



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİ
AÇISINDAN VERGİ SUÇ VE CEZALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ:
ANTALYA İLİ ÖRNEĞİ**

Hatice HEREK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK

ISPARTA 2011

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : Maliye EABD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız **YÜKSEK LİSANS / ~~DOKTORA~~** Programı öğrencisi
..... Latif tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.
Tez Adı Değişikliği **YAPILDI / YAPILMADI**

12.09.2011
Tarih

Doç. Dr. İbrahim Attıla ACAR
Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca 08.09.2011 Perşembe
günü saat 'de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Türkçe, İktisadi ve Sosyal Bilimler
Karşılaştırma, İktisadi ve Sosyal Bilimler konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda **OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU**
ile aşağıdaki kararı almıştır.

☒ KABUL

☐ RED

☐ DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Ünvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan	<u>Doç. Dr. Ramazan ERDEM</u>	<u>[İmza]</u>
Üye	<u>Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN</u>	<u>[İmza]</u>
Üye	<u>Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güllü GÜNEŞ</u>	<u>[İmza]</u>
Üye		
Üye		

Not: Tezin başlığı yukarıdaki gibi değiştirilmiştir.

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR / KAZANMAMIŞTIR.**

Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI :

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

Madde-39 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RET" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tez kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans/ Doktora tezi olarak sunduğum
“...Pürtiye’de... Vergi... Kayıp... ve... Karakirinin... Üstlenmesi... Açısından...
Vergi... ve... Cezalarının... Değerlendirilmesi... Antalya İli Örneği...
.....” adlı çalışmanın, tezin proje
safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı
düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin
Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu
belirtir ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi onurumla
beyan ediyorum.

İmza
Öğrenci Adı ve SOYADI
Gün. Ay. Yıl

26.09.2014
Hatice HİREK
H. HİREK

ÖNSÖZ

Çalışmamın başlangıcından bitimine kadar benim için zaman ayıran ve benden yardımlarını esirgemeyen birçok kişiye teşekkür borçluyum.

Araştırmamda yol gösteren tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK'e ve bana ayırdığı değerli zamanı ve yardımları için Doç. Dr. Ramazan ERDEM'e, Yrd. Doç. Dr. Ali YAVUZ'a ve Araştırma Görevlisi Serdar ÇİÇEK'e çalışmam boyunca sabır ve anlayış gösteren Burdur Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü çalışanlarına, anket uygulaması sırasında yardımcı olan tüm Antalya ili mükelleflerine teşekkürümü sunarım.

Çalışmam sırasında sabır, anlayış ve yardımlarını hiç esirgemeyen sevgili annem Saliha HEREK, babam Mustafa Kemal HEREK, ablam Hacer Herek TEZCAN'a ve arkadaşlarım Gamze MACİT'e, Henay ÖZKAP'a ve Tuğçe BIÇAKCIOĞLU'na çok teşekkür ederim.

Ayrıca, çalışmam sırasında yardımlarını esirgemeyen, sabır ve anlayış içerisinde bana değerli zamanını ayıran nişanlım Vergi Müfettişi (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı) Emre ÖZYÜREK'e teşekkürü bir borç bilirim.

Hatice HEREK

Isparta, 2011

ÖZET

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİ AÇISINDAN VERGİ SUÇ VE CEZALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: ANTALYA İLİ ÖRNEĞİ

Hatice HEREK

Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Bölümü

Yüksek Lisans Tezi, 142 Sayfa, Eylül 2011

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK

Vergi, devletlerin kamu harcamalarını yerine getirebilmesi için gerekli olan en önemli finansman kaynağıdır. Vergiler, devlet tarafından karşılıksız olarak cebren alınan gelir kaynağı olmaları nedeniyle vergi yükü oluşturmakta ve yükümlüler tarafından hoş karşılanmamaktadır. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçağı gibi vergi verimliliğini olumsuz yönde etkileyen davranışlar ortaya çıkmaktadır. Yükümlülerin vergiye karşı davranışlarını belirleyen faktörleri, mükellef açısından vergi ahlak ve bilinci; vergi idaresi açısından ise yönetim anlayışı olarak tanımlamak mümkündür.

Gerek gelişmiş, gerekse gelişmekte olan ülkeler vergi kaybını minimize edici tedbirler alma konusunda büyük çaba içerisindeyler. Vergi açısından hükümet politikaları içerisinde vergiye karşı gösterilen tepkilerin minimuma indirilmesinde en önemli etken olan vergi bilinci ve ahlakının yerleştirilmesi ve yükümlülerin devlete olan güven duygusunun artırılması başlıca hedef ve amaç olmalıdır.

Bu tezin amacı, mükelleflerin vergiyi nasıl algıladıkları, yükümlüsü oldukları mevzuata ne derece hâkim olduğu ve mükellefleri vergi kayıp ve kaçaklarına iten nedenlerin neler olduğu ve bu sorunlara idarenin ne gibi çözüm önerileri sunulabileceğinin değerlendirilmesidir. Mükellefleri, ticari hayatlarında vergi kaçakçılığına iten nedenlerin neler olduğu ve bu doğrultuda mükelleflerin vergi cezalarına bakış açılarının nasıl olduğunun değerlendirilmesi ise bir diğer amacını oluşturmaktadır.

Bu bağlamda tezin ilk bölümünde vergi kavramı, verginin tarihçesi ve vergileme ile ilgili temel unsurlara değinilmiştir. İkinci bölümde, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan belli başlı faktörler ile çözüm önerileri ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla vergi kanunları ile hüküm altına alınan vergi kabahat/suç ve cezalarının neler olduğu, mükellefler üzerinde ne gibi müeyyideler oluşturduğu ele alınmıştır. Son olarak üçüncü bölümde ise, Antalya ili mükellefleri tarafından verginin ne anlama geldiği, vergi kayıp ve kaçakları ile vergi cezalarının nasıl algılandığının tespiti amacıyla literatürde yaygın olarak kullanılan çeşitli istatistiksel testler yoluyla analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulardan, mükelleflerin vergiyi kamu hizmetlerinin bir karşılığı olan zorunlu bir ödeme olarak gördükleri sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte çalışma kapsamında yer alan mükelleflerin vergi idaresine güven duymadıkları, eğitim düzeyleri ile yükümlüsü oldukları kanunlara uyum derecelerinin değişiklik gösterdiği saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Bilinci, Vergi Kayıp ve Kaçakları, Vergi Cezaları, Vergi Denetimi

ABSTRACT

EVALUATION OF THE TAX CRIMES AND PENALTIES FROM THE POINT OF PREVENTION OF TAX LOSSES AND TAX EVASION IN TURKEY, SAMPLE OF ANTALYA CITY

Hatice HEREK

Suleyman Demirel University, Department of Public Finances

Master Thesis, 142 Pages, September 2011

Supervising Professor: Ass. Prof. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK

Tax is the most significant source of finance for the government to fulfill the public expenditures. Taxes establish a burden for the obligators due to the fact that they are the income sources which are collected by compulsion and therefore the obligators' approach to the taxation is involuntarily. Consequently, there emerge behaviors such as tax evasion and losses, which have negative effects on the efficiency of the taxes. The factors that determine the approach of the obligators toward taxes can be explained as the tax awareness and morality from the point of the obligator; and as the management approach from the point of the tax office.

Both the developed and the developing countries pay great efforts to take the necessary precautions to minimize the tax losses. Among the policies of the government, the disposition of tax awareness and morality, which are in fact the most important factors to minimize the negative reactions towards taxation and to raise the trust of the obligated towards the government, should be the fundamental target and purpose from the point of taxation.

The purpose of this thesis is to make an evaluation on how the obligators perceive the tax, to what extent they are aware of the legislation that they are subject to and what would be the reasons that push the obligators toward tax evasion and losses, and what kind of solutions the administration may present for these issues. Revealing the reasons that push the obligator to tax evasion and evaluation of the approach of the obligators in parallel to the reasons thereto, establishes another purpose.

To this extent, in the first part of the thesis, tax concept, history of taxation and the fundamental aspects of taxation are touched upon. In the second part; the main factors that lead to tax evasion and losses and solution suggestions; what the misconduct/crime and punishments are that are provided as per the taxation laws in order to prevent the tax losses and tax evasion, and the compulsions applied on the obligators are handled. Finally, in the third part, it is analyzed by means of common statistical tests in the literature, what tax means for the obligators in Antalya City, how the tax losses and evasions and the punishments thereto are perceived. From the obtained findings it is concluded that the obligators perceive the tax as a compulsory payment against the public services. Together with this, it is detected that the obligators, who were under the scope, do not have trust towards the tax office, and their education levels and coherence levels to the subject legislation varies.

Key Word: Tax, tax awareness, tax losses and tax evasions, tax penalty (punishments), tax supervision.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
TABLolar DİZİNİ	xiii
GRAFİKLER LİSTESİ	xv

GİRİŞ

GİRİŞ	1
Çalışmanın Konusu	3
Çalışmanın Önemi	4
Çalışmanın Amacı	4
Çalışmanın Yöntemi	4

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI, TARİHÇESİ VE VERGİLEME İLE İLGİLİ TEMEL UNSURLAR

1. Vergi Kavramı	6
2. Verginin Tarihçesi	7
3. Verginin Konusu	7
4. Verginin Nitelikleri	8
5. Verginin Amaçları	9
5.1. Mali Amaçlar	10
5.2. Ekonomik Amaçlar	10
5.3. Sosyal Amaçlar	11

6. Verginin Tarafları	12
6.1. Vergi İdaresi	12
6.1.1. İdari Teşkilat	12
6.1.2. Denetim Birimleri	13
6.1.3. Takdir Komisyonları	14
6.2. Vergi Borçlusu (Mükellef)	15
6.3. Vergi Sorumlusu	15
6.3.1. Vergiyi Kesenin Sorumluluğu	16
6.3.2. Temsilcinin Vergi İle İlgili Sorumluluğu	16
6.3.3. Diğer Sorumluluk Türleri	18
7. Vergi Bilinci ve Ahlâkı	19
8. Vergi Yüğü	21
9. Vergi Cenneti	22
10. Vergi Gayreti	23
11. Vergi Grevi ve Reddi	23
12. Vergiden Kaçınma	24
12.1. Vergi Karşısında Mükellef Tercihlerinin Değişmesi	24
12.2. Mükelleflerin Kendilerini Vergi Kapsamı Dışında Tutması	25
13. Vergi Kaçakçılığı	25
14. Kayıt Dışı Ekonomi	27
2. Suç ve Ceza Kavramları ile Vergi Kabahat, Suç ve Cezaları	28
2.1. Suç ve Ceza Kavramları Üzerine Açıklamalar	28
2.1.1. Suç Kavramı	28
2.1.2. Suçun Konusu	29
2.1.3. Ceza Kavramı	30

2.1.4. Cezanın Amacı ve Geliştirilen Teoriler	31
2.2. Vergi Kabahat, Suç ve Cezalarının Ceza ve Suç Kavramı İçindeki Yeri	32
2.2.1. Vergi Kabahati/ Suçu ve Unsurları	32
2.2.2. Vergi Czası	34
2.2.2.1. Vergi Cezalarının İlke ve Amaçları	34
2.2.2.2. Vergi Cezalarının Özellikleri	35
3. Mükellef Davranışlarını Etkileyen Faktörler	36
3.1. Bireysel Faktörler	37
3.1.1. Vergi Ödeme Gücü	37
3.1.2. Ahlâki ve Sosyal Dinamikler	38
3.1.3. Eğitim Düzeyi	38
3.1.4. Mükelleflerin Diğer Mükelleflerle İlgili Düşünceleri	39
3.2. Çevresel Faktörler	40
3.2.1. Vergi Oranları	40
3.2.2. Vergi Denetim ve Cezaları	41
3.2.3. Vergi Yasalarının Değiştirilme Sıklığı	41
3.2.4. Vergi Bürokrasisinin Ağırlığı ve Vergi Yönetimi ile İlgili Faktörler	42
3.3. Ekonomik Yapıdan Kaynaklanan Faktörler	42
3.3.1. Milli Gelir Düzeyi	42
3.3.2. Enflasyon Düzeyi	44
3.4. Siyasi Yapıdan Kaynaklanan Faktörler	45
3.5. Sosyal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler	46

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ İLE VERGİ KABAHAT, SUÇ VE CEZALARI

1. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri ve Çözüm Önerileri	47
1.1. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Neden Olabilecek Faktörler .	47
1.1.1. Vergi Mevzuatı	47
1.1.1.1. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri	48
1.1.1.2. Yaygın İstisna ve Muafiyetler	49
1.1.1.3. Vergi Denetimi ve Vergi Cezaları	49
1.1.2. Vergi Yönetimi	50
1.1.2.1. Vergi Sisteminin Adil Olmadığı İnancı	50
1.1.2.2. Vergi Afları	51
1.1.2.3. Vergi Denetim Kadroları	54
1.2. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Tedbirler	57
1.3. Toplumsal Mutabakatın Sağlanması Gereği	59
1.4. Mükellefin Vergiye Bakışı	60
1.5. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Minimuma İndirilmesi Açısından Kayıt Dışı Ekonominin Kayda Alınmasına İlişkin Önlemler	62
2. Türkiye’de Vergi Kabahat, Suç ve Cezaları	64
2.1. Vergi Kabahat ve Cezaları (İdari Nitelikli)	64
2.1.1. Vergi Ziyayı (Kaybı)	65
2.1.2. Usulsüzlük	67
2.1.2.1. Genel Usulsüzlükler.....	68
2.1.2.2. Özel Usulsüzlükler	70

2.2. Vergi Suç ve Cezaları (Adli Nitelikli)	73
2.2.1. Kaçakçılık (Vergi Kaçakçılığı)	74
2.2.1.1. Vergi Kaçakçılık Suçunun Özellikleri	74
2.2.1.2. 18 Aydan 1 Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları	74
2.2.1.3. 2 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları	75
2.2.1.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlave Olarak Vergi Ziyat Cezasının Uygulanması	76
2.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal	77
2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma	78
2.3. Vergi Cezalarını Sona Erdiren veya Hafifleten Haller	79
2.3.1. Pişmanlık	79
2.3.2. Yanılma, Mücbir Sebepler	81
2.3.3. Cezalarda İndirim	82
2.3.4. Suçun Zamanaşımına Uğraması	83
2.3.5. Uzlaşma	83
2.4. Cezaların Artırıldığı Durumlar (Tekerrür)	87
2.5. Birden Fazla Suç İşlenmesi Halinde Ceza Uygulaması	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANTALYA İLİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

1. Gereç ve Yöntem	89
1.1. Araştırmanın Amacı	89
1.2. Araştırmanın Evreni	89
1.3. Araştırma Yönteminin Geliştirilmesi ve Kısıtı	90

1.4. Araştırmanın Yöntemi ve Kullanılan İstatistikler	90
2. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi	91
2.1. Demografik Özellikler	91
2.2. Mükellefiyet Türleri	92
2.3. Mükelleflerin Vergiyi Algılama Biçimleri	93
2.3.1. Mükelleflerin Vergiyi Tanımlaması	93
2.3.2. Mükelleflerce Vergilerin Tam Olarak Ödenip Ödenmediği Algısı	93
2.3.3. Mükelleflerin Vergi Denetimi Algısı	95
2.3.4. Mükelleflerin Vergilemede Adalet Algısı	97
2.3.5. Vergi Kaçırma Yöntemleri	99
2.3.6. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri	100
2.3.7. Mükelleflerin Vergi Kaçıranlara Yönelik Önerileri	101
2.3.8. Vergi Affından Yararlanma	101
2.3.9. Mükelleflerce Vergi Suçu İşlemiş Mükelleflerin Değerlendirilmesi	102
2.3.10. Vergi ile İlgili Bilgilere Ulaşma Yolları	103
2.3.11. Mükelleflerin Mevzuatı Bilme Düzeyleri	104
2.3.12. Vergi Bilincini Artırma Yolları	105
2.3.13. Mükelleflerce Vergi Kabahat/Suç ve Cezalarının Algılanması	106
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	121
KAYNAKÇA	131
EK: Araştırmada Kullanılan Anket Formu	139
ÖZGEÇMİŞ	143

KISALTMALAR DİZİNİ

AAUHK	Amme Alacakları Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Ana Bilim Dalı
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DV	Damga Vergisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülleri
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KV	Kurumlar Vergisi
mad.	Madde
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ODTÜ	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
Ss	Standart Sapma
Stp.	Stopaj

TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	Türk Ceza Kanunu
TL	Türk Lirası
vb.	Ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
$\bar{X}$	Aritmetik Ortalama

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı	44
Tablo 2.1. Türkiye Tarihinde Çıkarılan Vergi Afları	53
Tablo 2.2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilat Tutarları	54
Tablo 2.3. Vergi Denetim Kadroları	55
Tablo 2.4. Performans Hedefi Tablosu	56
Tablo 2.5. Ocak-Eylül 2009 Vergi inceleme Sonuçları	57
Tablolar 2.6. Vergiye Gönüllü Uyumun Artırılması ile İlgili Performans Hedefi, Göstergeler ve Faaliyetler	61
Tablo 2.7. Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel	69
Tablo 2.8. Özel Usulsüzlük ve Cezaları	72
Tablo 2.9. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	86
Tablo 3.1. Demografik Değişkenler	91
Tablo 3.2. Mükellefiyet İstatistikleri	92
Tablo 3.3. Mükelleflerin Vergiyi Tanımlama Biçimleri	93
Tablo 3.4. Verginin Tam Olarak Ödenip Ödenmediğine Verilen Cevaplar	94
Tablo 3.5. Vergi Gelirlerinin Tahsil Edilmemesinin Sonuçları	94
Tablo 3.6. Mükelleflerin Denetime Tabi Tutulma İstatistikleri	95
Tablo 3.7. Vergi Denetimlerinin Doğru Bir Şekilde Yapılma İstatistikleri	96
Tablo 3.8. Uygulanan Vergilerde Adalet Düzeyi	98
Tablo 3.9. Uygulanan Vergilerin Adil Görülmemesinin Nedenleri	99
Tablo 3.10. Vergi Kaçırma Yöntemleri	99
Tablo 3.11. Vergi Kaçakçılığının Temel Nedenleri	100

Tablo 3.12. Vergi Kaçıranlara Verilecek Olan Cezalar	101
Tablo 3.13. Yıllara Göre Vergi Affından Yararlanma İstatistiği	102
Tablo 3.14. Vergi ile İlgili Bilgilere Ulaşma Yolları	103
Tablo 3.15. Vergide Bilinç Düzeyinin Artırılması Yolları	106
Tablo 3.16. Mükellefler Tarafından Vergi Suç ve Cezalarını Algılanması	107

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1.1. Song ve Yarborough’ un Basit Vergi Uyumu Davranışı	20
Grafik 3.1. Mükelleflerin Denetime Tabi Tutulma İstatistikleri	96
Grafik 3.2. Vergi Denetimlerinin Doğru Bir Şekilde Yapılma İstatistiği	97
Grafik 3.3. Uygulanan Vergilerin Adalet Düzeyi	98
Grafik 3.4. Vergi Affından Yararlanma İstatistiği	102
Grafik 3.5. Vergi Suçu İşlemiş Mükelleflerin Değerlendirilmesi	103
Grafik 3.6. Mükelleflerin Mevzuatı Bilme Düzeyleri	104
Grafik 3.7. Mevzuatı Bilme Durumu ile Eğitim Düzeyi İlişkisi	105
Grafik 3.8. Vergi Bilinç ve Ahlâkının Artırılma Yolları	106
Grafik 3.9. Vergi Cezalarında Hapis Cezasının Para Cezasına Göre Etkinliği	108
Grafik 3.10. Hapis Cezasının Etkinliği ile Eğitim Düzeyi İlişkisi	109
Grafik 3.11. Vergi Suçunun Devlete Karşı İşlenmiş Bir Suç Olarak Görülmesi	110
Grafik 3.12. Vergi Suçu İşlenmesi Durumunda Mükelleflerin Birbirlerini Etkilemesi	111
Grafik 3.13. Vergi Cezalarının Mükellef Üzerindeki Etkileri	112
Grafik 3.14. Vergi Suçu İşlemiş Mükellefi İhbar Etme Bilinci	113
Grafik 3.15. Kesilen Vergi Cezasının Diğer İnsanlar Tarafından Bilinmesinin Etkisi	114
Grafik 3.16. Vergi Cezalarının Artırılmasının Mükelleflere Etkisi	115

Grafik 3.17. Vergi Cezalarının Vergi Kabahatı/Suç İşlemedeki Caydırıcılığı	116
Grafik 3.18. Vergi Suçlarının Toplumun Ciddi Bir Problemi Olup Olmadığına Verilen Cevaplar	116
Grafik 3.19. Vergi Cezası Kesilen Mükelleflere Karşı Oluşan Tepki	117
Grafik 3.20. Ticari Hayata Dair Beklentilerin Vergi Kabahatı/Suç İşlemedeki Etkisi	118
Grafik 3.21. Vergi Kanunlarının Mükelleflerce Anlaşılabilirliği	119
Grafik 3.22. Mükelleflerin Mevzuatı Bilme Düzeyleri ile Vergi Kanunlarını Anlayabilme İlişkisi	120

GİRİŞ

Vergi gelirlerini devletlerin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla özel kesimden kamu kesimine aktarılan finansman kaynağı olarak ifade etmek mümkündür. Vergileme tarihi süreç içerisinde ilk olarak gönüllü uyum olarak başlamış olup, ilerleyen zaman içerisinde- ekonomik, mali ve siyasi değişimler sonucunda- vergi mükelleflerinin aktif ve pasif tepkileri ile karşılaşılan bir zorunlu ödeme şeklini almıştır. Günümüzde devletlerin toplum hayatı içerisinde rollerinin artması ile vergi gelirlerinde meydana gelen artışlar bireyler üzerinde baskı oluşturmaktadır. Çünkü zorunlu ve karşılıksız bir ödeme olarak tanımlanan vergiler bireylerin kullanılabilir gelirlerinde azalmaya neden olmakta ve onlar için bir yük oluşturmaktadır.

Artan kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla vergi oranlarında meydana gelen artışlar mükellefler tarafından iki farklı şekilde tepki oluşturmaktadır. Bunlardan ilki olarak tüketimin kısılması, vergilendirme alanından ayrılma gibi pasif tepki olarak değerlendirilen vergiden kaçınma ortaya çıkmaktadır. İkinci olarak ise vergi oranlarındaki artışlar belli bir noktadan sonra aktif tepki aşamasına dönüşmekte olup kamu düzenini bozan, eşitlik ilkesini zedeleyen ve kanuna karşı işlenmiş bir suç olan vergi kaçakçılığı şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hepsinde temel gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı evrensel bir olgudur. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha yüksek boyutlarda kendini göstermektedir. Ülkemizde de önemli bir sorun olan vergi kaçakçılığı son dönemlerde önemsenmeye başlanmıştır. Öncelikle, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmede bu duruma neden olan faktörlerin ortaya konulması ve plan ve projelerin bu doğrultuda oluşturulup, kamu kurumları ile bireylerin ilişki içerisinde olması oldukça önemlidir. Ülkemizde başta vergi ahlâkı ve vergi bilincinin yeterince yerleşmemiş olması, vergi ile ilgili mevzuatların mükelleflerce anlaşılabilir düzeyde olmaması, siyasi politika unsuru amacıyla sık sık çıkarılan vergi afları, mükelleflerin ödemiş oldukları vergileri nerelere ödendiğinin yıllar itibariyle hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde istatistiksel olarak görememeleri, vergi sistemi içerisinde vergi adaletinin sağlanmadığı inancının yer alması gibi faktörler mükelleflerin yükümlüsü

oldukları vergilerden kanunda yer alan boşluklardan yararlanarak ve/veya kanuna aykırı davranarak uzak durmalarına neden olmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında vergi bilinci üzerine düzenlenen akademik çalışmalara katkı sağlamakta, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı (2008-2010), Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu ve Devlet Planlama Teşkilatı Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Raporu düzenlenerek ve yayınlanarak kamuoyu bilgilendirilmektedir.

Vergi sistemi içerisinde vergi kabahat ve suçlarının minimuma indirilmesi amacıyla vergi denetim sistemi ve vergi cezalarının uygulanabilirliği de önemli bir faktördür. Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri sonucunda ortaya çıkan vergi kabahat/suçları ve bunların yaptırımını olan vergi cezaları VUK'un dördüncü kitap ceza hükümleri başlığı altında hüküm altına alınmıştır. Devlet açısından cezaların temel iki amacı vardır. Bunlar:

- Vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (kabahat/suç) engellenmesi, caydırma.
- Ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanması.

Vergi kayıp ve kaçaklarının ne ifade ettiği, ne gibi faktörler sonucu ortaya çıktığı ve bunlarla mücadele etmede alınması gereken önlemlerin neler olduğu ile hukuki yollarla hüküm altına alınan vergi cezaları çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu doğrultuda;

- Uygulanan ve/veya uygulanacak vergi politikaları mükellefleri ne şekilde etkileyecektir.
- Vergi politikaları karşısında mükellefler ne şekilde tepki göstereceklerdir.

Bu çalışma, ticari hayatın bir sonucu olan ve kamu harcamalarının önemli bir finansman ayağı olan vergi ve vergi sisteminin mükellefler tarafından nasıl algılandığı, mükelleflerin yükümlüsü oldukları mevzuata ne derecede hâkim oldukları ve vergiye karşı davranışlarının nasıl şekillendiğinin Antalya ilinde yer alan mükellefler düzeyinde araştırılmasını amaçlamıştır.

Bu bağlamda, çalışmanın ilk bölümünde, ilk olarak vergi kavramı, tarihçesi ve vergileme ile ilgili temel unsurlar başlığı altında vergi kavramının tanımı, tarihçesi, verginin konusu, niteliği, amaçları ve tarafları olarak vergi idaresi ve mükellef/sorumluların hukuki boyutu ile vergi bilinci ve ahlâkı, vergi yükü, gayreti, grevi ve reddi gibi kavramlar belirtilmiştir. Ayrıca birinci bölümde, genel olarak vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı ekonominin kavramsal olarak neyi ifade ettiği ve vergi karşısında mükellef davranışlarının neler olduğu, vergiye ne şekilde tepki gösterdikleri başlıklar halinde ifade edilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de mükellefleri vergi kaçırmaya iten nedenlerin neler olduğu ve vergi kaçırmanın ekonomik, mali ve sosyal hayat içerisinde ne gibi sonuçlar doğuracağı anlatıldıktan sonra vergi politikaları kapsamında ne gibi çözüm önerileri getirildiği anlatılmıştır. Yine aynı bölümde, Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla vergi kanunları ile hüküm altına alınan vergi kabahat/suç ve cezalarının neler olduğu üzerinde durulmuştur. Vergi cezaları idari (vergi ziyai, usulsüzlük) ve adli (kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma) olmak üzere iki ana başlık altında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ışığında ifade edilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde son olarak vergi cezalarını sona erdiren veya hafifleten hallerin neler olduğu belirtilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, çalışmada örnek olarak ele alınan Antalya ili mükellefleri açısından verginin ne anlama geldiği, vergi kayıp ve kaçakları ile vergi cezalarının mükelleflerce nasıl algılandığının tespit edilebilmesi için anket çalışması yapılmıştır.

Çalışmanın Konusu

Çalışmanın ana konusu vergileme ve vergi sistemi içerisinde yer alan mükelleflerin vergiye karşı olan aktif ve pasif tepkilerinin ne gibi etkiler sonucunda geliştiğinin ve hükümet politikaları olarak ekonomik, sosyal ve mali hayat içerisinde olumsuz sonuçlar doğuran, özellikle aktif tepki olan vergi kaçakçılığı, tepkilerin minimuma indirilmesi için ne gibi önlemlerin alınması gerektiğinin belirlenmesidir. Çalışmanın uygulama alanı olarak Antalya ili seçilmiştir. Çalışma, il düzeyinde

olmasına rağmen, örnek alınan şehir, ilçelerde dâhil olmak üzere, 163.336 toplam mükellef sayısına sahip olması açısından genel çıkarımların yapılabilmesini sağlayabilecek olması açısından oldukça önemlidir.

Çalışmanın Önemi

Yapılan çalışma, Antalya İli'nde yer alan mükelleflerin vergi ve vergi sistemine karşı tutumlarını içeren ve vergi politikalarını nasıl algıladıklarına yönelik ülkemizde yapılan çalışmalardan biridir. Günümüz şartlarında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından sosyo-ekonomik hayat içerisinde gittikçe önemi artan verginin istatistiksel olarak araştırma sonuçlarının değerlendirilmesi açısından oldukça önemlidir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışma, değişen ekonomik hayat içerisinde ve kamu ihtiyaçları doğrultusunda önemi artan vergi gelirlerinin mükellefler üzerinde ne gibi etki oluşturduğu, bu etkiler sonucunda mükelleflerin ne gibi tepkiler göstereceği ve vergi kabahatlerinin/suçlarının yaptırımı olan vergi cezalarının caydırıcılığının düzeyinin ne olduğu Antalya ili mükellefleri düzeyinde araştırılmasını amaçlamaktadır.

Çalışmanın diğer amacı ise, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ışığında uygulanan vergi politikalarının incelenmesi ve uygulanan indirim ve yaptırımların neler olduğunun değerlendirilmesidir.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmanın uygulama kısmında, Antalya ili Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı ile görüşülerek Gelir Memurları aracılığı ile Antalya ili merkeze kayıtlı aktif mükelleflere anket uygulaması yapılmış ve ankete katılan diğer mükelleflere ise (Antalya iline bağlı Finike, Kumluca ve Kaş İlçeleri) yüz yüze anket uygulanmıştır. Araştırmanın amaçlarını gerçekleştirmek üzere 30 sorudan oluşan anket uygulaması 21.04.2011- 06.05.2011 tarihleri arasında kolayda

örnekleme yöntemi kullanılarak tesadüfî şekilde belirlenen deneklere kantitatif araştırma tekniklerinden “yüz yüze anket” yöntemi uygulanmıştır. Katılımcılara vergi kabahati/suç işlemeleri ve bunun yaptırımı olan cezalara bakış açılarının neler olduğu ve diğer mükelleflerin vergi kabahati/suç işlemeleri halinde tutumlarının neler olacağının ölçülmesine yönelik beşli skala dayalı likert ölçeği tipinde hazırlanan toplam 13 soruya ankette yer verilmektedir. Ayrıca anketlerde, katılımcıların demografik özelliklerini tespit edebilmek için demografik sorulara da yer verilmiştir.

Anketler aracılığı ile toplanan verilerin ve istatistiklerin hesaplanmasında SPSS for Windows 16.0 istatistik paket programı kullanılmıştır. Çalışmada tanımlayıcı istatistiksel analizler kullanılmıştır. Bunlar, frekans analizi (deneysel dağılım), ki kare testidir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI, TARİHÇESİ VE VERGİLEME İLE İLGİLİ TEMEL UNSURLAR

1. Vergi Kavramı

Vergi kavramı konusunda gerek eski, gerekse yeni mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, aksine verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapan maliye yazarlarının benimsemiş oldukları devlet anlayışına göre değişmektedir.¹

Vergi kavramı öncelikli olarak kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerlerdir.² Kamu hizmetlerine harcanmak üzere hükümetin veya yerel yönetimlerin yasalara dayanarak doğrudan doğruya ya da kimi hizmetlerden yararlanma bedeli üzerine dolaylı olarak konularak toplanan kamu gelirleridir.³ Vergi içerik olarak karşılıksız ve cebri olarak toplanan bir kamu geliridir. Belli başlı yazarların vergi ile ilgili tanımlarına bakacak olursak; Haller'e göre vergi, kamu hizmetleri ile herhangi bir ilişki haline getirilmeksizin zorunlu bir mali yüküm olarak tahsil edilen ve siyasi karar sürecinde çoğunluğun çıkarlarına göre belirlenen devlet görevlerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan bir araçtır. Gerloff'a göre vergi ise, Kamusal mali ihtiyaçların karşılanmasında veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerin diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir.⁴

¹ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 20-21.

² Anayasamızın 73. Maddesinde doğrudan verginin tanımı yapılmamış olup, vergi ödevi üzerinde durularak "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmü yer almaktadır.

³ Faruk GÜÇLÜ, **Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında)**, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2001, s. 1.

⁴ TURHAN, s. 21.

2. Verginin Tarihçesi

Toplumsal ihtiyaçlar ve bunların karşılanma gereği ile birlikte ilk vergilerin de ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, vergi toplumsal olarak hayat kadar eski bir olgudur.⁵

Kökeni toplumların kökeni ile yaşıt olmakla birlikte, verginin niteliği zaman içinde büyük bir evrim geçirmiştir. Başlangıçta, hemen her yerde, gönüllü bir ödeme niteliğine sahip olan vergi, hükümlara çeşitli nedenlerle verilen bir armağan idi. Bu durumda da türü ve miktarı veren tarafından belirlenmekteydi. Daha sonra, hükümdarlar doğrudan bazı kesimlere başvurarak mali yardım talebinde bulunmuşlardır. İlk zamanlarda gönüllü olma özelliğini koruyan bu yardımlar, zamanla zorunlu bir nitelik kazanmaya başlamıştır. Bu nitelik değişikliğinin nedeni, bir taraftan geleneklerin değişmesi, diğer taraftan ise, savaşlar ve diğer kolektif ihtiyaçların karşılanma zorunluluğu olarak ifade edilebilir.⁶

Son olarak, vergi gelirleri devletlerin kamu giderlerini karşılamak için başvurduğu en temel kaynaktır. Geniş anlamda “vergileme”; toplumsal yaşamdaki sosyo-ekonomik, mali ve siyasi değişimler sonucu geliştirilen çeşitli mali yükümlülükleri (harç, resim, parafiskal gelir vb) kapsayan bir kavramdır. İlk uygulanma şekli ve maddi açıdan gönüllü hediye olan vergi, zamanla şeklen gönüllü olma özelliğini korumakla birlikte geleneksel bir yükümlülük haline dönüşerek yardım biçiminde algılanmış, en son haliyle de zorunlu bir ödemeye dönüşmüştür.⁷

3. Verginin Konusu

Geniş anlamda baktığımız zaman verginin üzerinden alınan şey verginin konusunu oluşturmaktadır. Yani verginin konusu verginin uygulandığı ya da üzerine konulduğu bir madde, olay, iş ya da bir işlemdir.

⁵ Günter SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskı, Çev. Salih TURHAN, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1976, s. 3, Alıntıl原因, Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 2006, s. 5.

⁶ Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 2006, s. 5.

⁷ Ramazan ARMAĞAN, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme, **Maliye Dergisi**, Isparta 2007, s. 161

Verginin konusunu oluşturan madde, olay, iş ya da işlemi önceden belirlemek ya da sınırlandırmak olanağı bulunmamaktadır. Çünkü kanunun vergi yükümlülüğünün doğmasını bağlayacağı iktisadi unsurun ne olacağını bilmek imkânsızdır. O ana kadar vergi ile hiç ilişkisi bulunmayan bir iktisadi unsur bile verginin konusunu oluşturabilir.⁸

Verginin konusu ülkeden ülkeye veya zamana göre farklılıklar gösterebilmektedir. Kanun koyucular ekonomik, sosyal, mali ve politik koşulları dikkate alarak ekonomik bir unsuru vergi konusu olarak belirlemektedir.⁹ Vergiler isimlerini genellikle verginin konusundan almaktadırlar ve çoğunlukla vergi kanunlarının birinci maddesi verginin konusunu oluşturmaktadır. Örneğin, Gelir Vergisinin konusunu gelir, Kurumlar Vergisinin konusunu ise kurum kazancı oluşturmaktadır.

4. Verginin Nitelikleri

Anayasanın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerektiği belirtilerek, hem mükelleflere hem de Devlete ilişkin vergi ödevinin temel ilkeleri gösterilmiştir.¹⁰

Vergi, devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirmek için egemenlik gücüne dayanarak mükelleflerden aldıkları nakdi değerlerdir. Dolayısıyla vergileme genellikle devlet egemenliği ile açıklanmaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda verginin günümüzdeki belli başlı özellikleri şunlardır:¹¹

Vergi, devlet ya da devletçe yetkilendirilmiş kuruluşlar tarafından alınmaktadır. Vergilendirme yetkisi esas olarak devlete ait olmakla birlikte devlet

⁸ Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, 9. Baskı, Bursa 2006, s. 165-166.

⁹ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 16. Baskı, Ankara 2004, s. 97-98.

¹⁰ Şahnaz GEREK, Ali Rıza AYDIN, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2005, s.268-269.

¹¹ Handan KAYNAR, **Vergi Ahlâkı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2010, s. 6.

gerekli düzenlemeleri yaparak il özel idare, belediyeler gibi diğer kamu kuruluşlarını da bu konuda yetkilendirebilmektedir.

Vergi esas olarak kamu hizmetlerinin karşılanması için gerekli olan kamu harcamalarının sağlanması amacıyla alınmaktadır. Verginin bu yönü verginin mali amacını ifade etmektedir. Bunun yanı sıra sosyolojik ve tarihi bir kurum olan devletin üstlenmek zorunda olduğu bir takım görevleri bulunmaktadır. Örneğin devlet kendi varlığını sürdürebilmesi için güvenlik hizmeti üretmesi gerekmektedir. Söz konusu giderleri karşılayan en önemli gelir kaynağı vergilerdir.

Vergi karşılıksız bir ödemedir. Bu yönüyle vergi harçtan, resimden ve şerefîyeden farklı bir kamu alacağıdır. Ancak vergi kamu giderlerinin finansmanında kullanıldığından kamu giderlerinin bir karşılığı olduğunu da söyleyebiliriz. Fakat bu karşılık belirli ve özel bir karşılık değil, genel bir karşılıktır.

Vergi kişilerden alınmaktadır ve bu kişiler gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaktadır. Vergi geliri yalnızca bir ülkede yaşayan kişiler değil, aynı zamanda o ülkede yaşayan yabancılar da iktisadi bağlarının bulunması sebebi ile vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi zora dayanan bir ödemedir. Vergi, devletin vergilendirme yetkisine dayanılarak kanunlar yoluyla alınmaktadır. Kanunlara göre vergi ödemekle yükümlü kişiler vergi ödemek zorundadırlar. Matrahı, oranı ve ödeme şekli devletçe tek taraflı olarak saptanan vergiyi zamanında ödemeyen mükellefler hakkında devlet gerekirse zor kullanabilir ve mükellefin mal varlığına dahi el koyabilir.

Önceleri ayni olarak alınan vergi günümüzde nakdi olarak alınmaktadır. Örnek olarak ülkemizde çiftçilerden ürün olarak alınan aşar vergisi 1925 yılında kaldırılmıştır. Az gelişmiş ülkelerde az da olsa ayni olarak ödenen vergiler bulunmakta ancak gelişmiş ülkelerde bu tür vergilere rastlanılmamaktadır.

5. Verginin Amaçları

Kamu ihtiyaçlarının finansmanı amacıyla alınmakta olan vergilerin öncelikli amacı mali olmasına karşın bunu yanında ekonomik, sosyal, dini ve ahlâkî amaçları da bulunmaktadır.

5.1. Mali Amaçlar

Daha önce de belirtilmiş olduğumuz gibi verginin en önemli amacı kamu giderlerinin finansmanını sağlamaktır. Devlet, toplumun kamusal hizmet ihtiyacını karşılayabilmek amacıyla çeşitli mal ve hizmetler satın almak zorundadır. Satın alınan bu mal ve hizmetlerin büyük bir kısmı vergiler ile karşılanmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesindeki "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." ifadesi de verginin mali amacını ortaya koymaktadır.

Mali amaçları doğrultusunda vergiler kamu harcamalarını karşılamak için alınmaktadır. Vergilerin kamu harcamalarında yapılan artışlarla uyumlu bir şekilde artması gerekir. Eğer vergiler kamu harcamalarında meydana gelen artışlarla uyumlu bir şekilde artmıyorsa vergi gelirlerinin çeşitli düzenlemelerle arttırılması veya kamu harcamalarının azaltılması yoluna gidilmektedir. Kamu harcamalarının azaltılması yoluna gidilmesi ise toplumun gelişen ekonomik ve sosyal yapısı içinde oldukça zordur.¹²

5.2. Ekonomik Amaçlar

Vergi devlete ait gelir sağlama amacının yanı sıra mali amacının yanı sıra ekonomik istikrarın sağlanması ve iktisadi büyümenin ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi amaçlarını kapsayan ekonomik nitelikteki amaçların gerçekleştirilebilmesi için de kullanılabilir. ¹³

Ekonomik istikrarın sağlanması amacının gerçekleştirilmesi tam istihdam, makul bir fiyat istikrarı, kabul edilebilir bir büyüme hızı ve dış ekonomik dengenin sağlanmasına bağlıdır. Maliye politikası içinde harcama ve bütçe politikası gibi diğer politika araçları ile uyumlu olarak kullanılan vergi politikası ekonomik istikrarın sağlanmasında etkili bir araçtır.¹³

Bugün, iktisadi büyümenin teşviki ve hızlandırılması, hemen hemen bütün ülkelerde, iktisat politikalarının temel amaçlarından biri olmuştur.¹⁴ Vergi politikası iktisadi büyümenin hızlandırılması amacı ile kullanılan önemli bir maliye politikası

¹² Aytaç EKER, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, 2005, s. 147.

¹³ OKTAR, s. 16.

¹⁴ Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 177.

aracıdır. Devlet vergiler aracılığı ile özel tasarruf ve yatırımları özendirerek sermaye birikiminin artmasını sağlar. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, gönüllü tasarrufların yetersizliği, vergileme aracı ile yaratılacak kamusal tasarruflar yoluyla giderilebilir.¹⁵

5.3. Sosyal Amaçlar

Günümüzde vergi, ekonomik ve mali fonksiyonu yanında önemli bir sosyal fonksiyon da göstermektedir. Vergilemenin sosyal fonksiyonu düşünüldüğünde, verginin istihdam, gelir dağılımında adaleti sağlama amaçları için öncelikli olarak ve etkili bir şekilde kullanılması imkân ve gereğini ifade etmektedir.

