

TÜRKİYE’DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: ANTALYA İLİ ÖRNEĞİ

Hüseyin Güçlü ÇİÇEK*
Hatice HEREK**

Özet

Vergi, devletlerin kamu harcamalarını yerine getirebilmesi için gerekli olan en önemli finansman kaynağıdır. Vergiler, devlet tarafından karşılıksız olarak, cebren alınan gelir kaynağı olmaları nedeniyle bireyler üzerinde yük oluşturmakta ve yükümlülere tarafından tepki ile karşılanmaktadır. Vergi yükümlülere bu tepkilerini daha çok vergi kayıp ve kaçacağı gibi vergi verimliliğini olumsuz yönde etkileyen davranışlar şeklinde ortaya koymaktadırlar.

Bu çalışmanın amacı, mükelleflerin vergiyi nasıl algıladıkları ve mükelleflere vergi kayıp ve kaçaklarına iten nedenlerin neler olduğu ve bu sorunlara idarenin ne gibi çözüm önerileri sunulabileceğinin değerlendirilmesidir. Mükelleflere, ticari hayatlarında vergi kaçakçılığına iten nedenlerin neler olduğunun ve bu doğrultuda mükelleflerin vergi cezalarına bakış açılarının nasıl olduğunun değerlendirilmesi ise çalışmanın bir diğer amacını oluşturmaktadır.

Buna göre çalışma kapsamında, 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 kamunlara uyum derecelerinin değişiklik gösterdiği saptanmıştır.*

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, Vergi Cezası, Vergi Kayıp ve Kaçakları, Vergi Ziyai

JEL Sınıflaması: H20, H26

* Yrd.Doç.Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi huseyincicek@sdu.edu.tr.

** Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi hatice_herek@hotmail.com.

* Bu çalışma 08.09.2011 tarihinde tarafımızdan tamamlanan yüksek lisans tezinin ilgili kısmının yeniden gözden geçirilmesiyle hazırlanmıştır.

EVALUATION OF THE TAX CRIMES AND PENALTIES IN TURKEY, SAMPLE OF ANTALYA CITY

Abstract

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 purpose of this study 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 this study, 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.

Keywords: *Tax Penalty (punishments), Tax Losses and Tax Evasions, Tax Supervision, Loss of Tax Revenue*

JEL Classification: *H20, H26*

Giriş

Vergi gelirlerini devletlerin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla özel kesimden kamu kesimine aktarılan finansman kaynağı olarak ifade etmek mümkündür. 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 olumsuz bir şekilde karşılanmakta ve 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 ekonomiye neden olan faktörlerin ortaya konulması, plan ve projelerin bu doğrultuda oluşturulup, kamu kurumları ile mükelleflerin uyum içerisinde olması oldukça önemlidir. Ayrıca vergi sistemi içerisinde vergi kabahat ve suçları ile mücadele amacıyla yürürlükteki denetim sisteminin daha etkin bir şekilde uygulanması önem arz etmektedir.

1. Vergi, Suç ve Ceza Kavramları

1.1. Vergi Kavramı

Literatürde üzerinde tam bir görüş birliği olmasa da¹, vergi kavramı öncelikli olarak kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerlerdir². Kamu hizmetlerine harcanmak üzere hükümetin veya yerel yönetimlerin yasalara dayanarak doğrudan doğruya ya da kimi hizmetlerden yararlanma bedeli üzerine dolaylı olarak konularak toplanan kamu geliridir³. Vergi içerik olarak karşılıksız ve cebri olarak toplanan bir kamu geliridir. 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 araç, Gerloff'a göre 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 kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir⁴.

1.2. 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 uymama⁵; suç kuralı da, suç olan eylemi hukuk kuralı durumuna getiren kurallar⁶ şeklinde tanımlanabilir.

¹ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 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), 1. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2001, s. 1.

⁴ Turhan, **a.g.k.**, s. 21.

⁵ Kamil Mutluer, **Türk Vergi Sistemi** (24. Ünite), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları 941, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları 511, 2000. s. 353, Alıntıl原因, Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2003, s. 1.

⁶ Öztekin Tosun, **Suç Hukuku El Kitabı**, 2. Baskı, İstanbul, 1982. s. 17. Alıntıl原因, Şenyüz, **a.g.k.**, s. 1.

Ceza hukuku açısından bakılacak olunursa, 5237 Sayılı yeni Türk Ceza Kanununda (TCK) tanımların yer aldığı 6'ncı maddede suçun genel bir tanımına rastlanılmamaktadır. Ancak, özelde her bir suç fiili yasalarda belirlenmiştir. Yani her bir suçun tanımı “suçta kanunilik ilkesi” gereği kanun maddesinde belirtilmek zorundadır⁷. 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 ayrılır⁸. O halde, bir fiilin suç olabilmesi için; kanunlar ile korunmak istenen hukuki bir menfaatin, suçun faili olanlar tarafından yapılan hareket neticesinden ihlal edilmesi ve kanunlarla buna ilişkin bir müeyyidenin yer alması gerekmektedir⁹.

Suç, bütün özelliklerini de içine alabilecek şekilde, sorumlu kişiler tarafından olumlu veya olumsuz bir hareketle meydana getirilen, ceza tehdidini taşıyan, bir kanundaki tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiiller olarak tarif edilebilir¹⁰.

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 amaçtır¹¹.

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 güder, bazen de kamuya yararlı birlikte kişisel bir menfaati koruma amacını hedef almaktadır¹².

1.3. Ceza Kavramı

Dönmezer ve Erman ceza kavramını, “topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı olarak devletin kanun ile yarattığı ve izlediği diğer amaçlar yanında özellikle suçu işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve böylece toplumun işlenen

⁷ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s.174.

⁸ Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanununda Hükümeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2004, s.6.

⁹ Şenyüz, **a.g.k.s.** 1.

¹⁰ Sulhi Dönmezer- Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku- Genel Kısım**, İstanbul, C.1, B: 5, 1973, s. 323.

¹¹ Dönmezer- Erman, **a.g.k.**, s. 333.

¹² Dönmezer- Erman,**a.g.k.**, s. 334.

fiili tasvip etmeme duygusunu belirtmek üzere sorumluluk derecesiyle orantılı olarak uygulanan korkutucu bir müeyyide” şeklinde tanımlamıştır¹³.

Artuk, Gökçen ve 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”dir¹⁴.

Ceza, bireyi toplumdan soyutlayan bir mekanizma görevinden ziyade, toplumun söz konusu hareketleri onaylamadığını belirtmek üzere kullanılan uslandırıcı ve önleyici bir amaçtır. Antolisei’nin tanımına göre ise ceza, kanunun emrini ihlal sebebiyle işlenen bir suçun failine, usul kaidelerine uyararak adli makamlar tarafından hükmolunan devletin ızdırap tehdididir¹⁵.

2. Vergi Suç ve Cezalarının, Suç ve Ceza Kavramları İçindeki Yeri

2.1. Vergi Suçu ve Unsuruları

Vergi hukukunun vergi kabahat/suç ve cezaları ile ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilir. Vergi mükelleflerinin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri ya da vergi yasalarına uygun davranmamaları durumunda kabahat/suç ve bunun karşılığında da cezalar uygulanmaktadır. Vergi ödevlerinin amacını, kamu giderlerini karşılamak oluşturuyorsa, devletin vergi kabahat/suç ve ceza sistemini oluştururken neleri tolere edip edemeyeceğinin saptaması büyük önem taşımaktadır¹⁶.

