğinin belirlenebilmesi için vergi yükümlüsünün davranışlarının kriter olarak ele alınması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi yükümlüsü, vergi kaçırma nedeniyle maruz kalacağı muhtemel cezalar ve psikolojik zararlarla, vergi kaçırarak elde edebileceği kazançları mukayese edecektir. Yaptığı bu mukayese sonucunda, muhtemel kazançlar muhtemel kayıplardan fazla olduğu sürece vergi kaçırma yoluna gidecektir. Bu sebeple, vergi suçu işlemenin maliyetinin daha ağır hale getirilmesi vergi kaçırmayı azaltıcı yönde etkide bulunabilecektir. Bu durumda, vergi suçu işleyen kişi için yakalanma ihtimali ve cezaların ağırlığı önem arz etmektedir.²⁴⁰

Vergi suçu saptandığında verilen cezalar yetersiz kalırsa, bu durum, vergi suçlarıyla mücadelede etkinliği kaybettirici ve vergi kaçırmayı teşvik edici olmaktadır. Eğer cezalar düşük algılanırsa, yükümlüler yakalanma olasılıkları yüksek olsa bile, vergi kaçırmanın kendileri için kazançlı olacağını hesaplamaktadır. Eğer cezalar yüksekse, bu kez yükümlüler denetim ve idari işlemler sonucu yakalanma ihtimalini dikkate almaktadır. Cezalar ağır olmasına rağmen yakalanma ihtimali zayıfsa, bu durum, vergi yükümlülüğüne uymamayı teşvik etmektedir.²⁴¹

2. Vergi Cezalarının Sık Sık Affedilmesi

Vergi cezalarının sık sık affedilmesi, kamuoyunda bu afların belirli aralıklarla devam edeceği beklentisinin yerleşmesine yol açmaktadır. Sıklıkla yinelenen vergi afları yalnızca yürürlükteki vergi affına katılımı engellemekle kalmayıp, aynı zamanda vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasına da yol açabilmektedir. Affın ne zaman uygulanacağı yükümlülerce önceden tahmin edilememelidir. Aksi halde bu durum vergi suçlarını ekonomik açıdan teşvik edici olup yükümlü davranışını olumsuz yönde etkileyebilir.²⁴² Geçmişte vergisini yasal düzenlemelere uygun bir şekilde ödeyen yükümlülerin sürekli mağdur duruma düşmesi, vergide eşitlik ilkesini zedeleyecek vergi adaletini bozucu bir etki yaratmaktadır. Vergi suçu işleyen yükümlüler, vergiye uyum

²⁴⁰ Louis Kaplow, "Optimal Taxation With Costly Enforcement and Evasion", **Journal Of Public Economics**, Vol.XXXXIII, March 1990, s.234.

²⁴¹ Keith Snaveley, "Governmental Policies To Reduce Tax Evasion; Coerced Behavior Versus Services and Values Development", **Policy Sciences**, Vol.XXIII, No.1, February 1990, s.62.

²⁴² Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Affı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:557, 1992, s.55.

sağlayıp vergisini eksiksiz olarak zamanında ödeyen yükümlülere göre bir avantaj elde etmiş olmakta, bir tür düşük faizli devlet kredisi kullanmış olmaktadır. Buna karşın, vergiye uyum sağlayan yükümlülere ise vergi yasalarını ihlale yöneltici etki yapabilmektedir.²⁴³

IV. VERGİ SUÇLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ CEZALARININ ETKİNLİĞİ

A) ETKİNLİK KAVRAMI VE HUKUK KURALLARININ ETKİNLİĞİ

Örgütsel başarı, genellikle etkinlik ve verimlilik kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik, sosyal refah maksimizasyonu olarak kabul edilen bir ekonomik değerdir.²⁴⁴ Etkinlik, bir işletmenin başarısını ve performansını değerlendirmede kullanılan önemli bir kavramdır. Prokopenko'ya göre etkinlik, doğru işleri yapmaktır (doing the right things), verimlilik ise, işleri doğru yapmaktır (doing things right)²⁴⁵. Etkinlik kavramı, yönetim bilimciler ve iktisatçılar tarafından iki farklı şekilde tanımlanmaktadır. İlk tanımlamaya göre etkinlik, belirli amaçlara veya çıktılara en az maliyetle varmak, başka bir ifadeyle, belli verili bir miktar girdi kaynakları ile azami çıktının üretilmesi veya belli nitelikteki ve nicelikteki mal ve hizmetin asgari girdi ile üretilmesidir.²⁴⁶ İkinci tanımlamaya göre ise etkinlik, bir işletmenin veya örgütün tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Bu anlamda etkinlik, daha çok amaç ve hedeflerle ilgilidir ve bir işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını veya ulaşma derecesini gösterir. Bir başka ifade ile etkinlik, arzu edilen sonuçları elde etme kapasitesi veya bir genel veya özel amacın gerçekleşme derecesi olarak açıklanmaktadır.²⁴⁷ Yukarıda açıklaması yapılan ikinci etkinlik kavramı özellikle kamu için geçerlidir. Amaç, sadece işi yapmak değil, işi zamanında, istenilen kalitede ve

²⁴³ Sacit Önen, "Af Kavramı, Vergi Cezaları Affının Teorik Yapısı ve Uygulanması", **Mali Hukuk**, 17. Sayı, Eylül-Ekim 1988, s.17.

²⁴⁴ Birol Kovancılar-Mustafa Miynat-Sibel A. Bursalıoğlu, **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.106.

²⁴⁵ Joseph Prokopenko, **Verimlilik Yönetimi**, (Çev. Olcay BAYKAL-Nevda ATALAY-Erdemir FİDAN), Ankara: MPM Yayınları, No:476, 1992, s.7.

²⁴⁶ Tülay Arın, "Devlet Hizmetlerinde Etkinlik", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları**, Yayın No: 77, İstanbul, 1991, s.170.

²⁴⁷ Halil Nadaroğlu, "Vergi Sistemimizin Etkinliği", **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Anadolu Üniversitesi Yayını, No:234, Eskişehir, 1987, s.3.

hedeflenen kitleye ulaşarak yapmaktır. Bir faaliyetin etkin olarak ifade edilebilmesi için, söz konusu faaliyetin, işletmenin, plan, program, amaç ve hedeflerine en iyi derecede yaklaşması gerekmektedir.²⁴⁸

Pozitivist hukuk düşüncesine göre, etkinliği ve zorlayıcılığı olmayan doğal hukuk ve ahlak kurallarının hukuk olmasına olanak yoktur. Bir hukuk kuralının eylemsel olarak uygulanabilirliği geçerlilik, etkinlik ve zorlayıcılık koşullarına bağlıdır. Bu koşullar ise devlet iradesi aracılığı ile gerçekleşmektedir. Hukuk kurallarının geçerliliği, belli usul ve biçime göre, anayasaya uygun olarak biçimsel yürürlük kazanması demektir. Etkinlik, hukuk kuralının eylemsel olarak yürürlükte olmasıdır.²⁴⁹

Viyana Okulu kurucusu Neo-kantist hukuk düşünürü Hans Kelsen'e göre hukuk kuralının etkinliği ise, o kuralın devlet otoriteleri tarafından etkin bir biçimde uygulamaya sokulması ve çoğunluk tarafından benimsenmesidir. Etkinlik ölçütünü çoğunluğun onayında arayan Kelsen, hukuku da bir anlamda çoğunluğun iradesine indirgemektedir.²⁵⁰ Yaptırım olanağından yoksun bir düzenin, hukuksal etkinliğinden söz edilemez.²⁵¹ Hukukun toplumsal amacı; karşıt çıkarlar arasında bir denge kurularak bu yoldan yaptırım gücüyle toplumsal birliğin devamının sağlanmasıdır. Hukuk, bu amacın gerçekleşmesine yönelik bir iktidar aracıdır. Hukuk, yaptırım gücüyle bireyleri belirli davranış modellerine yöneltip sosyal yaşantıyı uyumsuzlıklardan arındırarak yaptırım işlevini görmektedir.²⁵²

Düzen kurallarının etkinliği, bunların yaptırım gücüne bağlıdır. Bir düzen kuralının yaptırım gücü ise, amacına uygunluğu oranında etkilidir. Bir toplumun sosyal yaşantısındaki düzensizliklerin tümünün, yaptırım gücü ile amaca uyum arasındaki dengesizlikten ileri geldiği söylenebilir. Yaptırım gücünden yoksun bir hukuk kuralının hukuksal etkinliğinden söz edilemez.²⁵³

²⁴⁸ Ahmet Arslan, "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", **Maliye Dergisi**, Sayı:140, Mayıs-Ağustos 2002, s.6.

²⁴⁹ Niyazi Öktem-Ahmet Ulvi Türkbağ, **Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet**, İstanbul: Der Yayınları, No:316, 2001, s.384-386.

²⁵⁰ Öktem-Türkbağ, a.g.e., s.401-402.

²⁵¹ Adil İzveren, **Hukuk Sosyolojisi**, İzmir: DEÜ Hukuk Fakültesi Dön.Ser.İşl., 2.Baskı, No.63, 1995, s.88.

²⁵² İzveren, a.g.e., s.98.

²⁵³ İzveren, a.g.e., s.98.

B) CEZANIN ETKİNLİĞİ

Cezadan beklenen faydaya yani cezanın amacına ulaşıp ulaşılmadığının tespiti bir başka deyişle cezanın beklenen faydaya ya da amaca ulaşmada etkin olup olmadığı önemli bir husustur. Ceza yaptırımları yolu ile toplumun suçtan korunup korunamayacağı, cezaların korkutucu etki yaparak potansiyel suçluları suç işlemekten uzak tutup tutamayacağı önemli bir konudur. Cezanın genel önleme fonksiyonu yani potansiyel suçluları suçtan caydırma fonksiyonunu ölçme bakımından sonuçlar veren araştırmalar yapılmamıştır. Fakat cezanın özel önleme etkisini ölçme bakımından çalışmalar yapılmıştır. Bunlar genellikle hapis cezalarına ilişkindir. Çeşitli sebeplerle cezaevini terk ettikten sonra hükümlülerin yüzde kaç oranında yeniden suç işleyerek mükerrir (birden fazla suç işleyen) duruma düştüklerinin tespiti suretiyle cezanın etkinliği hususunda değerlendirme yapılmaktadır.²⁵⁴ Yapılan araştırmalarda, Alman ceza hukuku bakımından cezaların özel önleme etkisinin çok sınırlı olduğu tespit edilmiştir. 1991 tarihi itibariyle Batı Almanya'da hükümlülerin %53,9'unun cezasını çektikten sonra tekrar suç işledikleri anlaşılmıştır. Hükümlülerin tahliyeden sonra ilk suçları ile tekrar suç işleme arasındaki süreç değişiklik gösterse de yaşam süreleri boyunca hükümlülerin %80'inin tekrar suç işlediği anlaşılmıştır.²⁵⁵ Bu verilerden de anlaşılacağı gibi ceza infazının ve ceza hukukunun ölçülebilir özel önleyici etkisinin çok sınırlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Suç davranışının kanuni yaptırımlarla önlenme imkanının olup olmadığına dair 1960'lı yıllardan itibaren çok sayıda araştırma yapılmış ve kanuni yaptırımların suçluluğu önlemede büyük bir role sahip olmadığı anlaşılmıştır.²⁵⁶ Ceza hukuku vasıtasıyla suçluluğun tamamen önüne geçilemeyeceği kabul edilen bir gerçektir. Belirli ölçüde suçların engellenmesi mümkün olsa da bütün mümkün olabilecek yaptırımlar uygulansa bile, hatta şiddetli cezalar uygulansa da suçun tamamen ortadan kaldırılması mümkün olamamaktadır.

Bir ceza politikası sisteminin caydırıcı etkisi üç unsurun varlığını gerektirmektedir. Bunlardan birincisi, failin hangi davranış biçimlerinin cezalandırılabilir olduğunu ve eyleminin karşılığı olarak alabileceği cezayı bilmesidir. İkinci unsur, cezanın gerçekten verilebileceğine olan inancın büyük olmasıdır. Bu

²⁵⁴ Dönmezer-Erman, a.g.e., s.568.

²⁵⁵ Demirbaş, a.g.e., s.315.

²⁵⁶ Demirbaş, a.g.e., s.315.

durumda, cezanın caydırıcılık etkisi de büyük olacaktır. Üçüncü unsur ise, fiilin cezalandırılmasının süratle sonuçlandırılmasıdır. Ne kadar süratle cezalandırılırsa caydırıcılık etkisi de o kadar büyük olabilecektir.²⁵⁷

Yapılan çeşitli araştırmalar sonucunda; tutuklanma, mahkum olma ve cezalandırılma ihtimalinin artması ile cezaların daha çok sertleşmesi toplumun büyük kesiminde ve suç işleme ihtimali olan toplumun küçük parçalarında caydırıcılık etkisi göstermektedir. Ancak bu gelişme işgücü piyasasında suç ortalamalarına bir etki yapmamıştır. Bu nedenle, iş çevrelerinde gelecekte işlenebilecek suçlar bakımından ceza sisteminin sertleşmesine rağmen cezaların bir caydırıcılık sağlayacağı düşünülmemektedir. Buna karşın işgücü piyasasında ilk kez suç işleyecekler ve acemiler bakımından bir caydırıcılıktan söz etmek mümkündür. Caydırıcılık teorisini savunanlar, bir ekonomik model ortaya atmışlardır. Bu teoriye göre, her suçlunun fiilinden önce, suçun ona hangi kazancı sağlayıp, hangi zararı vereceği hesapladığı faraziyesinden hareket edilir.²⁵⁸ Suç oranları, beklenen cezaya göre bir başka deyişle fiile verilebileceği düşünülen cezanın büyüklüğü ve sertliğine göre değişmektedir.

Sonuç olarak caydırıcılık teorisine ilişkin ampirik araştırmalar kesin sonuçlar ortaya koymasa da cezanın etkin olabilmesi için fikir vermektedir. Cezanın etkin olması ile ceza sisteminden beklenen faydanın elde edilmesi mümkün olabilmektedir.

C) VERGİ CEZALARININ ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN BAŞLICA FAKTÖRLER

Cezaların etkinliğinin sağlanması cezaların arttırılması anlamına gelmemektedir. Mevcut cezaların hızlı ve uygulanır olması bile çoğu zaman yeterlidir.²⁵⁹ Etkin bir vergi ceza sistemi, oluşturulan mali sistemin işlemlerini güvence altına aldığı gibi vergi politikalarının da başarısını arttırmaktadır.²⁶⁰ Çalışmamızda, ülkemizde vergi ceza sisteminin etkin bir şekilde gerçekleşmesini etkileyen faktörleri, bireysel ve toplumsal faktörler ile idari faktörler olarak iki grupta ele alacağız. Bireysel ve toplumsal faktörler olarak; vergi bilinci, vergi kültürü, devlete bağlılık ve güven, gelir düzeyi ve vergi oranları ele alınacak, idari faktörler olarak da; cezaların uygulanabilirliği, mevzuatın

²⁵⁷ Demirbaş, a.g.e., s.316.

²⁵⁸ Demirbaş, a.g.e., s.316.

²⁵⁹ <http://www.kocalihukuk.com/resimler/ekler/11_ek.ppt>, (Erişim: 28.05.2009).

²⁶⁰ Abdullah Aslan, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:16, Sayı:185, Ocak1997, s.3.

karışıklığı, denetim sıklığı, af, uzlaşma ve indirim müessesesi gibi faktörler değerlendirilecektir.

1. Bireysel ve Toplumsal Faktörler

a) Vergi Bilinci

Meşru bir vergi sistemi için anayasal hükümlere ve kapsamlı yasal düzenlemelere sahip olmak, toplumun inancı için yeterli olmamaktadır. Devletin sadece vergileri toplaması değil, toplanan vergilerin ne amaçlarla kullanıldığı da önem arz etmektedir. Özellikle, mevzuatla oluşturulan dengesizlikler yanında vergi adaletsizliği ve harcama disiplinsizliği, sistemin meşruiyetini zedelemekte, giderek yaygınlaşan vergi direnci, toplum vicdanında aklanmakta, devletin yaptırımları daha etkisiz hale getirilmektedir. Bir vergi sisteminin başarısı için toplumun inancı ve desteği zorunludur. Bu nedenle devlet, önce haklı, sonra dürüst ve açık, son olarak da düzeni sağlamada güçlü ve adaletli olmalıdır. Türkiye’de vergi sisteminin meşruiyeti bu anlamda çok tartışmalı gözükmemektedir. Vergi bilinci de meşruiyet ile yakından ilişkilidir ve vergi sistemi, bireysel rasyonelliği vergi ödememekte ortaya çıkarmakta; herkesin vergi ödemesi ile yalnız toplumsal değil bireysel çıkarların da artırılacağı ortama inanç bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu bilincin oluşması için vergi ödemeye karşı olan direnci rasyonellikten çıkarmak ilk koşuldur. İkinci koşul ise bunun topluma anlatılabilmesidir.²⁶¹ Bunlar sağlanmadıkça vergi bilinci oluşturmaya yönelik uğraşlar sonuç vermeyecektir.

Bir kişinin kendi kendini vergi ödeme külfeti altına sokması, bu külfetin gerekliliğine ve adilliğine olan inanç ve buna aksi davranışlara uygulanacak yaptırımlarla olur. Sistemdeki en ufak bir aksaklık, vergi ile ilgili ekonomik birimlerde vergi ödememe konusunda yeni mazeretler yaratılmasına neden olmakta ve yaratılan bu mazeretler, vatandaşlık görevinin yerine getirilmeyişine meşruiyet kazandırmayı amaçlamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ceza sisteminin iyi bir şekilde işler olması, caydırıcı olması vergi bilincinin gelişmesine ve toplumda kabul görmesine katkıda bulunacaktır. Bu nedenlerle vergi ceza sisteminin adil ve caydırıcı olması, yükümlülüklerini yerine getirenlerin kendilerini kümesteki kaz ya da enayi

²⁶¹ Üyümez, a.g.t., s.344.

hissetmemelerini sağlayacak bir şekilde düzenlenmiş olmasının vergi bilincinin gelişmesi açısından katkısını inkar etmek mümkün değildir.

b) Vergi Kültürü

Kültür kelimesi etimolojik olarak Latince “*cultura*” kelimesinden gelmekte, “*cultura*” kelimesi ise; inşa etmek, işlemek, süslemek, bakmak anlamlarına gelmektedir. TDK’da ise kültür kelimesi; “*tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü, hars, ekin*”²⁶² olarak tanımlanmaktadır.

Kültür, ne sadece edebiyat, ne sadece sanat ne de sadece ekonomiden oluşmaktadır. Kültür, toplum hayatının bütün sosyal açımlarını kapsamaktadır. Kültür denildiğinde, bir arada yaşama ihtiyacı duyan farklı ölçülerde örgütlenmeye sahip insan toplulukları akla gelmekte ve bunun ekonomiden ayrılması mümkün bulunmamaktadır.²⁶³

Vergi kültürü kısaca, toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları şeklinde tanımlanabilir.²⁶⁴ Vergi kültürü ile ilişkili olarak Nerre’nin yaptığı kapsamlı tanım, bugüne kadar bu konuyla ilgili yapılan bütün tanımların üzerindedir. Bu tanıma göre vergi kültürü;²⁶⁵

“Bir ülkenin devam eden etkileşimlerinden kaynaklanan bağımlılık ve beraberlikleri kapsayan kültürü içerisine tarihsel bir biçimde iyice yerleştiren bir “ülke vergi kültürü”, ulusal vergi sistemi ve onun pratik uygulaması arasında bağ kuran konuyla ilgili tüm yasal ve yasal olmayan kurumlar bütünüdür.”

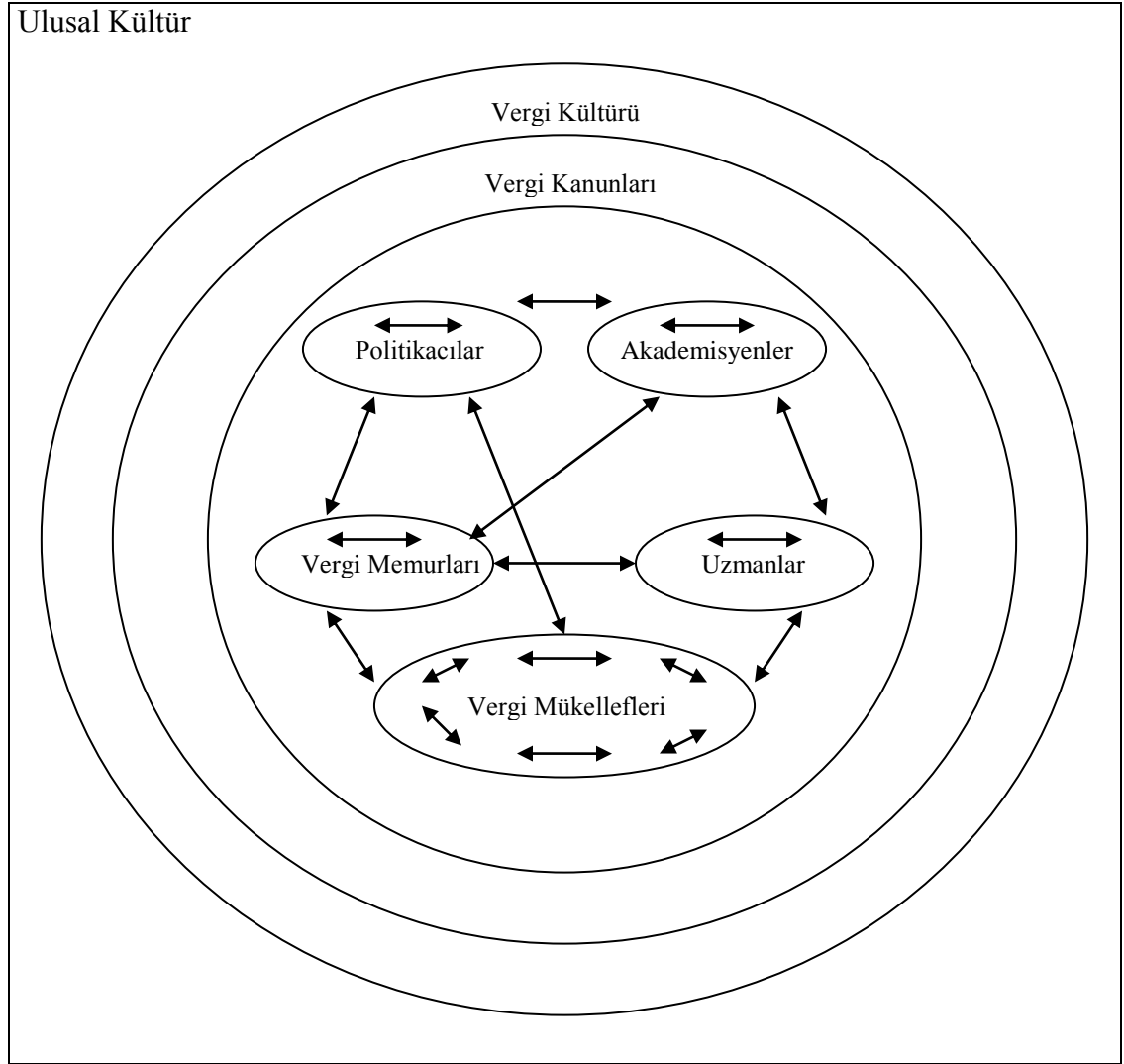
²⁶² < <http://www.tdk.gov.tr>>, (Erişim: 29.05.2009).

²⁶³ Mustafa Erkal, “İktisadi Kalkınmanın Kültür Temelleri”, 04.08.2008, <www.gençbilim.org/makale>, (Erişim: 29.05.2009).

²⁶⁴ Abdülkadir Işık, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, **Ege Akademik Bakış**, 09.02.2009, s.856.

²⁶⁵ Birol Kovancılar, “Vergi Kültürü ve Ahlakı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:231, Aralık 2007, s.176’dan Birger Nerre (2001-A), “The Concept Of Tax Culture”, Annual Meeting Of The National Tax Association, November 8-10, Baltimore USA, s.12.

Şekil-2: Vergi Kültürünün Yapısı



Kaynak: Birger Nerre (2001-A), "The Concept Of Tax Culture", Annual Meeting Of The National Tax Association, November 8-10, Baltimore USA, s.12.'den aktaran Birol Kovancılar, "Vergi Kültürü ve Ahlakı Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:231, Aralık 2007, s.176.

Nerre'nin bakış açısıyla bakıldığında, kültürel normlar, gelişmiş gelenekler, yaşam tarzı ve vergi oyununun aktörlerinin davranışları ve bunları etkileyen tarihi birikimler, o ülkenin vergi kodlarını vermektedir. Bu aktörler genel olarak vergi mükellefleri, siyasetçiler, vergi memurları, vergi uzmanları, mali müşavirler ve vergi akademisyenleridir. Vergi ekonomistleri bu konuya vergi sisteminin DNA'sı olarak yaklaşmaktadırlar. DNA'yı belirleyen söz konusu bu aktörler sürekli bir etkileşim içindedirler ve birbirine bağlıdır. Vergi oyunu bu aktörlerden bağımsız oynanmaz.

Bir ülkenin vergi kültürünü belirleyen etkenler, bu oyuncuların davranışlarının sonucudur. Bu oyuncuların davranışlarını belirleyen etken ise vergi kültürüdür.²⁶⁶

Verginin her toplumda aynı şekilde algılandığını iddia etmek oldukça güçtür. Yapılan araştırmalar, toplumların vergi algılamalarının önemli derecede farklılıklar içerdiğini ve her toplumun kendine has bir vergi kültürünün olduğunu ortaya koymaktadır.²⁶⁷ Irk, din, dil, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir altyapı oluşturduğu görülmektedir. Sayılan bu özelliklerin her toplumda aynı olması beklenemeyeceği gibi, bu özelliklerin şekillendirdiği vergi kültürünün de her toplumda aynı olmasını beklemek mümkün değildir.

Ockenfels ve Weimann (1999)'ın, aynı ırka mensup, aynı dili konuşan ve hatta aynı dini inancı paylaşan Doğu ve Batı Almanlar üzerine yaptıkları çalışmada, Batı Almanların Doğu Almanlara göre vergi ahlakının belirgin bir şekilde daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlar ve iki toplum arasında vergi kültürünün farklı olduğunu belirtmişlerdir.

Torgler ve Schneider (2004)'in farklı Avrupa ülkelerini inceleyen çalışmasında, Kuzey Avrupa ülkelerinde vergi ahlakının Güney Avrupa ülkelerine göre oldukça yüksek olduğu ortaya konmuştur. Aynı çalışmada, Romanik ülkeler olarak bilinen Fransa, İtalya, Portekiz ve İspanya'da vergi ahlakının diğer Avrupa ülkelerine göre düşük olduğu ve bu ülkelerde vergi kaçakçılığına daha ılımlı yaklaşıldığı ifade edilmektedir.

Yapılan başka değerlendirmelerde özellikle Anglo-Sakson ülkeler ve İskandinav (Nordik) ülkelerinde verginin oldukça anlayışla karşılandığı, buna karşın Fransız ve İspanyolların vergiye karşı genellikle olumsuz bir tutum ve davranış içinde oldukları dile getirilmektedir.²⁶⁸

Benzer bir şekilde siyah ve beyaz ırkların vergi ahlak düzeylerinin farklı olduğunu gösteren araştırmalara rastlamak da mümkündür. Song ve Yarbrough (1978)'un ABD'de yaptıkları araştırmaya göre, beyazların vergi ahlak düzeyi %64 iken, siyahların skoru %50'dir.

²⁶⁶ Işık, a.g.m., s.857.

²⁶⁷ J.G. Cullis-A. Lewis, "Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention", *Journal of Economic Psychology*, V. 18, 1997, s.315.

²⁶⁸ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1998, s.289.

Cummings ve arkadaşları (2004)'nın ABD, Güney Afrika ve Bostwana üzerine yaptıkları çalışmada, vergi uyumu ve vergi ahlakı üzerinde kültür farklılıklarının bir etkisinin olup olmadığı araştırılmış ve istatistiksel olarak anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır. Çalışmanın sonuç bölümünde, kültürel farkların vergi uyumunu ve vergi ahlakını etkilediği, ancak, bu etkinin en önemli sebebi olarak yürürlükteki vergi rejimleri ve devlet yönetiminin davranışları gösterilmiştir.²⁶⁹

Vergi kültürü, içinde çok sayıda belirleyeni barındıran, uzun zaman içerisinde şekillenen ve örflere benzeyen bir olgudur. Toplumsal bakış ve algı farklılıkları, toplumun vergiyi algılamasına ve vergi ahlakına da yansımaktadır. Örneğin, vergi kavramı fonksiyonel açıdan incelendiğinde; aslında cebri yöntemlerle tahsil edildiği için almak fiilinden türetilen “*algı*” kavramına daha yakındır. Nitekim vergi kavramını karşılamak üzere Fransızcada “*impôt*”, İtalyancada “*imposto*”, İspanyolcada “*impuesto*” kelimeleri kullanılmaktadır. Bu kelimelerin anlamları incelendiğinde, rahatsız edici yaptırımları çağrıştırmaktadır ve vermekten çok almak anlamını içermektedir. Buna karşın İngilizcede kullanılan “*tax*”, Almancada kullanılan “*steuer*” ve İskandinav dillerinde kullanılan “*skat*” kelimeleri görev, yardım, aidat, harç gibi daha yumuşak anlamlar içermektedir.²⁷⁰

Türkçemize baktığımızda vergi, vermek fiilinden türemiş bir kelimedir ve muhtaç olanlara yapılan bağış ve armağan anlamına gelmektedir. Diğer dillerle mukayese edildiğinde, kelime kökü itibarıyla Türklerin vergiyi daha gönüllü bir katılım olarak kabul eden bir anlayışa sahip olduklarını düşünmek mümkündür.²⁷¹ Türkçe’de kullanılan “*salma*” sözcüğü de vergi yerine kullanılan bir kavramdır. Ancak, salma sözcüğü zora dayalı usullerle hazineye sağlanan gelir anlamı taşımaktadır. Zaman içinde hazineye sağlanan gelirler için genel olarak vergi kelimesi kullanılmış, salma ise köylerde yapılan işler için kaynak sağlamak amacıyla kullanılmıştır. Schmolders (1980)’e göre, Türk kültüründe vergiye karşı gösterilen davranışlar genellikle medeni kültür ve sadakat ölçülerine uygundur. Bunun sebebi ise kültürel ve dini olarak önemli bir yeri olan zekat müessesesidir.

²⁶⁹ Mehmet Tosuner-İhsan Cemil Demir, “Kültürlerarası Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, **Süleyman Demirel Ün. İİBF Dergisi**, 2009, C.14, S.1, s.10.

²⁷⁰ G. Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, (Çev: Salih Turhan), İstanbul: İ.Ü. Yay. No: 2149, 1976, s.229.

²⁷¹ Şenyüz, a.g.e., s.47.