Vergi yoluyla sosyal adaletin gerçekleştirilmesi, yani gelir dağılımındaki eşitsizliklerin azaltılması amacı güdülebilir. Bunun için yüksek gelir ve servet düzeylerindeki bireylerin nispeten daha ağır vergilendirilmesi gerekir.¹⁶ Bu kapsamda, devletin maliye politikası araçlarını kullanarak gelirin yeniden dağılımına müdahale etmesi maliye politikası araçları içerisinde yer almaktadır. Bu açıdan devlet, vergi sistemi aracılığıyla gelir dağılımını doğrudan etkileyerek ikincil gelir dağılımını gerçekleştirir. Gelir dağılımında adaleti sağlama, devletin ekstra fiskal amaçları arasında yer almaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler gelir dağılımında adaleti sağlama hedefini en önemli maliye politikası aracı olarak görmekte ve sosyal devlet anlayışının da etkisiyle vergiler ve harçlar yoluyla gelirin dağılımını etkilemektedir.¹⁷

Sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı tutulması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi ve yararlanımlar açısından vergiye tabi olmamaları sosyal açıdan sosyal amaçla tanınan vergi avantajlarıdır. Ayrıca, yaşlılar ve korumaya muhtaç kişilere ait gelirlerin vergi

¹⁵ OKTAR, s. 16-17.

¹⁶ Özgür BİYAN, Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasi, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri, http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf (Erişim: 27.07.2011)

¹⁷ Gülsüm GÜRLER HARMAN, Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y: 2011, Vol: 16, No: 1, <http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2011-1-12.pdf> (Erişim: 27.07.2011)

dışı tutulması, çocuklara yönelik indirimler ve ilgili bazı harcamaların vergi dışı tutulması da verginin sosyal amaçlarına birer örnek oluşturmaktadır.¹⁸

6. Verginin Tarafları

Vergi ilişkisi kural olarak iki taraflı bir ilişki olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda, vergi ilişkisi vergi borçlusu ve vergi alacaklısı olmak üzere ikili bir ilişkidir. Ancak bu ilişkiye bazı durumlarda vergi sorumlusu adı verilen üçüncü bir tarafında dahil olması söz konusu olabilmektedir.¹⁹

6.1. Vergi İdaresi

Vergi idaresi; idari teşkilat, denetim birimleri ve matrah tespitinde idareye yardımcı olan takdir komisyonları olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

6.1.1. İdari Teşkilat

05.05.2005 tarihinde 5345 sayılı kanunla Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı, merkez ve taşra olmak üzere ikili bir teşkilatlanma olarak karşımıza çıkmaktadır.

Merkez teşkilatında, başkan ve üç başkan yardımcısının yönetiminde ana hizmet birimi olarak yedi tane daire başkanlığı bulunmaktadır. Bunlar;

- Gelir Yönetimi,
- Mükellef Hizmetleri,
- Uygulama ve Veri Yönetimi,
- Tahsilât ve İhtilaflı İşler,

¹⁸ Osman SARAÇ, **Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması ve Vergilemeye Etkisi**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2006, s. 7.

¹⁹ 213 Sayılı VUK' un 1. Maddesine göre, "Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır." hükmü yer almaktadır. Bu madde ile vergi kapsamı açıklanmakta olup, vergi alacaklısı olarak sadece vergi daireleri ifade edilmemekte, bunun yanında il özel idareleri ve belediyeleri de vergi alacaklısı olarak belirtilmektedir. Anılan Kanunun 8. Maddesine göre, "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." hükmü ile vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tanımlanmaktadır.

- Denetim ve Uyum Yönetimi,
- Gelirler Kontrolörleri,
- Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlıklarıdır.

Taşra teşkilatı ise, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Ancak, vergi dairesi müdürlüklerinin bulunmadığı yerlerde Maliye Bakanlığı taşra teşkilatı adı altında bulunan Defterdarlıklara bağlı Malmüdürlükleri vergi dairesi işlemlerini yürütmektedir.

6.1.2. Denetim Birimleri

Vergi denetim sistemine 10 Temmuz 2011 tarihinde yayınlanan 27990 Sayılı Resmi Gazete’de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Müfettişliği, Hesap Uzmanlığı, Gelir Kontrolörlüğü, Vergi Denetmenliği (bunların yardımcıları) kadroları kaldırılarak tüm denetim birimleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adı altında toplanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcısı, Grup Başkanı ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’ndan oluşur.

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıda belirtilen grup başkanlıkları kurulabilir:

- Büyük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

27990 Sayılı Resmi Gazetede belirtilen kurul görev ve yetkileri şu şekilde belirlenmiştir:²⁰

- VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle Risk Analiz Sistemi üzerinde mükelleflerin gruplar ve sektörler itibariyle analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- Vergi mükelleflerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak,
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak vb.

6.1.3. Takdir Komisyonları

Takdir komisyonları bazı durumlarda vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen matrah tespitinde yardım görevi üstlenmektedir.

Söz konusu takdir komisyonları arasında; genel yetkili takdir komisyonları, arsa takdir komisyonları, arazi takdir komisyonları ile zirai kazançlar il ve merkez komisyonları yer almaktadır.²¹

²⁰ RG, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, Sayı:27990, Karar Sayısı: KHK/646, Madde 1.

²¹ VUK ‘un 72. maddesinde Takdir Komisyonu; “ İllerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur” şeklinde tanımlanmaktadır.

6.2. Vergi Borçlusu (Mükellef)

Vergi Usul Kanunu'nun 8. mad. "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmıştır. Vergi mükellefi verginin temel esaslarından biridir. Vergi mükellefinin kim olduğunu ilgili kanun gösterir.²² Bu doğrultuda vergi borçlusu, çeşitli vergi kanunlarına göre aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:²³

- Gelir Vergisi kanununa göre gerçek kişiler,
- Kurumlar Vergisi kanununa göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları,
- Emlak Vergisi kanununa göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler,
- Damga vergisi kanununa göre kâğıtları imza edenler,
- Veraset ve İntikal Vergisi kanununa göre veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi kanununa göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları... sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler,
- Katma Değer Vergisi kanununa göre mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere verginin mükellefi; gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin olabileceği gibi tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar da olabilir. Buna örnek olarak kurumlar vergisi mükellefi olabilen iş ortaklıklarını verilebilir.

6.3. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu kanundaki tanımıyla, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu, asıl vergi

²² Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Malatya 2000, s. 25.

²³ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 12. Baskı, Ankara 2006, s. 51-52.

mükellefi yerine, vergi kesme, defter tutma, fiş- fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme veya yasaların öngördüğü diğer yükümlülükleri yerine getirmekle sorumludurlar.

6.3.1. Vergiyi Kesenin Sorumluluğu

VUK'un 11. maddesine göre “yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar” hükmü yer almaktadır. Bu yöntem kaynakta kesinti veya stopaj yoluyla verginin alınması şeklinde de adlandırılmaktadır.

Vergi kesen, kanunla belirtilen yükümlülüklerine uymayarak sorumluluğunu yerine getirmezse vergi idaresi, alınmayan vergiyi ve verginin zamanında ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan faiz, zam ve cezaları kendisinden alabilir. Sorumlu ödediği vergi için vergi mükellefine rücu edebilir, ancak faiz, zam ve cezaları ise asıl mükelleften isteyemez.

6.3.2. Temsilcinin Vergiyle İlgili Sorumluluğu

Yasadan kaynaklanan kanuni temsil ve bizzat vergi mükelleflerinin iradesi ile ortaya çıkan iradi temsil olmak üzere iki tür temsil yetkisinden bahsetmek mümkündür.

a) Kanuni Temsil

Kanunu temsil, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 35. maddesinde tüzel kişiler ve gerçek kişiler olmak üzere iki şekilde düzenleme yapılmıştır.

aa) Gerçek Kişilerde Kanuni Temsil

Gerçek kişilerde küçükler (henüz dünyaya gelmemiş cenin dâhil 18 yaşını doldurmamış kişi), akıl hastaları ve kısıtlılar da vergi mükellefi olabilmektedir. Çünkü VUK'un 9. maddesine göre “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.” hükmüne yer verilmektedir.

Fiil ehliyeti bulunmayan bu kişilerin vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu ile ilgili ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirecektir. Bu temsilcilik

görevi küçükler açısından veli, akıl hastaları açısından vasi, kısıtlılar açısından ise kayyım tarafından yerine getirilmektedir. Söz konusu vergi ile ilgili ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmemesi halinde ödenmeyen vergi ilk olarak temsil edilen gerçek kişilerden istenir. Eğer gerçek kişiden alınamazsa²⁴, bu vergi borçlarından temsilci sorumlu tutulacaktır. Ödenmeyen vergi ile ilgili cezalardan ise sadece temsilci sorumlu tutulmuştur.²⁵ Kanuni temsilcinin ödemiş olduğu asıl vergi borçlarını vergi mükellefine rücu edebilmelerine karşılık vergi ceza, faiz gibi işlemleri ise rücu edemez. Gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi cezalarından ötürü asıl mükellefe rücu edilememesinin temelinde cezaların şahsiliği ilkesi yer almaktadır.

ab) Tüzel Kişilerde Kanuni Temsil

Tüzel kişi ver mükelleflerinin gerek kendi mükellefiyetleri, gerekse vergi sorumlusu olmalarından kaynaklanan ödevlerin yerine getirilmesinde kanuni temsilcileri sorumlu tutulmuştur. Kanuni temsilcilerin kim olduğu tüzel kişiliğin türüne göre değişmektedir. Örneğin, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkanı, üyesi veya üyeleri; limited şirketlerde şirketin müdürü; kooperatiflerde yönetim kurulu olabilmekte; kollektif şirketlerde ise ortakların her biri olmaktadır.²⁶

Tüzel kişi temsilcilerinin vergi borçlarını ödememesi durumunda, ödenmeyen vergi alacağı öncelikle temsil edilen tüzel kişiden istenir. Tüzel kişiden alınamazsa temsilci özel malvarlığı ile takip edilir. Ödenmeyen vergi borcuna ilişkin diğer alacaklar (vergi cezaları, gecikme faizi, gecikme zammı) açısından ise, daha farklı bir sorumluluk şekli öngörülmüştür. Burada ceza ve faizlerden de birinci derecede temsil edilen tüzel kişi sorumlu tutulmuştur. Söz konusu ceza eğer para cezası ise, vergi aslında olduğu gibi öncelikle tüzel kişiden alınmaya çalışılacak; buradan alınamazsa temsilciden istenebilecektir (VUK md. 10, f. 1,2; md. 333). Hapis cezası söz konusu olması durumunda ise, kanuni temsilci takip edilecektir.²⁷

²⁴ Verginin temsilciden istenebilmesi için öncelikle temsil edilen vergi mükellefinin ödeme kabiliyetinin olmadığı gösteren aciz vesikası düzenlenmiş olmalıdır. (AATUHK mad. 75)

²⁵ BİLİCİ, 2006, s. 54.

²⁶ BİLİCİ, 2006, s. 54-55.

²⁷ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Seçkin Yayıncılık, 26. Baskı, Ankara 2011, s. 53-54.

b) İradi Temsil

İradi temsil yolu kural olarak VUK'un 8. maddesi 3. fıkrasında "Vergi Kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmü ile kapatılmıştır.

Mükellefin işlerini veya ödevlerini başkalarına devretmesine izin verilen konular aşağıdaki gibi belirtilmiştir:²⁸

- İradi temsilci, baroya kayıtlı avukat olması şartıyla mahkemelerde mükellefi temsil edebilir.
- Vergi Usul Kanunu, tebligatların iradi temsilciye yapılmasına izin vermektedir.
- Mükellefin tayin edeceği kişi (iradi temsilci) vergi idaresi ile yapılacak uzlaşma görüşmelerinde yine mükellefi temsil edebilir. Mükellefin bu şekilde uzlaşmaya kendisi gitmek yerine avukatını, mali müşavirini veya muhasebecisini gönderme hakkı bulunmaktadır.
- Temsilcinin mükellef adına beyanname verebileceği kabul edilmiştir. Vergi idaresi beyannamenin mükellef tarafından imzalanmış olması koşuluyla bu konuda sorun yapmamaktadır.

Ancak, yukarıda saydığımız durumlarda vergi sorumluluğu temsilciye değil mükellefe aittir.

6.3.3 Diğer Sorumluluk Türleri

Vergi kanunlarında başkaca sorumluluk türlerine yer verilmiş bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesine göre, devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.²⁹

²⁸ BİLİCİ, 2006, s. 56.

²⁹ http://www.teias.gov.tr/eBulten/hukuk/t%C3%BCrk_verg%C4%B0_hukukunda_verg%C4%B0_sorum.htm (Erişim: 17.01.2011)

Özel Tüketim Vergisinde motorlu taşıtların ilk iktisabına, teslimine veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri almak zorundadır. Verginin ödenmemesinden önce işlem yapan memurlar ziyana uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden müteselsilen sorumlu tutulmuştur.³⁰

Kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere pay ayırmadan tasfiye sonucu elde edileni dağıtan tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler bu alacaklardan şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Ölüm halinde mükelleflerin görevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçmekte olup, mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadır. Fakat VUK'un 372. maddesi cezaların kişiselliği ilkesine uygun olarak ölüm halinde cezaların düşeceğini belirtmiş olduğundan, mirasçılar ölenin vergi cezalarından sorumlu tutulamaz.³¹

7. Vergi Bilinci ve Ahlâkı

Kelime anlamı olarak ahlâk, insan ilişkilerinde iyi ya da doğru, kötü ya da yanlış olarak adlandırabileceğimiz değer yargılarını ifade eder. Ahlâk insanlar arası ilişkilerde nasıl davranılması ya da davranılmaması gerektiğini gösteren kendiliğinden oluşmuş hazır bir değer yargılarıdır. Başka bir tanımla ahlâk toplumsal yaşamda belli bir yaşamda, belirli kişi, grup ya da toplum için belirli zamanda ve belirli bir yerde geçerli olan değer yargılarının örf, âdeti norm ve kuralların oluşturduğu bir sistem bütünüdür.³²

Bir toplumun ahlâk normları ile vergileme arasında hiç şüphesiz yakın bir ilişki olduğunu söylemek mümkündür. Başka bir deyişle vatandaşların vergiye uyumunu belirleyen en temel unsurların başında gelen mükelleflerin vergi ahlâkı düzeyleridir. Vergi ahlâkı vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bireylerin vergileme ile kendilerine yüklenen özel

³⁰ Mualla ÖNCEL - KUMRULU, A. - Naim ÇAĞAN, “**Vergi Hukuku**”, Ankara 2003. s. 84.

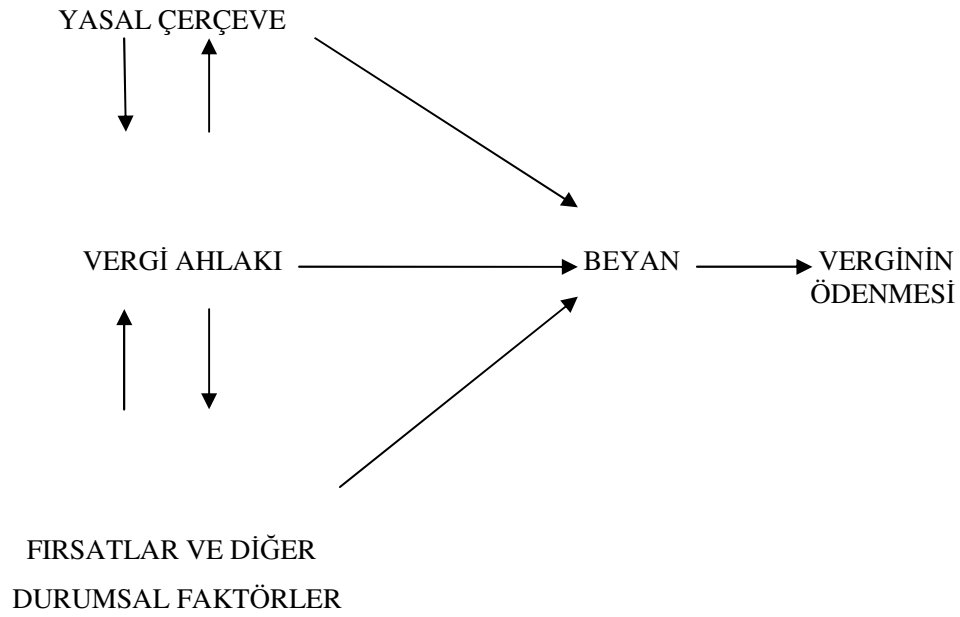
³¹ http://www.teias.gov.tr/eBulten/hukuk/t%C3%BCrk_vergi%C4%B0_hukukunda_vergi%C4%B0_sorum.htm (Erişim: 17.01.2011)

³² Coşkun Can AKTAN, “**Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlâkı**”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf (Erişim: 08.12.2010)

yükümlülükler karşısında takındıkları genel tavır yani vergi zihniyeti söz konusudur. Vergi ahlâkı bir anlamda bireylerin vergi ödeme konusundaki istekliliğidir.

Vergi ahlâkı açıklanması zor bir sosyal olgudur. Vergi ahlâkı ile ilgili yapılan ilk çalışmalardan biri Song ve Yarborough tarafından 1978 yılında yapılmıştır. Song ve Yarborough vergi ahlâkı ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi de açıklayan basit bir vergi uyumu modeli geliştirmiştir.

Grafik 1.1. Song ve Yarborough' un Basit Vergi Uyumu Davranışı Modeli



Kaynak: KAYNAR, H. 2010, 67.

Vergi uyumu davranışı modeline göre, beyan ve neticesinde ödemeyi kapsayan vergi uyumu üç ana faktör tarafından belirlenmektedir. Bu faktörler; yasal çerçeve, vatandaşların vergi ahlâkı ve belirli bir zaman ve belirli bir yerde kendini gösteren diğer durumsal faktörlerdir. Yasal çerçeve, (1) kanunların meşruluğu, (2) kanunların uygulanma sürecinin etkinliği, (3) vatandaşların kanuni yükümlülüklerini anlamaları ve kabul etmeleri ile biçimlenmektedir. Vergi uyumunu kolaylaştıran ya da zorlaştıran durumsal faktörler ise gelir düzeyi, işsizlik oranı, vergi oranları ve vergi idaresinin etkinliğidir.³³

Vergi bilinci ile vergi ahlâkı birbirinden ayırt edilmesi mümkün olmayan ve iç içe geçmiş kavramları ifade etmektedir. Vergi bilinci ise, sadece devleti ve bireysel olarak mükellefi ilgilendiren bir konu olmaktan çok devlet ve mükellef

³³ KAYNAR, s. 68.

kadar toplumdaki herkesi yakından ilgilendiren bir olgu olarak ele alınabilir. Dolayısıyla vergi bilinci, vergilendirme açısından üzerine maddi ve/veya biçimsel ödevler düşen bireylerin bu ödevleri tam ve zamanında yerine getirmelerinde gerek vergi mükelleflerinin ve gerekse vergi mükellefi olmayan toplumun diğer fertlerinin gösterdikleri ilgi ve hassasiyet olarak ifade edilebilir.³⁴

8. Vergi Yüğü

Vergileme alanında önemli kavramlardan biri olan vergi yüğü bütün ülkelerde tartışılan bir sorundur. Verginin karşılıksız bir ödeme oluşu mükellefler üzerinde verginin bir yük olarak algılanması sonucunu doğurmaktadır. Mükellefin ödediğı vergi karşısında gelirinde meydana gelen azalma ve devletin her yıl gayri safi milli hâsılasının belirli bir kısmını vergi vasıtasıyla özel kesimden kamu kesimine aktarması birey ve toplum üzerinde yük oluşturmaktadır. Genel olarak vergi yüğü, ödenen vergilerin toplamının gelire oranı olarak ifade edilmektedir.³⁵

Vergi yüğü değişik şekillerde ifade edilmektedir. Günümüzde kullanılan vergi yüğü ifadeleri şunlardır:³⁶

Toplam vergi yüğü, bir ülkede ödenen vergilerin toplamının GSMH'ye oranıdır. Bireysel vergi yüğü ise, iki şekilde ifade edilmektedir. İlk olarak, bireylerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin gelirlerine oranıdır. Bu tür vergi yüğü objektif vergi yüğü olarak ifade edilmekte ve hesaplanabilmektedir. İkinci olarak ise, bireylerin vergi ödemeleri sonucu katlanmış oldukları fedakârlık, başka bir deyişle üzerlerinde oluşan psikolojik yüküdür. Bu tür vergi yüğü de sübjektif vergi yüğü olarak ifade edilmekte olup, kişiden kişiye değişmekte ve dolayısıyla hesaplanması mümkün olmamaktadır.

Net vergi yüğü, ödenen toplam vergilerden toplumu oluşturan bireylerin kamu hizmetlerinden sağladıkları faydaların çıkarılması sonucu kalan miktarın gelire

³⁴ Muhlis BAĞDİGEN, Arzu ERDOĞAN, "Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneğı", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Sayı:548, Ekim, 2010, s. 96.

³⁵ EKER, s. 177.

³⁶ M. Kamil MUTLUER, Erdoğan ÖNER, Ahmet KESİK, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 271-272.

olan oranıdır. Bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerini ölçmek mümkün olmadığından net vergi yükünü hesaplamak mümkün değildir.

Gerçek vergi yükü, ödenen vergiler ile bireylere yansıyan vergilerin toplamından, kamu hizmetlerinden sağlanan fayda miktarı ile yansıtılan vergiler toplamının çıkarılmasıyla bulunan miktarın gelire olan oranıdır.

Gelir gruplarını vergi yükü, vergi gruplarının vergi yüklerinin; bölgesel ve sektörel vergi yükü ise, bir bölgenin ve sektörlerin vergi yüklerinin kendi aralarındaki toplamıdır.

Rasyonel bir vergileme açısından vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması oldukça önemlidir. Bu doğrultuda yüksek gelire sahip olanların düşük gelirlilere oranla daha yüksek oranda vergilendirilmesi, vergi ödeme açısından da eşit durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesi sağlanmalıdır. Vergi yükü ödenen vergiye, ödenen vergi ise vergi sisteminin yapısı, istisna ve muafiyetler, verginin yansıması, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve teşvik tedbirleri gibi faktörlere bağlı olarak değişmektedir.

9. Vergi Cenneti

Küreselleşme ve teknolojiye ilerlemeler ile birlikte birçok kapalı ekonomi dışı açılması, serbest ekonomiye geçiş hızlanması, para sistemleri konvertibl hale gelmesi, ulusal şirketler uluslararası alanda faaliyet göstermeye başlaması gibi gelişmeler dünyada yaşanırken, vergi cenneti olarak adlandırılan özellikle az gelişmiş ve sermaye birikimleri yetersiz olan bazı ülkeler yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek ve güçlü bir ekonomiye sahip olmak amacıyla dolaylı ve dolaysız vergileri azaltıcı düzenlemeler yapmışlardır.³⁷

Küreselleşme ile birlikte ekonomik alanda yaşanan tüm bu gelişmeler ülkelerin vergi gelirlerinde erozyona neden olmuş, dünyadaki her şey gibi vergi sistemleri de değişime ayak uydurmak zorunda kalmış ve ülkeler gerek kendi vergi

³⁷ Abdurrahman İNAL, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulamasının Vergi Cennetleriyle Mücadele Kapsamında Değerlendirilmesi” **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Nisan 2010, Yıl: 33, Sayı: 259, s.152.

sistemlerinde gerekse diğer ülkelerle ortaklaşa yaptıkları düzenlemelerle vergi cenneti ülkelere doğru gerçekleşen sermaye akışının önüne geçmeye çalışmışlardır.³⁸

Genel olarak, vergilemenin hiç olmadığı ya da çok düşük miktarda olduğu ülkeler, vergi cennetleri olarak kabul edilmektedir. OECD düzenlemeleri ise vergi cennetlerini tanımlamak için salt düşük vergilemenin yeterli olmadığını, esasen her ülkenin kendi vergileme düzeyini serbestçe belirleyebilme yetkisinin olduğunu, bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanabilmesi için ilave bazı unsurlara daha ihtiyaç bulunduğunu söylemektedir. OECD düzenlemeleri bir ülkenin vergi cenneti olarak belirlenebilmesi için ilave olarak üç ölçüt belirlenmektedir:³⁹

- Şeffaf düzenlemelerin olmaması
- Bilgi paylaşımının olmaması
- Ülkede ciddi ekonomik faaliyetlerin olmaması

10. Vergi Gayreti

Bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hâsılatı arasındaki oransal ilişki şeklinde ifade edilebilecek vergi gayreti, mali yönetimin etkinliği ile yakından ilgilidir. Gerek vergi idaresinin gerekse mali mevzuat ve mali yargının etkinliği, mükelleflerin vergiye karşı duydukları tepkiler ve eğitim düzeyi vergi gayretini etkilemektedir.⁴⁰

Vergi Gayreti= Fiili Vergi Hâsılatı / Vergilendirilebilir Kapasite modelinden bulunacak vergi denklemini ifade eder. Vergi gayreti 1 ise vergi kapasitesi tam olarak kullanılmaktadır. Vergi gayretinin < 1 olması durumunda vergi kapasitesi tam olarak kullanılmamakta, > 1 olması durumunda ise vergi gayreti vergi kapasitesinin üstündedir.

11. Vergi Grevi ve Reddi

Vergilemenin kendine özgü karakteristik özelliklerinden dolayı vergi, bireyler tarafından farklı şekilde algılanmaktadır. Vergi borçlusu statüsündeki mükellef

³⁸ İNAL, s. 152.

³⁹ Burhan GÜNDOĞDU, “Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleriyle Mücadele” http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cenneti.html (Erişim: 15.03.2011)

⁴⁰ A.Kadir IŞIK, Ekrem KARAYILMAZ, İbrahim ORGAN ve Hayriye IŞIK, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2005, s. 23.

vergilemeye karşı davranış ve tutumlarını belirlerken ekonomik, mali, sosyal, kültürel pek çok uyarıcıyı dikkate almaktadır.⁴¹ Devletin vergilendirme yetkisini haklı ve isabetli kullanamaması durumunda vergiye karşı direniş ortaya çıkmaktadır, işte verginin reddi ve verginin grevi olayı böyle bir direnişi ifade etmektedir. Bir ülkede yürürlükte bulunan bir verginin çeşitli nedenlerle o ülke vatandaşlarına aşırı yük getirmesi nedeniyle vatandaşlar yürürlükteki bu vergiye karşı tepki gösterirler. Kısacası vatandaşların üzerine düşen vergi yükünün hafifletilmesi amacıyla gösterdikleri tepkilere verginin grevi, verginin reddine ise toplumda o verginin uygulamadan kaldırılmasına yönelik olarak ortaya çıkan tepkiye denilmektedir.⁴²

12. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle Hazineye intikal etmemiş ve/veya edememiş olması anlamına gelmektedir. Burada, aslında Hazineye intikal etmesi gereken paranın Hazine dışında kalmasının hangi nedene ve/veya gerekçeye dayandığı değil, paranın Hazine dışında kalması önemlidir. Aslında, geniş anlamda kayıp, düzenleme, uygulama, boşluk ve/veya aksaklıklarından yararlanmak suretiyle kapsam dışına çıkma sonucu oluşan Hazineye İntikal etmeme anlamına gelmektedir.⁴³ Vergi kanunlarında vergiden kaçınma suç olarak değerlendirilmemekte olup, bunun için bir ceza uygulaması mevcut değildir.⁴⁴

Vergiden kaçınma uygulama olarak çok çeşitli biçimlerde gerçekleşebilmektedir. Ancak bunları iki temek başlık halinde ele alacağız.

12.1. Vergi Karşısında Mükellef Tercihlerinin Değişmesi

Bireyler yeni bir vergi konulması veya mevcut vergilerin yeniden ayarlanması karşısında, kararlarında bazı değişiklikler yapabilirler. Bunlar, vergi alanına girecek

⁴¹ Metin MOLLAMUSTAFAOĞLU, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezası**, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Antalya 2010, s. 40.

⁴² Mahmut KALENDEROĞLU, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 2007, s. 71.

⁴³ Yusuf KARAKOÇ, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya 2004, s. 90.

⁴⁴ KALENDEROĞLU, s. 44.

konulardan bireyin kendisini çekmesi, faaliyet sınırını kısmen veya tamamen değiştirmesi şeklinde ortaya çıkabilir.

Vergi yapısındaki yeni değişiklikler, bireylerin yatırım, tasarruf ve tüketim tercihleri arasındaki dengeyi belirli yönde etkiler. Aileler, bir muamele vergisi durumunda tüketimi kısıtlamak yoluyla; özel tüketim vergilerinde ise, ağır vergilendirilen malların yerine daha az veya hiç vergilendirilmeyen malların ikame etmek suretiyle vergiden kaçınabilirler.⁴⁵

12.2. Mükelleflerin Kendilerini Vergi Kapsamı Dışında Tutması

Vergiden kaçınmanın en açık şekli, bireylerin kendilerini bilerek veya isteyerek vergi sahasından alıkoyması ile meydana gelmektedir. Bunu bireyler vergi sahasında faaliyette bulunmayarak gerçekleştirdikleri gibi, muafiyet, istisna gibi olaylarla da vergi sahasında kalarak gerçekleştirebilirler. Devlet, istisna ve muafiyetleri sosyal, ahlâki ve iktisadi amaçlar doğrultusunda vergi kanunlarıyla ister.

Ayrıca vergi kanunlarının tam ve açık olarak bir vergi konusunu kapsayamamış, eksik bırakmış olması; mükellefler vergi kanunlarındaki bu boşluklardan yararlanarak hukuki açıdan vergi suçu işlemeyen vergiyi ödememiş olurlar.

13. Vergi Kaçakçılığı

Vergi konusuyla şu ya da bu şekilde ilgilenmeyen kimseler açısından dış görünüşü itibariyle; vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında pek fark gözükmemekle birlikte dikkati çeken husus yasalara aykırılık yönünden ortaya çıkar.⁴⁶ Her iki durumda da amaçlanan vergi hâsılâtının yeterince sağlanamaması sonucunu yaratmakla birlikte, vergi kaçakçılığı yasalara aykırı nitelik taşır ve vergi suçu oluşturur.

Vergi kaçakçılığı bir suç oluşunun yanı sıra, vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ve verginin verimini azalttığı için üzerinde önemle durulması gereken sosyal ve ekonomik olaydır. Gerçekten kanunen vergi borcu doğduğu halde bu borcunu ödemeyen kimseler, vergisini dürüst olarak ödeyenler karşısında haksız ve

⁴⁵ DEMİR, s. 37-38

⁴⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.166

gayri kanuni bir avantaj sağlamış olurlar. Bu durum ayrıca, verginin etkinliğinin azalmasına da sebep olacağı için dürüst mükellefler yeniden getirilecek vergileri ödemek suretiyle daha da zor durumlara düşürebileceği gibi dürüst mükelleflerin vergi verme yönündeki eğilimlerini de olumsuz yönde etkileyecektir.⁴⁷

Ayrıca, 4369 sayılı yasanın 14. maddesi ile kaçakçılık sayılan suçlar ayrıca düzenlenmiş olup, kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı adı altında 359. maddede yer almıştır.

Vergi kaçırma ile ilgili olarak bir dizi model geliştirilmiştir. Allingham ve Sandmo'nun geliştirdiği modele göre, yüksek ceza oranı ve ortaya çıkan ihtimalinin daha çok olduğu durumlarda vergi mükelleflerinin kaçakçılık eğilimleri azalmakta, fakat vergi oranları yükseldikçe kaçakçılığa eğilim artmaktadır.

$$E[U] = (1-P) U(W-X) + P U[(W-X) - \theta (W-X)]$$

$E[U]$: Beklenen Fayda

W : Gerçek Gelir (egzojen olduğu, vergi mükellefi tarafından bilindiği fakat idare tarafından bilinmediği varsayılmaktadır)

τ : Vergi Oranı

X : Beyan Edilen Gelir

$(1-p)$: Vergi İnceleme Olasılığı

θ : Ceza Oranı

Eğer $E[W-X] < [W-X]$ ise mükellef vergi kaçırma yoluna gidebilecektir. Aynı zamanda $(1-P) > 0$ oldukça vergi kaçırma olasılığı zayıflayacaktır. Mükellefin $(W-X)$ beyan edebilmesi için $(\theta > 0)$ olması gerekmektedir. Vergi kaçırın mükellef yakalanma olasılığı ve cezanın büyüklüğüne karşı beklenen faydasını maksimize etme amacındadır. Ödenmemiş vergi nedeniyle net gelirini arttırmaya çalışan mükellef, yakalandığı zaman vergi yükümlülükleri yanında bir de ceza ödeme riskini göze almaktadır. Benzer şekilde Erling, cezaların şiddeti, gelir ve vergi oranlarındaki

⁴⁷ Mehmet ÇELİK, **Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Isparta 2002, s. 19

değişikliğin vergi kaçırma üzerindeki etkisini incelediği çalışmasında Allingham-Sandmo modelini destekler sonuçlara ulaşmıştır.⁴⁸

Allingman-Sandmo modeline getirilecek en büyük eleştiri, verginin vergi kaçakçılığının psikolojik yönünü ele almamasıdır. Bazı vergi mükelleflerin vergi kaçırmalarının maliyeti beklenen faydaya oranla çok düşük olmasına rağmen ahlâki açıdan uygun görmedikleri için vergi kaçırma eğiliminde olmadıkları görülmektedir.⁴⁹

Yapılan çalışmalar bireylerin vergi kaçırma kararlarındaki farklılıkların denetim olasılığı ve cezalarla bağlantılı beklenen fayda ve maliyetler tarafından tek başına açıklanamadığını ortaya koymuştur. Bu anlamda denetim olasılığı ve cezaların yanında vergi oranları, vergi ahlâkı, vergi yönetiminin etkinliği ve vergi afları gibi bir dizi ekonomik ve soysa-psikolojik faktörler incelenmeye başlanmıştır.⁵⁰ Yukarıda saymış olduğumuz faktörler vergi sisteminde mali kayıplara neden olabilecek faktörler bazında ayrıntılı bir şekilde değerlendirilecektir.

14. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi; bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve Gayrisafi Milli Hâsıla hesaplarını elde etmede kullanılamayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü şeklinde tanımlanabilir.⁵¹ Tanımda geçen söz konusu faaliyetler ise yasalarca yasaklanmış olabileceği gibi yasaklanmamış da olabilir.

İktisadi kıymetler ile bu kıymetlere ilişkin hareketlerin kayda hiç alınmaması ya da eksik miktar veya tutarda alınması suretiyle vergi vb. yükümlülüklerin dışında

⁴⁸ Burcu GEDİZ ORAL, Ferhan SAYIN, “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi” <http://www.iudergi.com/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile191/289> (Erişim: 15.03.2011)

⁴⁹ Elif TUAY, İnci GÜVENÇ, “Türkiye’de Mükellefin Vergiye Bakışı” Kasım, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf (Erişim: 25.03.2011)

⁵⁰ Mehmet TUNCER, “Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye” **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, C:57, S:3, Ankara, 2003, s. 113

⁵¹ Şinasi AYDEMİR, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, Maliye Hesap Uzmanları Yayınları, 1995, Aralık

bırakılması dar anlamda kayıt dışı ekonomiyi oluşturmaktadır. Bu nedenle zaman zaman kayıt dışılığın “vergi dışılık” şeklinde ifade edildiğine rastlanılmaktadır.⁵²

Günümüzde kayıt dışı ekonomi kavramı yaygın bir biçimde yukarıda değinildiği gibi dar anlamıyla, yani vergi vb. yükümlülüklerdeki kayıp ve kaçığı ifade etmek üzere kullanılmaktadır.

2. Suç ve Ceza Kavramları ile Vergi Kabahat, Suç ve Cezaları

2.1. Suç ve Ceza Kavramları Üzerine Açıklamalar

2.1.1. Suç Kavramı

Devlet koyduğu kurallara karşı ihlalleri cezalandırma yoluna gidiyorsa o zaman hukuk kurallarına aykırı davranışlar ortaya çıkar ki, bu fiil suç olarak vasıflandırılır. Bu açıdan suç, cezai müeyyide ile korunan normlara uymama;⁵³ suç kuralını da, suç olan eylemi hukuk kuralı durumuna getiren kurallar⁵⁴ şeklinde tanımlanabilir.

Ceza hukuku açısından bakılacak olunursa, 5237 Sayılı yeni Türk Ceza Kanunu’nda tanımların yer aldığı 6’ncı maddesinde suçun genel bir tanımına rastlanılmamaktadır. Anacak, özelde her bir suç fiili yasalarda belirlenmiştir. Yani her bir suçun tanımı “suçta kanunilik ilkesi” gereği kanun maddesinde belirtilmek zorundadır.⁵⁵ Toplum düzenini ihlal eden her eylem ceza hukukundaki suç kavramına girmez. Suç; haksız fiillerden, idari yaptırım konusu eylemlerden, disiplin suçlarından ve diğer idari suç niteliğindeki fiillerden ayrılır.⁵⁶ O halde, bir fiilin suç olabilmesi için; kanunlar ile korunmak istenen hukuki bir menfaatin, suçun faili

⁵² Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Türk Vergi Sistemi Üçüncü Bölüm, **Türk Vergi Sisteminin Önündeki Temel Engeller ve Çözüm Önerileri**, Ankara, s.102-103

⁵³ Kamil MUTLUER, **Türk Vergi Sistemi**, (24. Ünite) Anadolu Üniversitesi Yayınları 941, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları 511, Eskişehir 2000. s. 353, Alıntıl原因, Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003, s. 1.

⁵⁴ Öztekin TOSUN, **Suç Hukuku El Kitabı**, 2. Baskı, İstanbul 1982. s. 17. Alıntıl原因, Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003, s. 1.

⁵⁵ Timur DEMİRBAŞ, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, 2005, Ankara, s.174

⁵⁶ Uğur YİĞİT, **Vergi Usul Kanununda Hükümeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.6

olanlar tarafından yapılan hareket neticesinden ihlal edilmesi ve kanunlarla buna ilişkin bir müeyyidenin yer alması gerekmektedir.⁵⁷

Suç, bütün özelliklerini de içine alabilecek şekilde şöyle tanımlanabilir: Suç, sorumlu kişiler tarafından olumlu veya olumsuz bir hareketle meydana getirilen, ceza tehdidini taşıyan, bir kanundaki tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiiller olarak tarif edilebilir.⁵⁸ Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere suç;

- Hareket,
- Ceza tehdidi taşıyan kanundaki tarife uygunluk,
- Hukuka aykırılık,
- Failin sorumlu tutulabilmesi unsurlarından oluşmaktadır.

2.1.2. Suçun Konusu

Suç sayılan fiiller ile suç olmayan hukuki fiillerin ayırt edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle literatürde, yapısal kriterler bulma çabasına girilmiş, bu çerçevede suçun konusu tartışılmıştır. Suçun konusu maddi ve hukuki bakımlardan irdelenmektedir. Maddi bakımdan suçun konusu, suçun cismini teşkil eden insan ya da şeydir. Suçun hukuki konusu ise, ceza normu ile belirli bir fiilin suç haline getirilmesiyle korunmak istenen hak ve menfaattir. Suçun hukuki konusunu teşkil eden bu hak ve menfaatin sosyal hayatın yüksek ahlâki değerleri, devlete ait hak ve menfaatler oldukları ileri sürülse de esas olarak suçun hukuki konusu belirli bir suçun yaratılmasındaki amaçtır.⁵⁹

Suçun hukuki konusu genel olarak, sosyal disiplin ve bu sosyal disiplini bozmaları birtakım yoksunluklara uğratmak yoluyla koruma konusundaki kamu yararı olduğu görülmektedir. Özel olarak ise, her bir suçun yaratılmasındaki özel amaçtır. Belirli suçlar bazen sadece kamuyu ilgilendiren bir yararı koruma amacı

⁵⁷ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003.s. 1.

⁵⁸ Sulhi DÖNMEZER- Sahir ERMAN, “Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku- Genel Kısım” C.1, B:5 İstanbul 1973, s. 323

⁵⁹ DÖNMEZER- ERMAN, s. 333.

güder, bazen de kamuya yararlı birlikte kişisel bir menfaati koruma amacını hedef almaktadır.⁶⁰

2.1.3. Ceza Kavramı

Dönmezer/Erman ceza kavramını, “Ceza, topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı olarak devletin kanun ile yarattığı ve izlediği diğer amaçlar yanında özellikle suçu işleyen bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen fiili tasvip etmeme duygusunu belirtmek üzere sorumluluk derecesiyle orantılı olarak uygulanan korkutucu bir müeyyide” şeklinde tanımlamıştır.⁶¹

Artuk/Gökçen/Yenidünya’ya göre ceza, “Suç teşkil eden ve toplum düzenini bozan eylemi nedeniyle suçlu hakkında kusurluluğu ile orantılı olarak yargı organlarınca hükmedilen bir mahkûmiyetin infazı çerçevesinde, Devlet tarafından tatbik olunan ve esasen ıslahı sağlamaya yönelik ızdırap verici, korkutucu ve caydırıcı bir müeyyide”dir.⁶²

Ceza, bireyi toplumdan soyutlayan bir mekanizma görevinden ziyade, toplumun söz konusu hareketleri onaylamadığını belirtmek üzere kullanılan uslandırıcı ve önleyici bir araçtır. Antolisei’nin tanımına göre ise ceza, kanunun emrini ihlal sebebiyle işlenen bir suçun failine, usul kaidelerine uyarak adli makamlar tarafından hükmolunan devletin ızdırap tehdididir.⁶³

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere ceza olgusunun amaçlarını şöyle sıralamak mümkündür;

- Sosyal dengeyi sağlamak,
- Suçlunun manevi kusurunu karşılamak,
- Bozulmuş kamuoyunu tatmin etmek,

⁶⁰ DÖNMEZER- ERMAN, s. 334.

⁶¹ Mahir TOPALOĞLU, **Türk Hukukunda Çocuklara Özgü Güvenlik Tedbirleri**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2008, s. 6.

⁶² M. Emin ARTUK, Ahmet GÖKCEN, A. Caner YENİDÜNYA, **5237 S.Y. Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 1. Cilt, s. 8, Alıntıl原因, Mahir TOPALOĞLU, **Türk Hukukunda Çocuklara Özgü Güvenlik Tedbirleri**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2008. s. 6.

⁶³ Faruk ERDEM, M. Emin ARTUK, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 1997, İstanbul, s.681

- Eğitici ve önleyici fonksiyon gerçekleştirmek,
- Suçlunun yeniden suç işlemesini engellemek,
- Diğer bireyler için caydırıcı etki yapmak,
- Toplumsal bilimcin devamını sağlamak,
- Suçluyu toplumla yeniden bütünleştirmek şeklinde sıralamak mümkündür.

