

Vergiye Mükellef Tepkileri ve Vergi Kaçakçılığında Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisi: Tokat İli Örneği

Özet

Ülkemizde önemli bir sorun haline gelen vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi cezaların caydırıcılık etkisi yadsınamaz. Bu yüzden, vergi kaçakçılığında vergi cezalarının ne kadar caydırıcı olduğu, bu konuda cezaların dışında kaçakçılığın önlenmesinde başka neler yapıldığı ve bunların etkisi önemli hale gelmektedir.

Halit ÇİÇEK¹
Kübra BOZDOĞAN²
Doğan BOZDOĞAN³

Bu çalışmada da vergi kaçakçılığında vergi cezaların önemi ve caydırıcılık etkisinden bahsedilmiştir. Bu konuda tam olarak bir etkinliğin sağlanamadığı ve daha verimli sonuçlar elde etmek için nelerin yapılabileceği konusunda önerilerde bulunulmuştur. Çalışmada, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığında vergi cezalarının caydırıcılık etkisi üzerindeki düşüncelerini ortaya koymak üzere Tokat İli Merkezinde 400 vergi mükellefini kapsayan bir anket çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Vergi Cezaları, Caydırıcılık

Taxpayer Responses to Tax and Effect of Tax Penalties Deterrence in Tax Evasion: The Case of Tokat Province

Abstract

In our country, which has become a major problem in the prevention of tax evasion deterrence effect of the tax penalties can not be denied. Accordingly, to what extent tax penalties are deterrent on tax evasion and in this matter besides penalties, what else have been done to prevent smuggling and their effects become momentous/important.

In this study, mentioned importance and the deterrence effect of the penalties in the tax evasion of tax. This activity is not exactly a subject to achieve more efficient results achieved and suggestions were made about what can be done. In this study, the taxpayer's tax smuggling deterrence effect of the tax bills to put forth his views on the Tokat Province Center, a survey was conducted covering 400 taxpayer.

Keywords: Tax Evasion, Tax Penalties, Deterrence

¹ Yrd. Doç. Dr., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, hcicek70@yahoo.com

² Araş. Gör., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, kubragozen_87@hotmail.com

³ Araş. Gör., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, bozdogan_dogan@hotmail.com

* Bu makale Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalında Yrd. Doç. Dr. Halit ÇİÇEK danışmanlığında yürütülmüş, Araş. Gör. Kübra BOZDOĞAN tarafından savunulmuş Yüksek Lisans tezinin özetidir.

1. Giriş

Vergiler toplumsal refahı sağlamaya yönelik olarak kamu harcamalarını finanse etmede kullanılan önemli birer maliye politikası araçlarıdır. Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenlik erkinin bir sonucudur. Devletler, gelirlerinin neredeyse % 80'leri aşan kısmının elde edildiği vergileri, hukuka dayalı bir şekilde egemenlik haklarını kullanarak cebri olarak elde etmektedirler.

Türkiye'de vergileme ile ilgili yapılmış yasal düzenlemelere karşı istenildiği ölçüde vergi geliri elde edilemediği, vergi kayıp ve kaçığının oldukça büyük boyutlarda olduğu farklı dönemlerde ve farklı hesaplama yöntemleriyle tahmin edilmiştir. İstenilen düzeyde vergi geliri elde edememenin sebebi olarak da; vergi oranlarının yüksekliği, denetim eksikliği, cezaların caydırıcı olmaması, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterli düzeyde yerleşmemiş olması, elde edilen vergi gelirlerinin etkin bir şekilde kullanılamaması vs... gösterilmektedir. Vergi suç ve kabahatleri ile ilgili yasal düzenlemeler her ne kadar caydırıcı bir niteliğe sahip olsa da, vergi kayıp ve kaçığını önlemede tek başına yeterli olamamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçuna yönelik cezaların caydırıcılık etkisi de büyük önem taşımaktadır.

Çalışmada, Türkiye'de vergi kaçakçılığına yönelik vergi cezalarının caydırıcılık etkisi ele alınmıştır. Bu bağlamda, mükelleflerin genel olarak vergiye karşı tutum türlerine değinilmiş, vergi kaçakçılığı kavramı detaylandırılarak, vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik tedbirler ve caydırıcılık etkisi ile bağlantı kurulmuştur. Son olarak da; vergi kaçakçılığında vergi cezalarının caydırıcılık etkisine yönelik Tokat ilinde faaliyet gösteren vergi mükellefleri üzerinde bir anket çalışması yapılarak elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

2. Vergiye Karşı Tepkiler

Teoride vergilerin mükellefler üzerinde yapmış olduğu etkiler ödeme (gelir) ve beyan (ikame) etkileri olmak üzere iki biçimde ele alınmaktadır. Gelir etkisi, ödenmiş olan verginin sadece mükellefin satın alma gücünde meydana getirdiği azalmayı ifade eder. İkame etkisi ise, mükellefin ödemiş olduğu vergi nedeniyle tercihlerinde bir değişme oluşması durumunda var olmaktadır.

Vergi ödemek istemeyen mükellefler vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, verginin reddi ve vergi cennetlerine göç yollarıyla vergiden kaçınırlar. Bunların bir kısmını kanuni yollarla bir kısmını da kanuni olmayan yollarla yaparlar.

2.1. Vergiden Kaçınma

Mükelleflerin kanunlara aykırı hareket etmeksizin, vergili bir malı satın almaması, vergili bir alanda ekonomik faaliyette bulunmaması ya da kanunlardaki boşluklardan yararlanmak veya doğrudan vergiyi doğuran olayla bağlantı kurmamaya dikkat etmek yoluyla vergi vermemeyi istemelerine vergiden kaçınma denir (Tekir, 1993:104).

Vergiden kaçınma genelde yasalara uygun olarak ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma vergi kanunlarındaki açık kapılardan, yani boşluklardan yararlanarak ve vergiyi doğuran olaya neden olmamak suretiyle vergi borcunun doğmasına engel olmak şeklinde ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2005:138).

Vergiden kaçınma uygulamada birçok şekilde gerçekleşebilmektedir. Ancak genel olarak bunları iki grupta toplamak mümkündür. Buna göre, mükellefin vergi konusu ile ilişki kurmaması (tüketim alışkanlıklarını değiştirmesi gibi) birinci gruptaki vergiden kaçınma faaliyetleri; mükellefin vergi kanunlarının boşluklarından yararlanması ve bu şekilde vergi yükünü hafifletmesi (matrah kaydırılması gibi) ikinci gruptaki vergiden kaçınma faaliyetleri olarak değerlendirilmektedir (Şimşek, 2007:14).

Bazı sosyologlar, vergi kayıplarını sosyal bir sorun olarak görmektedirler. Bu gibi davranışlar için, tax avoidance (vergiden kaçınma) ve tax evasion (vergi kaçakçılığı) terimleri birleştirilerek "tax avoision" terimi üretilmiştir (Çiçek, 2006:81).

2.2. Vergi Kaçakçılığı

Bireyler vergi kaçırımları durumunda karşılaşılabilecekleri cezalar ve zararlarla sağlayacakları nihai faydayı karşılaştırarak vergi kaçırmaya karar verirler (Capet, 1954: 7).