Kültürel faktörlerin ve vergi kültürünün vergi uyumu üzerine etkisi ekonomi, sosyoloji ve tarih gibi farklı disiplinlerin bir kesişme noktası durumundadır. Vergi uyumu üzerine etkileri açısından vergi denetim düzeyi ve yoğunluğu, ceza sisteminin yapısı, vergi oranları ve vergi yükü gibi ekonomik faktörlerin yanı sıra, eğitim düzeyi, cinsiyet, yaş, medeni durum, meslek, dindarlık düzeyi, demokrasi düzeyi, yasal sisteme, hükümete ve parlamentoya duyulan güven ve milli gurur gibi sosyo-kültürel faktörlerden bahsetmek mümkündür.²⁷² Konu hakkında yapılan çalışmalar vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerine kültürel faktörlerin önemli etkisi olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak vergi kültürü kavramını göz ardı etmeyen yöntem ve çalışmaların vergiye olan uyumun artırılmasında mevcut cezalandırma araçlarının ötesinde katkı sağlayabileceği açıktır.²⁷³

c) Devlete Bağlılık ve Güven

Vergileme, devlet ile vatandaşlar arasındaki ekonomik ilişkiye dayalı olduğuna göre; vergilerin meşruiyeti de büyük ölçüde devlete bağlılık, güven ve bunların sonucunda oluşacak vatandaşlık bilincine bağlı olacaktır. Mükelleflerin vergi ödeme açısından gösterecekleri gönüllü davranışları, çatısı altında yaşadıkları devlete içten bağlılıkları ile doğru orantılıdır. Devlete bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci gibi normlar, aynı zamanda ülkedeki sosyal sermayenin de önemli enstrümanları arasında sayılmaktadır.²⁷⁴

Devlet, soyut bir kavram olup, vatandaşlar tarafından da soyut olarak algılanmaktadır. Ancak devletle ilgili değerlendirmeler somut olaylara istinaden yapılmaktadır. Dolayısıyla vatandaşların devlete olan bağlılık düzeyleri, devletin devlet olma özelliklerini taşıması ve yerine getirmek zorunda olduğu görevleri yerine getirme düzeyine göre şekillenmektedir.²⁷⁵ Vergi mükellefleri açısından bakıldığında ise, mükellefler, vergi ödedikleri otoritenin her zaman ve her şartta kendilerini koruyan, kollayan, refah içerisinde yaşamaları için çabalayan ve varlığını vatandaşlarının

²⁷² Kovancılar, a.g.m., s.186.

²⁷³ Kovancılar, a.g.m., s.186.

²⁷⁴ Benno Torgler, "Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance", (Çev. Tosuner-Demir), a.g.m., s.2.

²⁷⁵ Şenyüz, a.g.e., s.37.

varlığına borçlu sayan bir varlık olarak görmek isterler.²⁷⁶ Bu isteğin karşılanma derecesi, vergi karşısındaki uyumun da belirleyicisi olmaktadır.

Cullis ve Lewis (1997)'e göre, vergi karşısında mükellefin gösterdiği davranış tamamen bireysel bir seçime dayalı değildir. Mükellefin vergi bakımından davranışını, yani ahlaki durumunu belirleyen birçok sosyal ve kültürel faktör bulunmakla beraber, çatısı altında yaşanan devlete ve kurumlarına duyulan güven ile vatandaşlık bilinci bu faktörlerin başında gelmektedir. Devlete olan bağlılık, devlete ve kurumlarına güven ile vatandaşlık bilinci arttıkça vergiye karşı tahammül de artacak, bu da vergiye olan uyumu arttıracaktır. Tersine, meşruiyeti kabul edilmeyen devlet ve güven vermeyen kurumların varlığı durumu, vergi uyumunu azaltacak, vergi kaçakçılığını arttıracaktır.

Vihonto (2003)'ya göre vergi karşısında takınılacak bir manifesto²⁷⁷, devlet karşısında bir manifesto anlamına gelmekte olup, çok tehlikelidir ve devlet bir an önce bu manifestoyu gönüllü kabule çevirmelidir. Aslında devletin elinde bu gönüllülüğü sağlayacak çok güçlü enstrümanlar bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi, mükelleflere “*ekonomik hayatlarının devamı için devletin güçlü yapısının devam etmesi gerektiği*” düşüncesinin anlatılmasıdır. Çünkü devlet var olmadığı sürece, mükelleflerin ekonomik yaşamlarının var olması da mümkün olmayacaktır.

Vergi uyumu açısından, vergileme yetkisini elinde tutan ve toplanan gelirleri kullanan siyasal otoritenin nasıl algılandığı da son derece önemlidir. Eğer bireyler ödedikleri vergilerin hizmete dönüştüğüne ve bu hizmetlerin adil bir biçimde bölüştürüldüğüne inançlarını kaybetmişlerse, vergi ödemeyi gereksiz addedebilirler. Bu noktada, insanların herhangi bir alandaki duygu ve düşüncelerini, olduğu gibi komşu bir alana transfer etme eğilimi göz önüne alınmalıdır. Bu eğilim yüzünden, demokratik sistem içinde tercihlerini mevcut iktidar lehinde kullanmamış kişi ve gruplar iktidarın çeşitli tasarruflarını (mali tasarruflar dahil) fazla incelemeden, duydukları genel hoşnutsuzluğa dahil ederler. Vergi mükellefleri ödedikleri paraların iyi harcanmadığına inanırlarsa, hükümet tarafından aldatıldığı hissiyle, bu duruma, vergi sorumluluklarının tamamını yerine getirmekten kaçınarak karşılık verebilirler.²⁷⁸ Gerçekleşen adaletsiz

²⁷⁶ Tosuner-Demir, a.g.m., s.3.

²⁷⁷ Bildiri, toplumsal bir hareketin siyasal inanç ve amaçlarının açık ifadesi.

²⁷⁸ Frank A. Cowel-James P.F. Gordon, “Unwillingness to Pay: Tax Evasion and Public Good Provision”, **Journal of Public Economics**, s.305-306.

hükümet politikalarına karşı vergi mükelleflerinin tepkisi vergi uyumsuzluğunu artırmak şeklinde olabilmektedir.²⁷⁹

Ülke kaynaklarının amaçlanmamış kullanımlara aktarılmasına neden olan yolsuzluk olgusu da her zaman görülebilir. Ayrıca, kaynaklar dürüst olarak harcansa bile, üretim teknikleri etkin olmayabilir. Bu gerekçelerden dolayı kaynakların bürokratik süreçte verimli kullanılmasından çok israf edildiğine inanılır.²⁸⁰ Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yoğunlaşan bürokratik sorunlardan dolayı, vergi uyumsuzluğu ile yalnızca vergi oranlarının düşürülmesi veya cezaların arttırılması şeklindeki geleneksel politikalarla mücadele edilmesi durumunda sosyal refah ve kamu gelirleri daha da azalabilir. Çünkü bürokraside yoğun olarak görülebilen rüşvet şeklindeki yolsuzluk uygulamaları vergi kaçakçılığı sorununu daha da karmaşık hale sokmaktadır.

Yolsuzluk, cezaların etkinliğini de büyük oranda zayıflatmaktadır. Herkesin yolsuzluk yaptığına inanılan bir ortamda cezalandırma tam tersine adaletsizlik etkisi yapabilmektedir. Böylece yolsuzluk karşısında kamu otoritesini temsil edenlerin zamanla müsamaha gösterme eğilimine girdikleri görülmekte ve şantaj, rüşvet verme, politik kampanyalarda kanunlara aykırı katkılarda bulunma, uyuşturucu ve insan ticareti gibi fiiller gittikçe yaygınlaşmaktadır. Kara paranın aklanması suretiyle bazıları meşru ekonomi kurumlarına yatırımlar yapabilirler, ancak bu uygulama meşru şirketler düzenini de yozlaştırır.²⁸¹

Ülkemizdeki devlet-vatandaş ilişkilerinin değişik şekilleri vergi uyumuna etkileri açısından incelenebilir. Örneğin, ülkemizdeki siyasal karar alma mekanizması; bireylerin bu sürece katılımı, bu katılımın niteliği, etkinliği ve var olan sorunların mükelleflerin vergi yasalarına uyumları üzerindeki olası etkilerinin neler olabileceği yönüyle incelenebilir. Benzer şekilde, kamu gücünün kullanımında ortaya çıkan yolsuzluk, savurganlık ve aşırı bürokrasi gibi kötü yönetim uygulamaları da ülkemizdeki vergi uyumuyla ilişki kurularak incelenebilir. Şimdi, ülkemizdeki devlet-vatandaş ilişkilerinin bazılarında yaşanan sorunları ve vergi uyumunu artırma yönünde alınabilecek önlemleri sıralamaya çalışalım.

²⁷⁹ Gareth D. Myles, "Wasteful Government, Tax Evasion and the Provision of Public Goods," **European Journal of Political Economy**, Vol. 16, 2000, s.51-52.

²⁸⁰ Myles, a.g.m., s.53.

²⁸¹ Sulhi Dönmezer, "İki Suç Türü ve Kolluk", **Yolsuzlukla Mücadele Derneği**, <<http://www.yolsuzluklamucadele.org/gorusler/SulhiDoNMEZER.html>>, (Erişim: 29.05.2009).

- Devlet-vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olabilmesi ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak ve yeterli düzeyde yerine getirilebilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına ve bu arada özellikle devlete ait kurum ve kuruluşlara yeterli bir düzeyde güvene gereksinim vardır. Çünkü, herhangi bir sistemin (siyasal, toplumsal, vb.) kurumlarına güven duyulması, o sistemin meşruiyetinin bir göstergesini teşkil etmektedir.²⁸²

Bu açıdan, değişik yıllarda ve düzenli olarak ülkemizdeki çeşitli kurum ve kuruluşlara duyulan güveni ölçmeye çalışan araştırmalar yapılmaktadır. Bu çalışmaların sonuçları, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları açısından da son derece önemli olan Türk siyasal sistemi, meclis, mahkemeler ve memurlar gibi kurum ve kuruluşlara yönelik düşük bir güvenin olduğunu ortaya koymaktadır. Konuyla ilişkili yapılmış en güncel çalışma ise Toplumsal Saydamlık Hareketi Derneği (TSHD) tarafından 2005 yılında yapılan Halkın Sesi Anketi'dir. Bu çalışmada, ankete katılan 2036 kişiye en çok nerede yolsuzluk algıladıkları sorulmuştur. Aşağıda bulunan Tablo-10'de yapılan bu çalışma sonuçları yer almaktadır.

Tablo-10: Türkiye'de Yolsuzluk Algılamaları

SEKTÖR	ORTALAMA	1 *	2	3	4	5	Bilmiyor
Vergi İdaresi	4.2	8	4	8	13	51	18
Siyasi Partiler	4.1	7	5	9	14	47	18
Sağlık Sektörü	4.1	6	5	10	15	50	15
Gümrük	4.1	7	4	10	13	46	20
Özel Sektör	4.0	7	6	10	14	45	19
Polis	4.0	8	5	9	14	47	17
Elk.-Su-Gaz-Tel.	4.0	7	6	10	15	43	18
Eğitim	4.0	7	6	11	15	46	15
Adalet	4.0	7	6	10	14	46	17
TBMM	3.9	8	6	9	13	41	22
Medya	3.8	11	7	11	13	39	20
Sicil, lisans	3.7	11	7	11	12	36	22
STK'ler	3.6	13	8	11	12	34	22
Dini kurumlar	3.4	18	7	10	11	33	21
Silahlı Kuvvetler	3.3	22	9	9	10	32	19

* (1) yolsuzluk olmadığını, (5) yolsuzluğun ileri boyutta olduğunu gösteriyor.

Kaynak: Toplumsal Saydamlık Hareketi Derneği, <<http://www.saydamlık.org>> sitesinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-10'dan da anlaşılacağı üzere, 2005 yılında güvenilmeme oranlarına göre başta gelen ilk dört kurum arasında vergi daireleri ilk sırada yer almakta, bunu siyasi partiler, sağlık sektörü ve gümrük takip etmektedir.

²⁸² Yılmaz Esmer, "Devrim, Evrim, Statüko: Türkiye'de Sosyal Siyasal Ekonomik Değerler" İstanbul, TESEV Yayınları, 1999, s.41.

- Ülkemizdeki devlet-birey ilişkilerinin vergi uyumu açısından önemli yönlerinden biri de sıkça yaşanan savurganlık ve yolsuzluk şeklindeki kötü yönetim uygulamalarıdır. Bu tür uygulamalar, ekonomi üzerinde bir yandan kendi varlıklarıyla doğrudan, bir yandan da vatandaşların sisteme yönelik adalet düşüncelerini zedeleyerek vergi ve benzeri yasalara uyumlarını azaltmalarına neden olarak dolaylı şekilde bir yük oluşturmaktadır.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin 2001 yılında hazırladığı "*Savurganlık Ekonomisi*" başlıklı rapora göre, 1990-2000 yılları arasında Türkiye'yi yöneten siyasi ve ekonomik kadroların neden olduğu savurganlık 195.2 milyar dolar olarak hesaplanmıştır.²⁸³

Ülkemizdeki vergi dairelerinde çalışan personel üzerinde yapılan anket çalışmasının²⁸⁴ sonuçları da vergi gelirlerinin etkin bir şekilde kullanılmasının önemine dikkat çekmektedir. Anket çalışmasında "*sizce aşağıdakilerden hangisi önemlidir?*" sorusuna %6 oranında "*verginin toplanması*", %94 oranında da "*verginin harcanması*" cevabı verilirken; "*toplamaş olduğunuz verginin etkin bir şekilde kullanıldığına inanıyor musunuz?*" sorusuna %3 oranında "*evet*", %97 oranında da "*hayır*" cevabı verilmiştir. Çalışmada, harcamacı kuruluşların yapmış oldukları harcamaların sosyal faydaya hizmet ettiklerini göstermeleri ve bunun için de son derece şeffaf olmaları gerektiği belirtilmektedir. Yolsuzlukların yaygınlaştığı veya en azından yolsuzluk söylentilerinin çoğaldığı bir ortamda kişilerin devlete olan güvenleri sarsılmakta ve verginin sosyal yönünü halka anlatabilmek için harcanan çabaların büyük bir kısmı boşa çıkmaktadır. Araştırmada, toplanan vergilerin etkin kullanılmasının yalnızca mükelleflerin vergi yasalarına uyumu açısından değil vergi idaresinin etkinliğinin artırılması açısından da önemli olduğu vurgulanmaktadır .

Türkiye'deki yolsuzlukların büyüklüğü ve bunun yaygınlığına olan inanış da vergi uyumunu azaltan önemli sosyo-psikolojik faktörler arasında yer almaktadır. Ülkemizdeki yolsuzlukların büyüklüğü hem ulusal hem de uluslararası yayınlarda açıkça belirtilmektedir. Örneğin, Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun hazırladığı "*Yolsuzlukla Mücadele ve İyi Yönetim*" başlıklı rapora göre; Türkiye'de yabancı yatırımların gerçekleşmemesinin en önemli nedeni olarak yüzde 65 oranıyla

²⁸³ **TOBB**, "Savurganlık Ekonomisi Araştırması", Nisan 2001, <www.tobb.gov.tr>, (Erişim: 25.05.2009).

²⁸⁴ Nazmi Karyağdı, "Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi", 2001, Ankara, **Ankara Sanayi Odası**, Yayın No:51, s.145-146.

“yolsuzluk” gösterilmektedir.²⁸⁵ 19 Ekim-24 Kasım 2000 tarihleri arasında Türkiye genelinde 18 yaş ve üzeri 3021 kişiyle yüz yüze görüşülerek yapılan anket çalışmasına²⁸⁶ göre de; Türkiye’nin çözülmesi gereken önemli sorunları arasında enflasyon ve işsizlikten sonra rüşvet ve yolsuzluk üçüncü sırada görülmektedir. 1200 firma üzerinde yapılan ve Kasım 2001’de tamamlanan anket çalışmasında²⁸⁷ ise, enflasyon/hayat pahalılığından sonra rüşvet ve yolsuzluk ikinci sırada yer almaktadır.

Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından 2004 yılında hazırlanan Küresel Yolsuzluk Barometresi’nde 141 ülkenin yolsuzluk değerleri çıkartılmış, yapılan endekse göre Türkiye 141 ülke arasında Benin, Belarus, Gabon, Suriye, Mısır gibi ülkelerin dahi altında 3,2 puanla 81. sırada yer alabilmiştir. Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından 2004 yılında hazırlanan bu Küresel Yolsuzluk Barometresi’nde Türkiye’de en büyük yolsuzluk algılamasının 4,2 puanla²⁸⁸ vergi gelirlerinde olduğu anlaşılmaktadır.

- Hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumu açısından önemli olan bir diğer boyutu, vergi mükelleflerinin ödediği paraların hükümet tarafından nasıl harcandığına yönelik algılamalarıdır. Türkiye’deki aşırı bürokrasiyi, savurganlığın ve yolsuzlukların yaygınlığını, politik arenadaki bozuklukları ve şeffaflığın olmayışını göz önüne aldığımızda, kamu harcamalarının yapılışındaki sürecin, mükelleflerin vergiye uyumlarını olumsuz etkileyecek unsurlara sahip olduğunu söyleyebiliriz.²⁸⁹

d) Gelir Düzeyi (Vergi Ödeme Gücü) ve Vergi Oranları

Vergi ödeme gücü; bireylerin sahip oldukları gelir, servet ve yaptıkları harcamaların baz olarak alındığı göstergelerdir. Burada gelir vergisi, diğer iki esas unsurdan daha önde gelmektedir. Kişilerin bazı servetlere sahip olması ve harcamalarda bulunabilmesi büyük ölçüde kişisel gelire bağlı bulunmaktadır. Bu göstergelerin esas alınmasında önemli olan onların arzu edilen politikaları gerçekleştirebilecek birer araç

²⁸⁵ 04.05.2001 tarihli Milliyet Gazetesi.

²⁸⁶ Fikret Adaman-Ali Çarçoğlu-Burhan Şenatalar, “Yolsuzluk Araştırması”, Şubat 2001, İstanbul, **TESEV Yayınları**, s.27.

²⁸⁷ Fikret Adaman-Ali Çarçoğlu-Burhan Şenatalar, “İş Dünyası Gözünden Türkiye’de Yolsuzluk Araştırması”, Kasım 2001, İstanbul, **TESEV Yayınları**, s.34.

²⁸⁸ 1: hiç kirli değil, 5: çok kirli

²⁸⁹ Mehmet Tuncer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Ün.Yay.**, <dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/467/5364.pdf ->, (Erişim: 26.05.2009).

olma özellikleridir. Bu sahip olunan araçlarla toplumsal maliyetler geniş ölçüde dağıtılabilmektedir.²⁹⁰

Yükümlüler, gelirlerinde belirli bir miktar azalmaya neden olan vergilere, ya bir miktar tasarruflarını ya da tüketimlerini kısarak tepki vermektedirler. Bunu da gerçekleştirirken herhangi bir refah kaybına uğramamak için, faydası en az olan tüketimlerinden veya tasarruflardan öncelikle vazgeçmektedirler. Gelir grupları bakımından değerlendirildiğinde vergiler; yüksek gelirlilerde lüks tüketim ve tasarruflardan, düşük gelirlilerde ise zorunlu tüketime giden fonlardan oluşmaktadır. Burada görüleceği gibi, düşük vergi gruplarının vergi yükü yüksek gelirlilerde daha ağırlaşmakta ve subjektif yük fazlaşmaktadır. Zorunlu tüketimi karşılamakta zorlanan fakir bir kesim de var ise, o zaman bu tepki daha sert bir hale dönüşebilmektedir. Bu nedenle yükümlüler arasında da vergi yükü açısından, aynı tür vergilere değişik dilimli gelir grupları arasında farklı tepkiler oluşmaktadır. Yükümlülerin, tepkilerini en aza indirecek bir biçimde ödeme gücüne göre vergilendirilmeleri gerekmektedir.²⁹¹

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının mükelleflerin gönüllü uyumuna etkisi konusunda başta Clotfelter (1983) olmak üzere birçok ampirik araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaların çoğu, gelir arttıkça vergi kaçakçılığının da arttığını ortaya koymaktadır. Vergi oranlarının mükelleflerin davranışları üzerindeki etkisi konusunda ise çok açık varsayımlar ortaya konamasa da geniş manada vergi oranlarının vergi kaçakçılığının başlıca belirleyicisi olduğunu, marjinal vergi oranlarını düşürmenin daha yüksek gelir beyanını teşvik etmek suretiyle verginin tabana yayılmasına katkı sağlayacağını ortaya koyan ampirik çalışmalar mevcuttur. Vergi oranlarının mükelleflerin davranışları üzerindeki etkisi konusunda çok açık varsayımlar ortaya konamamasının nedeni ise vergi oranlarındaki bir değişimin mükellefler üzerinde iki karşıt etki yaratmasıdır. Şöyle ki, bir taraftan vergi oranlarındaki artış, başarılı kaçakçılıktaki marjinal kazancı arttırdığı için daha fazla kaçakçılığı teşvik ederken, diğer taraftan ise daha yüksek bir vergi oranı, vergi sonrası (harcanabilir) geliri azaltmak suretiyle ilave bir etki yaratır, ki

²⁹⁰ Şenyüz, a.g.e., s.27-28.

²⁹¹ Cuma Çataloluk, "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", **Selçuk Üniversitesi SBE**, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF>, (Erişim:02.06.2009).

bu durum kişilerin riske karşı davranışlarına bağlı olarak daha az (aşağı yukarı) kaçırmalarına neden olabilmektedir.²⁹²

Yüksek vergi oranları ve yüksek vergi yükü, vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasının temel nedenlerinden biridir. Yüksek vergi oranları, ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım kararları ve çalışma gayreti üzerinde olumsuz etki göstermekte ve sonuç olarak ekonomide toplam piyasa üretimini azaltmaktadır. Toplam piyasa üretiminin azalması ise vergileme kapasitesinin daralması ve sonuç itibariyle vergi gelirlerinin azalması anlamına gelmektedir. Öte yandan yüksek vergiler neticesinde vergi tazyiki ve vergi baskısını daha fazla hisseden vergi yükümlüleri, yasal yollardan vergiden kaçınma ve yasal olmayan yollardan vergi kaçırmaya yönelebilmektedir. Yüksek vergi oranları ve yüksek vergi yükü başlıca şu sonuçları doğurmaktadır:²⁹³

- Bir kısım vergi yükümlüsü vergi yükünü hafifletmek için zamanını ve ekonomik kaynaklarını vergi imtiyazı (istisna, muafiyet, götürü vergilemeye tabi olma vs.) elde etmek için kullanmaktadır. Bu türden faaliyetler bireyler açısından verimsiz olmasının yanısıra kaynak israfına da neden olmaktadır. Vergi imtiyazı sağlayacak kişilere (mali müşavir, muhasebeci, hukukçu, bürokrat, milletvekili, vs.) özel menfaatler sağlanması (rüşvet verilmesi, vs.) da sözkonusu olabilmektedir.

- Yine bir kısım vergi yükümlüsü, vergi yükünü hafifletmek için vergi sığınakları ve yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle daha az vergi ödeme gayreti içinde olmaktadır.

- Bu belirttiğimiz iki konu esasen yasal yollardan vergiyi hiç ödememe ya da eksik ödeme gayretine yöneliktir. Bunun dışında, eğer vergi yükü ağır ise o zaman bir kısım vergi yükümlüsü vergi kaçakçılığına yönelebilmektedir. Burada yasal olmayan yollardan (faaliyetini vergi dairesine bildirmeme, eksik beyanda bulunma, belge ve kayıt düzenine uymama, vs.) verginin ödenmemesi sözkonusu olmaktadır. Vergi kaçakçılığı, sonuçta devletin vergi gelirlerini azaltmaktadır.

²⁹² Ali Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>>, (Erişim: 02.06.2009).

²⁹³ Coşkun Can Aktan, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortadan Kaldırılmasına ve Daraltılmasına Yönelik Çözüm Önerileri”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/oneriler.htm>, (Erişim: 02.06.2009).

2. İdari Faktörler

a) Cezaların Uygulanabilirliği

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

Eğer vergi suçları için öngörülen cezalar, yükümlülere vergi suçu işlemekten caydıramıyorsa, diğer yükümlüler için ibret verici olamıyorsa, o ülkede vergi suçu işlenecektir.²⁹⁴ Bireylerin menfaatlerini ve kazanımlarını zedeleyici faktörlere sıcak bakmaları beklenemez. Vergi veya vergi cezasını mükellefin aktifini azaltan bir unsur olarak gören yükümlüler, vergi suçu işlerken daha rahat hareket edebileceklerdir.

Allingham ve Sandmo'nun basit matematiksel modeline göre risk nötr ve risk sevmez mükellefler, vergi kaçırmadan beklenen fayda negatif olduğu sürece, bu yolu tercih etmeyeceklerdir. Buna dayalı olarak vergi yönetimi (devlet), vergi ceza oranını, beklenen faydayı negatif yapacak biçimde belirlediğinde vergi suçu işlemeye teşvik azalacaktır.²⁹⁵

Yukarıda açıklananlardan, cezanın şiddet derecesinin, algılamada önemli bir unsur olduğu söylenebilir. Bu bağlamda cezanın şiddetini, caydırıcılığını, rasyonelliğini, uygulanabilirliğini ve etkinliğini kapsayan ceza sisteminin analizinin de yapılması gerekmektedir.

Vergi cezalarının algılanmasında bütün olarak ceza sistemi de önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Ceza sistemlerinin, işlenen suçların mutlak anlamda

²⁹⁴ Allen H. Lerman, “Tax Amnesty: The Federal Perspective”, **National Tax Journal**, Vol. 38, 1986, s.325.

²⁹⁵ Tayfun Moğol-Erkan Üyümez, “Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, Mayıs 2004, s.580.

cezalandırılacağı hissini uyandırır bir nitelikte, muhakkak, kesin, eşitliğe uygun ve kararlı olması gerekmektedir. Ceza sisteminde yapılan müdahalenin yerindeliği bakımından en temel ölçüt, suçların işlenmesini önlemedeki etkisi, yani caydırıcılıktır. Sistemin etkinliğini ölçme bakımından sistemin caydırıcı olması önemli bir özellik teşkil eder.²⁹⁶ Suçu önleyebilme hedefine hizmet edebilecek bir ceza sisteminin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Ceza sistemi, failleri mutlaka bulup cezalandıracak mekanizmalara sahip olmalıdır. Suç işlendikten sonra yakalanma ve yaptırıma konu olma ihtimali yüksek derecede bulunmalıdır. Suçların, büyük bir kısmı ihbar edilmemektedir. Özellikle vergi kaçırmak gibi mağdursuz suçlarda, kişisel olarak suçta mağdur hale gelmiş bulunanlar olmadığından ihbar çok aşağı miktarlarda kalmaktadır. Devletin mali nitelikte yararlarını ihlal eden suçlar çok nadir olarak ihbar edilmektedir. Söz konusu suçların meydana çıkartılması için gözlem ve soruşturmanın ayrıca ve özel bir biçimde örgütlenmesine ihtiyaç vardır. Avrupa araştırmalarına göre ihbar bakımından kesin olan etmenler mağdurun suçu değerlendirışı ve ihbarda bulunmanın masrafi ve faydalarıdır. Bu alanda yapılmış araştırmalar kişilere karşı işlenen suçların %90'ının, mağdurları tarafından ihbar edildiğini göstermektedir. Buna karşılık ekonomik suçların meydana çıkarılması, çeşitli stratejilerin ve taktiklerin etkinliğine bağlıdır.²⁹⁷ Mükelleflerin vergi suçlarını mağdursuz bir suç olarak algılamaları suça eğilimi artırmaktadır. Kamu hizmetlerinin sunulması bağlamında dolaylı da olsa bireylere ciddi zararlar veren vergi suçunun mağduru olduğuna inanılsa algılama çok daha farklı olacak ve bu algılama belki de suç işleme oranında gözle görülür azalmalar sağlayacaktır.

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

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

²⁹⁶ Mustafa T. Yücel, “Ceza Adaletinde Rasyonellik Bildirisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.2, Yayın:10, 1997, s.201.

²⁹⁷ Sulhi Dönmezer-Feridun Yenisey, **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği**, İstanbul: TESEV, 2000, s.15.

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

- Ceza sistemi insan hak ve hürriyetlerine saygılı olmalıdır. Ceza sisteminin işleyişi insanlık onuru, kişisel hürriyet ve diğer insan haklarını vurgulayan ilkelerle uyum içerisinde olacak şekilde belirlenmelidir. Cezaların hükmedilmesi ve infazında eşitlik ilkesi göz önüne alınmalıdır.²⁹⁸

Ceza sisteminin caydırıcılığı sağlaması için cezalandırmanın kesin olması gerekmektedir. Cezalar ile vergiye uyum arasındaki ilişkileri çeşitli açılardan ele almak mümkündür. Geçmişte yapılmış vergi ihlalleri ve bunlara uygulanan cezalar, cezaların algılanan uygulanma olasılıkları vergiye uyum sağlanıp sağlanmayacağına karar verilirken düşünülmekte olan konulardır. Cezaların algılanan şiddeti bu kararlarda etkili olmaktadır. Cezalarda eşitlik, nicelik ne kadar sağlanırsa sağlansın, bu eşitliğin ancak görünüşte kalacağı unutulmamalıdır. Ceza yaptırımlarının etkisinin algılanışı kişiler için farklı farklı olmaktadır.²⁹⁹

Yapılan bir araştırmada;³⁰⁰ 2000- 2006 yıllarında 67.112 mükellef veya kanuni temsilci hakkında kamu davası açılmış olup, 27.045 kişi sanık olarak mahkumiyet cezasına çarptırılmıştır. Vergi inceleme elemanları tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde yazılı kaçakçılık fiilleri işleyenler hakkında aynı kanunun 367.maddesine göre kamu davası açılabilmektedir.

²⁹⁸ M. Tören Yücel, **Türk Ceza Siyaseti ve Kriminoloji**, Ankara, 1997, s.94.

²⁹⁹ Üyümez, s. 221-222'den Filippo Gramatica, **Toplumsal Savunma İlkeleri**, (Çev: Sami Selçuk), Ankara: Hatiboğlu Yayınevi, 1988, s.100.

³⁰⁰ Bumin Doğrusöz, "Vergi Cezalarında Af Gereği", **Referans Gazetesi**, 16.06.2008.

Tablo-11: 2000-2006 Yıllarında Vergi Davalarında Mahkemelerin Verdiği Kararlar

Yıl	Mahkûmiyet	Beraat	Diğer	Toplam
2000	2.894	2.037	1.709	6.640
2001	2.719	1.473	2.729	6.921
2002	4.638	2.556	3.825	11.019
2003	3.807	1.696	6.387	11.890
2004	4.595	1.728	6.456	12.779
2005	4.156	1.493	3.448	9.097
2006	4.236	1.270	3.260	8.766
TOPLAM	27.045	12.253	27.814	67.112
(%)	% 40,30	% 18,26	% 41,44	% 100

Kaynak: Muharrem Özdemir, “Uzlaşmada Vergi ve Cezalar Buharlaşıyor Mu?” <http://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_uzlasma.htm>, (Erişim: 22.06.2009).

Tablo-11’deki veriler tetkik edildiğinde, açılan kamu davalarının yaklaşık olarak %40’ının idare lehine sonuçlandığı anlaşılmaktadır.

Hesap Uzmanları tarafından yapılan benzer bir çalışmada da;³⁰¹ 1999- 2005 yılı arasında Hesap Uzmanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporlarının yaklaşık %11’inin yargıya intikal ettiği; yargıya intikal eden ve hakkında bilgi edinilen raporların yaklaşık yarısında yer alan iddiaların yargıca uygun görülmediği, diğer yarısının ise tamamen veya kısmen onandığı görülmüştür.

Bu iki araştırmada göstermektedir ki, hakkında kamu davası açılan mükellef veya şirket temsilcilerinin %40’ı mahkûmiyet kararı ile hapis cezasına çarptırılmakta, diğer %60’ı ise çeşitli nedenlerle idare aleyhine sonuçlanmaktadır. Bunun yanında vergi inceleme raporlarına karşı idari yargıda açılan davaların da yarısında idare aleyhine kararlar çıktığı görülmektedir.