2.1.4. Cezanın Amacı ve Geliştirilen Teoriler

Cezayı sadece teknik olarak açıklamanın yanında cezanın toplumsal yapıda kabulünü sağlayabilmek için amacını iyi belirlemek ve onu açıklayan teorileri analiz etmek cezanın daha doğru sonuçlara ulaşmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda cezanın amacı değişik bakış açılarından ele alınmış olup, doktrinde başlıca üç teori esas alınır:

a) Mutlak (Ceza) Adalet Teorisi; Mutlak ceza teorileri cezanın anlamını, herhangi bir sosyal yararın takibinde görmezler, bilakis failin fiiline, kusuruna kötülükle karşılıkta bulunması olarak anlarlar. Ünlü filozoflar Kant ve Hegel tarafından da savunulan ve adalet ve kefarete teorileri adı da verilen mutlak ceza teorilerinde, cezanın uygulanmasının nedeni dışında başka bir amacın elde edilmesinde bir araç olduğu görüşüne yer verilmez. Cezanın belirli bir amacı olmayıp sırf kendisi bir amaçtır. Bu amaç suç nedeniyle topluma verilmiş olan zararın ödettilmesi ve kusurun kefaretidir.⁶⁴ Sonuç olarak, mutlak ceza teorisinde suçludaki kusurun ceza ile yok edileceği fikri hâkimdir.

b) Önleme Teorisi (Nispi); Cezalar kanunda gösterilmiş olduğundan bunlara çarpılmak kokusu çok kişiyi suçtan döndürür. Ceza tehdidine karşı suç işlenmiş ise, failin cezalandırılması ceza tehdidinin şiddetini artırır. Sonuçta çektirilen ceza diğer bireylere ibret oluşturur. Bireylerde bu tehdit, devletin emirlerine riayet etmek ve suçun getireceği zararlı neticeleri anlamak bakımından bir psikolojik kişiliğin oluşmasına da hizmet eder.⁶⁵

⁶⁴ DEMİRBAŞ, s.682.

⁶⁵ DEMİRBAŞ, s.682.

c) *Karma (Uzlaştırıcı) Teori*; Uzlaştırıcı teorilere göre, cezanın esası kefarettir, yani kötülüğü önlemektir. Kefaret suçlunun kusuru ile orantılı olmalıdır. Ayrıca ceza başka amaçları da gerçekleştirmelidir. Bu teoride egemen olan esas düşünce, her ne kadar kefarete olsa da, cezanın suçlu ile toplum arasında uzlaştırıcı ve denge sağlayıcı yan görevleri de bulunmaktadır.⁶⁶

Cezanın, mutlak teori taraflarının savunduğu üzere salt teknik olarak bir görev irca etmesi günümüzde pek mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle suçlunun cezadan sonraki aşamadaki durumu da önemlidir. Bireyin toplumsal hayata yeniden kazandırılması ve insanlarla uyum içerisinde yaşayabilmesi gibi amaçları da taşıması günümüz çağdaş toplumlarının kaçınılmaz sonucudur.

2.2. Vergi Kabahat/Suç ve Cezalarının Ceza ve Suç Kavramı İçindeki Yeri

2.2.1. Vergi Kabahat/Suç ve Unsurları

Vergi hukukunun vergi kabahat/suç ve cezaları ile ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilir. Vergi kabahat/suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik niteliktedir. Bunlar aracılığıyla vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte diğer yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır.

Vergi mükelleflerinin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri ya da vergi yasalarına uygun davranmamaları durumunda kabahat/suç ve bunun karşılığında da cezalar uygulanmaktadır. Burada karşımıza Devletin vergilendirme alanındaki kabahat/suç ve ceza siyaseti çıkmaktadır. Çünkü vergi ödevlerinin amacını, kamu giderlerini karşılamak oluşturuyorsa, Devlet vergi kabahat/suç ve ceza sistemini oluştururken neleri tolere edebilir neleri edemez bunun saptaması önem taşımaktadır.⁶⁷

Vergi kabahat/suçuna kavram olarak, VUK'ta herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. VUK'ta vergi kabahat/suç ve cezalarını genel olarak ortaya koyan genel esaslar başlığı altında; “ vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu

⁶⁶ DEMİRBAŞ, s.682.

⁶⁷ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, İstanbul 2009, s. 211.

kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar” hükmü ile karşılaşılmaktadır.⁶⁸

Vergi kabahat/suç kavramının çeşitli tanımlarına doktrinde rastlamak mümkündür. Candan’a göre, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin VUK’ta tanımı yapılan davranış biçimleriyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir.⁶⁹ Bayraklı’ya göre vergi kabahati/suç, sorumluluğu olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan, hukuk sisteminin kabul etmediği ya da kamu düzenini bozan kanuni tarife uyan ve cezayı gerektiren fiillerdir.⁷⁰ Mutluer’e göre ise, vergi kabahati/suç gerek sadece vergi kaybına neden olma ile vergi kanunlarının öngördüğü usul kurallarına aykırılık ve gerekse sahtekârlık, tahrifat gibi kamu düzenini ihlal edici eylemleri kapsamaktadır.⁷¹

Vergi kabahati/suçunun unsurları üzerinde durulduğunda, devleti zarara uğratan ve kamu düzenini bozan yapma ve yapmama niteliğindeki davranışlardan oluşan hareket; verginin hiç ödenmemiş olması, eksik ödenmiş olması, geç ödenmiş olması veya haksız yere verginin geri ödenmiş olması sonuçlarını kapsayan netice maddi unsuru oluşturmaktadır. Vergi kabahati/suçunun mükellefe isnat edilebilmesi manevi unsurunu ve bu fiillerin hukuk tarafından korunmaması da hukuka aykırılık unsurunu oluşturmaktadır. Manevi unsurlarla ilgili olarak idari vergi kabahatlerinin oluşmasında kast unsurunun aranmasına gerek yokken adli vergi suçları bakımından kusurluluk (özel olarak kast) unsurunun varlığı aranmaktadır.⁷²

⁶⁸ VUK, Ceza Hükümleri Genel Esaslar başlığı altında 331. madde Ankara 2010, s. 361.

⁶⁹ Turgut CANDAN, **Vergi Suç ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1995, Ankara, s.17.

⁷⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Genel Vergi Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon 2005, s.36.

⁷¹ Kamil MUTLUER, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İTİA, Yayın No: 214, Eskişehir 1979, s. 87

⁷² Mehmet HATİPOĞLU, **Türkiye’de Vergi Suç ve Unsurlarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)**, Yüksek Lisans Tezi, Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar 2007, s.11

2.2.2. Vergi Cezası

Devletin en önemli egemenlik haklarından birisi; vergi koymak ve tahsil etmektir. Bu işlevi yerine getirebilmek için bazı durumlarda zor kullanmak gerekebilir. Zor kullanmanın göstergelerinden bir tanesi de vergi ödevlerini yerine getirmeyerek vergi suçu işleyenlere karşı “vergi cezaları” denilen yaptırımların uygulanmasıdır. Bu bakımdan vergi cezaları, vergi hukukunda yer alan vergi suçlarının yaptırımıdır. Bu doğrultuda vergi cezaları, “Hazine çıkarlarına yasal olmayan yollarla zarar veren bir vergi mükellefi ya da kanunun belirttiği bir hususu yapmaya zorunlu kılınan bir kimsenin davranışını yaptırıma bağlamaktan ibaret bulunan birtakım önlemlerdir.”⁷³

2.2.2.1. Vergi Cezalarının İlke ve Amaçları

Ceza hukukunda genel ilkeleri vergi ceza hukukunda da aynen geçerli olacaktır. Bu çerçevede kanunilik, kanunların geriye yürümezliği, lehe olan kanunun uygulanması, cezaların şahsiliği ilkeleri, vergi ceza hukuk bakımından da geçerli olacaktır. Adil bir vergi ceza sisteminin ilkesel düzeyi denildiğinde, bütün teorisyenler şunları söyleyecektir:⁷⁴

- Vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine kesinkes uyulmalıdır.
- Vergi cezaları sadece cezalandırılan kişi kusurlu olduğunda uygulanmalıdır.
- Vergi cezaları oransız ve gereğinden ağır olmamalıdır. Suç ve ceza arasındaki orantılılığa riayet edilmelidir.
- Vergi cezaları adil yargılanma ilkelerine uygun biçimde uygulanmalıdır.

Vergi kabahat/suç ve cezaları alanında da kabahat/suç ile ceza arasında da akla uygun, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanması, hukuk devleti

⁷³ Nihat EDİZDOĞAN, Metin TAŞ, Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2007. s.7-8.

⁷⁴ Billur YALTI, “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, Şubat 2008, s. 105, Alıntıl原因, Memduh ASLAN, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara 2008, s. 13-14.

olmanın gereğidir. Tıpkı vergide olduğu gibi, kabahat/suç kabul edilen eylemle cezası arasında demokratik bir toplumda uygun görülebilecek adil bir dengenin kurulması zorunludur.⁷⁵

Vergi cezalarının kanunlarda yer almalarının yanında cezaların kanun koyucular tarafından ne amaçla yürürlüğe koyulduğu da önemli bir noktadır. Bu bağlamda vergi cezalarının en önemli amacının, vergi mükellefleri tarafından vergi kayıp ve kaçaklarına başvurma ve caydırıcılığını ve vergi tahsilâtının en az kayıpla gerçekleşmesini sağlamak olduğunu söylemek mümkündür.⁷⁶ 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 eylemleri önlemektir.” demektedir.

Devlet açısından vergi cezalarının temel iki amacı vardır. Bunlar:⁷⁷

- Vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (kabahat/suç) engellenmesi, caydırma
- Ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır.

Yukarıda bahsettiğimiz amaçların dışında, vergi cezaları ile mükelleflerin bu tür davranışlarının toplum tarafından kabul edilmediğini hissettirmek ve vergi mükelleflerine bu tür davranışları (vergi kabahatlerini/suçlarını) bir daha tekrarlamamaları düşüncesini yerleştirmek olduğunu ifade etmek gerekmektedir.

2.2.2.2. Vergi Cezalarının Özellikleri

VUK’un 331. maddesinde vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar adı altında ikiye ayrılmaktadır. İdari yaptırımlar, vergi ödevinin yerine getirilmemesine bağlı kabahat olarak nitelendirilen davranışların sonucu olarak vergi daireleri tarafından genellikle para cezası olarak uygulanan yaptırımlardır. Bu tip cezalar vergi

⁷⁵ Ali Rıza AYDIN, **Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi**, Vergi Sorunları, Sayı: 233, Şubat 2008, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 21, Alıntıl原因, Memduh ASLAN, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara 2008, s. 14.

⁷⁶ HATİPOĞLU, s.13.

⁷⁷ HATİPOĞLU, s.13.

cezalarını oluştururken, ceza mahkemeleri tarafından verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar ise kanunda belirtilmiş olan diğerk cezaları meydana getirmektedir.

Adli ve idari vergi cezalarının özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür:

a) İdari vergi cezalarının özellikleri;

- İdari vergi cezaları, mükellef veya sorumlunun ekonomik özgürlüklerine yöneliktir. Ceza miktarı kadar paranın mükellefin tasarruf alanından devletin tasarruf alanına aktarımını ifade eder.
- İdari para cezaları kişileştirmeye uygun değıldir. Yani ceza miktarı kayba uğratılan verginin katları şeklinde ya da kanunda hüküm altına alınan oranlar nispetinde değıerlendirilir.
- İdari vergi cezaları vergi idareleri tarafından kesilir.
- İdari vergi cezalarında müteselsil sorumluluk söz konusudur.
- İdari vergi cezalarında vergi hatası yapılmış ise, vergi hataları usulüne uygun olarak düzeltilir.

b) Adli vergi cezalarının özellikleri;

- Adli vergi cezaları kişilerin hürriyetini sınırlayıcı cezalardır.
- Adli vergi cezaları bağımsız mahkemeler tarafından sonuca bağlanır.
- Adli vergi cezaları idari vergi cezalarının aksine kişileştirmeye uygun cezalardır. Yani, suçun işleniş şekli ve kişinin niyeti önemlidir.
- Adli vergi cezalarına ilişkin hükümler, ceza kanunlarına atıf yapılarak yorumlanır.
- Tekerrür halinde hükmolunan ceza tekrar suç işleyenlere göre infaz rejimine göre çektirilir. Sonraki suçla ilgili kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörölmüşse hapis cezası hükmolunur.

3. Mükellef Davranışlarını Etkileyen Faktörler

Verginin taraflarından birisi olan mükellefler, vergiye gönüllü uyum ağıısından pek çok faktörlerden etkilenmektedir. Bu bölümde, mükellef davranışlarını

etkileyen faktörleri bireysel (vergi ödeme gücü, ahlâki ve sosyal dinamikler, eğitim düzeyi, diğer mükelleflerle ilgili düşünceler), çevresel, ekonomik (milli gelir düzeyi, enflasyon), siyasi ve sosyal olmak üzere beş ana başlık halinde ele alınmıştır.

3.1. Bireysel Faktörler

3.1.1. Vergi Ödeme Gücü

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 onların arzu edilen politikaları gerçekleştirebilecek birer araç olma özellikleridir. Bu sahip olunan araçlarla toplumsal maliyetler geniş ölçüde dağıtılabilmektedir.⁷⁸

Mükelleflerin gelirlerinde belirli bir miktar azalmaya neden olan vergilere, ya bir miktar tasarruflarını ya da tüketimlerini kısarak tepki verirler. Bunu da gerçekleştirirken herhangi bir refah kaybına uğramamak için faydası en az olan tüketimlerinden veya tasarruflarından öncelikle vazgeçerler. Gelir grupları bakımından değerlendirildiğinde vergiler; yüksek gelirlilerde lüks tüketim ve tasarruflarından, düşük gelirlilerden ise zorunlu tüketime giden fonlardan oluşmaktadır. Burada görüleceği gibi, düşük vergi gruplarının vergi yükü yüksek gelirli kesime göre daha ağırlaşmakta ve subjektif yük fazlalaşmaktadır. Zorunlu tüketimi karşılamakta zorlanan fakir bir kesim de var ise, o zaman bu tepki daha sert bir hale dönüşebilir.⁷⁹

Türkiye’de 2010 yılı itibariyle dolaylı vergilerin toplam vergi tahsilâtı içindeki payına baktığımızda, geçen yıla göre 5,8 puanlık artışı ile %67’ye çıktığını

⁷⁸ Doğan ŞENYÜZ, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa 1995, s. 27-28, Alıntılayan, Cuma ÇATALOLUK, Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF (Erişim: 27.07.2011)

⁷⁹ Cuma ÇATALOLUK, Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF (Erişim: 27.07.2011)

görmekteyiz.⁸⁰ Dolaysız vergiler mükelleflerin vergi ödeme gücünü doğrudan dikkate alıyor olmasına karşın dolaylı vergiler yapıları itibariyle bireylerin ödeme gücünü dikkate almayan vergilerdir. Ülkemizde dolaylı vergilerin payının yüksek olması vergilemede mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate alınmadığının göstermektedir. Böyle bir durum ise mükelleflerin vergilere tepki göstermelerine neden olmaktadır.

3.1.2. Ahlâki ve Sosyal Dinamikler

Mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanması, psikolojik olarak mükelleflerin makul ölçülerde vergiden, yasal olarak ya da olmayarak, kaçınmalarına neden olmaktadır. Çünkü böyle bir mükellef vergi kanunlarının diğerlerine göre kendisine daha adaletsiz uygulandığına ya da alternatif olarak vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihmal edildiğine inanabilir.⁸¹

Mükellefler ödedikleri verginin karşılığında birtakım kamu hizmetlerinden yararlanırlarsa gönüllü uyum derecesi ve dolayısıyla beyan edilen gelirleri daha da yükselecektir. Vergilemeye, vergi idaresi ve yargısına güven duyulmayan bir ülkede vergi kaybının önüne geçilmesi güçtür.⁸² Vergilerin toplanması kadar vergilerin nereye sarf edildiği de mükelleflerin davranış tarzında etkin olmaktadır. Bu bağlamda vergiler adalet ve eşitlik içinde toplanmış olsa bile harcama yapılırken denge bozulabilir ve kişisel arzular egemen olabilmektedir.

3.1.3. Eğitim Düzeyi

Öncelikle belirtmek gerekir ki eğitilmiş kişiler vergi mevzuatını ve mevzuata yapılan değişiklikleri daha kolay ve çabuk anlayabilirler. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin, vergilerin ekonomik işlevleri konusundaki bilinçli tutumları nedeniyle vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasını sağlar. Bununla birlikte, eğitim düzeyinin artması ile birlikte yasalardaki açıklıkları fark eden mükellef bu açıklıklardan yararlanarak vergiden kaçınma yöntemlerini daha

⁸⁰ <http://muhasibeturk.org/muhasebe-haberleri/16632-dolayli-vergilerin-payi-yuzde-66ya-cikti.html> (Erişim: 17.03.2011)

⁸¹ Ali ÇELİKKAYA, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler” <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim: 16.03.2011)

⁸² Ahmet ESEN, “Yasa İle Vergi Kaçakçılığı Olur mu Sizce? Ülkemizde Bal Gibi Oluyor İşte!...,” **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 407, 1997, s. 5-8.

kolaylıkla uygulayabilir. Ancak, çalışmaların çoğunda, eğitim düzeyi ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru orantı olduğu görülmektedir. Yani kişinin eğitim seviyesi arttıkça vergiye gönüllü uyum oranının da artması beklenmektedir.⁸³

Eğitim düzeyi yüksek olan toplumlarda vergiye karşı bilincin yüksek olması nedeniyle vergi gelirlerinin de yüksek olması beklenirken, eğitim düzeyi yüksek aynı toplumda kanunlardaki boşlukların iyi bilinmesi nedeniyle vergi gelirlerinde azalma da görülebilmektedir.⁸⁴

3.1.4. Mükelleflerin Diğer Mükelleflerle İlgili Düşünceleri

Mükelleflerin vergiye olan tutumlarını belirleyen bir diğer faktör ise diğer mükellefler hakkındaki düşünceleridir. Çünkü mükellefler hem kendilerinin hem de diğer vergi mükelleflerinin ödeme güçleriyle paralel vergi ödeyip ödemediklerini incelerler ve bu konuda kendilerini diğer mükelleflerle karşılaştırırlar. Bu karşılaştırma sonucunda mükelleflerin bu konuda sahip oldukları görüşün, vergiye karşı olan tutum ve davranışları üzerindeki etkisi oldukça fazladır.

Vergi ile ilgili yükümlülükler yerine getirilirken mükellefler kanuna uygun bir şekilde hareket etmek zorundadırlar. Ancak, uygulamada tüm mükellefler aynı duyarlılıkla hareket etmemektedir. Örnek vermek gerekirse, vergileri beyan esasına göre tarh edilen mükellefler, vergileri kaynakta kesilen mükelleflere kıyasla daha esnek hareket edebilmektedir. Vergileri kaynaktan kesilen mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerin tutarı ile ödedikleri vergilerin tutarı birbirine eşittir. Ancak diğer mükelleflerin ödedikleri vergilerin tutarı, ödemeleri gereken vergilerin tutarından daha düşük olabilir. Böyle bir durumda vergi ile ilgili yükümlülüklerini kanunlara uygun olarak yerine getiren mükellefler kendilerini kanunlara aykırı hareket eden, denetim ve cezalarla karşılaşmayan mükelleflerle kıyasladıklarında haksızlığa uğradıklarını düşünürler.⁸⁵ Mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki bu gibi olumsuz düşünceleri vergilere karşı gösterilen olumsuz tepkilerin artmasına neden

⁸³ Coşkun Can AKTAN- Hilmi ÇOBAN, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler**, Seçkin Yayınevi, 2006, Ankara, s. 147

⁸⁴ Müslim DEMİR, “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler” Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı 18, 2009 Aralık, <http://www.akademikbakis.org/18/10toplum.pdf> (Erişim: 16.03.2011)

⁸⁵ KAYNAR, s. 57

olmaktadır. Neticede bu davranışlar dürüst mükellefleri de olumsuz şekilde etkileyecek ve onların da bu türden davranışlar sergilemelerine neden olacaktır.

3.2. Çevresel Faktörler

Bir ülkede belli bir zamanda uygulanan vergilerin tamamı o ülkenin vergi sistemini oluşturmaktadır. Vergi sistemlerinin sahip olduğu özellikler mükelleflerin vergiye karşı olan tutum ve davranışları üzerinde büyük bir etkiye sahiptir. Çevresel faktörler olarak vergi sistemi ve yönetimi ile ilgili olarak vergi oranları, vergi denetim ve cezaları, vergi yasalarının değiştirilme sıklığı ve vergi bürokrasisinin ağırlığı ve vergi yönetimi ile ilgili faktörler ele alınacaktır.

3.2.1. Vergi Oranları

Genel olarak değerlendirildiği zaman mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi mükellef üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranlarıdır. Dolayısıyla, vergi oranlarının mükelleflerin psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahip olduğu söylenebilir.⁸⁶

Vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedeninin vergi oranlarının yüksekliği olması ve yüksek vergi oranlarının vergi kayıp ve kaçaklarını teşvik etmesi bir yerde mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkinin sonucudur. Bu durum vergi matrahını erozyona uğratmakta ve gelir kaybına neden olmaktadır. Buna karşılık düşük vergi oranları vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek, vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmaktadır.⁸⁷

Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışma oldukça önemlidir. Laffer analizinde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceğini belirtir. Vergi oranları en uygun seviyenin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar ve

⁸⁶ Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, “Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi” http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu_maliyesi/vergi-sosyopsikoloji.pdf (Erişim: 17.03.2011)

⁸⁷ Cihan GÖKÇE, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2006, s. 20

kayıt dışılık ortaya çıkar. Sonuç olarak vergi oranları ile toplumun vergiyi ödeme isteği arasında negatif bir ilişki vardır.⁸⁸

3.2.2. Vergi Denetim ve Cezaları

Devlet, denetim yaparak düşük vergi verenleri veya hiç vergi ödemeyenleri tespit etmeye çalışır. İyi bir vergi denetimi ile toplum üzerinde oluşturulan korku ve baskı neticesinde mükellefler gerçek beyanlarda bulunmak zorunda kalacaklardır.⁸⁹

Vergi mükellefleri vergiden kaçınma gibi davranışlarda bulunurken fayda ve maliyet hesaplaması yaparlar ve tercihlerini buna göre belirlerler. Mükelleflerin yapacağı fayda-maliyet analizlerinin en temel belirleyicisi vergi suç ve cezalarıdır. Mükellefler, denetim etkinliğine bağlı olarak yakalanma olasılıklarını ve cezaların yaptırımlarını veya ne kadarını kaçırabilecekleri konusundaki tercihlerini yapacaklardır.⁹⁰

3.2.3. Vergi Yasalarının Değiştirilme Sıklığı

Vergi kanunlarının hükümlerinin sıkça değiştirilmesi ve yeni vergilerin yürürlüğe konması, her seferinde yeni hükümlerin öğrenilmesini ve yeni işlemlere alışmayı zorunlu kılmaktadır. Bunların hepsi zaten karışık vergi tekniğini daha da karmaşık hale getirmekte ve bu nedenle vergilemede güven ilkesi zarar görmektedir. Diğer yandan vergi yasalarının sürekli değiştirilmesi mükelleflerde daha ağır bir vergi etkisi bırakarak onların vergilere karşı tepki göstermelerine neden olacaktır.⁹¹

Vergi mevzuatında ülkenin değişen soysa-ekonomik şartlarına uygun olarak ve dış ülkelerdeki mali mevzuatla koordinasyon sağlamak amacıyla değişiklikler yapılması doğaldır. Ancak, mevcut yasaların uygulanamamasından ve diğer faktörlerden dolayı sık sık değişiklikler yapılması mükelleflerin vergi sistemine olan

⁸⁸ Müslim DEMİR, “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, **Akademik Bakış**, Sayı: 18, 2009, s. 6-7

⁸⁹ DEMİR, s. 7

⁹⁰ Mehmet TUNCER, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”

<http://www.idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiaffi.doc> (17.03.2011), Alıntıl原因, DEMİR, s.7

⁹¹ Doğan ŞENYÜZ, **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa, 1995, s. 65-66.

güvenlerini sarsar ve sistemin yerleşmesini güçleştirir. Vergi değişiklikleri vergi yükü aynı kalsa bile mükelleflerin körelmiş duygularını harekete geçirmektedir.⁹²

3.2.4. Vergi Bürokrasisinin Ağırlığı ve Vergi Yönetimi İle İlgili Faktörler

Mükelleflerin ellerindeki bilgi ve kayıtlara uygun olarak vergi matrahlarının belirlenmesinden sonra tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar geçen zaman içerisinde mükelleflerin belirli formaliteleri yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu formalitelerin gerçekleştirilmesi mükelleflerde çeşitli kaygıların oluşmasına neden olmaktadır. Özellikle de yoğun bir formalite uygulamasının varlığında meydana gelen kaygılar, vergilere karşı çeşitli tepkilerin oluşmasına yol açmaktadır. Almanya’da yapılan uygulamalı bir çalışmaya göre ağır bir vergi bürokrasisi vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır.⁹³

Vergi yönetimi, mükelleflerin vergiye olan bakışını etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Çünkü mükellefleri tespit etmek, beyannameleri kabul etmek, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmek, vergi incelemelerini gerçekleştirmek ve vergi ihtilaflarını çözmek gibi görevleri yerine getirmektir. Tek başına vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle verginin etkin ve rasyonel bir şekilde toplanması mümkün değildir. Bu nedenle vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerin yanında etkin bir vergi idaresinin oluşturulması da gerekmektedir. Vergi yönetimleri “suçları tespit etme ve cezalandırma” yaklaşımını bir an önce terk edip “suç işlenmesini önleyecek yapı ve anlayışın yerleştirilmesi” yaklaşımını benimsemelidir.⁹⁴

3.3. Ekonomik Yapıdan Kaynaklanan Faktörler

3.3.1. Milli Gelir Düzeyi

Ülkelerin gelişmişlik düzeyinin temel göstergesi olarak kişi başına düşen milli gelir dikkate alınmaktadır. Vergileme ile ilgili olarak, bir ülkede kişi başına düşen milli gelir ile vergi yükü kıyaslanarak kişilerin katlandıkları fedakarlık

⁹² İhsan Cemil DEMİR, **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması)**, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 1999, s. 25

⁹³ ŞENYÜZ, s. 71

⁹⁴ Adnan GERÇEK, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılma Önerisi” **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004, s. 621-622

hakkında bilgi elde edilebilir. Elde edilen verilere göre genellikle kişi başına milli geliri düşük ve gelişmekte olan ülkelerdeki mükellefler, gelişmiş ülkelerdeki yükümlülere göre daha fazla vergi yüküne ve fedakârlığa katlanmak zorundadırlar.

Tablo 1.1.'de OECD ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranı gösterilmektedir. Tabloya göre, 2008 yılı OECD verilerine göre ülkemizde vergi yükü, toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı, % 24,2 iken, OECD ülkelerinin ortalaması % 34,8'dir.⁹⁵ Türkiye'de vergi yükü oranları uluslar arası bir karşılaştırma yapıldığı zaman düşük olduğu görülmektedir. Ancak vergi yükünün oran olarak düşük olması dikkatli yorumlanmalıdır. Önemli olan vergi yükü hesabı değil, kullanılabilir reel gelir üzerindeki vergi baskısıdır. Türkiye'de vergi kesintileri sonrası arta kalan gelir, zorunlu ihtiyaçları karşılamaya yetmediği gibi tasarruf ya da yatırım yapma imkânını da ortadan kaldırdığı için yüzde oranı kaç olursa olsun vergi yükü fazladır. Bu nedenle vergi yükünün ülkemizde fazla olması kısa dönemde tasarrufların düşmesine, uzun dönemde ise büyümenin azalması yönünde olumsuz etkisi olacaktır.⁹⁶

⁹⁵ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xsl.htm (Erişim: 17.03.2011)

⁹⁶ Fazıl Ahmet ÖZSOYLU, **Türkiye'de Kamu Sektörü**, Nobel Kitabevi, 1. Baskı, Adana 2006, s. 103.

Tablo 1.1. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Avustralya	27,6	27,7	28,0	30,3	29,8	29,3	29,5	27,1
Avusturya	40,8	39,7	41,4	43,2	42,4	41,9	42,1	42,7
Belçika	44,3	42,0	43,5	44,7	44,6	44,3	43,8	44,2
Kanada	32,5	35,9	35,6	35,6	33,4	33,3	33,0	32,3
Şili		17,5	19,0	19,4	21,6	23,2	24,0	22,5
Çek Cumhuriyeti			37,6	35,3	37,5	37,0	37,3	36,0
Danimarka	46,1	46,5	48,8	49,4	50,8	49,6	49,0	48,2
Finlandiya	39,8	43,7	45,7	47,2	43,9	43,8	43,0	43,1
Fransa	42,8	42,0	42,9	44,4	43,9	44,0	43,5	43,2
Almanya	36,1	34,8	37,2	37,2	34,8	35,4	36,0	37,0
Yunanistan	25,5	26,2	28,9	34,0	31,8	31,7	32,3	32,6
Macaristan			41,3	38,5	37,4	37,2	39,7	40,2
İzlanda	28,2	30,9	31,2	37,2	40,6	41,5	40,6	36,8
İrlanda	34,7	33,1	32,5	31,3	30,4	31,8	30,9	28,8
İsrail			37,0	36,8	35,5	35,9	36,3	33,8
İtalya	33,6	37,8	40,1	42,2	40,8	42,3	43,4	43,3
Japonya	27,1	29,0	26,8	27,0	27,4	28,0	28,3	28,1
Kore	16,1	19,5	20,0	22,6	24,0	25,0	26,5	26,5
Lüksemburg	39,4	35,7	37,1	39,1	37,6	35,6	35,7	35,5
Meksika	15,5	15,8	15,2	16,9	18,1	18,2	17,9	21,0
Hollanda	42,4	42,9	41,5	39,6	38,4	39,1	38,7	39,1
Yeni Zelanda	31,3	36,9	36,2	33,2	36,7	36,1	35,1	33,7
Norveç	42,6	41,0	40,9	42,6	43,5	44,0	43,8	42,6
Polonya			36,2	32,8	33,0	34,0	34,8	34,3
Portekiz	24,5	26,9	30,9	32,8	33,7	34,4	35,2	35,2
Slovak Cumhuriyeti				34,1	31,5	29,4	29,4	29,3
Slovenya			39,2	37,5	38,6	38,3	37,8	37,2
İspanya	27,6	32,5	32,1	34,2	35,7	36,6	37,3	33,3
İsveç	47,4	52,2	47,5	51,4	48,9	48,3	47,4	46,3
İsviçre	25,5	25,8	27,7	30,0	29,2	29,3	28,9	29,1
Türkiye	11,5	14,9	16,8	24,2	24,3	24,5	24,1	24,2
İngiltere	37,0	35,5	34,0	36,4	35,7	36,5	36,2	35,7
ABD	25,6	27,4	27,8	29,5	27,1	27,9	27,9	26,1
OECD Toplam	32,5	33,1	34,4	35,5	35,2	35,4	35,4	34,8

KAYNAK: http://www.gib.org.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3xls.htm (17.03.2011)

3.3.2. Enflasyon Düzeyi

Kamu maliyesi açısından enflasyon vergileme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Çünkü enflasyon da vergi gibi bireylerin satın alma gücünü azaltmaktadır. Bu nedenle enflasyon, vergilemenin alternatifi ve bir vergi politikası aracı olarak değerlendirilmekte ve enflasyonun devlet bütçesine sağladığı gelir etkisi "enflasyon vergisi" olarak adlandırılmaktadır. Kişilerin ellerinde bulundurdıkları para ve paraya bağlanmış alacaklarının değeri enflasyona bağlı olarak değişeceğinden enflasyon vergisinin miktarı da elde bulundurulmuş para ve paraya

bağlanmış alacakların miktarı ve süresi ile doğru orantılı olarak değişecektir. Ayrıca enflasyon vergisi dolaylı bir vergi olduğundan dolaylı vergilerin tüm psikolojik avantajlarına sahiptir.⁹⁷

Enflasyon rakamlarının yüksek olduğu ülkelerde vergi kaçakçılığının artması beklenir. Yüksek rakamlarda seyreden ve süregelen enflasyon adaletsizliklere yol açmaktadır. Enflasyon nedeniyle gelirlerinde aşınma meydana gelen düşük ve sabit gelirli tüketiciler bu kayıplarını gidermek, enflasyon nedeniyle maliyetlerinde artışlar meydana gelen üreticilerde maliyetlerini azaltmak amacıyla kayıt dışı istihdam ile vergi kaçakçılığına yönelmektedir.⁹⁸

3.4. Siyasi Yapıdan Kaynaklanan Faktörler

Vergilere karşı davranışları etkileyen bir diğer faktör ise siyasal yapıdır. Vergileme ile ilgili kararların alınması ülkelerin yönetim şekillerine göre farklılıklar göstermekte, kararlar ülkelerin sahip oldukları otoriter ya da demokratik yönetim biçimlerine göre şekillenmektedir.

Vergi mükelleflerinin kendilerine yakın siyasi parti ve programlara oy vererek kendileri açısından en az vergi yükü getirecek bir yapılanmayı tercih edeceklerdir. Yine burada siyasi iktidardan verdikleri vergilerin iyi ve verimli kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili hesap sorabilmektedirler. Ayrıca, ülkenin içinde bulunduğu siyasi durum vergiye karşı tutumu önemli ölçüde etkilemektedir. Normal şartlar altında vergilerde herhangi bir artışa gidilirse buna mükelleflerin şiddetli tepki göstermeleri beklenir. Oysa ülkenin içinde bulunduğu herhangi olağanüstü bir ortam buna sebep teşkil ediyorsa (savaş, tabi afet vb) mükellefler buna olumlu bir tepki göstererek bir görev anlayışıyla kabul edeceklerdir.⁹⁹

⁹⁷ ŞENYÜZ, s.76-77

⁹⁸ Kayahan TÜM, **Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana 2010, s. 90

⁹⁹ Cuma ÇATALOLUK, Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF (Erişim: 27.07.2011)

3.5. Sosyal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler

Bireyleri vergi ödemeye sevk eden ve ödemeyi caydıran faktörlerin arasında bireyle devlet arasındaki mali ilişkinin incelenmesinde vergi bilinci ve/veya vergi ahlâkı gibi sosyal nedenleri de göz ardı etmemek gerekmektedir.

Bireylerin vergi kültürü veya başka bir tabirle vergi ödeme bilinci kısaca “toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereği duymaları” şeklinde tanımlanabilir. Bireylerin bu kültür düzeyine ulaşabilmeleri için öncelikle aileden başlayan çeşitli okullarda devam eden görsel ve yazılı iletişim araçlarıyla beraber dinsel kurumlarca da desteklenen bir eğitim almaları gerekir. Vergi kültürünün oluşmasında eğitimin rolü ile birlikte devletin uygulayacağı vergi politikasının da etkisi söz konusudur. Bunun için de devletin vergi politikasını oluştururken ve uygularken verginin genel ve esas ilkelerine bağlı kalması gerekli olduğu gibi, verginin adil olması, tarafsız olması, vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması, vergi normlarının istikrarlı ve ihtiyaca yetecek düzeyde olması gerekmektedir.¹⁰⁰

Vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru bir ilişki vardır. Vergi bilinci arttıkça vergi ödeme gayreti ve buna bağlı olarak vergi geliri artacaktır. Buna karşılık, vergi bilinci azaldıkça vergi kaçırmada eğilim artacaktır. Bireylerin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtıldığına inanmaması, vergi gelirlerinin kamu ihtiyaçlarına harcanmaması, vergi idaresine ve yargısına güven duyulmaması gibi etkenler vergi bilincinin oluşmaması ve dolayısıyla vergi uyumsuzluğuna neden olacaktır.¹⁰¹

¹⁰⁰ Abdulkadir IŞIK, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği” **Ege Akademik Bakış**, http://www.eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/C9-S2-M24.pdf (Erişim: 31.03.2011)

¹⁰¹ Efsun ŞİMŞEK, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, İstanbul, s.26.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ İLE VERGİ KABAHAT, SUÇ VE CEZALARI

1.Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri ve Çözüm Önerileri

Devlet, vatandaşlardan aldığı vergilerle, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaya çalışır. Devletin işte bu kamu hizmetlerinin finansmanı için fertlerden veya kurumlardan aldığı vergiler, sonuçta bu vergileri ödeyenlerin veya ödemek zorunda kalanların gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu vergiyi ödeyecek olan mükellefler gelirlerinde vergileme sonucunda azalmayı önlemek için çeşitli şekillerde davranarak oluşan vergi yükünden kısmen veya tamamen kurtulmaya çalışırlar. Sonuç olarak, üzerlerindeki vergi yükünden kurtulma çabalarının bütünü vergiye karşı gerçekleştirilen tepkileri oluşturur. Oluşan tepkilere karşı vergi mükelleflerinin vergilerini tam ve zamanında ödememeleri veya eksik beyan etmeleri sonucunda oluşan vergi kayıplarının minimuma indirilmesi amacıyla kanunlarla hüküm altına alınan vergi cezaları, vergi sistemi içerisinde oldukça önemlidir.

Bu bağlamda bölümde vergiye karşı tepkilerden bazıları olan ve mali sistemde önemli sonuçlar doğurabilen vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığının nedenleri ve çözüm önerileri ile vergi kabahat, suç ve cezaları üzerinde durulacaktır.

1.1. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığına Neden Olabilecek Faktörler

Vergilendirme sürecinde, vergi mükellefiyetin belirlenmesi ve kaydedilmesi, vadesi gelmiş verginin değerlendirilmesi ve toplanması, gelen ödemelerin denetlenmesi, vergi afları, vergi suçlarının vergi denetmenlerince araştırılması, vergi cezalarının net ve kararlı bir şekilde uygulanabilirliği gibi durumlar vergi kayıp ve kaçaklarını farklı derecelerde etkileyebilmektedir.

1.1.1. Vergi Mevzuat

Türk Vergi Sistemi, uzmanların dahi izlemekte zorlandıkları karmakarışık bir görünüm arz etmektedir. Çok sayıda yasa, Bakanlar Kurulu kararı, genel tebliğler,

genelgeler, mükerrer maddeler, geçici maddeler, sık sık yapılan değişiklikler, genel kabul görmüş ilkeler ve anayasal ilkelere uygun olmayan düzenlemeler ile sistem bir sistemsizliğe dönüşmüştür. Bu nedenle karışıklık yaşanması ve hatta konunun istismar edilmesi mümkün olabilmektedir.¹⁰²

1980 yılından önce yıllık yasa çıkarma sıklığı 84 iken, 1980 sonrası bu sayı 223'e ulaşmış ve 1984-1989 arasında sadece 16 vergi yasasında 69 kez değişiklik yapılmış; 1980 sonrası dönemde kanun çıkararak kural belirleme yerine Bakanlar Kurulu kararları ile keyfiliğe açık düzenlemeler yapılmıştır.¹⁰³

1.1.1.1. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Vergi kayıp ve kaçaklarının ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkisi göz önüne alındığında; vergi yükünün azaltılması zorunluluğu ön plana çıkmaktadır. Bu kapsamda yapılacak olan vergi indirimleri vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi yoluyla, milli gelir artışına da yol açacaktır. Bununla birlikte, uzun dönemde vergi indirimleri ekonomide canlılık yaratmak suretiyle potansiyel vergi alanları meydana getirmekte ve vergi gelirlerinin de artışına neden olmaktadır.¹⁰⁴

Vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedeninin vergi oranlarının yüksekliği olması ve yüksek vergi oranlarının vergi kaçırmayı teşvik etmesi bir yerde mükellefin vergiye karşı gösterdiği tepkinin sonucudur. Bu durum vergi matrahını erozyona uğratmakta ve gelir kaybına neden olmaktadır.¹⁰⁵

Yüksek vergi oranlarından dolayı kaçakçılık faaliyetinde bulunma isteği artabilmektedir. Aynı zamanda mükellefler ödemek zorunda oldukları vergilerin sayısının çok olduğuna inanıyorlarsa, üzerindeki vergi yükü çok ağır olmasa da psikolojik nedenlerden dolayı vergiye karşı olumsuz tepkiler doğabilmektedir.¹⁰⁶

¹⁰² Burcu GEDİZ ORAL, Ferhan SAYIN, "Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi" <http://www.iudergi.com/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile191/289> (Erişim. 15.03.2011)

¹⁰³ Uğur EMEK, "Kamu Yönetişiminde Yeniden Yapılanmanın Etik Temelleri" <http://www.sbe.yildiz.edu.tr/etiktemeller.pdf> (Erişim: 24.03.2011)

¹⁰⁴ Necdet GÖKMEN, H. Abdullah GÜLEÇ, "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl sağlanır?" **Vergi Dünyası**, Haziran, 2001, Sayı:238, s.41

¹⁰⁵ Ahmet ULUSOY, Birol KARAKURT, "Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri" **Vergi Dünyası**, Ekim, 2002, S:254, s.109

¹⁰⁶ Bu konu ile ilgili ayrıntılı bilgi edinmek için daha önceki bölümlerde bahsetmiş olduğumuz mükellef davranışlarını etkileyen faktörler alt başlığı olan çevresel faktörler başlığına bakınız.

1.1.1.2. Yaygın İstisna ve Muafiyetler

İstisna ve muafiyetler her ne kadar vergi ödeme gücü olmayanları vergi dışı bırakmak amacıyla konulsa da, siyasi ve idari nedenlerle muafiyet kapsamının geniş tutulması, mükelleflerin muafiyet koşullarını tam olarak taşıyıp taşımadıklarının tespit edilememesi ve bu nedenle hak etmeyenlerin de muafiyetten yararlanması, muafiyetten yararlanamayanların kayıt dışılığa sebebiyet vermeleri nedeniyle verginin genellik ilkesine aykırı bir uygulama olmaktadır.¹⁰⁷

Hükümetler, yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletmek için vergi muafiyet ve istisna uygulamasına gittikleri vakit vergi adaleti bozulmaktadır. İstisnalardan yararlanamayanlar ise kendilerinin de daha az vergi vereceklerini düşünerek vergi kaçakçılığı yoluna gidebilmektedir. Ayrıca istisna ve muafiyet uygulamaları rekabet eşitsizliğine sebep olmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyen önemli bir faktördür.¹⁰⁸

1.1.1.3 Vergi Denetimi ve Vergi Cezaları

Vergi, devletin kamu hizmetlerini sunması ve kişilerin de toplumsal yaşamlarını sürdürmesini sağlayan bir araç olduğundan yasalarla getirilen bu zorunluluk, hukuk devleti ilkesinin vergi hukukundaki yansımasıdır. Bu inancın toplumda yerleşebilmesi için etkin bir denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır.¹⁰⁹

Vergi kaçakçılığının kontrol altına alınmasında vergi denetim olasılığı ve ceza oranları önemli parametrelerdir. Ancak, vergi kaçakçılığı ile mücadelede yüksek denetim olasılığının varlığı ile birlikte uygulanan caydırıcı ceza oranlarının çok daha etkili olduğu söylenebilir. Mükellef vergi kaçırıldığında yakalanma olasılığını, yakalandığında ödeyeceği cezayı ve hiç vergi kaçırmadan tüm vergisini ödediğinde bunun kendisine maliyetini bir arada değerlendirerek böylesi bir denklemde karar

¹⁰⁷ Selçuk İPEK, “Türkiye’de Gelir Vergisinin Mali, Ekonomik ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi (1980 Sonrası Dönem)-II” **Vergiciler ve Muhasebeciler Diyalog**, Sayı: 206, Haziran, 2005.