Vergi hukukunda, vergi cezalarını gerektiren fiiller kamunun gelir kaynağına zarar veren fiillerdir,

işlenen bu fiillere karşı getirilen yaptırım sadece mali olmamakla kalmamış aynı zamanda ceza hukuku anlamında hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren yaptırımlara bağlanmıştır (Yiğit, 2002:3).

Vergi kanunlarına göre hazineye intikal etmesi gereken paranın hukuka aykırı neden ya da gerekçelerle hazineye intikal etmemesi kaçakçılık olarak ifade edilmektedir (Karakoç, 2004:1).

Vergi kaçırma kavramı kasten hileli bir şekilde vergi yükünü azaltmayı kavradığı gibi, vergi mevzuatını bilmeme, yanlış yorumlama, beyannamede yapılan istem dışı hatalar veya mükellefin ihmali dolayısıyla vergi matrahının düşük gösterilmesini de kapsar (Bayraklı ve Diğerleri, 2004:206).

2.3. Verginin Reddi

Günümüzde mükelleflerin vergilemeye çok çeşitli tepkiler gösterdiği görülmektedir. Bu tür kolektif tepkiler, henüz olgunlaşmamış toplumlarda bireylerin psikolojik varlıklarının dışa yansıyan sınıf bilinci belirtileri olarak kabul edilir. Kolektif yükümlü tepkilerinin türleri ise, ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilâtının engellenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Maliye tarihine bakıldığında zaman, vergi sistemlerine veya onu temsil eden iktidarlara karşı birçok eylemin gerçekleştirildiği görülür. Bu eylemlerin ana nedeni hâkim sınıfların vergi politikalarındaki başarısızlıklardır. Eski Yunan, Roma ve Alman Emperyalizmi bu tür kolektif tepkilerin sonucunda yıkılmıştır. Hatta, Amerika'nın bağımsızlığı ve Fransız İhtilalinin temellerinde bile vergiye ya da vergi otoritesine karşı kolektif tepkiler yer almaktadır. Bu tür toplu eylemler Ortaçağ Avrupa'sının sık görülen ve alışıldık olayları olarak tarihe geçmiştir. Verginin yaygın ve etkin olarak reddine günümüze en yakın örnek, II. Dünya Savaşı sonrasında Fransa'da görülen Poujade Hareketi'dir. Esnafların ağır vergi yükü altında kalmasından kaynaklanan hoşnutsuzluğunu, 1953 yılında Lot vilayetindeki Poujade isimli belediye meclisi üyesi örgütleyerek bir yıl içinde tüm Fransa'ya yayılan ve kendi adıyla anılan bir hareketi başlatmıştır (Çiçek ve Diğerleri, 2008:56-57).

2.4. Vergi Cennetlerine Göç

Vergi mükelleflerinin, ödedikleri vergi yükünü ağır buldukları ve bu yükün adil olmadığı inancında olmaları durumunda, kendilerini ya da vergiye konu olan unsurlarını daha az vergi ödeyebileceklerini düşündükleri sektör, bölge veya ülkelere aktarabilmektedirler. Hatta bazı ülkeler de kaynakları kendilerine çekebilmek için ciddi boyutlarda vergi indirimleri uygulamaktadırlar ve bazen alacakları kimi vergilerden de vazgeçebilmektedirler. Bu gibi ülkeler, "vergi cennetleri" olarak maliye literatüründe yer almaktadırlar. Geniş anlamda vergi cennetleri, yukarıdaki özelliklerinin yanında diğer ülke vergi otoriteleriyle bilgi değişimine yanaşmayan ülkeler olarak da tanımlanmaktadır (Şenyüz, 1995:113).

Bir ülkenin vergi cenneti sayılabilmesi için dört kriterden bahsedilebilir. Birinci kriter, o ülkede hiç vergi olmamalı veya düşük vergileme yapılmalıdır. İkinci olarak ise, gizlilik kuralına sıkı sıkıya bağlı kalınmasıdır. Üçüncü kriter vergi yasalarının şeffaf olmaması gerekliliğidir. Son olarak ise, fiilen faaliyette bulunulmamalıdır. İşlemler sadece kâğıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir (Bilici, 2004:617-624).

3. Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler

Devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için çeşitli kaynaklardan sağladığı kamu gelirlerine ihtiyacı vardır. Bu kaynaklardan en önemlisi de vergilerdir. Vergiler, devlet açısından kamu harcamalarının finansmanı için en önemli gelir kaynağı iken, kişiler açısından ise gelir ve servetlerini doğrudan azaltıcı bir unsurdur (Gümüş, 2006:209). Bu nedenle mükellefler vergiyi isteyerek ödemezler. Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkilerden en önemlisi de vergi kaçakçılığıdır.

Vergi kaçakçılığı ile ilgili literatürde çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı, elde edilmiş fakat vergi otoritelerine beyan edilmemiş gelirlerin bütünü" olarak da tanımlanmaktadır (Türk, 1992:5).

Diğer bir tanımda ise vergi kaçakçılığı, "Mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergiye tabi olan geliri beyan dışı bırakmaları suretiyle meydana gelen

ve suç teşkil eden bir kavram” olarak tanımlanmıştır (Alptürk, 2005:163).

Herber’e göre ise vergi kaçakçılığı, vergi yükümlüsünün yasal vergi yükümlülüğünden kurtulmak için başvurduğu yasalara karşı hileli ve aldatici çabalara başvurusudur (Herber, 1979:126).

Bu tanımlamalar ışığında vergi kaçakçılığı, daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir (Nadroğlu, 2000:280).

Mükellefleri vergi kaçakçılığına iten nedenler, vergi tekniğinden kaynaklanan nedenler ve sosyal nedenler olarak iki ana başlık altında incelenebilir. Vergi tekniğinden kaynaklananlar; vergi oranı, vergi ceza oranı ve denetim olasılıkları, mükellefin gelir düzeyi, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi afları olarak ele alınabilir. Mükellefin eğitim düzeyi, cinsiyeti, yaşı, sosyal normlar ve vergi ahlakı da sosyal nedenler başlığı altında sayılabilir (Yılmaz, 2006:46).

Vergilendirme sürecinde öncelikle vergi tabanının yani vergi kaynağının doğru bildirilmesi son derece önemlidir. Ödeme gücünün doğru hesaplanması, beyannamenin zamanında verilmesi ve ödemenin zamanında yapılması vergilendirme sürecinde önemli aşamalardır. Vergi kaçakçılığı söz konusu aşamalar içerisinde özellikle ilk aşamada ortaya çıkmaktadır (Demir, www.e-akademi.org). Vergi kaçakçılığı oranı, vergileme sistemi beyan esasına dayanan ülkelerde daha fazladır (Kumluca, 2003:91).

Bugün itibarıyla vergi kaçakçılığının basit politik kararlarla çözülemeyecek kadar büyük bir sorun olduğu, hukuki, ekonomik ve sosyolojik yönleriyle çok kapsamlı mücadeleyi gerektiren bir boyut kazanmış olduğu belirtilebilir (Demir, www.e-akademi.org).