Aşağıda bulunan Tablo-12’de 1995-2003 yılları arasında Türkiye’de tahakkuk eden vergi para cezalarının vergi gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır.

³⁰¹ Doğrusöz, a.g.e., s.124.

Tablo-12: 1995-2003 Yılları Arasında Tahakkuk Eden Vergi Para Cezalarının Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Konsolide Bütçe Gerçekleşmeleri (Milyar TL))

Yıllar	Vergi Gelirleri Toplamı	Tahakkuk Eden Para Cezaları	Cezaların Gelirlere Oranı
1995	1.409.250	17.258	1,22
1996	2.727.958	25.713	0,94
1997	5.815.099	68.713	1,18
1998	11.811.065	150.526	1,27
1999	18.933.065	258.707	1,37
2000	33.440.143	409.469	1,22
2001	51.542.970	864.754	1,68
2002	75.592.324	1.186.888	1,57
2003	100.238.122	926.576	0,92

Kaynak: <<http://muhasebat.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-12 incelendiğinde, Türkiye’de, tahakkuk eden para cezalarının toplam vergi gelirlerine olan oranının %1,2 civarında olduğu görülmektedir. 1995-2003 yılları arasında para cezalarının en büyük oranda uygulandığı yılın 2001, en az oranda uygulandığı yılın ise 2003 yılı olduğu göze çarpmaktadır.

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

Mevcut sistemde dikkat çeken bir nokta da, cezaların şiddetlendirilmesinin, sistemin etkinliğini artıracığına dair olan inançtır. Caydırıcılık sadece ceza miktarlarının artırılması ile sağlanamaz. Yetersiz olmalarına karşın ampirik çalışmalara göre; cezaların şiddetinin artması, mükelleflerin gerçekten yakalanma korkusunu yaşadıkları dönüm noktasını değiştirmemektedir, bu nedenle de vergiye uyumu sağlama olasılığı yoktur. Buna karşın, cezaların şiddetindeki artışlar, mükellefleri, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fiilleri işlemeleri halinde cezalandırılmamak için ek tedbirler almaya,

suçlarını gizlemek için daha çok çaba sarf etmeye yönelmektedir.³⁰² Bu yüzden de cezaların kesinliğinin artması önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

b) Vergi Mevzuatının Karışıklığı

Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, sistemin çok karışık olması dolayısıyla farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi sebepler etkin bir vergi ceza sistemine engel olmaktadır.

Vergi yasaları, yükümlülerin ödeyecekleri vergi miktarı ve usulleri ile vergi idaresinin vergi toplarken bağlı olacağı esasları içeren son derece önemli bir mevzuattır. Bilindiği üzere kanunsuz hiçbir surette vergi salınamaz ve toplanamaz. Vergi yasalarının hem vergi yükümlüleri açısından hem de vergi idareleri açısından önemi tartışılmaz. Bu yüzden vergi mevzuatı, vergi uygulaması sırasında mümkün olabildiği ölçüde gerek yükümlü açısından gerekse de vergi daireleri açısından zorluk yaratmamalıdır. Vergi mevzuatı kolay anlaşılır, açık, aksi yoruma yer vermeyen bir üslupta olmalıdır. Mükellefler, basit olmayan mevzuat karşısında keyfi uygulamalara yönelerek, bilerek veya bilmeyerek vergi kaybına neden olabilirler. Vergi tekniği içinde yine ülke kültür düzeyi ile doğru orantılı bir usul uygulanmak gereği vardır. Uygulanacak vergi tekniği, yükümlünün iş hacmi ve meslek yapısına uygun olmalıdır. Yasalardaki karışıklık ve ağır yaptırımlar, yükümlülerin vergi aleyhinde davranışlarda bulunmasına gerekçe oluşturmaktadır.³⁰³

Vergi yasa ve mevzuatının sık sık değiştirilmesi yükümlü psikolojisinde olumsuz etki yapmakta ve yükümlüyü yeni vergiye karşı direnç gösterme eğilimine sokmaktadır. Belirli bir vergi cinsi ve tekniği ile ne kadar uzun yaşanır, buna o kadar daha çok alışılmaktadır. Vergi içeriğinin devamı, vergilerin psikolojik değerini artıran önemli bir faktör olmaktadır. Vergilerin zamana dayanabilen ve sıklıkla değiştirilmediği intibasının verilmesi gerekmektedir. Çok sık değişikliğe gidilmesi, yükümlüleri belirsizliğe sevk ederek, sürekli tedirgin etmektedir.³⁰⁴

³⁰² Üyümez, a.g.t., s. 224'den Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure", Ed. Victor Thuronyi, Tax Law Desing Drafting, (Washington: IMF, 1996), s.112.

³⁰³ Çataloluk, a.g.m., s.224.

³⁰⁴ Şenyüz, a.g.e., s.60-61.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı doğru beyanda bulunmama eğilimine de katkıda bulunmaktadır. Bu itibarla kanunlar öncelikle sade olmalı ve vergi sisteminde sürekli değişiklik yapılmamalıdır. Mükellefler vergi kanunlarının karmaşık olduğu düşüncesinde iseler, bu onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilmektedir. Kaldı ki, kanunların karmaşıklığı denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle bir durumda bilgisiz ve yetersiz denetmenlerin düşük beyanı ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları güçleşmektedir.³⁰⁵

Vergi dışı ekonominin daraltılması için alınacak en etkin önlemlerden birisi vergi suç ve cezaları ile ilgili yasaların çok iyi bir şekilde düzenlenmesidir. Konu ile ilgili şu hususlar son derece önem taşımaktadır:³⁰⁶

- Yasalarda vergileme yönünden suç teşkil eden eylem ve fiiller mümkün olduğu kadar yoruma imkan bırakmayacak şekilde açık, anlaşılır ve adil olarak belirlenmelidir.
- Vergi suçları için işlenen suçun niteliğine ve büyüklüğüne göre cezalar öngörülmelidir.
- Vergi yasalarında öngörülen cezalar mutlaka tatbik edilmeli, hiç kimseye ayrıcalıklı işlem yapılmamalıdır.
- İşlenen suç ağır ise (örneğin, bilinçli olarak vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi) maddi cezanın yanı sıra mutlaka hapis cezası da öngörülmelidir. Hapis cezasının para cezasına dönüştürülmesi engellenmelidir.
- Cezaların caydırıcı olabilmesi için vergi cezalarında indirim yapan ya da cezayı affeden yasal düzenlemeler yapılmamalıdır. Vergi aflarını yasaklayan anayasal bir hüküm getirilmelidir.

c) Denetim Olasılığı ve Sıklığı

Denetim, çağdaş hukuk devleti tanımı içerisinde çok duyarlı bir alandır. Gerçek ve tüzel kişilerin hukuk kurallarına uyup uymadıklarının denetimi vergi ceza sisteminin sürekliliği ve sağlığı açısından yaşamsal önem arz etmektedir.³⁰⁷

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve gelir idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile, vergi denetimi yapılmazsa ya da gereken nitelik ve etkinlikte yapılmaması halinde sistemin zaman içinde bozulmasına ve doğru

³⁰⁵ Çelikkaya, a.g.m., s.86.

³⁰⁶ Aktan, a.g.m.

³⁰⁷ Aslan, a.g.e., s.128.

işlememesine sebep olur. Denetimden amaç, muhtemel kayıp ve kaçakları önlemek (caydırma), meydana gelenleri tespit ve dolayısıyla vergi hasılasını geri kazanmaktır.³⁰⁸ Ayrıca, vergi mükelleflerinin vergilere ve vergi idaresine gönüllü olarak uyum göstermelerini sağlamak için vergi denetiminin de yeniden yapılandırılması gerekmektedir³⁰⁹.

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırır. Zira vergi denetimi yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğüdür.³¹⁰

Vergi denetimi, vergi kaçağının önlenmesi, vergiyi ödeyenle ödemeyen arasındaki haksız rekabetin giderilmesi, vergi gelirlerinin yasama organının iradesine uygun olarak toplanması suretiyle ekonomik istikrarın sağlanması ve kanunların gereği yerine getirilirken devletin otoritesinin korunmasını sağlamaktadır.³¹¹

Türkiye’de vergi denetimi kapsamında yapılan faaliyetler genelde iki başlıkta ele alınmaktadır; bunlar yoklama ve incelemedir. Mükellefle ilgili bilgi ve kayıtlara ulaşmak, araştırmak ve tespitlerde bulunmak VUK madde 127’de yoklama olarak adlandırılmaktadır. Bu kapsamda mükellef, mükellefle ilgili olgular, kayıtlar ve konular araştırılır. Bu işlemler vergi dairelerinin sorumluluğunda yürütülür. Yoklama ile günlük hasılat tespiti, ödeme kaydedici cihazın kontrolü, kayıt-belge düzeni, sevk irsaliyesi ile nakil ve beyanların incelenmesi olduğundan yoklama denetimi denetimin kabaca yapıldığı bir yöntem olarak görülebilir. VUK’un 134. maddesine göre; denetimin derinlemesine yapıldığı, mükellefin beyanları ve ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırıldığı, mükellefin beyan, defter kaydı ve envanteri üzerinde esaslı bir şekilde yapılan inceleme ise vergi incelemesi olarak adlandırılmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede en önemli görevi yerine getirecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kadrosunda yer alan inceleme elemanlarının sayısı aşağıya çıkarılmıştır.

³⁰⁸ İbrahim Atilla Acar-Mehmet Emin Merter, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, S.147, Ocak-Şubat 2005, s.14.

³⁰⁹ Ali Rıza Gökbunar, Ahmet Utkuseven; “Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt:44, S:508, 2007, s.65.

³¹⁰ Çelikkaya, a.g.m.

³¹¹ Bekir Baykara, “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.313, Eylül 2007, s.19.

Tablo-13: Türkiye’de Vergi Denetim Kadroları

	<u>DOLU</u> <u>KADRO</u>	<u>BOŞ</u> <u>KADRO</u>	<u>TOPLAM</u> <u>KADRO</u>
BAKANA BAĞLI :	451	1.167	1.618
- MALİYE MÜFETTİŞİ (2)	144	323	467
- HESAP UZMANI (2)	306	845	1.151
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA BAĞLI :	2.938	5.462	8.400
- MERKEZİ (GELİRLER KONTROLÖRÜ) (2)	343	557	900
- MAHALLİ (DEFTERDARLIK EMRİNDE) (VERGİ DENETMENİ) (2)	2.595	4.905	7.500
GENEL TOPLAM :	3.389	6.629	10.018

(1) ŞUBAT 2009 TARİHİ İTİBARIYLA
(2) MALİYE MUFETTİŞ YARDIMCILARI, HESAP UZMAN YARDIMCILARI VE
STAJYER GELİRLER KONTROLÖRLERİ İLE VERGİ DENETMEN YARDIMCILARI DAHİL.

Kaynak: <www.gib.gov.tr>, (Erişim: 01.01.2009).

Tablo-13’den de anlaşılacağı üzere Türkiye’deki vergi denetim kadrolarının yaklaşık %66’sı boş olup, 10.000 kişilik kadronun sadece 3.389’u, yani yaklaşık %34’lük kısmı dolu durumdadır.

Toplam vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranı ne kadar yüksek ise denetimde etkinlik o ölçüde yüksek olacaktır. Buna göre aşağıdaki Tablo-14’de 1991-2002 yılları itibariyle mükelleflerin denetim oranları görülmektedir.

Tablo-14: Türkiye’de Mükelleflerin Denetlenme Oranı

YILLAR	DENETİM SAYISI	MÜKELLEF SAYISI	DENETİM ORANI
1991	78.803	2.116.737	3,72
1992	59.378	2.109.306	2,82
1993	68.954	2.097.344	3,32
1994	48.056	2.139.475	2,25
1995	56.096	2.149.693	2,61
1996	54.536	2.173.144	2,51
1997	63.198	2.253.041	2,81
1998	68.748	2.415.771	2,85
1999	51.731	2.548.418	2,03
2000	60.335	2.388.850	2,52
2001	68.132	2.334.209	2,91
2002	113.244	2.315.241	4,89
DENETİM ORANI ORTALAMASI			2,94

Kaynak: Acar-Merter, a.g.m., s.16.

Tablo-14 incelendiğinde de görüleceği gibi ülkemizde vergi denetim oranları çok düşüktür. 1991-2002 yılları arasında ortalama olarak her 100 mükellefin sadece 3'ü denetlenebilmiştir. 2001 ve 2002 yıllarında denetim oranının yüksek olmasının sebebi, vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan toplu yoklama (tarama) adı verilen incelemelerin de bu gruba eklenmesinden kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak 1991-2002 yılları arasında denetimin en etkin olarak gerçekleştiği yılın 2002, etkinliğin en az seviyede gerçekleştiği yılın ise 1999 olduğu söylenebilir.

Sonuçlar çok net olmasa da yapılan ampirik araştırmalar yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceğini, denetim oranı (olasılığı) ile gönüllü uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir. Alm, Jackson ve Mckee yaptıkları deneysel çalışmada, gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığı, ancak ceza oranındaki değişimin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu çalışmaya göre, ceza oranlarındaki bir artışa verilen tepki pozitif ancak küçük ve çokta önemli değildir. Cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmaz. Bu amaçla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yapmak (örneğin yüksek ceza oranlarının yeniden düzenlenmesi) gereklidir. Aynı şekilde, önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme şansını arttıracığı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin müteakip yıllarda da gönüllü uyum davranışını etkileyeceği sonucuna ulaşılabilir. Ancak denetimler doğru beyanda bulunmama eğilimini kavramada başarısız oluyorsa ya da mevcut cezalar doğru beyanda bulunmama eğilimini ortaya çıkarmada kullanılamıyorsa, bu durum, gönüllü uyum gösteren mükelleflerde, vergiyi, oluşan kaçaklar için ödedikleri gibi bir düşünceye neden olabilir.³¹²

Vergi dışı piyasa ekonomisinin daraltılması ve ortadan kaldırılması için vergi denetimlerine önem verilmelidir. Vergi sistemi ideal ilkeler (basitlik, adalet, etkinlik, tarafsızlık, vs.) ışığında düzenlenmiş olsa dahi, bir kısım vergi yükümlüsünün vergi kaçakçılığına yönelmesi sözkonusu olabilir. Bu bakımdan vergi denetimlerine önem vererek vergi kaçakçılığına yönelik girişimler önlenmelidir. Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılabilmesi için en başta vergi denetimi ile ilgili ciddi bir organizasyonun

³¹² Çelikkaya, a.g.m.

oluşturulması ve denetimde görev alacak elemanların eğitimi ve iyi yetiştirilmesi sağlanmalıdır.³¹³

d) Af Beklentisi

Kelime anlamı bir haktan vazgeçmek olan af, suça ait olayların unutulmasına yönelik işlem olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir deyişle af, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen hukuki tasarruflardır. Hukuki olarak vergi affı ise; devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir.³¹⁴ Bu uygulamadan, vergi mükellefi olması gereken ya da olup da ödemesi gereken vergi miktarının tamamını ödemiş kişi ve kurumlar yararlanmaktadır.

Vergi aflarının olumlu ya da olumsuz bazı sonuçlar yaratması kaçınılmazdır. Dolayısıyla öncelikle ne gibi sonuçlarla karşılaşılabilceği göz önünde bulundurulmalıdır. Bir defaya mahsus olarak çıkarılan ve aftan sonra daha katı cezai yaptırım mekanizmasıyla donatılmış vergi afları mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde bir artışa yol açabilir.³¹⁵ Ayrıca vergi aflarının kısa dönem gelirini arttırmakla beraber, önceden kayıtdışı kalmış birçok mükellefi toplayarak uzun dönem gelirini de arttıracığına inanılır. Ayrıca, afların politik geçişleri ve daha katı cezaları kolaylaştırdığı da düşünülür. Vergi afları, kısa dönemde vergi gelirlerinde artışları ortaya çıkarabildiği gibi idari maliyetleri de düşürebilmektedir. Bununla birlikte vergi kaçakçılarının dürüstlük noktasına geri dönmelerini sağlayabilmektedir.³¹⁶

Af uygulamasının, iş yükü azalan idari yargı organları açısından etkinlik sağlayacağı, mükellefleri rahatlatabileceği, kısa dönemde vergi gelirlerinde artış sağlayabileceği belirtilebilir. Ancak af uygulamalarının olumsuz sonuçlarının daha fazla olduğu görülmektedir.³¹⁷ Özellikle mali suçlar, kasdi nitelikte ve ülke açısından zararlı

³¹³ Aktan, a.g.m.

³¹⁴ Birol Kovancılar-Güneş Çetin Ceran, "Dünya'da ve Türkiye'de Vergi Afları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:228, Eylül 2007, s.135-136.

³¹⁵ İbrahim Yumuşak, "Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:188, Nisan 1997, s.39.

³¹⁶ Kovancılar-Çetin Ceran, a.g.m., s.139.

³¹⁷ Hasan Yalçın-Arif Başer, "Türkiye'de Mali Aflar Ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 173, Ocak 1996, s.109-110.

suçlardır. Ayrıca sık sık aflara gidilmesi adalete ve kanunlara güveni sarsmakta ve aşağıda belirtilen sonuçları doğurabilmektedir:³¹⁸

- Sık sık af çıkarılması, mükelleflerde beklenti oluşturmakta ve mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmasına neden olmakta, dolayısıyla vergi suçlarında tekerrüre yol açmaktadır.

- Af yetkisinin siyasi yatırım amaçlarına hizmet edecek biçimde kötüye kullanımı ya da sıklıkla kullanılması; olumsuzluklar yaratmakta, ahlaki çöküntüye neden olabilmektedir.

- Aflar, adaleti, keyfi bir merhamet gösterisi durumuna getirebilmektedir. Her suçun ceza göreceği ilkesini zedelemektedir.

- Aflar, her suçun cezasını göreceği ilkesini ortadan kaldırmakta, dolayısıyla kişilerde ceza görmemek ümidi yaratmakta ve adalet ilkesini zedelemektedir. Kanunlara olan güvenin sarsılmasına ve azalmasına yol açabilmektedir. Sonuçta kaçakçılığın meşrulaşmasına ve bağışıklığa neden olmaktadır.

- Aflar, vergilerini doğru ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Sık sık uygulanmaları, denetim eksikliği ve sorgulanamayan kamu harcamaları ile birleştiğinde vergi ödevlerinden tamamen uzak duran bir mükellef kitlesi yaratmaktadır.

- Vergi mevzuatında yer almayan ve olağanüstü önlemler olarak bilinen afların, mevzuatın bir parçası haline gelmeleri ve bu nedenle olağan bir hal almaları vergi kaybını artırmaktadır.

Teorik olarak vergi aflarından sonra denetimlerin artırılmasının, yaptırımların güçlendirilmesinin, dürüst mükelleflerin vergi aflarını vergi kaçırıcılara tanınmış imtiyaz olarak algılamasının, affin bir defalık olmadığı düşüncesinin mükellefler üzerinde çeşitli etkileri olacağı savunulabilir. Ancak, yapılan çalışmalarda afların sonrasında mükelleflerin vergiye uyumu konusunda ilginç sonuçlara ulaşılmıştır. Şöyle ki;³¹⁹

- Gelecekte af olup olmayacağına dair siyasi iktidara duyulan güven, mükelleflerin vergiye uyumu konusunda affin etkisini azaltmaktadır.

³¹⁸ Fatih Saraçoğlu, “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_13.pdf>, (Erişim: 03.06.2009).

³¹⁹ James Alm-William Beck, “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis”, **National Tax Journal**, Vol. 46, March 1993, s.24.

- Aftan önce vergiye uyumu yüksek olanların af sonrasında da bu özellikleri devam etmektedir.

- Aftan önce vergiye uyumu orta düzeyde olanların af sonrasında vergiye uyum oranları düşmektedir.

- İyi düzenlenmiş bir af programı vergiye uyumdaki düşüşün üstesinden gelebilecektir.

- Af sonrasında cezalarda ve denetimde etkinlik sağlanması çabalarının af uygulamasına eşlik etmesi durumunda vergiye uyum artmaktadır. Ancak bu açıdan denetim ve cezalardan korku duyulmasının sağlanması gerekmektedir. Ayrıca, vergi suçlarını işleyenlerin ya da vergi kanunlarını ihlal edenlerin aynı kişiler olup; af beklentisi içinde olanların da bu kişiler olduğu görülmektedir.

Türkiye uygulamasında aflar kaynağını Anayasa'dan almaktadır, ayrıca özel olarak ceza hukukunda da düzenlenmiştir. Ancak sonuçları açısından kamu hukukunun çeşitli dallarını ilgilendirmektedir. Türk vergi kanunlarında ise vergi afları ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır. Bununla birlikte, Türk vergi mevzuatında yer alan cezalarda indirim ve uzlaşma müesseselerinin idari af kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Ülkemizde, vergi kanunlarında hüküm yer almasa da periyodik aralıklarla çıkarılan af kanunları, bu uygulamayı devamlı bir müessese haline getirmiştir.³²⁰ Ülkemizde Cumhuriyetin başlangıcından sonra 1928 yılında çıkarılan ilk vergi affından günümüze 28 vergi affı uygulanmıştır. Aşağıda bulunan Tablo-15'de bu vergi aflarına yer verilmiştir.

³²⁰ Saraçoğlu, a.g.m.

Tablo-15: 1928 Yılı Sonrası Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

Kanun Tarihi	Kanun İsmi
05.08.1928	145 Sayılı Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkine Dair Kanun
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
26.01.1939	3586 Sayılı Arazi Vergisinin 1935 Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakayasının Terkine Dair Kanun
15.03.1944	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
06.07.1948	5240 Sayılı Götürü Olarak Alınan Nebati Yağ Muamele Vergileri Cezalarından Tahsil Edilemeyen Kısımın Alınmaması Hakkında Kanun
26.10.1960	113 Sayılı Af Kanunu
28.02.1961	281 Sayılı Bir Kısım Cezalar ve Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Oyunculara ve karşı Kulüplere Şimdiye Kadar Ödenmiş Bulunan Transfer Ücretleri ve Teşvik Primlerinden Oluşan Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affi Hakkında Kanun
05.09.1963	325 Sayılı Kanunla KİT’lerin 1960 ve Daha önceki Yıllara Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affi Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun Geçici Maddesi İle Getirilen Vergi Affi
15.05.1974	1803 Sayılı Kanun İle Getirilen Vergi Affi
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
22.03.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun
04.02.1985	3239 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Kanunu
03.12.1988	3505 Sayılı Kanunla Getirilen Af Kanunu
28.12.1988	3512 Sayılı Kanunla Getirilen Vergi Affi
14.06.1989	3571 Sayılı Kanun Çerçevesinde Af Uygulaması
15.12.1990	3689 Sayılı Kanun İle Getirilen Af Uygulaması
21.03.1992	3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Arttırımı Hakkında Kanun
22.07.1998	4369 Sayılı Af Kanunu
07.03.2002	4746 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affi
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun

Kaynak: Kovancılar-Çetin Ceran, a.g.m., s.147-158, Ömer Dönmez, “Vergi Afları Ne Getirdi?”, Vergi Raporu, Sayı:84, Eylül 2006, s.101-102.

Tablo-15 incelendiğinde, Türkiye’de sadece 2002 yılı sonrasında 6 yıllık süre içerisinde 3 tane farklı vergi affı çıkarıldığı görülmektedir. Bu durum, Türkiye’de her 2-3 yılda bir af veya bununla ilişkili bir düzenleme yapıldığını göstermektedir.

Türkiye’de uygulanan vergi aflarının sayısı fazla olmakla birlikte, afların kapsamında da yıllar içerisinde genel bir genişleme yapıldığı göze çarpmaktadır. Hükümetler ve mali idare, vergi aflarını, dertlere deva, kısa vadeli bir kazanç kapısı olarak görebilmekte ve önceki uygulamaların başarı düzeylerini göz önünde bulundurmadan ve uzun vadedeki olası kayıpları değerlendirmeden bu uygulamalara gitmektedir. Dolayısıyla, Türkiye’de mali afların adeta bir mali alışkanlık haline geldiği söylenebilir. Bu durum kısa vadede gelir temin etme anlamında başarılı veya başarısız olsun, uzun vadede mükelleflerin uyum davranışlarını, adalet düşüncesini, mali idareye ve vergi ceza sistemine güvenini olumsuz etkilemekte ve uzun vade uyum ile uzun vade gelir etkileri üzerinde bozucu olabilmektedir.³²¹

e) Uzlaşma Müessesesi

Mükellefler ile vergi daireleri arasında zaman zaman çeşitli nedenlerle uyuşmazlıkların ortaya çıkması muhtemel olup, uzlaşma müessesesi mükelleflerle idare arasındaki vergi uyuşmazlığının yargıya gidilmeden her iki tarafın rızasıyla çözülebilmesini sağlayan barışçıl çözüm yollarından biri olarak değerlendirilmektedir.³²² Uzlaşma, kamu alacağının kısa sürede tahsilini ve aynı zamanda yükümlünün yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır. Uzlaşma vergi borcu ile birlikte, bu borca bağlı olarak kesilen cezayı da kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir yoldur.³²³

İdari aşamada çözüm yollarından biri olan uzlaşma; mükellefle idare arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan, taraflarca konuşulup giderilmesini ifade eden, taraflar arasında bazen avantaj bazen de ödün vermeyi gerektiren bir süreçtir. Bu süreç anlaşma ile sonuçlandığında; vergi idaresinin vergi ve cezada indirimine gitmesi, mükellefin de vergi aslı ve cezasının tümü için yargı yoluna başvuru hakkının kaybolması söz konusudur.³²⁴

³²¹ Kovancılar-Çetin Ceran, a.g.m., s.163.

³²² Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2008, s.184.

³²³ Turgut Candan, “Uzlaşma-I”, **Maliye Postası**, Sayı:271, 15 Aralık 1999, s.61.

³²⁴ Dilek Batır, “Vergileme Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi”, <http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/vrg_sistemi.doc>, (Erişim: 21.06.2009).

Uzlaşma müessesesi, vergi hukukumuzda ilk olarak 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı kanun ile girmiştir. Başlangıçta sadece tarh edilmiş vergi ve cezalarını kapsamına alan uzlaşma müessesesi; 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanun ile tarhiyat öncesini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu bakımdan, uzlaşma müessesesi; tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, tarhiyat aşamasından önce, yani, nezdinde vergi incelemesine başlanmış yükümlülerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek cezalar ise uzlaşma kapsamı dışındadır.³²⁵

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yoldur. Uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşma en çok başvurulmuş uzlaşma şekli olup, “*genel uzlaşma*” olarak da adlandırılmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına, ikmalen, re’sen ve idarece tarh ve tebliğ edilmiş vergilere ilişkin olarak işlenen (VUK’un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık fiilleriyle oluşanlar hariç) vergi ziyai suçları alınmıştır. Bu nedenle, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarına ilişkin cezalar tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilememektedir.³²⁶

Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilirler. Bugün itibariyle uzlaşma, Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde yer alan hükümlere göre gerçekleşmektedir. Ancak uzlaşma karşısında bütün mükelleflerin hem vergi tutarlarında hem de ceza tutarlarında çok ciddi oranlarda indirim yapılması uzlaşma müessesesinin af olarak görülmesine neden olmakla birlikte bu tartışmalar uzun süredir devam etmektedir. Aşağıda yer alan tablolarda Türkiye’deki uzlaşma müessesesinin 2008 yılı verileri yer almaktadır.

³²⁵ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, a.g.e., s.229.

³²⁶ Şenyüz, a.g.e., s.192.

Tablo-16: 2008 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Toplam	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya	Uzlaşma	Uzlaşmaya	Uzlaşma
	Dosya	Dosya	Konu Olan	Sonucu	Konu Olan	Sonucu
	Sayısı	Sayısı	Vergi (TL)	Vergi(TL)	Ceza (TL)	Ceza (TL)
	32.937	27.177	316.031.030	215.487.089	502.100.252	21.840.980

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-16’da da görüldüğü üzere 2008 yılında yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına göre; 32.937 dosyadan 27.177’i üzerinde uzlaşmaya varılmış olup, bu rakam yaklaşık olarak %83’lük bir orana denk gelmektedir. Uzlaşmaya konu olan 316.031.030.-TL’lik toplam verginin yaklaşık %68’lik oranına denk gelen kısmı olan 215.487.089.-TL’lik kısmı üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca uzlaşmaya konu olan 502.100.252.-TL’lik toplam cezanın yaklaşık %96’lık kısmı affedilerek, ceza tutarı 21.840.980.-TL’ye indirilmiştir. Bu durum 2008 yılında tarhiyat öncesi yapılan uzlaşmalar sonucunda;

- Dosyaların yaklaşık yüzde 83’ü üzerinde uzlaşma sağlandığını,
- Her 100.-TL’lik verginin 32.-TL’sinin affedildiğini,
- Her 100.-TL’lik vergi cezasının 96.-TL’ sinin affedildiğini göstermektedir.

Tablo-17: 2008 Yılı Gelirler Kontrolörleri Tarafından Yapılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Toplam	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya	Uzlaşma	Uzlaşmaya	Uzlaşma
	Dosya	Dosya	Konu Olan	Sonucu	Konu Olan	Sonucu
	Sayısı	Sayısı	Vergi (TL)	Vergi(TL)	Ceza (TL)	Ceza (TL)
	916	781	57.797.751	25.515.829	68.684.449	2.858.313

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-17’de de görüldüğü üzere 2008 yılında gelirler kontrolörleri tarafından yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına göre; 916 dosyadan 781’i üzerinde uzlaşmaya varılmış olup, bu rakam yaklaşık olarak %85’lik bir orana denk gelmektedir. Uzlaşmaya konu olan 57.797.751.-TL’lik toplam verginin %44’lük kısmı olan

25.515.829.-TL'lik kısmı üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca uzlaşmaya konu olan 68.684.449.-TL'lik toplam cezanın %96'lık kısmı affedilerek, ceza tutarı 2.858.313.-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durum 2008 yılında gelirler kontrolörleri tarafından yapılan uzlaşmalar sonucunda;

- Her 100 dosyadan 85'i dosya üzerinde uzlaşma sağlandığını,
- Her 100.-TL'lik verginin 56.-TL'sinin affedildiğini,
- Her 100.-TL'lik cezanın 96.-TL'sinin affedildiğini göstermektedir.

Tablo-18: 2008 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Toplam	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi(TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-18'de de görüldüğü üzere 2008 yılında yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına göre; 145.426 dosyadan 132.933'i üzerinde uzlaşmaya varılmış olup, bu rakam yaklaşık olarak %91'lik orana denk gelmektedir. Uzlaşmaya konu olan 494.065.962.-TL'lik toplam verginin %48'lik kısmı olan 237.638.524.-TL'lik kısmı üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca uzlaşmaya konu olan 703.572.719.-TL'lik toplam cezanın %96'lık kısmı affedilerek, ceza tutarı 30.843.779.-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durum 2008 yılında tarhiyat sonrası yapılan uzlaşmalar sonucunda;

- Her 100 dosyadan 91'i üzerinde uzlaşma sağlandığını,
- Her 100.-TL'lik verginin 52.-TL'sinin affedildiğini,
- Her 100.-TL'lik cezanın 96.-TL'sinin affedildiğini göstermektedir.

Tablo-19: 2008 Yılı Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

Toplam	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya	Uzlaşma	Uzlaşmaya	Uzlaşma
	Dosya	Dosya	Konu Olan	Sonucu	Konu Olan	Sonucu
	Sayısı	Sayısı	Vergi (TL)	Vergi(TL)	Ceza (TL)	Ceza (TL)
	84	50	783.128.748	253.544.689	1.001.772.971	6.456.718

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-19’da da görüldüğü üzere 2008 yılında yapılan merkezi uzlaşma komisyonu sonuçlarına göre; 84 dosyadan 50 tanesi uzlaşma ile sonuçlanmış, bu rakam yaklaşık olarak %60’lık bir orana denk gelmektedir. Uzlaşmaya konu olan 783.128.748.-TL’lik toplam verginin %32’lik kısmı olan 253.544.689.-TL’lik kısmı üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca uzlaşmaya konu olan 1.001.772.971.-TL’lik toplam cezanın %99’luk kısmı affedilerek, ceza tutarı 6.456.718.-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durum 2008 yılında merkezi uzlaşma komisyonu tarafından yapılan uzlaşmalar sonucunda;

- Her 100 dosyadan 60 dosya üzerinde uzlaşma sağlandığını,
- Her 100.-TL’lik verginin 68.-TL’sinin affedildiğini,
- Her 100.-TL’lik cezanın 99.-TL’sinin affedildiğini göstermektedir.

Tablo-20: 2008 Yılı Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

Toplam	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşmaya	Uzlaşma	Uzlaşmaya	Uzlaşma
	Dosya	Dosya	Konu Olan	Sonucu	Konu Olan	Sonucu
	Sayısı	Sayısı	Vergi (TL)	Vergi(TL)	Ceza (TL)	Ceza (TL)
	111	67	136.264.209	34.978.371	169.732.896	1.142.915

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-20’de de görüldüğü üzere 2008 yılında yapılan koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçlarına göre; 111 dosyadan 67 tanesi uzlaşma ile sonuçlanmış, bu rakam yaklaşık olarak %60’lık bir orana denk gelmektedir. Uzlaşmaya konu olan 136.264.209.-TL’lik toplam verginin %26’lık kısmı olan 34.978.371.-TL’lik kısmı üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca uzlaşmaya konu olan 169.732.896.-TL’lik

toplam cezanın %99'luk kısmı affedilerek, ceza tutarı 1.142.915.-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durum 2008 yılında koordinasyon uzlaşma komisyonu tarafından yapılan uzlaşmalar sonucunda;

- Her 100 dosyadan 60 dosya üzerinde uzlaşma sağlandığını,
- Her 100.-TL'lik verginin 74.-TL'sinin affedildiğini,
- Her 100.-TL'lik cezanın 99.-TL'sinin affedildiğini göstermektedir.

Tarhiyat öncesi, tarhiyat sonrası, merkezi uzlaşma ve koordinasyon uzlaşma sonuçları birlikte değerlendirildiğinde aşağıda yer alan Tablo-21 karşımıza çıkmaktadır.

Tablo-21: 2008 Yılı Genel Uzlaşma Sonuçları

	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
TÖÜ	32.937	27.177	316.031.030	215.487.089	502.100.252	21.840.980
G.K-TÖÜ	916	781	57.797.751	25.515.829	68.684.449	2.858.313
TSU	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779
MU	84	50	783.128.748	253.544.689	1.001.772.971	6.456.718
KU	111	67	136.264.209	34.978.371	169.732.896	1.142.915
TOPLAM	179.474	161.008	1.787.287.700	767.164.502	2.445.863.287	63.142.705

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-21'de de görüldüğü üzere 2008 yılında yapılan toplam uzlaşma sonuçlarına göre; 179.474 dosyadan 161.008 tanesi üzerinde uzlaşmaya varılmış olup, bu rakam yaklaşık olarak %90'lık bir orana denk gelmektedir. Uzlaşmaya konu olan 1.787.287.700.-TL'lik toplam verginin %43'lük kısmı olan 767.164.502.-TL'lik kısmı üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca uzlaşmaya konu olan 2.445.863.287.-TL'lik toplam cezanın %97'lik kısmı affedilerek, ceza tutarı 63.142.705.-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durum;

- Her 100 dosyadan 90'ı üzerinde uzlaşma sağlandığını,
- Her 100.-TL'lik verginin 57.-TL'sinin affedildiğini,
- Her 100.-TL'lik cezanın 97.-TL'sinin affedildiğini göstermektedir.

Maliye Bakanlığı denetim elemanları (Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Dairesi Başkanları, Merkezi Uzlaşma Komisyonları, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları) tarafından 2007 takvim yılında mükellefler hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporlarına karşı talep edilen uzlaşma sayıları ise aşağıdaki gibidir.

Tablo-22: 2007 Yılında Vergi İnceleme Raporlarına Karşı Talep Edilen Uzlaşma Sayıları

<i>Denetim Birimleri</i>	<i>Uzlaşma Talebine Konu Rapor Sayısı</i>	<i>Uzlaşılan Rapor Sayısı</i>	<i>Uzlaşma Oranı %</i>
Hesap Uzmanları	1.785	1.563	% 88
Gelirler Kontrolörleri	1.319	1.105	% 84
Vergi Denetmenleri- TÖÜ	35.734	30.604	% 86
Vergi Dairesi Başkanlıkları- TSU	137.404	124.888	% 91
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	49	31	% 64
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	50	32	% 64
Toplam Uzlaşma Oranı	176.341	158.223	% 90

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr>> adresinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-22’de de görüldüğü üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim yapan Hesap Uzmanları, Vergi Denetmenleri, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Dairesi Müdürleri ile Uzlaşma Komisyonları tarafından tanzim edilen 176.341 vergi inceleme raporundan 158.223 adedinin uzlaşma konusu yapıldığı göz önüne alındığında, raporların %90’lık bölümünün vergi yargısına intikal etmeden uzlaşma aşamasında sonuçlandığı görülmektedir.

Bir yandan vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimi yapılırken, diğer yandan mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz davranmasına sebep olabilecek, “ileride nasıl olsa vergi dairesiyle uzlaşarak, ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler halinde öderim” düşüncesine yönlendirebilecek bir müessese olan uzlaşma müessesesi tezat oluşturmaktadır.

Ülkemizde caydırıcılık etkisi zaten çok azalmış olan vergi cezalarının etkinliği, uzlaşma ile daha da azaltılmaktadır.

f) İndirim Müessesesi

Cezada indirim müessesesi uzlaşma müessesesine çok benzemektedir. Her iki müessesede de, vergi yükümlüsü, borçlarının bir bölümünü ödemeyi kabul etmekte, diğer taraftan vergi idaresi de, alacağının en az bir bölümünün tahsilinden caymaktadır veya aksine, vergi idaresinin alacağının bir kısmından vazgeçmesi karşılığında, vergi yükümlüsü de borcunun bir bölümünü ödemeyi kabul etmektedir. Özellikle VUK'un 376. maddesine göre, vergi idaresine karşı talepte bulunularak, anılan maddeye göre belirtilen vadede ödeme yapılması halinde madde hükmünden faydalanılmaktadır. Ödeme yapılmaması hali madde hükmünün ihlal edilmesi sonucunu göstermektedir. Oysa ki, uzlaşma müessesinde ise, uzlaşmaya varılması durumunda ödeme yapılmaması madde hükümlerini ihlal gibi bir sonuç ortaya çıkarmamaktadır. Mükellefin uzlaşmaya varması halinde parasal imkansızlıklar nedeniyle uzlaşılan bu vergi ve cezaları vadesinde ödememesi halinde uzlaşma komisyon kararı geçerliliğini koruyacaktır.³²⁷

Her iki müessese arasındaki diğer bir fark, uzlaşma müessesesinde tarafların az ya da çok pazarlık ve anlaşma serbestisine sahip olmalarına rağmen, cezada indirimden (cezada iskonto) yararlanma koşullarının tümünün ve yapılacak indirim miktarının önceden yasa ile belirlenmiş olmasıdır.³²⁸

Cezada indirim müessesesinde, borçlu durumda olan vergi yükümlüsü tarafından belirli şartların yerine getirilmesi halinde ödeyeceği toplam cezada yasada öngörülen hükümler dahilinde önemli ölçüde (yaklaşık olarak yarı yarıya) indirim yapılabilmektedir. Öte yandan alacaklı konumunda olan vergi idaresi ise, borçlu mükellef tarafından kanunda öngörülen şartlara uyulması halinde alacağın önemli bir bölümünün tahsilinden vazgeçilebilmektedir. İşte bu noktada VUK'un 376. maddesi ile uzlaşmayı düzenleyen madde hükümleri arasında bir paralellik kurulabilmektedir. Dolayısıyla vergi yükümlüsünün borcunu anılan madde hükümlerine uygun olarak ödemesi durumunda, cezayı gerektiren fiil bütün sonuçları ile birlikte ortadan kalkmaktadır.

³²⁷ Mustafa Alpaslan-Mustafa Sakal, "Vergi Usul Kanunu Uygulanmasında Ceza İndirimi Müessesesi Ve Ceza Davasına Etkisi", <<http://www.legalisplatform.net>>, (Erişim: 22.06.2009).

³²⁸ Candan, a.g.e., s.410.

Ceza indirimi konusu, VUK'un 376. maddesinin 1. bendinde açıkça ortaya konulmuş olup, “İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanmaktadır.”

Aşağıda bulunan Tablo-23’de Türkiye’de otomasyonlu vergi dairesi mükelleflerinin VUK’un 376. maddesi hükmü çerçevesinde 2005-2006 yıllarında yararlanmış oldukları indirimlere yer verilmektedir.

Tablo-23: 2005-2006 Yıllarında İndirilen Vergi Cezaları

CEZA TÜRÜ	YILI	Tarh Edilen Ceza	Terkin Edilen Ceza	İndirim Oranı
Usulsüzlük Cezası	2005	16.375.246,20.-TL	4.928.017,35.-TL	%30,09
	2006	18.042.116,97.-TL	5.158.480,67.-TL	%28,59
Özel Usulsüzlük Cezası	2005	63.818.759,97.-TL	18.015.254,03.-TL	%28,23
	2006	78.779.229,00.-TL	21.723.434,96.-TL	%27,58
Vergi Ziyayı Cezası	2005	10.720.787,79.-TL	5.490.953,92.-TL	%51,22
	2006	12.818.753,20.-TL	6.990.100,89.-TL	%54,53

Kaynak: Aslan, a.g.e., s.242,243’den faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-23’de de görüldüğü üzere, 2005 ve 2006 yıllarında miktar olarak en fazla özel usulsüzlük cezaları indirim hükümlerinden yararlanırken, oran olarak bu yıllarda en fazla indirim payına vergi ziyayı cezaları sahiptir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük

cezalarında indirim oranları yüzde 27-30 civarında, vergi ziyat cezalarında ise yüzde 50-55 civarında yer almaktadır.

Tahsil edilen vergi cezalarında indirim hükümlerinin önemli bir yer tuttuğu, çoğunlukla uzlaşma hükümleri kapsamı dışında yer alan ve genellikle vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında bu hükmün giderek daha fazla kullanıldığı görülmektedir.³²⁹ Bu da özellikle kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.

³²⁹ Aslan, a.g.e., s.243.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
MANİSA İLİNDE VERGİ CEZA SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN
ALGILANMASI ÜZERİNE ANKET ÇALIŞMASI

I. GEREÇ VE YÖNTEMLER

A) ÇALIŞMANIN KONUSU

Araştırmamızda vergi ceza sisteminin algılanmasında etkili olan kişisel, sosyal ve hukuksal faktörlere yer verilerek vergi ceza sisteminin etkinliğini belirleyen bireysel ve toplumsal faktörler ile idari faktörler üzerinde durulmuş olup,

- vergi suçuna nitelik itibariyle nasıl bir anlam verildiği,
- vergi suç ve cezaları hakkındaki bilgi düzeyi,
- mükellef beklentilerinin algılamada rol oynayıp oynamadığı,
- kişinin ruhsal durumunun vergi ceza sistemini algılamasına etkisi,
- vergiye bakış açısı,
- vergi suçuna nasıl bir anlam yüklediği,
- toplum ve çevre baskısının vergi ceza sistemini nasıl etkilediği,
- vergi cezalarının şiddet derecelerinin yeterliliği,
- cezalarının adil olup olmadığı,
- vergi suçları üzerinde bilinçlenmenin ne kadar etkili olabileceği,
- vergi ceza sistemi üzerinde kültürün etkinliği,
- yolsuzlukların vergi ceza sisteminin etkinliğini ne derecede etkilediği,
- geçim sıkıntısı ve vergi oranlarının vergi ceza sistemine olan etkisi,
- verilecek hangi cezaların daha caydırıcı olacağı,
- vergi mevzuatının karışıklığının ceza sistemi üzerindeki etkisi,
- denetim olasılığı ve sıklığının ne kadar etkili olabileceği,
- af beklentisinin mükellefler üzerindeki etkisi,
- uzlaşma müessesesinin ne kadar etkili olduğu gibi konular üzerinde tartışılmaya çalışılmıştır.

Tüm bu değerlendirmeler sonrasında; elde edilen bulgulara dayanarak algılamadaki sorunlar tespit edilip, buna paralel olarak vergi ceza sisteminin etkinliğine ilişkin çözüm önerileri bu araştırmanın konusuna dahil edilmiştir.

B) ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ

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

Bu çalışmayla, daha adil ve sağlıklı bir vergi ceza sistemi oluşturabilmek için kavramlara, ticaret erbapları, vergi dairesi çalışanları ve meslek mensupları tarafından ne tür anlamlar yüklendiğinin bilinmesi de amaçlanmıştır.

Ülkemiz açısından vergiye karşı toplumsal bir uyum sorunu yaşanmaktadır. Bu uyum sorununun sebepleri farklı bir araştırmanın konusudur. Ancak bu uyum sorunu, beraberinde vergi kaçırma eğilimini, yani vergi suçu kavramını meydana getirmektedir. İşte uyum sorunundan sonraki aşamayı konu edindiğimiz bu alan çalışmasında amaçlanan, vergi ile ilişkili üç grup olan ticaret erbapları, vergi dairesi çalışanları ve meslek mensuplarının vergi ceza sistemini ne şekilde algıladıklarını, neleri sorun olarak gördüklerini ve vergi ceza sisteminin etkinliğini belirleyen faktörler olarak neleri gördüklerini anlayabilmektir.

Yukarıda sayılan amaçlarla elde edilen bulgular, aynı zamanda vergilendirme yetkisini kullanan idareye ve kanun koyucuya da yol gösterecektir.

C) ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE SINIRLAR

Vergi ceza sisteminin etkinliğinin algılanmasıyla ilişkili bu anket uygulamasının araştırma evreni Manisa il merkezinde bulunan vergi ile ilişkili üç grup olan ticaret erbapları, vergi dairesi çalışanları ve meslek mensuplarıdır. Araştırmaya, anket uygulamasına katılmayı kabul eden 438 kişi dahil edilmiş olup, bunlardan 272'si ticaret erbapları, 92'si vergi dairesi çalışanı ve 74'ü meslek mensuplarıdır.

Çalışma evreninin Manisa il merkezi ile sınırlanmasının nedeni, yaşanan çevre ile akademik çalışmanın yapıldığı Celal Bayar Üniversitesinin bu ilde bulunmasıdır.

D) ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmaya 01 Ekim-30 Aralık 2009 tarihleri arasında Alaybey ve Mesir Vergi Dairesi çalışanları, Manisa il merkezinde faaliyette bulunan muhasebeci ve mali müşavirler ile ticaret erbapları dahil edilmiştir. Çalışmada birebir anket yöntemi uygulanmıştır. Gruplara ayrı ayrı sorulardan oluşan anket formları dağıtılmıştır. Sorular 23 adettir. Soru formu 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. Katılımcıların verilen önermelere; kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermeleri istenmiştir.

Anket, vergi dairesi çalışanlarına idarecileri ile yapılan görüşme neticesinde uygulanmıştır. Anketin ticaret erbaplarına uygulanmasında Manisa Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği (MESOB) ile MESOB'a bağlı diğer esnaf odaları yardımıyla bulunmuştur. Ulaşılabilen 650 kişiye anket dağıtılmıştır. Sağlanan desteklerle dağıtılan anketlerden 438 tanesi geri dönmüştür (geri dönüş oranı %67'dir).

E) VERİ ÖLÇÜ ARACI

Mükemmellik ile ilgili elde edilen veriler doğrultusunda geçerlilik ve güvenilirlik testleri ile sorularla çalışmanın güvenilirliği test edilmiş, faktör analizi yapılarak vergi ceza sisteminde algılama düzeyini etkileyen faktörler belirlenmiş, demografik sonuçların tanımsal istatistikleri yapılmış, faktörlerin ortalamalarına göre mevcut durumu belirtilmiş, iş, cinsiyet, yaş ve eğitim durumunun vergi ceza sisteminde algılama düzeyini etkileyen faktörler ilişkileri ve farklılaşmasının analizi yapılmış, vergi ceza sisteminde algılama düzeyini etkileyen faktörlerin birbirlerini ne kadar etkileyip etkilemediklerinin analizi yapılmıştır. Bu bağlamda faktör analizi, korelasyon analizi, T-testi ve Regresyon analizi kullanılmıştır. Elde edilen veriler SPSS 16.00 (Statistical Programme for Social Sciences) programı ile analiz edilmiştir.

F) ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Yapılan araştırmanın analizi sonucunda 9 tane hipotez ortaya çıkmış olup, bunlar;

H1: Mükelleflerin cinsiyetlerine göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından "*Bilgi Düzeyi*"ne (nelerin vergi suçu olduğunu bilmesi, vergi ceza sistemindeki değişiklikleri kolaylıkla takip edebilmesi, vergi ceza kanunlarının

yeterince açık ve anlaşılır olduğu) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, vergi ceza sistemi hakkında bayanların baylara vergi yasalarını daha az bilip takip ettikleri sonucu çıkmaktadır.

H2: Mükelleflerin cinsiyetlerine göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Vergi Zihniyeti*”ne (vergi kaçırırsa vicdan azabı çekmesi, vergi suçu işleyeni ihbar etmesi, vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenmesi) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, bayanların baylara oranla yasalara ve idareye daha az güvendikleri, vergi suçu işleyenleri ihbar etme hususuna erkeklerden daha az katıldıkları sonucu çıkmaktadır.

H3: Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Yaptırımlar*”a (vergi idaresinin etkinliğinin artması, vergi kaçırınların seçilme haklarının ellerinden alınması, idarece verilerin depolanması, vergi kaçırınların ticaretten men edilmesi, hapis cezasıyla cezalandırılması, denetimlerin arttırılması) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, bu tür yaptırımların uygulanmasına ticaret erbapları tarafından meslek mensupları ile vergi dairesi çalışanlarına oranla daha olumsuz bakıldığı sonucu çıkmaktadır.

H4: Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Sistemin Etkililiği*”ne (meslek mensuplarının vergi kaçırma konusunda bazen teşvik edici olması, birileri vergi kaçıyor ve yakalanmıyorsa bunun vergi kaçırma isteği doğurması, uzlaşma ve indirimlerin vergi kaçırmayı teşvik etmesi, vergi affının vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulama olması) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, vergi dairesi çalışanlarının bu önermelere ticaret erbapları ve meslek mensuplarına göre daha olumlu yaklaşıldığı sonucu çıkmaktadır.

H5: Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Cezaların Uygulanabilirliği*”ne (uygulanan cezaların caydırıcı olması, vergi kaçırınların hapis cezasına çarptırılma olasılığının yüksek olması, vergi kaçırınların yakalanma olasılığının yüksek olması) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, cezaların uygulanabilirliğine vergi dairesi çalışanları tarafından meslek mensupları ile ticaret erbaplarına göre daha az inanıldığı sonucu çıkmaktadır.

H6: Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Bilgi Düzeyi*”ne (nelerin vergi suçu olduğunu bilmesi, vergi

ceza sistemindeki değişiklikleri kolaylıkla takip edebilmesi, vergi ceza kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğu) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, vergi ceza sistemi hakkında meslek mensuplarının vergi dairesi çalışanları ile ticaret erbaplarına göre vergi yasalarını daha fazla bilip takip ettikleri sonucu çıkmaktadır.

H7: Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Vergi Zihniyeti*”ne (vergi kaçırırsa vicdan azabı çekmesi, vergi suçu işleyeni ihbar etmesi, vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenmesi) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, ticaret erbaplarının vergi dairesi çalışanları ile meslek mensuplarına oranla yasalara ve idareye daha az güvendikleri, vergi suçu işleyenleri ihbar etme hususuna daha az katıldıkları sonucu çıkmaktadır.

H8: Mükelleflerin eğitim durumuna göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Yaptırımlar*”a (vergi idaresinin etkinliğinin artması, vergi kaçırmanın seçilme haklarının ellerinden alınması, idarece verilerin depolanması, vergi kaçırmanın ticaretten men edilmesi, hapis cezasıyla cezalandırılması, denetimlerin artırılması) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, eğitim seviyesi düşük olanlar tarafından bu tür yaptırımların uygulanmasına daha olumsuz bakıldığı, eğitim seviyesi arttıkça olumsuzluğun azaldığı sonucu çıkmaktadır.

H9: Mükelleflerin eğitim durumuna göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Vergi Zihniyeti*”ne (vergi kaçırırsa vicdan azabı çekmesi, vergi suçu işleyeni ihbar etmesi, vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenmesi) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan eğitim seviyesi düşük olanların yasalara ve idareye daha az güvendikleri, vergi suçu işleyenleri ihbar etme hususuna daha az katıldıkları, eğitim seviyesi arttıkça güvenin arttığı ve ihbar etme hususuna daha fazla katıldıkları sonucu çıkmaktadır.

II. ARAŞTIRMA BULGULARI

A) SIKLIK ANALİZLERİ

Vergi mükelleflerinin vergiye uyumunda ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla uygulanan bu anketten elde edilen verilere öncelikle sıklık analizi yapılmıştır. Bu analiz iki kısımda ele alınmıştır. İlk olarak ankete katılanların demografik

özelliklerine göre sıklıklar analiz edilmiştir ve grafikler halinde gösterilmiştir. Daha sonra ise, ankette yer alan ifadelere, anket ölçeğine göre katılımcıların verdikleri cevapların sıklık ve yüzde dağılımları ele alınmıştır.

1. Demografik Verilerin Sıklık Analizleri

Aşağıda yer alan Tablo-24’de anket çalışmasının uygulandığı katılımcıların demografik bilgilerine yer verilmektedir. Buna göre, anketin uygulandığı 438 kişiden 272’sinin ticaret erbabı, 74’ünün meslek mensubu ve 92’sinin vergi dairesi çalışanı olduğu anlaşılmakta, cinsiyet, yaş ve eğitim durumunun bilgilerine de değinilmektedir.

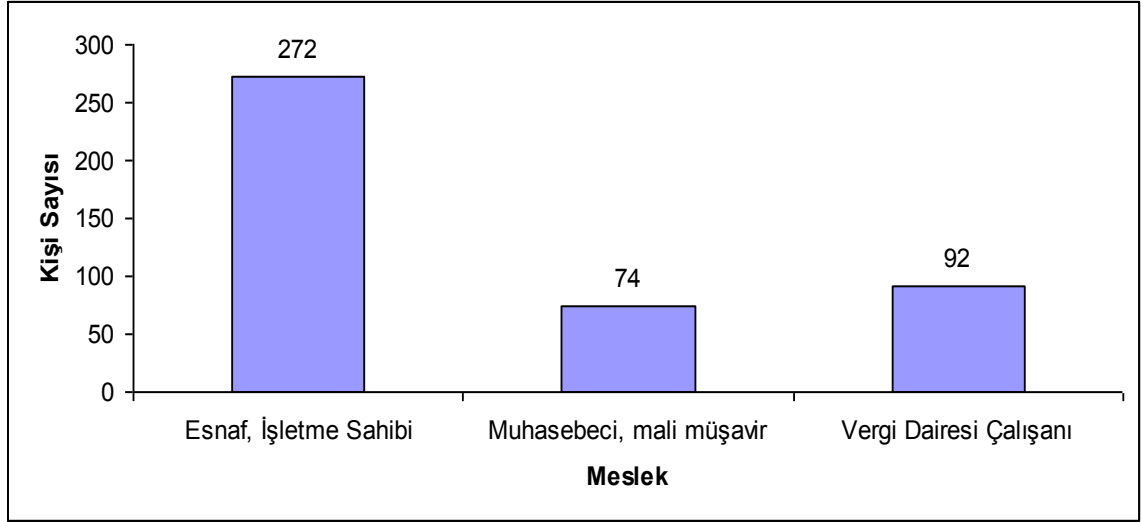
Tablo-24: Örneklem Profiline Sayısal ve Yüzdesel Dağılımı Tablosu

Demografik Özellikler	Sayı (n)	Yüzde %
<u>Meslek</u>		
• Ticaret erbabı	272	62,1
• Muhasebeci, Mali Müşavir	74	16,9
• Vergi Dairesi Çalışanı	92	21,0
Toplam	438	100,0
<u>Cinsiyet</u>		
• Erkek	336	76,7
• Kadın	102	23,3
Toplam	438	100,0
<u>Yaş Grubu</u>		
• 35 yaş ve altı	153	34,9
• 36–50	218	49,8
• 51 yaş ve üzeri	67	15,3
Toplam	438	100,0
<u>Eğitim Durumu</u>		
• Okuryazar değil	2	0,5
• Okuryazar-ilkokul-ortaokul	150	34,2
• Lise	141	32,2
• Üniversite (2-4 yıllık ve daha üstü)	145	33,1
Toplam	438	100,0

Aşağıda yer alan Şekil-3’de ankete katılan mükelleflerin mesleklerine göre dağılımları yer almaktadır. Ankete katılan mükelleflerin mesleklerine göre dağılımı

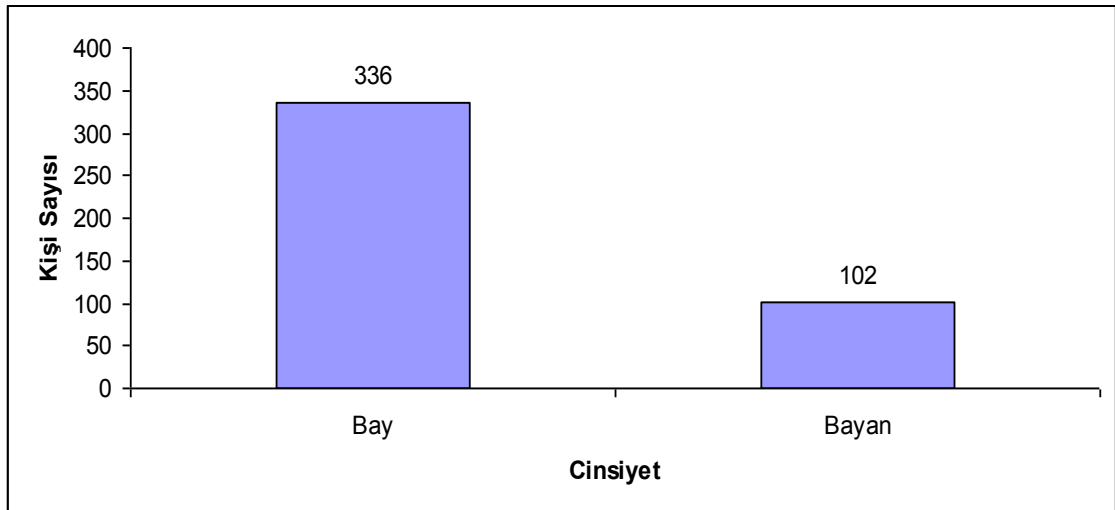
incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun ticaret erbabı olduğu göze çarpmaktadır. Ankete katılanların 92 kişisi vergi dairesi çalışanıdır. Son olarak çalışma kapsamında anketi cevaplandıranların 74 kişisi muhasebeci veya mali müşavirdir.

Şekil -3: Ankete Katılan Mükelleflerin Mesleklerine Göre Dağılımları



Ankete katılan mükelleflerin cinsiyetlerine göre dağılımı incelendiğinde (Şekil-4) katılımcıların büyük bir çoğunluğunun erkek olduğu göze çarpmaktadır. Ankete katılan erkek mükellefler 336 kişi iken, bayan mükellefler 102 kişidir.

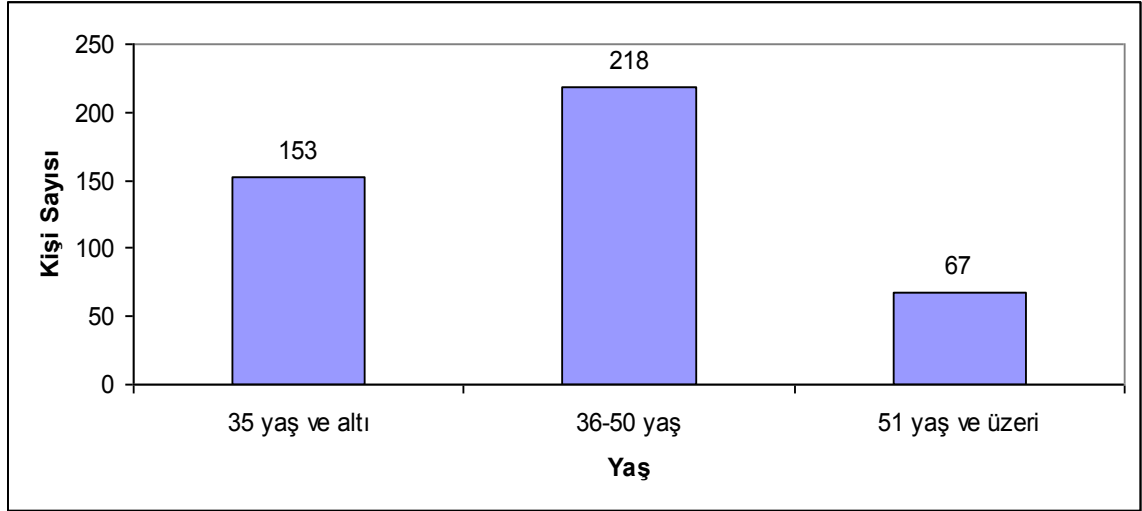
Şekil-4: Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımları



Şekil-5'te ankete katılan mükelleflerin yaş dağılımları yer almaktadır. Ankete katılanlardan 153 kişi 35 yaş ve altında, 218 kişi 36–50 yaş arasında ve 67 kişi ise 51

yaş ve üzerindedir. Şekil-5'ten de anlaşılacağı gibi, ankete katılan mükellefler genellikle orta yaş grubunda bulunmaktadır.

Şekil-5: Ankete Katılan Mükelleflerin Yaş Dağılımı



Ankete katılan mükelleflerin eğitim durumlarının dağılımı ise Şekil-6'da yer almaktadır. Şekil-6'dan da anlaşılacağı gibi ankete her eğitim seviyesinden mükellef katılmıştır. Ankete katılan mükelleflerin 2 kişisi okuryazar olmadıklarını, 150 kişisi okuryazar, ilkokul veya ortaokul mezunu olduklarını, 141 kişisi lise mezunu olduklarını ve 145 kişisi ise üniversite mezunu olduklarını belirtmişlerdir.