¹⁰⁸ Yusuf KILDİŞ, “Kayıt dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri” <http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi05/kidis.htm> (Erişim: 24.03.2011)

¹⁰⁹ Ramazan YILDIRIM, “Vergi Reformu Üzerine Genel Düşünceler” <http://www.dicle.edu.tr/dictur/suryayin/khuka/vergireformu.htm> (Erişim: 26.03.2011)

vermekte ve ona göre vergi kaçırma riskini üstlenmektedir.¹¹⁰ Vergi kaçakçılığı için kesilen vergi cezalarının kaçırılan vergiye oranla hesaplanarak kesilmesi durumunda da vergi kaçakçılığının vergi yapısı üzerindeki olumsuz etkisinin daha kısıtlı olacağı söylenebilir.

1.1.2. Vergi Yönetimi

Mükellefler vergilerin ilk başladığı anlardan itibaren vergiye karşı tepki göstererek vergi ödemekten kaçınmışlardır. Bu bölümde mükelleflerin vergi ödemesini etkileyen faktörlerden olan vergi sisteminin adil olmadığı inancı, vergi afları ve vergi denetim kadroları üzerinde durulacaktır.

1.1.2.1. Vergi Sisteminin Adil Olmadığı İnancı

Mükellefler, vergi sisteminin adaletsiz olduğunu öne sürerek vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için bir savunma mekanizması olarak kullanmaktadır.¹¹¹

Türk Vergi Sisteminin adaletli olmadığı, gelirden alınan vergilerin ücretliler üzerinde yoğunlaştığından, yani dolaysız vergi gelirlerinin yüksek olmasından veya bir yandan asgari ücretlilerin normal tarife üzerinden vergilendirilirken diğer yandan hazine bonusu ve devlet tahvillerinden 01.01.2006 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanunu geçici 67.maddesi gereğince¹¹² tevkifat uygulaması yoluyla faiz, alım ve satım karı elde edenlerden vergi alınmamasından anlaşılmaktadır.¹¹³

Türkiye’de yüksek oranlı nüfus artışına rağmen son 10 yılda gelir vergisi mükellefi sayısı 2011 Şubat itibariyle 1.689,897¹¹⁴ milyon, aynı dönemde basit usuldeki vergi mükellefi sayısı da 725,395’e¹¹⁵ gerilemiştir. 1986 yılından itibaren toplam mükellef sayısının azalmasına rağmen dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi

¹¹⁰ Murat DEMİR, “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörler” <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=VERG%DD%20KA%C7IRMAYI%20ETK%DDLEYEN%20FAKT%D6RLER&kimlik=-406920229&url=makaleler/mdemir-3.htm> (Erişim: 30.09.2010)

¹¹¹ Gökhan İLHAN, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler” <http://www.akademikbakis.org/12/VOEF.htm> (Erişim: 08.12.2010)

¹¹² G.V. Kanunu Geçici 67. mad. hükmünde yer alan tevkifat oranı %0 olarak belirtilmiştir.

¹¹³ G. Osman YARAŞLI, **Türkiye’de Vergi Reformu**, Başbakanlık Basımevi, 2005, Ankara, s. 112

¹¹⁴ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2011/TABLO_1.xls.htm (Erişim: 30.03.2011)

¹¹⁵ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2011/TABLO_7.xls.htm (Erişim: 30.03.2011)

geliri içindeki payı % 67, dolaysız vergi gelirinin payı % 33 oranında gerçekleşmesi vergi yükünün nüfusun sınırlı bir kısmının üstünde kaldığını göstererek Türk Vergi Sisteminin adil olmadığı inancını arttırmaktadır.¹¹⁶

1.1.2.2. Vergi Afları

İlk olarak vergi affının ne anlama geldiğini ifade etmek gerekirse; genel bir ifadeyle vergi affı, devletin yetkisini kullanarak çıkardığı bir kanunla alacak hakkında vazgeçmesi ve bu suretle kamu alacağının ortadan kalkmasıdır.

Vergi aflarını, gönüllü uyumda çeşitli nedenlerle zafiyet gösteren mükelleflere bir çağrı olarak değerlendirmek mümkün olup, mükelleflere ödemedikleri vergi borçlarını, bu borçlarla ilgili parasal veya cezai kovuşturmalardan tamamen veya kısmen kurtulma vaadi ile ödemeleri çağrısı yapılmaktadır.¹¹⁷ Vergi affı kavramı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde de tanımlanabilmektedir.¹¹⁸

Vergi aflarının vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini şu şekilde sıralamak mümkündür:¹¹⁹

- Sıklıkla vergi affı çıkarılması, mükelleflerde beklenti oluşturarak mükellefin ödeme yapmasından kaçınmasına neden olmakta ve dolayısıyla vergi suçlarında tekröre yol açmaktadır.
- Af beklentisinin siyasi yatırım amaçlarına hizmet edecek şekilde kötüye kullanılması ya da sıklıkla kullanılması, olumsuzluklar yaratacak ahlâki çöküntüye neden olabilmektedir.
- Vergi afları, adaleti keyfi bir merhamet gösterisi durumuna getirebilmekte ve her suçun ceza göreceği ilkesini zedelemektedir.

¹¹⁶ M. Rıfat HİSARCIKLIOĞLU, **Vergi Ödül Töreni Konuşması**, 2006

http://www.borsa.tobb.org.tr/haber_goster.php?hid=471&ser=2 (Erişim: 26.03.2011)

¹¹⁷ Fatih SAVAŞAN, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları(Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)” **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C:VIII, S:1, 2006, s.42

¹¹⁸ Güneş ÇETİN, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi” **Yönetim ve Ekonomi**, C:14, S:2, 2007, s. 172

¹¹⁹ Fatih SARAÇOĞLU, “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”

http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_10.pdf (Erişim: 26.03.2011)

Dolayısıyla kişilerde ceza görmemek ümidi yaratmaktadır. Kanunlara olan güvenin sarsılmasına ve azalmasına yol açarak vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına ve bağışıklığa neden olmaktadır.

- Vergi afları, vergilerini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Sıklıkla uygulanan vergi afları, denetim eksikliği ve sorgulanamayan kamu harcamaları ile birleştğinde vergisel ödevlerinden uzak duran bir mükellef kitlesi yaratmaktadır.
- Vergi mevzuatında yer almayan ve olağandışı önlemler olarak bilinen afların mevzuatın bir parçası haline gelmeleri ve bu nedenle olağan bir hal almaları vergi kaybını arttırmaktadır.

Bunlara ek olarak vergi afları, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler lehine rekabet avantajı sağlamakta, toplumsal ahlâk üzerinde tahrip edici etki yaratmakta, devlet otoritesini ve dolayısıyla vergi idaresine duyulan güveni sarsmakta, vergi kaçırmanın taşıdığı suç unsurunu önemsememe duygusu yaratarak cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ve nihayetinde vergiye uyumu azaltmaktadır.

Türkiye’de vergi afları ilk olarak 17.05.1924 tarihli olup, söz konusu tarihten bugüne kadar otuz vergi affı daha çıkartılmıştır. En son vergi affı ise, 25.02.2011 tarihinde 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile tesis edilmiştir. Aşağıdaki tablo ile Türkiye tarihinde çıkarılan vergi aflarını daha net görme imkânımız olacaktır.

Tablo 2.1. Türkiye Tarihinde Çıkarılan Vergi Afları

Tarihi	Çıkarılan Vergi Afları
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	130 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
28.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	251 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarını Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Af Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20.03.1981	2481 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici 1. Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici 1. Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve KHK'de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

KAYNAK: PAMUK, İ. Vergi Afları ve Mükellef Davranışlarına Etkileri
http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=186:verg-aflari-ve-muekellef-davranilarina-etkiler&catid=4:cerik&Itemid=81 (26.03.2011)

Tablo 2.2. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uyarınca Yapılan Tahsilat Tutarları**4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu Uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilât Tutarı (Kümülatif)**

Kanun Maddesi	Ödenen Tutarlar (Bin TL)	
	31.12.2003	30.09.2004
4811 Sayılı Kanunun İlgili Mad		
Kesinleşmiş Alacaklar (md. 2)	1.140.273.803.306	2.063.200.670.160
Kesinleşmiş Alacaklar (md. 2/c)	6.929.079.966	8.663.368.379
Kesinleşmemiş veya Dava	365.181.525.872	524.112.691.711
Safhasındaki Alacaklar (md. 3)		
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md. 5)	75.911.720.093	156.747.139.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md. 6)	115.830.646.700	126.172.524.503
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md. 7)	150.736.133.979	225.173.427.091
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md. 7)	508.739.206.996	7.800.538.809.231
G.V. K. 94/6 Vergi Artırımı (md. 7)	56.120.302.811	88.316.495.319
K.D.V. Matrah Artırımı (md. 8)	297.313.051.710	472.110.013.213
G.V. (Stp) Matrah Artırımı (md. 9)	13.699.398.871	22.176.479.241
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası	13.069.600.983	15.041.004.160
Değerleme Farkı (md. 13)		
Ecrimisil Alacakları (md. 15/2)	16.489.901.503	18.148.276.411
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.499.915.899.107
KİT, İDT ve Mahalli İdareler Toplamı	93.461.444.811	214.844.712.807
GENEL TOPLAM	2.853.755.817.601	4.714.760.611.914

Kaynak: İllerden alınan bilgiler**Not:1)** defaten yapılan ödemeler ve erken ödeme tutarlarını da kapsamaktadır.**2)** bazı illerce yapılan düzeltmeye bağlı olarak 31.03.2006 tarihi itibariyle yeniden düzenlenmiştir.**KAYNAK:** <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm> (28.03.2011)**1.1.2.3. Vergi Denetim Kadroları**

Verginin daha iyi toplanabilmesi için mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların; yoklamaya ve incelemeye yetkililerce tespit edilmesi gerekir. Denetimin, sistem üzerinde yaptığı etki önleyici ve caydırıcı etkidir. Denetimin eğitim, vergi bilincinin yerleşmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin yerleştirilmesi gibi başka amaçları da vardır. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini bilmeleri, yasalara uygun davranma eğilimlerini artırır. Çünkü etkin bir vergi incelemesinin ortaya çıkaracağı tablo zamanında vergisini ödemeyenler için ciddi bir risktir. Eğer risk fazla ise, mükelleflerde vergi kaçırma eğilimini azaltacak dolayısıyla da vergilemede etkinlik sağlayacaktır.¹²⁰

¹²⁰ ÇELİK, s. 19.

Gerek yoklama memurlarının nicelik ya da nitelik yönünden yetersiz olması, gerekse inceleme elemanlarının sayısının yetersiz olması bu tür denetim ve incelemeleri olumsuz yönde etkilemektedir. Ülkemizde vergi incelemelerinin genellikle vergilendirme döneminin bitiminde, beyannameler verildikten sonra, ödemesi gereken vergi ile ödenen verginin doğruluğunu araştırmak için yapılması vergi ziyanına sebep olmaktadır. Etkin bir vergi denetimi için vergi inceleme elemanlarının maddi imkânlarının iyileştirilmesi ve sayılarının arttırılması gerekmektedir.

Aşağıdaki tablo incelendiği zaman 14.168 olan vergi denetim kadrosunun ancak % 29 dolu olduğu, % 71 gibi büyük bir kısmının boş olduğu görülmektedir. Sayıları 4-5 milyon arası değişen mükelleflerin defter ve belgelerini 14.168 vergi denetim elemanının incelediği düşünülecek olursa vergi denetiminin etkin bir biçimde yapıldığını söylemek hiç de mümkün değildir.

Tablo 2.3. Vergi Denetim Kadroları¹²¹

	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro	Doluluk Oranı
Bakana Bağlı	512	1.106	1.618	% 32
Maliye Müfettişi (2)	171	296	467	% 37
Hesap Uzmanı (2)	341	810	1.151	% 30
Gel. Gn. Md. lüğüne Bağlı	3.584	8.966	12.550	% 29
Gelirler Kontrolörü (2)	349	551	900	% 39
Vergi Denetmeni (2)	3.235	8.415	11.650	% 28
Genel Toplam	4.096	10.072	14.168	% 29

(1) 02 Şubat 2011 tarihi itibarı ile

(2) Maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları yardımcıları ve stajyer gelirler kontrolörleri ile vergi denetmen yardımcıları dâhil

KAYNAK: <www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm> (28.03.2011)

Denetim kapasitesinin geliştirilmesi, vergi inceleme ve denetim etkinliğinin artırılması ile ilgili performans hedefi, göstergeler ve faaliyetlerine ait kriterleri aşağıdaki tablolarda daha net bir şekilde göreceğiz.

¹²¹ 10 Temmuz 2011 tarihinde yayınlanan 27990 Sayılı Resmi Gazete’de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelir Kontrolörü, Vergi Denetmenleri (Bunların Yardımcıları dâhil) kadroları kaldırılarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adı altında doğrudan Bakana bağlı Grup Başkanı, Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı kadroları ihdas edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için 10 Temmuz 2011 tarihli ve 27990 sayılı RG’ye bakınız.

Tablo 2.4. Performans Hedefi Tablosu

İdare Adı	12.76 Gelir İdaresi Başkanlığı		
Amaç	Her Türlü Ekonomik Aktiviteyi Geliştirmek, Kavramak ve Gözetmek		
Hedef	Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesi İçin Gerekli Tedbirleri Almak ve Mücadele Yöntemleri Geliştirmek		
Performans Hedefi	Denetim Kapasitesi Geliştirilecek, Vergi İnceleme ve Denetim Etkinliği Artırılacak		
Performans Göstergeleri	2008	2009	2010
Veri ambarında bulunan veri çeşidi sayısı	VY	12	12
İnceleme sonucu ilave tahsil edilen vergi, faiz, ceza miktarının rapor başına oranı (%)	VY	35	35
Tütün ve Alkol Piyasası sektöründe denetlenen mükelleflere ait tahakkuk artışları (%)	VY	VY	15
İnceleme sonucunda düzenlenen rapor sayısı	VY	VY	2.500
Faaliyetler	Kaynak İhtiyacı		
	Bütçe	Bütçe Dışı	Toplam
Vergi Denetim Faaliyetleri	69.664.144.00	0.00	69.664.144.00
Vergi İnceleme Faaliyetleri	76.113.699.00	0.00	76.113.699.00
Veri Ambarı Yönetimi	1.299.269.00	0.00	1.299.269.00

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010performansProgrami.pdf> > (28.03.2011)

2009 Ocak-Eylül döneminde vergi inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemeleri sonucunda 63 bin 412 adet vergi incelemeye tabi tutulmuş, yaklaşık 66 milyar TL matrah farkı tespit edilmiştir. 2010 yılı içinde yapılan tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalar sonucunda 505 milyon TL'si vergi aslı ve cezası, 826 milyon TL'si gecikme faizi olmak üzere toplam 1,3 milyar TL tahsilât sağlanmıştır.¹²²

¹²² Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu, Kasım, 2009

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010performansProgrami.pdf>
(Erişim: 28.03.2011)

Tablo 2.5. Ocak-Eylül 2009 Vergi İnceleme Sonuçları

Denetim Birimleri	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı (YTL)
Gelirler Kontrolörleri	987	5.170.175.876	61.437.114.039
Vergi Denetmenleri	46.822	25.601.742.063	4.093.379.298
Vergi Dairesi Müdürleri	15.603	5.480.134.157	446.056.915
Toplam	63.412	36.252.052.096	65.982.550.252

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf> > (28.03.2011)

Gelir idaresi başkanlığının merkezi denetim elemanları olan gelirler kontrolörleri, vergi kayıp ve kaçaklarının asgari düzeye indirilmesi, vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergilemede adalet prensibinin hayata geçirilmesi amacıyla tüm Türkiye çapında gerçekleştirdikleri vergi incelemelerinin yanı sıra, Gelir İdaresinin her türlü faaliyet ve işlemlerine ilişkin teftiş, inceleme ve soruşturma işleri ile çeşitli mevzuatla kendilerine verilen görevleri yerine getirmektedirler.¹²³

Gelir idaresi başkanlığının taşra birimlerinde görev yapmakta olan Vergi Denetmenleri de vergi kayıp ve kaçağının asgari düzeye indirilmesi, vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergilemede adalet prensibinin hayata geçirilmesi amacıyla vergi incelemeleri ve vergi denetimleri gerçekleştirmektedirler. Mükellef bazında gerçekleştirilen vergi incelemelerinin yanı sıra sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge incelemeleri, sektörel incelemeler, ihbar incelemeleri, fiilli envanter çalışmaları, gayrimenkul sermaye iradı çalışmaları ve gönüllü uyum proje çalışmaları gibi vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine yönelik önemli bir bölümü de Vergi Denetmenleri tarafından yerine getirilmektedir.¹²⁴

1.2. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Tedbirler

Her ülke vergi kaçağının ekonomik ve sosyal yapıda yol açtığı olumsuz sonuçları mümkün olduğu kadar önleyecek ve azaltacak önlemler üzerinde önemle

¹²³ Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu, Kasım, 2009
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010performansProgrami.pdf>
(Erişim: 28.03.2011)

¹²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu, Kasım, 2009
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010performansProgrami.pdf>
(Erişim: 28.03.2011)

durmalıdır. Bu çerçevede konuyla ilgili olarak Türkiye açısından alınması gereken önlemler aşağıda kısaca değinilmiştir.

- *Vergi Ahlâkının Yükseltilmesi:* Daha önceki bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı gibi, Türkiye’de vergi kaçağının en önemli bir sebeplerinden biri olarak vergi ahlâkı ve bilincinin yeterince gelişmemiş olması gösterilmektedir. Vergi ahlâkının yerleştirilmesi, verginin bir ödev olduğu duygusunun yaygınlaştırılmasına dayanır. Bu yaygınlaştırma, mükelleflerin okul çağında ele alınıp, uzun vadeli ve aralıksız yürütülen bir çalışmayı gerektirir. Böylelikle mükellef daha okul çağında, vergi kaçakçılığı yapan mükelleflerin vergi yükünü diğer mükellefler üzerine attığını öğrenecektir.¹²⁵
- *Denetim Kapasitesini Güçlendirmek ve Yaptırımların Caydırıcılığını Artırmak:* Vergi kaçakçılığı ile mücadelede en etkin olan araçlardan biri de denetimdir. Denetimin temel amacı, kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetleneceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini artırır. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı bir şekilde vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur.¹²⁶ Türkiye’de yapılan denetimlerin daha etkin hale getirilmesi için, denetim oranları ile ilgili istatistiklerin tutulması gerekmektedir. Çünkü mükelleflerin beyanlarının sürekli denetim altında bulundurulması, gerek kayıt dışında kalma gerekse kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençleri zamanla azaltacaktır.
- *Vergi Yargısı İçin Gerekli Sürenin Azaltılması:* Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanmasında idare ile mükellef ya da sorumlu arasında meydana gelen ve hata düzeltme, uzlaşma gibi kurumlardan yararlanılmak suretiyle çözülemeyen sorunların yargı organlarına

¹²⁵ ŞENYÜZ, s. 97.

¹²⁶ Kerim GÖK, “Vergi Direncinin Gelişimi” **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1 s.147.

intikal ettirerek kesin olarak çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır.¹²⁷ Uyuşmazlığın çözümü için gereken süre ne kadar uzarsa, vergi ve vergi cezası da o kadar geç ödenir. Bu geç ödeme, mükelleflerin vergi kaçırmasını özendiren vergi uyuşmazlıklarının uzaması hazineye oldukça pahalıya gelirken, mükellef lehine avantajlı bir durum yaratmaktadır. Bu nedenle vergi yasalarının olabildiğince hızlı ve ucuz, fakat doğru olarak çözümlenmesine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

- *Kurumsal ve Toplumsal İşbirliğin Sağlanması:* Vergi kaçakçılığının olumsuz sonuçlarının önlenmesi ve politikaların üretilmesi çağdaş bir devlet olmanın gereğidir. Kurumsal karar alma sürecinde başlıca dört aktörün önemli etkinliği vardır. Bunlar: tüketiciler, baskı grupları, bürokratlar ve siyasi iktidardır. Çağdaş demokrasilerde bu dört aktörün katılımı ile alınacak kararlar toplum üzerinde daha etkili olacaktır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik bu dört aktörün işbirliği ile yapılacak kampanyalar ile toplum vergi ödeme konusunda bilinçlendirilmelidir.¹²⁸

1.3. Toplumsal Mutabakatın Sağlanması Gereği

Gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye’de GSMH’de meydana gelen artış oranlarının gerisinde kalan vergi gelirlerindeki artış oranlarını mutlaka GSMH oranlarına yaklaştırmak gerekmektedir. Maliye Bakanlığı’na, vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek, bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere kurulan Vergi Konseyi başkanının bir makalesinde şu belirtilmektedir: “... Adeta müzmin hale gelmiş kayıt dışı hastalığını, yıllardır tartışa geldik. Sayısız raporlar, paneller, toplantılar düzenlendi, araştırmalar yapıldı. Fakat bir türlü çözüm üretir hale gelemedik. Kayıt dışılık vergi sistemimizdeki bozukluğun hem sonucu hem de sebebidir.” Dolayısıyla adaletten yoksun ve mükelleflere güven vermeyen vergi sistemi, mükellefleri kayıt dışılığa yöneltiyor, kayıt dışılık ise, vergi sisteminin daha da bozulmasına ve vergi

¹²⁷ DPT, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT Yayınları, Ankara, 2001, s. 46.

¹²⁸ ÖZSOYLU, s.119.

oranlarının yükselmesine neden olmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak sistem kısır bir döngü halinde birbirini beslemektedir.¹²⁹

Bu güne kadar ki temel yanlışlıklardan birisi de sorunu sadece vergi ekseninde görmek ve çözümünü de sadece Maliye Bakanlığı'ndan beklemektir. Kayıt dışılık ekonominin ve sosyal yapıdaki çok sayıdaki faktörü ilgilendiren bir konudur. Kayıt dışılık toplumun tüm kesimini, devletin tüm kurumlarını, belediyeleri, özel sektörü ve sivil toplum kuruluşlarını da ilgilendirmektedir. Dolayısıyla ekonominin ve piyasaların tüm aktörlerini çözümün taraftarı olarak görmek, aralarındaki eşgüdümü sağlamak ve devlet politikası olarak uygulamak gerekmektedir. Devletin ve hükümetin en üst seviyesinde güçlü bir iradenin gösterilmesi çözüme etkin bir rol sağlayacaktır. Vergi ödememek toplumda normal bir davranış biçimi haline gelmiş ve ahlâki bir sorun olarak görülmektedir. Bu davranış kalıplarının değiştirilmesi, olaya toplumbilimcilerinin de dâhil olmasını ve etkin bir iletişimi gerekli kılmaktadır.¹³⁰

1.4. Mükelleflerin Vergiye Bakışı

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin olumsuz sonuçlarında biri de vergi gelirlerinin azalması ve vergi bilincinin zayıflamasına neden olmasıdır. Mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumları arttığı oranda kayıt dışılığın azalmasına olumlu etki yapacağı muhtemeldir. Bu nedenle mükelleflerin vergi konusuna nasıl baktıklarını iyi anlamak ve olumsuz olan yargılarını olumlu hale getirmek gerekmektedir. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığının belli başlı çalışmaları mevcuttur. Bunlardan önemli olanlarını GİB ile ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi ABD tarafından ortaklaşa gerçekleştirilen “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı” konulu araştırma, GİB 2010 Yılı Performans Programı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010) oluşturmaktadır.

Mükelleflerin vergi hizmetleri konusunda var olan olumsuz tutumlarını, zaman dilimleri içerisinde planlı olarak açılımlar yapılarak, mükellef eğilimlerini gösteren anket çalışmaları yapılarak, yapılan anket çalışmalarının sonuçları dikkate

¹²⁹ İmdat TÜRKAY, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Mükelleflerin/Vatandaşların Fonksiyonu” http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=2177&id=103 (Erişim: 04.08.2009)

¹³⁰ Mustafa UYSAL, “Kayıt Dışılıkta Çözüme Doğru” <http://www.dunyagazetesi.com.tr> (Erişim: 04.08.2009)

alınarak mükellef odaklı yaklaşımlar sergilenerek vergiye gönüllü uyumlarını arttırmak gerekmektedir. Bu yaklaşımı performans hedefi, göstergeler ve faaliyetler şeklinde aşağıdaki tabloda izlemek mümkündür.

Tablo 2.6. Vergiye Gönüllü Uyumun Artırılması ile İlgili Performans Hedefi, Göstergeler ve Faaliyetler

İdare Adı	12.76 Gelir İdaresi Başkanlığı		
Amaç	Vergiye Gönüllü Uyumunu Arttırmak		
Hedef	Toplumun Tüm Kesiminde Vergi Bilincini Arttırmak		
Performans Hedefi	Toplumun Tüm Kesiminde Vergi Bilinci Oluşturulacak ve Vergi Ödemenin Sadece Bir Yükümlülük Değil Vatandaş Olma ve Sorgulama Hakkı Olduğu Bilinci ile Vergiye Gönüllü Uyum Artırılacak		
Performans Göstergeleri	2008	2009	2010
1 VerGİBilir kapsamında eğitim verilen öğrenci sayısı	VY	4.420	1.000.000
2 Toplumda vergi bilincini arttırmaya yönelik olarak düzenlenen kampanya sayısı	VY	2	2
Faaliyetler	Bütçe	Kaynak İhtiyacı Bütçe Dışı	Toplam
1 Toplumsal vergi eğitimleri ve etkinlikleri	6.530.159,00	0,00	6.530.159,00
2 VerGİBilir (Çocuklarda Vergi Bilinci Geliştirme Eğitimi.) projesi	1.130.796,00	0,00	1.310.796,00
Genel Toplam	7.840.955,00	0,00	7.840.955,00

KAYNAK: Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf> > (28.03.2011)

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından koordine edilen amaç ve hedefler doğrultusunda kamuoyunda sağlıklı bir vergi bilincinin oluşturulması ve vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu düşüncesi ile birlikte toplumun tüm kesimlerine verginin benimsetilmesi kapsamında toplumsal vergi eğitimleri ve etkinlikleri yürütülmektedir.¹³¹

Toplumun tüm kesimine vergi bilincinin benimsetilmesi amacıyla şubat ayının son haftasında Vergi Haftası düzenlenmektedir. Hafta boyunca ülke genelinde sivil toplum örgütleri ve meslek kuruluşlarına ziyaretler, yerel radyolar ve televizyonlarda verginin önemini vurgulayan yayınlar yapılması, hazırlanan billboard ve afişlerin asılması sağlanarak çeşitli etkinlikler ve vergi rekortmenlerine ödül

¹³¹ GİB, 2008-2010 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehber/kayit_disi_2009tr.pdf (Erişim: 29.03.2011)

törenleri gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda gerek vergi haftası etkinlikleri çerçevesinde gerekse kamuoyunda sağlıklı bir vergi bilincinin sağlanması doğrultusunda yıl içerisinde vergi ile ilgili resim, şiir ve afiş yarışması organizasyonları yapılmaktadır.¹³²

GİB tarafından vergi bilincinin yerleştirilmesi amacı doğrultusunda önemli bir uygulamayı oluşturan VerGİBilir (çocuklarda vergi bilinci geliştirme eğitimi) Projesi kapsamında verginin çocukluktan itibaren geliştirilmesi ve yerleştirilmesi amacıyla ilköğretim okullarında 3. 4. ve 5. sınıflarında öğrenim görmekte olan çocukları vergi konusunda bilgilendirilmektedir. Bu kapsamda Milli Eğitim Bakanlığı'nca belirlenen ve GİB'ce eğitilen 97 rehber öğretmen aracılığı ile öğrencilerini bilgilendirici eğitimlere başlanmıştır. 21 Mayıs-2 Haziran 2009 tarihleri arasında Ankara'da 17 okulda 155 sınıfta 4.420 öğrenci pilot çalışma kapsamında eğitilmiştir. 2012 yılında tamamlanacak proje ile 81 ilde yaklaşık 4.000.000 öğrencinin eğitim alması planlanmaktadır.¹³³

1.5. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Minimuma İndirilmesi Açısından Kayıt Dışı Ekonominin Kayda Alınmasına İlişkin Önlemler

Kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına ilişkin kısa ve uzun vadede alınması gereken önlemler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.¹³⁴

a) Kısa Vadeli Önlemler:

- Zirai kazançların vergileme sistemi gözden geçirilmeli, kayıt dışı ekonomiyi besleyen yönleri için önlemler alınmalıdır.
- Mali afların çıkarılmaması anayasal bir hüküm haline getirilmelidir.
- Gelirin ve vergi matrahlarının izlenmesi ve gerçek tutarlarının kavranması için oto-kontrol müesseseleri uygulamaya konulmalıdır.
- Maliye Bakanlığı kapsamında yer alan vergi ile ilgili hükümlerin vergi yargısı ile uyum içinde yürütülmesi gerekmektedir.

¹³² GİB, 2008-2010 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehber/kayit_disi_2009tr.pdf (Erişim: 29.03.2011)

¹³³ GİB, 2008-2010 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehber/kayit_disi_2009tr.pdf (Erişim: 29.03.2011)

¹³⁴ TOBB- HUV, "Türk Vergi Sistemi", Doğuşum Matbaacılık, Ankara, 2002, s.115-119.

- Vergi sisteminde yer alan indirim, istisna ve muafiyetler tekrar gözden geçirilerek asgari düzeye indirilmelidir.
- Gelir İdaresi, yargıya giden uyuşmazlıları azaltmak için gayret göstermeli ve gereken tedbirleri almalıdır.
- Vergi yargısında meslekten hukukçu üyelerin yanında vergi ve vergi denetim amaç ve tecrübesine sahip en az bir üyeye de yer verilmelidir.
- Bilirkişilik kurumu gözden geçirilerek yeni baştan düzenlenmelidir.
- Alışverişlerde kredi kartı ve özellikle işletmelerin çek gibi ödeme araçlarının kullanımı yaygınlaştırılmalıdır.
- Banka kanalıyla yapılacak ödeme tutarlarının sınırının aşağı çekilmesi gerekmektedir. (2008 yılı itibariyle 8.000,00 TL)

b) Uzun Vadeli Önlemler:

- Yatırım ve teşviklerin destekleme sürecinde Türkiye'deki mükelleflere tanınan önceliklerin artırılması gerekmektedir.
- Vergi yasalarındaki hükümler dışında diğer yasalarda vergilendirmeye ilişkin hükümler getirilmemelidir.
- Vergi yasaları tümüyle gözden geçirilerek dil, ifade ve hükümler bakımından var olan olumsuzluklar giderilecek ve yanlış anlamlara sebebiyet vermeyecek şekilde yeniden düzenlenmelidir.
- Yapılacak düzenlemelerde AB ortak vergi sistemine uyumun sağlanması ve vergi sisteminin Türk ekonomisinin büyümesine ve kalkınmasına katkı sağlayıcı bir nitelik kazandırılması gerekmektedir.
- Vergi yargısında uyuşmazlıkların çözümü hızlandırılmalı, bu çerçevede uyuşmazlıkların öncelikle idari kademelerde çözülmesini sağlayıcı düzenlemeler yapılmalıdır.
- Uzlaşma müessesesi caydırıcılığı önleyen bir yapıdan kurtulmalıdır.
- Kısa vadede yapılamasa bile uzun vade de vergi aflarının yasalaşmasını engelleyen anayasal hüküm getirilmelidir.

- Kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi için gelir idaresi ile vergi denetiminin yeniden yapılandırılması gerekmektedir.
- Vergi kayıp ve kaçağı ile etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi için vergi denetim sisteminin siyasi yapıdan uzak bağımsız bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

2. Türkiye’de Vergi Kabahat, Suç ve Cezaları

Ülkemizde vergi kabahat, suç ve cezaları vergi kanunlarına aykırı eylem sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu vergi cezaları, mükellef tarafından vergi kaybına neden olan fiillerden meydana geldiği gibi, vergi kanunlarında öngörülen hükümlere biçimsel olarak uymamaktan da kaynaklanmaktadır. İkinci durumda bir vergi kaybı söz konusu olmayıp, diğer durumda vergi kaybı meydana gelmekle birlikte kamu düzeninin bozulmasına da neden olmaktadır. Bu nedenle bu bölümde vergi kabahat, suç ve cezaları; idari vergi kabahat ve cezaları ile ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları olmak üzere iki başlık altında ele alınacaktır.

2.1. Vergi Kabahat ve Cezaları (İdari Nitelikli)

İdari nitelikli suçlar vergi kanunların aykırı hareket olduğunu göstermesi nedeniyle vergi kabahatini gerektirmektedir. Kabahatin oluşması için olayın meydana gelmesi yeterli olmayıp, bu fiilin kanunda düzenlenmiş olması ve kabahat tanımına uygun olması gerekmektedir. Bu unsura kanunilik yani tipiklik unsuru denir. Kabahatlerin kanunilik ilkesi, kabahat sayılan fiillerin kanunla düzenleneceği, kanunla konulup, kanunla kaldırılacağı idari düzenlemelerle vergi kabahati oluşturulamayacağı güvence altına alınmaktadır.¹³⁵ Çünkü kanunlar yapılırken cezaların önceden belirli olması, kanunla düzenlenmesi, geriye yürümemesi ve kıyas yasağı gibi ilkelerin üst hukuk normu olan Anayasanın 38. maddesine uygun olması gerekmektedir. TCK’nin 2. maddesinde tanımlanmış olan “Suçta ve Cezada Kanunilik” ilkesine göre, kişi hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınabilmesi için

¹³⁵ Keramettin TEZCAN, “Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”

http://www.muhasibat.net/makale_doc%20dr%20keramettin%20tezcan_vergi%20suc%20ve%20cezalarin%20tck%20cerc%20degerlendirilmesi.doc (Erişim: 02.04.2011)

hangi fiillerin kabahat teşkil ettiğinin kanunda açık bir şekilde ifade edilmesi, verilecek ceza miktarı ile uygulanacak tedbirler, ceza mahkûmiyetinin hukuki sonuçları, bu yaptırımların süre ve miktarlarının da kanunla düzenlenmesi zorunludur.¹³⁶ Vergi cezaları bu anlamda bir mali yükümlülük değil, Anayasanın 38. maddesi anlamında cezadır. Böylece idarenin düzenleme yapmasına verginin kanuniliği ilkesi izin vermemektedir.¹³⁷

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bir kısım suçlar idari nitelikte yani sadece vergi hukuku anlamında kabahat/suç olup bunların cezaları da parasal nitelikte yani maddi unsurlar (para, iş yeri kapatma gibi) üzerinden alınan cezalardır. Bu suçlara ilişkin fiiller ve bunların müeyyideleri doğrudan vergi idaresi tarafından tespit edilir ve uygulanır. İdari nitelikteki vergi suçları VUK'ta vergi ziyai suçu ve usulsüzlük suçları olmak üzere ikili bir ayrıma tutulmuştur.¹³⁸

2.1.1. Vergi Ziyai (Kaybı)

Vergi Usul Kanunu 344. maddesinde hangi fiillerin yalnız parasal cezayı gerektiren vergi ziyai oluşturacağını hükme bağlamıştır. 344. maddenin birinci fıkrasına göre, “vergi ziyai, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılan hallerle vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.” Vergi ziyai VUK'un 341. maddesinde “mükellefin ve sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi ziyanda mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri hali söz konusudur. Konuyla ilgili örnek verilecek olursa; beyan yükümlülüğü bulunan ticari, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı elde eden bir mükellefin beyanname verme süresi geçtiği halde beyanname vermemesi vergi ziyana neden olmaktadır.¹³⁹

¹³⁶ Memduh ASLAN, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Seçkin Yayıncılık, Ekim, 2008 s.15

¹³⁷ Güneş GÜLSEN, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998 s.22

¹³⁸ Yavuz ATAR, **Vergi Hukuku**, Mimoza Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, Konya 2004, s.130.

¹³⁹ BİLİCİ, Ankara, 2011, s.84

Vergi ziyanının varlığı ödevlere uymama eyleminin söz konusu vergiyle ilgili tarh döneminin geçmesinden sonra tespit edilmesi anlamına gelir. Kabahatin oluşması için vergi ziyanının varlığı yeterli görülmüştür, mükellefin kasıtlı olup olmadığı önem taşımamaktadır.¹⁴⁰

Vergi ziyanının tanımında da bahsettiğimiz gibi vergi ziyanına neden olan halleri VUK'un 344. maddesinden yola çıkarak iki alt başlık halinde özetlemek mümkündür.

1. *Vergilendirme ile ilgili görevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi*; Bir kimsenin VUK'ta tanımlanan vergi ziyayı kabahatini işlediğini söyleyebilmek için yine bu kanunda hüküm altına alınan görevleri yerine getirmeyerek vergi kaybına neden olması gerekmektedir. Bu bağlamda VUK'ta ikinci kitap başlığında mükelleflerin ödevleri kısımlar halinde sıralanmıştır. Bunlar:

- Bildirimde bulunmak (işe başlama, iş bırakma vb.)
- Defter Tutma
- Muamelelerini Vesikaya Dayandırma
- Belirli Sürelerde Beyanname Verme
- Vergi Karnesi Kullanma
- Muhafaza ve İbraz Görevleri

Yukarıda saymış olduğumuz mükellef ödevlerinin mükellefler tarafından yerine getirilmemesi durumunda vergi ziyayı kabahati yükümlülüğünün kurulmasında, belgeler üzerinde, defter kayıtları üzerinde olmak üzere üç alanda ortaya çıkmaktadır.

2. *Gerçeğe aykırı beyanlar*; Günümüz vergicilik anlayışı, mükelleflerin şahsı ve ailevi durumlarını esas alan bilgilere dayanmaktadır. Mükelleflerin vergi borçları hesaplanırken onların kişisel ve ailevi durumlarına göre birtakım indirimler yapılmaktadır. Günümüz vergi sisteminde beyan esas olduğu için bu tür tespitler mükellef beyanı ile

¹⁴⁰ BİLİCİ, 2006, s.86

mümkün olmaktadır. Mükelleflerin belirtilen konularda gerçeğe aykırı beyanda bulunmaları nedeniyle vergi borçlarında devlet aleyhine haksız bir indirim yapılması ya da ödedikleri tutarların geri verilmesine neden olmaları da vergi ziyaı suçunu ortaya çıkarmaktadır. VUK' un 341. md. 2. fıkrasında belirtilen şekliyle ifade edilecek olursa, “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 ziyaı hükmündedir.”

Vergi ziyaı kabahatinin cezası, para cezasıdır ve bu cezanın miktarı VUK'un 344. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeyi ele alacak olursak, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Yine aynı maddenin 2. fıkrasında vergi ziyasına 359. md.¹⁴¹ yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde ise bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli (% 50) oranında vergi ziyaı cezası uygulanır. Ancak vergi ziyaı cezasının yüzde elli oranında uygulanabilmesi için beyannamenin, vergi incelemesine başlanılmadan veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmesinden önce verilmiş olması gerekmektedir.¹⁴²

2.1.2. Usulsüzlük

Vergi kabahatlerinden bir diğeri olan usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasını oluşturur. Bu tür kabahatleri vergi ziyayından ayıran en önemli unsur, usulsüzlük fiillerinin tarh döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının yani vergi ziyanın olup olmasının bir öneminin

¹⁴¹ VUK 359. mad. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları ele alınmıştır.

¹⁴² Hüseyin Güçlü ÇİÇEK, Serdar ÇİÇEK, “Kendiliğinden Verilen Beyannamelerde Vergi Ziyaı Cezası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Nisan 2010, Yıl: 33, Sayı: 259, s.192.

olmamasıdır. Bu noktada önemli olan yasada belirlenmiş olan usulsüzlük tanımına uygun olmasıdır.¹⁴³

2.1.2.1. Genel Usulsüzlükler

Genel usulsüzlük VUK'un 352. maddesinde işlenen fiillerin niteliğine göre iki grupta toplanmıştır. Daha ağır cezayı gerektirecek fiiller birinci derece usulsüzlük, daha hafif cezayı gerektirecek fiillerse ikinci derece usulsüzlük olarak belirlenmiştir. Bunları maddeler halinde aşağıdaki şekilde verebiliriz:¹⁴⁴

a) I. Derece Genel Usulsüzlükler;¹⁴⁵

- Vergi ve harç beyannamelerini zamanında verilmemesi
- Tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması
- Defter kayıtlarının veya bunlarla ilgili belgelerin noksan, usulsüz veya karışık olması
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi
- Onayı zorunlu olan defterlerden herhangi birinin kanuni süresinin sonundan itibaren bir ay geçmesine rağmen tasdik ettirilmemesi 1. derece genel usulsüzlük suçunu oluşturmaktadır.

b) II. Derece Genel Usulsüzlükler;

- Vergi kanunlarında yazılı işe başlama dışında kalan bildirmelerin zamanında yapılmamış olması
- Vergi karnesinin süresinin sonundan itibaren 15 gün geçmesine rağmen alınmamış olması
- Onaylanması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin geç (sürenin sonundan itibaren bir ay içinde) yaptırılmış olması

¹⁴³ BİLİCİ, Ankara, 2011, s.85

¹⁴⁴ BİLİCİ, 2006, s.88

¹⁴⁵ Bu fiillerden bazıları vergi ziyayı suçu fiilleri ile benzerlik göstermektedir. Böyle bir durumda hangi cezanın uygulanacağı konusunda VUK 'un 336.-371.-376. maddelerine bakınız.

- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin yasanın istediği şekil ve içeriğe uygun olmaması
- Bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi fiilleri, hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla 2. derecede genel usulsüzlük suçu olarak kabul edilir.