Vergi Usul Kanununda(VUK) vergi kabahat/suç ve cezalarını genel olarak ortaya koyan genel esaslar başlığı altında 331’nci maddede; “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar” hükmü ile karşılaşılmaktadır. Candan’a göre, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin VUK’ta tanımı yapılan davranış biçimleriyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir¹⁷. 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 yükümlülüklere ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan, hukuk sisteminin kabul etmediği ya da kamu düzenini bozan

¹³ Mahir Topaloğlu, “Türk Hukukunda Çocuklara Özgü Güvenlik Tedbirleri”, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, 2008, s. 6, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

¹⁴ M. Emin Artuk ve diğerleri, **5237 S.Y. Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 1. Cilt, s. 8, Alıntılıyan, Topaloğlu, s. 6.

¹⁵ Faruk Erdem- M. Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, 1997, s.681.

¹⁶ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2009, s. 211.

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

kanuni tarife uyan ve cezayı gerektiren fiillerdir¹⁸. Mutluer'e göre ise, vergi kabahati/suçu gerek sadece vergi kaybına neden olma ile vergi kanunlarının öngördüğü usul kurallarına aykırılık ve gerekse sahtekârlık, tahrifat gibi kamu düzenini ihlal edici eylemleri kapsamaktadır¹⁹.

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 unsurla ilgili olarak vergi kabahatlerinin oluşmasında kast unsuru aranmaz iken, 1 Ocak 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanun sonrasında kaçakçılık suçu bakımından da kast unsurunun varlığı aranmamaktadır.

2.2. Vergi Cezalarının İlke, Amaç ve Özellikleri

Devlet vergi ödevlerini yerine getirmeyerek vergi suçu işleyenlere karşı “vergi cezaları” denilen yaptırımları uygulayabilir. Bu bağlamda vergi cezaları, “Hazine çıkarlarına yasal olmayan yollarla zarar veren bir vergi mükellefi ya da kanunun belirttiği bir hususu yapmaya zorunlu kılınan bir kimsenin davranışını yaptırma bağlamaktan ibaret bulunan birtakım önlemlerdir²⁰”.

Ceza hukukunun genel ilkeleri vergi ceza hukukunda da aynen geçerli olacaktır. Bu çerçevede kanunilik, kanunların geriye yürümezliği, lehe olan kanunun uygulanması, cezaların şahsiliği ilkeleri, vergi ceza hukuku bakımından da geçerli olacaktır. Adil bir vergi ceza sisteminde²¹ vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine uyulmalı, cezalar sadece cezalandırılan kişi kusurlu olduğunda uygulanmalı, cezalar oransız ve gereğinden ağır olmamalı, suç ve ceza arasındaki orantılılığa riayet edilmeli ve son olarak vergi cezaları adil yargılanma ilkelerine uygun biçimde uygulanmalıdır. Kabahat/suç kabul edilen eylemle cezası arasında demokratik bir toplumda uygun görülebilecek adil bir dengenin kurulması zorunludur²².

¹⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2005, s.36.

¹⁹ Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, Eskişehir İTİA, Yayın No: 214, 1979, s. 87.

²⁰ Nihat Edizdoğan ve diğerleri, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2007. s.7-8.

²¹ Billur Yaltı, “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulanması”, **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, Şubat 2008, s. 105, Alıntılayan, Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara, 2008, s. 13-14.

²² Ali Rıza Aydın, “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 233, Şubat 2008, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 21, Alıntılayan, ASLAN, s. 14.

Vergi cezalarının en önemli amacı, vergi mükelleflerinin vergi kayıp ve kaçaklarına başvurmalarını önlemek ve vergi tahsilâtının en az kayıpla gerçekleşmesini sağlamaktır²³. Bu bağlamda devletin vergi cezaları ile elde etmek istediği amaç vergilendirme alanında istenmeyen davranışların (kabahat/suç) engellenmesi ve ülkede geçerli olan hukuk prensiplerine göre adaletin sağlanmasıdır²⁴.

Vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı hareket eden mükellefler, vergi kabahatlerini işlemeleri halinde para cezasına (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) çarptırılmakta, vergi suçlarını işlemeleri halindeyse hürriyeti bağlayıcı cezalara ilave olarak para cezalarına çarptırılmaktadır. Vergi kabahati vergi ödevinin yerine getirilmemesine bağlı olarak vergi idaresi tarafından para cezası uygulanan eylemlerdir.

İdari vergi cezaları, mükellef veya sorumlunun ekonomik özgürlüklerine yöneliktir. Ceza miktarı kadar paranın mükellefin tasarruf alanından devletin tasarruf alanına aktarımını ifade eder. Kişiselleştirmeye uygun olmayan bu cezalarda, ceza miktarı kayba uğratılan verginin katları şeklinde ya da kanunda hüküm altına alınan maktu tutarlar ve oranlar nispetinde tespit edilir. Adli vergi cezaları ise idari para cezalarının aksine kişiselleştirmeye uygun olup, mahkemeler tarafından verilen karar neticesinde, kişilerin hürriyetini sınırlayabilir.

3. Türkiye’de Vergi Kabahat, Suç ve Cezaları

3.1. Vergi Kabahat ve Cezaları (İdari Nitelikli)

Genel ceza hukuku hükümlerine göre, cezanın niteliği ve müeyyideyi uygulayacak makama göre; suç ve kabahatler birbirinden ayrılmaktadır. Buna göre, kanuna aykırı fiiller hapis cezasını gerektiriyor ise suç; para cezası gerektiriyor ise kabahat olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca suçlar ile ilgili cezalar mahkemeler (adli yargı) tarafından verilmesine rağmen, kabahatlere ilişkin cezalar vergi idaresi tarafından verilmektedir²⁵.

Vergi kabahatlerini oluşturan fiiller ve bunların müeyyideleri doğrudan vergi idaresi tarafından tespit edilir ve uygulanır. İdari nitelikteki vergi kabahatleri VUK’ta vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahati olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur²⁶.

3.1.1. Vergi Ziyai (Kaybı)

VUK’un 344 ve 341’nci maddeleri gereğince mükellefin ve sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine

²³ Mehmet Hatipoğlu, “Türkiye’de Vergi Suç ve Unsurlarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)”, Afyonkarahisar, Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.13, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

²⁴ Hatipoğlu, **a.g.e.**,s.13.

²⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 26. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011, s. 83.

²⁶ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Konya, Mimoza Basım Yayım Dağıtım, 2004, s.130.

getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi sonucu vergi ziyaı kabahati oluşmaktadır.

Vergi ziyasının varlığı ödevlere uymama eyleminin söz konusu vergiyle ilgili tarh döneminin geçmesinden sonra tespit edilmesi anlamına gelir. Kabahatin oluşması için vergi ziyasının varlığı yeterli görülmüştür, mükellefin kasıtlı olup olmadığı önem taşımamaktadır²⁷.