Şekil-6: Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Düzeyi Dağılımı



2. İfadelere Verilen Cevapların Sıklık Analizleri

SORU 1: Mükelleflerin vergi ceza kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olmasına yönelik düşünceleri

Tablo-25: “*Vergi Ceza Kanunlarının Yeterince Açık Ve Anlaşılır Olduğunu Düşünüyorum*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	44	10,0
Katılıyorum	105	24,0
Kararsızım	71	16,2
Katılmıyorum	150	34,2
Kesinlikle Katılmıyorum	68	15,5
Toplam	438	100,0

Not: Ort=3.21, SS=1.25, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi ceza kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.*” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-25’de görülmektedir. Tablo-25’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin bir kısmı vergi ceza sisteminin açık ve anlaşılır olduğunu düşünürken, diğer bir kısmı da aynı oranda vergi ceza sisteminin açık ve anlaşılır olduğu ifadesine katılmamaktadır. Ankete katılan 71 kişi ise bu ifade ile ilgili olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 2: Mükelleflerin vergi ceza sistemindeki değişikliklerin takibine yönelik düşünceleri

Tablo-26: “*Vergi Ceza Sistemindeki Değişiklikleri Kolayca Takip Edilebiliyorum*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	27	6,2
Katılıyorum	89	20,3
Kararsızım	53	12,1
Katılmıyorum	178	40,6
Kesinlikle Katılmıyorum	91	20,8
Toplam	438	100,0

Not: Ort=3,50, SS=1,20, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Anketin 2. sorusunda, mükelleflerin vergiye uyumunda ceza vergi sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi ceza sistemindeki değişiklikleri kolayca takip edilebiliyorum*” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-26’da görülmektedir. Tablo-26’da yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi ceza sistemindeki değişikliklerin kolayca takip edilemediğini düşünmektedirler.

SORU 3: Mükelleflerin nelerin vergi suçu olduğunu ve bu suçlara uygulanan cezaları bilmelerine yönelik düşünceleri

Tablo-27: “Nelerin Vergi Suçu Olduğunu Ve Bu Suçlara Uygulanan Cezaları Biliyorum.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	38	8,7
Katılıyorum	150	34,2
Kararsızım	61	13,9
Katılmıyorum	114	26,0
Kesinlikle Katılmıyorum	75	17,1
Toplam	438	100,0

Not: Ort=3,09, SS=1,28, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Anketin 3. sorusunda, mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Nelerin vergi suçu olduğunu ve bu suçlara uygulanan cezaları biliyorum.*” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-27’de görülmektedir. Tablo-27’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, ankete katılan mükelleflerin bir bölümü vergi suçları ve cezaları konusunda bilgi sahibi olduklarını belirtirken, bir bölümü de bu konu ile ilgili bilgilerinin olmadıklarını belirtmişlerdir. Vergi suçu ve bu suçlara uygulanan cezalar konusundaki bilgilere ilişkin olarak 61 kişi de kararsız olduğunu ifade etmiştir.

SORU 4: Mükelleflerin, vergi ceza sisteminin adil olmasına yönelik düşünceleri

Tablo-28: “*Vergi Ceza Sisteminin Adil Olduğuna İnanıyorum*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	39	8,9
Katılıyorum	61	13,9
Kararsızım	66	15,1
Katılmıyorum	136	31,1
Kesinlikle Katılmıyorum	136	31,1
Toplam	438	100,0

Not: Ort=3,61, SS=1,29 (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi ceza sisteminin adil olduğuna inanıyorum*” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-28’de görölmektedir. Tablo-28’de yer alan bulgulardan da anlaşılabilceği gibi, ankete katılan mükelleflerin çoğu vergi sisteminin adil olmadığını düşünmektedir.

SORU 5: Mükelleflerin, vergi bilincinin yeterince oluşmamış olmasının vergi suç oranlarını arttırdığına yönelik düşünceleri

Tablo-29: “*Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterince Oluşmamış Olması Vergi Suç Oranlarını Arttırmaktadır.*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	184	42,0
Katılıyorum	152	34,7
Kararsızım	37	8,4
Katılmıyorum	30	6,8
Kesinlikle Katılmıyorum	35	8,0
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,04, SS=1,23, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Ülkemizde vergi bilincinin yeterince oluşmamış olması vergi suç oranlarını arttırmaktadır.*” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların

dağılımı Tablo-29’da görülmektedir. Tablo-29’da yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, ankete katılan mükelleflerin çoğu ülkemizde vergi bilincinin yeterince oluşmamış olmasının vergi suç oranlarını artırdığını düşünmektedir.

SORU 6: Mükelleflerin, vergi sisteminin karmaşıklığının kişileri suça yönelttiği konusundaki düşünceleri

Tablo-30: “Vergi Sisteminin Karmaşıklığı Kişileri Suça Yöneltmektedir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	101	23,1
Katılıyorum	180	41,1
Kararsızım	62	14,2
Katılmıyorum	63	14,4
Kesinlikle Katılmıyorum	32	7,3
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,42, SS=1.20, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi sisteminin karmaşıklığı kişileri suça yöneltmektedir.*” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-30’da görülmektedir. Tablo-30’da yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, ankete katılan mükelleflerin çoğu vergi sisteminin karmaşıklığının kişileri suça yönelttiğini düşünmektedir.

SORU 7: Mükelleflerin, vergi suçunu ihbar etmek konusundaki düşünceleri

Tablo-31: “Birinin Vergi Suçunu İşlediğini Bilsem İhbar Ederdim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	99	22,6
Katılıyorum	161	36,8
Kararsızım	114	26,0
Katılmıyorum	37	8,4
Kesinlikle Katılmıyorum	27	6,2
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,38, SS=1.11, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Birinin vergi suçunu işlediğini bilsem ihbar ederdim.*” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-31’de görülmektedir. Tablo-31’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, ankete katılan mükelleflerin çoğu bu soruya “*Kesinlikle Katılıyorum*” ve “*Katılıyorum*” cevabını vermişlerdir. Ancak soruyu yanıtlayanlardan 114 kişi ise bu sorunun yanıtı konusunda kararsız olduklarını bildirmişlerdir.

SORU 8: Mükelleflerin, vergi kaçırılması durumunda vicdan azabı çekme konusundaki düşünceleri

Tablo-32: “*Vergi Kaçırırsam Vicdan Azabı Çekerdim.*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	140	32,0
Katılıyorum	172	39,3
Kararsızım	59	13,5
Katılmıyorum	38	8,7
Kesinlikle Katılmıyorum	29	6,6
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,19, SS=1.17, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi kaçırırsam vicdan azabı çekerdim.*” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-32’de görülmektedir. Tablo-32’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, ankete katılan mükelleflerin çoğu bu soruya “*Kesinlikle Katılıyorum*” ve “*Katılıyorum*” cevabını vermişlerdir. Ancak soruyu yanıtlayanlardan 59 kişi ise bu sorunun yanıtı konusunda kararsız olduklarını bildirmişlerdir.

SORU 9: Mükelleflerin, vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güven ile ilgili düşünceleri

Tablo-33: “Vergi Cezaları Konusunda Yasalara Ve İdareye Güvenirim.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	66	15,1
Katılıyorum	116	26,5
Kararsızım	99	22,6
Katılmıyorum	86	19,6
Kesinlikle Katılmıyorum	71	16,2
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,95, SS=1.31, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenirim.*” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-33’de görülmektedir. Tablo-33’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin bir kısmı vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvendiklerini belirtirken, diğer bir kısmı da vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenmediklerini belirtmişlerdir. Ankete katılan 99 kişi ise bu ifade ile ilgili olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 10: Mükelleflerin, vergi kaçırıcıların yakalanma olasılığı konusundaki düşünceleri

Tablo-34: “Ülkemizde Vergi Kaçırıcıların Yakalanma Olasılığı Yüksek.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	43	9,8
Katılıyorum	54	12,3
Kararsızım	77	17,6
Katılmıyorum	139	31,7
Kesinlikle Katılmıyorum	125	28,5
Toplam	438	100,0

Not: Ort=3,57, SS=1.29, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Ülkemizde vergi kaçırınların yakalanma olasılığı yüksektir.” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-34’de görülmektedir. Tablo-34’de yer alan bulgulardan da anlaşılabilceği gibi, mükelleflerin çoğu vergi kaçırınların yakalanma olasılıklarının yüksek olduğuna katılmamaktadır. Ankete katılan 77 kişi ise bu ifade ile ilgili olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 11: Mükelleflerin, vergi kaçırınlara yönelik uygulanan cezalara ilişkin düşünceleri

Tablo-35: “Vergi Kaçırınlara Yönelik Uygulanan Cezalar Caydırıcıdır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	30	6,8
Katılıyorum	76	17,4
Kararsızım	69	15,8
Katılmıyorum	142	32,4
Kesinlikle Katılmıyorum	121	27,6
Toplam	438	100,0

Not: Ort=3,57, SS=1,25, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Vergi kaçırınlara yönelik uygulanan cezalar caydırıcıdır.” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-35’de görülmektedir. Tablo-35’de yer alan bulgulardan da anlaşılabilceği gibi, mükelleflerin çoğu vergi kaçırınlara yönelik cezaların caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Ankete katılan 69 kişi ise bu ifade ile ilgili olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 12: Mükelleflerin, vergi kaçırın bir mükellefin hapis cezasına çarptırılması konusundaki düşünceleri

Tablo-36: “Vergi Kaçırın Bir Mükellefin Hapis Cezasına Çarptırılma Olasılığı Yüksekdir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	27	6,2
Katılıyorum	86	19,6
Kararsızım	81	18,5
Katılmıyorum	149	34,0
Kesinlikle Katılmıyorum	95	21,7
Toplam	438	100,0

Not: Ort=3,45, SS=1,20, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Vergi kaçırın bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı yüksektir.” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-36’da görülmektedir. Tablo-36’da yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu vergi kaçırın bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığının yüksek olduğu görüşüne “Kesinlikle Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” yanıtını vermişlerdir. Aynı zamanda ankete katılan 81 kişi ise bu ifade ile ilgili olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 13: Mükelleflerin, denetimlerin yetersizliğinin vergi suçlarını artıracağına yönelik düşünceleri

Tablo-37: “Denetimlerin Yetersizliği Vergi Suçlarının Artmasına Neden Olmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	147	33,6
Katılıyorum	137	31,3
Kararsızım	54	12,3
Katılmıyorum	66	15,1
Kesinlikle Katılmıyorum	34	7,8
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,32, SS=1,29, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Denetimlerin yetersizliği vergi suçlarının artmasına neden olmaktadır.” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-37’de görülmektedir. Tablo-37’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu denetimlerin yetersizliğinin vergi suçlarının artmasına neden olduğunu düşünmektedir.

SORU 14: Mükelleflerin, vergi oranlarındaki artışın kişileri vergi kaçırmaya yöneltmesi konusundaki düşünceleri

Tablo-38: “Vergi Oranlarındaki Artışlar Kişileri Vergi Kaçırmaya Yöneltmektedir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	162	37,0
Katılıyorum	153	34,9
Kararsızım	47	10,7
Katılmıyorum	51	11,6
Kesinlikle Katılmıyorum	25	5,7
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,14, SS=1,20, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Vergi oranlarındaki artışlar kişileri vergi kaçırmaya yöneltmektedir.” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-38’de görülmektedir. Tablo-38’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu vergi oranlarındaki artışların mükellefleri vergi kaçırmaya yönelttiği görüşüne “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” yanıtını vermişlerdir.

SORU 15: Mükelleflerin, vergi cezaları üzerine yapılan uzlaşma ve indirimlerin vergi kaçırmayı teşvik etmesi konusundaki düşünceleri

Tablo-39: “*Vergi Cezaları Üzerinde Yapılan Uzlaşma Ve İndirimler Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmektedir.*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	99	22,6
Katılıyorum	145	33,1
Kararsızım	62	14,2
Katılmıyorum	94	21,5
Kesinlikle Katılmıyorum	38	8,7
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,61, SS=1,28, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Vergiye uyumda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi cezaları üzerinde yapılan uzlaşma ve indirimler vergi kaçırmayı teşvik etmektedir.*” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-39’da görülmektedir. Tablo-39’da yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu vergi cezaları üzerinde yapılan uzlaşma ve indirimlerin vergi kaçırmayı teşvik ettiğini düşünmektedir. Ancak mükelleflerin 94 kişisi bu soruya katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca bu soruya 62 kişi kararsızım şeklinde yanıt vermiştir.

SORU 16: Mükelleflerin, vergi kaçırma isteği konusundaki düşünceleri

Tablo-40: “*Birileri Vergi Kaçırıyor Ve Yakalanmıyorsa, Bu Bende De Vergi Kaçırma İsteği Doğurur.*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	88	20,1
Katılıyorum	122	27,9
Kararsızım	54	12,3
Katılmıyorum	110	25,1
Kesinlikle Katılmıyorum	64	14,6
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,86, SS=1,38, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Birileri vergi kaçırıyor ve yakalanmıyorsa, bu bende de vergi kaçırma isteği doğurur.” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-40’da görülmektedir. Tablo-40’da yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin bir kısmı bu ifadeye katıldıklarını belirtirken, diğer bir kısmı da bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu ifade için 54 kişi de kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 17: Mükelleflerin, mali müşavirler ve/veya muhasebecilerin vergi kaçırma konusunda teşvik edici olmalarına yönelik düşünceleri

Tablo-41: “Mali Müşavirler Ve/Veya Muhasebeciler Vergi Kaçırma Konusunda Bazen Teşvik Edici Olmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	87	19,9
Katılıyorum	120	27,4
Kararsızım	76	17,4
Katılmıyorum	76	17,4
Kesinlikle Katılmıyorum	79	18,0
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,86, SS=1,40, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Mali müşavirler ve/veya muhasebeciler vergi kaçırma konusunda bazen teşvik edici olmaktadır.” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-41’de görülmektedir. Tablo-41’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu mali müşavirler ve/veya muhasebecilerin vergi kaçırma konusunda teşvik edici olduğu konusunda “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Aynı zamanda ankete katılan 76 kişi ise bu ifade ile ilgili olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Ancak bu ifadeye katılanların yanı sıra katılmadıklarını belirten mükelleflerin sayısı da göz ardı edilemeyecek bir düzeydedir.

SORU 18: Mükelleflerin, vergi affının vergi suçu işlenmesinde ödüllendirici bir uygulama olması ile ilgili düşünceleri

Tablo-42: “Vergi Affı, Vergi Suçu İşleyenleri Ödüllendiren Bir Uygulamadır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	206	47,0
Katılıyorum	112	25,6
Kararsızım	40	9,1
Katılmıyorum	47	10,7
Kesinlikle Katılmıyorum	33	7,5
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,06, SS=1,29, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Vergiye uyumda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi affı, vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulamadır.*” ifadesi yöneltmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-42’de görülmektedir. Tablo-42’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu vergi affının vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulama olduğunu düşünmektedir.

SORU 19: Mükelleflerin, vergi kaçırانların hapis cezasıyla cezalandırılmalarının caydırıcı olacağı ile ilgili düşünceleri

Tablo-43: “Vergi Kaçırانların Hapis Cezasıyla Cezalandırılması Daha Caydırıcı Olacaktır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	149	34,0
Katılıyorum	132	30,1
Kararsızım	56	12,8
Katılmıyorum	64	14,6
Kesinlikle Katılmıyorum	37	8,4
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,33, SS=1,31, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi kaçırانların hapis cezasıyla cezalandırılması daha caydırıcı olacaktır.*” ifadesi yöneltmiş ve katılımcılardan bu ifadeye katılıp

katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-43’de görülmektedir. Tablo-43’de yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu vergi kaçırıcıların hapis cezasıyla cezalandırılmasının daha caydırıcı olacağını düşünmektedirler.

SORU 20: Mükelleflerin, vergi idaresinin özerkleştirilmesinin, idarenin etkinliğini artırıp vergi suçları ile mücadeleyi adil ve etkili hale getirdiği ile ilgili düşünceleri

Tablo-44: “*Vergi İdaresinin Özerkleştirilmesi, İdarenin Etkinliğini Arttırıp Vergi Suçlarıyla Mücadeleyi Daha Adil Ve Daha Etkili Hale Getirebilir.*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	89	20,3
Katılıyorum	132	30,1
Kararsızım	99	22,6
Katılmıyorum	56	12,8
Kesinlikle Katılmıyorum	62	14,2
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,70, SS=1,31, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi idaresinin özerkleştirilmesi, idarenin etkinliğini arttırıp vergi suçlarıyla mücadeleyi daha adil ve daha etkili hale getirebilir.*” ifadesi yöneltilmiş ve katılımcılardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-44’de yer almaktadır. Tablo-44’de yer alan bulgulardan anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu bu ifadeye “*Katılıyorum*” ve “*Kesinlikle Katılıyorum*” yanıtını vermişlerdir. Ankete katılan mükelleflerin 99 kişisi bu ifade ile ilgili olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 21: Mükelleflerin, vergi kaçırın kişilerin milletvekili, belediye-belde başkanı gibi seçilme haklarının ellerinden alınmasının vergi suç oranını azaltacağı ile ilgili düşünceleri

Tablo-45: “Vergi Kaçırın Kişilerin Milletvekili, Belediye-Belde Başkanı Gibi Seçilme Haklarının Elllerinden Alınması Vergi Suç Oranını Azaltır.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	158	36,1
Katılıyorum	150	34,2
Kararsızım	53	12,1
Katılmıyorum	46	10,5
Kesinlikle Katılmıyorum	31	7,1
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,18, SS=1,23, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Vergi kaçırın kişilerin milletvekili, belediye-belde başkanı gibi seçilme haklarının ellerinden alınması vergi suç oranını azaltır.” ifadesi yöneltmiş ve katılımcılardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-45’de yer almaktadır. Tablo-45’de yer alan bulgulardan anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğu bu ifadeye “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Ankete katılan mükelleflerin 53 kişisi bu ifade ile ilgili olarak kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 22: Mükelleflerin, vergi kaçırıldığı tespit edilen kişilerin ticaretten men edilmesi ile ilgili düşünceleri

Tablo-46: “Vergi Kaçırıldığı Tespit Edilen Kişiler Ticaretten Men Edilmelidir.” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	110	25,1
Katılıyorum	120	27,4
Kararsızım	93	21,2
Katılmıyorum	77	17,6
Kesinlikle Katılmıyorum	38	8,7
Toplam	438	100,0

Not: Ort=2,57, SS=1,27, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Vergi kaçırdığı tespit edilen kişiler ticaretten men edilmelidir.*” ifadesi yöneltmiş ve katılımcılardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-46’da görülmektedir. Tablo-46’da yer alan bulgulardan da anlaşılabilceği gibi, mükelleflerin çoğu vergi kaçırdığı tespit edilen kişilerin ticaretten men edilmesi gerektiğini düşünmektedir. Ancak bu ifadeyi cevaplandıran 93 kişi kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

SORU 23: Mükelleflerin, kişilerin vergi suçu işlemekten çekinmeleri ile ilgili düşünceleri

Tablo-47: “*Kişiler, Bankada, Tapuda, Belediyede, Diğer Kamu Kurumlarında, Bütün Alım-Satımlarındaki Tüm Bilgilerinin Depolandığını Ve Bu Bilgilerin Vergi İdaresince Kullanılacağını Bilseler Vergi Suçu İşlemekten Daha Fazla Çekinirlerdi.*” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	157	35,8
Katılıyorum	190	43,4
Kararsızım	51	11,6
Katılmıyorum	23	5,3
Kesinlikle Katılmıyorum	17	3,9
Toplam	438	100,0

Not: Ort=1.98, SS=1.02, (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Mükelleflerin vergiye uyumda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla, katılımcılara “*Kişiler, bankada, tapuda, belediyede, diğer kamu kurumlarında, bütün alım-satımlarındaki tüm bilgilerinin depolandığını ve bu bilgilerin vergi idaresince kullanılacağını bilseler vergi suçu işlemekten daha fazla çekinirlerdi.*” ifadesi yöneltmiş ve katılımcılardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo-47’de görülmektedir. Tablo-47’de yer alan bulgulardan da anlaşılabilceği gibi, katılımcıların çoğunluğu bu ifadeye “*Katılıyorum*” ve “*Kesinlikle Katılıyorum*” yanıtını vermişlerdir. Bu ifadeyi cevaplandıran 51 kişi kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

B) FAKTÖR ANALİZİ

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla uygulanan ankette 23 ifade bulunmaktadır. Faktör analizlerinin uygunluğunu belirlemek amacıyla veri setine uygulanan Küresellik Testi (Barlett's Test of Spirity) sonucu 0.001 düzeyinde anlamlı, Kaizer-Mayer-Olkin örneklem değeri de 0,79 olarak bulunmuştur. Bu değer örneklemin doğru seçildiğinin bir göstergesi olarak karşımıza çıkmakta ve faktör analizine uygunluğu vurgulanmaktadır. Buna bağlı olarak, Barlett's Test of Sphericity değeri anlamlıdır. Barlett's Test of Sphericity sonucuna göre de maddeler arasında faktör analizi yapmaya yeterli düzeyde ilişki vardır ve test sonucu $X^2 = 2,216$ ve $p=0,001$ olarak gerçekleşmiştir.

Faktör analizi, gözlemlenen çok sayıdaki değişken içerisinde gruplandırılmış temel değişkenler ya da faktörler tanımlayarak değişken sayısını azaltmak amacı ile yapılmaktadır.³³⁰

Tablo-48: Faktör Analizi

	Faktör Yüğü	Özdeğerler	Açıklanan Varyans Yüzdesi	M	F Değeri	Alpha	P
1. Faktör		4,152	18,874	2,349	26,933	,70	,001
YAPTIRIMLAR							
Vergi idaresinin özerkleştirilmesi, idarenin etkinliğini arttırıp vergi suçlarıyla mücadeleyi daha adil ve daha etkili hale getirebilir.	,662						
Vergi kaçırın kişilerün milletvekili, belediye-belde başkanı gibi seçilme haklarının ellerinden alınması vergi suç oranını azaltır.	,624						
Kişiler, bankada, tapuda, belediyede, diğerkamu kurumlarında, bütün alım-satımlarındaki tüm bilgilerinin depolandığını ve bu bilgilerin vergi idaresince kullanılacağını bilseler vergi suçu işlemekten daha fazla çekinirlerdi.	,610						

³³⁰ Ayhan Ural-İbrahim Kılıç, **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005, s.253.

Vergi kaçırdığı tespit edilen kişiler ticaretten men edilmelidir.	,574						
Vergi kaçırınların hapis cezasıyla cezalandırılması daha caydırıcı olacaktır.	,556						
Denetimlerin yetersizliği vergi suçlarının artmasına neden olmaktadır.	,465						
2. FAKTÖR		2,845	12,931	2,598	52,691	,67	,001
SİSTEMİN ETKİLİLİĞİ							
Mali müşavirler ve/veya muhasebeciler vergi kaçırma konusunda bazen teşvik edici olmaktadır.	,761						
Birileri vergi kaçırıyor ve yakalanmıyorsa, bu bende de vergi kaçırma isteği doğurur.	,643						
Vergi cezaları üzerinde yapılan uzlaşma ve indirimler vergi kaçırmaı teşvik etmektedir.	,630						
Vergi affı, vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulamadır.	,425						
3. FAKTÖR		1,579	7,176	3,530	2,366	,745	,094
CEZALARIN UYGULANABİLİRLİĞİ							
Vergi kaçırınlara yönelik uygulanan cezalar caydırıcıdır.	,846						
Vergi kaçırın bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı yüksektir.	,777						
Ülkemizde vergi kaçırınların yakalanma olasılığı yüksektir.	,755						
4. FAKTÖR		1,448	6,584	3,265	20,286	,66	,001
BİLGİ DÜZEYİ							
Nelerin vergi suçu olduğunu ve bu suçlara uygulanan cezaları biliyorum.	,771						
Vergi ceza sistemindeki değişiklikleri kolaylıkla takip edebiliyorum.	,769						
Vergi ceza kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	,678						
5. FAKTÖR		1,259	5,723	2,200	17,342	,61	,001
SUÇU ARTIRAN ETKİLER							
Vergi oranlarındaki artışlar kişileri vergi kaçırmaıya yöneltmektedir.	,780						

Vergi sisteminin karmaşıklığı kişileri suça yönlentmektedir.	,681						
Ülkemizde vergi bilincinin yeterince oluşmamış olması vergi suç oranlarını arttırmaktadır.	,541						
6. FAKTÖR		1,052	4,781	2,510	70,107	,59	,001
VERGİ ZİHNİYETİ							
Vergi kaçırırsam vicdan azabı çekerdim.	,799						
Birinin vergi suçunu işlediğini bilsem ihbar ederdim.	,794						
Vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenirim.	,413						
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Ölçümü: ,785; Barlett's Test of Sphericity=2,216 (p=0,001) Açıklanan Toplam Varyans: 56,069							

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla yapılan anket sonucu elde edilen faktör analizinde;

Tablo-48 incelendiğinde, veri setinin 6 boyut altında olduğu görülmektedir. Faktör analizi sonucu oluşan ilk faktör “*Yaptırımlar*” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün öz değeri 4,152’dir ve toplam varyansın %18,87’sini açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 2,35 vermişlerdir. “*Yaptırımlar*” değişkeninin parça güvenilirliği ,70’dir ve p=0,001 düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan ikinci faktör “*Sistemin Etkililiği*” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün öz değeri 2,845’dir ve toplam varyansın %12,93’ünü açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 2,60 vermişlerdir. “*Sistemin Etkililiği*” değişkeninin parça güvenilirliği ,67’dir ve p=0,001 düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan üçüncü faktör “*Cezaların Uygulanabilirliği*”dir. Bu faktörün öz değeri 1,579’dur ve toplam varyansın %7,18’ini açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 3,53 vermişlerdir. “*Cezaların Uygulanabilirliği*” değişkeninin parça güvenilirliği ,75’tir ve p=0,094 düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucunda “*Bilgi Düzeyi*” dördüncü faktör olarak belirlenmiştir. Bu faktörün öz değeri 1,448’dir ve toplam varyansın %6,58’ini açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 3,27 vermişlerdir. “*Bilgi Düzeyi*” değişkeninin parça güvenilirliği ,66’dır ve $p=0,001$ düzeyinde anlamlıdır.

“*Suçtu Artıran Etkiler*” faktör analizi sonucunda beşinci faktör olarak bulunmuştur. Bu faktörün öz değeri 1,259’dir ve toplam varyansın %5,72’sini açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 2,20 vermişlerdir. “*Suçtu Artıran Etkiler*” değişkeninin parça güvenilirliği ,61’dir ve $p=0,001$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan altıncı faktör “*Vergi Zihniyeti*”dir. Bu faktörün öz değeri 1,052’dir ve toplam varyansın %4,78’ini açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 2,51 vermişlerdir. “*Vergi Zihniyeti*” değişkeninin parça güvenilirliği ,59’dur ve $p=0,001$ düzeyinde anlamlıdır.

C) GÜVENİLİRLİK ANALİZİ

Güvenilirlik, ölçümün tutarlı ve dengeli sonuçlar çıkarıp çıkarmayacağı ile ilişkilidir.³³¹ Diğer bir ifade ile güvenilirlik analizi, herhangi bir konuda örnekleme oluşturan birimler üzerinden veri toplamak amacı ile geliştirilen ölçme aracını oluşturan ifadelerin, kendi aralarında tutarlılık gösterip göstermediğini test etmek amacı ile kullanılmaktadır. Katılımcıların ölçme aracını oluşturan ifadelere yaklaşımlarından hareket ile katılımcılara yöneltilen ifadelerin tümünün aynı konuyu ölçüp ölçmediği test edilmektedir.³³²

Güvenilirliğin sınanması için en sık kullanılan yöntem ise “*Cronbach’ın Alfa Katsayısı*”dır. Bu yöntem, ölçekte yer alan maddelerin homojen yapı gösteren bir bütünü ifade edip etmediğini araştırmaktadır. Ağırlıklı standart değişim ortalamasıdır ve bir ölçekteki sorunun varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile elde edilmektedir. Katsayı 0 ile 1 arasında değer almaktadır ve katsayının negatif çıkması sorular arasındaki korelasyonun negatif olduğu anlamına gelmektedir ve bu durum

³³¹ Nilgün Avcı, “Konaklama İşletmelerinde Örgütsel Öğrenme, İş Tutumları ve Örgütsel Sapma Arasındaki İlişkinin Analizi”, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, İzmir, 2008, s.135.

³³² Ural-Kılıç, a.g.e., s.258.

güvenilirlik modelinin bozulmasına neden olmaktadır. Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği bu şekilde yorumlanmaktadır:³³³

$,00 \leq \alpha < ,40$	ise ölçek güvenilir değildir,
$,40 \leq \alpha < ,60$	ise ölçeğin güvenilirliği düşük,
$,60 \leq \alpha < ,80$	ise ölçek oldukça güvenilir,
$,80 \leq \alpha < 1,00$	ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Anket verilerinin tümüne öncelikle geçerlilik analizi ardından da güvenilirlik analizi yapılmıştır. Güvenilirlik testi sonucunda, mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla geliştirilen ölçeğin genel Cronbach Alfa değeri ,73 ($p < 0,001$) bulunmuştur. Bu nedenle ölçek oldukça güvenilir bir ölçektir.

D) TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER

Tablo-49: Tanımlayıcı İstatistikler

	N	Ortalama	Standart Sapma
YAPTIRIMLAR	438	2,35	,78681
SİSTEMİN ETKİLİLİĞİ	438	2,60	,94956
CEZALARIN UYGULANABİLİRLİĞİ	438	3,53	1,01427
BİLGİ DÜZEYİ	438	3,27	,95693
SUÇU ARTIRAN ETKİLER	438	2,20	,90386
VERGİ ZİHNİYETİ	438	2,51	,88193

Not: (1) Kesinlikle Katılıyorum, (2) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum.

Araştırmada elde edilen verilerin tanımlayıcı istatistikleri incelendiğinde “*Yaptırımlar*” ile ilgili olarak ankete katılanların verdiği cevapların ortalaması 2,35, “*Sistemin Etkililiği*” ile ilgili soruların ortalaması 2,60, “*Cezaların Uygulanabilirliği*” ile ilgili bölümün ortalaması 3,53’tür.

Anketi yanıtlayan mükelleflerin “*Bilgi Düzeyi*” boyutuna verdikleri yanıtların ortalaması 3,27, “*Suç Artıran Etkiler*” boyutu ortalaması 2,20 ve son olarak “*Vergi Zihniyeti*” boyutunun ortalaması 2,51’dir.

Bu sonuçlara göre araştırmaya katılanların “*Yaptırımlar*” ile ilgili sorulara verilen yanıtların ortalamaları “*Katılıyorum*” düzeyine yakındır. Aynı şekilde anketi

³³³ Johnson Nunnally, “Psychometric Theory”, McGraw Hill, New York, 1967, s.37.

cevaplayanların “*Sistemin Etkililiği*” ile ilgili düşünceleri “*Katılıyorum*” ile “*Kararsızım*” yanıtları arasındadır. Anketi yanıtlayan mükellefler “*Cezaların Uygulanabilirliği*” boyutuna “*Katılmıyorum*” seçeneğine yakın bir görüş bildirmişlerdir. Diğer bir değişken olan “*Bilgi Düzeyi*” için ise verilen cevaplar “*Kararsızım*” yanıtına yakın olmakla birlikte “*Kararsızım*” ile “*Katılmıyorum*” düzeyleri arasındadır. “*Suçtu Artıran Etkiler*” ile ilgili mükelleflerin verdikleri yanıtların ortalaması incelendiğinde “*Katılıyorum*” yönünde görüş bildirdikleri görülmektedir. Son olarak, “*Vergi Zihniyeti*” boyutu ile ilgili olarak mükelleflerin verdikleri yanıtların ortalaması “*Katılıyorum*” ile “*Kararsızım*” seçenekleri arasındadır.

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla yapılan ankete verilen yanıtlar incelendiğinde “*Cezaların Uygulanabilirliği*” ve “*Bilgi Düzeyi*” ile ilgili düşünceleri “*Katılmıyorum*” seçeneğine yakın iken, diğer değişkenlere verilen yanıtların ortalaması “*Katılıyorum*” seçeneğine yakındır.

Bu boyutlardan en olumlu ortalamaya sahip olan değişken “*Suçtu Artıran Etkiler*” olarak bulunmuşken, mükelleflerin verdikleri yanıtların en olumsuz yönde olduğu boyut ise “*Cezaların Uygulanabilirliği*” değişkeni olarak tespit edilmiştir.

E) ÇAPRAZ TABLOLAR ANALİZİ

Bu analiz mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğinin belirlenmesi amacıyla oluşturulan ankete katılan mükelleflerin meslek durumlarına göre sorulara verdikleri yanıtların sıklıklarını, yüzdelerini ve meslek grupları arasında verilen yanıtlar arasında anlamlı farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılmaktadır. Bu analiz sonucunda ticaret erbablarının, muhasebeci veya mali müşavirlerin ve vergi dairesi çalışanlarının ankette yer alan ifadelerle ilgili düşünceleri tespit edilecektir.

Tablo-50: Meslek Grupları ile “Vergi Ceza Kanunlarının Yeterince Açık Ve Anlaşılır Olduğunu Düşünüyorum.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	28	9	7	44
	Yüzde(%)	10,3	12,2	7,6	10,1
Katılıyorum	Sıklık	52	26	27	105
	Yüzde(%)	19,1	35,1	29,3	24,0
Kararsızım	Sıklık	52	11	8	71
	Yüzde(%)	19,1	14,9	8,7	16,2
Katılmıyorum	Sıklık	93	23	34	150
	Yüzde(%)	34,2	31,1	37,0	34,2
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	47	5	16	68
	Yüzde(%)	17,3	6,7	17,4	15,5

Not: Pearson Chi-Square Value: 18,050 (p=0,021).

“Vergi ceza kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 18,050$ ve $p = 0,021$).

Genel olarak muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğu bu soruya “Katılıyorum” yönünde yanıt vermişken, ticaret erbaplarının çoğunluğu bu soruya “Katılmıyorum” şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo-51: Meslek Grupları ile “Vergi Ceza Sistemindeki Değişiklikleri Kolaylıkla Takip Edebiliyorum.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	16	6	5	27
	Yüzde(%)	5,9	8,1	5,4	6,2
Katılıyorum	Sıklık	37	23	29	89
	Yüzde(%)	13,6	31,1	31,5	20,3
Kararsızım	Sıklık	35	4	14	53
	Yüzde(%)	12,9	5,4	15,2	12,1
Katılmıyorum	Sıklık	113	33	32	178
	Yüzde(%)	41,5	44,6	34,8	40,6
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	71	8	12	91
	Yüzde(%)	26,1	10,8	13,1	20,8

Not: Pearson Chi-Square Value: 31,134 (p<0,001).

“Vergi ceza sistemindeki değişiklikleri kolaylıkla takip edebiliyorum.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 31,134$ ve $p < 0,001$).

Genel olarak muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğu bu soruya ilişkin düşünceleri seçenekler arasında dağılmışken, ticaret erbaplarının çoğunluğu bu soruya “*Katılmıyorum*” şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo-52: Meslek Grupları ile “Nelerin Vergi Suçu Olduğunu Ve Bu Suçlara Uygulanan Cezaları Biliyorum.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	23	4	11	38
	Yüzde(%)	8,5	5,4	12,0	8,7
Katılıyorum	Sıklık	62	37	51	150
	Yüzde(%)	22,8	50,0	55,4	34,2
Kararsızım	Sıklık	41	7	13	61
	Yüzde(%)	15,1	9,5	14,1	13,9
Katılmıyorum	Sıklık	91	15	8	114
	Yüzde(%)	33,4	20,3	8,7	26,0
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	55	11	9	75
	Yüzde(%)	20,2	14,8	9,8	17,2

Not: Pearson Chi-Square Value: 53,195 (p<0,001).

“Nelerin vergi suçu olduğunu ve bu suçlara uygulanan cezaları biliyorum.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 53,195$ ve $p < 0,001$).

Genel olarak muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğunun bu soruya ilişkin düşünceleri “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” yönünde iken, ticaret erbaplarının çoğunluğu bu soruya “Kesinlikle Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo-53: Meslek Grupları ile “Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterince Oluşmamış Olması Vergi Suç Oranlarını Arttırmaktadır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	99	39	46	184
	Yüzde(%)	36,4	52,7	50,0	42,0
Katılıyorum	Sıklık	92	26	34	152
	Yüzde(%)	33,8	35,1	37,0	34,7
Kararsızım	Sıklık	30	0	7	37
	Yüzde(%)	11,0	0	7,6	8,3
Katılmıyorum	Sıklık	25	4	1	30
	Yüzde(%)	9,2	5,4	1,1	6,8
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	26	5	4	35
	Yüzde(%)	9,6	6,8	4,3	8,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 23,495 (p=0,003).

“Ülkemizde vergi bilincinin yeterince oluşmamış olması vergi suç oranlarını arttırmaktadır.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 23,495$ ve $p = 0,003$).

Genel olarak ticaret erbapları, muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğunun bu soruya ilişkin düşünceleri “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” yönündedir. Ancak, ticaret erbaplarının önemli bir kısmı da bu soruya “Kesinlikle Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” yönünde yanıt vermişlerdir.

Tablo-54: Meslek Grupları ile “Vergi Sisteminin Karmaşıklığı Kişileri Suça Yöneltilmektedir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	69	15	17	101
	Yüzde(%)	25,4	20,3	18,5	23,1
Katılıyorum	Sıklık	109	37	34	180
	Yüzde(%)	40,0	50,0	37,0	41,1
Kararsızım	Sıklık	44	5	13	62
	Yüzde(%)	16,2	6,8	14,1	14,1
Katılmıyorum	Sıklık	26	14	23	63
	Yüzde(%)	9,6	18,9	25,0	14,4
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	24	3	5	32
	Yüzde(%)	8,8	4,0	5,4	7,3

Not: Pearson Chi-Square Value: 22,281 (p=0,004).

“Vergi sisteminin karmaşıklığı kişileri suça yöneltilmektedir.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 22,281$ ve $p = 0,004$).

Genel olarak ticaret erbapları ile muhasebeci-mali müşavirlerin çoğunluğunun bu soruya ilişkin düşünceleri “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” yönündedir. Vergi dairesi çalışanlarının cevapları bu seçenekler arasında dağılım göstermektedir.

Tablo-55: Meslek Grupları ile “Birinin Vergi Suçu İşlediğini Bilsem İhbar Ederdim.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	58	19	22	99
	Yüzde(%)	21,3	25,7	23,9	22,6
Katılıyorum	Sıklık	93	23	45	161
	Yüzde(%)	34,2	31,1	48,9	36,8
Kararsızım	Sıklık	72	22	20	114
	Yüzde(%)	26,5	29,7	21,7	26,0
Katılmıyorum	Sıklık	26	8	3	37
	Yüzde(%)	9,5	10,8	3,3	8,4
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	23	2	2	27
	Yüzde(%)	8,5	2,7	2,2	6,2

Not: Pearson Chi-Square Value: 16,419 (p=0,037).

“Birinin vergi suçunu işlediğini bilsem ihbar ederdim.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 16,419$ ve $p = 0,037$).

Genel olarak ticaret erbapları, muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğunun bu soruya ilişkin düşünceleri “*Kesinlikle Katılıyorum*” ve “*Katılıyorum*” yönündedir. Ancak, meslek gruplarının önemli bir kısmı da bu soruya “*Kararsızım*” yönünde yanıt vermişlerdir.

Tablo-56: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçırırsam Vicdan Azabı Çekerdim.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	84	22	34	140
	Yüzde(%)	30,9	29,7	37,0	32,0
Katılıyorum	Sıklık	99	42	31	172
	Yüzde(%)	36,4	56,8	33,7	39,3
Kararsızım	Sıklık	39	3	17	59
	Yüzde(%)	14,3	4,0	18,5	13,4
Katılmıyorum	Sıklık	27	5	6	38
	Yüzde(%)	9,9	6,8	6,5	8,7
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	23	2	4	29
	Yüzde(%)	8,5	2,7	4,3	6,6

Not: Pearson Chi-Square Value: 19,844 (p=0,011).

Araştırma kapsamında mükelleflere yöneltilen “*Vergi kaçırırsam vicdan azabı çekerdim.*” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 19,844$ ve $p = 0,011$).

Genel olarak ticaret erbapları, muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğunun bu soruya ilişkin düşünceleri “*Kesinlikle Katılıyorum*” ve “*Katılıyorum*” yönündedir. Ancak, ticaret erbapları ile vergi dairesi çalışanlarının bir kısmı da bu soruya “*Kararsızım*” yönünde yanıt vermişlerdir.

Tablo-57: Meslek Grupları ile “Vergi Cezaları Konusunda Yasalara Ve İdareye Güvenirim.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	35	21	10	66
	Yüzde(%)	12,9	28,4	10,9	15,1
Katılıyorum	Sıklık	57	27	32	116
	Yüzde(%)	21,0	36,5	34,8	26,5
Kararsızım	Sıklık	64	10	25	99
	Yüzde(%)	23,5	13,5	27,2	22,6
Katılmıyorum	Sıklık	60	11	15	86
	Yüzde(%)	22,0	14,9	16,3	19,6
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	56	5	10	71
	Yüzde(%)	20,6	6,7	10,8	16,2

Not: Pearson Chi-Square Value: 33,742 (p<0,001).

Araştırma kapsamında mükelleflere yöneltilen “*Vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenirim.*” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 33,742$ ve $p < 0,001$).

Genel olarak ticaret erbapları ile vergi dairesi çalışanlarının bu soruya ilişkin düşüncelerinin seçenekler arasında eşit dağılım gösterdiğini görmekteyiz. Ancak muhasebeci ve mali müşavirler bu soruya “*Kesinlikle Katılıyorum*” ve “*Katılıyorum*” yönünde yanıt vermişlerdir.

Tablo-58: Meslek Grupları ile “Ülkemizde Vergi Kaçıranların Yakalanma Olasılığı Yüksek” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	29	8	6	43
	Yüzde(%)	10,7	10,8	6,5	9,8
Katılıyorum	Sıklık	35	6	13	54
	Yüzde(%)	12,9	8,1	14,1	12,3
Kararsızım	Sıklık	53	15	9	77
	Yüzde(%)	19,4	20,3	9,8	17,6
Katılmıyorum	Sıklık	78	25	36	139
	Yüzde(%)	28,7	33,8	39,1	31,7
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	77	20	28	125
	Yüzde(%)	28,3	27,0	30,5	28,6

Not: Pearson Chi-Square Value: 9,379 (p=0,311).

Araştırma kapsamında mükelleflere yöneltilen “Ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma olasılığı yüksektir.” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olmadığı gözlenmektedir ($X^2 = 9,379$ ve $p = 0,311$).

Bu soruya ilişkin verilen yanıtlar ile meslek grupları arasında anlamlı bir farkın bulunmamasına karşın, tabloda verilen yanıtların dağılımları görülmektedir. Genel olarak meslek gruplarının bu soruya ilişkin düşüncelerinin seçenekler arasında eşit dağılım gösterdiğini görmekteyiz.

Tablo-59: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçıranlara Yönelik Uygulanan Cezalar Caydırıcıdır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	20	4	6	30
	Yüzde(%)	7,4	5,4	6,5	6,8
Katılıyorum	Sıklık	50	12	14	76
	Yüzde(%)	18,4	16,2	15,2	17,4
Kararsızım	Sıklık	56	8	5	69
	Yüzde(%)	20,5	10,8	5,4	15,8
Katılmıyorum	Sıklık	77	28	37	142
	Yüzde(%)	28,3	37,8	40,2	32,4
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	69	22	30	121
	Yüzde(%)	25,4	29,8	32,7	27,6

Not: Pearson Chi-Square Value: 17,466 (p=0,026).

“Vergi kaçırana yönelik uygulanan cezalar caydırıcıdır.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 17,466$ ve $p = 0,026$).

Genel olarak ticaret erbapları, muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğunun bu soruya ilişkin düşünceleri “*Katılmıyorum*” ve “*Kesinlikle Katılmıyorum*” yönündedir. Ancak, aynı zamanda ticaret erbapları bu soru için “*Kararsızım*” ve “*Katılıyorum*” yönünde de yanıt vermişlerdir.

Tablo-60: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçıran Bir Mükellefin Hapis Cezasına Çarptırılma Olasılığı Yüksek.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	18	3	6	27
	Yüzde(%)	6,6	4,1	6,5	6,2
Katılıyorum	Sıklık	71	5	10	86
	Yüzde(%)	26,1	6,8	10,9	19,6
Kararsızım	Sıklık	58	16	7	81
	Yüzde(%)	21,3	21,6	7,6	18,5
Katılmıyorum	Sıklık	77	32	40	149
	Yüzde(%)	28,3	43,2	43,5	34,0
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	48	18	29	95
	Yüzde(%)	17,7	24,3	31,5	21,7

Not: Pearson Chi-Square Value: 37,018 (p<0,001).

“Vergi kaçırın bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı yüksektir.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 37,018$ ve $p < 0,001$).

Genel olarak ticaret erbapları, muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğunun bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Ancak, aynı zamanda ticaret erbapları bu soru için “Kararsızım” ve “Katılıyorum” yönünde de yanıt vermişlerdir.

Tablo-61: Meslek Grupları ile “Denetimlerin Yetersizliği Vergi Suçlarının Artmasına Neden Olmaktadır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	91	31	25	147
	Yüzde(%)	33,5	41,9	27,2	33,6
Katılıyorum	Sıklık	89	17	31	137
	Yüzde(%)	32,7	23,0	33,7	31,3
Kararsızım	Sıklık	42	4	8	54
	Yüzde(%)	15,4	5,4	8,7	12,2
Katılmıyorum	Sıklık	27	17	22	66
	Yüzde(%)	9,9	23,0	23,9	15,1
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	23	5	6	34
	Yüzde(%)	8,5	6,7	6,5	7,8

Not: Pearson Chi-Square Value: 23,698 (p=0,003).

“Denetimlerin yetersizliği vergi suçlarının artmasına neden olmaktadır.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 23,698$ ve $p = 0,003$).

Genel olarak ticaret erbapları, muhasebeciler ve mali müşavirler ile vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğunun bu soruya ilişkin düşünceleri katıldıkları yönündedir. Ancak, muhasebeci ve mali müşavir ile vergi dairesi çalışanlarının bir kısmı da bu soruya katılmadıkları yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo-62: Meslek Grupları ile “Vergi Oranlarındaki Artışlar Kişileri Vergi Kaçırmaya Yöneltmektedir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	101	34	27	162
	Yüzde(%)	37,0	45,9	29,3	37,1
Katılıyorum	Sıklık	91	26	36	153
	Yüzde(%)	33,5	35,1	39,2	34,9
Kararsızım	Sıklık	34	5	8	47
	Yüzde(%)	12,5	6,8	8,7	10,7
Katılmıyorum	Sıklık	29	5	17	51
	Yüzde(%)	10,7	6,8	18,5	11,6
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	17	4	4	25
	Yüzde(%)	6,3	5,4	4,3	5,7

Not: Pearson Chi-Square Value: 11,815 (p=0,160).

Araştırma kapsamında mükelleflere yöneltilen “*Vergi oranlarındaki artışlar kişileri vergi kaçırmaya yöneltmektedir.*” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olmadığı gözlenmektedir ($X^2 = 11,815$ ve $p < 0,160$).

Bu soruya ilişkin verilen yanıtlar ile meslek grupları arasında anlamlı bir farkın bulunamamasına karşın, tabloda verilen yanıtların dağılımları görülmektedir. Meslek gruplarının bu soruya ilişkin düşüncelerinin birbiri ile tutarlı olduğu görülmektedir.

Tablo-63: Meslek Grupları ile “Vergi Cezaları Üzerinde Yapılan Uzlaşma Ve İndirimler Vergi Kaçırma Teşvik Etmektedir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle	Sıklık	57	17	25	99
Katılıyorum	Yüzde(%)	21,0	23,0	27,2	22,5
Katılıyorum	Sıklık	92	14	39	145
	Yüzde(%)	33,8	18,9	42,4	33,1
Kararsızım	Sıklık	46	6	10	62
	Yüzde(%)	16,9	8,1	10,9	14,2
Katılmıyorum	Sıklık	52	29	13	94
	Yüzde(%)	19,1	39,2	14,1	21,5
Kesinlikle	Sıklık	25	8	5	38
Katılmıyorum	Yüzde(%)	9,2	10,8	5,4	8,7

Not: Pearson Chi-Square Value: 27,615 (p=0,001).

“Vergi cezaları üzerinde yapılan uzlaşma ve indirimler vergi kaçırma teşvik etmektedir.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 27,615$ ve $p = 0,001$).

Genel olarak ticaret erbaplarının bu soruya verdikleri yanıtlar arasında her seçeneğe verilen yanıtların sıklıklarında çok farklılık yoktur. Ancak muhasebeciler ve mali müşavirlerin verdiği cevaplar genellikle “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğu da bu soruya “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo-64: Meslek Grupları ile “Birileri Vergi Kaçırıyor Ve Yakalanmıyorsa, Bu Bende De Vergi Kaçırma İsteği Doğurur.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	53	11	24	88
	Yüzde(%)	19,5	14,9	26,1	20,1
Katılıyorum	Sıklık	76	18	28	122
	Yüzde(%)	27,9	24,2	30,4	27,9
Kararsızım	Sıklık	39	3	12	54
	Yüzde(%)	14,4	4,1	13,0	12,3
Katılmıyorum	Sıklık	62	29	19	110
	Yüzde(%)	22,8	39,2	20,7	25,1
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	42	13	9	64
	Yüzde(%)	15,4	17,6	9,8	14,6

Not: Pearson Chi-Square Value: 17,481 (p=0,025).

“Birileri vergi kaçırıyor ve yakalanmıyorsa, bu bende de vergi kaçırma isteği doğurur.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 17,481$ ve $p = 0,025$).

Genel olarak ticaret erbaplarının bu soruya verdikleri yanıtlar arasında her seçeneğe verilen yanıtların sıklıklarında çok farklılık yoktur. Ancak muhasebeciler ve mali müşavirlerin verdikleri yanıtlar genellikle “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğu da bu soruya “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo-65: Meslek Grupları ile “Mali Müşavirler Ve/Veya Muhasebeciler Vergi Kaçırma Konusunda Bazen Teşvik Edici Olmaktadır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	51	4	32	87
	Yüzde(%)	18,8	5,4	34,8	19,9
Katılıyorum	Sıklık	67	15	38	120
	Yüzde(%)	24,6	20,3	41,3	27,3
Kararsızım	Sıklık	62	5	9	76
	Yüzde(%)	22,8	6,8	9,8	17,4
Katılmıyorum	Sıklık	52	17	7	76
	Yüzde(%)	19,1	23,0	7,6	17,4
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	40	33	6	79
	Yüzde(%)	14,7	44,5	6,5	18,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 83,604 (p<0,001).

“Mali müşavirler ve/veya muhasebeciler vergi kaçırma konusunda bazen teşvik edici olmaktadır.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 83,604$ ve $p < 0,001$).

Genel olarak ticaret erbaplarının bu soruya verdikleri yanıtlar arasında her seçeneğe verilen yanıtların sıklıklarında çok farklılık yoktur. Ancak muhasebeciler ve mali müşavirlerin verdikleri yanıtlar genellikle “*Katılmıyorum*” ve “*Kesinlikle Katılmıyorum*” yönündedir. Vergi dairesi çalışanlarının çoğunluğu da bu soruya “*Katılıyorum*” ve “*Kesinlikle Katılıyorum*” şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo-66: Meslek Grupları ile “Vergi Affi, Vergi Suçu İşleyenleri Ödüllendiren Bir Uygulamadır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	115	36	55	206
	Yüzde(%)	42,3	48,6	59,8	47,0
Katılıyorum	Sıklık	66	18	28	112
	Yüzde(%)	24,3	24,3	30,3	25,7
Kararsızım	Sıklık	34	3	3	40
	Yüzde(%)	12,5	4,1	3,3	9,1
Katılmıyorum	Sıklık	32	12	3	47
	Yüzde(%)	11,8	16,2	3,3	10,7
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	25	5	3	33
	Yüzde(%)	9,1	6,8	3,3	7,5

Not: Pearson Chi-Square Value: 24,956 (p=0,002).

Araştırma kapsamında mükelleflere yöneltilen “*Vergi affi, vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulamadır.*” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 24,956$ ve $p = 0,002$).

Genel olarak ticaret erbapları, muhasebeci ve mali müşavir ile vergi dairesi çalışanlarının bu soruya verdikleri yanıtların olumlu yönde olduğu görülmektedir. Ancak ticaret erbaplarının bir kısmı da bu soruya genellikle “*Kararsızım*”, “*Katılmıyorum*” veya “*Kesinlikle Katılmıyorum*” şeklinde de yanıt vermişlerdir.

Tablo-67: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçıranların Hapis Cezasıyla Cezalandırılması Daha Caydırıcı Olacaktır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	74	31	44	149
	Yüzde(%)	27,2	41,9	47,8	34,0
Katılıyorum	Sıklık	80	21	31	132
	Yüzde(%)	29,4	28,4	33,7	30,1
Kararsızım	Sıklık	47	4	5	56
	Yüzde(%)	17,3	5,4	5,4	12,8
Katılmıyorum	Sıklık	39	16	9	64
	Yüzde(%)	14,3	21,6	9,8	14,6
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	32	2	3	37
	Yüzde(%)	11,8	2,7	3,3	8,3

Not: Pearson Chi-Square Value: 35,397 (p<0,001).

Araştırma kapsamında mükelleflere yöneltilen “*Vergi kaçırıanların hapis cezasıyla cezalandırılması daha caydırıcı olacaktır.*” ifadesine verilen yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 35,397$ ve $p < 0,001$).

Genel olarak ticaret erbabı, muhasebeci ve mali müşavir ile vergi dairesi çalışanlarının bu soruya verdikleri yanıtların olumlu yönde olduğu görülmektedir. Ancak ticaret erbaplarının bir kısmı da bu soruya genellikle “*Katılmıyorum*” veya “*Kesinlikle Katılmıyorum*” şeklinde de yanıt vermişlerdir.

Tablo-68: Meslek Grupları ile “Vergi İdaresinin Özerkleştirilmesi, İdarenin Etkinliğini Arttırıp Vergi Suçlarıyla Mücadeleyi Daha Adil Ve Daha Etkili Hale Getirebilir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle	Sıklık	47	16	26	89
Katılıyorum	Yüzde(%)	17,3	21,6	28,3	20,3
Katılıyorum	Sıklık	77	29	26	132
	Yüzde(%)	28,3	39,2	28,3	30,1
Kararsızım	Sıklık	64	17	18	99
	Yüzde(%)	23,5	23,0	19,6	22,6
Katılmıyorum	Sıklık	35	9	12	56
	Yüzde(%)	12,9	12,2	13,0	12,8
Kesinlikle	Sıklık	49	3	10	62
Katılmıyorum	Yüzde(%)	18,0	4,0	10,8	14,2

Not: Pearson Chi-Square Value: 15,985 (p=0,043).

“Vergi idaresinin özerkleştirilmesi, idarenin etkinliğini arttırıp vergi suçlarıyla mücadeleyi daha adil ve daha etkili hale getirebilir.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 15,985$ ve $p = 0,043$).

Genel olarak ticaret erbabı, muhasebeci ve mali müşavir ile vergi dairesi çalışanlarının bu soruya verdikleri yanıtların olumlu yönde olduğu görülmektedir. Ancak ticaret erbaplarının bir kısmı da bu soruya genellikle “*Katılıyorum*” veya “*Kesinlikle Katılıyorum*” şeklinde de yanıt vermişlerdir. Aynı zamanda her meslek grubundan da önemli oranda “*Kararsızım*” yanıtını veren mükellefler olmuştur.

Tablo-69: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçıran Kişilerin Milletvekili, Belediye-Belde Başkanı Gibi Seçilme Haklarının Ellerinden Alınması Vergi Suç Oranını Azaltır.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle	Sıklık	90	29	39	158
Katılıyorum	Yüzde(%)	33,1	39,2	42,4	36,1
Katılıyorum	Sıklık	87	29	34	150
	Yüzde(%)	32,0	39,2	37,0	34,2
Kararsızım	Sıklık	44	3	6	53
	Yüzde(%)	16,2	4,1	6,5	12,1
Katılmıyorum	Sıklık	25	12	9	46
	Yüzde(%)	9,2	16,1	9,8	10,5
Kesinlikle	Sıklık	26	1	4	31
Katılmıyorum	Yüzde(%)	9,5	1,4	4,3	7,1

Not: Pearson Chi-Square Value: 22,635 (p=0,004).

“Vergi kaçırın kişiler in milletvekili, belediye-belde başkanı gibi seçilme haklarının ellerinden alınması vergi suç oranını azaltır.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 22,635$ ve $p = 0,004$).

Genel olarak ticaret erbabı, muhasebeci ve mali müşavir ile vergi dairesi çalışanlarının bu soruya verdikleri yanıtların “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” yönünde olduğu görülmektedir. Ancak ticaret erbaplarının bir kısmı da bu soruya genellikle “Katılmıyorum” veya “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde de yanıt vermişlerdir.

Tablo-70: Meslek Grupları ile “Vergi Kaçırıldığı Tespit Edilen Kişiler Ticaretten Men Edilmelidir.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	66	16	28	110
	Yüzde(%)	24,3	21,6	30,4	25,1
Katılıyorum	Sıklık	76	21	23	120
	Yüzde(%)	27,9	28,4	25,0	27,4
Kararsızım	Sıklık	65	11	17	93
	Yüzde(%)	23,9	14,9	18,5	21,2
Katılmıyorum	Sıklık	34	23	20	77
	Yüzde(%)	12,5	31,0	21,7	17,6
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	31	3	4	38
	Yüzde(%)	11,4	4,1	4,4	8,7

Not: Pearson Chi-Square Value: 23,075 (p=0,003).

“Vergi kaçırıldığı tespit edilen kişiler ticaretten men edilmelidir.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 23,075$ ve $p = 0,003$).

Genel olarak ticaret erbaplarının bu soruya verdikleri yanıtlar “*Katılıyorum*” ve “*Kesinlikle Katılıyorum*” yönündedir. Muhasebeciler ve mali müşavirler genellikle “*Katılmıyorum*” ve “*Kesinlikle Katılmıyorum*” yönünde cevap vermişlerdir; ama önemli bir kısmı da “*Katılıyorum*” yanıtını vermişlerdir. Aynı zamanda ticaret erbabı grubundan da önemli oranda “*Kararsızım*” yanıtını veren mükellefler olmuştur.

Tablo-71: Meslek Grupları ile “Kişiler, Bankada, Tapuda, Belediyede, Diğer Kamu Kurumlarında, Bütün Alım-Satımlarındaki Tüm Bilgilerinin Depolandığını Ve Bu Bilgilerin Vergi İdaresince Kullanılacağını Bilseler Vergi Suçu İşlemekten Daha Fazla Çekinirlerdi.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	83	35	39	157
	Yüzde(%)	30,5	47,3	42,4	35,8
Katılıyorum	Sıklık	120	30	40	190
	Yüzde(%)	44,1	40,5	43,5	43,4
Kararsızım	Sıklık	44	4	3	51
	Yüzde(%)	16,2	5,4	3,3	11,6
Katılmıyorum	Sıklık	12	3	8	23
	Yüzde(%)	4,4	4,1	8,7	5,3
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	13	2	2	17
	Yüzde(%)	4,8	2,7	2,1	3,9

Not: Pearson Chi-Square Value: 23,127 (p=0,003).

“Kişiler, bankada, tapuda, belediyede, diğer kamu kurumlarında, bütün alım-satımlarındaki tüm bilgilerinin depolandığını ve bu bilgilerin vergi idaresince kullanılacağını bilseler vergi suçu işlemekten daha fazla çekinirlerdi.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 23,127$ ve $p = 0,003$).

Genel olarak ticaret erbabı, muhasebeci ve mali müşavir ile vergi dairesi çalışanlarının bu soruya verdikleri yanıtların olumlu yönde olduğu görülmektedir. Ancak ticaret erbaplarının bir kısmı da bu soruya genellikle “Katılmıyorum” veya “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde de yanıt vermişlerdir. Aynı zamanda ticaret erbabı grubundan da önemli oranda “Kararsızım” yanıtını veren mükellefler olmuştur.

Tablo-72: Meslek Grupları ile “Vergi Ceza Sisteminin Adil Olduğuna İnanıyorum.” İfadesine Mükelleflerin Verdikleri Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Ticaret Erbabı	Muhasebeci, Mali Müşavir	Vergi Dairesi Çalışanı	Toplam
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	29	3	7	39
	Yüzde(%)	10,7	4,1	7,6	8,9
Katılıyorum	Sıklık	44	4	13	61
	Yüzde(%)	16,2	5,4	14,1	13,9
Kararsızım	Sıklık	37	14	15	66
	Yüzde(%)	13,6	18,9	16,3	15,0
Katılmıyorum	Sıklık	73	34	29	136
	Yüzde(%)	26,8	45,9	31,5	31,1
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	89	19	28	136
	Yüzde(%)	32,7	25,7	30,5	31,1

Not: Pearson Chi-Square Value: 16,923 (p=0,031).

Son olarak, “Vergi ceza sisteminin adil olduğuna inanıyorum.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Çapraz Tabloda, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 16,923$ ve $p = 0,031$).

Genel olarak ticaret erbabı, muhasebeci ve mali müşavir ile vergi dairesi çalışanlarının bu soruya verdikleri yanıtların olumsuz yönde olduğu görülmektedir. Ancak ticaret erbaplarının bir kısmı da bu soruya genellikle “*Katılıyorum*” veya “*Kesinlikle Katılıyorum*” şeklinde yanıt vermişlerdir. Aynı zamanda meslek gruplarında önemli oranda “*Kararsızım*” yanıtını veren mükellefler olmuştur.

F) T-TESTİ

Mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla mükelleflere uygulanan anket sonucu elde edilen veri setine T-testi yapılmıştır. Bu analiz, faktör analizi sonucunda elde edilen boyutların demografik verilere göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılmıştır. T-testi,

iki seçenekli bir sınıflama ölçeği ile eşit aralıklı ölçek arasındaki ilişkiyi test etmek amacıyla yapılmaktadır. Çalışmada mükelleflerin cinsiyetlerine göre araştırma değişkenlerini algılama düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı yapılan T-testi ile sınanmıştır.

Çalışmada bir adet T-testi yapılmıştır:

Tablo-73: Değişkenlerin Cinsiyete Göre T-testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

	Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata Ort.
BİLGİ DÜZEYİ	Bay	336	3,3185	,96855	,05284
	Bayan	102	3,0882	,89973	,08909
VERGİ ZİHNİYETİ	Bay	336	2,5556	,91072	,04968
	Bayan	102	2,3595	,76457	,07570

Araştırma değişkenlerinden “*Bilgi Düzeyi*” ile anketi cevaplayanların cinsiyetlerine ilişkin elde edilen sonuçlarda, anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, anketi cevaplayanların cinsiyetlerine göre “*Bilgi Düzeyi*” bağımsız değişkenini algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir (F=1,100 ve p= 0,033). Tablo-73’te de görüldüğü gibi bu farklılığı incelemek amacıyla tanımlayıcı istatistikler yapıldığında erkeklerin “*Bilgi Düzeyi*” değişkeni ortalaması 3,31 iken bayanların ortalaması 3,09’dur. Vergi ceza sistemine yönelik bilgi düzeyine, anketi yanıtlayan bayan mükellefler erkeklere göre daha olumlu yanıtlar vermişlerdir.

T-testi sonucunda farklılık tespit edilen diğer değişken “*Vergi Zihniyeti*”dir. “*Vergi Zihniyeti*” ile anketi cevaplayanların cinsiyetlerine ilişkin elde edilen sonuçlarda, anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, anketi cevaplayanların cinsiyetlerine göre “*Vergi Zihniyeti*” bağımsız değişkenini algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir (F=4,260 ve p= 0,032). Tablo-73’te de görüldüğü gibi bu farklılığı incelemek amacıyla tanımlayıcı istatistikler yapıldığında erkeklerin “*Vergi Zihniyeti*” değişkeni ortalaması 2,56 iken bayanların ortalaması 2,36’dır. Vergi sisteminin etkinliğine yönelik olarak vergi zihniyeti ile ilgili olarak bayanların daha olumlu cevaplar verdiği görülmektedir.

Diğer araştırma değişkenleri olan “Yaptırımlar”, “Sistemin Etkililiği”, “Cezaların Uygulanabilirliği” ve “Suçu Artırıcı Etkiler” bağımsız değişkenleri ile cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

T-testinden elde edilen bulgular doğrultusunda H1 (**H1:** Mükelleflerin cinsiyetlerine göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Bilgi Düzeyi*”ne (nelerin vergi suçu olduğunu bilmesi, vergi ceza sistemindeki değişiklikleri kolaylıkla takip edebilmesi, vergi ceza kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğu) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, vergi ceza sistemi hakkında bayların bayanlara oranla vergi yasalarını daha az bilip takip ettikleri sonucu çıkmaktadır.) ve H2 (**H2:** Mükelleflerin cinsiyetlerine göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Vergi Zihniyeti*”ne (vergi kaçırırsa vicdan azabı çekmesi, vergi suçu işleyeni ihbar etmesi, vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenmesi) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, bayların bayanlara oranla yasalara ve idareye daha az güvendikleri, vergi suçu işleyenleri ihbar etme hususuna baylardan daha az katıldıkları sonucu çıkmaktadır.) kabul edilmiştir.

G) ANOVA TESTİ

ANOVA, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılmaktadır. ANOVA bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını belirlemektedir. İki den fazla seçeneği olan bir sınıflama ölçeği ile eşit aralıklı ölçekle sorulmuş bir bağımsız değişkenin karşılaştırılmasında ANOVA testi uygulanmaktadır.

Araştırma kapsamında meslek, yaş ve eğitim durumu değişkenlerine ilişkin ANOVA Testi yapılmıştır. Ancak yaş değişkenine uygulanan ANOVA Testi sonucunda, araştırma değişkenleri ile yaş arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Bu nedenle, bu tablolara yer verilmemiştir.

Tablo-74: Değişkenlerin Mükelleflerin Mesleklerine Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişkenler	Meslek	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
YAPTIRIMLAR	Ticaret erbabı	272	2,4418	,81749	,04957
	Muhasebeci, mali müşavir	74	2,2095	,63633	,07397
	Vergi dairesi çalışanı	92	2,1866	,76788	,08006
	Toplam	438	2,3489	,78681	,03760
SİSTEMİN ETKİLİLİĞİ	Ticaret erbabı	272	2,6406	,92062	,05582
	Muhasebeci, mali müşavir	74	3,0135	,91026	,10582
	Vergi dairesi çalışanı	92	2,1386	,88436	,09220
	Toplam	438	2,5982	,94956	,04537
CEZALARIN UYGULANABİLİRLİĞİ	Ticaret erbabı	272	3,4044	1,01235	,06138
	Muhasebeci, mali müşavir	74	3,6847	,92305	,10730
	Vergi dairesi çalışanı	92	3,7754	1,03788	,10821
	Toplam	438	3,5297	1,01427	,04846
BİLGİ DÜZEYİ	Ticaret erbabı	272	3,4387	,94992	,05760
	Muhasebeci, mali müşavir	74	2,9775	,91217	,10604
	Vergi dairesi çalışanı	92	2,9819	,89683	,09350
	Toplam	438	3,2648	,95693	,04572
VERGİ ZİHNİYETİ	Ticaret erbabı	272	2,6495	,90538	,05490
	Muhasebeci, mali müşavir	74	2,2162	,85552	,09945
	Vergi dairesi çalışanı	92	2,3333	,73960	,07711
	Toplam	438	2,5099	,88193	,04271

İlk olarak, ANOVA testinde çalışanların verdikleri cevapların meslek gruplarına göre farklı olup olmadığı incelenmek istenmiştir. “*Yaptırımlar*” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla meslek grupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Meslek gruplarına göre “*Yaptırımlar*” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir (F=5,109 ve p=0,006). Tablo-74’den görüleceği gibi “*Yaptırımlar*” bağımsız değişkenine ticaret erbaplarının verdikleri yanıtların ortalaması 2,44, muhasebeci ve mali müşavirlerin verdikleri yanıtların ortalaması 2,21 ve vergi dairesi çalışanlarının verdikleri yanıtların ortalaması 2,19’dur.

“*Sistemin Etkililiği*” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla meslek grupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Meslek gruplarına göre “*Sistemin Etkililiği*” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir (F=19,676 ve p< 0,001). Tablo-74’den görüleceği gibi “*Sistemin Etkililiği*” bağımsız değişkenine ticaret erbaplarının verdikleri yanıtların ortalaması 2,64, muhasebeci ve mali müşavirlerin verdikleri yanıtların ortalaması 3,01 ve vergi dairesi çalışanlarının verdikleri yanıtların ortalaması 2,14’tür. Vergi dairesi çalışanlarının, vergi ceza sisteminin etkili olarak çalıştığı yönündeki düşünceleri diğer meslek gruplarına göre daha olumludur.

“*Cezaların Uygulanabilirliği*” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla meslek grupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Meslek gruplarına göre “*Cezaların Uygulanabilirliği*” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir (F=5,760 ve p= 0,003). Tablo-74’den görüleceği gibi “*Cezaların Uygulanabilirliği*” bağımsız değişkenine ticaret erbaplarının verdikleri yanıtların ortalaması 3,40, muhasebeci ve mali müşavirlerin verdikleri yanıtların ortalaması 3,69 ve vergi dairesi çalışanlarının verdikleri yanıtların ortalaması 3,78’dir. Bu analizden elde edilen bulgulara göre cezaların uygulanabilirliğine yönelik en olumlu düşünce ticaret erbapları tarafından belirtilmiştir.

Meslek gruplarına göre “*Bilgi Düzeyi*” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir (F=12,471 ve p< 0,001). Tablo-74’den görüleceği gibi “*Bilgi Düzeyi*” bağımsız değişkenine ticaret erbaplarının verdikleri yanıtların ortalaması 3,44, muhasebeci ve mali müşavirlerin verdikleri yanıtların ortalaması 2,98 ve vergi dairesi çalışanlarının verdikleri yanıtların ortalaması 2,98’dir. Bu analizden elde edilen bulgulara göre bilgi düzeyi ile ilgili olarak muhasebeci, mali müşavir ve vergi dairesi çalışanlarının verdikleri ortalamaların aynı olduğu görülmektedir. Ticaret erbaplarının diğer meslek gruplarına göre daha olumsuz düşüncelere sahip olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Meslek gruplarına göre “*Vergi Zihniyeti*” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir (F=9,728 ve p< 0,001). Tablo-74’den görüleceği gibi “*Vergi Zihniyeti*” bağımsız değişkenine ticaret erbaplarının verdikleri yanıtların ortalaması 2,64, muhasebeci ve

mali müşavirlerin verdikleri yanıtların ortalaması 2,22 ve vergi dairesi çalışanlarının verdikleri yanıtların ortalaması 2,33'tür. Bu grupta vergi zihniyeti ile ilgili en olumlu düşüncelere sahip meslek grubunun muhasebeci ve mali müşavirler olduğu görülmektedir.

Meslek gruplarına ilişkin yapılan ANOVA Analizinden elde edilen bulgulara göre H3 (**H3:** Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından "*Yaptırımlar*"a (vergi idaresinin etkinliğinin artması, vergi kaçırınların seçilme haklarının ellerinden alınması, idarece verilerin depolanması, vergi kaçırınların ticaretten men edilmesi, hapis cezasıyla cezalandırılması, denetimlerin artırılması) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, bu tür yaptırımların uygulanmasına ticaret erbapları tarafından meslek mensupları ile vergi dairesi çalışanlarına oranla daha olumsuz bakıldığı sonucu çıkmaktadır.), H4 (**H4:** Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından "*Sistemin Etkliliği*"ne (meslek mensuplarının vergi kaçırma konusunda bazen teşvik edici olması, birileri vergi kaçıyor ve yakalanmıyorsa bunun vergi kaçırma isteği doğurması, uzlaşma ve indirimlerin vergi kaçırmayı teşvik etmesi, vergi affının vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulama olması) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, vergi dairesi çalışanları tarafından bu önermelere ticaret erbapları ve meslek mensuplarına göre daha olumlu yaklaşıldığı sonucu çıkmaktadır.), H5 (**H5:** Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından "*Cezaların Uygulanabilirliği*"ne (uygulanan cezaların caydırıcı olması, vergi kaçırınların hapis cezasına çarptırılma olasılığının yüksek olması, vergi kaçırınların yakalanma olasılığının yüksek olması) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, cezaların uygulanabilirliğine vergi dairesi çalışanları tarafından meslek mensupları ile ticaret erbaplarına göre daha az inanıldığı sonucu çıkmaktadır.), H6 (**H6:** Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından "*Bilgi Düzeyi*"ne (nelerin vergi suçu olduğunu bilmesi, vergi ceza sistemindeki değişiklikleri kolaylıkla takip edebilmesi, vergi ceza kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğu) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, vergi ceza sistemi hakkında meslek mensuplarının vergi dairesi çalışanları ile ticaret erbaplarına göre vergi yasalarını daha fazla bilip takip ettikleri sonucu çıkmaktadır.) ve H7 (**H7:** Mükelleflerin meslek gruplarına göre vergi

ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından “*Vergi Zihniyeti*”ne (vergi kaçırsa vicdan azabı çekmesi, vergi suçu işleyeni ihbar etmesi, vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenmesi) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, ticaret erbaplarının vergi dairesi çalışanları ile meslek mensuplarına oranla yasalara ve idareye daha az güvendikleri, vergi suçu işleyenleri ihbar etme hususuna daha az katıldıkları sonucu çıkmaktadır.) hipotezleri kabul edilmiştir.

Tablo-75: Değişkenlerin Mükelleflerin Eğitim Durumlarına Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişkenler	Eğitim Düzeyi	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
YAPTIRIMLAR	Okuryazar değil, okuryazar, ilkokul, ortaokul	152	2,4770	,78947	,06403
	Lise	141	2,3073	,80012	,06738
	Üniversite (2-4 yıllık ve daha üstü)	145	2,2552	,75820	,06297
	Toplam	438	2,3489	,78681	,03760
VERGİ ZİHNİYETİ	Okuryazar değil, okuryazar, ilkokul, ortaokul	152	2,7018	,84236	,06832
	Lise	141	2,4917	,95417	,08036
	Üniversite (2-4 yıllık ve daha üstü)	145	2,3264	,81125	,06737
	Toplam	438	2,5099	,88193	,04214

İkinci olarak, ANOVA testinde katılımcıların verdikleri cevapların eğitim düzeylerine göre farklı olup olmadığı incelenmek istenmiştir. “*Yaptırımlar*” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Eğitim düzeylerine göre “*Yaptırımlar*” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($F=3,273$ ve $p= 0,039$). Tablo-75’den görüleceği gibi “*Yaptırımlar*” bağımsız değişkenine okuryazar olmayan, okuryazar olan, ilkokul veya ortaokul mezunu olan mükelleflerin verdikleri yanıtların ortalaması 2,48, lise mezunu olan mükelleflerin verdikleri yanıtların ortalaması 2,31 ve üniversite mezunu mükelleflerin verdikleri

yanıtların ortalaması 2,26'dır. Vergi ceza sistemi yaptırımlarına ilişkin olarak üniversite mezunlarının düşüncelerinin daha olumlu yönde olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Eğitim düzeylerine göre "*Vergi Zihniyeti*" bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($F=6,948$ ve $p= 0,001$). Tablo-75'den görüleceği gibi "*Vergi Zihniyeti*" bağımsız değişkenine okuryazar olmayan, okuryazar olan, ilkokul veya ortaokul mezunu olan mükelleflerin verdikleri yanıtların ortalaması 2,70, lise mezunu olan mükelleflerin verdikleri yanıtların ortalaması 2,49 ve üniversite mezunu mükelleflerin verdikleri yanıtların ortalaması 2,33'tür. Okuryazar olmayan, okuryazar olan, ilkokul veya ortaokul mezunu olan mükelleflerin vergi zihniyeti ile ilgili düşüncelerinin daha olumlu yönde olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Eğitim durumuna ilişkin yapılan ANOVA Analizinden elde edilen bulgulara göre H8 (**H8:** Mükelleflerin eğitim durumuna göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından "*Yaptırımlar*"a (vergi idaresinin etkinliğinin artması, vergi kaçırınların seçilme haklarının ellerinden alınması, idarece verilerin depolanması, vergi kaçırınların ticaretten men edilmesi, hapis cezasıyla cezalandırılması, denetimlerin artırılması) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, eğitim seviyesi düşük olanlar tarafından bu tür yaptırımların uygulanmasına daha olumsuz bakıldığı, eğitim seviyesi arttıkça olumsuzluğun azaldığı sonucu çıkmaktadır.) ve H9 (**H9:** Mükelleflerin eğitim durumuna göre vergi ceza sisteminin etkinliği değişken gruplarından "*Vergi Zihniyeti*"ne (vergi kaçırırsa vicdan azabı çekmesi, vergi suçu işleyeni ihbar etmesi, vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenmesi) verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan eğitim seviyesi düşük olanların yasalara ve idareye daha az güvendikleri, vergi suçu işleyenleri ihbar etme hususuna daha az katıldıkları, eğitim seviyesi arttıkça güvenin arttığı ve ihbar etme hususuna daha fazla katılınıldığı sonucu çıkmaktadır.) hipotezleri kabul edilmiştir.

H) KORELASYON ANALİZİ

Değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi, değişkenlerin ölçme yapısına, dağılımın özelliklerine, aralarındaki ilişkinin doğrusal olup olmamasına, değişken sayısına ve kontrol durumuna bağlı olarak farklı istatistiksel teknikler kullanılarak yapılmaktadır. İki değişken arasındaki ilişki, ikili ya da basit korelasyon ismi verilen

korelasyon tekniğiyle bulunmaktadır. Korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini ya da miktarını ve yönünü açıklayan bir sayıdır.³³⁴

Korelasyon katsayısının +1 olması durumunda, değişkenler arasından doğru yönlü bir ilişki varken, bir değişken hangi oranda arttı ise diğerinin de aynı oranda arttığı, korelasyon katsayısının – 1 olması durumunda ise değişkenler arasında negatif bir ilişki varken, bir değişken hangi oranda arttı ise diğerinin de o oranda azaldığı yorumu yapılabilmektedir. Korelasyon katsayısının 0 olması ($r=0$) durumunda değişkenler arasından hiçbir ilişki yoktur şeklinde yorumlanmaktadır.³³⁵

Tablo-76: Bağımsız Değişkenlerin Korelasyon Analizi

		YAPTIRIMLAR	SİSTEMİN ETKİLİLİĞİ	CEZALARIN Uygulanabilirliği	BİLGİ DÜZEYİ	SUÇU ARTIRAN ETKİLER	VERGİ ZİHNİYETİ
YAPTIRIMLAR	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 438					
SİSTEMİN ETKİLİLİĞİ	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,484 ,000 438	1 438				
CEZALARIN UYGULANABİLİRLİĞİ	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	-,057 ,233 438	-,176 ,000 438	1 438			
BİLGİ DÜZEYİ	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	-,063 ,191 438	-,119 ,013 438	,268 ,000 438	1 438		
SUÇU ARTIRAN ETKİLER	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,395 ,000 438	,363 ,000 438	-,073 ,126 438	-,126 ,008 438	1 438	
VERGİ ZİHNİYETİ	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,231 ,000 438	,009 ,853 438	,245 ,000 438	,256 ,000 438	,217 ,000 438	1 438

³³⁴ Şener Büyüköztürk, **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, İstanbul: Pegema Akademik Yayıncılık, 2002, s.31.

³³⁵ Ural-Kılıç, a.g.e., s.247.

“Yaptırımlar” değişkeni ile “Sistemin Etkinliği” değişkeni arasında pozitif yönde orta düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,484$) olduğu görülmektedir. “Yaptırımlar” değişkeni ile “Cezaların Uygulanabilirliği” değişkeni arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p = 0,233$). “Yaptırımlar” değişkeni ile “Bilgi Düzeyi” değişkeni arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p = 0,191$). “Yaptırımlar” değişkeni ile “Suçu Artıran Etkiler” değişkeni arasında pozitif yönde orta düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,395$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır. “Yaptırımlar” değişkeni ile “Vergi Zihniyeti” değişkeni arasında pozitif yönde zayıf düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,231$) olduğu görülmektedir.

“Sistemin Etkinliği” değişkeni ile “Cezaların Uygulanabilirliği” değişkeni arasında negatif yönde zayıf düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = -,176$) olduğu görülmektedir. “Sistemin Etkinliği” değişkeni ile “Bilgi Düzeyi” değişkeni arasında negatif yönde çok zayıf düzeyde bir ilişki ($p = 0,013$ ve $r = -,119$) olduğu görülmektedir. “Sistemin Etkinliği” değişkeni ile “Suçu Artıran Etkiler” değişkeni arasında pozitif yönde orta düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,363$) olduğu görülmektedir. “Sistemin Etkinliği” değişkeni ile “Vergi Zihniyeti” değişkeni arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır ($p = 0,853$).

“Cezaların Uygulanabilirliği” değişkeni ile “Bilgi Düzeyi” değişkeni arasında pozitif yönde zayıf düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,268$) olduğu görülmektedir. “Cezaların Uygulanabilirliği” değişkeni ile “Suçu Artıran Etkiler” değişkeni arasında herhangi bir ilişki yoktur ($p = 0,126$). “Cezaların Uygulanabilirliği” değişkeni ile “Vergi Zihniyeti” değişkeni arasında pozitif yönde zayıf düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,245$) olduğu görülmektedir.

“Bilgi Düzeyi” değişkeni ile “Suçu Artıran Etkiler” değişkeni arasında negatif yönde çok zayıf düzeyde bir ilişki ($p = 0,008$ ve $r = -,126$) olduğu görülmektedir. “Bilgi Düzeyi” değişkeni ile “Vergi Zihniyeti” değişkeni arasında pozitif yönde zayıf düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,256$) olduğu görülmektedir.

“Suçu Artıran Etkiler” değişkeni ile “Vergi Zihniyeti” değişkeni arasında pozitif yönde zayıf düzeyde bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,217$) olduğu görülmektedir.

I) REGRESYON ANALİZİ

Çalışmada değişkenlerin, “*Vergi ceza sisteminin adil olduğuna inanıyorum*” ifadesi ile ilgili mükelleflerin düşüncelerini etkileyen vergi ceza sisteminin etkinliği bağımsız değişkenlerinin önem sıralarını belirlemek amacıyla regresyon analizi yapılmıştır.

Tablo-77: “Vergi Ceza Sisteminin Adil Olduğuna İnanıyorum” İle İlgili Mükelleflerin Düşüncelerini Etkileyen Değişken Gruplarının Regresyon Analizi

DEĞİŞKENLER	β	t	Sig T
BİLGİ DÜZEYİ	,356	8,205	,000
CEZALARIN UYGULANABİLİRLİĞİ	,271	6,178	,000
SİSTEMİN ETKİLİLİĞİ	,095	2,227	,026
SABİT	,486	1,573	,116

Not: Multiple R: ,494; R Square: ,244; Adjusted R Square: ,239; F: 46,699; Signif F: ,001

Tablo-77 incelendiğinde F değerinin 46,699 ve Signif F değerinin 0,001 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Buna bağlı olarak Multiple R= ,494 ve R Square= ,244 olarak gerçekleşmiştir.

Regresyon analizinde elde edilen sonuçlara göre, “*Vergi ceza sisteminin adil olduğuna inanıyorum*” ile ilgili mükelleflerin görüşlerini etkileyen ilk değişken “*Bilgi Düzeyi*” olarak belirlenmiştir ($p < 0,001$ ve $\beta = ,356$). İkinci değişken olarak “*Cezaların Uygulanabilirliği*” tespit edilmiştir ($p < 0,001$ ve $\beta = ,271$). Son olarak “*Sistemin Etkililiği*” değişkeni mükelleflerin görüşünü etkileyen değişken olarak bulunmuştur ($p = 0,026$ ve $\beta = ,095$). Bu değişkenler “*Vergi ceza sisteminin adil olduğuna inanıyorum*” ile ilgili mükelleflerin görüşlerini %24 oranında açıklamaktadır ($R^2 = ,24$).

DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ

Bir fiilin suç olarak kabul edilmesi ve sonrasında uygun cezanın verilmesi etkin bir ceza sistemini gerektirmektedir. Ceza sisteminin etkin olabilmesi, kişilerin işledikleri suçun cezasız kalmayacağını ve işlenen suç karşılığında buna orantılı bir ceza verileceğini bilmelerine bağlıdır. Vergi ceza sisteminde de durum aynıdır. Ülkemizde, kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğünün son yıllarda gayri safi milli hasılanın yüzde 13'ü ile yüzde 184'ü arasında değiştiği, sadece vergi kaybının yüzde 35-40 düzeylerinde olduğu, kayıtdışı istihdam oranının ise %46 düzeyinde olduğu düşünüldüğünde neden bu çalışma üzerinde durulduğu ortaya çıkacaktır.

Manisa il merkezinde yaşayan ve vergi ile en alakalı oldukları düşünülen üç meslek grubu olan ticaret erbabları, vergi dairesi çalışanları ve meslek mensupları (muhasibeci-mali müşavirler) üzerinde yapılan anket uygulaması sonucunda; vergi ceza sisteminin etkinliği üzerine bu grupların algılamaları ölçülmeye çalışılmıştır. Yapılan bu çalışmada, katılımcıların yüzde 62'sinin vergi ceza sisteminin adaletsiz olduğunu düşündüğü sonucu çıkmıştır. Bu temel soruya verilen bu orandaki cevaptan, katılımcıların çoğunluğunun vergi ceza sistemine güvenmediği sonucu ortaya çıkmakta olup, vergi ceza sisteminin adaletli ve etkili algılanacak şekilde yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

Yapılan alan araştırması sonucunda, katılımcıların vergi ceza sistemi hakkındaki bilgi düzeylerinin düşük olduğu, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun değişiklikleri takip edemediği anlaşılmaktadır. Bu sebeple bilgi düzeyinin artırılması amacıyla öncelikle kişilerin vergi ceza sistemi konusunda bilinçlendirilmesi, ayrıca vergi ceza kanunların açık, anlaşılır ve takip edilebilir olacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hususları doğrular nitelikte katılımcıların büyük çoğunluğu ülkemizde vergi suçlarının artmasının en önemli nedenini vergi bilincinin yeterince oluşmamış olması olarak görmektedir. Bunu, kanuni düzenlemeler ile yapılan ve suçluyu ödüllendiren bir uygulama olarak nitelendirilen af uygulaması, vergi ceza sisteminin karmaşıklığı, idare tarafından yeterince denetim yapılmaması, vergi

oranlarındaki artışlar ile uzlaşma ve indirim gibi vergi kaybını teşvik edici müesseseler takip etmektedir.

Katılımcıların yarıya yakın bir kısmı vergi kaçırıp da yakalanmayan çevresindeki kişilerden etkilenip, vergi kaçırabileceğini belirtmektedir. Buradan, yaşanan çevrenin kişilerin davranışları üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

Katılımcıların yüzde 60'lık çoğunluğu vergi kaçırmanın yakalanmadığına ve cezaların caydırıcı olmadığına inanmakta olup, bu sonuç, vergi idaresinin ve denetimlerin yeterince etkili olmadığını, cezaların daha etkin olması ile ilişkili olarak düzenlemeler yapılması gerektiğini göstermektedir. Ayrıca, katılımcıların yüzde 56'lık kısmı vergi kaçırıcılara yasalarımız gereği uygulanması gereken hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmadığını düşünmektedir.

Kişilerin ahlaki yapısını ölçmeye yönelik olarak sorulan “*vergi kaçırırsam vicdan azabı çekerdim*” önermesine katılımcıların büyük bir çoğunluğu olumlu yaklaşarak böyle bir şey yaptığında huzurlu olamayacağını belirtmiştir. İhbar etme hususuna da çoğunluk tarafından sağduyulu yaklaşılmış ve vergi suçu işleyen kişilerin ihbar edileceği belirtilmiştir. Buradan, vergi ceza sisteminin etkinliğini arttırabilmek amacıyla kişilerin vicdanına hitap edecek sloganların bulunup yayımlanmasının ve ihbar müessesesi hakkında kişilerin bilgilendirilip bilinçlendirilmesinin uygun olabileceği görülmektedir.

Toplumsal Saydamlık Hareketi Derneği (TSHD) tarafından 2005 yılında yapılan Halkın Sesi Anketinde, Türkiye’de en az güvenilen kurumun vergi idaresi olduğu sonucu çıkmıştır. Buna paralel olarak anket çalışmamızda yer verilen “*vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenirim*” önermesine, katılımcıların yüzde 36'lık kısmının katılmadığı, yüzde 23'lük kısmının ise kararsız kaldığı görülmektedir. Rüşvet, yolsuzluk, adam kayırma gibi algılamaların güven unsurunu zedelediği sonucuna ulaşıldığından, vergide rüşvet ve yolsuzlukların üzerine gidilerek saydamlığın sağlanması ve adam kayırmacılığına son verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Bilindiği üzere ülkemizde vergi konusunda mükelleflere uzmanlık hizmetini muhasebeci-mali müşavir-yeminli mali müşavirler vermektedir. Bu hizmeti sunan kişilerin vergi kaçırma konusunda teşvik edici olup olmadığını ölçmek amacıyla sorulan önermeye, katılımcıların yarıya yakın bir kısmı teşvik edici olmaktadır şeklinde cevap

vermiştir. Özellikle, vergi dairesi çalışanlarından yüzde 76'sı meslek mensuplarının vergi kaçırma konusunda teşvik edici olduğunu düşünmektedir. Hatta, meslek mensuplarının dahi yüzde 26'sı bu görüşe katılmaktadır. Bu sebeple, mükelleflerin defterlerini tutan ve vergi konusundaki bütün işlerini yapan meslek mensuplarının iş ahlakının geliştirilmesi amacıyla düzenlemeler yapılmalı, sıkı bir şekilde denetlenmeli ve suça teşvik ve iştirak edenlere ağır cezalar verilmelidir.

Vergi ceza sisteminin etkinliğine ilişkin olarak işlenen suç karşılığında verilecek yaptırımlara ilişkin sorulan önermelerden en etkili yaptırım olarak vergi idaresince kişilerin tüm bilgilerinin depolandığı bir veri sisteminin varlığının algılandığı, daha sonra ise vergi kaçırmanın milletvekili, belediye-belde başkanı gibi seçilme haklarının ellerinden alınması, vergi kaçırmanın hepsinin hapis cezasıyla cezalandırılması ve ticaretten men etme gibi yaptırımların etkili olabileceği sonucu çıkmaktadır. Ayrıca, katılımcıların yarısı da vergi idaresinin özerkleştirilmesinin etkinliği arttıracığına inanmaktadır.

Yapılan çalışma neticesinde katılımcılar, Türkiye'deki vergi ceza sisteminin etkinliğini altı faktör altında değerlendirmiş olup, bu faktörlerin algılanış sırası; cezaların uygulanabilirliği, bilgi düzeyi, sistemin etkililiği, vergi zihniyeti, yaptırımlar ve suçu arttıran etkiler şeklindedir.

Uygulanan anket çalışması sonucunda; yaptırımlar ile sistemin etkinliği arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu, yani yaptırımlar arttıkça sistemin etkinliğinin de arttığı, azaldıkça da azaldığı ortaya çıkmıştır.

Yapılan analizler neticesinde, katılımcıların vergi ceza sisteminin adilliği hakkındaki algılamalarını bilgi düzeyleri, cezaların uygulanabilirliği ve sistemin etkililiği hakkındaki düşünceleri önemli oranda etkilemektedir. Kişilerin vergi ceza sistemi hakkında bilinçlenmesi sağlanarak, işlenen suçun karşılıksız kalmayıp cezasının uygulandığı fikri oluşturulur ve uygulanan sistemin etkili olduğu hissettirilirse büyük oranda başarı sağlanabilir.

Vergi vermeme eğilimi, bir çok nedenin yanında vergi kaçırmanın denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın az olmasından da kaynaklanabilmektedir. Cezaların etkinliğinin sağlanmasında vergi denetimi çok önemli işlevler görmektedir. Yapılan hesaplamalar göre Türkiye'de denetim oranı yüzde iki civarındadır. Yüzde iki

oranında bir denetim söz konusu olduğunda, 5 yıllık zamanaşımı süresinde mükelleflerin yüzde 90 oranında bir olasılıkla denetlenemedikleri hesaplanabilmektedir. Mükellefin yaklaşık olarak yüzde 90'ı fiilen denetim dışında kalmaktadır. Bu bakımdan Türkiye'de yaygın bir denetim yapılamadığı söylenebilir.

Vergi cezalarının kesinlikle uygulanabilmesi bir ölçüde vergi idaresine, denetim organlarına, mahkemelere ve yasal düzenlemeler ile getirilen cezaları ortadan kaldıran ya da azaltan kurumlara bağlıdır. Vergi idaresinin çağın imkanlarından yeteri kadar yararlanamadığı, denetim oranlarının çok düşük kaldığı, mahkemelerin ceza vermeme eğiliminde olduğu, yasalar ile cezaların kaldırılması ya da azaltılması imkanlarının bulunduğu, sık sık af yasalarının çıkartıldığı bir ortamda cezaların kesinlikle uygulandığından bahsetmek de olanaksızdır. Vergi bilincinin zayıflamasını sağlayacak vergi affı uygulamasının politik bir malzeme haline getirilmesini engellemek amacıyla tamamen uygulamadan kaldırılması gerekmektedir.

Uzlaşma kurumu cezaların etkinliğini olumsuz yönde etkileyen bir yapıdadır. Çok genel gerekçelerle bu kuruma başvurulabilmesi kurumun amacını aşan sonuçlara neden olmaktadır. Bu kurumla mükellefe oldukça iyi imkanlar tanındığından dolayı uzlaşma oranları oldukça yüksektir. Uzlaşma oranlarının yüksek olması, idarenin bir başarısı olarak da görülmemelidir. Uzlaşma, caydırma mekanizmalarını oldukça aksatmaktadır. Mükellefin cezalandırılma korkusu, uzlaşma kurumunun bir imkan olarak sistemde bulunmasından dolayı oluşmamaktadır. Uzlaşma müessesinin şaibeye meyil vermeyecek şekilde yeniden düzenlenmesin uygun olacağı değerlendirilmektedir. Yaptırımlar konusunda ise, uygulamada olan cezalar haricinde uygulamaya konacak seçilme hakkının elinden alınması, ticareten ya da meslekten men edilmesi, meslek faaliyetinin süreli olarak durdurulması gibi müeyyidelerin etkili olabileceği düşünülmektedir.

Kaçakçılık suçu işleyenler için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların mahkemelerce hüküm altına alınarak uygulanması pek nadir görülmektedir. Ceza hukuku karşısında bu suçların ispatındaki zorluk nedeniyle mahkemelerden sonuç almak güçleşmektedir. Vergi kanunlarında yer alan cezaların ağır olması caydırıcı olması için yeterli değildir. Belki bundan daha önemlisi söz konusu cezaların uygulanabilmesidir.

Doğru ve zamanında ödenen vergilerin her türlü hakların güvencesi olduğu ilkesi uygulamaya geçirilmeli ve toplumda bu bilinç oluşturulmalıdır. Toplumun vergi ahlakı ve bilincini geliştirmeksizin uygulamaya konulacak ceza ve denetim sistemleri mükemmel olsalar da başarsız olabilirler. Bu bağlamda, sistemin başarısı, kişilerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda, bazı haklardan yoksun bırakılacaklarını, ciddi bir şekilde cezalandırılacaklarını bildikleri, toplumsal yaptırımları da tetikleyebilen bir vergi ceza sisteminin hayata geçirilmesine bağlıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKINTÜRK, Turgut, **Temel Hukuk**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1994.
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- AKTAN, C. Can; DİLEYİCİ, Dilek; VURAL, İstiklal Y., **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.
- ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- ASLAN, Memduh, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim, 2008.
- AYHAN, Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt III, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1989.
- BAYRAKLI, H.Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Yayınları, 2006.
- BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- BOZKURT, Enver, **Genel Hukuk Bilgisi**, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2005.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Şener, **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, İstanbul: Pegema Akademik Yayıncılık, 2002.
- CANDAN, Turgut, **Vergi Suç ve Cezaları**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül 1995.
- CENTEL, Nur; ZAFER, Hamide; ÇAKMUT, Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006.
- CÜCELOGLU, Doğan, **İnsan Ve Davranışı, Psikolojinin Temel Kavramları**, 14. Baskı, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2005.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 389, 1975.
- DEMİRBAŞ, Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005.
- DÖNMEZ, Recai, **Teoride ve Uygulamada Vergi Affı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:557, 1992.

- DÖNMEZ, Recai, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1023/112, 1998.
- DÖNMEZER, Selahattin Sulhi; ERMAN, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt I-II, 5. Baskı, İstanbul: İstanbul Ün. Hukuk Fak. Yayını, No: 437, 1974.
- DÖNMEZER, Sulhi, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt II, İstanbul, 1997.
- DÖNMEZER, Sulhi; YENİSEY, Feridun, **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği**, TESEV, İstanbul, 2000.
- EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007.
- EREM, Faruk, ARTUK, M. Emin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1997.
- EREM, Faruk, **Hümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, C.I, Toplu Basım 13, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.
- EREN, Erol, **Örgütsel Davranış Ve Yönetim Psikolojisi**, Geliştirilmiş 8. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2004.
- ERGİNAY, Akif, **Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi Resim Harç Kanunları**, Cilt 1, Ankara: Elif Kitabevi, 1977.
- ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları**, İstanbul: İ.Ü. Fen Fakültesi Basım Atölyesi, 1988.
- ERSOY, Yüksel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2002.
- GEGENFURTNER, Karl R., **Beyin ve Algılama**, (Çev. Barış KONUKMAN), İstanbul: İnkılâp Kitabevi, 2005.
- GERÇEK, Adnan; YÜCE, Mehmet; **Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, 1998.
- GRAMATİCA, Filippo, **Toplumsal Savunma İlkeleri**, (Çev: SELÇUK, Sami), Ankara: Hatiboğlu Yayınevi, 1988.
- GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1.Baskı, İstanbul: ALFA Basım Yayım Dağıtım, 1998.
- GÜNEY, Salih, **Yönetim Ve Organizasyon El Kitabı**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2000.

- HIZLI, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.
- İÇEL, Kayıhan; ÖZGENÇ, İzzet; SÖZÜER, Adem; MAHMUTOĞLU, Fatih S.; ÜNVER, Yener, **Suç Teorisi**, 2. Kitap, İstanbul: Sebat Yayıncılık, 1999.
- KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2004.
- KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İzmir: Tükemat AŞ, 1994.
- KIZILOT, Şükrü; ŞENYÜZ, Doğan; TAŞ, Metin; DÖNMEZ, Recai, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- KIZILOT, Şükrü; KIZILOT, Zuhul, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- KIZILOT, Şükrü, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Cilt:3, Ankara:Savaş Yayınları, 1991.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1983.
- KOVANCILAR, Birol; MİYNAT, Mustafa; A. BURSALIOĞLU, Sibel; **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- İZVEREN, Adil, **Hukuk Sosyolojisi**, 2.Baskı, İzmir: DEÜ Hukuk Fakültesi Dön.Ser.İşl., No.63, 1995.
- MUTER, Naci B.; ÇELEBİ, A. Kemal; SAKINÇ, Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Manisa: Emek Matbaası, 2008.
- MUTER, Naci B.; ÇELEBİ, A.Kemal; SAKINÇ Süreyya; **Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Manisa,1993.
- MUTLUER, Kamil; HEPER, Fethi; DÖNMEZ, Recai, **Vergi Hukuku**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1536, 2003.
- MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:214, 1979.
- NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1998.

- NEUMARK, Fritz, **Gelir Vergisi (Teori-Tarihçe-Pratik)**, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1946.
- ÖKTEM, Niyazi; TÜRKBAG, Ahmet Ulvi, **Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet**, İstanbul: Der Yayınları, No:316, 2001.
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1999.
- ÖNDER, Ayhan, **Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Cilt: 2, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1989.
- PROKOPENKO, Joseph, **Verimlilik Yönetimi**, (Çev. BAYKAL, Olcay; ATALAY, Nevda ; FİDAN, Erdemir), Ankara: MPM Yayınları, No: 476, 1992.
- SABAN, Nihal, **Genel Kısım Vergi Hukuku**, İstanbul: Der Yayınevi, 2002.
- SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, (Çev: TURHAN, Salih), İstanbul: İÜ Yay. No: 2149, 1976.
- SINCLAIR, Walter, **Tax Guide 2002-2003**, 3.Baskı, London: St James Place, 2002.
- SOYASLAN, Doğan, **Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Ankara: Yetkin Yayınları, 1998.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 3.Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları, 2005.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2008.
- TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İzmir: İlkem Basımevi, 2005.
- TUTAR, Hasan; YILMAZ, Kemal; ERDÖNMEZ, Cumhur, **Kişisel ve Örgütsel İletişim**, 1. Baskı, Ankara: Nobel Yayınevi, 2003.
- ULUATAM, Özhan, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.
- URAL, Ayhan; KILIÇ, İbrahim, **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005.
- YILMAZ, Hakan, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.
- YİĞİT, Uğur, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2004.

- YİĞİT, Uğur, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2004.
- YÜCE, Turhan Tufan, **Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1985.
- YÜCEL, M. Tören, **Türk Ceza Siyaseti ve Kriminoloji**, Ankara, 1997.
- YÜCEL, M. Tören, **Adalet Psikolojisi**, Geliştirilmiş 6.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- YÜCEL, Nemci N., **Tatbikatta Vergi Cezaları ile İlgili Faydalı Eserler Serisi No 2**, İstanbul: İnkılap Kitabevi, 1955.

MAKALELER

- ACAR, İbrahim Atilla; MERTER, Mehmet Emin, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, S.147, Ocak-Şubat 2005.
- ADAMAN, Fikret; ÇARKOĞLU, Ali; ŞENATALAR, Burhan, “Yolsuzluk Araştırması”, **TESEV Yayınları**, Şubat 2001, İstanbul.
- ADAMAN, Fikret ÇARKOĞLU, Ali; ŞENATALAR, Burhan, “İş Dünyası Gözünden Türkiye’de Yolsuzluk Araştırması”, **TESEV Yayınları**, Kasım 2001, İstanbul.
- AKTAŞ, Murat; ÖZGÜR, Murat, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-2”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 14, Sayı:161, Mayıs 2006.
- ALM, James; BECK, William, “Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis”, **National Tax Journal**, Vol. 46, March 1993.
- ALTAY, Asuman; ÖZPENÇE, Özay, “Türkiye’de Gelirin Yeniden Dağılımı ve Yoksullukla Mücadelede Vergi Politikaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 308, Nisan 2007.
- ARIKAN, Zeynep, “Japon Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:211, Yıl:29, Nisan 2006.
- ARSLAN, Ahmet, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Maliye Dergisi**, Sayı:140, Mayıs-Ağustos 2002.

- ASLAN, Abdullah, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:16, Sayı:185, Ocak 1997.
- AY, Hakan; ÇAKICI, Ömer, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, **Vergi Dünyası 1981’den 2003’e CD**, Sayı 242, Ekim 2001.
- BAYKARA, Bekir, “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:313, Eylül 2007.
- BUDAK, Atilla, “İhbar Müessesesinin Etkinliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 307, Mart 2007.
- CANBAY, Tülin, “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2001 Cilt:8, S:2.
- CANDAN, Turgut, “Uzlaşma-I”, **Maliye Postası**, Sayı:271, 15 Aralık 1999.
- COWEL, Frank A.; GORDON, James P.F., “Unwillingness to Pay: Tax Evasion and Public Good Provision”, **Journal of Public Economies**.
- CULLIS, J.G.; LEWIS, A., “Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention”, **Journal of Economic Psychology**, v.18, 1997.
- DÖNMEZ, Ömer, “Vergi Afları Ne Getirdi?”, **Vergi Raporu**, Sayı:84, Eylül 2006.
- EKİCİ, Gazi, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Pişmanlık Müessesesine Sorularla Genel Bir Bakış”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 229, Mayıs 2007.
- ERDEM, Tahir, “Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı”, **Vergi Sorunları**, Sayı 223, Nisan 2007.
- ESMER, Yılmaz, “Devrim, Evrim, Statüko: Türkiye’de Sosyal Siyasal Ekonomik Değerler”, **TESEV Yayınları**, İstanbul, 1999.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza; UTKUSEVEN, Ahmet; “Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt:44, Sayı:508, 2007.
- GÖZÜKARA, Öcal, “İngiliz Vergi Sisteminde Vergi Cezaları (I)”, **Vergi Dünyası 1981’den 2003’e CD**, Sayı 129, Mayıs 1992.
- GÜLSEVEN, Mustafa, “Vergi Suçları”, **Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Ankara Şube Bülteni**, Mart-Nisan 2001 Sayısı.
- İŞİK, Abdülkadir, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, **Ege Akademik Bakış**, 09.02.2009.

- KAPLOW, Louis, "Optimal Taxation With Costly Enforcement and Evasion", **Journal Of Public Economics**, Vol.XXXXIII, March 1990.
- KARADOĞAN, Uğur, "Vergi Cezalarında Yapılan Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:12, 1999.
- KARYAGDI, Nazmi, "Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi", 2001, Ankara, **Ankara Sanayi Odası**, Yayın No:51.
- KOVANCILAR, Birol; CERAN, Güneş ÇETİN, "Dünya'da ve Türkiye'de Vergi Afları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:228, Eylül 2007.
- KOVANCILAR, Birol, "Vergi Kültürü ve Ahlakı Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:231, Aralık 2007, s.176'dan NERRE, Birger (2001-A), "The Concept Of Tax Culture", **Annual Meeting Of The National Tax Association**, November 8-10, Baltimore USA.
- LERMAN, Allen H., "Tax Amnesty: The Federal Perspective", **National Tax Journal**, Vol. 38, 1986.
- MYLES, Gareth D., "Wasteful Government, Tax Evasion and the Provision of Public Goods," **European Journal of Political Economy**, Vol. 16:5, 2000.
- NUNNALLY, Johnson, "Psychometric Theory", McGraw Hill, New York, 1967.
- ÖNEN, Sacit, "Af Kavramı, Vergi Cezaları Affının Teorik Yapısı ve Uygulanması", **Mali Hukuk**, S.17, Eylül-Ekim 1988.
- PEHLİVAN, Kevser Baykara, "Öğretmen Adaylarının İletişim Becerileri Algısı Üzerine Bir Çalışma", **Muğla Üniversitesi Eğitim Bilimleri Dergisi**, Cilt 4, Muğla, 2005.
- PEHLİVAN, Yafes, "Vergi Cezaları, Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti ve Cezaları Ortadan Kaldıran Haller", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 193, Ekim 2004.
- PEHLİVAN, Yafes, "Mücbir Sebepler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:40, Nisan 2007, s.119.
- SAYAR, Fikret, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1987, 73. Sayı.
- SNAVELY, Keith, "Governmental Policies To Reduce Tax Evasion; Coerced Behavior Versus Services and Values Development", **Policy Sciences**, Vol.XXIII, No.1, February 1990.

- SPICER, M. W.; LUNDSSTEDT, S. B., “Understanding Tax Evasion”, **Public Finance**, Vol. XXXI, No. 2, 1976.
- SÜER, Nedim Tolga, “Vergi Usul Kanununun’da Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları ile 5237 Sayılı TCK’nın Bu Suçlarla İlgili Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 308, Nisan 2007.
- ŞENGÖZ, Yunus, “Vergi Ziyat Suçu ve Cezası ile Kaçakçılık Suçu ve Cezasının İçtimai Halinde Vergi Cezasının Uygulanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 156, Eylül 2001.
- TOSUNER, Mehmet; DEMİR, İhsan Cemil, “Kültürlerarası Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, **Süleyman Demirel Ün. İİBF Dergisi**, Y.2009, C.14, S.1.
- TUNÇER, Mehmet, “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.181, Ekim 2003.
- USER, İnci, “Vergi Psikolojisi Ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1-2, 1992.
- ÜNAL, Noyan Alper, “Türk Vergi Hukukunda Düzenlenen Zamanaşımı Sürelerinin Yeni TCK İle Uyumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 297, Mayıs 2006.
- WENZEL, Michael, “Misperceptions Of Social Norms About Tax Compliance”, **Working Paper No: 7**, June 2001.
- YALÇIN, Hasan; BAŞER, Arif, “Türkiye’de Mali Aflar Ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 173, Ocak 1996.
- YERELİ, A. Burçin, “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 237, Mayıs 2001.
- YUMUŞAK, İbrahim, “Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:188, Nisan 1997.
- YÜCE, Mehmet, “Kırgızistan’da Mükelleflerin Vergi Kaçıranlara Bakışı”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı: 6, 2002.
- YÜCEL, Mustafa T., “Ceza Adaletinde Rasyonellik Bildirisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.2 Yayın:10, 1997.

KANUNLAR

09.11.1982 tarih, 17863 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2709 sayılı

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

15.06.1930 tarih, 1520 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1632 sayılı **Askeri Ceza**

Kanunu.

07.04.1969 tarih, 13168 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1136 sayılı **Avukatlık**

Kanunu.

28.07.1953 tarih, 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6183 sayılı **Amme**

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

01.11.2005 tarih, 25983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5411 sayılı **Bankacılık**

Kanunu.

07.04.2001 tarih, 24366 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4632 sayılı **Bireysel**

Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu.

23.07.1965 tarih, 12056 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 657 sayılı **Devlet**

Memurları Kanunu.

10.11.1984 tarih, 18571 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3071 sayılı **Dilekçe**

Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun.

21.06.2005 tarih, 25852 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5362 sayılı **Esnaf ve**

Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu.

26.02.1983 tarih, 20181 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2802 sayılı **Hakim ve**

Savcılar Kanunu.

31.05.1989 tarih, 20181 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3563 sayılı **Harp**

Akademileri Kanunu.

31.03.2005 tarih, 25772 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5326 sayılı

Kabahatler Kanunu.

29.06.2005 tarih, 25860 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5368 sayılı **Lisanslı Harita**

Kadastro Mühendisleri ve Büroları Hakkında Kanunu.

31.12.1931 Tarih, 1990 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 1905 Sayılı **Menkul Ve**

Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin

Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun.

13.06.1983 tarih, 18076 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2839 sayılı **Milletvekili**

Seçim Kanunu.

- 26.06.2004 tarih, 25504 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5188 sayılı **Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunu.**
- 24.07.1950 tarih, 5682 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5682 sayılı **Pasaport Kanunu.**
- 07.05.1983 tarih, 18040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2821 sayılı **Sendikalar Kanunu.**
- 13.06.1989 tarih, 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.**
- 30.12.1959 tarih, 10394 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7397 sayılı **Sigorta Murakabe Kanunu.**
- 24.04.1983 tarih, 18027 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2820 sayılı **Siyasi Partiler Kanunu.**
- 17.02.2005 tarih, 25730 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5300 sayılı **Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu.**
- 12.10.2004 tarih, 25611 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5237 sayılı **Türk Ceza Kanunu.**
- 10.08.1967 tarih, 12670 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 926 sayılı **Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu.**
- 19.10.1983 tarih, 18196 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2920 sayılı **Türk Sivil Havacılık Kanunu.**
- 03.07.1992 tarih, 21273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3813 sayılı **Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun.**
- 05.07.2003 tarih, 25159 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4904 sayılı **Türkiye İş Kurumu Kanunu.**
- 01.06.2004 tarih, 25479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5174 sayılı **Türkiye Odalar ve Borsalar Kanunu.**
- 19.06.1985 tarih, 19139 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3298 sayılı **Uyuşturucu Maddelerle İlgili Kanun.**
- 25.03.1986 tarih, 19058 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3269 sayılı **Uzman Erbaş Kanunu.**

04.06.1988 tarih, 19832 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3466 sayılı **Uzman Jandarma Kanunu**.

10.01.1961 tarih, 10703-10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 213 sayılı **Vergi Usul Kanunu**.

Danıştay, **İBK**, 12.06.1980, 17; Danıştay Dergisi, Sayı: 40, 1981.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

TEZLER

ALAV, Orhan, “Yerel Kitle İletişim Araçlarının Kamuoyu Oluşumuna Etkisi”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Sosyoloji ABD, Isparta, 2001.

AVCI, Nilgün, “Konaklama İşletmelerinde Örgütsel Öğrenme, İş Tutumları ve Örgütsel Sapma Arasındaki İlişkinin Analizi”, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, İzmir, 2008.

BİLGİN, Sibel, “Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, (Basılmamış Doktora Tezi), Gazi Ün. SBE, Ankara, 2006.

ÇELİK, Metin, “Reklamda Tüketicinin Yönlendirilmesi”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

HATİPOĞLU, Mehmet, “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Ün. SBE, Temmuz 2007.

ÜYÜMEZ, M. Erkan, “Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi”, (Basılmamış Doktora Tezi), Eylül 2004.

KONGRE-KONFERANS-SEMPOZYUMLAR

ARIN, Tülay, “Devlet Hizmetlerinde Etkinlik”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları**, Yayın No: 77, İstanbul, 1991.

DÖNMEZER, Sulhi, “Ön Tasarı Hakkında Genel Bilgi”, **Ekonomik Suçlar ve Ceza Kanunu Öntasarısı Sempozyumu**, 17-18 Nisan 1987, İstanbul: İTO Yayınları No:1987-19, 1987.

MOĞOL, Tayfun; ÜYÜMEZ, Erkan, “Vergi Suç Ve Cezalarının Ekonomisi”, 19. **Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, Mayıs 2004.

NADAROĞLU, Halil, “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Anadolu Üniversitesi Yayını, No:234, Eskişehir, 1987.

Türkiye IV. Vergi Kongresi, “Vergilendirmede Devlet Vatandaş Uzlaşması”, 08-09 Mayıs 1998, İstanbul Sanayi Odası Toplantı Salonu, İstanbul: Aksiseda Matbaacılık.

GAZETELER

Milliyet Gazetesi, 04.05.2001.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergi Cezalarında Af Gereği”, **Referans Gazetesi**, 16.06.2008.

İNTERNET KAYNAKLARI

ALPASLAN, Mustafa; SAKAL, Mustafa, “Vergi Usul Kanunu Uygulanmasında Ceza İndirimi Müessesesi Ve Ceza Davasına Etkisi”, <<http://www.legalisplatform.net>>, (Erişim: 22.06.2009).

AKTAN, Coşkun Can, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortadan Kaldırılmasına ve Daraltılmasına Yönelik Çözüm Önerileri”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/oneriler.htm>, (Erişim: 02.06.2009).

BATIR, Dilek, “Vergileme Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi”, <http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/vrg_sistemi.doc>, (Erişim: 21.06.2009).

ÇATALOLUK, Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, Selçuk Üniversitesi SBE, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF>, (Erişim:02.06.2009).

ÇELİKKAYA, Ali, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>>, (Erişim: 02.06.2009).

DARUSHIN, Ivan, “Russian Accounting and Taxation Systems”, <<http://lipas.uwasa.fi/ktt/lasktoim/tuja/Lecture2.ppt>>, (Erişim: 16.05.2009).

DÖNMEZER, Sulhi, “İki Suç Türü ve Kolluk”, Yolsuzlukla Mücadele Derneği, <<http://www.yolsuzluklamucadele.org/gorusler/SulhiDoNMEZER.html>>, (Erişim: 29.05.2009).

- ERKAL, Mustafa, “İktisadi Kalkınmanın Kültür Temelleri”, 04.08.2008, <www.gencbilim.org/makale>, (Erişim: 29.05.2009).
- GÖKBUNAR, Ramazan; TEZCAN, Keramet; UTKUSEVEN, Ahmet; “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Manisa&Adana-2002, <<http://www.bayar.edu.tr/kutuphane/vergi.pdf>>, (Erişim Tarihi 08.03.2010).
- KÜÇÜK, Şaban, “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?”, <http://www.alomaliye.com/saban_kucuk_gecikme_zammi_faizi.htm>, (Erişim: 27.04.2009).
- NERRE, Birger, “The Concept Of Tax Culture”, <<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/tax/norms.pdf>>, (Erişim: 01.06.2009).
- OKADA, Yoshiyasu, “The Tax System In Japan”, Inter-American Development Bank, <www.iadb.org/int/Trade/1_english/4_SpecialInfo/Conference/2002/d_Jun1102-Tax-Compliance/BPJapan%20System.pdf>, (Erişim: 24.05.2009).
- ÖZDEMİR, Muharrem, “Uzlaşmada Vergi ve Cezalar Buharlaşıyor Mu?” <http://www.alomaliye.com/2009/muharrem_ozdemir_uzlasma.htm>, (Erişim: 22.06.2009).
- SARAÇOĞLU, Fatih, “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_13.pdf>, (Erişim: 03.06.2009).
- TEZCAN, Keramet, “Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyolojik ve Psikolojik Yapısı”, <<http://www.sonbaski.com/sayi6vergi.htm>>, (Erişim: 26.05.2009).
- TUNCER, Mehmet, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi uyumuna Etkisi ve Türkiye”, Ankara Ün., <dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/467/5364.pdf ->, (Erişim: 26.05.2009).
- YANNOPOULOS, Yerassimos C., “Taxation In Greece”, <www.lexmundi.org/images/lexmundi/pdf/Greece.pdf>, (Erişim: 25.05.2009).
- China Income Taxes and Tax Laws, <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_system_in_China>, (Erişim: 15.05.2009).
- Japanese Tax System, <www.jref.com/practical/tax.shtml>, (Erişim: 24.05.2009).

İstanbul Yeminli Müşavirler Odası, “İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar”,
<<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/64.%20ihtiyati%20haciz%20uygulamasinda%20sorunlar.pdf>>, (Erişim: 28.04.2007).

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Kamu Hesapları Bülteni**,
<<http://muhasebat.gov.tr/mbulten/>>, (Erişim: 01.12.2009).

Our China Taxation Services, <<http://www.by-cpa.com/html/news/20077/962.html>>,
(Erişim: 15.05.2009).

Tax Exemptions Inventory Of Taxes In Greece, <http://europa.eu.int/com/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18gr.pdf>, (Erişim: 25.05.2009).

TOBB, “Savurganlık Ekonomisi Araştırması”, Nisan 2001, <www.tobb.gov.tr>,
(Erişim: 25.05.2009).

<<http://www.aof.edu.tr/kitap/EHSM/1024/unite04.pdf>>, (Erişim: 20.05.2008).

<http://www.aktifymm.com/pratik_bilgiler10.htm>, (Erişim: 02.02.2009)

<<http://www.generalcommissioners.gov.uk/Documents/RulesLegislation/TMA1970ConsolidatedJan08.pdf>>, (Erişim: 03.01.2009).

<<http://www.gib.gov.tr/>>

<<http://www.helplinelaw.com/law/sweden/taxation/taxation.php-20k->>, (Erişim: 17.05.2009).

<<http://www.irs.gov>>, (Erişim: 03.01.2009).

<<http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>>, (Erişim: 24.05.2009).

<<http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/PratikBilgiler/vergimevzuatibilgileri/vergicezalari>>

<http://www.kocalihukuk.com/resimler/ekler/11_ek.ppt>, (Erişim: 28.05.2009).

<<http://www.maliye.gov.tr/>>

<<http://www.nisanyansozluk.com/>>, (Erişim: 30.03.2009).

<<http://www.osmanlicasozluk.net/osmanlica/4466-sozluk-MEKTUMAT-anlam.html-37k->>, (Erişim: 23.12.2008).

Toplumsal Saydamlık Hareketi Derneği, <<http://www.saydamlik.org>>

<http://www.tarihportali.net/tarih/eski_turk_ceza_hukuku-t7299.0.html;wap2=>>,
(Erişim: 31.03.2009).

<<http://www.tdk.gov.tr/>>

<<http://www.tuik.gov.tr/>>

ANKET SORU FORMU*

Sayın katılımcı,

Bu anket, mükelleflerin vergiye uyumunda vergi ceza sisteminin etkinliğini belirlemek amacıyla uygulanmaktadır. Anket sonuçları yalnızca Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümünde hazırlanan bilimsel amaçlı bir çalışmada kullanılacağından kimlik bilgileriniz hiçbir şekilde istenmemektedir. İlk kısımda vergiye uyumda vergi ceza sisteminin etkinliğine ilişkin izlenimlerinizi belirlemek amacıyla 23 adet önermeye yer verilmiştir. Lütfen her önermeyi dikkatle okuyunuz ve belirtilen önermeye tamamen katılıyorsanız "Kesinlikle Katılıyorum", görüşe katılıyorsanız "Katılıyorum", görüşün düşüncenize uygun olup olmadığı konusunda tereddütlü iseniz "Kararsızım", görüşe katılmıyorsanız "Katılmıyorum", görüşe hiçbir şekilde katılmıyorsanız "Kesinlikle Katılmıyorum" bölümüne (X) işareti koyunuz. İkinci kısım ise sadece demoğrafik amaçlı olarak hazırlanmış olup, lütfen kendinize en uygun olan seçeneği (X) işareti koyarak işaretleyiniz.

Vereceğiniz cevaplar araştırmanın değeri ve başarısı açısından önemli olduğundan lütfen soruları dikkatle okuyarak her bir önerme için tek yanıt veriniz. Kıymetli zamanınızı ayırarak bu bilimsel çalışmaya katkı sağladığınız için şimdiden teşekkür ederiz.

AŞAĞIDAKİ SORULARI DİKKATLİCE OKUYARAK SİZE EN UYGUN OLAN KISMI (X) İŞARETİ İLE İŞARETLEYİNİZ		Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
1	Vergi ceza kanunlarının yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.					
2	Vergi ceza sistemindeki değişiklikleri kolaylıkla takip edebiliyorum.					
3	Nelerin vergi suçu olduğunu ve bu suçlara uygulanan cezaları biliyorum.					
4	Vergi ceza sisteminin adil olduğuna inanıyorum.					
5	Ülkemizde vergi bilincinin yeterince oluşmamış olması vergi suç oranlarını arttırmaktadır.					
6	Vergi sisteminin karmaşıklığı kişileri suça yöneltmektedir.					
7	Birinin vergi suçunu işlediğini bilsem ihbar ederdim.					
8	Vergi kaçırırsam vicdan azabı çekerdim.					
9	Vergi cezaları konusunda yasalara ve idareye güvenirim.					
10	Ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma olasılığı yüksektir.					
11	Vergi kaçırانlara yönelik uygulanan cezalar caydırıcıdır.					
12	Vergi kaçırان bir mükellefin hapis cezasına çarptırılma olasılığı yüksektir.					
13	Denetimlerin yetersizliği vergi suçlarının artmasına neden olmaktadır.					
14	Vergi oranlarındaki artışlar kişileri vergi kaçırmaya yöneltmektedir.					

Lütfen arka sayfaya geçiniz. ⇨⇨⇨

AŞAĞIDAKİ SORULARI DİKKATLİCE OKUYARAK SİZE EN UYGUN OLAN KISMI (X) İŞARETİ İLE İŞARETLEYİNİZ		Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
15	Vergi cezaları üzerinde yapılan uzlaşma ve indirimler vergi kaçırma teşvik etmektedir.					
16	Birileri vergi kaçırıyor ve yakalanmıyorsa, bu bende de vergi kaçırma isteği doğurur.					
17	Mali müşavirler ve/veya muhasebeciler vergi kaçırma konusunda bazen teşvik edici olmaktadır.					
18	Vergi affı, vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulamadır.					
19	Vergi kaçırmanın hapis cezasıyla cezalandırılması daha caydırıcı olacaktır.					
20	Vergi idaresinin özzerleştirilmesi, idarenin etkinliğini artırıp vergi suçlarıyla mücadeleyi daha adil ve daha etkili hale getirebilir.					
21	Vergi kaçırmanın milletvekili, belediye-belde başkanı gibi seçilme haklarının ellerinden alınması vergi suç oranını azaltır.					
22	Vergi kaçırdığı tespit edilen kişiler ticaretten men edilmelidir.					
23	Kişiler, bankada, tapuda, belediyede, diğer kamu kurumlarında, bütün alım-satımlarındaki tüm bilgilerinin depolandığını ve bu bilgilerin vergi idaresince kullanılacağını bilseler vergi suçu işlemekten daha fazla çekinirlerdi.					

DEMOĞRAFİK BİLGİLER

Lütfen kendinize uygun boşluğu "X" işareti ile işaretleyiniz.

Hangi işle meşgulsunuz?	<input type="checkbox"/> Ticaret erbabı
	<input type="checkbox"/> Muhasebeci, mali müşavir
	<input type="checkbox"/> Vergi dairesi çalışanı
Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Bay
	<input type="checkbox"/> Bayan
Yaş aralığınız	<input type="checkbox"/> 20 yaş ve altı
	<input type="checkbox"/> 21-35 yaş
	<input type="checkbox"/> 36-50 yaş
	<input type="checkbox"/> 51-64 yaş
	<input type="checkbox"/> 65 yaş ve üstü
Eğitim durumunuz	<input type="checkbox"/> Okuryazar değil
	<input type="checkbox"/> Okuryazar-ilkokul-ortaokul
	<input type="checkbox"/> Lise
	<input type="checkbox"/> Üniversite (2-4 yıllık ve daha üstü)

Değerli zamanınızı ayırarak anketi sabırla cevaplandığınız için teşekkür ederiz.

* Bu anketin hazırlanmasında; MUTER-SAKINÇ-ÇELEBİ (1993), BAYRAKLI-SURUÇ-SAĞBAŞ (2004), ÇİÇEK-KARAKAŞ-YILDIZ (2008), GİB Mükellef Hizmetleri Daire Bşk.lığı (2007), ÇOBAN (2004), SARAÇOĞLU (2008), ASLAN (2008), ÇİÇEK (2006), HATİPOĞLU (2007) tarafından hazırlanan çalışmalardan da faydalanılmıştır.