VUK'un 352. mad. genel usulsüzlük kabahatinin kanuna bağlı cetvellere göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu cetvel vergi usul kanununu ekinde yer almakta olup, burada yer alan ceza miktarları 2011 yılı itibariyle, kabahatin birinci derecede veya ikinci derecede usulsüzlük olmasını ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliğini göz önünde tutularak belirlenmiştir. Örneğin, cetvelde görüldüğü üzere birinci derece usulsüzlük yaptığı tespit edilen sermaye şirketlerinin ödeyeceği ceza miktarı 2011 yılı itibariyle 96,00 TL olarak belirlenmiştir. Buna karşılık ikinci derece usulsüzlük yapan gelir vergisinden muaf bir esnafın ödeyeceği ceza miktarı ise 2,15 TL olarak belirlenmiştir. VUK'un 352. maddesinde ifade edilen bir diğer hüküm ise, usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse bağlı cetvellerde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

Tablo 2.7. Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel

Mükellef Grupları	1.Derece Usulsüzlükler için		2.Derece Usulsüzlükler için	
	01.01.2010	01.01.2011	01.01.2010	01.01.2011
1. Sermaye Şirketleri	90,00	96,00	50,00	53,00
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	57,00	60,00	28,00	30,00
3. İkinci Sınıf Tüccar	28,00	30,00	14,00	15,00
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulü İle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	14,00	15,00	7,70	8,00
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	7,70	8,00	3,50	3,70
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	3,50	3,70	2,00	2,15

KAYNAK: <<http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/021.htm>> (02.04.2011)

2.1.2.2. Özel Usulsüzlükler

Özel usulsüzlükler genel olarak fatura, fiş, serbest meslek makbuzu gibi belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile ilgilidir. Bunlara ek olarak; günü gününe defter kaydı, vergi levhası asılması gibi ödevlere uymama fiillerinin de özel usulsüzlük kapsamına girdiğini söylemek mümkündür.

Özel usulsüzlüklerin önemli kısmı vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Bu mükelleflerin belge alma, bulundurma, verme yükümlülüklerine uymaması halinde şu şekillerde cezalandırılmaktadır:¹⁴⁶

- Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve müstahsil makbuzunun verilmemesi, alınmaması
- Bu dört belge dışında kalan (fiş, yolcu bileti gibi) diğer belgelerin bulundurulmaması, düzenlenmemesi

a) Fatura, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası ve Müstahsil Makbuzunun Verilmemesi, Alınmaması;

- Verilmesi ve alınması icap eden, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması
- Düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde;

Bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 170,00 Türk Lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan özel usulsüzlük için kesilecek cezanın toplamı 80,00 Türk Lirasını geçemez.¹⁴⁷

b) Perakende Fişi, Ödeme Kaydedici Cihazla Verilen Fiş, Gidiş ve Yolcu Taşıma Bileti Gibi Diğer Belgelerin Düzenlenmemesi, Bulundurulmaması; VUK' un 353. maddesinde şu şekilde hüküm altına alınmıştır: "perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazlarla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, yolcu

¹⁴⁶ VUK İkinci Kısım Vergi Cezaları, İkinci Bölüm Usulsüzlük başlığı altında 353. maddesi

¹⁴⁷ VUK, 353. maddesi, 2010, Ankara s.367-368

listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde her bir belge için 170,00 Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.”

Bu madde kapsamında da her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 8.000,00 TL, bir takvim yılı içinde ise 80,00 TL’yi aşamaz.

c) Diğer Özel Usulsüzlükler; bu grup usulsüzlük suçlarında belge vermeme, almama dışında kalan diğer bazı şekle ilişkin yükümlülöklere uyulmaması söz konusudur. Bu suçların bazıları VUK 353. ve 355. maddelerinde maktu para cezası olarak 2011 yılı itibariyle 260,00 TL ile 8.800,00 TL arasında değişmektedir. Diğer usulsüzlük kabahatlerini ve cezalarını kanun çerçevesinde aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralayabiliriz.

- Mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterleri; iş yerinde bulundurmamaları, yoklama ve inceleme yapmaya yetkili olanlara istenildiği zaman ibraz etmemeleri, bu defterlere kayıt edilmesi gerekli hususları günü gününe kayıt etmemeleri halinde her bir tespit için 170,00 TL (VUK mad. 353, b. 4)
- Vergi levhası bulundurma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde 170,00 TL (VUK mad. 353, b. 4)
- Yasanın belirlediği muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması halinde 3.700,00 TL (VUK mad. 353, b. 6)
- Bu kanunun 8’inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uyulmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 200,00 TL¹⁴⁸ (VUK mad. 353, b. 7)

¹⁴⁸ VUK 8. Maddesi ile “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. “ hükmü yer almaktadır.

- Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen D.V. üzerinden maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 oranında; kesilecek olan özel usulsüzlük cezası her bir kâğıt için 1,00 TL'den az olamaz. (VUK mad. 355)
 - Çekinme sebebi olmamasına rağmen bilgi vermektan çekinilmesi; (VUK mükerrer mad. 355)
- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.070,00 TL
- İkinci sınıf tüccar ile defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 530,00 TL
- Yukarıdaki yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 260,00 TL
- Maliye Bakanlığının özel işaretili görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 600,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. (VUK mad. 353, b. 10)

Özel usulsüzlük suçlarını ve cezalarını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

Tablo 2.8. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları

353. madde b. 1	353. madde b. 2	353. – 355. madde	353. Madde b. 3
Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu verilmemesi, alınmaması %10; 170 TL	Dört belge dışında kalan belgelerin verilmemesi, alınmaması 170 TL	Diğer usulsüzlük suçları (maktu oranlar) 260 TL - 8.800 TL	Nihai tüketicilerin belge almaması 170 TL'nin beşte biri 34 TL

KAYNAK: VUK'tan yararlanılarak oluşturulmuştur.

d) *VUK mad. 232/1-5'te¹⁴⁹ Sayılanlar Dışında Kalanların Belge Almaması;*

353. maddenin 3. bendinde vergi mükelleflerinden mal ve hizmet alımı yapan, ancak belge almayan nihai tüketiciler için yaptırım öngörmüşlerdir. 232'nci maddenin

¹⁴⁹ VUK 232 maddesinde sayılan kişiler şunlardır: Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlar, Serbest Meslek Erbabı, Kazançları Basit Usulde Tespit Olunan Tüccarlar, Defter Tutmak Mecburiyetinde Olan Çiftçiler ve Vergiden Muaf Esnaf.

birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara 353. maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.¹⁵⁰

Bu cezanın kesilebilmesi için belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi inceleme elemanları tarafından yapılması şarttır. Ancak, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

2.2. Vergi Suç ve Cezaları (Adli Nitelikli)

Vergi suçları kural olarak para cezası ile yaptırım altına alınmaktadır. Ancak mükelleflerin yasalarla hüküm altına alınan vergi ödevlerini yerine getirmemeleri sonucunda kamu düzenini bozan vergi suçu işlemleri durumunda para cezaları yerine hürriyeti bağlayıcı cezalarda öngörülmektedir.

VUK' un 367. maddesi kapsamında vergi incelemesine yetkili olan memurlar tarafından ilgili raporlarla tespit edilen ilgili dosyalar vergi daire başkanlığı ve defterdarlık tarafından cumhuriyet savcılığına bildirilmesi mecburidir.

Vergi suç ve cezalarına ilişkin genel kuralların TCK' de değil de özel kanun olan Vergi Kanunlarında düzenlenmesi fiilin suç olmasını engellememektedir. TCK'nin 5. Maddesi ile bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Hükmü ile vergi suçlarında TCK hükümlerinin uygulanacağını belirlenmiştir.¹⁵¹

Ceza mahkemelerinde yargılanan vergi suçlarını; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma suç ve cezası olmak üzere üç başlık halinde incelemek mümkündür.

¹⁵⁰ BİLİCİ, Ankara, 2011, s.89.

¹⁵¹ Keramettin TEZCAN, "Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde

Değerlendirilmesi"

http://www.muhasibat.net/makale_doc%20dr%20keramettin%20tezcan_vergi%20suc%20ve%20cezalarin%20tck%20cerc%20degerlendirilmesi.doc (Erişim: 02.04.2011)

2.2.1. Kaçakçılık (Vergi Kaçakçılığı)

VUK 359. maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı suçunun özellikleri, 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçu, 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçları ve vergi ziyayı suçu kapsamında gerçekleştirilen vergi kaçakçılık suçları üzerinde durulacaktır.

2.2.1.1. Vergi Kaçakçılık Suçunun Özellikleri

4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle daha önce VUK'un 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Yeni düzenleme ile ;¹⁵²

- Eski düzenlemede yer alan ve kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli görülen “kasten” ibaresine yeni düzenlemede yer verilmemiştir. Bu düzenlemeye göre, mükellef kasıtlı olmadığını iddia etse de suç yine de oluşacaktır.
- Kaçakçılık suçunun oluşması için artık vergi ziyanının varlığı gerekli değildir. Vergi ziyayı olsa da olmasa da eğer mükellefin 359. maddede kanun koyucu tarafından belirtilen fiilleri işlediği tespit edilirse kaçakçılık suçu oluşacaktır. Yani mükelleflerin fiilleri, tarh döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık cezası verilecektir.

2.2.1.2. 18 Aydan 3 Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları

Bu suçlar, VUK'un 359. madde a bendi kapsamında hüküm altına alınmıştır. Hüküm altına alınan kaçakçılık suçu ve bunlara karşılık kanun koyucu tarafından belirlenen cezaları maddeler halinde sıralayacak olursak;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,

¹⁵² BİLİCİ, 2006, s. 93.

- Deftere 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,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Yukarıda saydığımız suçları işleyen mükelleflere on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Bu tür kaçakçılık suçlarına uygulanan müeyyidenin alt sınırının 1 yıldan on sekiz aya çıkarılmasıyla¹⁵³ verilen hapis cezasının para cezasına dönüştürülme imkânı ortadan kaldırılmıştır. Buna karşılık TCK'nin 51. maddesinde, işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezasının ertelenebileceği, ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemece bir kanaatin oluşması gerektiği yine cezanın ertelenmesi için kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulacağı belirlenmiştir.¹⁵⁴

2.2.1.3. 2 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları

Vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirilen ve ilgili yasanın 359. maddesi b ve c bendinde hüküm altında yer alan suçlar şu fiillerden oluşmaktadır:

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

¹⁵³ Bkz. 5904 Sayılı Kanun, 23. madde.

¹⁵⁴ Ali TÜMAY, VUK'un 359'uncu Maddesinde Anılan Suçların TCK ve CMK Açısından Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Nisan, 2010, Yıl: 33 Sayı: 259, s. 37.

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar,

Bu hüküm kapsamında ayrıca sahte belge kavramının net olarak anlaşılması için kanun koyucular tarafından tanımlama yapılmaktadır. Bu durumda, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler sahte belgedir” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda maddeler halinde ele almış olduğumuz kaçakçılık suçlarında birinci ve ikinci maddede yer alan suçlar için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Üçüncü ve son maddesinde yer alan suçlar için ise, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacakları yasa koyucu tarafından hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, VUK'ta 360. madde kapsamında ceza indirimi ele alınmıştır. Bu madde ile 359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesinde, tüzel kişiler bakımından bu fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360'ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır, hükmü yer almaktadır.

2.2.1.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlave Olarak Vergi Ziyai Cezasının Uygulanması

Kaçakçılık suçlarını işleyen mükelleflerin fiil ve eylemleri bir vergi ziyana da sebebiyet vermesi halinde kaçakçılık suçu cezasına ilave olarak vergi ziyai cezası da uygulanmaktadır. Bu durum VUK'un 359. maddesi son fıkrasında şu şekilde ifade edilmektedir: “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” İlgili kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere vergi ziyana 359. maddede sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçunun ihbarı konusuna da değinecek olursak, vergi ziyayı ihbar eden muhbire verilecek olan ödül 1905 sayılı Kanun ile ele

alınmıştır. İlgili kanun kapsamında, “vergi kaçakçılığı suçunu işlendiğini vergi dairesine haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve ceza toplamı üzerinden %10 oranında ikramiye ödenmesi kararlaştırılmıştır.” İkramiyenin 1/3’ü vergi tahakkuk ettirilince geriye, kalanı ise verginin tahsili aşamasında ödenmektedir. Muhbirin bu ikramiyeden yararlanabilmesi için; kimliğini gizlememesi, dilekçesinde ikramiye talebinde bulunması ve ihbarının somut delillere dayanması gerekmektedir.¹⁵⁵

2.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal

Vergi mahremiyetini ihlal durumu VUK’ un 362. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler;¹⁵⁶

- Vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- Vergi yargı kuruluşlarında görevli olanlar,
- Vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- Vergi işlerinde görev alan bilirkişiler

Anayasal düzenleme, vergileme gibi bireylerin özgürlük alanına yönelik en ciddi müdahale aracı olan bir alanda kesin sınırlar oluşturularak keyfiliğin önüne geçilmesi ve bireylerin dar anlamda idare, geniş anlamda ise devlet karşısında korunmasını sağlamayı hedeflemektedir.¹⁵⁷

Başka bir deyişle, vergiler devletin egemenlik hakkına dayanarak bireylerin özgürlük alanına yönelik en önemli bir müdahale aracı olduğu için, vergilemeyle ilgili işlemlerin (vergilerin tarhından tahsiline kadar olan işlemler) idare tarafından büyük bir titizlikle yürütülmesi gerekmektedir.¹⁵⁸ Bu doğrultuda, vergi mahremiyetine uymayanlara TCK’nin “ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması” başlıklı 239. maddesinin uygulanması

¹⁵⁵ BİLİCİ, Ankara, 2011, s.92.

¹⁵⁶ VUK 5. maddesi Vergi Mahremiyetine uymak zorunda olan kişileri adı altında kanunda sıralanmıştır.

¹⁵⁷ Tahir ERDEM, “Vergi Mahrem mi?”, *E-Yaklaşım*, Ekim 2005, Sayı: 27, Alıntıl原因, Fatma TAŞ, *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 54.

¹⁵⁸ Fatma TAŞ, *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 55.

öngörülmüştür (VUK 362 mad.). Bu maddede de 1 yıl ile 7 yıl arasında değişen cezalar yer almaktadır.¹⁵⁹

Kanunla vergi mahremiyetini ihlal fiillerinin genel kuralları dışında bazı istisnalar getirilmiştir. VUK'un 5. maddesinde sayılan şu hallerde vergi mahremiyeti ihlal edilmiş sayılmamaktadır:

- Mükellefin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline de devredebilir.
- Vergi dairesi, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeleri verebilir.
- Vergi daireleri bankalara yapacakları vergi tahsiline ilişkin bilgi verebilir.
- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme elemanları ile tespit edilenler, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına veya yine kanunla kurulmuş birlik ve meslek odalarına bildirilebilirler.
- Gelir vergisi mükelleflerinin ve sermaye şirketlerinin vergiye tabi matrahlarını ve hesaplanan vergiyi gösteren vergi levhasını iş yerine asmaları.

2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinin son fıkrasına göre, vergi işlemlerinde ve incelemelerinde görev alanlar, vergi yargısı kuruluşlarında görevli olanlar ile mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasaklanan memurlardan bu yasağa uymayanlar görevi kötüye kullanma suçuyla ilgili TCK'nin 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılırlar. Aynı kanunun 363. maddesinde belirtilen mükelleflerin özel işlerini

¹⁵⁹ BİLİCİ, Ankara 2011, s. 92.

yapan memurlar hakkında uygulanacak olan yaptırımlar, aynı kişilerin vergi ziyana neden olmaları halinde vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez.

Bu yasağa aykırı hareket edenler için TCK'nin görevini kötüye kullanma suçuyla ilgili olarak 257. maddesine göre ceza uygulaması yapılır. Bu hüküm kapsamında da altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarına verilebilecek hapis cezaları, ceza hukukunun genel hükümlerine göre para cezasına çevrilebilir.¹⁶⁰

2.3. Vergi Cezalarını Sona Erdiren veya Hafifleten Haller

2.3.1. Pişmanlık

Beyana dayalı vergilemenin esas alındığı ülkemizde, bildirilen matrahın gerçeğe uygunluk derecesi en sağlıklı biçimde vergi incelemesi ile denetlenebilmektedir. İdare ayrıca, bazı vergi güvenlik önlemleri aracılığıyla da denetimini etkinleştirebilmektedir. Yapılan denetimler sonucunda beyan dışı bırakılmış bir matrahın ya da matrah farkının saptanması durumunda, saptanan fark üzerinden ayrıca cezalı vergi alınmaktadır. Bu doğrultuda VUK'a 1950 yılından itibaren getirilen "Pişmanlık ve Islah" müessesesi ile oluşabilecek uyuşmazlıkların da bazı koşullarla idari aşamada çözümlenmesi öngörülmüştür.¹⁶¹

Böylelikle, VUK 371. maddesi kapsamında, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verilmesi halinde, haklarında öngörülen vergi ziyai kesilmez. Pişmanlık uygulamasının kaçakçılık suçu işleyenler açısından da geçerli olduğu kanun koyucu tarafından hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 371. maddesinden de anlaşılacağı üzere pişmanlık;¹⁶²

- Bildirime dayanan konunun, beyana dayanan vergilerle ilgili olması,

¹⁶⁰ BİLİCİ, Ankara, 2011, s.93.

¹⁶¹ Şükrü KIZILOĞ, Zühal KIZILOĞ, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı, Ankara 2007, s. 168-169.

¹⁶² KIZILOĞ, s.171.

- Vergi ziyayı cezasına konu olabilecek nitelikte bir olayın bulunması,
- Mükellefin bir dilekçe ile ilgili makamlara başvuruda bulunması durumlarında söz konusu olabilmektedir.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanan mükellefler, vergi ziyayı kabahati nedeniyle ortaya çıkan para cezasını ödememekte, hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmaktadır. Ancak bu durum, usulsüzlük kabahatini oluşturan vergi cezalarının uygulanmasını engellememektedir.¹⁶³

Pişmanlık hakkından mükelleflerin yararlanabilmesi için, pişmanlık dilekçesinin idarenin incelemeye başlamasından veya suçu öğrenmesinden önce 15 gün içinde eksik bildirilen beyannamelerin verilerek vergi ve gecikme zamlarının ödenmesi gerekir.

Vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle vergi ziyayına sebebiyet veren mükelleflere yeni bir fırsat tanıyarak, kimi koşullarla ceza uygulamasından vazgeçmekte ve böylece mükelleflerin vergi ziyayına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirmekte ve vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını amaçlamakta olan¹⁶⁴ pişmanlık müessesesinde birtakım sorunlar da karşımıza çıkmaktadır. Sistem içerisinde karşımıza çıkan sorunları maddeler halinde inceleyecek olursak;

- Pişmanlık zammı oranının gecikme zammı oranına bağlanmış olması mükelleflerin beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden dilekçe ile vergi dairelerine bildirme oranını düşürmektedir.
- Pişmanlık müessesesi 359. maddede belirtilen suçları da kapsamaktadır. Ancak, pişmanlık müracaatının bu nedenlerden dolayı yapıldığının dilekçede belirtme zorunluluğunun Kanunda olmaması

¹⁶³ BİLİCİ, Ankara, 2011, s.94

¹⁶⁴ Süleyman ASLİPEK, Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Uygulamada Özellik Arz Eden Durumlar, <http://www.bilgidenetim.com/?sec=3&newsid=180&yazarid=48> (Erişim: 25.08.2011)

uygulamada pişmanlık müessesesinin kötüye kullanılmasına yol açmaktadır.¹⁶⁵

- Bir diğer sorun ise, pişmanlık müessesesinden faydalanmak amacıyla verilen dilekçelerde “itirazı kayıt” şerhinin konulup konulamayacağı konusunda karşımıza çıkmaktadır. Mükellef haklarının korunabilmesi amacıyla bu tür bir uygulamanın varlığı pişmanlık müessesesinin etkinliği açısından oldukça önemlidir.

2.3.2. Yanılma, Mücbir Sebepler

Bu gibi durumlarda vergi suçları oluşmadığı için vergi cezaları kesilmez. Aşağıda sıralamış olduğumuz, VUK 369. maddesinde şartları açıklanan mükelleflerin yanılması hallerinde vergi cezaları kesilmez.

- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları,
- Bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Ancak, bu hususlar yasa metninde sayma yöntemiyle belirlendiğinden kıyas yolu ile genişletilemez. Mükelleflerin yanılma hükmünden yararlanabilmesi için idarece yanlış görüş verilen yazının doğrudan mükellefe verilmesi ve yazıda verilen cezanın mükellefe yapılacak ilave tarhiyat ile ilgili olması gerekir.¹⁶⁶

VUK’un 373 maddesi : ”Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez” hükmü ile mücbir sebeplerde ceza kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için yasa koyucu tarafından kanunda sayılan mücbir sebeplerin neler olduğu konusuna değinmekte fayda vardır. VUK’un 13. maddesine göre;

¹⁶⁵ A. Bumin DOĞRUSÖZ, Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” Başlıklı Dördüncü Bölümün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi,

http://www.vergikonseyi.org.tr/dosAkademik/akademik_calisma2.doc (Erişim: 25.08.2011)

¹⁶⁶ Ali PARLAR, Güleç DEMİREL, **Açıklamalı-İçtihatlı Adli-İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, 1. Baskı, Ankara 2002, s. 32.

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

2.3.3. Cezalarda İndirim

VUK'un 376. maddesinde belirlenen koşullara uyulması halinde verilen cezalar yine aynı maddede yer alan oranlar itibariyle vergi cezalarında indirim yapılır. Ancak, yasa kapsamında mükelleflerin ceza indirimlerinde faydalanabilmeleri için kendilerine tebliğ edilen cezayı dava konusu yapmamaları, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yazılı süreler içinde ödemesi gerekmektedir.

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 AAUHK belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte ikisi,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Cezalarda indirim müessesinde amaç, tam ve zamanında tahsil edilemeyen vergilerin Hazineye aktarımının sağlanmak ve uzlaşmaya gidecek olan olayların sayısının azaltılmasını sağlamaktır. Ancak, aynı zamanda vergilendirme alanında vergi kayıp ve kaçığına yol açacak davranışların azalmasını amaçlamakta olan cezaların yaptırım gücünü (caydırıcılığını) azaltmakta olduğundan mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sürecini zorlaştırmaktadır.

2.3.4. Suçun Zamanaşımına Uğraması

Vergi hukukunda, zamanaşımı uygulamasına yer verilmiş olması, işlemlerin ilgili bulunduğu tarafların sürekli olarak baskı altında kalmalarını önlemek, bu işlemlerin sonsuz olarak izlenmesindeki güçlük, hakların korunması gibi açılardan büyük önem taşımaktadır.¹⁶⁷

Vergi aslında olduğu gibi vergi cezaları da zamanaşımına uğramaktadır. Bu durumda yasada öngörülen sürelerin geçmesi halinde vergi cezası kesilemez.

Para olarak kesilen idari vergi cezalarında zamanaşımı tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Zamanaşımı süresi her iki durumda da 5 yıldır.

Para cezalarında 5 yıl olarak hüküm altına alınan zamanaşımı, adli vergi cezası olan kaçakçılık suçlarında ise 8 yıl olarak belirlenmiştir.¹⁶⁸

Zamanaşımı süresini VUK' un 114. maddesinde belirtilen şekliyle ifade etmek gerekirse; “ Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Vergileme sürecinde vergi gelirlerinin tahsilâtının sağlanabilmesi amacıyla Türk Ticaret Kanunu'nda olduğu gibi zamanaşımı süresinin 10 yıla çekilmesi gerekmektedir. Zamanaşımı müessesesi, vergi dairesinin kanunların verdiği yetkileri kullanmasına rağmen zamanında tahsil edemediği vergi ve ceza gelirlerini vergi dairesinde çalışan memurların kabahati/suçu olmaktan çıkartılıp, var olan denetim, yoklama ve teftiş mekanizmasıyla daha etkin ve verimli hale getirilmelidir.

2.3.5. Uzlaşma

Mükellef tarafından, İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (kaçakçılık suçu oluşturan filer dolayısıyla üç

¹⁶⁷ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)**, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara 2008, s.142.

¹⁶⁸ TCK 'de zamanaşımı süresi 8 yıl olması nedeniyle adli bir vergi suçu olan kaçakçılık suçu savcılığa suç duyurusunda bulunulması halinde 8 yıl olarak uygulanır. Savcılık makamına suç duyurusunda bulunulmaması durumlarında VUK hükümleri geçerli olup, 5 yıl olarak zamanaşımı süresi uygulanır.

kat olarak kesilen vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da yanılmadan kaynaklandığının veya VUK'ta düzenlenen vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya vergi kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılıklarının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare mükellef ile uzlaşabilir.¹⁶⁹

Uzlaşma, mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup giderilmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Uzlaşma müessesesi 1963 yılında VUK'a eklenen ek madde 1 ile 12'nci maddeler arasında düzenlenmiştir.

VUK' un ek madde 1'de belirttiği durumlarda idare aşağıdaki hallerde mükellefle uzlaşabilir;

- Mükellef tarafından ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının, 359. md. yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç, tahakkuk edecek miktarları konusunda,
- Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu md. yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya
- Kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu durumlarda,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda,

Yukarıda saymış olduğumuz durumlardan mükelleflerin yararlanabilmeleri için, ceza indirim imkânından yararlanmak için başvuruda bulunmamış olması ve uzlaşma talebini vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde

¹⁶⁹ KAZIM YILMAZ, **Türk Vergi Hukuku (Vergi Sisteminin Esasları, Temel Kavram ve Kurumlar)**, Ce-Ka Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2003, s. 104-105.

yapmaları gerekmektedir. Mükellef dava açma sürecinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış olur.

Uzlaşma işlemi uzlaşma komisyonları tarafından yapılır. Uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat edecek olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkisi, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığının çıkaracağı bir yönetmelikle düzenlenir. Bu yetkiye dayanılarak çıkarılan uzlaşma yönetmeliği ile¹⁷⁰

- Vergi dairesi,
- Defterdarlık,
- Vergi dairesi başkanlığı,
- Vergi daireleri koordinasyon ve
- Merkezi uzlaşma komisyonları kurulmuştur.

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu uygulama ile gözlemci olarak bulunacak bu kişi ve/veya kişiler sayesinde uzlaşma sistemine şeffaflık kazandırılması, mali ve teknik destek sağlanması amaçlanmaktadır.¹⁷¹

Uzlaşma müessesesinin kanun koyucu tarafından hüküm altına alınmasının öncelikli amacı mükellefi vergi yargısına gitmekten alıkoymak ve vergi yargı sistemi üzerindeki yükün hafifletilmesi gelmektedir. Ayrıca verginin bir an önce hazineye aktarılmasını sağlamak da bir diğer amaç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şunu belirtmek gerekir ki, uzlaşma müessesesinin mükellef tarafından nasıl algılandığı vergi sistemi ve vergi uyumu açısından son derece önemlidir. Yukarıda uzlaşma müessesesinin sisteme getirmiş olduğu avantajlarının yanında vergi görevini tam olarak yerine getirmeyen mükelleflerin bu eylemlerinde daha rahat hareket

¹⁷⁰ BİLİCİ, Ankara, 2011, s.112.

¹⁷¹ BİLİCİ, Ankara, 2011, s.112.

etmelerine ve mükellefler arasında adalet zincirinin kırılması gibi dezavantajları da vardır. Çünkü vergi cezaları ile vergi kayıp ve kaçaklarının caydırılması amaçlanırken, diğer taraftan uzlaşma ile vergi kaybına neden olan mükelleflerin zamanında yerine getirmedikleri yükümlülüklerini indirimli olarak yerine getirmeleri sağlanmaktadır. Bunun sonucunda vergiye gönüllü uyum olumsuz yönde etkilenmekte ve dürüst mükellefler tarafından vergi sistemine olan güven sarsılmaktadır.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar aşağıda belirttiğimiz şekilde ödenmektedir. VUK' un ek madde 8'de belirttiği şekliyle;

- Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde,
- Uzlaşma vaki olmadığı takdirde bu kanunun 112 ve 368. maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesi 8 numaralı benî hükmü dairesinde ödenir.

Tablo 2.9. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

	Temmuz 2011	Ocak-Temmuz 2011
Uzlaşma Talep Edilen Rapor Sayısı	10	112
Uzlaşılan Rapor Sayısı	9	60
Uzlaşma Oranı %	% 90	% 54
Uzlaşma Öncesi Vergi Tutarı	82.704	279.053
Uzlaşma Sonrası Vergi Tutarı	62.847	181.713
Uzlaşma Oranı %	% 76	% 65
Uzlaşma Öncesi Ceza Tutarı	166.282	685.281
Uzlaşma Sonrası Ceza Tutarı	13.482	54.884
Uzlaşma Oranı %	% 8	% 8

KAYNAK: <http://www.ant-vdb.gov.tr/istatistik/2011/07/denetim.html> (13.09.2011)

Tablo 2.9.'a göre tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda Antalya ili 2011 Temmuz kapsamında uzlaşma talep edilen rapor sayısı 10 olup, bunlardan 9'u (% 90) uzlaşmayla sonuçlanmıştır. Temmuz 2011 itibariyle uzlaşma öncesi 82.704 TL olarak kesilen verginin % 76'sı olan 62.847 TL, söz konusu cezanın da % 8'i olan 13.482 TL'sinin ödenmesine karar verilmiştir.

2.4. Cezaların Artırıldığı Durum (Tekerrür)

Tekerrür, VUK'un 339. maddesinde vergi ziyayı suçuyla sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşenlere cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere;

- Vergi ziyasında 5 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi halinde vergi ziyayı cezası % 50,
- Usulsüzlükte 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi halinde usulsüzlük cezası % 25 oranında artırılarak uygulanır.

2.5. Birden Fazla Suç İşlenmesi Halinde Ceza Uygulaması

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olarak uyguladığı fiiller birden fazla suç ve cezaya sebebiyet vermesi söz konusudur. Bu durumda suç aynı vergi açısından söz konusu olabileceği gibi, farklı vergiler ile de ilgili olabilmektedir.

a) Tek Bir Fiil İle Birden Fazla Vergi Suçu İşlenmesi Hali;

Bu durumda mükellefler tarafından iki sonuç ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki tek bir fiil ile aynı vergi açısından iki suç işlenmesi, diğeri ise tek fiil ile farklı vergilerde suç işlenmesidir.

aa) Tek fiil ile aynı vergi açısından iki suç işlenmesi; VUK 336. maddesine göre cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olanı uygulanır. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan tespit edilmesi durumunda, önceden vergi usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziya uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile noksan kesilen verginin cezasının ikmaline mani değildir.

Tek fiil ile iki suçun işlenmesi durumunda ağır olan cezanın uygulanması durumuna, özel usulsüzlük suçunun işlenmesi ile vergi ziyasının ortaya çıkması durumuna sebebiyet veren mükelleflere hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyayı cezası uygulanarak bir istisna getirilmektedir. Dolayısıyla bu cezanın uygulanması 336. madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.

ab) Tek fiil ile farklı vergilere ait suç işlenmesi; VUK 335. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Bu kanun ile , “Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyai uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.” hükmü yer almaktadır.

Bir örnek ile açıklayacak olursak; mükellefler tarafından faturasız mal bulundurması halinde mükellefler, hem KDV’den hem de Gelir veya Kurumlar Vergisinden kaçınmaktadır. Bu durumda mükellefin gerçek kişi veya tüzel kişi olmaları durumunda ayrı ayrı olarak KDV ve GV veya KV açısından vergi ziyaya sebebiyet verilmiş olup, ilgili kanunlar kapsamında ayrı ayrı vergi ziyai suçu uygulanacaktır.

b) Fiil Ayrılığı

Fiil ayrılığı VUK 336. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir: “Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir.” Şu kadar ki 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten maksat fiillerin 352. maddede gösterilen birinci ve ikinci dereceden genel usulsüzlük cezaları ve fıkralar itibariyle diğerine mutabakatıdır.

Yukarıda bahsettiğimiz vergi hükmünden de anlaşılacağı üzere fiil ayrılığı durumlarında cezalarda birleşme olmaz. Bu duruma örnek olarak, mükellefin hem gelir vergisi beyannamesini vermemesi hem de tutması gereken defterleri tutmamış olması halini verebiliriz. Bu durumda mükellef her iki eylemle ilgili olarak hem vergi ziyai suçundan hem de genel usulsüzlük suçundan dolayı ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANTALYA İLİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

1.Gereç ve Yöntem

1.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, mükelleflerin vergiyi nasıl algıladıkları ve vergi kaçırmaya bakış açıları ile bu duruma düşen mükellefleri nasıl değerlendirdiklerinin, Antalya İli özelinde incelenmesi ve elde edilen bulgular ışığında değerlendirilmesidir.

Elde edilen sonuçlar ile yapılan değerlendirmelerle, Antalya Vergi Dairesi Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı kapsamında yer alan faal mükelleflerin vergi sisteminden algıladıkları ve vergiden kaçınmaya iten nedenlerin neler olduğunun ve vergi cezalarının caydırıcılığının etkisinin saptanmasına ve bu kapsamda çeşitli önerilerin getirilmesine çalışılmıştır.

Çalışmada, mükelleflerin demografik özelliklerinin tespitine de yer verilmiştir. Çünkü mükelleflerin sahip olduğu demografik özellikler ile vergi yükümlülükleri arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır.

1.2. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evreni, Antalya İli Vergi Dairesi Başkanlığı, Finike Malmüdürlüğü, Kaş Malmüdürlüğü ve Kumluca Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne bağlı vergi sistemine uyum içerisinde olumlu ya da olumsuz olarak yer alan mükelleflerdir.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı kapsamında Merkez ve İlçe olmak üzere toplam kaç mükellefe vergi dairesi olarak hizmet yapıldığı Antalya Vergi Dairesi resmi internet sitesinden yararlanılarak çalışmada yeterli örneklem büyüklüğü tespit edilmeye çalışılmıştır. 85.998 merkez ve 34.779 ilçe olmak üzere toplam 120.777 mükelleften 452'sine (yaklaşık olarak % 38'ine) 21.04.2011 – 06.05.2011 tarihleri arasında Olasılıklı Olmayan Örneklem Yöntemlerinden biri olan Kolayda

Örnekleme Yöntemi kullanılarak anket çalışması sırasıyla Finike, Kaş ve Kumluca İlçelerinde ve son olarak Antalya Merkezde Vergi Dairesi Çalışanları aracılığıyla uygulanmıştır.

1.3. Araştırma Yönteminin Geliştirilmesi ve Kısıtı

Araştırmanın amacını gerçekleştirmek için hazırlanan anket formundaki sorular, diğer bazı bilimsel araştırma yöntemlerine yönelik kaynaklardan faydalanılarak ve konuyla ilgili literatür taraması yoluyla oluşturulmuştur. Bu bağlamda 1999 yılında İhsan Cemil DEMİR tarafından yapılmış olan Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması) ile 2007 yılında Mehmet HATİPOĞLU tarafından yapılmış olan Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları) tezlerinde yer alan anket çalışmalarından faydalanılarak oluşturulmuştur.

Ankette, demografik olarak nitelendirilen 2, konu ile ilgili olarak 15 ve likert ölçekli 13 olmak üzere toplam 30 soru hazırlanmıştır. Ankette soruların tutarlı bir şekilde oluşturulabilmesi için tüm cevaplayıcılara “yüz yüze anket” yöntemi uygulanmıştır. Deneklerle yüz yüze iletişim kurulduğu için cevaplamama veya yarı cevaplama riski en aza indirilmeye çalışılmıştır. Deneklerin eğitim düzeyleri dikkate alınarak karmaşıklığın giderilmesi için dil olabildiğince basit ve sade tutulmuş olup, ilk başlarda cevaplandırılması kolay sorulara yer verilmiştir.

Çalışmada, genel olarak örneklem kitlenin soruları uzun bulması, çekinmesi şeklinde zorluklar ile karşılaşmıştır. Ayrıca soru sayısının çok olması gibi sebepler çok az sayıda da olsa araştırmanın eksikliklerini oluşturmaktadır. Yüz yüze anket yöntemi uygulanarak deneklere araştırmanın ne için yapıldığı ve amacı hakkında bilgi verilmesine rağmen, deneklerin çoğunlukla bizleri “hükümet adına çalışan görevli, vergi dairesi memuru ...” şeklinde algılaması ve zaman zaman cevaplarını buna göre şekillendirmesi araştırmanın temel kısıtını oluşturmaktadır.

1.4. Araştırmanın Yöntemi ve Kullanılan İstatistikler

Araştırmanın amacını gerçekleştirmek üzere, konu üzerine 30 soru oluşturulmuş ve tesadüfi şekilde belirlenen deneklere kantitatif araştırma tekniklerinden “yüz yüze anket” yöntemi uygulanmıştır. Ayrıca ankette katılımcıların demografik özelliklerinin tespiti için demografik sorulara da yer verilmiştir.

Anketler aracılığı ile toplanan verilerin ve istatistiklerin hesaplanmasında “SPSS for Windows 16.0” istatistik paket programı kullanılmıştır. Anket çalışmasında verilen cevapların değerlendirilmesi için frekans analizi ve ki kare testi kullanılmıştır. Elde edilen verilerin aritmetik ortalamaları ve standart sapmaları hesaplanmış olup tablolar halinde değerlendirilmiştir.

2. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

2.1. Demografik Özellikler

Demografik değişkenlere ait veriler tablo 3.1.’de yer almaktadır.

Tablo 3.1. Demografik Değişkenler

Değişkenler	Sayı	Yüzde
Cinsiyet		
Kadın	135	29,9
Erkek	317	70,1
Eğitim		
İlkokul	63	13,9
Ortaokul	75	16,6
Lise	160	35,4
Lisans	133	29,4
Lisans Üstü	21	4,6
Yaşadığı Yer		
Antalya (Merkez)	200	44,25
Finike	152	33,63
Kumluca	50	11,06
Kaş	50	11,06
Toplam	452	100

Bu çalışmaya Antalya ili Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde bulunan vergi mükelleflerinden 452 kişi anketi doldurarak katılmışlardır.

- Anket çalışmasına katılan toplam 452 mükelleften 135’i (% 29,9) kadın, 317’ si (% 70,1) erkektir.

- Anket çalışmasına katılan toplam 452 mükelleften 63'ü (% 13,9) ilkokul, 75'i (% 16,6) ortaokul, 160'ı (% 35,4) lise, 133'ü (% 29,4) lisans, 21'i (% 4,6) lisansüstü eğitim düzeyine sahiptir.
- Anket çalışmasına katılan toplam 452 mükelleften 200'ü (% 44,25) Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 152'si (% 33,63) Finike Malmüdürlüğü, 50'si (% 11,06) Kumluca Vergi Dairesi Müdürlüğü, 50'si (% 11,06) Kaş Malmüdürlüğü kapsamında aktif mükelleftir.

2.2. Mükellefiyet Türleri

Ankete katılan toplam 452 mükellefin mükellefiyet türleri açısından değerlendirilmesi durumunda, mükellefiyet türü ile mükellef sayısı arasında bire bir eşleşme karşımıza çıkmamaktadır. Bu durum, bir mükellefin birden fazla mükellefiyet türüne sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Ankete katılan mükelleflerin büyük bir çoğunluğu (% 76,8) gelir vergisi mükellefidir. Kamu finansmanının önemli bir gelir kaynağı olan vergiler içerisinde Türkiye genelinde bakıldığı zaman da gelir vergisinin önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 3.2. Mükellefiyet İstatistikleri

Mükellefiyet	Sayı	Yüzde
Gelir Vergisi	347	76,8
Kurumlar V.	79	17,5
KDV	126	27,9
ÖTV	16	3,5
Damga V.	12	2,7

Yukarıdaki tablo ile mükelleflerin yapmış olduğu fiillerden dolayı ortaya çıkan mükellefiyet türleri daha net bir şekilde görülmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere vergi gelirlerinin elde edilmesinde büyük bir yük gelir vergisi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu oranın büyüklüğünü sağlayan gelir türleri içerisinde en büyük payı ücretliler ve ticari kazanç içerisinde yer alan basit usul mükellefleri yer almaktadır. Yapılan anket çalışması sırasında gerek mükelleflerle ile yüz yüze yapılan konuşmalarda, gerekse mükelleflerin yazılı olarak dile getirdikleri düşüncelerde vergi yükünün üzerlerinde bir kambur olduğu ifade edilmektedir.

2.3. Mükelleflerin Vergiyi Algılama Biçimleri

Mükelleflerin kişisel olarak ya da çevresel faktörler olarak vergiyi nasıl algıladıkları son derece önemlidir. Vergi dairesi açısından verimli bir tahsilâtın sağlanması, yapılan mükellef odaklı konferanslarda değinilmesi gereken konuların belirlenmesi ve bu yönde çalışmalar yapılmasında mükelleflerin vergiyi ne şekilde algıladıkları oldukça önemli bir faktördür.

2.3.1. Mükelleflerin Vergiyi Tanımlaması

Verginin algılanması açısından mükelleflerin vergiyi nasıl tanımladıkları oldukça önemlidir. Ankete katılan mükelleflerin % 32,3'ü vergiyi “Zorunlu bir ödeme”, % 33,6'sı ise “Kamu hizmetlerinin karşılığıdır” şeklinde tanımlamaktadır. Anket sonucunda mükelleflerin her iki önerme ile vergiyi hem devlet tarafından zorla alındığına dair bir ödeme olduğunu, hem de vergiye uyumu ifade eden kamu hizmetlerinin karşılığı olduğu şeklinde iki tanımlama karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 3.3. Mükelleflerin Vergiyi Tanımlama Biçimi

	Sayı	Yüzde
Zorunlu Bir Ödemedir	146	32,3
Kamu Hizmetlerinin Karşılığıdır	152	33,6
Bir Ödevdir	121	26,8
Bir Yüktür	66	14,6
Teşebbüs Kabiliyetini Engellemektedir	14	3,1
Cevapsız	1	0,2

Ankete katılan mükelleflere “Sizce vergi ne anlama gelmektedir?” şeklinde sorulan soruya 1 cevapsız olmak üzere birden fazla seçenek işaretlenerek cevap verilmiştir. Sonuç olarak mükelleflerin % 33,6'sı Kamu hizmetlerinin karşılığı olduğu, % 32,3'ü zorunlu bir ödeme olduğu, % 26,8'i bir ödev olduğu, % 14,6'sı bir yük olduğu, % 3,1'i ise teşebbüs kabiliyetini engellemek olduğu şeklinde ifade etmiştir.