Vergi ziyaı kabahatinin cezası, para cezasıdır ve bu cezanın miktarı VUK'un 344'ncü maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeyi ele alacak olursak, 341'nci 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'nci fıkrasında vergi ziyasına 359'ncü maddede yazılı kaçakçılık fiilleri ile sebebiyet verilmesi halinde ise bu ceza bu fiillere sebebiyet verenlere üç kat, 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 gerekmektedir²⁸.

3.1.2. Usulsüzlük

Vergi kabahatlerinden bir diğeri olan usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Bu tür kabahatleri vergi ziyandan ayıran en önemli unsur, usulsüzlük fiillerinin tarh döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının yani vergi ziyasının olup olmasının bir önemini olmamasıdır²⁹.

Usulsüzlük fiilleri VUK'un 352, 353 ve 355'nci maddelerinde belirtilmektedir. Bunlar arasında 352'nci maddede belirtilen fiiller niteliğine göre iki grupta toplanmıştır³⁰. Daha ağır cezayı gerektirecek; vergi ve harç beyannamelerinin zamanında verilmemesi, tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması, defter kayıtlarının veya bunlarla ilgili belgelerin noksan, usulsüz veya karışık olması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, onayı zorunlu olan defterlerden herhangi birinin kanuni süresinin sonundan itibaren bir ay geçmesine rağmen tasdik ettirilmemesi 1. derece usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır. Daha hafif cezayı gerektirecek; vergi kanunlarında yazılı işe başlama dışında kalan

²⁷ Bilici, a.g.k., 2006, s.86

²⁸ Serdar Çiçek- Hüseyin Güçlü Çiçek, "Kendiliğinden Verilen Beyannamelerde Vergi Ziyaı Cezası", **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Nisan 2010, Yıl: 33, Sayı: 259, s.192.

²⁹ Bilici, a.g.k.,s.85

³⁰ VUK'un 352'nci maddesinde belirtilen fiillerin, 353 ve 355'nci maddelerde belirtilen özel usulsüzlük fiillerinden farkını vurgulamak için 352'nci maddede yer alan fiiller için "genel usulsüzlükler" tabiri kullanılmaktadır.

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, 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 usulsüzlük fiilleri olarak belirlenmiştir.

VUK'un 352'nci maddesinde genel usulsüzlük kabahatinin kanuna bağlı cetvellere göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu cetvel VUK'un ekinde yer almakta olup, burada yer alan ceza miktarları, kabahatin birinci derecede veya ikinci derecede usulsüzlük olması ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliği göz önünde tutularak belirlenmiştir. VUK'un 352. maddesinde ifade edilen bir diğer hüküm ise, usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse bağlı cetvellerde yazılı cezalar iki kat olarak kesilmektedir.

Özel usulsüzlüklere ise VUK'un 353. ve 355. maddelerinde yer verilmektedir. Özel usulsüzlükler genel olarak vergileme sürecinin sağlıklı işleyebilmesi için önem arz eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve diğer belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile ilgilidir. Ayrıca günü gününe defter kaydı, vergi levhası bulundurulması, bilgi vermekten çekinilmemesi gibi başka şekli ödevlere uyulmaması da özel usulsüzlük kapsamında yer almaktadır. Özel usulsüzlüklerin önemli kısmı vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Ancak 353. maddenin 3. bendinde vergi mükelleflerinden mal ve hizmet alımı yapan, ancak belge almayan nihai tüketiciler için de yaptırım öngörülmüştür.

Özel usulsüzlük fiileri için büyük ölçüde maktu para cezaları öngörülmüştür. Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu gibi belgelerin verilmemesi veya alınmaması durumlarında belgede yazılması gerekli tutarların % 10'undan az olmamak üzere veya VUK'a bağlı genel usulsüzlük cetvelinde yer alan maktu tutar uygulanmaktadır.

3.2. Vergi Suç ve Cezaları (Adli Nitelikli)

Mükelleflerin yasalarla hüküm altına alınan vergi ödevlerini yerine getirmemeleri halinde kamu düzenini bozan vergi suçu işlemeleri durumunda para cezaları yerine hürriyeti bağlayıcı cezalar da öngörülmektedir.

VUK'un 367. maddesi kapsamında vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. TCK'nin 5. maddesinde "Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" hükmü ile vergi suçlarında TCK hükümlerinin uygulanacağını belirlenmiştir³¹.

³¹ Keramettin Tezcan, "Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi"

3.2.1. Vergi Kaçakçılığı

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle daha önce VUK'un 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Yeni düzenleme ile eski düzenlemede yer alan ve kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli görülen "kasten" ibaresine yeni düzenlemede yer verilmemiştir³². Bu düzenlemeye göre, mükellef kasıtlı olmadığını iddia etse de suç yine de oluşacaktır³³. 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 fiillerin, tarh döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık cezası verilecektir.

VUK'un 359. maddesinin a bendine göre, hüküm altına alınan kaçakçılık suçu ve bunlara karşılık kanun koyucu tarafından belirlenen cezalar; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar, 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 ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Yukarıda saydığımız suçları işleyen mükellefler, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına çarptırılır. Bu tür kaçakçılık suçlarına uygulanan müeyyidenin alt sınırının 1 yıldan on sekiz aya çıkarılmasıyla³⁴ 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 belirlenmiştir³⁵.

Vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirilen ve ilgili yasanın 359. maddesi b bendinde yer alan suçlar, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, defter

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

³² Bilici, **a.g.k.**, s. 90.

³³ Bilici, **a.g.k.**, s.90.

³⁴ Bkz. 5904 Sayılı Kanun, 23. madde.

³⁵ 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.

sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte düzenleyenler, bu belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

359. maddenin c bendinde ise, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanların veya bilerek kullananların 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 360. maddesi 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'uncü maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır, hükmü yer almaktadır.

VUK'un 359. maddesi "kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" diyerek, kaçakçılık suçlarını işleyen mükelleflerin fiil ve eylemleri bir vergi ziyana da sebebiyet vermesi halinde kaçakçılık suçu cezasına ilave olarak vergi ziyaı cezasının da uygulanacağını ifade etmektedir. 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 uygulanır³⁶.

3.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal

Vergi mahremiyetini ihlal durumu VUK'un 362. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler³⁷, Vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi yargı kuruluşlarında görevli olanlar, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde görev alan bilirkişilerdir. 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 hedeflemektedir³⁸.

Vergiler devletin egemenlik hakkına dayanarak bireylerin özgürlük alanına yönelik önemli bir müdahale aracı olduğu için, vergilemeyle ilgili işlemlerin (vergilerin tarhından tahsiline kadar olan işlemler) idare tarafından büyük bir titizlikle yürütülmesi gerekmektedir³⁹. Bu doğrultuda, vergi mahremiyetine

³⁶ Bilici, **a.g.k.**, s.92.

³⁷ VUK 5. maddesi Vergi Mahremiyetine uymak zorunda olan kişileri adı altında kanunda sıralanmıştır.

³⁸ Tahir Erdem, "Vergi Mahrem mi?", **E-Yaklaşım**, Ekim 2005, Sayı: 27, Alıntılayan, Fatma Taş, "Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu", **Yaklaşım Yayıncılık**, Ankara, 2008, s. 54.

³⁹ Taş, **a.g.m.**, s. 55.

uymayanlara TCK'nin "ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması" başlıklı 239. maddesinin uygulanması öngörülmüştür (VUK 362 mad.). 239. maddede "...bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır." hükmüne yer verilmektedir.

3.2.3. 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 fıkrasına göre cezalandırılırlar. Aynı kanunun 363. maddesinde belirtilen mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar hakkında uygulanacak olan yaptırımlar, aynı kişilerin vergi ziyanına 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 altı aydan iki yıla kadar⁴⁰ hapis cezası öngörülmüştür⁴¹. Vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarına verilebilecek hapis cezaları, ceza hukukunun genel hükümlerine göre para cezasına çevrilebilir⁴².

4. Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Antalya ilinde kayıtlı mükelleflerin vergi algıları, vergi kaçırmaya bakış açıları ile bu duruma düşen mükellefleri nasıl değerlendirdikleri incelenmektedir.

Bu kapsamda, Antalya Vergi Dairesi Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı kapsamında yer alan faal mükelleflerin vergi sistemini nasıl algıladıkları, vergi kaçırmaya iten nedenlerin neler olduğu ve vergi cezalarının ne ölçüde caydırıcı olduğu saptanmaya çalışılmış ve bu çerçevede çeşitli öneriler getirilmiştir.

Çalışmada, mükelleflerin demografik özelliklerinin tespitine de yer verilmiştir. Çünkü mükelleflerin sahip olduğu bazı demografik özellikler ile vergi yükümlülükleri arasında ilişki bulunmaktadır. Örneğin Torgler'e göre yaş, ırk, medeni hal, eğitim durumu, maddi durum, statü, mali tatmin, riskten kaçınma, vergi ödemeyi-ödememeyi etkileyen faktörler arasında sayılmaktadır⁴³.

⁴⁰ Bilici, **a.g.k.**, s.93.

⁴¹ 8/12/2010 tarihli ve 6086 sayılı Kanununun 1. maddesiyle, 257. maddenin, birinci fıkrasında yer alan "bir yıldan üç yıla kadar" ibaresi "altı aydan iki yıla kadar" şeklinde değiştirilmiştir.

⁴² Bilici, **a.g.k.**, s.93.

⁴³ Nuri Ömürbek ve diğerleri, "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Anketin Bulguları", **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2007, Maliye Bakanlığı S.G.B., Sayı: 153, s.104.

4.2. 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 % 0,37'si) 21.04.2011 – 06.05.2011 tarihleri arasında Olasılıklı Olmayan Örnekleme 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.

4.3. 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.

4.4. 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.

4.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

4.5.1. Demografik Özellikler

Demografik değişkenlere ait veriler tablo 1.'de yer almaktadır.

Tablo 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.

4.5.2. 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. Türkiye genelinde bakıldığı zaman da vergi türleri itibarıyla mükellef sayısının en fazla olduğu vergi türü gelir vergisidir.

Tablo 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 2'de mükelleflerin yapmış olduğu fillerden dolayı ortaya çıkan mükellefiyet türleri daha net bir şekilde görülmektedir. Tablo 2'den de 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.

4.5.3. 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.

4.5.3.1. Mükelleflerin Vergiyi Tanımlaması

Verginin algılanması açısından mükelleflerin vergiyi nasıl tanımladıkları oldukça önemlidir. Tablo 3'te mükelleflerin vergiyi tanımlama biçimleri gösterilmiştir. Tablo 3'e göre; ankete katılan mükelleflerin % 32,3'ü vergiyi

“Zorunlu bir ödeme”, % 33,6’sı ise “Kamu hizmetlerinin karşılığıdır” şeklinde tanımlamaktadır. Buna göre ankete katılan mükellefler verginin hem devlet tarafından zorla alınan bir parasal değer olduğunu hem de kamu hizmetlerinin karşılığı olarak bu ödemenin yapıldığını düşünmektedirler.

Tablo 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.

4.5.3.2. Mükelleflerce Vergilerin Tam Olarak Ödenip Ödenmediği Algısı

“Türkiye’de herkes vergisini tam olarak ödüyor mu?” şeklinde sorulan araştırma sorusuna yönelik alınan cevapların dağılımı Tablo 4’te verilmiştir. Buna göre mükelleflerin % 97,8’i, vergilerin tam olarak ödenmediği inancına sahiptir.

Tablo 4: Verginin Tam Olarak Ödenip Ödenmediğine Verilen Cevaplar

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

Bu durum mükellefler arasında adalet duygularını zedeleyici ve zaman içerisinde dürüst mükellefleri de vergiye uyum açısından olumsuz yönde etkileyici özelliği nedeniyle önemlidir.

4.5.3.3. 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 kaçaklığının hangi yollarla yapıldığına dair yöneltilen soruya % 44,2 gibi bir oranda “Vergi doğuran ticari işlemleri kayıtlara geçirmemek” olarak cevap alınmıştır. Tablo 5’te diğer vergi kaçırma yöntemlerinin ağırlığı görülmektedir.

Tablo 5: Vergi Kaçırma Yöntemleri

	Muhasebe Hilesi Yapararak	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

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” cevabını vermiştir.

Ülkemizde var olan mükellefe düşen denetim kadrosunun % 2 olması denetim elemanlarının ancak beyan üzerinde denetim yapmalarına imkân vermektedir. Teknolojik sistemin oturması ve boş olan denetim kadrolarının doldurulması ile mükellef üzerinde denetim korkusu oluşacak olup daha fazla vergi tahakkuk ettirilebilecektir.

4.5.3.4. Vergi Kaçaklığının Nedenleri

Araştırmaya katılan mükelleflerin 451’i vergi kaçaklığının nedenlerine ne ölçüde katıldıklarına yönelik cevaplar vermişlerdir. Vergi kaçaklığının temel nedenleri Tablo 6’da sayısal ve yüzdesel değerler itibariyle gösterilmiştir. Tablo 6’ya göre; cevap veren mükelleflerin % 27,7’si vergi oranları yüksek olduğu için vergi kaçırıldığını düşünmektedir. Katılımcıların % 27,2’si ise neden olarak herkesin vergi kaçırması sebebiyle vergi kaçırmanın suç olarak algılanmamasını göstermektedir.

Tablo 6: 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 Zaruretiyi Kamu Oyuna Anlatamaması	30	6,6
Gerekli Vergi Reformlarının Yapılamaması	47	10,4

Vergi oranlarının düşürülmesi ülkenin bütçe ve mali dengelerine göre uzun vadeli bir politikanın gereği olarak sağlanabilecek iken; vergi bilinç ve ahlak düzeyinin yükseltilmesi vergilerin kamu hizmeti şeklinde topluma geri dönüşümü ile ilgilidir.

4.5.3.5. Mükelleflerin Vergi Kaçıranlara Yönelik Önerileri

Vergi kaçırana nasıl bir cezanın verilmesi gerektiği yönündeki soruya verilen cevaplar Tablo 7’de gösterilmiştir. Vergi kaçırana 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.

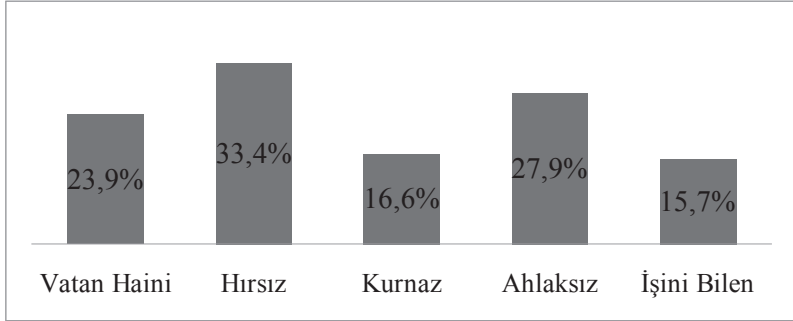
Tablo 7: Vergi Kaçıranlara Verilecek Olan Cezalar

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

4.5.3.6. Mükelleflerce Vergi Suçu İşlemiş Mükellefin Değerlendirilmesi

Vergi suçunun mükellefler arasında ne şekilde algılandığı ve mükelleflerin 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 1: Vergi Suçu İşlemiş Mükelleflerin Değerlendirilmesi



Ankete katılan mükelleflere “Size göre vergi suçu işlemiş bir mükellefi nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorusu yöneltildi. Grafik 1’de görüldüğü üzere; 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.

4.5.3.7. Mükelleflerce Vergi Kabahat/Suç ve Cezaların Algılanması

Mükelleflerin vergiyi nasıl algıladığı ile vergi suçu işleme eğilimi 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 8’de bu sorulara cevap veren mükelleflerin sonuçlarını daha net bir şekilde görmek mümkündür.

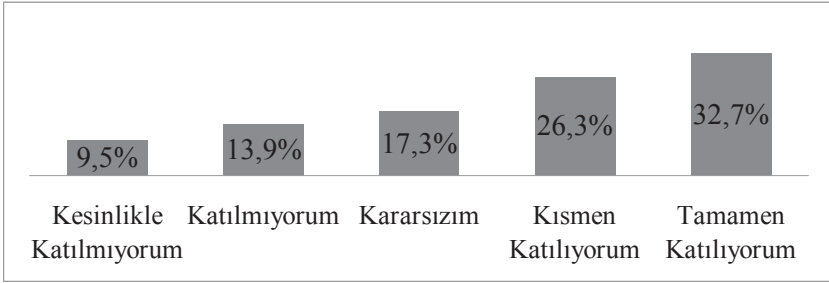
Tablo 8: Mükellefler Tarafından Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması

Veriler	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) X = Aritmetik Ortalama, SS = Standart Sapma

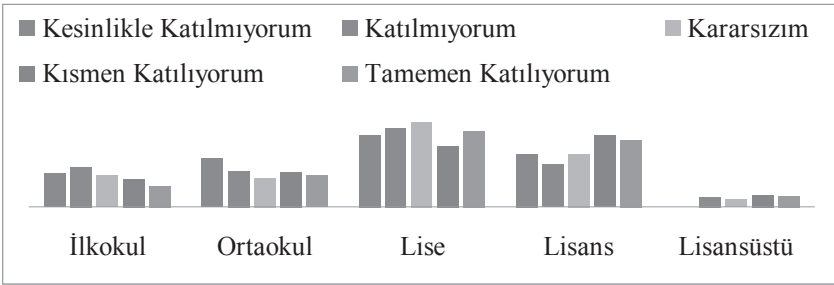
Tablo 8’de görüldüğü gibi vergi suçunun devlete karşı işlenmiş bir suç olarak görülmesi düşüncesi (2,79) ilk sırada yer alırken, bunu mükelleflerin vergi suçu işlemeleri toplumun yüz yüze olduğu ciddi bir problemdir (2,78) düşüncesi izlemektedir. Diğer insanların vergi suçu işlediğini gördüğümde onlarla 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.

Grafik 2: Vergi Cezalarında Hapis Cezasının Para Cezasına Göre Etkinliği



Yukarıdaki Grafik 2’de vergi cezalarında hapis cezasının para cezasına göre etkinliği yüzdesel olarak gösterilmiştir. Vergi suçlarının yaptırımı olarak hapis cezasının mükellefler üzerinde para cezasından daha etkili olduğu ankete katılan mükelleflerin % 32,7’sinin “tamamen katılıyorum” ifadesini işaretlemeleri göstermektedir.

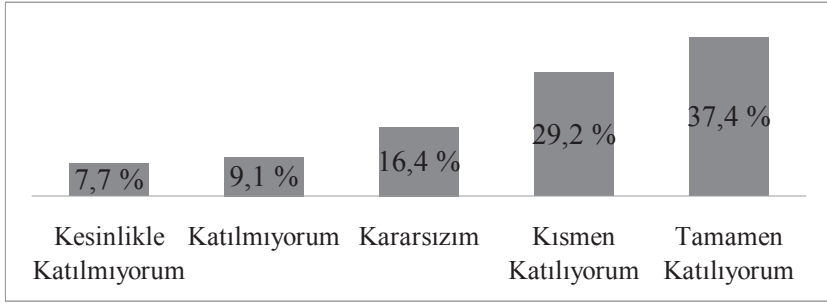
Grafik 3: Hapis Cezasının Etkinliği İle Eğitim Düzeyi İlişkisi



Yukarıdaki Grafik 3’den de anlaşılacağı üzere vergi suçlarının yaptırımı 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.

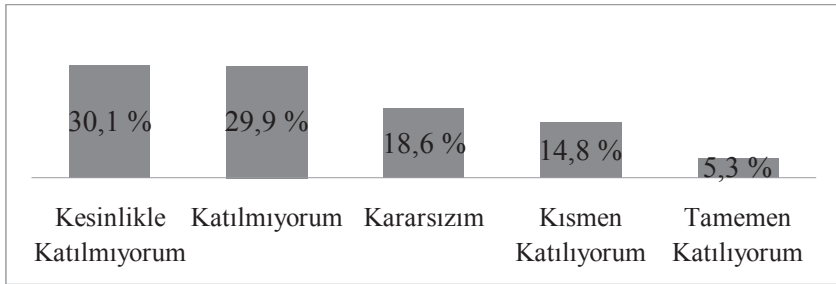
Sonuç olarak eğitim düzeyi düşük olan mükellefler, daha çok bakkal, manav, market gibi basit usul mükellefi olduklarından gelir seviyeleri belli bir düzeydedir ve bu nedenle işlemiş oldukları vergi suçlarının yaptırımı olarak para cezasına tabi olmaları bütçelerinde oldukça önemli bir yer tutacağından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

Grafik 4: Vergi Suçunun Devlete Karşı İşlenmiş Bir Suç Olarak Görülmesi



Mükelleflere yöneltilen bir diğer soru ise; vergi suçunun devlete karşı işlenmiş bir suç olup olmadığı sorusudur. Araştırmaya katılan mükelleflerin 451’i bu soruya cevap vermiştir. Grafik 4’e göre; 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 5’te gösterilmiştir.

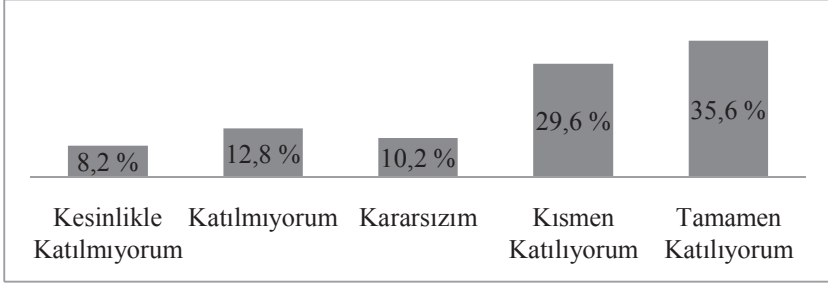
Grafik 5: Vergi Suç İşlenmesi durumunda Mükelleflerin Birbirlerini Etkilemesi



Grafik 5’e göre; ankete katılan mükelleflerin 136’sı (% 30,1) kesinlikle katılmadığı, 135’i (% 29,9) katılmadığını ve 24’ü (% 5,3) tamamen katıldığını ifade etmiştir.

Vergi cezalarının mükellefler üzerindeki etkisi Grafik 6’da gösterilmiştir. “Hakkımda vergi cezası kesilmesi beni korkutur” sorusuna anket çalışmasına katılan 436 mükelleften % 21’inin (% 8,2’si kesinlikle katılmıyorum, % 12,8’i katılmıyorum) vergi suçu işlemekten korkmadıkları, % 10,2’sinin bu konuda kararsız oldukları ve % 65,2’sinin ise (% 29,6’sı kısmen katılmıyorum, % 35,6’sı tamamen katılmıyorum) vergi suçu işlemekten korktukları şeklinde cevap vermişlerdir.

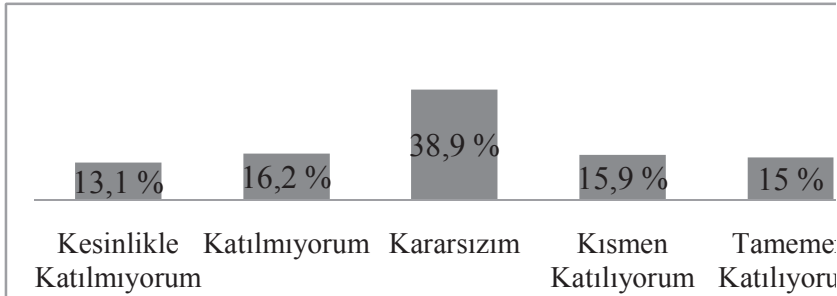
Grafik 6: Vergi Cezalarının Mükellef Üzerindeki Etkisi



Vergi hukukumuzda ihbar, ihbar eden tarafından herhangi bir mükellef veya mükellefler hakkında vergi kayıp ve kaçığına ilişkin olarak yapılan yazılı ve sözlü bildirim olarak belirtilmektedir.⁴⁴ 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 Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun” oluşturmaktadır. Bu kanunun 1. maddesi hem ihbarı hem de bu ihbar sonucu elde edilecek ihbar ikramiyesini düzenlemiştir.⁴⁵ Vergi ile ilgili hukuki düzenlemelerin sayıca fazla ve karmaşık hükümler içermesi, vergi kanunlarında yer alan boşluklar ve vergi bilincinin yerleşmemiş olmasından dolayı vergi kayıp ve kaçakları önemli bir sorun haline gelmiştir. Bu nedenle mükellef üzerinde vergi bilincinin yerleşmesini sağlamak amacıyla ülkemizde 2007 yılında aktif hale getirilen ihbar müessesesi daha da önemli hale gelmiştir.

Vergi cezalarının mükelleflerin vergi suçu işlemlerinde etkili olup olmadığına paralel olarak aynı mükelleflere arkadaş ve iş çevrelerinde vergi suçu işlemiş bir mükellefi ihbar etmeyi düşünüp düşünmedikleri sorusu yöneltilmiş ve verilen cevaplar Grafik 7’de gösterilmiştir.

Grafik 7: Vergi Suçu İşlemiş Mükellefi İhbar Etme Bilinci



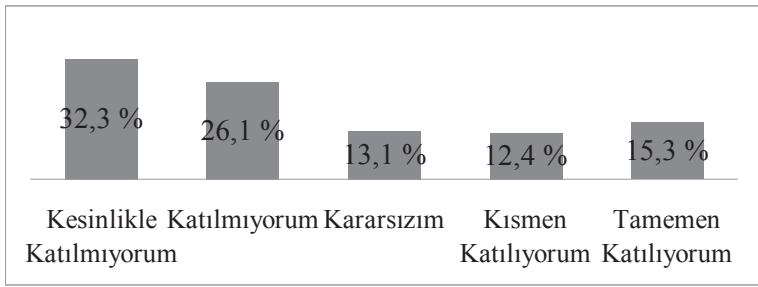
⁴⁴ Rüknettin Kumkale, “ Vergi Kurumumuzda İhbar Müessesesi ve İkramiye” http://www.isvebilgi.com/index.php?option=com_makaleler&task=sdetay&sid=1089&catid=29, (Erişim: 11.05.2011).

⁴⁵ Savaş Eray, “Vergi Hukukunda İhbar ve Türkiye Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Nisan 2010, Yıl: 33, Sayı: 259, s.58.

Grafik 7’den 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 harcandığının hesap verilebilirliğini sağlayacak şekilde ifade edilmediği sürece bu durumu minimuma indirmek mümkün değildir.

Mükelleflere yöneltilen bir diğer soru hakkında vergi cezası kesilen mükellefin diğer insanlar tarafından bilinmesinin onları rahatsız edip etmedikleri sorusudur ve verilen cevapların dağılımını Grafik 8’de gösterilmiştir.

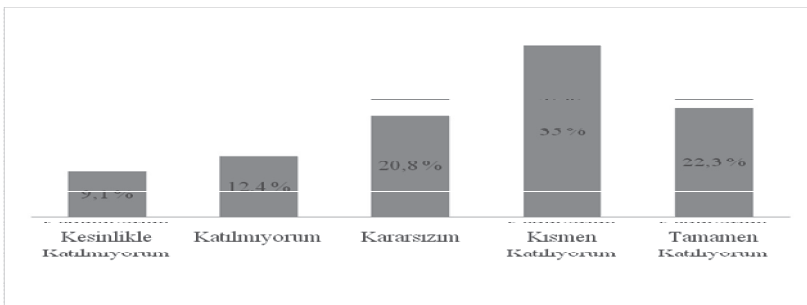
Grafik 8: Kesilen Vergi Cezasının Diğer İnsanlar Tarafından Bilinmesinin Etkisi



Grafik 8’e göre 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. Bu bağlamda mükelleflere, vergi cezalarının artırılmasının dikkatlerini ne düzeyde çekip çekmediği sorusu yöneltilmiş ve verilen cevaplar Grafik 9’da gösterilmiştir.

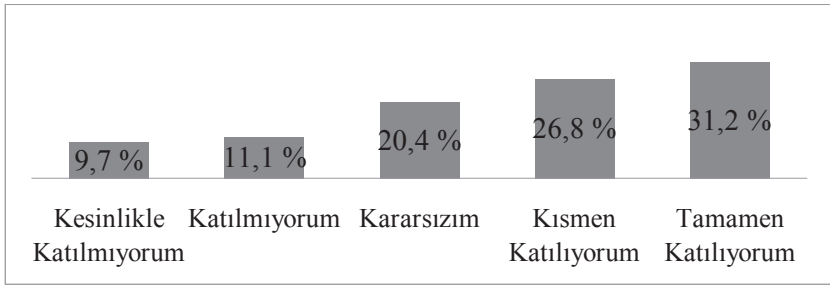
Grafik 9: Vergi Cezalarının Artırılmasının Mükelleflere Etkisi



Grafik 9'dan anlaşıldığı üzere; 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.

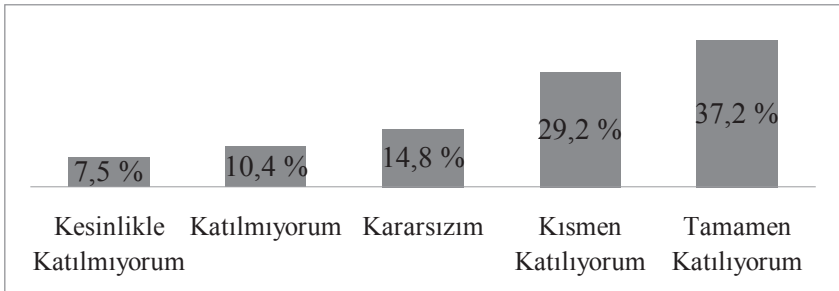
Bu sorunun takibinde mükelleflere “Yapmış olduğum fiilden dolayı vergi cezasına çarptırılmış olsam bir daha vergi suçu işlemem” ifadesine katılıp katılmadığı sorusu yöneltilmiş ve Grafik 10'da da görüldüğü üzere mükelleflerin 141'i (% 31,2) tamamen katılıyorum ve 44'ü (% 9,7) ise kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermişlerdir. Verilen cevaplar doğrultusunda, vergi suçlarının yaptırımı olarak kanun koyucu tarafından belirlenen cezaların etkin bir şekilde uygulanması, , mükelleflerin az da olsa vergi suçu eğilimlerini önleyecektir.

Grafik 10: Vergi Cezalarının Vergi Kabahati-Suçü İşlemedeki Caydırıcılığı



Vergi cezalarının artırılmasının mükellefleri etkilemesine paralel olarak ankette yer verilen diğer bir soru ise “mükelleflerin vergi suçu işlemlerinin onlar tarafından toplumun yüz yüze kaldığı bir problem olarak algılanma düzeyidir”. Bu soruya verilen cevaplar, yüzdeleri ile birlikte Grafik 11'de gösterilmektedir.

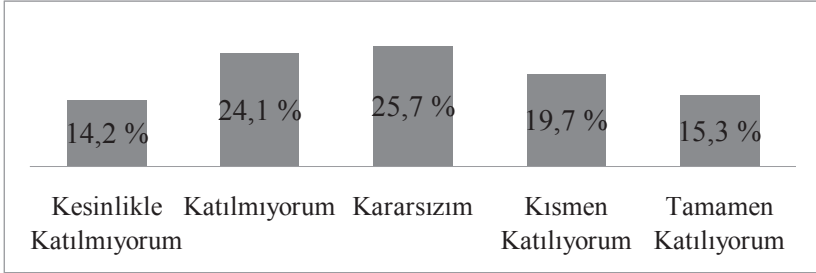
Grafik 11: Vergi Suçlarının Toplumun Ciddi Bir Problemi Olup Olmadığına Verilen Cevaplar



Grafik 11'e göre; mükelleflerin “Vergi suçu işlemleri toplumun yüz yüze olduğu ciddi bir problemdir” ifadesine katılıp katılmadıkları 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 mükelleflere olan tepkiyi ölçmek için “Hakkında vergi cezası kesilen bir mükellef ile alış veriş yapmak istemem” ifadesine katılıp katılmadıkları sorusunu mükelleflere yönelttik. Verilen yanıtlar aşağıdaki Grafik 12’de yer almaktadır.

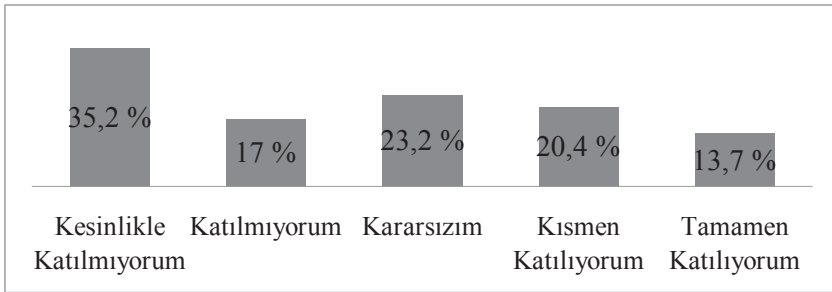
Grafik 12: Vergi Cezası Kesilen Mükelleflere Karşı Oluşan Tepki



Ticari hayat içerisinde hakkında vergi cezası kesilen mükelleflere olan tepkinin belirlenmesi amacıyla sorulan soruya 452 mükelleften 447’si cevap vererek 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.

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 13’de gösterilmiştir.

Grafik 13: Ticari Hayata Dair Beklentilerin Vergi Kabahati-Suçtu İşlemedeki Etkisi



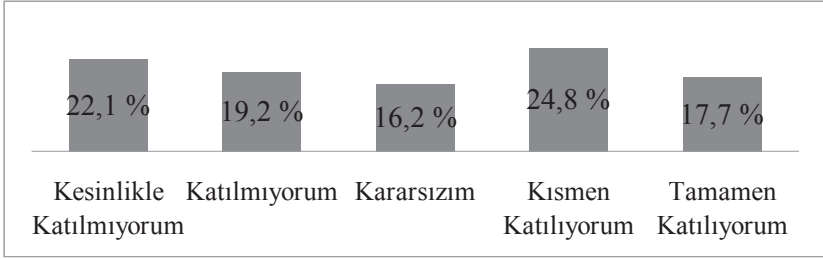
Mükellef beklentilerinin vergi suçu işlemedeki etkisine ilişkin verilen cevapların yer aldığı Grafik 13’te 114 kişi (% 35,2) kesinlikle katılmadıklarını, 77 kişi (% 17) katılmadıklarını, 105 kişi (% 23,2) bu konuda kararsız olduklarını, 92 kişi (% 20,4) kısmen katıldıklarını ve 62 kişi (% 13,7) tamamen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

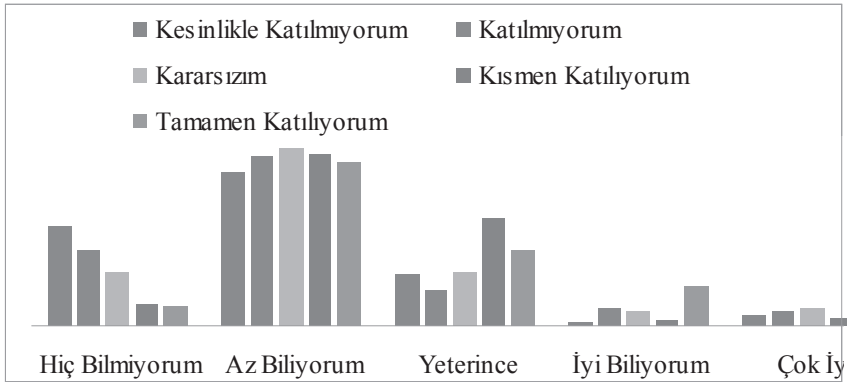
Son olarak mükelleflere “Vergi kabahat/suç ve cezalarını düzenleyen yasaları rahatlıkla anlayabiliyor musunuz?” soru yöneltilmiş ve verilen cevapların dağılımı Grafik 14’te gösterilmiştir.

Grafik 14: Vergi Kanunlarının Mükelleflerce Anlaşılabilirliği



Ankete katılan mükelleflerden 100’ü (% 22,1) vergi kabahat/suç ve cezalarını düzenleyen kanunları rahatlıkla anlayamadıklarını, 73’ü (% 16,2) kararsız olduğunu ve 80’i (% 17,7) ise söz konusu kanunları rahatlıkla anladıkları şeklinde cevap vermişlerdir.

Grafik 15: Mükelleflerin Mevzuatı Bilme Düzeyleri ile Vergi Kanunlarını Anlayabilme İlişkisi



Grafik 15’de görüldüğü üzere mükelleflerin yükümlüsü oldukları mevzuatı ne kadar bildikleri ile vergi suç ve cezalarını düzenleyen yasaları anlayabilme dereceleri doğru orantı içerisinde. 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

Vergi gelirleri, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanının en önemli aracıdır. Günümüzde bu aracın giderek çeşitlendiği, tabana yayıldığı, gerçek ve tüzel kişilere daha fazla yük getirdiği gözlenmektedir. Bu çalışmada genel olarak vergi yükümlülerinin vergi yüklerini nasıl algıladıkları ve vergi yüküne karşı koydukları tepkileri araştırılmaya çalışılmıştır. Araştırmada ayrıca devletin bir yaptırım gücü olarak uygulamaya koyduğu cezaların, yükümlüler tarafından nasıl algılandığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu bağlamda çalışmada aşağıda yer alan temel bulgulara ulaşılmıştır:

- Araştırmaya katılanların vergiyi tanımlama biçimleri itibariyle dağılımları incelendiğinde, çoğunun vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olan zorunlu bir ödeme aracı olarak ifade ettikleri saptanmıştır. Nitekim ÇİÇEK'in (2006) yılında mevcut uygulamalara karşı mükelleflerin tepkilerini ölçmeye yönelik İstanbul ilinde 502 mükellefle gerçekleştirilen anket çalışmasında elde edilen bulgulara göre, mükelleflerin çoğu vergiyi kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak ifade ettiği gözlenmiştir.

- Çalışmada mükelleflerin vergilerini tam olarak ödemediği ve bunun sonucunda da vergi yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin cezalandırıldığı düşüncesi ortaya çıkmaktadır.

- Ankete katılan mükelleflerin vergiyi doğuran ticari işlemleri kayıtlara geçirmeyerek, muhasebe hilesi yaparak, yasal olmayan bir şekilde yükümlüsü oldukları vergilerden kaçınma yollarına başvurdukları sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçla 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 çalışmada 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 katılanların vergi kabahati/suçü işlemiş mükellefleri algılama biçimleri itibariyle dağılımları incelendiğinde, çoğunun vergi kaçırın mükellefleri

hırsız olarak gördükleri sunucuna 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.

- 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 işlemeye 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 mükelleflerin şu anki sistem hakkında eklemek istedikleri düşüncelerini belirtmeleri istenmiştir. Bu doğrultuda mükelleflerin düşünceleri şu şekildedir:

- Vergi oranlarının düşürülmesinin mükelleflerin vergilerini tam ve doğru olarak ödemelerinde etkili olacağı düşüncesi hakimdir. Ayrıca basit usuldeki mükelleflerin muhasebecilere ödedikleri paranın gereksiz ve fazla olduğu düşüncesi ankete verilen cevaplarda dile getirilmektedir. Bu nedenle basit usule tabi bakkal, manav, kırtasiye gibi küçük esnaf için götürü vergilemeye geçilmesi savunulmaktadır.

Kaynakça

- ARTUK, M. E., GÖKCEN, A., YENİDÜNYA, A. C., **5237 S.Y. Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 1. Cilt, s. 8, 2008.
- ASLAN, M., **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara, 2008.
- ATAR, Y., **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Konya, Mimoza Basım Yayım Dağıtım, 2004.
- AYDIN, A. R., “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 233, Şubat 2008, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi.
- BAYRAKLI, H. H., **Genel Vergi Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2005.
- BİLİCİ, N., **Vergi Hukuku**, 26. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011.
- CANDAN, T., **Vergi Suç ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1995.
- ÇİÇEK, S., ÇİÇEK, H.G., “Kendiliğinden Verilen Beyannamelerde Vergi Ziyai Cezası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Nisan 2010, Yıl: 33, Sayı: 259, s.192.
- ÇİÇEK, H., “**Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No:65, 2006.
- DEMİRBAŞ, T., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.
- DÖNMEZER, S., ERMAN, S., **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku- Genel Kısım**, İstanbul, C.1, B: 5, 1973.
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Raporu**, Ankara, DPT Yayınları, DPT:2603, ÖİK:614, 2001.
- EDİZDOĞAN, N., TAŞ M., ÇELİKKAYA A., **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2007.
- ERAY, S., Vergi Hukukunda İhbar ve Türkiye Uygulaması, **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Nisan 2010, Yıl: 33, Sayı: 259, s.58.
- ERDEM, F., ARTUK, M. E., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, 1997.
- ERDEM, T., “Vergi Mahrem mi?”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2005, Sayı: 27.
- GÜÇLÜ, F., **Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında)**, 1. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2001.

-
- HATİPOĞLU, M., **Türkiye’de Vergi Suç ve Unsurlarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)**, Afyonkarahisar, Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- KUMKALE, R., “Vergi Kurumumuzda İhbar Müessesesi ve İkramiye” http://www.isvebilgi.com/index.php?option=com_makaleler&task=sdetay&sid=1089&katid=29, Erişim Tarihi (11.05.2011).
- MUTLUER K., **Türk Vergi Sistemi**, (24. Ünite), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları 941, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları 511, 2000.
- MUTLUER, K., **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, Eskişehir İTİA, Yayın No: 214, 1979.
- ÖMÜRBEK, N., ÇİÇEK, H. G., ÇİÇEK, S., "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Anketin Bulguları", **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2007, Maliye Bakanlığı S.G.B., Sayı: 153, s. 102-122.
- SABAN, N., **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2009.
- ŞENYÜZ, D., **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2003.
- TAŞ, F., “Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, Ankara, **Yaklaşım Yayıncılık**, 2008.
- TEZCAN, K., “Vergi Suç ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi” http://www.muhasibat.net/makale_doc%20dr%20keramettin%20tezan_vergi%20suc%20ve%20cezalarin%20tck%20cerc%20degerlendirilmesi.doc, Erişim Tarihi (02.04.2011).
- TOPALOĞLU, M., **Türk Hukukunda Çocuklara Özgü Güvenlik Tedbirleri**, İstanbul Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, 2008, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- TOSUN, Ö., **Suç Hukuku El Kitabı**, 2. Baskı, İstanbul, 1982.
- TURHAN, S., **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- TÜMAY, A., “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.
- YALTI, B., “İlkel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, Sayı 233, Şubat 2008, s. 105.

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

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.1.1961 tarih, 10703-10705 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

2709 Sayılı T.C. 1982 Anayasası (9.11.1982 tarih, 17863 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (3.7.2009 tarih, 27277 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).