Vergi kaçakçılığını etkileyen faktörler başlıklar halinde ele alınacak olursa şöyle sıralanabilir:

3.1. Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının mükellefin vergiye uyumu konusunda önemli bir yere sahip olduğu yapılan birçok araştırmada ortaya koyulmuştur.

Bu araştırmalara göre gelir arttıkça vergi kaçakçılığı da artmaktadır. Bunun nedeni de mükelleflerin gelir düzeyi arttıkça nispi olarak olamasa bile miktar olarak ödeyecekleri vergi miktarının artmasıdır. Bu artış ise vergi kaçakçılığından sağlanacak faydanın, yakalanma riskini bastırmasına neden olmaktadır (Kumluca, 2003:92).

Vergi oranları, mükelleflerin davranışları üzerinde gelir ve ikame olmak üzere iki karşıt etkiye sahiptir. Buna göre mükellef, ödediği vergi miktarının neden olduğu gelir kaybını telafi etmek amacıyla daha fazla çalışabilir ya da çalışma arzusunu kaybederek aylıklığı tercih edebilir. Bunlardan ilkinde ‘gelir etkisi’, ikincisine ‘ikame etkisi’ denmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi artışı nedeniyle sergileyeceği davranışları, karşıt işleyen gelir ve ikame etkisinin ağırlığına göre değişebilecektir.

Şöyle ki, bir taraftan vergi oranlarındaki artış, başarılı kaçakçılıktaki marjinal kaçakçılığı arttırdığı için daha fazla kaçakçılığı teşvik ederken, diğer taraftan ise daha yüksek bir vergi oranı, vergi sonrası(harcanabilir) geliri azaltmak suretiyle ilave bir etki yaratır. Bu durum kişilerin riske karşı davranışlarına bağlı olarak daha az vergi kaçırma-larına neden olabilir (Çelikkaya, www.e-akademi.org).

3.2. Enflasyonun Etkileri

Sık sık ekonomik krizler yaşayan ve yüksek enflasyon olan ülkelerde mükelleflerin vergiye karşı direnci artmaktadır. Enflasyonist ortam birçok konuda belirsizlik yaratmaktadır. Enflasyon vergi sisteminin sayısal büyüklüklerini etkileyerek spesifik tarifeler, istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda spesifik tarifelere göre alınan vergilerde devlet gelir kaybına uğrarken, istisna, muafiyet ve indirim tutarlarının enflasyon karşısında sabit kalması ve nominal gelirlerdeki artışların artan oranlı tarife yapısıyla daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi yüzünden yükümlülerin reel vergi yükleri enflasyon nedeniyle artmaktadır (Gerçek ve Yüce, 1998:34).

Enflasyon vergi sistemini çarpıtarak, vergi yapısının bozulmasına neden olmaktadır. Bu etkilerinden dolayı enflasyon, mükelleflerin ver-

gi sistemine olan güveninin zedelenmesine yol açmaktadır(Gerçek ve Yüce, 1998:35).

3.3. Vergi İdaresinin Etkinliği

Vergileme, karar verme sürecinden başlayarak, tarh, tahakkuk ve vergi alacağının sona ermesine kadar devam eden teknik bir süreçtir. Bu nedenle vergi kanunlarını tam ve verimli olarak uygulama vergi idaresinin inisiyatifinde olan bir husustur. Şayet vergi idaresi etkin olarak vergi kanunlarını uygulayamıyorsa, kanunlar ne kadar iyi olursa olsun elde edilen sonuç istenildiği gibi olamayacaktır (Kumluca, 2003:94).

Vergi personelinin yetenekleri, vergi idaresinin etkinliğini önemli ölçüde etkilemektedir. Vergicilik bilgi ister ve tecrübe gerektirir. Vergi kanunları ne kadar mükemmel olursa olsun, gerçek yönü, sonuçları ancak uygulamasıyla ortaya çıkabilir. Bu nedenle personel sorunu, vergi idaresinde çok önemli yer tutmaktadır. Vergi idaresinde personel konusunun sorun halini alması, personele düşük ücret ödenmesinden, genel ve mesleki eğitim noksanlığından, iyi bir iş bölümü yapılmamasından ve personelin bilgi ve yeteneklerine uygun yerde bulunmamlarından doğmaktadır (Şimşek, 2007:23).

3.4. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi kanunlarının karmaşıklığı doğrudan beyanda bulunmama eğilimine katkıda bulunur. Mükellefler vergi kanunlarının karmaşık olduğu düşüncesinde iseler, bu onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilir. Vergi mevzuatındaki karmaşıklık sadece mükellefleri değil aynı zamanda denetim elemanları ve vergi yargısını da olumsuz etkilemektedir (Kumluca, 2003:94).

Vergi kanunlarının sade olması ve vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılmaması mevzuatı daha anlaşılır hale getirecek ve böylece mükellefin vergiye gönüllü uyumu artacak ve vergi suçları azalacaktır.

3.5. Belge Düzenin Yerleşmemiş ve Kayıt Dışı Ekonominin Yaygın Olması

Günümüzde vergi matrahının tespitinde kullanılan en çağdaş yöntem beyan usulüdür. Bu yöntem vergi matrahını en iyi yükümlünün bilebileceği ger-

çeği üzerine dayanır. Beyan yönteminde gerekli kayıt ve bilgiler yükümlüce tutularak beyan döneminde bu bilgilerden hareketle hesaplanan vergi matrahı vergi dairesine yazılı olarak bildirilir. Bu yüzden de verginin tam olarak beyan edilmesi ve adaletin sağlanması açısından belge düzenin yerleşmiş olması gereklidir.

Belge düzenine uymak konusunda vergi bilinci önemli rol oynamaktadır. Türkiye’de belge düzeni, sadece vergi yasası şeklinde ele alındığı, vergi ahlakı dikkate alınmadığı için rayına oturtulamamakta ve önemli boyutta vergi kaçakçılığına neden olmaktadır (Esen, 1994:10). Belge düzenin ve kontrol mekanizmasının yetersiz olduğu gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonomi olgusunun yaygın olduğu görülmektedir (Türkay, 2009 :93).

Kayıt dışı ekonomi, illegal ekonomi ile vergi dışı bırakılmış ekonominin toplamından oluşmaktadır. Kara para ekonomisi, uyuşturucu ticareti, örgütlü suçlar ve terörizm vasıtası ile yapılan faaliyetler ve kazançları içermektedir. Belirtilen bu faaliyetler yasa dışıdır. Vergi dışı bırakılmış ekonomi, yasal olan faaliyetlerden, vergi kanunları veya mükellef iradesi ile vergilenmemiş faaliyet ve kazançları içermektedir. Yani kayıt dışı ekonomi, yasa dışı ve yasal, fakat vergilenmemiş iktisadi faaliyetlerin tümüdür (Şengül, 1997:225).

3.6. Vergi Bilinci

Vergi bilinci mükelleflerin niçin vergi ödediği ile ilgili bir kavramdır. Vergi kültürü olarak da adlandırılan vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru bir orantı vardır. Vergi bilinci arttıkça, vergi ödeme gayreti ve buna bağlı olarak da vergi gelirleri artacaktır. Vergi bilinci azaldıkça ise, vergi kaçakçılığında da artış meydana gelecek ve vergi gelirleri azalacaktır.

Vergi bilinci, toplumdaki ahlaki ve sosyal değişimlerden kolayca etkilenir. Toplum bireylerinin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtıldığına inanmaması, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmaması, vergi idaresine ve yargısına güven duyulmaması gibi etkenler vergi bilincinin aşınmasına dolayısıyla vergi uyumsuzluğuna neden olacaktır (Kumluca, 2003:94-95).

Vergide başarının sağlanmasının en temel şartı vatandaşın vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesidir. Bu bilincin yerleşmesiyle vatandaş verdiği verginin nasıl harcandığını bilecek ve verginin haklılığına inanacaktır. Ayrıca verginin adil olarak alındığına olan inanç arttıkça vergiye karşı direnç de o ölçüde azalacaktır. Bunun için vergiyi toplayan idarenin ve uygulamaların, bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı sağlayacak yönde olması, uygulamaların kamuoyuna iyi anlatılması gerekmektedir (Tezcan, www.sonbaski.com).

3.7. Vergi Afları

En geniş anlamıyla vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Bazı vergi af kanunları bütün vergileri kapsarken, bazıları belirli vergiler için geçerli olabilmektedir. Bazıları ise vergilerin asıllarını bile kapsayabilmektedir. Vergi afları, önemli vergi reformları sonrası geçmişten kalan sorunlu dosyaların kapanması için veya çok yoğun yaşanan ekonomik durgunluklar döneminde bu durgunluğun yarattığı sorunları bir nebze hafifletebilmek için yararlı niteliklere sahiptir (Şimşek, 2007:27).

Çok sık af kanunu çıkarılması, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına yol açmaktadır. Vergi afları vergi ödemeyenler lehine bir rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Ayrıca eğer mükellefler gelecekte de vergi aflarının devam edeceğine inanırlarsa buda onların vergi ödeme isteklerinin azalmasına neden olacaktır (Gök, 2007:149).

Cezalar hafiflettikçe afların zorunluluğu azalır. Bu nedenle ılımlı cezalara yer veren mükemmel bir mevzuatın mevcudiyeti affın lüzumluluğunu ortadan kaldıracaktır (Beccaria, 1964).

3.8. Eğitim ve Kültür Düzeyi

Mükelleflerin vergiye bakışı, toplumun kültürüne ve belirli kültürdeki kişilerin yasalara uyup uymadıklarına dayanmaktadır. Yükümlülerin genel kültür düzeyinin düşük olması, toplumsal bilinç düzeyinin de düşük olmasına yol açmaktadır. Mükellefler, verginin hem Anayasa'da belirtilen temel bir vatandaşlık görevi hem de ülke yönetimi ve ekonomisi için zorunlu olduğunun bilincinde oldukları sürece yasaları çiğnemekten kaçınmakta-

dırlar (Gerçek ve Yüce, 1998:41).

Eğitimli bireyler vergi kanunları ve mali olaylara ilişkin olarak kendilerinden daha az eğitilmiş bireylere nazaran daha dikkatli, duyarlı ve aynı zamanda kamu hizmet ve faydalarından yararlanmada avantajlıdır. Bu kişiler kanunların yapılışı elde edilen vergi gelirlerinin nasıl harcandığına ilişkin daha fazla eleştircidirler. Bununla birlikte vergi ahlakını olumsuz etkileyecek şekilde vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına ilişkin fırsatları değerlendirmede daha bilgili ve avantaj sahibidirler (Çomaklı, 2008: 116).

4. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesine Yönelik Tedbirlerin Caydırıcılığı

Vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik tedbirler, caydırıcılık etkisini artırabilmek amacıyla daha çok cezai niteliğe sahiptir. Bu tedbirler içerisinde vergi ziyai suçu ve cezası, ihbar ve şikayet, vergi denetimi, usulsüzlük cezası ve kaçakçılık suçu ve cezası başlıkları kısaca ele alınacaktır.

4.1. Vergi Ziyai ve Cezası¹

Vergi ziyai suçu, işlenen fiilin (yapılan veya yapılmayan hareketin) vergi ziyasına yol açmasını arayan bir suçtur. Bu nedenle vergi ziyai suçu "netice suçu" olarak değerlendirilir. İşlenen fiil vergi ziyasına sebep olmuyorsa vergi ziyai suçundan bahsetmek mümkün olmaz (Kızılot ve Taş, 2009:129-130).

Vergi ziyai çeşitli şekillerde ortaya çıkar. Kanun bunları üç grup altında ele almıştır. Bunlar; vergi-

¹ Vergi Usul Kanunu (VUK) md. 344 ve md. 341'de düzenlenen vergi ziyai ile md.351 vd.'da düzenlenmekte olan usulsüzlükler, hukuka aykırılık teşkil ettiklerinden; vergi ziyai ile usulsüzlük karşılığında uygulanmakta olan "para cezası" (VUK md.344, md.352-mük.md.355), Kabahatler Kanunu md.16'ya göre bir "idari yaptırım" olduğundan, gerek vergi ziyai ve gerek usulsüzlük, "kanunun (VUK'nun), karşılığında idari yaptırım (para cezası) uygulanmasını öngördüğü haksızlıklar (hukuka aykırılıklar)" olarak Kabahatler Kanunu anlamında birer "kabahat" ve buna bağlı olarak Kabahatler Kanunu'nun uygulama alanı içinde yer alabileceği şeklinde değerlendirilebilirler (KabHK md.1 ve md.3, b.b). Bu yüzden, makalede bu başlık ve ilerleyen başlıklarda "suç" olarak yer alan kavramlar aynı zamanda "kabahat" olarak da değerlendirilmiştir.

nin eksik veya geç tahakkuku, şahsi medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile verginin eksik tahakkuku ve haksız yere verginin geri verilmesi halleridir(Şenyüz, 2005:128).

Vergi ziyaında unsurlar şöyle tespit edilebilir:

- Vergilendirmeye ilgili ödevleri zamanında yerine getirmemek,
- Vergilendirmeye ilgili ödevleri eksik yerine getirmek,
- Gerçeğe aykırı beyanlarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesine neden olmak,
- Haksız yere vergi iadesine neden olmak (Pehlivan, 2010:90).

V.U.K.'nın 341. maddesinde belirtilmiş olan ve yukarıda belirtilen nedenlerle vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyayı uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir (V.U.K. Md.344/I).

Vergi ziyasına, "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı taşıyan V.U.K.'nın 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde ise, ceza üç kat bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır (V.U.K. Md.344/II).

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır (V.U.K. Md.344/III).

4.2. İhbar ve Şikâyet

Maliye Bakanlığı'na ve vergi dairesi başkanlıklarına hitaben verilen dilekçe ve yapılan şikâyetler 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve Vergi Kanunları açısından değerlendirilmektedir.

3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun amacı Türk vatandaşlarının kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılmasınıdır.

Vergisel anlamda da ihbarcı tarafından herhangi bir mükellef hakkında vergi kayıp ve kaçığına ilişkin olarak yapılan yazılı ve sözlü bildirim ihbar denir (15 Mayıs2011, <http://www.edirnevdb.gov.tr/pdf/ihbarlar.pdf>).

İhbar için bir takım şartlar aranmaktadır. Bunlar;

1. Dilekçe sahibinin adı soyadı iş veya ikametgâh adresi ve telefon numarasının bulunması,
2. Yapılan ihbarın somut olaylara ve delillere dayanması (Gerektiğinde ihbarcıdan bu bilgi ve belgeler istenecektir).

Vergi kaçakçılığının ihbarı, yazılı olarak yapılır. Sözlü olarak yapılırsa, bir tutanağa geçirilip ihbarcının imzası alınır. İhbarcı, ihbar ikramiyesi istiyorsa, bu durumu da açıkça ihbar dilekçesinde 'ihbar ikramiyesi istiyorum' diye belirtmelidir (15.05. 2011, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=315084&yazarid=82>).

Vergi Hukukunda şikâyet ise, vergisel anlamda mal ve hizmet alımı karşılığında Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince düzenlenmesi gereken belgeleri alamayıp mağdur olan kişinin bu konuyla ilgili bildirimidir (14 Mayıs 2011, http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_sikayet.htm).

Şikâyetle aranılacak şartlar;

1. Şikâyet dilekçelerinde dilekçe sahibinin adı soyadı, iş veya ikametgâh adresi ve telefon numarasının bulunması,
2. Şikâyet ile ilgili bilgi ve belgenin mevcut olması durumunda bunların bildirilmesi.

İhbar ve şikâyetler teyit edildikten sonra, ekipler mükelleflerin adreslerinde gerekli denetimleri yapıp en kısa sürede de sonuçlandırır. Yapılan ihbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesi sonucu V.U.K.'nın 5.maddesinin (vergi mahremiyeti) sınırları dâhilinde ihbarcı veya şikâyetçi bilgilendirilir

4.3. Vergi Denetimi

Klasik anlamda denetimin temel amacı vergi kanunlarındaki yükümlülüklerini yerine getirmeyen

mükellefleri tespit etmek ve cezalandırmaktır. Ancak cezaların ve denetimin tek amacı vergi suçu işleyenleri tespit edip cezalandırmak değildir. Ayrıca ceza ve denetimin, kişi ve kurumların mevzuata uygun hareket etmeye yöneltmek gibi psikolojik amacıda bulunmaktadır (Kumluca, 2003:93).

Vergi denetimi; egemenliği elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere kaynak (vergi) veren yurttaşlarının (vergi yükümlüsü / vergi sorumlusu) vergisel ödevlerini yerine getirip, getirmediklerini; hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtıp, yansıtmadığını (Erol, 2010:32), vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanmaktadır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:131).

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun vergi kanunları yürürlükte olsa bile vergi denetiminin yapılmaması veya gereken etkinlikte yapılmaması halinde vergi sistemin bozulması kaçınılmaz hale gelecektir. Vergi denetimi mevcut sistemin işlemlerini güvence altına alarak bozulmasını önlediği gibi uygulanmak istenen maliye politikalarının başarısını da artırmaktadır.

4.4. Usulsüzlük Cezası

Usulsüzlük suçunun konusu, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir (V.U.K. Md.351). Usulsüzlük sayılan haller için, vergi ziyanının bulunup bulunmadığına, mükellef ya da sorumlunun suç işleme kastının olup olmadığına bakılmaksızın, vergi kanunlarında belirtilen şekle ve usule ilişkin bazı kurallara uymama, cezalandırılmaktadır. Yani usulsüzlük suçlarında suça konu fiillerin tarih döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının önemi yoktur (Bilici, 2003:89).

Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük fiilleri iki grupta düzenlenmiştir. Birinci grupta, birden çok vergi için geçerli olan genel nitelikli usulsüzlükler, ikinci grupta ise sadece vergi ya da bir olaya ilişkin özel nitelikli usulsüzlükler yer almaktadır.

4.4.1. Genel Usulsüzlükler ve Cezaları

Genel usulsüzlük fiilleri V.U.K. madde 352 de, işlenen fiilin niteliğine göre iki grupta toplanmıştır. Hafif cezayı gerektirecek fiiller ikinci derece usulsüzlük olarak, daha ağır cezayı gerektirecek fiiller ise birinci derece usulsüzlük olarak belirlenmiştir. Uygulanacak usulsüzlük cezaları V.U.K.'a bağlı cetvelde gösterilmiştir.

4.4.2. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları

Özel usulsüzlükleri oluşturan fiiller genel usulsüzlük fiillerinde olduğu gibi vergi kanunlarınca öngörülen ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır. Özel usulsüzlük suçları, vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmekte ve buna bağlı olarak vergi ziyaı yaratmaya elverişli olmaktadır. Bu nedenle suçun cezası da genel usulsüzlüklerden daha ağır cezalar olarak tespit edilmiştir (Şenyüz, 2005:103).

Hareket suçları olmasından dolayı kanunda belirtilen fiilin varlığı suçun oluşması için yeterli görülmüştür. Bu nedenle "yakın tehlike suçu" yada "neticesi harekete bitişik suçlar" olarak değerlendirilmektedir (Şenyüz, 2005:104).

4.5. Kaçakçılık Suçu ve Cezası

Vergi ceza hukukunda kaçakçılık suçu, vergi ziyaı şartı aranmaksızın, kanunda yazılı fiillerle objektif olarak kasıtlı işlenen, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller kaçakçılık suçu olarak adlandırılır (Bayraklı, 2006:241).

Vergi Usul Kanunun, 359. maddesinde bir kısım vergi suçlarının ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması hükmüne bağlanmıştır (Öncel ve Diğerleri, 2009:212). Kaçakçılık suçu kanunda terkip edilmiş fiillerden birinin işlenmesiyle ortaya çıkar. Mahkeme ceza verirken fiilinde işlenmesinde sanığın kasıt içinde bulunmasını arayacaktır (Şenyüz, 2005:153).

Kaçakçılık suçları, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde üç kategoride düzenlenmiştir. Bu kategoriler "18 aydan üç yıla kadar", "üç yıldan beş yıla kadar" ve "2 yıldan 5 yıla kadar" hapis cezasını gerektiren suçlar şeklindedir (Pehlivan, 2010: 90).

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan(V.U.K. Md.359);

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

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

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

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, **üç yıldan beş yıla kadar** hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar **iki yıldan beş yıla kadar** hapis cezası ile cezalandırılır (V.U.K. md.359).

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz (V.U.K. Md.359).

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede

yazılı vergi zıyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez (V.U.K. Md.359).

Kaçakçılık suçu ile vergi kaybına neden olunması halinde, vergi zıyaı suçu için, öngörülen mali cezanın üç katının, bu fillere iştirak edenlere ise bir katının uygulanacağı, kanunda ayrıca öngörülmüştür (VUK Md.344/3).

5. Ampirik Araştırmanın Yöntemi ve Bulguları

5.1. Yöntem ve Örnek Kitle Özellikleri

Bu araştırmada, Tokat ilindeki (merkez) mükelleflerin vergi kaçakçılığını önleyen unsurlar veya uygulamaların neler olduğu hakkındaki düşünceleri öğrenilmeye ve değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu noktada, vergi kaçakçılığında vergi cezalarının ne ölçüde caydırıcı olduğu hususu önem taşımaktadır.

Vergi kaçakçılığında vergi cezalarının caydırıcılık etkisi ile ilgili olan bu anket uygulaması Tokat ili merkezindeki mükelleflere yönelik olarak yapılmıştır. Burada araştırmanın evrenini Tokat ilindeki (merkezdeki) mükellefler oluşturmaktadır. Araştırmada 400 kişilik bir örnek kitle kullanılmıştır. Bu sayı Tokat Vergi Dairesi Müdürlüğü'nden alınan ve gelir vergisi faal mükellef sayısı 3307, stopaj yöntemiyle vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri 4316, gayrimenkul sermaye iradı faal mükellef sayısı 1773, basit usul faal mükellef sayısı 2413, kurumlar vergisi faal mükellef sayısı 845 ve katma değer vergisi faal mükellef sayısı 3971 olmak üzere toplamda 16.625 olan mükellef sayısı ile da orantılı olarak dağıtılmıştır.

Elde edilen bulguların istatistiksel analizleri SPSS (Statistical Package for Social Sciences) 16.0 for Windows programı ile gerçekleştirilmiştir. Çalışma verilerini değerlendirmede frekans, ki-kare, korelasyon ve çapraz tablo tekniklerinden yararlanılmıştır.

Ankete katılan tüm mükellefler Tokat ili merkezindeki vergi mükelleflerinden oluşmaktadır. Aşağıda, ankete katılan 400 kişinin genel özellikleri hakkında çeşitli bilgiler verilmektedir. Ankete katılan yükümlülerin kişisel bilgileri açısından ulaşılan istatistiksel veriler, vergiye karşı gösterilen davranışların kişisel niteliklere göre değişip değişmediği hakkında bilgi sağlayacaktır.

400 kişinin katıldığı anket çalışmasında, anket katılanların % 73,8'i erkek ve % 26,2'si kadın mükelleflerden oluşmaktadır. Değerlendirme altına alınan mükelleflerden % 59,5'i evli % 40,5'i ise bekârdır. Eğitim düzeyleri açısından değerlendirildiğinde çalışmaya dâhil olan mükelleflerin % 35,8'i lise , % 24'ü ilköğretim, % 17,8'i lisans, % 12,2'si ön lisans ve % 10,2'si de lisansüstü eğitime sahiptir.

Ankete katılanların %29,5'i 18-30 yaş aralığında, %45,8'i 31-43 yaş aralığında, %20,8'i 44-56 yaş aralığında ve %4'dü de 57 yaş ve üzerinde yer almaktadır. Bu tablodan da anlaşılabileceği üzere, ankete katılan mükelleflerin %75,3'ü 40 yaş ve altında yer almaktadır.

Ankete katılan mükelleflerin aylık gelir düzeylerine göre dağılımı bakımından en büyük payı % 37,8'lik bir yüzdeyle aylık 1.001.000 TL ile

2.500.000 TL arası gelir düzeyine sahip olanlar almaktadır. Buna göre, ankete katılan mükelleflerin orta seviyede bir gelir düzeyine sahip olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim genel ortalamanın yaklaşık %38'inin bu gruba dâhil olduğu söylenebilir.

Ankete katılan mükelleflerin ekonomik faaliyetlerine göre dağılımları da yapılmıştır. Buna göre ücretliler %29,5'lik bir payla ankete en çok katılan meslek grubunu oluştururken, sanayiciler %8,2 ile ankete en az katılan meslek grubunu oluşturmaktadır. Çiftçi, esnaf ve serbest meslek erbabının ise % 37,8'lik paya sahip olduğu tespit edilmiştir.

5.2. Araştırmanın Bulguları

Bu kısımda özellikle vergi cezalarının caydırıcılık etkisini ortaya çıkaracak sorulara verilen cevapların analizi üzerinde durulacaktır.

Tablo 1: Vergi Kaçıranlara Yönelik Uygulanan Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	% (Yüzde)	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	135	33,8	33,8
Katılıyorum	201	50,2	50,2
Kararsızım	24	6,0	6,0
Katılmıyorum	22	5,5	5,5
Kesinlikle katılmıyorum	18	4,5	4,5
Toplam	400	100,0	100,0

Vergi kaçakçılığında uygulanan cezaların ne derece caydırıcı olduğunu ölçmek için katılımcılara "Vergi kaçırınlara yönelik uygulanan cezalar yeterince caydırıcı değildir" ifadesi sorulmuştur. Tablo 1'de yer alan yanıtların dağılımı incelendi-

ğinde mükelleflerin yaklaşık %84'ünün bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Bu bulgulardan hareketle, vergi kaçırınlara yönelik mevcut yasalarda yer alan cezaların artırılmasının daha caydırıcı bir etki oluşturacağı söylenebilir

Tablo 2: Uzlaşma ve Benzeri Yöntemlerle Cezalarda Uygulanan İndirimler Vergi Kaçırımı Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	% (Yüzde)	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	173	43,2	43,2
Katılıyorum	144	36,0	36,0
Kararsızım	35	8,8	8,8
Katılmıyorum	33	8,2	8,2
Kesinlikle katılmıyorum	15	3,8	3,8
Toplam	400	100,0	100,0

Katılımcıların belli yöntemler ile cezalarda uygulanan indirimler konusundaki düşüncelerini öğrenebilmek amacı ile “Uzlaşma ve benzeri yöntemlerle cezalarda uygulanan indirimler vergi kaçırma teşvik etmektedir” ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların dağılımı Tablo 2’de görülmektedir. Tablodaki dağılım incelendiğinde mükelleflerin çoğunluğunun bu ifadeye katıldıkları görülmektedir. Vergi kaçakçılığı uzlaşmaya konu edilmediği

halde bu fikrin varlığı bile vergi kaçırma eğiliminde olan mükellefleri daha rahat hareket etmeye yöneltmektedir. Bu bulgulardan hareketle, belli yöntemler kullanılarak cezalarda uygulanan indirimlerin mükellefler tarafından vergi kaçırma teşvik ettiği düşünülmektedir. Bu durumda, uygulanacak olan yöntemler dikkatle seçilmeli, cezalarda indirim uygulaması mümkün olduğunca kullanılmamalıdır.

Tablo 3: Vergi Kaçırdığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	% (Yüzde)	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	162	40,5	40,5
Katılıyorum	188	47,0	47,0
Kararsızım	18	4,5	4,5
Katılmıyorum	18	4,5	4,5
Kesinlikle katılmıyorum	14	3,5	3,5
Toplam	400	100,0	100,0

Mükelleflerin denetlenme olasılığı ile ilgili düşüncelerini öğrenmek amacı ile “Vergi kaçırıldığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır” ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların dağılımı Tablo 3’de görülmekte-

dir. Tablodaki bulgulardan yola çıkarak, cezalar- dan sonra yapılacak denetimlerin bir kere ile sınırlı kalmaması ve belirli aralıklarla tekrarlanması vergi kaçırıldığı için bir defa cezalandırılan mükellef üzerinde daha caydırıcı bir etkiye sahip olacaktır.

Tablo 4: Vergi Kaçıranlara İşyeri Kapatma Cezası Uygulanması Halinde Bu Ceza Diğerlerine Göre Daha Caydırıcı Olacaktır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	% (Yüzde)	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	125	31,2	31,2
Katılıyorum	180	45,0	45,0
Kararsızım	36	9,0	9,0
Katılmıyorum	40	10,0	10,0
Kesinlikle katılmıyorum	19	4,8	4,8
Toplam	400	100,0	100,0

Katılımcıların vergi kaçakçılığı sonucu uygulanan ceza türleri konusundaki fikirlerini öğrenebilmek amacı ile “Vergi kaçırana işyeri kapatma cezası uygulanması halinde bu ceza diğerlerine göre daha caydırıcı olacaktır” ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri ya-

nıtların dağılımı Tablo 4’de görülmektedir. Tablodaki yanıtların dağılımı incelendiğinde, mükelleflerin vergi kaçırma durumunda uygulanacak işyeri kapatma cezasını diğer cezalara göre daha caydırıcı buldukları görülmektedir.

Tablo 5: Türkiye’de Vergi Kaçırarak Diğer Ülkelere Kıyasla Daha Kolaydır Çünkü Cezalar Uzlaşmada Kaldırılmaktadır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	% (Yüzde)	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	128	32,0	32,0
Katılıyorum	160	40,0	40,0
Kararsızım	46	11,5	11,5
Katılmıyorum	35	8,8	8,8
Kesinlikle katılmıyorum	31	7,8	7,8
Toplam	400	100,0	100,0

Tablo 5’ de ise katılımcıların ‘‘Türkiye’de vergi kaçırarak diğer ülkelere kıyasla daha kolaydır’’ ifadesine verdikleri yanıtların dağılımını görmekteyiz. Mükellefler bu soruyla ilgili ağırlıklı olarak

katılıyorum ibaresine yönelmişlerdir. Kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum ibareleri genel toplamın %72’sini oluşturmaktadır.

Tablo 6: Vergi Kaçıranların Hapis Cezasıyla Cezalandırılması Daha Caydırıcı Olacaktır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	% (Yüzde)	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	149	37,2	37,2
Katılıyorum	147	36,8	36,8
Kararsızım	48	12,0	12,0
Katılmıyorum	36	9,0	9,0
Kesinlikle katılmıyorum	20	5,0	5,0
Toplam	400	100,0	100,0

Vergi kaçırarak verilecek cezalar konusunda katılımcıların düşüncelerini öğrenmek üzere ‘‘Vergi kaçırarak hapis cezası ile cezalandırılması daha caydırıcı olacaktır’’ ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtların dağılımı Tablo 6’da görülmektedir. Tablo- da yer alan yanıtların dağılımı incelendiğinde, ver-

gi kaçırarak hapis cezası ise cezalandırılmasının daha caydırıcı olacağı söylenebilir. Bu durumda, vergi kaçırarak verilecek cezaların yeniden gözden geçirilerek hapis cezası gibi cezaların artırılması daha caydırıcı bir etki oluşturacak ve vergi kaçakçılığını azaltacaktır.

Tablo 7: Vergi Denetimi Yüksek Olsa Kaçakçılık Düzeyi Azalır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	% (Yüzde)	Geçerli %
Kesinlikle katılıyorum	168	42,0	42,0
Katılıyorum	176	44,0	44,0
Kararsızım	29	7,2	7,2
Katılmıyorum	16	4,0	4,0
Kesinlikle katılmıyorum	11	2,8	2,8
Toplam	400	100,0	100,0

Vergi denetiminin kaçakçılık üzerindeki etkisini öğrenebilmek için katılımcılardan ‘‘Vergi denetimi yüksek olsa kaçakçılık düzeyi azalır’’ ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Tablo 7’den de an-

laşılabileceği gibi, katılımcıların bu konudaki düşünceleri vergi denetiminin yüksek olmasının kaçakçılık düzeyini azaltacağı yönündedir.

Tablo 8: Eğitim Düzeyine Göre ‘‘ Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır’’ İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

			Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum	Toplam
EĞİTİM	İlk öğretim	Sayı	34	50	6	2	4	96
		%	35,4%	52,1%	6,2%	2,1%	4,2%	100,0%
	Lise	Sayı	58	65	8	8	4	143
		%	40,6%	45,5%	5,6%	5,6%	2,8%	100,0%
	Ön lisans	Sayı	20	25	1	2	1	49
		%	40,8%	51,0%	2,0%	4,1%	2,0%	100,0%
	Lisans	Sayı	32	32	2	2	3	71
		%	45,1%	45,1%	2,8%	2,8%	4,2%	100,0%
	Lisans üstü (Yüksek lisans/ Doktora)	Sayı	18	16	1	4	2	41
		%	43,9%	39,0%	2,4%	9,8%	4,9%	100,0%
Toplam %		Sayı	162	188	18	18	14	400
		40,5%	47,0%	4,5%	4,5%	3,5%	100,0%	

Pearson Ki-Kare Değ: 0,836

Sperman Korelasyon Katsayısı (r) : 0,300

Tablo 8’de vergi kaçırıldığı için bir defa cezalandırılan bir mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağı konusunda eğitim düzeyinin önemli olup olmadığını gösteren çapraz analiz sonuçları görülmektedir. Tablo incelendiğinde, lisanüstü mezunlarının bu fikre ortalamanın üzerinde bir oranla kesinlikle katıldıklarını, ilköğretim mezunlarının da ortalamanın üzerinde bir oranla katıldıklarını görmekteyiz. Bu durumda, korelasyon katsayısına da (r) dayanarak eğitim düzeyinin bu düşüncüyü etkilemediğini söylenebilir.

6. Sonuç ve Öneriler

Kamu harcamalarının finansmanında çok önemli bir yere sahip olan vergi, çoğunlukla yükümlüler tarafından bir yük olarak algılanmaktadır. Bu, mükellef psikolojisi ve tutumuyla doğrudan ilişkilidir. Mükellefler, bu yükten kurtulmak için de vergiden kaçınma, verginin reddi, verginin yansımaları, vergi cennetlerine göç ve vergi kaçakçılığı gibi birçok yola başvurmaktadırlar. Bu yollardan en çok ve en sık kullanılanı ise vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı, vergi konusu olması gereken bir faaliyet veya kaynağın tamamen kanun dışı yollarla, vergi dışı bırakılması suretiyle ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir.

Günümüz vergi sistemi beyan esasına ve kaynakta tevkiye dayanmaktadır. Beyan esaslı vergi kaçırma isteyen mükellefin işini oldukça kolaylaştırmaktadır. Tamamen mükellefe güven esasına dayalı olan bu sistem de vergi ile ilgili temel yükümlülükler bizzat vergi mükellefi tarafından yerine getirilmektedir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi önemli bir husus haline gelmektedir. Bunu için de en önemli araç vergi cezalarıdır.

Vergi kaçakçılığında vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin nasıl olduğunun ortaya konulmaya çalışıldığı bu çalışmada, Tokat İli Merkezinde bir anket çalışması yapılarak somut verilerle desteklenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada dikkate değer sonuçlar elde edilmiştir. Yapılan anket sonucunda, vergi mükelleflerinin %55’i vergi kaçırmanın ya da kaçınmalarını halinde ceza alma olasılığının düşük olduğunu düşünmektedir. Bu da Türkiye’deki esnek ceza sisteminden kaynaklanmaktadır.

Yapılan alan araştırmasına göre, katılımcıların yaklaşık %88’i vergi kaçırıldığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünmektedir. Bu durum denetimlerin önemini ve sık sık yapılması gerektiği-

ni ortaya koymaktadır.

Elde edilen bir diğer bulgu ise, eğitim düzeyi arttıkça vergi kaçırıcıların hapis cezasıyla cezalandırılmasının daha caydırıcı olacağını düşünen mükellef sayısının da artmasıdır.

Sonuç olarak, Tokat'taki vergi mükelleflerinin %84'ü vergi kaçırıcılara yönelik uygulanan cezalarının yeterince caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Oldukça yüksek olan bu oran bize cezalara olan güvensizliği ve cezaların yeterli olmadığını göstermektedir. Elde edilen bulgulara göre, vergi kaçakçılığına yönelik uygulanan cezaların daha katı ve yaptırım gücünün yüksek olmasının, mükellefler üzerinde daha caydırıcı bir etki yaratacağı söylenebilir. Bunun için yeni bir düzenlemenin yapılması gerekir. Bu düzenlemede vergilemede adalet ilkeleri ve tabi ki yasallık ilkeleri dâhilinde mükelleflerin hak ve özgürlükleri de korunarak bir takım yaptırımların uygulamaya geçirilmesi zorunludur. Aksi takdirde beklenen veya hedeflenen vergi gelirlerine ulaşılması zorlaşacak, çalışmanın da doğrudan konusu olan vergi kaçakçılığın önüne geçilmesi hususu gerektiği oranda çözüm bulamayacaktır.

Kaynakça

AKDOĞAN, Abdurrahman; (2005), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

ALPTÜRK Ercan; (2005), "Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadelede Interpol ve Europol", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 22, ss.160-165.

BAYRAKLI, H. Hüseyin (2006), *Vergi Ceza Hukuku*, Geliştirilmiş 3.Baskı, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar.

BAYRAKLI, Hüseyin, Tolga SARUÇ, İsa SAĞBAŞ; (2004), "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi", *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, ss.204-254.

BECCARİA, Marki; (1964), *Suçlar Ve Cezalar Yahut Beşeriyetin Mecellesi*, Çev. Muhiddin Gökü, 3. Baskı, İstanbul.

BİLİCİ, Nurettin; (2003), *Vergi Hukuku Genel Kısım Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

BİLİCİ, Nurettin; (2004), "Vergi Cennetleri İle Mücadele", *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss. 601-624.

CAPET Marcel- Francis; (1954), *Vergi Kaçakçılığı*, Çev: Celâl Erçoklu, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara.

ÇİÇEK, Halit; (2006), *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin*

Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), İSMMMO Yayınları, İstanbul.

ÇİÇEK Halit, KARAKAŞ Mehmet ve YILDIZ Abdunnur; (2008), *Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiye Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

ÇELİKKAYA Ali; (2011), "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", (Çevrimiçi) <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikmaya-1.htm>, e.t. 06.04.2011.

ÇOMAKLI, Şafak E.; (2008), "Mükellef Sosyo- Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler", *Vergi Dünyası*, Sayı: 322, ss.113-121.

DEMİR, Murat; (2010) "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler", (Çevrimiçi) <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=VERG%DD%20KA%C7IRMAYI%20ETK%DDLEYEN%20FAKT%D6RLER&kimlik=-406920229&url=makaleler/mdemir-3.htm>, e.t., 6.10.2010.

EROL, Ahmet; (2010), *Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları*, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını.

ESEN, Ahmet; (1994), "Vergi Ahlakı, Vergi Denetiminin Çarpıklığı", *Maliye Postası*, Sayı:338, ss.10-15.

GERÇEK, Adnan ve Mehmet YÜCE; (1998), *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa.

GÖK, Abdülkerim; (2007), "Vergi Direncinin Gelişimi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt XXII, Sayı 1, ss.143-163.

GÜMÜŞ, Erhan; (2006), "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme", *Vergi Dünyası*, Sayı:296, ss. 209-213.

HERBER, Bernard. P.; (1979), *Modern Public Finance*, Fourth Edition, Richard D. Irwin, Inc. Homewood.

HESAP UZMANLARI DERNEĞİ; (2004), *Denetim İlke ve Esasları Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı*, (Birinci cilt), İstanbul.

KARAKOÇ, Yusuf; (2004), *Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

KIZILOĞLU, Şükrü ve Metin TAŞ; (2009), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, Ankara.

KUMLUCA, İbrahim; (2003), "Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", *Vergi Sorunları*, Sayı:180, ss. 91-97.

NADAROĞLU, Halil; (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; (2009), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

PEHLİVAN, Osman; (2010), *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon.

ŞENGÜL, Selami; (1997), *Bir Hurafe: Kayıt Dışı Ekonomi (Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinin İç Yüzü)*, İmaj Yayınevi, Ankara.

ŞENYÜZ, Doğan; (1995), *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa.

ŞİMŞEK, Efsun; (2007), "Türk Vergi Sisteminde Vergi kaçakçılığı Suçu" (Yayımlanmamış Y.Lisans Tezi), İstanbul.

TAZEGÜL, Alper; (2007), "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığın Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensupların Görüşleri: Kars Örneği" (Yayımlanmamış Y.Lisans Tezi), Kars.

TEKİR, Sabri; (1993), Vergi Teorisi, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

TEZCAN, Keramet; (2011), "Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyo ve Psikolojik Yapısı", (Çevrimiçi) <http://www.sonbaski.com/sayi6vergi.htm>, 05.01.2011.

TÜRK, İsmail; (2002), Kamu Maliyesi, Turhan Kitapevi, Ankara.

TÜRKAY, İmdat; (2009), "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeleye Vergi Ekseninden Bakış", Vergi Sorunları, Sayı:244, ss. 90-98.

YILMAZ Gülay Akgül; (2006), Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İSMMO Yayınları, İstanbul.

YİĞİT, Uğur; (2002), Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, Ankara.

4721 SAYILI MEDENİ KANUN, Resmi Gazete Tarihi, 8 Aralık 2001 Sayı: 24607

<http://www.edirnevdb.gov.tr/pdf/ihbarlar.pdf>, e.t. 15 Mayıs 2011.

<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=315084&yazarid=82>, 15 Mayıs 2011.

http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_sikayet.htm, e.t. 14 Mayıs 2011.