2.3.2. Mükelleflerce Vergilerin Tam Olarak Ödenip Ödenmediği Algısı

Gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin mükellefler tarafından tam olarak ödenmesi son derece

önemlidir. Vergilerde verimliliğin sağlanmasında mükellefler tarafından kendilerinden başka diğer mükelleflerin yükümlüsü oldukları vergileri adaletli bir şekilde ödeyip ödemedikleri ile ilişkilidir. Çalışmada ankete katılan mükelleflere “Türkiye’de herkes vergisini tam olarak ödüyor mu?” sorusu yöneltildi. Buna paralel olarak ankete katılanlara, cevapları “hayır” ise bunun ne gibi sonuçlar doğurduğu sorusu iletildi. Tablo 3.4.’te istatistiksel olarak bu soruya kaç mükellefin evet ya da hayır dediği ve Tablo 3.5.’te ise hayır cevabı veren mükelleflerin bu durumun ne gibi sonuçlar doğurduğuna dair düşüncelerini görmek mümkündür.

Tablo 3.4. Verginin Tam Olarak Ödenip Ödenmediğine Verilen Cevaplar

	Sayı	Yüzde
Evet	10	2,2
Hayır	442	97,8
Toplam	452	100,0

Tablo 3.4.’te de görüleceği gibi, “Türkiye’de herkes vergisini tam olarak ödüyor mu?” sorusuna mükelleflerin tamamına yakını (% 97,8) “Hayır” cevabı vermiştir. Bu durum mükellefler arasında adalet duygularını zedeleyici ve zaman içerisinde dürüst mükellefleri de vergiye uyum açısından olumsuz yönde etkileyici özelliği nedeniyle önemlidir. Bu soruyla ilintili olarak “Hayır” cevabı veren mükelleflere “Vergi gelirlerinin tam olarak ödenmemesi ne gibi sonuçlar doğurur?” sorusu yöneltilmiş ve verilen cevapların dağılımı Tablo 3.5.’te gösterilmiştir.

Tablo 3.5. Vergi Gelirlerinin Tahsil Edilmemesinin Sonuçları

	Vergi Ödeme Şevkini Kırıyor	Vergi Bilincini Zedeliyor	Herkesi Vergi Kaçırmaya İtiyor	Dürüst Mükellefleri Cezalandırıyor
Sayı	124	86	143	165
Yüzde	27,4	19	31,6	36,5
Cevapsız	9	9	9	9

Ankete katılan mükelleflerin vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda Türkiye’de herkesin vergisini tam olarak ödemediği sonucu istatistiksel olarak Tablo 3.4.’te gösterilmektedir. Vergilerin mükellefler tarafından tam olarak ödenmemesi sonucunda % 36,5’i “Dürüst mükellefleri cezalandırıyor”, % 31,6’sı “Herkesi vergi

kaçırmaya itiyor”, % 27,4’ü “Vergi ödeme şevkini kırıyor” ve % 19’u ise “Vergi bilincini zedeliyor” yanıtlarına ulaşılmıştır. Bu durum daha önce belirtmiş olduğumuz önermeyi doğrulamış olup, mükellefler tarafından vergilerin tam olarak ve zamanında ödenmediği düşüncesi dürüst mükelleflerin bu durumu ceza olarak algılamalarına ve vergi uyumundan zamanla uzaklaşmalarına neden olacaktır.

2.3.3. Mükelleflerin Vergi Denetimi Algısı

Vergi sisteminin işleyişi içerisinde vergi denetimi önemli bir faktördür. Ülkemizde beyan sistemine dayalı vergi söz konusudur. Bu nedenle mükelleflerin beyan ettikleri vergilerin doğru olup olmadığı konusunda denetim sistemine büyük görev düşmektedir. Vergi adaletinin sağlanması, vergiye karşı olumsuz tepki olarak ortaya çıkan vergi kaçakların minimuma indirilmesi için etkin bir denetimin sağlanması son derece önemlidir. Tablo 3.6. ile Tablo 3.7.’de mükelleflerin şimdiye kadar ne tür bir vergiye tabi tutuldukları ve vergi denetimlerinin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığı ile ilgili cevaplara yer verilmektedir.

Tablo 3.6. Mükelleflerin Denetime Tabi Tutulma İstatistikleri

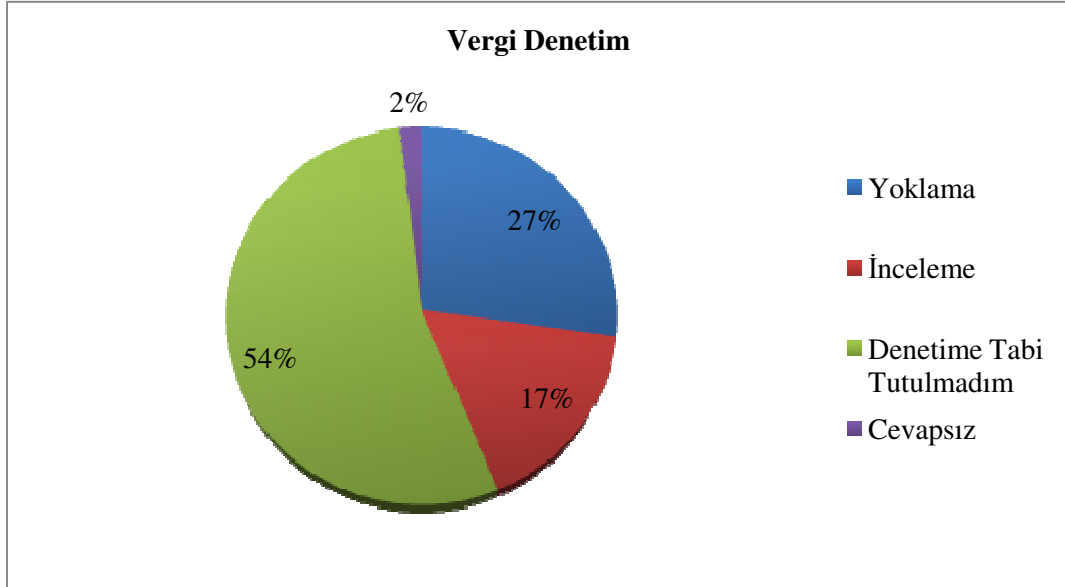
Denetim Türü	Sayı (Kişi)	Yüzde
Yoklama	123	27,2
İnceleme	75	16,6
Denetime Tabi Tutulmadım	246	54,4
Toplam	444	98,2
Cevapsız	8	1,8
Toplam	452	100,0

Ankete katılan mükelleflerden 8’i (% 1,8) bu soruya cevap vermemişlerdir. Diğer toplam 444 mükellefin % 27,2’si yoklama, % 16,6’sı inceleme ve % 54,4’ü denetime tabi olmadıklarını beyan etmişlerdir. Vergi denetimi konulu başlıkta da belirtilmiş olduğu gibi 4-5 milyonu kapsayan mükellefe sadece % 2’lik gibi küçük bir oranla denetim yapılıyor olması ankete katılanların % 54,4’ünün neden denetime tabi olmadığını gösterir niteliktedir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi sonucunda Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı istatistikî verilerine göre 2011 Ocak- Temmuz kapsamında 17.789 ve 2011 Ocak- Temmuz 36.850 mükellef merkez şehir içi denetimine tabi tutulmuş olup, denetim

artışı - % 51,73 oranında gerçekleşmiştir. Aynı dönemler içerisinde düzenlenen tutanak sayısı 2010 Ocak-Temmuz 10.514, 2011 Ocak-Temmuz'da 7.168 düzenlenmiş olup (- % 31,82); kesilmesi gereken ceza miktarı ise 2010 yılı için 11.137,738 TL, 2011 yılında 9.939,914 TL (- % 10,75) olarak ödenmesine karar verilmiştir.¹⁷²

Grafik 3.1. Mükelleflerin Denetime Tabi Tutulma İstatistikleri



Tablo 3.7. Vergi Denetimlerinin Doğru Bir Şekilde Yapılma İstatistikleri

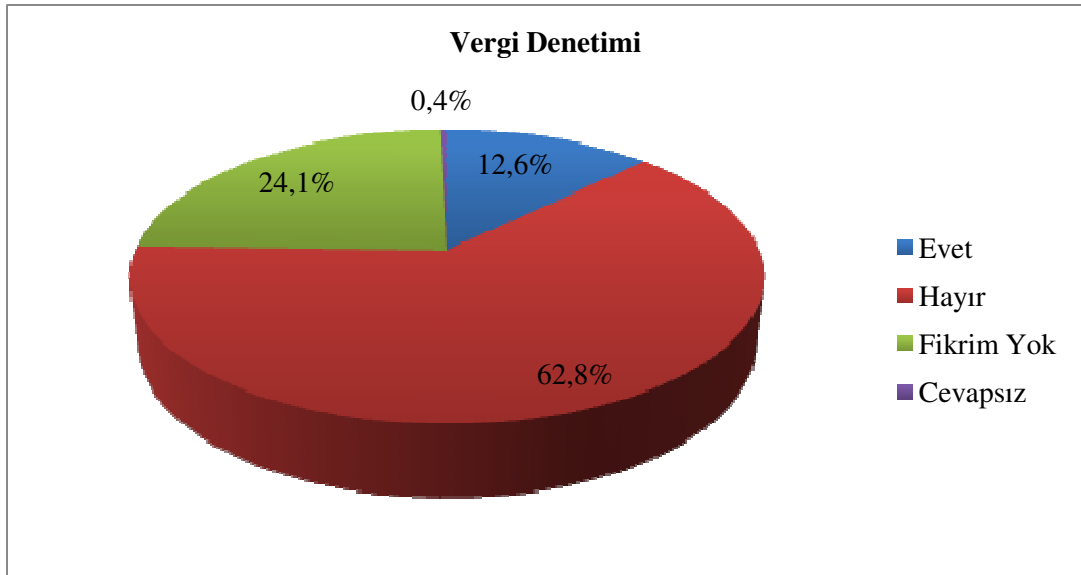
	Sayı	Yüzde
Evet	57	12,6
Hayır	284	62,8
Fikrim Yok	109	24,1
Toplam	450	99,6
Cevapsız	2	0,4
Toplam	452	100,0

Ankete katılan 452 mükelleften 2 kişi soruyu cevaplamamış olup, 450 mükelleften 284'ü (% 62,8) vergi denetimlerinin doğru bir şekilde yapılmadığı kanaatindedir. Bunların % 12,6' sı vergi denetimlerinin doğru olduğu kanısında olup, ankete katılanlardan % 24,1'i ise konu hakkında fikirlerinin olmadığını ifade

¹⁷² <http://www.ant-vdb.gov.tr/istatistik/2011/07/denetim.html> (Erişim: 13.09.2011)

etmişlerdir. Anket sonucundan da görüleceği gibi, ülkelerin denetim sisteminin etkin çalışması konusunda gerekli çalışmaları (kaliteli denetim elemanlarının alınması, özlük haklarının iyileştirilmesi, teknolojik verilerin sıklıkla kullanılması ve otomasyon sisteminin oluşturulması gibi) bir an önce ele almalıdır. Vergi sistemi içerisinde denetim mekanizmasının etkin bir şekilde çalışması uzun vadede dürüst mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun olumsuz yönde etkilenmesini önleyecek ve vergiye karşı tepki gösteren mükelleflerin de vergi yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmelerini sağlayacaktır.

Grafik 3.2. Vergi Denetimlerinin Doğru Bir Şekilde Yapılma İstatistiği



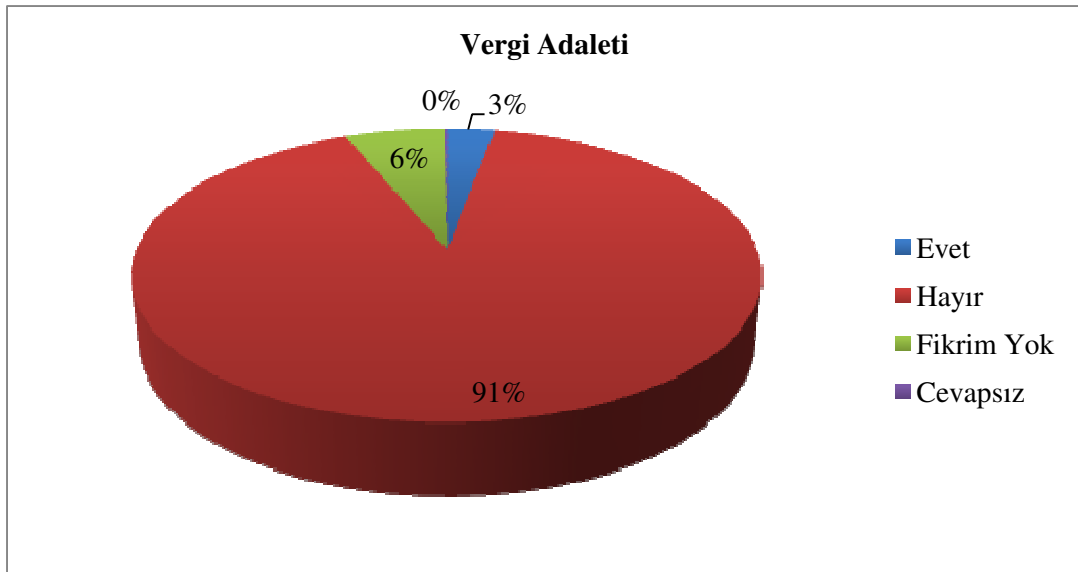
2.3.4. Mükelleflerin Vergilemede Adalet Algısı

Zorunlu bir ödeme olan verginin mükellefler üzerinde yaratmış olduğu yükün hangi mükellefler üzerinde ne oranda hissedildiği ve bunun ne gibi tepkilere yol açtığı oldukça önemlidir. Bu nedenle ülkemizde Anayasamızın 73. maddesinde yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmünün iyi bir şekilde sisteme dâhil edilmesi gerekmektedir.

Tablo 3.8. Uygulanan Vergilerde Adalet Düzeyi

	Sayı	Yüzde
Evet	13	2,9
Hayır	411	90,9
Fikrim Yok	27	6,0
Toplam	451	99,8
Cevapsız	1	0,2
Toplam	452	100,0

Ankete katılan mükellefler açısından değerlendirmeye bakılacak olursa “Sizce Türkiye’de uygulanan vergiler adaletli midir? ” sorusuna mükelleflerin 451’i cevap vermiştir. Mükelleflerin tamamına yakını (% 90,9) “Hayır” cevabı vererek uygulanan vergilerin adaletli olmadığı ifade etmişlerdir. Bu soruya ilintili olarak “Hayır” cevabı veren mükelleflere “ Cevabınız hayır ise sizce sebebi nedir?” sorusu yöneltilmiş ve verilen cevapların dağılımı Tablo 3.9.’da gösterilmiştir.

Grafik 3.3. Uygulanan Vergilerin Adalet Düzeyi

Tablo 3.9. Uygulanan Vergilerin Adil Görülmemesinin Nedenleri

	Vergi Kanunlarının Yapısı	Vergi Aflarının Sıklıkla Çıkarılması	Vergi İdaresinin İşleyişi	Dolaylı Vergilerin Yüksek Olması
Sayı	141	133	87	156
Yüzde	31,2	29,4	19,2	34,5

Uygulanan vergilerin adaletli olmamasına sebep olarak % 31,2'si "Vergi kanunlarının yapısını", % 29,4'ü "Vergi aflarının sıklıkla çıkarılması", % 19,2'si "Vergi idaresinin işleyişi" ve % 34,5'i ise "Dolaylı vergilerin yüksek olması" şeklinde ankete katılan mükellefler tarafından cevap verilmiştir.

2.3.5. Vergi Kaçırma Yöntemleri

Mükellefler tarafından vergi yüküne tepki olarak ortaya çıkan vergi kaçaklıkları hem kamu düzenine aykırılık oluşturmakta hem de vergi gelirlerini büyük bir oranda zedelemektedir. Ankete katılan mükelleflere vergi kaçakçılığının hangi yollarla yapıldığına dair yöneltilen soruya % 44,2 gibi bir oranda "Vergi doğuran ticari işlemleri kayıtlara geçirmemek" olarak cevap alınmıştır. Tablo 3.10.'da diğer seçenekleri, bunlara ne kadar cevap verildiği ve yüzdesel olarak oranlarını daha net olarak görmek mümkündür.

Tablo 3.10. Vergi Kaçırma Yöntemleri

	Muhasebe Hilesi Yaparak	Vergi Doğuran Ticari İşlemleri Kayıtlara Geçirmemek	Defter ve Belgeleri Tahrif ve Yok Etmek	Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak ve/veya Düzenlemek
Sayı	182	200	50	117
Yüzde	40,3	44,2	11,1	25,9

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere vergi kaçırma yöntemleri olarak ankete katılanların % 40,3'ü "Muhasebe hilesi yaparak", % 44,2'si "Vergi doğuran ticari işlemleri kayıtlara geçirmemek", % 11,1'i "Defter ve belgeleri tahrif ve yok etmek" ve % 25,9'u ise "Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak ve/veya düzenlemek" cevabı verilmiştir.

Bu durumları vergi denetimi ile bağdaştırmak doğru bir yaklaşım olacaktır. Ülkemizde var olan mükellefe düşen denetim kadrosunun % 2 olması denetim

elemenlerinin ancak beyan üzerinde denetim yapmalarına imkân vermektedir. Teknolojik sistemin oturması ve boş olan denetim kadrolarının doldurulması ile mükellef üzerinde denetim korkusu oluşacak olup yukarıda belirtilmiş olan vergi kaçırma yöntemleri daha çok denetlenerek bu oranlar uzun vadede minimuma indirilerek vergi tahsilâtında verimlilik oranı artırılmış olacaktır.

2.3.6. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri

Araştırmaya katılan mükelleflerin 451'i vergi kaçaklarının nedenleri ile ilgili soruya cevap vermişlerdir. Cevap veren mükelleflerin % 27,7'si vergi oranlarının yüksek olmasını, % 27,2'si herkes kaçırıyor, ben de kaçırayım mantığına sahip olması üst sıralarda yer almaktadır. % 27,2 gibi bir oran ile mükelleflerin vergi kaçırma suçu olarak algılamamaları ve vergi kaçırın mükellefler ile bağdaşmaları oldukça dikkat çekicidir.

Tablo 3.11. Vergi Kaçakçılığının Temel Nedenleri

Nedenler	Sayı	Yüzde
Vergi İdaresi ve Denetimlerin Yetersiz Olması	101	22,3
Mükelleflerde Vergi Bilinç ve Ahlâkının Yerleşmemiş Olması	124	27,4
Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişmesi	59	13,1
Kamu Harcamalarındaki Savurganlık	62	13,7
“Herkes Kaçırıyor, Bende Kaçırayım” Mantığının Yaygın Olması	123	27,2
Belge Sisteminin Oturmamış Olması	48	10,6
Vergi Kanunlarının Vergi Kaçırmaya Müsait Olması	80	17,7
Vergi Oranlarının Yüksek Olması	125	27,7
Devletin Verginin Zaruretini Kamu Oyuna Anlatamaması	30	6,6
Gerekli Vergi Reformlarının Yapılamaması	47	10,4

Vergi oranlarının yüksek olması vergi politikaları ve var olan sistemin düzenlenmesi ile mümkün olabilecek bir olgu iken, herkes kaçırıyor ben de kaçırayım mantığının yer alması subjektiftir ve ancak eğitim ile sağlanacak vergi bilinç ve ahlâkının yerleşmesi ve vergi gelirlerinin nerelere harcanıyor olmasının hükümet tarafından kamuoyuna şeffaf bir şekilde istatistikî verilerle verilmesi ile

mümkün olabilmektedir. Tablo 3.11.'den de anlaşılacağı üzere tüm nedenler birbirleriyle bağlantılı olarak neden sonuç içerisinde yer almaktadır.

2.3.7. Mükelleflerin Vergi Kaçıranlara Yönelik Önerileri

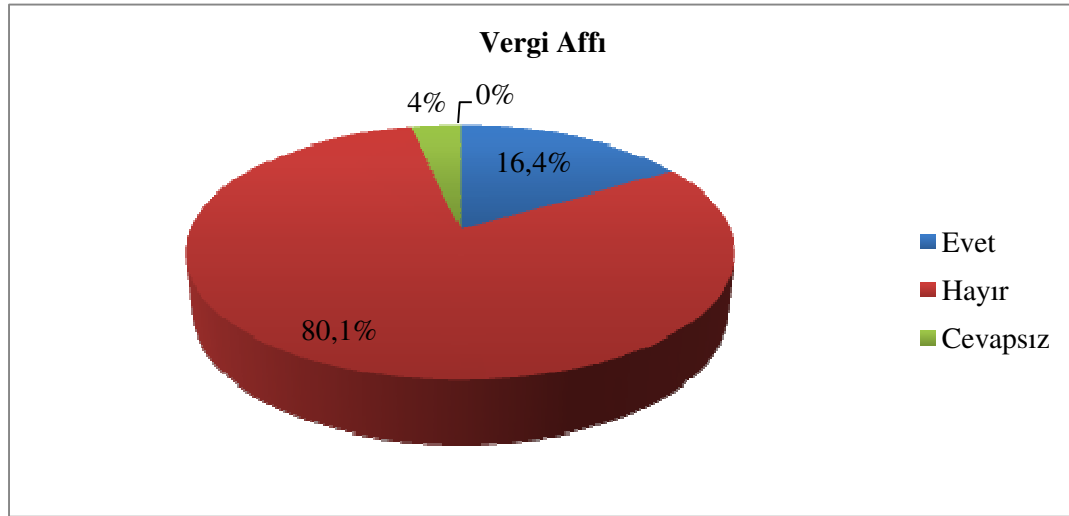
Vergi kaçırın mükelleflere ne tür bir ceza verilmesi konusunda % 5,5'lik bir kesim vergi cezası verilmemesi gerektiğini, % 20,4'ü hapis cezasını, % 17,5'i iş yeri kapatma cezasını, % 49,3'ü para cezasını, % 16,8'i teşhir cezasını, % 17,9'u ticaretten men cezasını öngörmüş olup, % 0,9'u ise hiçbir cevap vermemiştir.

Tablo 3.12. Vergi Kaçıranlara Verilecek Olan Cezalar

Cezalar	Sayı	Yüzde
Ceza Verilmemeli	25	5,5
Hapis Cezası	92	20,4
İş Yeri Kapatma Cezası	79	17,5
Para Cezası	223	49,3
Teşhir Cezası	76	16,8
Ticaretten Men Cezası	81	17,9

2.3.8. Vergi Affından Yararlanma

Vergi aflarının siyasi iktidarlar tarafından vergi politikası olarak kullanılması vergi sistemi üzerinde olumsuz sonuçlar doğurduğu daha önceki bölümlerde ele alındı. Bu durumu ankete katılan mükellefler açısından istatistikî olarak ele aldığımız zaman ankette yer alan “Bugüne kadar herhangi bir vergi affından yararlandınız mı?” sorusuna 16 kişi cevap vermemiş olup, geri kalan mükelleflerin % 16,4'ü (74 kişi) evet, % 80,1'i (362 kişi) hayır cevabını vermişlerdir.

Grafik 3.4. Vergi Affından Yararlanma İstatistiği

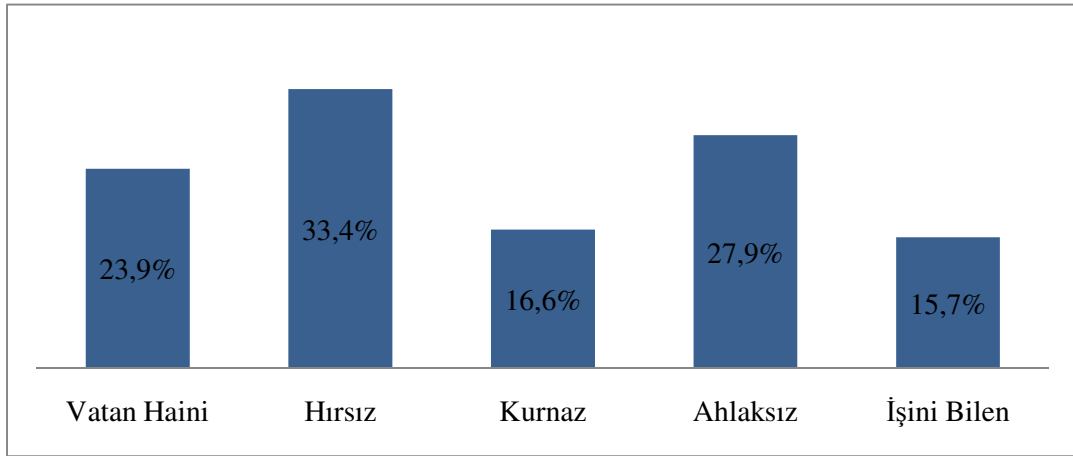
Vergi affından yararlanan mükelleflerin (% 16,4) 74'üne hangi yıllarda vergi affından yararlandıklarına ilişkin soru yöneltilmiş ve "Evet" cevabı veren 74 mükellefin 41'i (% 9,1) vergi affından yararlandıkları yılları belirtmiş olup verilen cevapların dağılımı Tablo 3.13.'te gösterilmiştir.

Tablo 3.13. Yıllara Göre Vergi Affından Yararlanma İstatistiği

	Sayı (Kişi)	Yüzde
1990-1995	1	0,2
1996-2001	2	0,4
2002-2007	3	0,7
2008-2011	35	7,7
Toplam	41	9,1
Cevapsız	33	
Toplam	74	

2.3.9. Mükelleflerce Vergi Suçu İşlemiş Mükellefin Değerlendirilmesi

Vergi suçunun mükellefler arasında ne şekilde algılandığı ve bu duruma nasıl bir tepki verdikleri önemli bir faktördür. Vergi kaçırmanın toplumsal bir suç olduğunun bireyler tarafından algılanması vergi sisteminin rahat işleminde ve vergi tahsilâtının verimli bir şekilde sağlanabilmesinde oldukça önemlidir.

Grafik 3.5. Vergi Suçu İşlemiş Mükelleflerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan mükelleflere “Size göre vergi suçu işlemiş bir mükellefi nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorusu yöneltildi. Soruya 452 mükelleften 448’i cevap vermiş olup, bunların dağılımı da şu şekildedir: 108 kişi (% 23,9) vatan haini, 151 kişi (% 33,4) hırsız, 75 kişi (% 16,6) kurnaz, 126 kişi (% 27,9) ahlâksız, 71 kişi (% 15,7) ise işini bilen olarak tanımlamıştır.

2.3.10. Vergi İle İlgili Bilgilere Ulaşma Yolları

Vergi mevzuatlarının sık sık değiştirilmesi sonucunda memurların dahi anlamakta zorluk çektiği vergi kanunlarının mükellefler tarafından rahat anlaşılabilmesi pek beklenebilir bir durum değildir. Bu nedenle mükelleflerin yükümlüsü oldukları vergileri kanun, yönetmelik, mevzuatı vb hangi yollarla takip ettikleri, bu konuya ne kadar ilgili oldukları oldukça önemlidir.

Tablo 3.14. Vergi İle İlgili Bilgilere Ulaşma Yolları

Veriler	Sayı	Yüzde
Gazete, Dergi, Radyo-Tv, İnternet Aracılığı ile	207	45,8
Muhasebecim Vasıtasıyla	214	47,3
İş Arkadaşlarım ve Çevremden Duyduklarım	63	13,9
Meslek Odaları	31	6,9
Bu Konularda Bizzat Araştırma Yapararak	43	9,5

Anket çalışmamıza katılan mükelleflerin % 45,8’i Gazete, dergi, radyo-tv, internet aracılığı, % 47,3’ü Muhasebecim vasıtasıyla, % 13,9’u İş arkadaşlarım ve

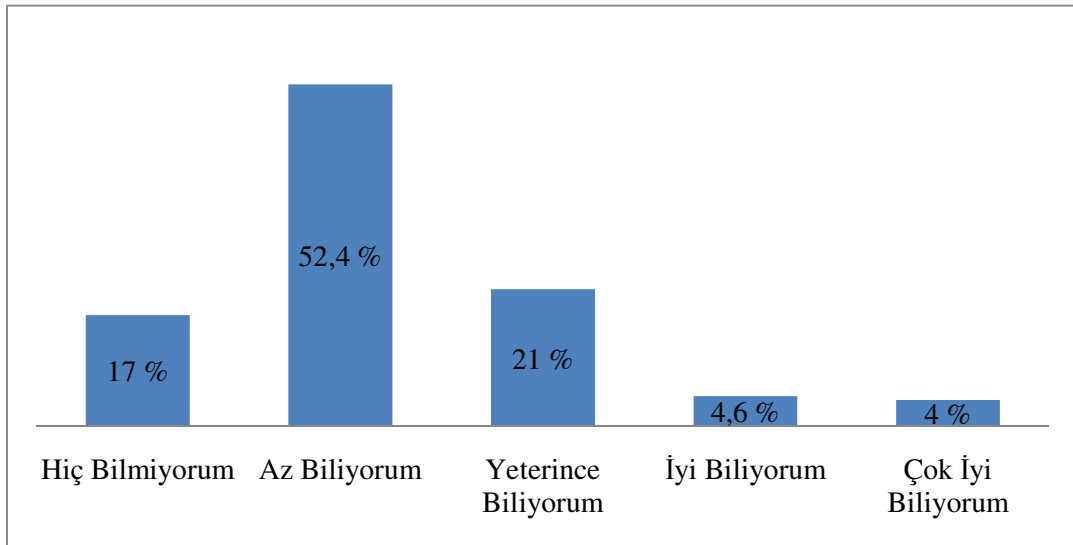
çevremden duyduklarım, % 6,9'u Meslek odalarından, % 9,5'i ise Bu konularda bizzat araştırma yaparak yükümlüsü oldukları kanun, yönetmelik, mevzuata ulaştıklarını belirtmişlerdir.

2.3.11. Mükelleflerin Mevzuatı Bilme Düzeyleri

Vergi kanunlarının şeffaf, anlaşılabilir olması sistemin tarafları olan mükellef ve vergi idaresi açısından oldukça önemlidir. Yükümlüsü oldukları kanunları iyi bilen mükellefler hesap sorma anlayışına sahip olacaklardır ve böylelikle devletin vergi gelirlerini nerelere harcadıklarının hesap verilebilirliği sağlanacaktır. Böylece sistem içerisinde otokontrol mekanizması kendiliğinden işleyecektir.

Ankete katılan 452 mükellefe yükümlüsü oldukları vergi mevzuatını ne kadar bildikleri soruldu. 448 mükelleften cevap olarak, mükelleflerin % 17'si (77 kişi) hiç bilmediğini, % 52,4'ü (237 kişi) az bildiğini, % 21'i (95 kişi) yeterince bildiğini, % 4,6'sı (21 kişi) iyi bildiğini, % 4'ü (18 kişi) çok iyi bildiğini ifade etmişlerdir.

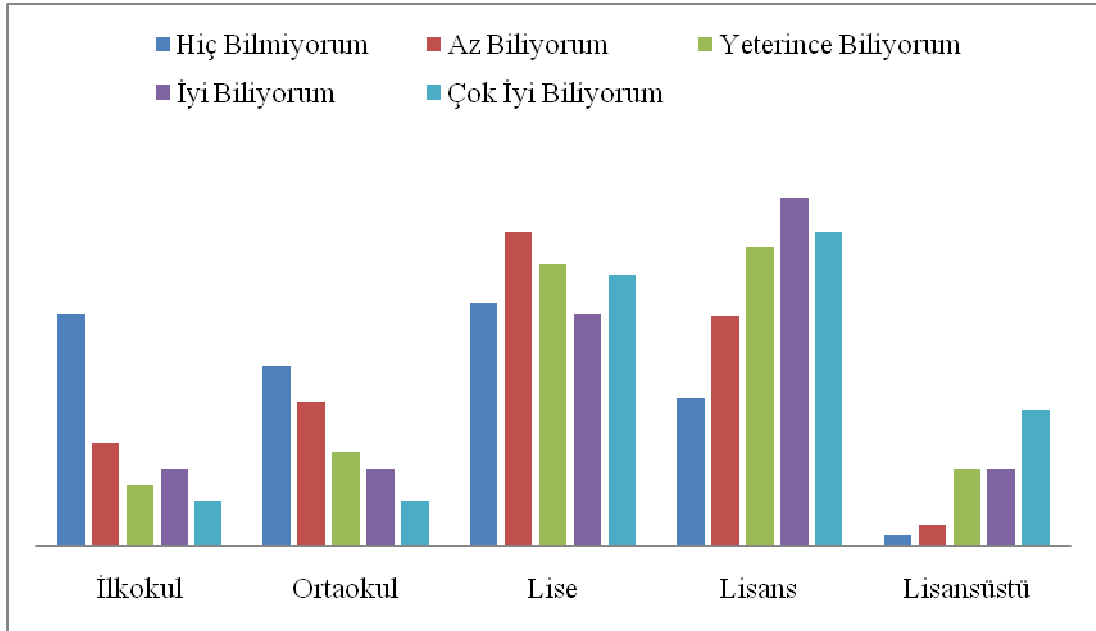
Grafik 3.6. Mükelleflerin Mevzuatı Bilme Düzeyleri



Aşağıdaki grafikten de anlaşılacağı üzere eğitim düzeyi arttıkça mükelleflerin yükümlüsü oldukları kanunları anlama dereceleri de artmaktadır. İlkokul ve ortaokul mezunu olan mükelleflerin yükümlüsü oldukları vergi kanunlarını hiç bilmedikleri, eğitim seviyesi lise olan mükelleflerin ise vergi kanunlarını az bildiklerini, eğitim seviyesi arttıkça yükümlüsü olunan kanunları bilme düzeyleri arttığı için lisans

mezunlarının vergi kanunlarını iyi, lisansüstü mezunu olan mükelleflerin ise çok iyi bildikleri ortaya çıkmaktadır.

Grafik 3.7. Mevzuatı Bilme Durumu ile Eğitim Düzeyi İlişkisi



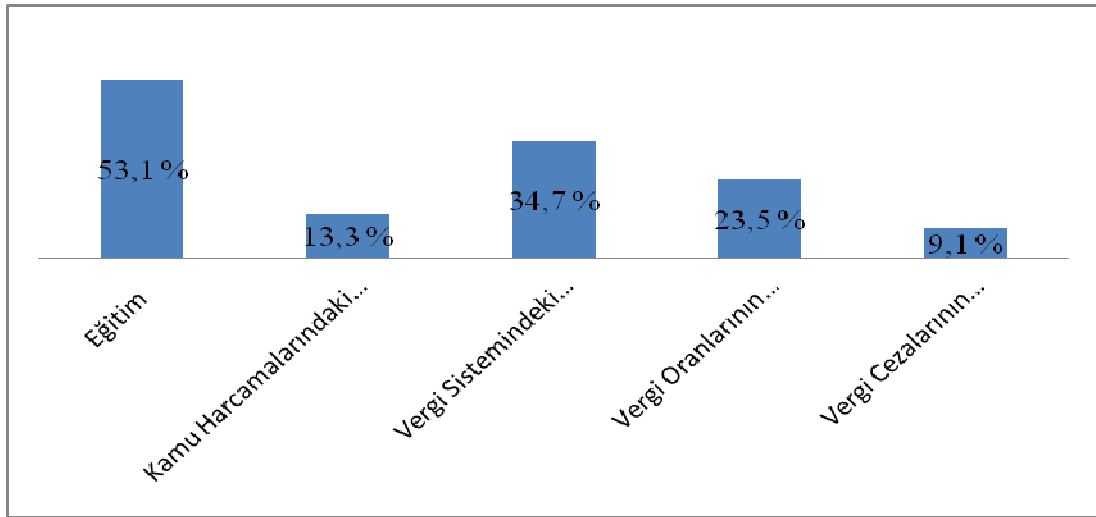
2.3.12. Vergi Bilincini Arttırma Yöntemleri

Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi kayıp ve kaçaklarının minimuma indirilmesi ve kayı dışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi için psikolojik bir faktör olan vergi bilinç ve ahlâkı son derece önemlidir. Vergi sistemi ne kadar oturursa otursun vergi mükelleflerinin vergiyi sosyal bir olgu olarak algılaması ve vergi suçlarının kamu düzenine karşı işlenmiş bir suç olarak görmesi ancak vergi ahlâk ve bilincinin yerleşmesi ile mümkündür. Bu doğrultuda çalışmada mükelleflere “Sizce ülkemizde vergi bilinci nasıl artırılmalıdır?” sorusu yöneltildi.

Ankete katılan 452 mükellefin tamamı bu soruya cevap vererek çalışmaya katkı sağlamışlardır. Verilen cevaplar doğrultusunda 240 kişi (% 53,1) Eğitim, 60 kişi (% 13,3) Kamu harcamalarındaki savurganlığın giderilmesi, 157 kişi (% 34,7) Vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesi, 106 kişi (% 23,5) Vergi oranlarının düşürülmesi ile ve son olarak 41 kişi (% 9,1) Vergi cezalarının arttırılması ile ülkemizde vergi bilincinin artırılacağı cevabını vermiştir.

Tablo 3.15. Vergi Bilinci Düzeyinin Artırılması Yolları

Veriler	Sayı (Kişi)	Yüzde
Eğitim ile	240	53,1
Kamu Harcamalarındaki Savurganlığın Giderilmesi ile	60	13,3
Vergi Sistemindeki Adaletsizliğin Giderilmesi ile	157	34,7
Vergi Oranlarının Giderilmesi ile	106	23,5
Vergi Cezalarının Artırılması ile	41	9,1

Grafik 3.8. Vergi Bilinç ve Ahlâkının Artırılma Yolları

2.3.13. Mükelleflerce Vergi Kabahat/Suç ve Cezaların Algılanması

Mükelleflerin vergiyi nasıl algıladığı ile vergi suçu işleme mehili arasında yakın bir ilişki olduğu düşünülmektedir. Diğer bir ifadeyle mükellefler vergiyi bir zorunluluk olarak değil de kamu ihtiyaçlarının finansmanı olarak bir ödev niteliğinde algılamaları onların vergiye olan uyumunu artıracaktır. Bu doğrultuda anket çalışmamızda mükelleflere vergi suç ve cezaları ile ilgili likert ölçeğine dayalı 13 soru yöneltilmiştir. Aşağıdaki tablo ile yöneltilen ve bu sorulara cevap veren mükelleflerin sonuçlarını daha net bir şekilde görmek mümkün olacaktır.

Tablo 3.16. Mükellefler Tarafından Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması

VERİLER	$\bar{X}$	SS
Vergi suçunu Devlete Karşı İşlenmiş Bir Suç Olarak Görüyorum.	2,79	1,25
Mükelleflerin Vergi Suçu İşlemeleri Toplumun Yüz Yüze Olduğu Ciddi Bir Problemdir.	2,78	1,25
Hakkımda Vergi Cezası Kesilmesi Beni Korkutur.	2,74	1,30
Yapmış Olduğum Fiilden Dolayı Vergi Cezasına Çarptırılmış Olsam Bir Daha Vergi Suçu İşlemem	2,59	1,29
Vergi Suçlarının Yaptırımı Olarak Hapis Cezası Beni Para Cezasından Daha Çok Etkiliyor.	2,58	1,32
Vergi Cezaları Her Arttırıldığında Dikkatim Vergi Cezalarına Daha Çok Yoğunlaşıyor.	2,49	1,22
Vergi Cezası İşlersem Vicdan Azabı Çekerim.	2,48	1,36
Arkadaş veya İş Çevremden Bir Mükellefin Vergi Suçu İşlediğini Bilsen Onu İhbar Ederim.	2,03	1,20
Hakkında Vergi Cezası Kesilen Bir Mükellef İle Alışveriş Yapmak İstemem	1,97	1,27
Vergi Suç ve Cezalarını Düzenleyen Yasaları Rahatlıkla Anlayabiliyorum.	1,96	1,42
Daha Fazla Kar Etme, İşletmemi Büyütme Gibi Beklentilerim Vergi Suçu İşlememde Rol Oynamaktadır.	1,80	1,38
Hakkımda Vergi Cezası Kesildiğinde Bunu Diğer İnsanların Bilmesi Beni Rahatsız Etmez.	1,51	1,44
Diğer İnsanların Vergi Suçu İşlediğini Gördüğümde Onlarla Özdeşleşip Farkında Olmadan Ben de İşleye Bilirim.	1,34	1,20

Not: (i) n=452

(ii) Ölçek 1 kesinlikle katılmıyorum, 2 katılmıyorum, 3 kararsızım, 4 kısmen katılıyorum, 5 tamamen katılıyorum

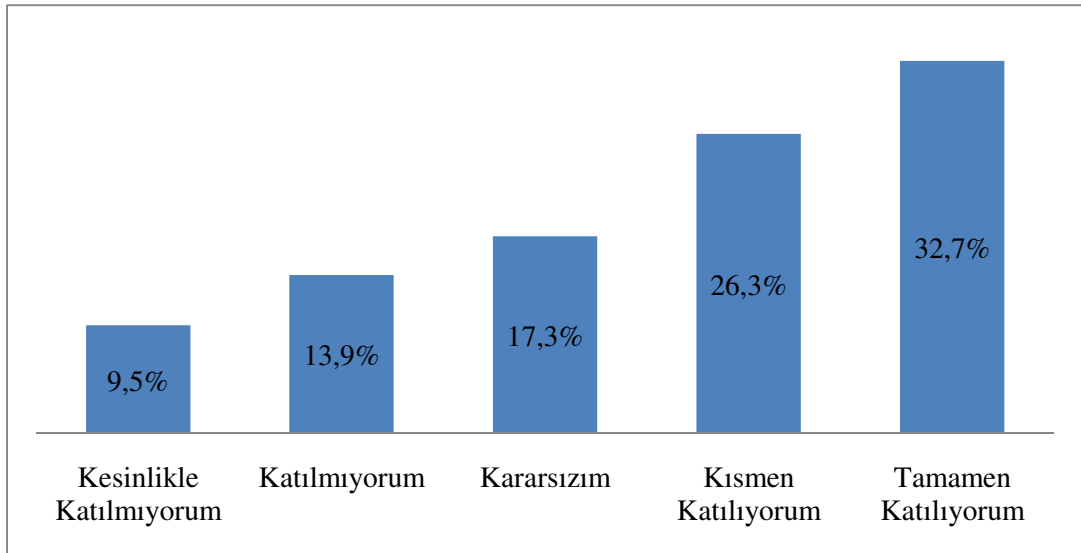
(iii) $\bar{X}$ = Aritmetik Ortalama, SS = Standart Sapma

Tablo 3.15.'te görüldüğü gibi vergi suçunun devlete karşı işlenmiş bir suç olarak görülmesi düşüncesi (2,79) ilk sırada yer alırken, bunu mükelleflerin vergi suçu işlemeleri toplumun yüz yüze olduğu ciddi bir problemdir (2,78) düşüncesi izlemektedir. Diğer insanların vergi suçu işlediğini gördüğümde onlarla özdeşleşip farkında olmadan bende işleyebilirim (1,34) düşüncesi ve hakkımda vergi cezası kesildiğinde bunu diğer insanların bilmesi beni rahatsız etmez (1,51) düşüncesi daha alt sıralarda yer almaktadır.

Ancak vergi suçlarının işlenmesi ile ilgili olarak verilen cevaplar vergi suçunun devlete karşı diğer bir ifade ile kamu düzenine karşı işlenmiş olması doğrultusunda olsa da bu durumun önemi ticari hayatta pek karşımıza çıkmamaktadır. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı ekonomi gibi sorunlar yüzü yüze kalınan gerçeklerdir. Vergi

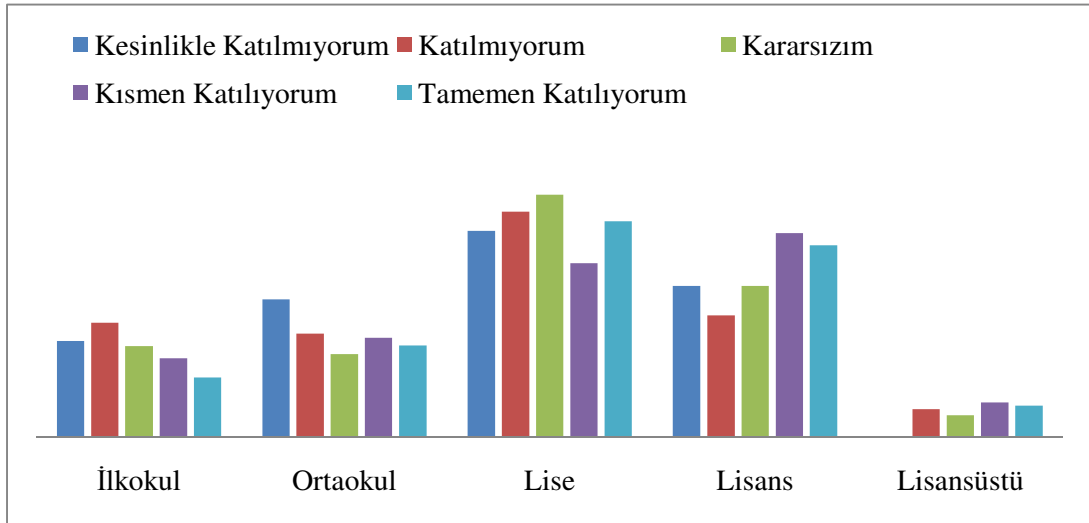
oranlarının yüksek olması, vergi adaletinin sağlanamaması, vergi denetiminin etkin bir şekilde kullanılamaması, vergi ile ilgili mevzuatların açık ve net bir şekilde anlaşılabilmesi gibi nedenler mükelleflere verginin anlamını arka plana atmalarına neden olmaktadır.

Grafik 3.9. Vergi Cezalarında Hapis Cezasının Para Cezasına Göre Etkinliği



Vergi suçlarının yaptırımı olarak hapis cezasının mükellefler üzerinde para cezasından daha etkili olduğu ankete katılan mükelleflerin % 32,7'sinin “tamamen katılıyorum” ifadesini işaretlemeleri göstermektedir.

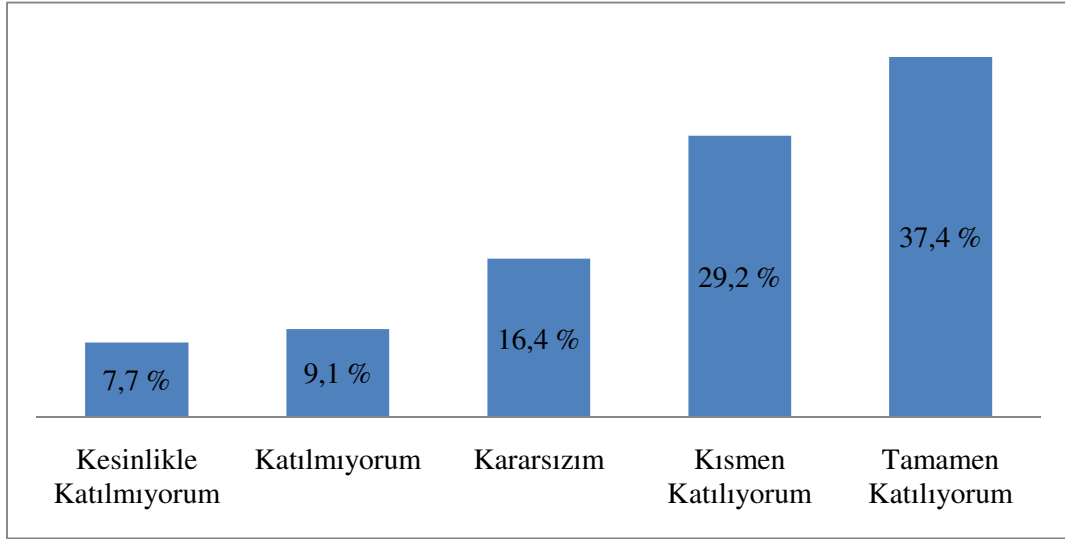
Grafik 3.10. Hapis Cezasının Etkinliği ile Eğitim Düzeyi İlişkisi



Yukarıdaki Grafik 3.10.'dan da anlaşılacağı üzere vergi suçlarının yaptırımını olarak hapis cezasının mükellefleri para cezasından daha çok etkilediği mükelleflerin eğitim düzeyleri ile anlamlı bir yapıya sahiptir. Mükelleflerin lise ve daha üzeri eğitime sahip olanlarının hapis cezası yaptırımının vergi suçu işlemeyi önlemede, lise ve daha aşağı düzeyde eğitime sahip olan mükelleflerin ise para cezası yaptırımının vergi suçu işlemelerini önlemede etkili olduğu ortaya çıkmaktadır.

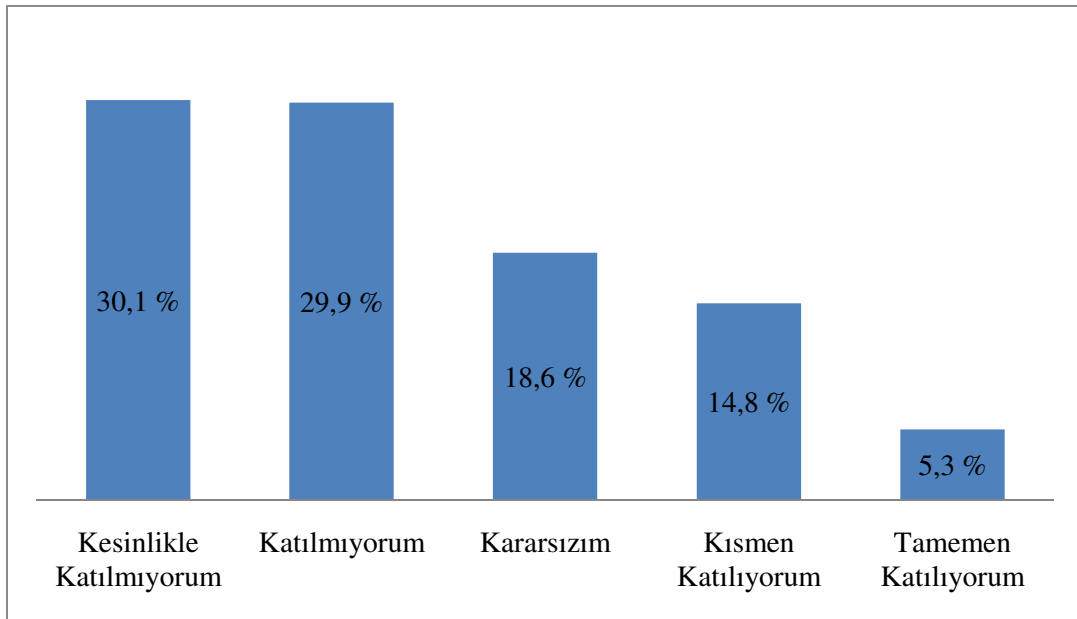
Sonuç olarak eğitim düzeyi düşük olan mükellefler, daha çok bakkal, manav, market gibi basit usul mükellefi olduklarından gelir seviyeleri belli bir düzeydedir ve bu nedenle işlemiş oldukları vergi suçlarının yaptırımını olarak para cezasına tabi olmaları bütçelerinde oldukça önemli bir yer tutacağından para cezası vergi suçu işlemelerini önlemede etkili olacaktır.

Grafik 3.11. Vergi Suçunun Devlete Karşı İşlenmiş Bir Suç Olarak Görülmesi



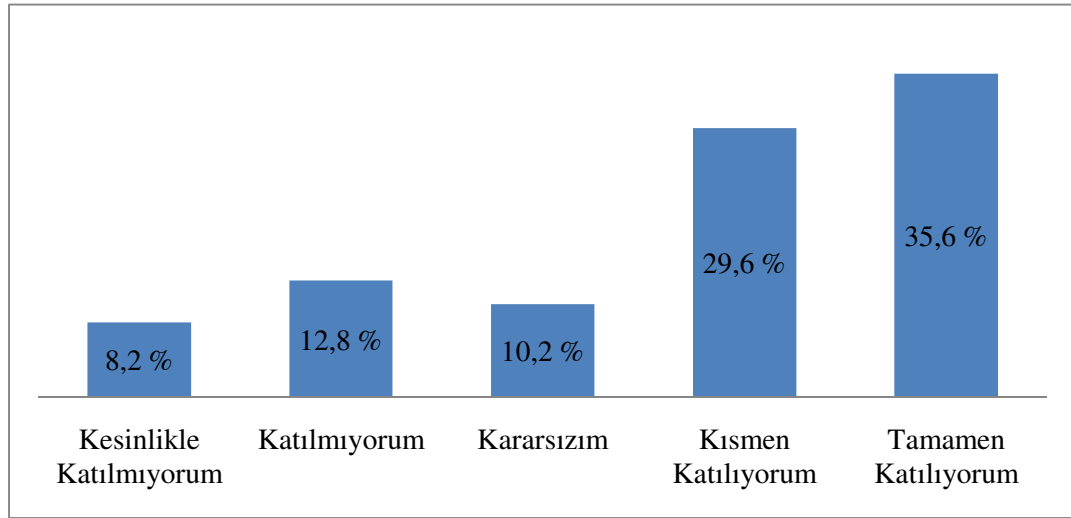
Araştırmaya katılan mükelleflerin 451'i yöneltilen soruya cevap vermişlerdir. Cevap veren mükelleflerden 35'i (% 7,7) kesinlikle katılmadığını, 41'i (% 9,1) katılmadığını, 74'ü (% 16,4) kararsız olduğunu, 132'si (% 29,2) kısmen katıldığını ve 169'u (% 37,4) ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Bu sorunun takibinde mükelleflere diğer insanların vergi suçu işlediğini gördüğünde onlarla özdeşleşip farkında olmadan vergi suçu işleyip işleyemeyecekleri sorusu yöneltilmiş ve verilen cevapların dağılımı Grafik 3.12.'de gösterilmiştir.

Grafik 3.12. Vergi Suçu İşlenmesi Durumunda Mükelleflerin Birbirlerini Etkilemesi



Ankete katılanlara yöneltilen bir diğer soru ise “Diğer insanların vergi suçu işlediğini gördüğümde onlarla özdeşleşip farkında olmadan ben de işleyebilirim.” sorusu yöneltilmiştir. Ankete katılan mükelleflerin 136’sı (% 30,1) kesinlikle katılmadığı, 135’i (% 29,9) katılmadığını ve 24’ü (% 5,3) tamamen katıldıkları şeklinde cevap vermişlerdir ve cevapların dağılımı Grafik 3.12.’de gösterilmiştir.

Vergi cezası kesilmesi durumu, mükelleflerin ticari hayatlarını ne şekilde etkilediğinin belirlenmesi amacıyla vergi suçu işlemelerinin onları korkutup korkutmadığı sorusu yöneltilmiştir. Anket çalışmasına katılan 436 mükelleften % 21’i (% 8,2’si kesinlikle katılmıyorum, % 12,8’i katılmıyorum) vergi suçu işlemekten korkmadıkları, % 10,2’si bu konuda kararsız oldukları ve % 65,2’si ise (% 29,6’sı kısmen katılmıyorum, % 35,6’sı tamamen katılmıyorum) vergi suçu işlemekten korktukları şeklinde cevap vermişlerdir.

Grafik 3.13. Vergi Cezalarının Mükellef Üzerindeki Etkisi

Vergi hukukumuzda ihbar, ihbar eden tarafından herhangi bir mükellef veya mükellefler hakkında vergi kayıp ve kaçığına ilişkin olarak yapılan yazı ve sözlü bildirim olarak belirtilmektedir.¹⁷³ Vergi Hukukunda ihbar müessesesinin yasal dayanaklarından birini, 26.12.1931 tarih ve 1905 sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun” oluşturmaktadır. Bu kanunun 1. maddesi hem ihbarı hem de bu ihbar sonucu elde edilecek ihbar ikramiyesini düzenlemiştir.¹⁷⁴ Gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde vergi mevzuatlarının tam olarak anlaşılabilmesi, vergi kanunlarında yer alan boşluklardan ve vergi bilincinin yerleşmemiş olmasından dolayı vergi kayıp ve kaçıkları önemli bir sorun haline gelmiştir. Bu nedenle mükellef üzerinde vergi bilincinin yerleşmesini sağlamak amacıyla ülkemizde 2007 yılında aktif hale getirilen ihbar müessesesinin önemi daha da vurgulanmaya başlanmıştır.

Vergi cezalarının mükelleflerin vergi suçu işlemlerinde etkili olup olmadığına paralel olarak aynı mükelleflere arkadaş ve iş çevrelerinde vergi suçu

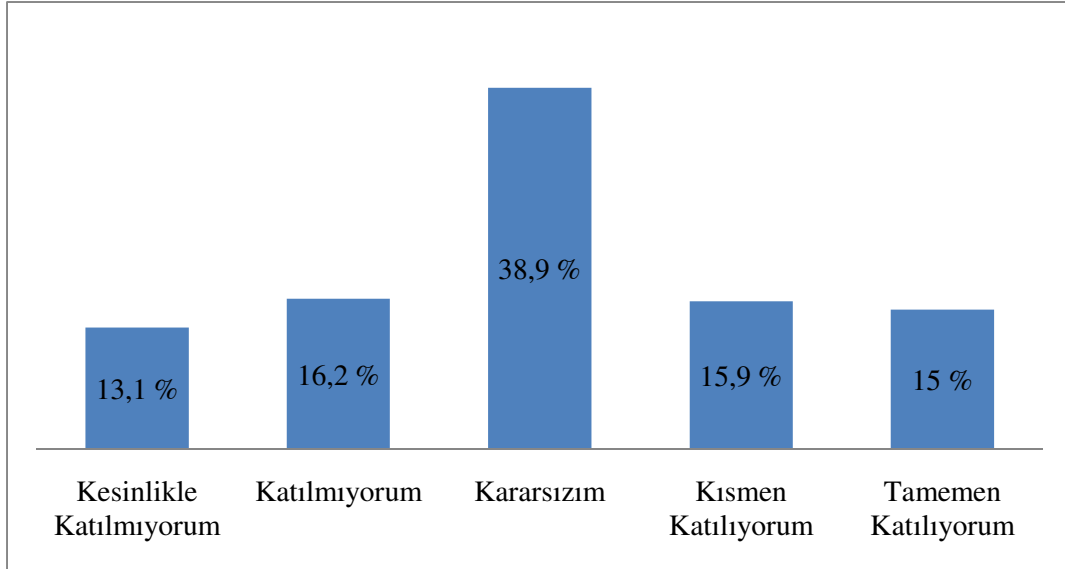
¹⁷³ Rüknettin KUMKALE, “ Vergi Kurumumuzda İhbar Müessesesi ve İkramiye”

http://www.isvebilgi.com/index.php?option=com_makaleler&task=sdetay&sid=1089&katid=29
(Erişim: 11.05.2011)

¹⁷⁴ Savaş ERAY, Vergi Hukukunda İhbar ve Türkiye Uygulaması, **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Nisan 2010, Yıl: 33, Sayı: 259, s.58.

işlemiş bir mükellefi ihbar etmeyi düşünüp düşünmedikleri sorusu yöneltilmiş ve verilen cevapları Grafik 3.14.'te gösterilmiştir.

Grafik 3.14. Vergi Suçu İşlemiş Mükellefi İhbar Etme Bilinci

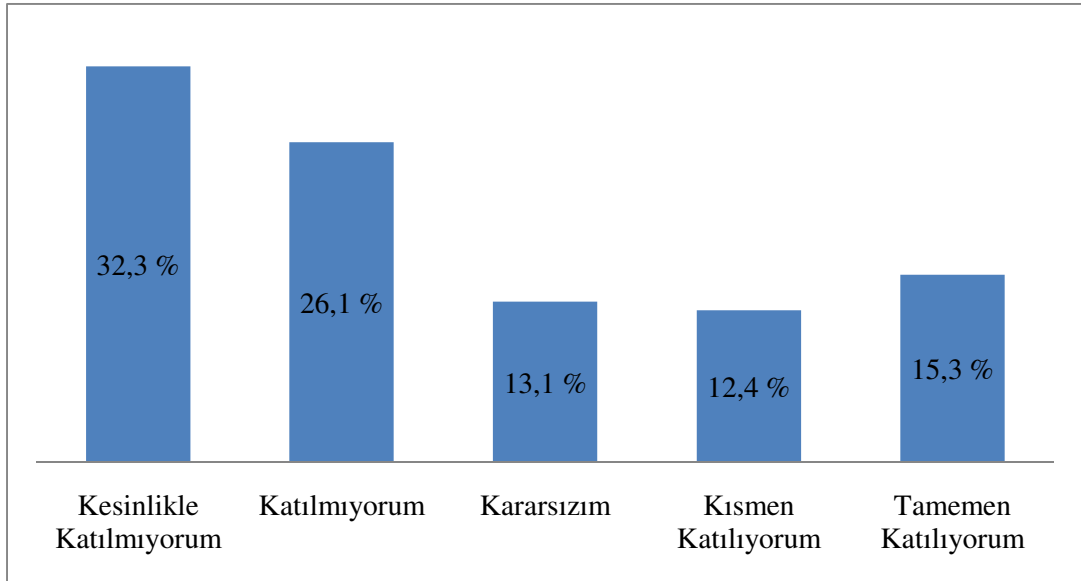


Grafik 3.14'ten de anlaşılacağı üzere mükelleflerin % 38,9'u (176 kişi) vergi suçu işlemiş bir mükellefi ihbar etme konusunda kararsızdır. Vergi ihbar mantığının yerleşmemiş olmasının en önemli nedenlerinden birisi olarak arkadaş ve iş çevresinde kötü bir şekilde anılma düşüncesi yer almaktadır. Devlet tarafından verginin zarureti, kamuoyuna açık ve net bir şekilde anlatılmadığı ve buna paralel olarak vergi gelirlerinin nerelere harcandığını hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde ifade edilmediği sürece bu durumu minimuma indirmek mümkün değildir.

Ankete katılan mükelleflere işlemiş oldukları vergi suçu yaptırımını olarak vergi cezası almalarının onlarda vicdan azabı çekmelerine neden olup olmadığı sorusu yöneltilmiştir. Mükelleflerden 55'i (% 12,2) kesinlikle katılmadıkları, 53'ü (% 11,7) katılmadıkları, 88'i (% 19,5) kararsız olduğu, 110'u (% 24,3) kısmen katıldığı ve 134'ü (% 29,6) ise tamamen katıldıkları şeklinde cevap vermişlerdir.

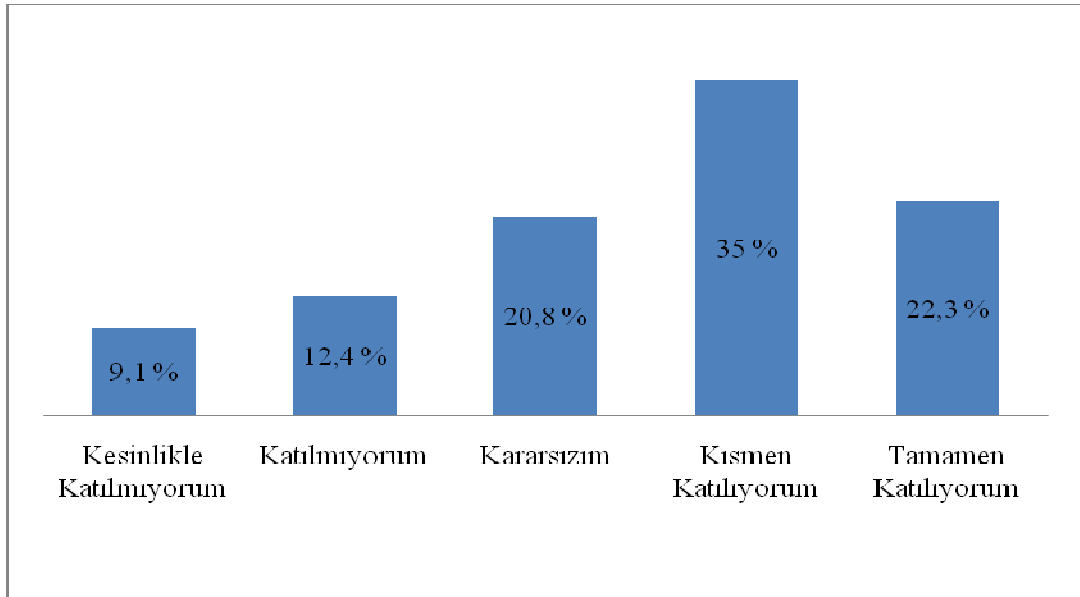
Bu sorunun takibinde mükelleflere hakkında vergi cezası kesilmesinin diğer insanlar tarafından bilmesinin onları rahatsız edip etmedikleri sorusu yöneltilmiştir ve verilen cevapların dağılımını Grafik 3.15.'te gösterilmiştir.

Grafik 3.15. Kesilen Vergi Cezasının Diğer İnsanlar Tarafından Bilinmesinin Etkisi



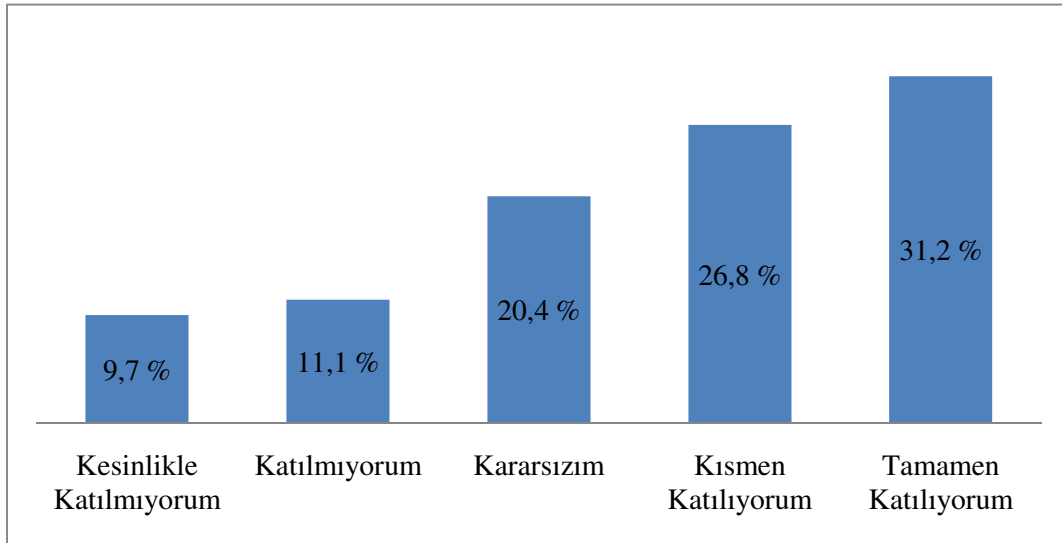
Ankete katılanlar tarafından verilen cevapların dağılımında mükelleflerin % 32,3'ü (146 kişi) kesinlikle katılmadıkları ve % 26,1'i (118 kişi) katılmadıkları şeklinde cevap vererek haklarında kesilen vergi cezalarının diğer insanlar tarafından bilinmesinin onları rahatsız edeceği görüşündedirler. Diğer cevaplar ise sırasıyla şu şekildedir; % 13,1'i kararsızım, % 12,4'ü kısmen katılıyorum ve % 15,3'ü ise tamamen katılıyorum.

Vergi kayıp ve kaçaklarının minimuma indirilmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi için önemli olan bir diğer faktör ise vergi cezalarının caydırıcılığıdır. Çünkü mükellefler, vergi kaçırımları sonucunda katlanacak oldukları fayda-maliyet ile vergi kaçırmadan vergilerini tam olarak ödediklerinde elde edecekleri fayda-maliyet ilişkisini değerlendirip ona göre hareket etmektedirler. Bu bağlamda mükelleflere, vergi cezalarının her artırılmasında dikkatlerini ne düzeyde çekip çekmedi soru yöneltilmiş ve verilen cevaplar Grafik 3.17.'de gösterilmiştir.

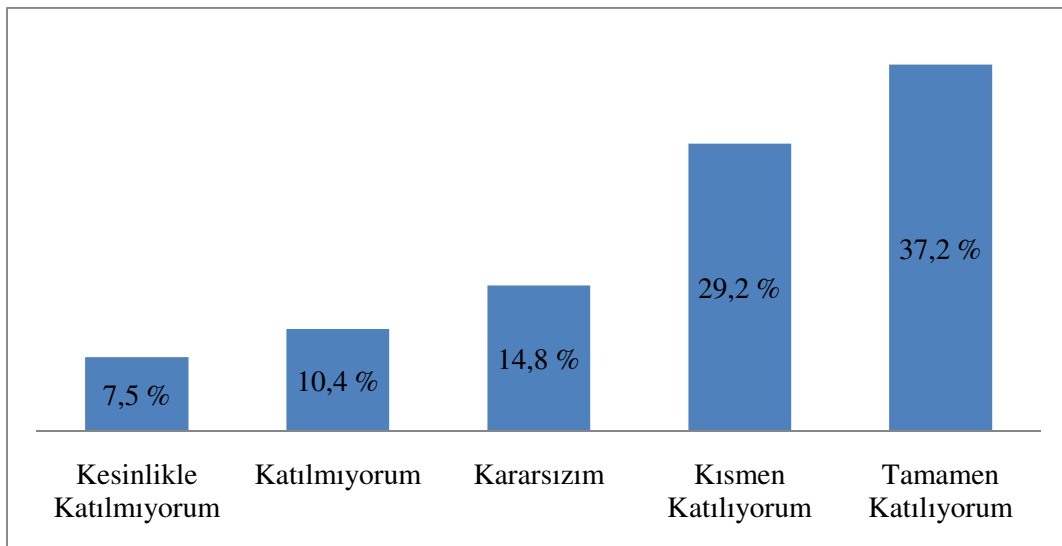
Grafik 3.16. Vergi Cezalarının Artırılmasının Mükelleflere Etkisi

Vergi cezalarının artırılmasına ilişkin verilen yanıtların dağılımında; mükelleflerin 41'i (% 9,1) kesinlikle katılmadıklarını, 56'sı (% 12,4) katılmadıklarını, 94'ü (% 20,8) kararsız olduklarını, 158'i (% 35) kısmen katıldıklarını ve 101'i (% 22,3) tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Grafik 3.17.'den anlaşılabileceği üzere vergi cezalarının artırılması mükelleflerin vergi suçlarından biraz da olsa uzaklaşmalarına ve böylelikle vergi gönüllü uyumun artırılması sağlanmaktadır.

Bu sorunun takibinde mükelleflere “Yapmış olduğum fiilden dolayı vergi cezasına çarptırılmış olsam bir daha vergi suçu işlemem” sorusu yöneltilmiş ve mükelleflerin 141'i (% 31,2) tamamen katılıyorum ve 44'ü (% 9,7) ise kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Verilen cevaplar doğrultusunda, vergi suçlarının yaptırımı olarak kanun koyucu tarafından belirlenen cezaların etkin bir şekilde uygulanması, ticari itibar düşüncesi altında, mükelleflerin az da olsa vergi suçu eğilimlerini önleyecektir.

Grafik 3.17. Vergi Cezalarının Vergi Kabahatı/Suç İşlemedeki Caydırıcılığı

Vergi cezalarının artırılmasının mükellefleri etkilemesine paralel olarak ankette yer verilen diğer bir soru ise “mükelleflerin vergi suçu işlemelerinin onlar tarafından toplumun yüz yüze kaldığı bir problem olarak algılanma düzeyidir”. Bu soruya verilen cevaplar yüzdeleri ile birlikte Grafik 3.18.’de gösterilmektedir.

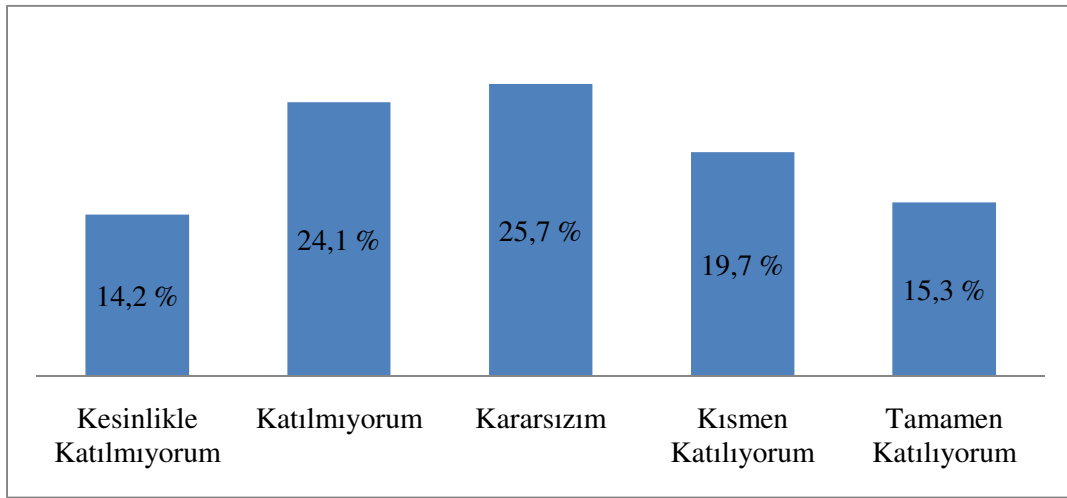
Grafik 3.18. Vergi Suçlarının Toplumun Ciddi Bir Problemi Olup Olmadığına Verilen Cevaplar

Mükelleflerin vergi suçu işlemeleri toplumun yüz yüze olduğu ciddi bir problemdir sorusuna verilen yanıtların dağılımında mükelleflerin % 37,2’si tamamen

katıldıklarını, % 29,2'si kısmen katıldıklarını, % 14,8'i kararsız olduğunu, % 10,4'ü katılmadığını ve % 7,5'i ise kesinlikle katılmadıklarını ifade etmişlerdir.

Hakkında vergi cezası kesilen mükellefler olan tepkiyi ölçmek için “Hakkında vergi cezası kesilen bir mükellef ile alış veriş yapmak istemem” sorusunu mükelleflere yönelttik. Ankete katılan 452 mükelleften 447'si bu soruya cevap vermişlerdir. Verilen yanıtlar aşağıdaki grafikte yer almaktadır.

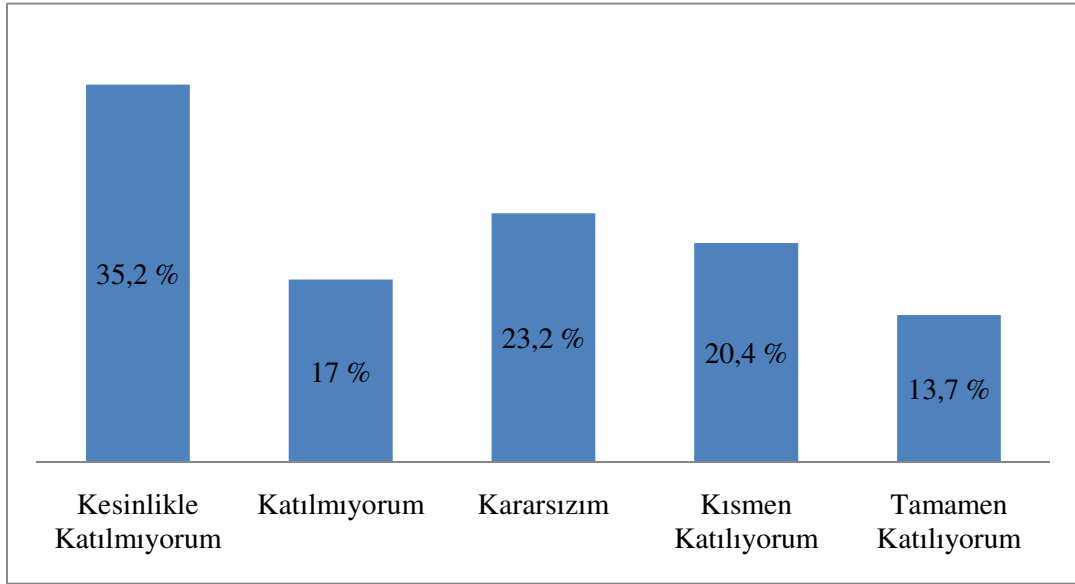
Grafik 3.19. Vergi Cezası Kesilen Mükelleflere Karşı Oluşan Tepki



Ticari hayat içerisinde hakkında vergi cezası kesilen mükelleflere olan tepkinin belirlenmesi amacıyla sorulan soruya 447 mükellef cevaplayarak anket çalışmasına katkıda bulunmuşlardır. Mükelleflerin 64'ü (% 14,2) kesinlikle katılmıyorum, 109'u (% 24,1) katılmıyorum, 116'sı (% 25,7) kararsızım, 89'u (% 19,7) kısmen katılıyorum ve 69'u (% 15,3) ise tamamen katılıyorum şeklinde cevap vermişlerdir.

Mükellefleri vergi suçlarına iten sebeplerin en başında vergi oranlarının yüksek olması ve hissettikleri vergi yükü gelmektedir. Bu nedenle mükellefler hissettikleri vergi yükünü daha fazla kar elde etme, işletmelerini büyütme gibi nedenlerle ya kanundaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınma şeklinde ya da yasal olmayan bir şekilde vergi kaçırma olarak hafifletme çabasıdadırlar. Bu amaçla anket çalışmasında mükelleflere “Daha fazla kar elde etme, işletmemi büyütme gibi beklentilerim vergi suçu işlememde rol oynamaktadır” sorusu yöneltilmiş ve 450 mükellef tarafından verilen cevapların dağılımı Grafik 3.20.'de gösterilmiştir.

Grafik 3.20. Ticari Hayata Dair Beklentilerin Vergi Kabahat/Suç İşlemedeki Etkisi



Mükellef beklentilerinin vergi suçu işlemedeki etkisine ilişkin verilen cevapların dağılımında 114 kişi (% 35,2) kesinlikle katılmadıklarını, 77 kişi (% 17) katılmadıklarını, 105 kişi (% 23,2) bu konuda kararsız olduklarını, 92 kişi (% 20,4) kısmen katıldıklarını ve 62 kişi (% 13,7) tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir.

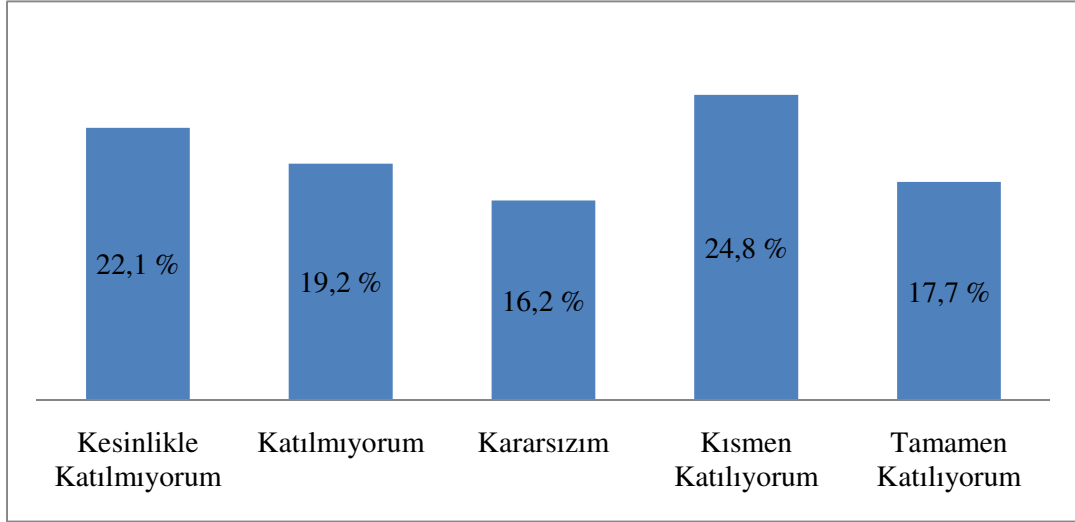
Mükelleflerin daha fazla kar elde etme ve iş yerini büyütme gibi beklenti içerisinde olmalarının vergi suçu işlemedeki etkisine baktığımız zaman % 35,2 oranında “kesinlikle katılmıyorum” düşüncesi yer alsa da genel olarak mükelleflerin kararsız olma ve bu düşünceye katılma yüzdeleri göz ardı edilebilecek bir durumda değildir.

Devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin, Anayasamızın 73. maddesine¹⁷⁵ dayanarak kanun kapsamına alınarak hukuki bir yapıya kavuşturulması son derece önemlidir. Vergi ile ilgili mevzuatların kanun koyucu tarafından oluşturulması sırasında verginin tarafları olan vergi idaresi ve mükellefler/sorumlular tarafından açık ve anlaşılabilir şekilde düzenlenmesi vergiyi anlama ve algılama açısından olumlu yönde etkili olacaktır.

¹⁷⁵ Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

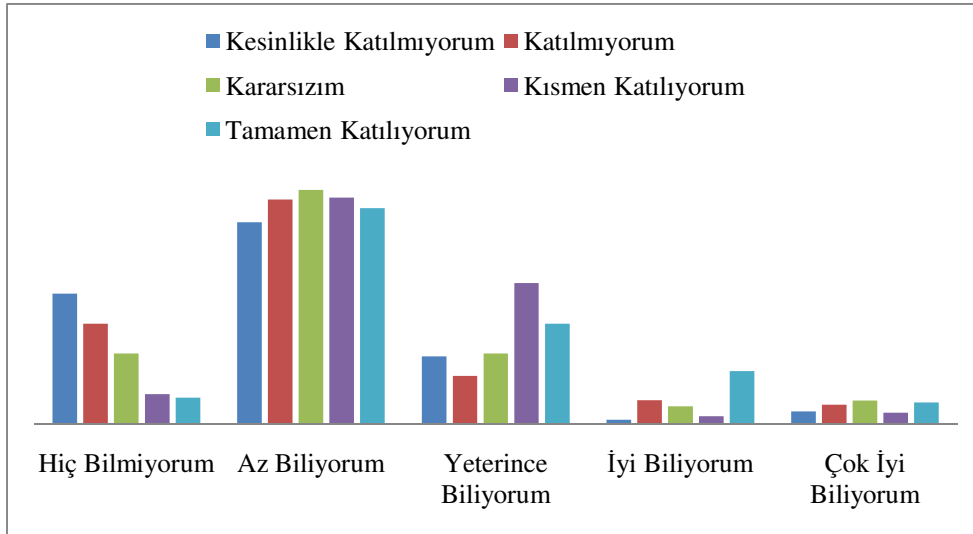
Bu amaç doğrultusunda anket çalışmasında son olarak mükelleflere “Vergi kabahat/suç ve cezalarını düzenleyen yasaları rahatlıkla anlayabiliyor musunuz?” soru yöneltilmiş ve verilen cevapların dağılımı Grafik 3.21.’de gösterilmiştir.

Grafik 3.21. Vergi Kanunlarının Mükelleflerce Anlaşılabilirliği



Vergi kanunlarının anlaşılmasına ilişkin olarak verilen yanıtların dağılımında ankete katılan mükelleflerden 100’ü (% 22,1) vergi kanunlarını rahatlıkla anlayamadıklarını, 73’ü (% 16,2) kararsız olduğunu ve 80’i (% 17,7) ise vergi kanunlarını rahatlıkla anladıkları şeklinde cevap vermişlerdir.

Grafik 3.22. Mükelleflerin Mevzuatı Bilme Düzeyleri ile Vergi Kanunlarını Anlayabilme İlişkisi



Grafik 3.22.'de görüldüğü üzere mükelleflerin yükümlüsü oldukları mevzuatı ne kadar bildikleri ile vergi suç ve cezalarını düzenleyen yasaları anlayabilme dereceleri doğru orantı içerisinde. Vergi mevzuatlarını hiç bilmeyen ve az bilen mükellefler vergi kanunlarını rahatlıkla anlamakta güçlük çekmektedirler. Vergi mevzuatlarını yeterince bildiklerini ifade eden mükellefler ise vergi kanunlarını kısmen anlayabilmekte olup, vergi mevzuatını iyi ve çok iyi bildiklerini ifade eden mükelleflerin ise vergi kanunlarını rahatlıkla anlayabildikleri ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüz devlet anlayışında sosyo- ekonomik bir yapının hâkim olması nedeniyle devletlerin üstlenmiş olduğu kamu harcamaları gittikçe artmaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerinin mali amaçlarının yanında ekonomik ve sosyal amaçları da önem taşımakta olup, vergiler bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Bu doğrultuda artırılan vergi oranları mükellefler üzerinde yük oluşturmakta ve mükelleflerin bu duruma göstermiş oldukları tepkilerden en önemlisi olan vergi kaçakçılığı; vergi sistemi, hukuksal yapı ve mükellef psikolojisi üzerinde olumsuz etkilere yol açmaktadır.

Ülkemizde son birkaç yıldır vergi kayıp ve kaçakçılığı ile kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında vergi politikaları düzenlenmekte olup, Gelir İdaresi Başkanlığına büyük görev düşmektedir. Bu konuda Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı (2008-2010), Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu ve Devlet Planlama Teşkilatı Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Raporu (2007-2013) düzenlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Performans Raporu ile vergi sistemi kapsamında temel politika ve önceliklerini, amaç ve hedeflerini resmi internet sayfasında kamuoyu ile paylaşmıştır. Rapor doğrultusunda temel politika ve öncelikler ile amaç ve hedefleri şunlardır;

“Temel politika ve öncelikler; vergi gelirlerinin adil, etkin ve verimli bir şekilde toplanması, akılcı, uygulanabilir bir vergi sistemi ile kamu maliyesinin temellerinin sağlamlaştırılması kapsamında öncelikler ifade edilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın planda belirlemiş olduğu hedef ve amaçlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

Amaç: Vergiye Gönüllü Uyumu Artırmak,

Hedef 1. Mükelleflere verilen hizmet kalitesini sürekli iyileştirmek ve yeni hizmet seçenekleri geliştirmek,

Hedef 2. Mükellef işlemlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak,

Hedef 3. Toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincini artırmak,”

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde, vergi ve vergileme ile ilgili kavramlar, verginin tarihi gelişimi ve bu kavramların vergi sistemi içerisindeki ilişkileri incelenmiştir. İnceleme sonucunda vergi kavramının temelinde sonsuz olan insan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kamu harcamalarının finansman kaynağı olduğu belirlenmiştir. Vergi gelirlerinin temel amacı olan mali amaçlarının yanında sosyal ve ekonomik amaçlarının da vergi politikası içerisindeki yerinin önemi tespit edilmiştir. Ayrıca, vergilerin ekonomik ve sosyal hayat içerisinde tamamlayıcı bir unsur olduğu ortaya konulmuştur. Tarihsel gelişim içerisinde vergileme, ilk olarak gönüllü bir uyum olarak ortaya çıkmış olup, zamanla ekonomik, sosyal ve mali değişimler sonucunda zorunlu bir ödemeye dönüştüğü ortaya konulmuştur. Bu doğrultuda vergileme içerisinde vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla vergi ile ilgili bilimsel terimlerin mali literatürde anlaşılır bir şekilde ifade edilmesinin önemi tespit edilmiştir. Bunun yanında birinci bölümde, verginin tam ve zamanında ödenmesi açısından mükellef davranışlarının bireysel (vergi ödeme gücü, ahlaki ve sosyal dinamikler, eğitim düzeyi ve diğer mükellefler ile ilgili düşünceler), çevresel, ekonomik (milli gelir düzeyi, enflasyon), siyasi ve sosyal dinamiklerden etkilendiği tespit edilmiştir.

Ayrıca bölümde, yüksek ceza oranı ve ortaya çıkma ihtimalinin daha çok olduğu durumlarda mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin azalmakta, ancak buna karşılık artan vergi oranlarına paralel olarak vergi kaçırma eğilimlerinin artmakta olduğu tespit edilmiştir. Eğer, beyan edilmeyen gelirin faydası beyan edilmeyen gelir sonucu katlanılan vergi cezasının faydasından daha az olduğu ve aynı zamanda vergi inceleme olasılığı 0'dan (sıfırdan) büyük olduğu sürece (etkin bir denetim mekanizmasının varlığı) mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin zayıflayacağı tespit edilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri ve çözüm önerileri ile vergi kabahat, suç ve cezaları başlığı adı altında Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur. Ayrıca çalışmanın bu bölümünde; Türkiye'de kanun, mevzuat, yönetmelik, tebliğ vb hukuki yollarla hüküm altına alınan vergilerin eksik olarak yerine getirilmesi veya hiç yerine getirilmemesi durumunda mükelleflerin ve/veya sorumluların karşı karşıya kaldıkları/kalabilecekleri vergi kabahat/suç ve cezaları

incelenmiştir. İnceleme sonucunda vergiye karşı ortaya çıkan tepkilerden ilki olan vergiden kaçınmanın, vergi hukuku içerisinde bir kabahat/suç olarak değerlendirilmediği, mükelleflerin yasal sınırlar içerisinde vergi alanına girecek konulardan kendilerini çekmesi, faaliyet sınırını kısmen ya da tamamen değiştirmesi veya vergi sahasında faaliyette bulunarak muafiyet ve istisna gibi olaylardan yararlanarak vergi yükümlülüğü alanından çıktığı tespit edilmiştir. İkinci olarak, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle kamu düzenini bozucu, verginin adalet ve genellik ilkelerini zedeleyici nitelikte verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi şeklinde tanımlanan vergi kaçakçılığının; marjinal vergi oranlarının yüksekliği, idari etkinliğin düzeyi, mükelleflerin vergi bilinç ve eğitim düzeyleri gibi faktörlerin etkisi altında ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının minimuma indirilmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi için hükümetlerin vergi politikaları ile orta ve uzun vadeli yapısal değişiklikler yaparak ekonomik hayatı güçlendirmesi gerektiği tespit edilmiştir. Gerek vergi kayıp ve kaçaklarının minimuma indirilmesi, gerekse kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi için öncelikli olarak toplumda vergi bilinç ve ahlâkının yerleştirilmesinin ve toplumsal mutabakatın sağlanmasının önemi tespit edilmiştir.

Bölümde son olarak, Türkiye’de vergi kanunları ile hüküm altına alınan vergi kabahatlerinin/suçlarının yaptırımı olan vergi cezalarının tasnifi ve hukuksal yapısı incelenmiştir. Topluma büyük ölçüde zarar veren fiillerin karşılığı olarak devletlerin hukuki yapıda ele aldığı ve uyguladığı bir sistem olan cezaların;

- Sosyal dengeyi sağlamak,
- Bozulmuş kamuoyunu tatmin etmek,
- Toplumsal bilincin devamını sağlamak,
- Diğer bireyler için caydırıcı etki yapmak,
- Yeniden suç işlenmesini engellemek, gibi önemli amaçlara hizmet etmesi gerektiği tespit edilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda vergi kabahat/suç ve cezalarına yönelik kavramsal herhangi bir tanıma yer verilmediği, genel esaslar başlığı adı altında

hüküm altına alınarak uygulandığı tespit edilmiştir. Türkiye’de vergi kabahat/suç ve cezaları idari ve adli olmak üzere iki başlık altında kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Bu doğrultuda ilk olarak; kanunda düzenlenmiş, kabahat tanımına uygun ve idari nitelikli (vergi dairesi tarafından cezalandırılan) vergi kabahat ve cezalarının vergi kanunlarıyla sınırlandırılmış çerçevede kapsamında vergi idareleri tarafından tespit edilip, vergi idareleri tarafından uygulanan para cezalarından oluştuğu; ikinci olarak ise, vergi mükelleflerinin vergi kanunları ile hüküm altına alınan vergi ödevlerini yerine getirmeyerek kamu düzenini bozacak nitelikte oluşan vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma şeklinde kanun koyucu tarafından belirlenen adli (ceza mahkemeleri tarafından cezalandırılan) vergi suç ve cezalarına para cezası yerine hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörüldüğü tespit edilmiştir.

Ayrıca bölümde, vergi sistemi içerisinde önemli etkilere sahip olan uzlaşma müessesesi incelenmiş, 1963 yılında VUK’a eklenen ek madde 1 ile 12’nci maddeler arasında düzenlenen uzlaşma müessesesi mükellef ile idare arsında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmada önce taraflar arasında çözüme kavuşturulması şeklinde tanımlanmıştır. Uzlaşma müessesesinin kanun koyucu tarafından hüküm altına alınmasının öncelikli amacının mükelleflerin yargı yoluna gitmesini engelleyerek yargının yükünü hafifletmek ve vergi gelirlerinin en kısa zamanda hazineye aktarılmasını sağlamak olduğı tespit edilmiştir. Ancak, uzlaşma müessesesi idari ve yargısal işlemlerin hızlandırılmasını sağlamak amacıyla kurulmuş olsa da vergi yükümlölüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükelleflere ödöl niteliğinde algılanması dürüst mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini zedelemekte ve sonuç olarak vergiye gönüllü uyum olumsuz yönde etkilenererek uzun vadede hazine gelirlerini azalttığı tespit edilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, mükelleflerin vergiyi nasıl algıladıkları ve vergi kaçakçılığına bakış açıları ile bu duruma düşen mükelleflerin diğler mükellefler tarafından nasıl değlerlendirildiklerinin tespiti amacıyla Antalya ili kapsamında yer alan mükelleflere yapılan yüz yüze anket araştırmasının sonuçları değlerlendirilmiştir. Uygulama sonucunda aşağıda yer alan temel bulgulara ulaşılmıştır:

- Ankete katılanların vergiyi tanımlama biçimleri itibariyle dağılımları incelendiğinde, çoğunun vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olan zorunlu bir ödeme olarak ifade ettikleri saptanmıştır. ÇİÇEK (2006) yılında mevcut uygulamalara karşı mükelleflerin tepkilerini ölçmeye yönelik İstanbul ilinde 502 mükellefle gerçekleştirilen anket çalışmasında elde edilen bulgulara göre ankete katılan mükelleflerin çoğu vergiyi kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak ifade etmişlerdir.
- Devletlerin asli görevlerini yerine getirebilmeleri için önemli bir gelir kaynağı olan vergilerin vergi mükellefleri tarafından tam ve zamanında ödenmesi oldukça önemlidir. Bu doğrultuda ankete katılanların vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirip getirmediğine ilişkin dağılımları incelendiğinde, çoğunluğunda mükelleflerin vergilerini tam olarak ödemediği ve bunun sonucunda da vergi yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin cezalandırıldığı düşüncesinin yer aldığı ve bu durumun, mükellefleri vergi kaçakçılığına iten önemli bir neden olduğu saptanmıştır.
- Çalışmada mükelleflerin vergi denetimine tabi tutulma istatistikleri incelendiğinde, çoğunun (% 54,4) denetime tabi tutulmadığı saptanmıştır. Ayrıca, yapılan araştırmada vergi sistemi içerisinde denetim mekanizmasının işleyişinin çoğu mükellef tarafından (% 62,8) doğruluğuna inanılmadığı saptanmıştır. Vergi gelirlerinin zamanında ve tam olarak tahsilâtının sağlanabilmesi için vergi denetimi oldukça önemlidir. Bu kapsamda vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılması ve uygulanması gerekmektedir. Vergi denetim elemanlarının yetiştirilmesi sırasında sistem ve kurumla ilgili eğitimlerin verilmesi ve özlük haklarının iyileştirilmesi konularına önem verilmelidir.

Antalya Vergi Dairesi vergi inceleme sonuçları kapsamında; fiilen vergi incelemesi yapan vergi denetmeni sayısı 100 olup 2011 Temmuz ayı için incelenen matrah 29.475.678 TL, bulunan matrah farkı 13.309,971 TL olup % 45 oranında

kayıt dışılık tespit edilmiştir. Ocak-Temmuz 2011 itibariyle kayıt dışılık % 93 oranında gerçekleşmiş olup, bu durum vergi denetim sisteminin vergi sistemi içerisinde etkin ve verimli bir şekilde uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca, Maraş (2004) tarafından yapılan anket çalışmasında vergi sisteminde sağlanacak saydamlığın ve etkin bir vergi denetim sisteminin varlığının mükelleflerde oluşacak vergi bilinci açısından önemli olduğu vurgulanmıştır.

- Ankete katılan mükelleflerin vergiyi doğuran ticari işlemleri kayıtlara geçirmeyerek, muhasebe hilesi yaparak, yasal olmayan bir şekilde yükümlüsü oldukları vergilerden kaçınma yollarına başvurdıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuca ilintili olarak, mükelleflerin neden vergi kaçırma eğiliminde olduklarına ilişkin dağılımları incelendiğinde, vergi sistemi içerisinde;
 - Vergi oranlarının yüksek olması, (% 27,7)
 - Mükelleflerde vergi bilinç ve ahlâkının yerleşmemiş olması, (% 27,4)
 - “Herkes kaçırıyor, ben de kaçırayım” mantığının yaygın olması, (% 27,2)
 - Vergi idaresi ve denetimlerin yetersiz olması, (% 22,3)

Mükellefleri vergi kaçakçılığına iten nedenler olarak saptanmıştır. Ayrıca anket sonuçlarını doğrular nitelikte, DPT 9. Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Raporu kapsamında sigara, alkol ve akaryakıt üzerindeki yüksek vergi yükünün kayıt dışılığı artırmakta olduğu ve bu doğrultuda plan döneminde ÖTV’de ve diğer dolaylı vergilerde oran indirimi yapılması gerektiği üzerinde durulan vergi politikaları olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Vergi mevzuatları ile hüküm altına alınan vergi cezalarının vergi kaçakçılığını caydırıcı bir şekilde uygulanması gerektiği elde edilen bir başka sonuçtur. Çalışmada vergi kaçırın mükelleflere ne tür ceza uygulaması yapılması gerektiğine ilişkin dağılımlar incelendiğinde, çoğunluk tarafından para cezasının caydırıcı etki yapacağı tespit edilmiştir. Ankete katılan mükelleflerin çoğunun eğitim seviyelerinin

lise ve altı düzeyde olması ve gelir vergisi içerisinde basit usule tabi olmaları nedeniyle para cezasının vergi kabahat ve suçlarını önlemede etkili olacağı araştırmada elde edilen bir diğer sonuçtur.

- Ankete katılanların vergi kabahati/suçu işlemiş mükellefleri algılama biçimleri itibariyle dağılımları incelendiğinde, çoğunun vergi kaçırın mükellefleri hırsız olarak gördükleri sonucuna ulaşılmıştır. Vergi kaçırmanın toplumsal bir suç olduğunun bireyler tarafından algılanmasının vergi sistemi içerisinde vergi yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmesi açısından önemli olduğu elde edilen bir diğer sonuçtur. Orviska ve Hudson tarafından (2002) İngiltere’de yapılan anket çalışmasında mükelleflerin vergilere karşı olan tepkilerini sosyal bir görev ve hukuka uygunluk açısından ele alınmış olup, elde edilen sonuca göre mükellefler tarafından verginin sosyal bir olgu olduğunu bilinmektedir.
- Vergi ile ilgili mevzuatların anlaşılabilirliği vergi uyumu açısından önemli bir diğer faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Yükümlüsü olduğu vergiyi zamanında ve tam olarak ödemekle sorumlu olan mükelleflerin ve/veya sorumluların vergi ile ilgili tüm mevzuatları açık ve anlaşılabilir bir şekilde anlayıp, uygulamaları vergiyi algılamaları açısından önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çok sayıda yasa, Bakanlar Kurulu kararı, genel tebliğler, genelgeler, mükerrer maddeler, geçici maddeler gibi sık sık yapılan değişiklikler ile vergi hukuku anlaşılması zor bir hal almıştır. Bu doğrultuda ankete katılan mükelleflerin yükümlüsü oldukları vergi mevzuatlarını bilme derecelerinin dağılımı incelendiğinde, çoğunun vergi mevzuatlarını az bildikleri sonucuna ulaşılmıştır. Aynı zamanda mükelleflerin eğitim düzeyleri ile mevzuatı anlama arasında ilişki olduğu araştırmada elde edilen bir başka sonuçtur. Eğitim düzeyleri ilköğretim ve ortaokul olan mükelleflerin yükümlüsü oldukları vergi kanunlarını hiç bilmedikleri, eğitim seviyesi lise olan mükelleflerin az bildikleri, lisans ve lisansüstü eğitime sahip mükelleflerin yükümlüsü oldukları mevzuatları iyi ve çok iyi bildikleri tespit edilmiştir.

Muter (1993) tarafından Manisa’da 505 mükellefin tutum ve davranışlarını belirlemeye yönelik yapılan anket çalışmasında eğitim düzeyi ile vergiye uyum arasında ilişki olduğu sonucu elde edilmiştir. Elde sonuca göre, mükelleflerin eğitim düzeyleri artıkça vergi gelirlerinin nerelere harcandığı konusunda bilinç ve duyarlılık düzeyleri artmaktadır.

- Mükellefler tarafından vergi kabahat/suç ve cezalarının algılanması itibariyle dağılımları incelendiğinde, mükelleflerin vergiyi algılamaları ile vergi kabahat/suçuna olan eğilimleri arasında yakın bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi suçlarının devlete karşı işlenmiş bir suç olarak toplumun yüz yüze kaldığı ciddi bir problem olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, mükelleflerin kendileri hakkında vergi cezası kesilmesinden korktuğu ve yapmış olduğu fiillerden dolayı vergi cezasına çarptırılmış olmaları sonucunda vergi kabahati/suç işleme eğiliminden uzaklaşacakları araştırmada elde edilen bir diğer sonuçtur. Mükelleflerin daha fazla kar elde etme, işletmelerini büyütme gibi ticari beklentilerinin vergi suçu işlemede rolü olup olmadığı konusunda kararsız oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Konu ile ilgili yapılan anket çalışmaları incelendiği zaman, Çiçek (2006) tarafından İstanbul ilinde yapılan anket çalışmasında da, çalışmamızla aynı doğrultuda, (mükelleflerin % 85’i) vergi kanunları ile hüküm altına alınan uygulamaların çok zor ve anlaşılmaz olduğu ifade edilmektedir.

Son olarak vergi kayıp ve kaçaklarının algılanması ve vergi cezalarının nasıl karşılandığının tespiti amacıyla Antalya ili mükelleflerine yapılan anket çalışmasında mükelleflerin şu anki sistem hakkında eklemek istedikleri düşüncelerini belirtmeleri istenmiştir. Bu doğrultuda mükelleflerin belirtmiş olduğu düşünceleri maddeler halinde ifade etmek gerekirse;

- Anayasamızın 73. maddesinde de ifade edildiği gibi kazananın kazandığı kadar vergi alınması ve bunun yanında elde edilen kazançla yapılan yatırımların da kazanç dâhil edilmesi gerekmektedir.
- Vergi oranlarının düşürülmesi bireylerin daha düzgün vergi ödemelerini sağlamakta etkili olacaktır. Basit usul mükelleflerin

muhasibecilere ödedikleri paranın gereksiz ve fazla olduğu düşüncesinde olmaları ve bu nedenle basit usule tabi bakkal, manav, kırtasiye gibi küçük esnafın gelirlerine orantılı bir şekilde yıllar itibariyle parasal oranların belirlendiği tutarları içeren bir sistem geliştirilmelidir.

Ayrıca, DPT 9. Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Raporu kapsamında beyana dayanan vergilendirme etkin bir hale getirilmesi ve arzu edilen sonuçlara ulaşamayan basit usulde vergilendirmenin kaldırılması gerektiği üzerinde durulmuştur.

- Vergilemenin belgelendirilmesi açısından herkesin yapmış olduğu alışverişlerin karşılığı olarak fiş veya faturasını alması ve bu şekilde esnafın kestiği fişin karşılığını ödemesi sağlanmalıdır.
- Vergi oranlarının düşük tutulması sonucunda verginin daha çok tabana yayılmasının sağlanması ve bunun sonucunda da toplanan vergi gelirlerinin kamuoyuna yansımalarının etkisinin artırılması sağlanmış olur.
- Yurt dışı bağlantılı ülke genelinde hizmet veren acentelerin kazançlarını yurt dışında bırakmaları ve ülke içerisinde cüzi miktarlarda fatura keserek vergiden kaçınmaları, yabancı mülk sahiplerinin yüksek fiyatlarla villa ve evlerini sezonluk veya haftalık şeklinde kiraya vermeleri sonucunda elde ettikleri gelirlerini beyan etmemeleri mükellefler arasında adaletsizliğin doğmasına neden olmaktadır. Bu nedenle bununla ilgili kanunda yer alan boşlukların giderilmesi gerekmektedir.
- Toplanan vergi gelirlerinin gerçekten kamu ihtiyaçları için (elektrik, su, yol, eğitim, sağlık, hukuk işleri vb.) kullanılması gerekmektedir. Demir (1999) tarafından yapılan ampirik çalışma Afyon'da gerçekleştirilmiş ve mükelleflerin vergiye karşı davranışları ile vergi sistemi arasındaki uyum test edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, mükelleflerde istenmeyen davranışların oluşmasındaki en önemli neden olarak devletin sunduğu mal ve hizmetlerde mükellef

beklentilerinin yeterince dikkate alınmadığı ve ödedikleri vergilerin kendilerine dönmediği inancı şeklinde sonuç ortaya çıkmıştır.

- Vergi ceza ve yaptırımları konusunda herkese eşit yaptırımlar uygulanması sonucunda vergi adaletsizliğinin giderilmesi sağlanmalıdır. Çoban ve Sezgin (2004) tarafından Denizli’de 1200 mükellef üzerinde yapılan anket çalışmasında vergi sisteminin adaletsiz olduğu, bu durumun vergiye karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarını olumsuz yönde etkilediği ve böylece vergi kabahat ve suçlarının artmasına neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Vergi kaçakçılığının ciddi bir suç olduğunun kamuoyuna anlatılması gerekmektedir.
- Vergi kabahat/suçlarının yaptırımı olan cezaların artırılması (ağırlaştırılması) vergi kabahati/suç işlemeyi önleyecektir.
- Mükellefler, yükümlüsü oldukları vergi kanunları ile ilgili belli dönemlerle konferans, seminer vb organizasyonlar düzenlenerek bilgilendirilmelidir.
- Eğitime ağırlık verilerek vergi bilincinin kamuoyunda oluşması sağlanmalıdır.
- Vergi suçlarının kamu düzenine karşı işlenen ahlâki bir problem olduğunun benimsenmesi gerekmektedir.
- Adil bir vergi sisteminin kurulması ve “Nereden Buldun Yasasının” yeniden işletilmesi gerekmektedir.
- Vergi aflarının siyasi bir malzeme haline getirilmesi vergi sistemini zedeleyen en büyük etkidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- AKDOĞAN, A., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara, 2008.
- AKSOY, Ş., **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1998.
- AKTAN, C.C., ÇOBAN, H., **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.
- ALTUNIŞIK, R., COŞKUN, R., BAYRAKTAROĞLU, S., YILDIRIM, E., **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Sakarya Yayıncılık, 6. Baskı, Sakarya, 2010.
- ARSLAN, M., **Vergi Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2. Baskı, Malatya, 2000.
- ASLAN, M., **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim, Ankara, 2008.
- ATAR, Y., **Vergi Hukuku**, Mimosza Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, Konya, 2004.
- AYDEMİR, Ş., **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1995.
- BAYRAKLI, H.H., **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 2005.
- BİLİCİ, N., **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 12. Baskı, Ankara, 2006.
- **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Seçkin Yayıncılık, 26. Baskı, Ankara, 2011.
- CANDAN, T., **Vergi Suç ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.
- DEMİRBAŞ, T., **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Raporu**, DPT Yayınları, DPT:2603, ÖİK:614, Ankara, 2001.
- EDİZDOĞAN, N., **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, 9. Baskı, Bursa, 2006.
- , TAŞ, M., ÇELİKKAYA, A., **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
- EKER, A., **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, 2005.
- ERDEM, F., ARTUK, M. E., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, 1997.
- GEREK Ş., AYDIN, A.R., **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2005.
- GÜÇLÜ, F., **Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında)**, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2001.

- GÜLSEN, G., **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.
- IŞIK, A.K., KARAYILMAZ, E., ORGAN, İ., IŞIK, H., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- KALENDEROĞLU, M., **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Seçkin Yayıncılık, 16.Baskı, Ankara, 2007.
- KIRBAŞ, S., **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 16. Baskı, Ankara, 2004.
- KIZILOT, Ş., KIZILOT, Z., **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı, Ankara, 2007.
- MUTLUER, M. K., **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İTİA, Yayın No: 214, Eskişehir, 1979.
- , ÖNER, E., ve KESİK, A., **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI, **Türk Vergi Sisteminin Önündeki Temel Engeller ve Çözüm Önerileri**, Türk Vergi Sistemi, 3. Bölüm.
- OKTAR, A., **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2006.
- ÖNCEL M., KUMRULU, A., ve ÇAĞAN, N., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 16.Baskı, Ankara, 2003.
- ÖZSOYLU, F. A., **Türkiye’de Kamu Sektörü**, Nobel Kitabevi, 1. Baskı, Adana, 2006.
- PARLAR, A., DEMİREL G., **Açıklamalı-İçtihatlı Adli- İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2002.
- SABAN N., **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, İstanbul, 2009.
- ŞENYÜZ, D., **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003.
- TAŞ, F., **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- TOBB, HUV, **Türk Vergi Sistemi**, Doğuşum Matbaacılık, Ankara, Ekim, 2002.
- TURHAN, S., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2006.
- YARAŞLI, G.O., **Türkiye’de Vergi Reformu**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 2005.
- YILMAZ, K., **Türk Vergi Hukuku (Vergi Sisteminin Esasları, Temel Kavram ve Kuramlar)**, Ce-Ka Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2003.
- YİĞİT, U., **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004.

Makaleler:

- ARMAĞAN, R., “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık, 2007.
- BAĞDİGEN, M., ERDOĞAN, A., “Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği”, **Finans Politik& Ekonomik Yorumlar**, Sayı:548, Yıl:47, Ekim, 2010.
- ÇİÇEK, H. G., ÇİÇEK, S., “Kendiliğinden Verilen Beyannamelerde Vergi Ziyai Cezası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan, Yıl. 33, Sayı: 259, 2010.
- DERDİYOK, T., “Türkiye Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini”, **İktisat Dergisi**, Sayı:14, Mayıs, 1993.
- DÖNMEZER, S., ERMAN, S., “Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Hükümler”, C.1, B:5 İstanbul, 1973.
- ERAY, S., “Vergi Hukukunda İhbar ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan, Yıl. 33, Sayı: 259, 2010.
- ESEN, A., “Yasa ile Vergi Kaçakçılığı Olur mu Sizce? Ülkemizde Bal Gibi Oluyor İşte!...”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı.407, Ağustos, 1997.
- GERÇEK, A., “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Önerisi **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Mayıs, Antalya, 2004.
- GÖK, A. K., “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C:22, S:1, İstanbul, 2007.
- GÖKMEN, N., GÜLEÇ, H.A., “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, 2001.
- İNAL, A., “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulamasının Vergi Cennetleriyle Mücadele Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan, Yıl. 33, Sayı: 259, 2010.
- İPEK, S., “Türkiye’de Gelir Vergisinin Mali Ekonomik ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi (1980 Sonrası Dönem) –II”, **Vergiciler ve Muhasebeciler Diyalog**, Sayı: 206, Haziran, 2005.
- SAVAŞAN, F., “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C:8, S:1, Afyonkarahisar, 2006.
- TUNCER, M., “Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uygulama Etkisi”, Ankara Üniversitesi **Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, C:57, S:3, Ankara, 2003.
- TÜMAY, A., “VUK’un 359. Maddesinde Anılan Suçların TCK ve CMK Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan, Yıl. 33, Sayı: 259, 2010,
- ULUSOY, A., KARAKURT, B., “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:254, 2002.

Diğer:

İnternet Kaynakları:

- AKTAN, C.C., DİLEYİCİ, D. ve SARAÇ, Ö., **Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi**, <http://www.canaktan.org/canaktan_personel/canaktan-arastirmalari/kamu_maliyesi/vergi-sosyopsikoloji.pdf> (17.03.2011)
- AKTAN, C. C., **Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı**, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf> (08.12.2010)
- ASLIİPEK, S., **Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Uygulamada Özellik Arz Eden Durumlar**, <<http://www.bilgidenetim.com/?sec=3&newsid=180&yazarid=48>> (25.08.2011)
- AYDIN, F., **“Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporunun Değerlendirilmesi”** <http://plan9.dpt.gov.tr/oik9_vergi/vergi.pdf> (30.03.2011)
- BİYAN, Ö., **Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri**, <http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf> (27.07.2011)
- ÇATALOLUK, C., **Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları**, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.K.PDF> (27.07.2011)
- ÇELİKKAYA, A., **Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler**, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>> (16.03.2011)
- ÇETİN, G., **Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi**, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C:14,S:2, Manisa, 2007 <<http://www.2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C14522007/GC.pdf>> (26.03.2011)
- ÇİLOĞLU, İ., **Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi**, Hazine Dergisi, S:11, Temmuz, 1998. <<http://idari.cu.edu.tr/igunes/butce/kayitdisi.pdf>> (05.01.2010)
- DEMİR, M., **Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler**, <<http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=VERG%DD%20KA%C7IRMA%YI%20ETK%DDLEYEN%20FAKT%D6RLER&kimlik=406920229&url=makaleler/mdemir-3.htm>> (30.09.2010)
- DEMİR, M., **Toplumsal Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler**, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi Sayı:18, Aralık 2009. <<http://www.akademikbakis.org/18/10toplum.pdf>> (16.03.2011)
- DOĞRUSÖZ, A., B., **Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” Başlıklı Dördüncü Bölümün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi**, <http://www.vergikonseyi.org.tr/dosAkademik/akademik_calisma2.doc> (25.08.2011)

- DPT, **9. Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Raporu**, Ankara, 2007.
<<http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/2123/oik685.pdf>> (31.03.2011)
- EMEK, U., **Kamu Yönetişiminde Yeniden Yapılanmanın Etkin Temelleri**,
<<http://www.sbe-yildiz.edu.tr/etiktemeller.pdf>> (26.03.2011)
- GEDİZ, ORAL, B., SAYIN, F., **Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi**,
<<http://www.iudergi.com/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile191/289>>
(15.03.2011)
- GİB, **2010 Yılı Performans Raporu**,
<<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf>> (28.03.2011)
- , **2008-2010 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı**,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kayit_disi_2009tr.pdf>
(29.03.2011)
- GÜNDOĞDU, B., **Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleriyle Mücadele**,
<http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cenneti.htm>
(15.03.2011)
- HAZMAN GÜLER, G., **Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y: 2011, Vol: 16, No: 1, <<http://www.iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2011-1-12.pdf>> (27.07.2011)
- HİSARCIKLIOĞLU, M. R., **Vergi Ödül Töreni Konuşması, 2006**,
<http://www.borsa.tobb.org.tr/haber_goster.php?hip=471&ser=2>
(26.03.2011)
- İŞİK, A., **Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği**, Ege Akademik Bakış,
<http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/c9-s2-m24.pdf> (31.03.2011)
- İLHAN, G., **Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler**,
<<http://www.akademikbakis.org/12/VOEF.htm>> (08.12.2010)
- KILDİŞ, Y., **Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri**, <<http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinler/dergi/dergi05/kidis.htm>>
(24.03.2011)
- KOCA, Ö., **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**,
<http://www.textara.com/kayit_disi-ekonomi-cozum-vergi-sistemi-yollari?page=0%2C6> (08.12.2010)
- KUMKALE, R., **Vergi Kurumumuzda İhbar Müessesesi ve İkramiye**
<http://www.isvebilgi.com/index.php?option=com_makaleler&task=sdetay&sid=1089&katid=29> (11.05.2011)
- PAMUK, İ., **Vergi Afları ve Mükellef Davranışlarına Etkileri**,
<http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=186:verg-aflarii-ve-muekellef-davranislerine-etkiler&catid=4:cerik&Ltemid=81> (26.03.2011)

- SARAÇOĞLU, F., **Vergi Afları Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları**,
<<http://w3.gazi.edu.tr>> (26.03.2011)
- TEZCAN, K., **Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi**,
<http://www.muhasibat.net/makale_doc%20dr%20keramettin%20tezcan_vergi%20suc%20ve%20cezalarin%20tck%20cerc%20degerlendirilmesi.doc>
(02.04.2011)
- TUAY, E., GÜVENÇ, İ., **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf> (25.03.2011)
- TUNCER, M., **Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi**,
<<http://www.idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiaffi.doc>> (17.03.2011)
- TÜRKAY, İ., **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Mükelleflerin/ Vatandaşların Fonksiyonu**,
<http://www.tisk.org.tr/isvere_sayfa.asp?yazi_id=2177&id=103>
(04.08.2009)
- UYVAL, M., **Kayıt Dışılıkta Çözüme Doğru**, <<http://www.dunyagazetesi.com.tr>>
(04.08.2011)
- YILDIRIM, R., **Vergi Reformu Üzerine Genel Düşünceler**,
<<http://www.dicle.edu.tr/dictur/suryayin/khuka/vergireformu.htm>>
(26.03.2011)
- YILDIRIM, Z., AĞAR, S., **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı**,
<<http://www.serkanagar.av.tr/index.php/kategori-blogu/68-verik>>
(02.04.2011)
- <http://www.teias.gov.tr/eBulten/hukuk/t%C3%BCrk_vergi%C4%B0_hukukunda_verg%C4%B0_sorun.htm> (17.01.2011)
- <<http://www.muhasibeturk.org/muhasebe-haberleri/16632-dolayli-vergilerin-payi-yüzde-66ya-cikti.html>> (17.03.2011)
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xsl.htm> (17.03.2011)
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2011/TABLO_1xls.htm>
(30.03.2011)
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2011/TABLO_7xls.htm>
(30.03.2011)
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm>
> (28.03.2011)
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm>
(28.03.2011)

Tezler:

- ÇELİK, M., **Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002.
- ÇOBAN, H., **“Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”**, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2004.
- DEMİR, İ. C., **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması)**, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 1999.
- GÖKÇE, C., **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2006.
- HATİPOĞLU, M., **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)**, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2007.
- KAYNAR, H., **Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010.
- MOLLAMUSTAFAAOĞLU, M., **Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezası**, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2010.
- SARAÇ, O., **Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması ve Vergilemeye Etkisi**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006.
- ŞENYÜZ, D., **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi**, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1995.
- ŞİMŞEK, E., **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.
- TAŞKIN, Y., **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- TOPALOĞLU, M., **Türk Hukukunda Çocuklara Özgü Güvenlik Tedbirleri**, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2008.
- TÜM, K., **Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulanabilir Bir Araştırma**, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010.

Yasalar:

Vergi Usul Kanunu, 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı kanun, RG. 10.01.1961, Sayı: 10703-10705, **Tüm Vergi Kanunları**, Seçkin Yayıncılık, 42. Baskı, Ankara, 2010.

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı kanun, RG. 28.07.1953, Sayı: 8469, **Tüm Vergi Kanunları**, Seçkin Yayıncılık, 42. Baskı, Ankara, 2010.

Kanun Hükmünde Kararnameler:

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, Karar Sayısı: KHK/646, **RG.** Sayı: 27990, 10.07.2011.

EK: Anket Formu

Bu anket yalnızca bilimsel çalışmalarda kullanılacaktır. Anket sonuçları çalışma amacının dışında kullanılmayacak ve kişi/kurum adları da kesinlikle belirtilmeyecektir. 30 sorudan oluşan bu anketi cevaplayarak çalışmaya sağladığınız katkı için şimdiden teşekkür ederim.

NOT: Gerekli Gördüğünüz Sorularda Birden Çok Seçeneği İşaretleyebilirsiniz.

1. Cinsiyetiniz Nedir? ☐ Bay ☐ Bayan

2. Eğitim Düzeyiniz Nedir?

☐ İlkokul

☐ Ortaokul

☐ Lise

☐ Lisans

☐ Lisansüstü

3. Mükellefiyet Türünüz Nedir?

☐ Gelir Vergisi

☐ Kurumlar Vergisi

☐ KDV

☐ ÖTV

☐ Damga Vergisi

4. Sizce Vergi Ne Anlama Gelmektedir?

☐ Zorunlu Bir Ödemedir

☐ Kamu Hizmetlerinin Karşılığıdır

☐ Bir Ödevdir

☐ Bir Yüktür

☐ Teşebbüs Kabiliyetini Engellemektedir

5. A) Sizce Türkiye’de Herkes Vergisini Tam Olarak Ödüyor mu?

☐ Evet

☐ Hayır

B) Cevabınız Hayır ise Bu Durum Sizce Ne Gibi Sonuçlar Doğuruyor?

☐ Vergi Ödeme Şevkini Kırıyor

☐ Vergi Bilincini Zedeliyor

☐ Herkesi Vergi Kaçırmaya İtiyor

☐ Dürüst Mükellefleri Cezalandırıyor

6. Şimdiye Kadar Ne Tür Bir Denetime Tabi Tutuldunuz?

- ☐ Yoklama ☐ İnceleme ☐ Denetime Tabi Tutulmadım

7. Sizce Vergi Denetimleri Doğru Bir Şekilde Yapılıyor mu?

- ☐ Evet ☐ Hayır ☐ Fikrim Yok

8. Sizce Türkiye’de Uygulanan Vergiler Adaletli midir?

- ☐ Evet ☐ Hayır ☐ Fikrim Yok

9. Cevabınız Hayır İse Sizce Sebebi Nedir?

- ☐ Vergi Kanunlarının Yapısı ☐ Vergi Kaçakçılığının Yaygın Olması
☐ Vergi İdaresinin Yaklaşımı ☐ Adaletsiz Bulmuyorum

10. Sizce Türkiye’de En Yaygın Vergi Kaçırma Yöntemi Nedir?

- ☐ Muhasebe Hilesi Yaparak
☐ Vergi Doğuran Ticari İşlemleri Kayıtlara Geçirmeyerek
☐ Defter ve Belgeleri Tahrif ve Yok Ederek
☐ Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak ve/veya Düzenlemek

11. Sizce Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Temel Nedeni Nedir?

- ☐ Vergi İdaresi ve Denetimlerinin Yetersiz Olması
☐ Mükelleflerde Vergi Bilinç ve Ahlakının Yerleşmemiş Olması
☐ Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişmesi
☐ Kamu Harcamalarındaki Savurganlık
☐ “Herkes Kaçırıyor, Bende Kaçırayım” Mantığının Yaygın Olması
☐ Belge Sisteminin Oturmamış Olması
☐ Vergi Kanunlarının Vergi Kaçırmaya Müsait Olması
☐ Vergi Oranlarının Yüksek Olması
☐ Devletin Verginin Zarureti Kому Oyuna Anlatamaması
☐ Gerekli Vergi Reformlarının Yapılamaması

12. Sizce Vergi Kaçıranlara Ne Tür Bir Ceza Verilmelidir?

- ☐ Ceza Verilmemeli ☐ Hapis Cezası ☐ İş Yeri Kapatma Cezası
☐ Para Cezası ☐ Teşhir Cezası ☐ Ticaretten Men Cezası

13. Bugüne Kadar Herhangi Bir Vergi Affından Yararlandınız mı?

- ☐ Evet ☐ Hayır

Cevabınız Evet İse Hangi Tarihte (Yıl Olarak)

14. Size Göre Vergi Suçu İşlemiş Bir Mükellefi Nasıl Değerlendiriyorsunuz?

- ☐ Vatan Haini ☐ Hırsız ☐ Kurnaz ☐ Ahlaksız ☐ İşini Bilen

15. Vergi Suç ve Cezaları İle İlgili Bilgilere Hangi Yolla Ulaşıyorsunuz?

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

16. Yükümlüsü Olduğunuz Vergi Mevzuatını (Kanun, Yönetmelik vb.) Ne Kadar Biliyorsunuz?

- ☐ Hiç Bilmiyorum
- ☐ Az Biliyorum
- ☐ Çok Az Biliyorum
- ☐ Yeterince Biliyorum
- ☐ Çok İyi Biliyorum

17. Sizce Ülkemizde Vergi Bilinci Nasıl Arttırılmalıdır?

- ☐ Eğitim İle
- ☐ Kamu Harcamalarındaki Savurganlığın Giderilmesi İle
- ☐ Vergi Sistemindeki Adaletsizliğin Giderilmesi İle
- ☐ Vergi Oranlarının Düşülmesi İle
- ☐ Vergi Cezalarının Arttırılması İle

Sıra No	Bu ankette bir dizi ifadelerle karşılaşacaksınız. Her ifadeye ne ölçüde katıldığınızı lütfen 0 ile 4 arasında bir sayıyı işaretleyerek gösteriniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
18.	Vergi Suçlarının Yaptırımı Olarak Hapis Cezası Beni Para Cezasından Daha Çok Etkiliyor.	1	2	3	4	5
19.	Vergi suçunu Devlete Karşı İşlenmiş Bir Suç Olarak Görüyorum.	1	2	3	4	5
20.	Diğer İnsanların Vergi Suçu İşlediğini Gördüğümde Onlarla Özdeşleşip Farkında Olmadan Bende İşleye Bilirim.	1	2	3	4	5
21.	Hakkımda Vergi Cezası Kesilmesi Beni Korkutur.	1	2	3	4	5
22.	Arkadaş veya İş Çevremden Bir Mükellefin Vergi Suçu İşlediğini Bilsem Onu İhbar Ederim.	1	2	3	4	5
23.	Vergi Cezası İşlersem Vicdan Azabı Çekerim.	1	2	3	4	5
24.	Hakkımda Vergi Cezası Kesildiğinde Bunu Diğer İnsanların Bilmesi Beni Rahatsız Etmez.	1	2	3	4	5
25.	Vergi Cezaları Her Arttırıldığında Dikkatim Vergi Cezalarına Daha Çok Yoğunlaşıyor.	1	2	3	4	5
26.	Mükelleflerin Vergi Suçu İşlemeleri Toplumun Yüz Yüze Olduğu Ciddi Bir Problemdir.	1	2	3	4	5
27.	Hakkında Vergi Cezası Kesilen Bir Mükellef İle Alışveriş Yapmak İstemem	1	2	3	4	5
28.	Yapmış Olduğum Fiilden Dolayı Vergi Cezasına Çarptırılmış Olsam Bir Daha Vergi Suçu İşlemem	1	2	3	4	5
29.	Vergi Suç ve Cezalarını Düzenleyen Yasaları Rahatlıkla Anlayabiliyorum.	1	2	3	4	5
30.	Daha Fazla Kar Etme, İşletmemi Büyütme Gibi Beklentilerim Vergi Suçu İşlememde Rol Oynamaktadır.	1	2	3	4	5

Vergi Cezalarının Sizi Vergi Suçundan Alıkoymas ve Şu Anki Sistem Hakkında Ekleme İstedığınız Düşüncelerinizi Lütfen Belirtiniz.

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Hatice HEREK
Doğum Yeri ve Tarihi	Finike-10.12.1984
Medeni Hali	Bekâr
Adres (İş)	Burdur Defterdarlığı (Yeni Mah. İnönü Bulvarı)
Telefon (İş)	0248- 233 23 24 (306 Dâhili)
E-Posta	hatice_herek@hotmail.com

EĞİTİM DURUMU

2008-2011 Yüksek Lisans	Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye A.B.D (Isparta)
2004-2008 Lisans	Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye Bölümü (Isparta)
1999-2003 Lise	Finike Çok Programlı Cumhuriyet Lisesi
1994-1998 İlköğretim	Cengiz Topel İlköğretim Okulu Emin Akın İlköğretim Okulu
Yabancı Dil (Lise)	İngilizce

İŞ TECRÜBESİ

2009-2010	Antalya Defterdarlığı Kaş Malmüdürlüğü
2010-	Burdur Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü