

**VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINA UYGULANAN CEZALARIN ETKİNLİK
ANALİZİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

Alim YELBOĞA

(Doktora Tezi)

Eskişehir, 2025



**VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINA UYGULANAN CEZALARIN ETKİNLİK
ANALİZİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

Alim YELBOĞA

T.C.

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Mali Hukuk Programı

Maliye Ana Bilim Dalı

DOKTORA TEZİ

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Haziran 2025

Eskişehir

JÜRI VE ENSTİTÜ ONAYI



ÖZET

VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINA UYGULANAN CEZALARIN ETKİNLİK ANALİZİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Alim YELBOĞA

Maliye Ana Bilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Haziran 2025

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, günümüzde ceza yargılamalarında sıkça karşılaşılan bir suç türü olarak öne çıkmaktadır. Bu suçu işleyen kişilere, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen vergi cezaları ile diğer cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Söz konusu yaptırımların temel amacı, devletin en temel gelir kaynağı olan vergi alacaklarının korunmasını sağlamaktır. Ancak bu cezaların uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken en önemli husus, söz konusu cezaların ne ölçüde etkin sonuçlar doğurduğudur. Bu çerçevede, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik cezaların etkinliği, vergi müfettişleri, avukatlar ve hâkimlerin değerlendirmeleri ışığında analiz edilmiştir.

Araştırmada, öncelikle vergi kaçakçılığı olgusu ile bu suça ilişkin ceza uygulamalarının kavramsal ve teorik çerçevesi ortaya konulmuş; devamında ise cezaların etkinliğine ilişkin nitel veriler, alanında uzman kişilerle gerçekleştirilen yarı yapılandırılmış mülakatlar yoluyla elde edilmiştir. Çalışmada, üç ayrı uzman grubunu temsil eden toplam 31 katılımcı ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen nitel veriler, NVivo 15 analiz yazılımı kullanılarak sistematik biçimde analiz edilmiştir. Analizler sonucunda, mevcut ceza uygulamalarının etkinliğinin kısıtlı olduğu ve uygulamada çeşitli aksaklıklarla karşılaşıldığı tespit edilmiştir. Son olarak, elde edilen bulgular doğrultusunda ilgili alana yönelik politika önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılık Suçları, Vergi Cezaları, Etkinlik Analizi, Nitel Araştırma, NVivo Analiz.

ABSTRACT
THE EFFICIENCY ANALYSIS OF TAX PENALTIES APPLIED TO TAX
EVASION CRIMES: A FIELD RESEARCH

Alim YELBOĞA

PhD in Public Finance

Anadolu University, Graduate School, June, 2025

Supervisor: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

The crime of tax evasion, regulated by Article 359 of the Tax Procedure Law, is a type of crime that is frequently encountered in criminal proceedings today. Persons who commit this crime are subject to tax penalties and other criminal sanctions provided for in the Tax Procedure Law. The primary purpose of these penalties is to protect tax revenues, which are the state's most fundamental source of income. However, the most important consideration in the application of these penalties is the extent to which they are effective. In this context, the effectiveness of penalties for tax evasion offences has been analysed in light of the assessments of tax inspectors, lawyers and judges.

In the study, the conceptual and theoretical framework of tax evasion and the penalties applied for this crime were first presented; then, qualitative data on the effectiveness of penalties were obtained through semi-structured interviews with experts in the field. Qualitative data obtained from semi-structured interviews with a total of 31 participants representing three separate expert groups were systematically analysed using NVivo 15 analysis software. The analyses revealed that the effectiveness of current penalties is limited and that various shortcomings are encountered in practice. Finally, policy recommendations for the relevant field were developed based on the findings.

Keywords: Tax, Tax Evasion Crimes, Tax Penalties, Effectiveness Analysis, Qualitative Research, NVivo Analysis.

ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI

Bu tezi hazırlarken üretken yapay zekâ programlarından almadığımı beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Alim YELBOĞA



TEŞEKKÜR

Tez konusunun belirlenmesinden tamamlanmasına kadar geçen süreçte değerli fikirleriyle bana yol gösteren ve her daim desteğini hissettiren kıymetli danışmanım Prof. Dr. Mustafa Erkan Üyümez'e; tez izleme sürecinde bilgi ve tecrübeleriyle katkı sağlayan saygıdeğer hocalarım; Prof. Dr. Canatay Hacıköylü ve Prof. Dr. Nazım Çatalbaş'a en içten teşekkürlerimi sunarım. Tez savunma jürimde bilgi ve tecrübeleriyle katkı sağlayan, yol gösterici değerlendirmeleriyle çalışmama değer katan Prof. Dr. Filiz Ekinci ve Doç. Dr. Şebnem Ekeryılmaz hocalarıma da teşekkürlerimi sunarım. Eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteklerini üzerimden hiç eksik etmeyen tüm aileme; doktora sürecinde her daim yanımda olan ve fedakârlıktan hiç kaçınmayan sevgili eşime; bu tempolu süreçte bazen ihmal ettiğim canım kızlarım; Hafsa Nur ve Hilal'e, tez sürecinde desteklerini esirgemeyen tüm dostlarıma teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLOLAR DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiv
1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI.....	1
1.1. Vergi Kaçakçılığı İle İlgili Temel Kavramlar	1
1.1.1. Vergi Kavramı ve Tanımı.....	1
1.1.2. Vergiden Kaçınma Kavramı ve Tanımı	2
1.1.3. Yönlendirici Vergilendirme.....	3
1.1.3.1. Caydırma Yöntemi	4
1.1.3.1.1. Vergi Yükünün Arttırılması.....	4
1.1.3.1.2. Vergi Kolaylıklarının Kullanımı	4
1.1.3.2. Özendirme Yöntemi.....	4
1.1.3.2.1. Vergi Yükünün Azaltılması	5
1.1.3.2.2. Vergi Kolaylıklarının Kullanımı	5
1.1.4. Vergi Kaçakçılığı Kavramı Ve Tanımı	5
1.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ.....	6
1.2.1. Mali Nedenler	7
1.2.1.1. Yüksek Vergi Oranları.....	7
1.2.1.2. Vergi Muafiyet Ve İstisnaları	7
1.2.1.3. Vergi Adaletinin Tam Olarak Sağlanamaması	8
1.2.2. Ekonomik Nedenler	8
1.2.2.1. Yüksek Enflasyon	8
1.2.2.2. Gelir Dağılımının Bozulması.....	9
1.2.3. İdareden Kaynaklı Nedenler	9
1.2.3.1. Vergi İdarelerinin Organik, Teknik Ve Personel Yapısının Etkinsizliği	9
1.2.3.2. Denetim Mekanizmasının Etkinsizliği	10
1.2.4. Hukuki Nedenler	10
1.2.4.1. Yasaların Basit Ve Açık Olmaması	10
1.2.4.2. Yasaların Sık Değişikliğe Uğraması	10
1.2.4.3. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması.....	11
1.2.4.4. Vergi Afları	11
1.2.5. Vergi Ahlakı.....	11
1.2.6. Mükellef Psikolojisi	12
1.2.7. Tarihsel Nedenlerden Kaynaklanan Sosyal Nedenler.....	12
1.2.8. Siyasal ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler	12
1.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ EKONOMİK, SOSYAL VE MALİ ETKİLERİ.....	13
1.3.1. Ekonomik Etkiler	13
1.3.2. Sosyal Etkiler	14
1.3.3. Mali Etkileri.....	15
2. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINA İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR	15

2.1. Psikolojik Yaklaşımlar	15
2.1.1. Psikolojik Egoizm Ve Vergi Kaçakçılığı ilişkisi	16
2.1.2. Makyavelizm Ve Vergi Kaçakçılığı ilişkisi	16
2.1.3. Kişilik Karakteri Ve Vergi Kaçakçılığı ilişkisi	18
2.1.3.1. Deneyime Açıklık	18
2.1.3.2. Vicdan Duygusu	19
2.1.3.3. Sosyallik-Dışa Dönük Davranış	20
2.1.3.4. Toplumsal Uyumluluk	20
2.1.3.5. Duygusal Dengesizlik-Nevrotiklik	21
2.2. Sosyal-Siyasi Yaklaşımlar	22
2.2.1. Nepotizm İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi	22
2.2.2. Siyasi Yakınlık İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi	22
2.2.3. Yolsuzluk Algısı ile Vergi Kaçakçılığı ilişkisi	23
2.2.4. Devlete Duyulan Güven İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi	24
2.2.5. Paraya duyulan sevginin Vergi Kaçakçılığı ile ilişkisi	24
2.3. Etik- Dini Ve Kültürel Yaklaşımlar	24
2.3.1. Etik İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi	25
2.3.2. Dindarlık İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi	26
2.3.2.1. İçsel Dindarlık	26
2.3.2.2. Dışsal Dindarlık	26
2.3.2.3. İslami Bakışın Vergi Kaçakçılığına Yaklaşımı	27
2.3.3. Hofstede'nin Ulusal Kültürel Modeli İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi	28
2.3.3.1. Güç Mesafesi	29
2.3.3.2. Bireycilik	29
2.3.3.3. Belirsizlikten Kaçınma	30
2.3.3.4. Erkeklik	30
3. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNUN BİLEŞENLERİ	31
3.1. Vergi Kaçakçılık Suçlarının Maddi Unsurları	31
3.1.1. Hareket	32
3.1.2. Sonuç	32
3.1.3. Nedensellik Bağı	32
3.2. Vergi Kaçakçılık Suçlarının Manevi Unsuru	33
3.3. Vergi Kaçakçılık Suçunun Kanuni Unsuru	33
3.4. Vergi Kaçakçılık Suçlarında Hukuka Ayrılık	33
4. VERGİ KAÇAKÇILIĞIYLA MÜCADELEDE CEZA SİSTEMİ	34
4.1. Ceza kavramı ve Tanımı	34
4.2. Vergi kaçakçılık Cezası Kavramı ve Tanımı	35
4.3. Vergi Cezalarının Amaçları	35
4.4. Vergi Kaçakçılığı İçin Öngörölmüş Cezalar, Yaptırımlar Ve Tedbirler	36
4.4.1. Cezalar	36
4.4.1.1. Hapis cezası	36
4.4.1.2. Para cezası	38
4.4.2. Yaptırım ve Tedbirler	38
4.4.2.1. Gecikme Zam Ve Faizi	38
4.4.2.2. Malvarlıklarına El Koyma Cezası	40
4.4.2.3. Kamu Hizmetlerine Alınmama	40
4.4.2.4. Kamu İhalelerinden Men	42
4.4.2.5. KDV İndirimi Yapılmaması	42

4.4.3.	Geçmiş Uygulama örnekleri	43
4.4.3.1.	Yurtdışına Çıkış Yasağı Getirme	43
5.	VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARIYLA MÜCADELEDE CEZALARIN ETKİNLİK ANALİZİNİN UZMAN GÖRÜŞLERİ PERSPEKTİFİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ	44
5.1.	Etkinlik Kavramı Ve Önemi	44
5.2.	Cezanın Etkinliği	45
5.3.	Uzman Görüşleri Perspektifinden Cezaların Etkinlik Analizi	45
5.3.1.	Araştırma Yöntemi	45
5.3.1.1.	Araştırma Modeli.....	46
5.3.1.2.	Araştırmanın Çalışma Grubu.....	46
5.3.1.2.1.	Araştırmanın Katılımcıları.....	47
5.3.1.2.1.1.	Vergi Müfettişleri	47
5.3.1.2.1.2.	Avukatlar.....	48
5.3.1.2.1.3.	Hakimler.....	48
5.3.1.3.	Araştırmanın Amacı	49
5.3.1.4.	Veri Toplama Teknikleri.....	50
5.3.1.5.	Verilerin Analizi Ve Değerlendirilmesi.....	50
6.	BULGULAR	51
6.1.	Vergi Müfettişlerine İlişkin Bulgular.....	51
6.1.1.	Vergi Kaçakçılık Tespit Yöntemi.....	52
6.1.1.1.	Vergi Kaçakçılık Tespit Yöntemine ilişkin NVivo Analizi.....	56
6.1.2.	Cezaların Caydırıcılığı.....	57
6.1.2.1.	Cezaların Caydırıcılığına İlişkin NVivo Analizi.....	60
6.1.3.	Cezaların Ekonomik ve Sosyal Etkileri.....	61
6.1.3.1.	Cezaların Ekonomik Ve Sosyal Etkilerine İlişkin NVivo Analizi	64
6.1.4.	Delil Toplama ve Raporlama Sürecindeki Zorluklar.....	64
6.1.4.1.	Delil Toplama ve Raporlama Sürecindeki Zorluklara İlişkin NVivo Analizi ...	67
6.1.5.	Cezaların Adalet ve Hukukun Üstünlüğü Prensibiyle Uyum.....	68
6.1.5.1.	Cezaların Adalet ve Hukukun Üstünlüğü Prensibiyle Uyumuna İlişkin NVivo Analizi 70	
6.1.6.	Vergi Kaçakçılığıyla Etkili Mücadele Yöntemi	71
6.1.6.1.	Vergi Kaçakçılığıyla Etkili Mücadele Yöntemine ilişkin NVivo Analizi.....	73
6.1.7.	Mükellef Haklarının Korunması	74
6.1.7.1.	Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik NVivo Analizi.....	75
6.1.8.	Vergi Müfettişlerinin Etkinliği.....	76
6.1.8.1.	Vergi Müfettişlerinin Etkinliğine Yönelik NVivo Analizi	78
6.1.9.	Vergi Denetim Kurulu’nun Davaya Müdahil Olması.....	79
6.1.9.1.	Vergi Denetim Kurulu’nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin NVivo Analizi.....	81
6.1.10.	Vergi Güvenlik Müesseselerinin Etkinliği.....	82
6.1.10.1.	Vergi Güvenlik Müesseselerinin Etkinliğine İlişkin NVivo Analizi.....	83
6.1.11.	Vergi Kaçakçılık Suçlarıyla Etkin Mücadele	84
6.1.11.1.	Vergi Kaçakçılık Suçlarıyla Etkin Mücadele Yöntemine İlişkin NVivo Analizi.....	87
6.1.12.	Etkin Pişmanlık Kurumu.....	88
6.1.12.1.	Etkin Pişmanlık Kurumuna İlişkin NVivo Analizi.....	90
6.2.	Avukatlara ilişkin Bulgular	90
6.2.1.	Cezaların Etkinlik Kriterleri.....	91
6.2.1.1.	Cezaların Etkinlik Kriterlerine ilişkin NVivo Analizi.....	94
6.2.2.	Cezaların Caydırıcılık Etkisi.....	95
6.2.2.1.	Cezaların Caydırıcılık Etkisine İlişkin NVivo Analizi.....	96
6.2.3.	Ceza Politikası Önerileri.....	97

6.2.3.1.	Ceza Politikası Önerilerine İlişkin NVivo Analizi.....	100
6.2.4.	Mükellefi Savunma Stratejileri.....	101
6.2.4.1.	Mükellefi Savunma Stratejilerine İlişkin NVivo Analizi.....	103
6.2.5.	Mevzuatın Cezalar Üzerindeki Etkisi.....	104
6.2.5.1.	Mevzuatın Cezalar Üzerindeki Etkisine İlişkin NVivo Analizi.....	106
6.2.6.	Müvekkil Haklarını Koruma Yöntemleri	107
6.2.6.1.	Müvekkil Haklarını Koruma Yöntemlerine İlişkin NVivo Analizi	110
6.2.7.	Cezaların Hukuki Uygunluğu	111
6.2.7.1.	Cezaların Hukuki Uygunluğuna İlişkin NVivo Analizi	113
6.2.8.	Delil Toplama Ve Sunma Zorlukları	114
6.2.8.1.	Delil Toplama ve Sunma Zorluklarına İlişkin NVivo Analizi.....	116
6.2.9.	Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkisi.....	116
6.2.9.1.	Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkisine İlişkin NVivo Analizi	119
6.2.10.	Bilirkişilikte Akademisyenlerin Rolü.....	120
6.2.10.1.	Bilirkişilikte Akademisyenlerin Rolüne İlişkin NVivo Analizi	122
6.2.11.	Etkin Pişmanlık Kurumunun Islah Etkisi.....	123
6.2.11.1.	Etkin Pişmanlık Kurumunun Islah Etkisine İlişkin NVivo Analizi	125
6.2.12.	Hakimlerin Niteliği.....	126
6.2.12.1.	Hakimlerin Niteliğine İlişkin NVivo Analizi	127
6.2.13.	Bilirkişilik Mekanizması	128
6.2.13.1.	Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin NVivo Analizi	130
6.2.14.	Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olması	131
6.2.14.1.	Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin NVivo Analizi	133
6.2.15.	Vergi İdaresinin Önlemleri.....	134
6.2.15.1.	Vergi İdaresinin Önlemlerine İlişkin NVivo Analizi	136
6.2.16.	Etkin Pişmanlık Kurumunun Değerlendirilmesi.....	137
6.2.16.1.	Etkin Pişmanlık Kurumunun Değerlendirilmesine İlişkin NVivo Analizi	139
6.3.	Hakimlere İlişkin Bulgular	140
6.3.1.	Karar Verme Öncelikleri.....	141
6.3.1.1.	Karar Verme Önceliklerine ilişkin NVivo Analizi.....	143
6.3.2.	Cezaların Etkinlik Kriterleri.....	144
6.3.2.1.	Cezaların Etkinlik Kriterlerine ilişkin NVivo Analizi.....	146
6.3.3.	Cezaların Adil ve Etkili Olma Durumu.....	147
6.3.3.1.	Cezaların Adil ve Etkili Olma Durumuna ilişkin NVivo Analizi.....	149
6.3.4.	Hukukun Üstünlüğü Ve Adalet İlkesi.....	150
6.3.4.1.	Hukukun Üstünlüğü Ve Adalet İlkesine İlişkin NVivo Analizi	152
6.3.5.	Ceza Politikalarının Toplumsal Etkisi.....	153
6.3.5.1.	Ceza Politikalarının Toplumsal Etkisine İlişkin NVivo Analizi	155
6.3.6.	Toplumsal Güven ve Algıların Etkisi	156
6.3.6.1.	Toplumsal Güven Ve Algıların Etkisine İlişkin NVivo Analizi	158
6.3.7.	Adil Yargılanma Hakkı	159
6.3.7.1.	Adil Yargılanma Hakkına İlişkin NVivo Analizi	161
6.3.8.	Cezaların Islah Etkisi.....	162
6.3.8.1.	Cezaların Islah Etkisine İlişkin NVivo Analizi.....	164
6.3.9.	Kanunların Anlaşılabilirliği	164
6.3.9.1.	Kanunların Anlaşılabilirliğine İlişkin NVivo Analizi	166
6.3.10.	Bilirkişilik Mekanizması	167
6.3.10.1.	Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin NVivo Analizi	170
6.3.11.	Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olması	171
6.3.11.1.	Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin NVivo Analizi	173
6.3.12.	Vergi idaresinin Önlemleri	174
6.3.12.1.	Vergi İdaresinin Önlemlerine İlişkin NVivo Analizi	177
6.3.13.	Etkin Pişmanlık Kurumu.....	178

6.3.13.1. Etkin Pişmanlık Kurumuna İlişkin NVivo Analizi.....	180
7. SONUÇ VE POLİTİKA ÖNERİLERİ.....	181
KAYNAKÇA	196

EKLER

ÖZGEÇMİŞ



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 5. 1. Katılımcıların Meslek Ve İş Deneyimine İlişkin Bilgiler (VM).....	47
Tablo 5. 2. Katılımcıların Meslek Ve İş Deneyimine İlişkin Bilgiler (AV)	48
Tablo 5. 3. Katılımcıların Meslek Ve İş Deneyimine İlişkin Bilgiler (HK)	49



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 6. 1. Vergi Kaçakçılık Tespit Yöntemine İlişkin Kelime Bulutu.....	57
Şekil 6. 2. Cezaların Caydırıcılığına İlişkin Kelime Bulutu.....	60
Şekil 6. 3. Cezaların Ekonomik Ve Sosyal Etkilerine İlişkin Kelime Bulutu.....	64
Şekil 6. 4. Delil Toplama Ve Raporlama Sürecindeki Zorluklara İlişkin Kelime Bulutu	67
Şekil 6. 5. Cezaların Adalet Ve Hukukun Üstünlüğü Prensibiyle Uyumuna İlişkin Kelime Bulutu.....	70
Şekil 6. 6. Vergi Kaçakçılığıyla Etkili Mücadele Yöntemine İlişkin Kelime Bulutu	73
Şekil 6. 7. Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Kelime Bulutu	75
Şekil 6. 8. Vergi Müfettişlerinin Etkinliğine Yönelik kelime bulutu	78
Şekil 6. 9. Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin Kelime Bulutu	81
Şekil 6. 10. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Etkinliğine İlişkin Kelime Bulutu	84
Şekil 6. 11. Vergi Kaçakçılık Suçlarıyla Etkin Mücadele Yöntemine İlişkin Kelime Bulutu	87
Şekil 6. 12. Etkin Pişmanlık Kurumuna İlişkin Kelime Bulutu	90
Şekil 6. 13. Cezaların Etkinlik Kriterlerine İlişkin Kelime Bulutu	94
Şekil 6. 14. Cezaların Caydırıcılık Etkisine İlişkin Kelime Bulutu.....	97
Şekil 6. 15. Ceza Politikası Önerilerine İlişkin Kelime Bulutu.....	100
Şekil 6. 16. Mükellefi Savunma Stratejilerine İlişkin Kelime Bulutu.....	103
Şekil 6. 17. Mevzuatın Cezalar Üzerindeki Etkisine İlişkin Kelime Bulutu.....	106
Şekil 6. 18. Müvekkil Haklarını Koruma Yöntemlerine İlişkin Kelime Bulutu	110
Şekil 6. 19. Cezaların Hukuki Uygunluğuna İlişkin Kelime Bulutu.....	113
Şekil 6. 20. Delil Toplama Ve Sunma Zorluklarına İlişkin Kelime Bulutu	116
Şekil 6. 21. Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkisine İlişkin Kelime Bulutu.....	119
Şekil 6. 22. Bilirkişilikte Akademisyenlerin Rolüne İlişkin Kelime Bulutu	122
Şekil 6. 23. Etkin Pişmanlık Kurumunun Islah Etkisine İlişkin Kelime Bulutu	125
Şekil 6. 24. Hakimlerin Niteliğine İlişkin Kelime Bulutu.....	128
Şekil 6. 25. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin Kelime Bulutu	130
Şekil 6. 26. Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin Kelime Bulutu	134
Şekil 6. 27. Vergi İdaresinin Önlemlerine İlişkin Kelime Bulutu	136
Şekil 6. 28. Etkin Pişmanlık Kurumunun Değerlendirilmesine İlişkin Kelime Bulutu	139
Şekil 6. 29. Karar Verme Önceliklerine İlişkin Kelime Bulutu	143
Şekil 6. 30. Cezaların Etkinlik Kriterlerine İlişkin Kelime Bulutu	146
Şekil 6. 31. Cezaların Etkin Ve Adil Olma Durumuna İlişkin Kelime Bulutu	149
Şekil 6. 32. Hukukun Üstünlüğü Ve Adalet İlkesine İlişkin Kelime Bulutu.....	152
Şekil 6. 33. Ceza Politikalarının Toplumsal Etkisine İlişkin Kelime Bulutu.....	156
Şekil 6. 34. Toplumsal Güven Ve Algıların Etkisine İlişkin Kelime Bulutu	158
Şekil 6. 35. Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Kelime Bulutu.....	161
Şekil 6. 36. Cezaların Islah Etkisine İlişkin Kelime Bulutu	164
Şekil 6. 37. Kanunların Anlaşılabilirliğine İlişkin Kelime Bulutu	166
Şekil 6. 38. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin Kelime Bulutu	170
Şekil 6. 39. Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin Kelime Bulutu	173
Şekil 6. 40. Vergi İdaresinin Önlemlerine İlişkin Kelime Bulutu	177
Şekil 6. 41. Etkin Pişmanlık Kurumuna İlişkin Kelime Bulutu	180

KISALTMALAR DİZİNİ

AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AV	: Avukat
e-Viz	: Elektronik Veri İbraz Sistemi
EYS	: Elektronik Yoklama Sistemi
GEKSİS	: Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi
Gib-intra	: Gelir İdaresi Başkanlığı İntranet Ağı
GİB YBS	: Gelir İdaresi Başkanlığı Yönetim Bilgi Sistemi
HAGB	: Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması
HK	: Hakim
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
MBR	: Mükellef Bilgi Raporu
OECD	: Organisation for Economic Co-Operation and Development,
ÖTVİRA	: ÖTV İadesi Risk Analiz Projesi
RADAR	: Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sistemi
RİTAP	: Riskli İade Takip ve Analiz Programı
SABE-RAM	: Sahte Belge Risk Analiz Modülü
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SARP	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
TDK	: Türk Dil Kurumu
VEGAS	: Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi
VEDAS	: Vergi Denetim Analiz Sistemi
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK-BİS	: Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi

VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi
VDK-VEDAS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi
VM	: Vergi Müfettişi
VUK	: Vergi Usul Kanunu



1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Vergi gelirleri, birçok ülkenin kamu finansmanında kritik bir yere sahiptir. Bununla birlikte, bu finansman kaynağının etkinliğini azaltan en önemli unsurlar arasında, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi, bir başka deyişle vergi kaçakçılığı bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı, sadece ülkelerin vergi gelirlerini azaltmakla kalmayıp, aynı zamanda kaçakçılığın önlenmesi, tespit edilmesi ve ortadan kaldırılmasına yönelik gerçekleştirilen kamu harcamaları yoluyla devlet bütçesine ek yükler getirmektedir (Irwana ve Utama, 2021, s.1158). Bu nedenle vergi kaçakçılığı, ülkelerin sürdürülebilir ekonomik kalkınması ve mali istikrarı önünde önemli bir engel teşkil etmektedir.

Vergi kaçakçılığı birçok ülke açısından kritik bir sorundur; zira mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi, devlet gelirlerinde önemli ölçüde azalmaya yol açmakta ve sonuç olarak ekonomik kalkınma ciddi biçimde sekteye uğrayabilmektedir (Picur ve Riahi-Belkaoui, 2006, s.175). Aynı zamanda vergi kaçakçılığı, ülke yatırımları için önemli bir tehdit oluşturmakta ve eğitim, sağlık, altyapı veya sosyal hizmetler gibi alanlarda değerlendirilebilecek milyarlarca dolarlık kaynağın kaybına neden olmaktadır (Korndörfer vd., 2014, s.18).

Çalışmanın bu bölümünde vergi kaçakçılığı ile genel bilgilere ve vergi kaçakçılığının nedenlerine yer verilecektir.

1.1. Vergi Kaçakçılığı İle İlgili Temel Kavramlar

Vergi kaçakçılığı sorunu hem hükümetler hem de akademi için her zaman endişe konusu olan bir olgu olarak literatürde yerini almaktadır. Bu yüzden vergi kaçakçılığının tespiti ve kayıplarının azaltılması her iki alan için önemli bir konu olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik ve sosyal politikalar için kullanabilecekleri kaynakların azalmasına neden olmaktadır. Bu da toplumun kamu hizmetlerinden yeteri kayda fayda görmemesi ile sonuçlanabilmektedir. Nihai olarak vergi kaçakçılığı ülkelerin politik, ekonomik ve sosyal sistemlerini kötü bir şekilde etkilemektedir.

1.1.1. Vergi Kavramı ve Tanımı

İnsanlık tarihi kadar eskiye dayanan vergi, devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirmede başvurdukları temel finansman araçlarından biri olarak kabul edilmektedir.

İlk zamanlarda karşılıksız gönüllü olarak verilen, hediye edilen bir değer olarak ifade edilirken, sonraki zamanlarda ise gönüllü olma özelliğini yitirerek geleneksel bir yükümlülük halini alarak zorunlu bir ödeme haline geldiği belirtilmektedir. Tarihi, siyasi ve ekonomik gelişmelerle birlikte vergiye yüklenen işlevlerin değişmesi ve gelişmesiyle birlikte vergi kavramı farklı şekillerde tanımlanmaktadır (Taştan, 2022, s.21).

TDK'ya göre; vergi, *“Kamu hizmetlerine harcanmak üzere hükûmetin veya yerel yönetimlerin yasalara göre herkesten doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan topladığı para”* olarak tanımlanmaktadır.

Pehlivan'a (2020, s.89) göre; vergi, *“Devletin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir.”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi tarafından sadece devlete ihdas edilen üç temel yetkinin önemli bir ayağı olan vergi, *“Devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerini karşılamak için, yasalarla, gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, mal varlıklarının bir bölümünün devlete (kamuya) aktarılması”* olarak tanımlanmaktadır (Gerek ve Aydın, 2010, s. 25).

Anayasa'nın 73. maddesinde ise,

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanlığına verilebilir.”

şeklindeki düzenleme ile de verginin esasları belirlenmiştir.

1.1.2. Vergiden Kaçınma Kavramı ve Tanımı

Vergiden kaçınma kavramının genel bir tanım ile ifade edilmesi zor olmaktadır. OECD'ye göre, genellikle vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini azaltmayı amaçlayan faaliyetlerin yasal yollarla yürütülmesi veya gerçekleştirilmesi olarak ifade edilmektedir.

Vergiden kaçınma kavramı, vergi mükelleflerinin/şirketlerinin vergi yükümlülüklerini yasal veya yasadışı yollarla azaltmak için yaptıkları kasıtlı bir eylem olarak tanımlanmaktadır (Kasir vd., 2025, s.628). Dyreng ve arkadaşları (2010, s.1164) ise, vergiden kaçınmayı, şirketlerin vergi öncesi gelirlerine göre vergilerini azaltan bir eylem olarak ifade etmektedirler. Diğer bir ifadeyle vergiden kaçınma, vergi

yükümlülüğünü azaltmaya yönelik bir dizi faaliyet olarak tanımlanmaktadır (Hanlon ve Heitzman, 2010, s.138).

Öte yandan vergiden kaçınma, vergi rejiminin yasal olarak kendi lehine kullanılması, ödenecek vergi miktarının kanunlar çerçevesinde azaltılması olarak da ifade edilmektedir (Kasipillai, vd., 2003). Buradaki sınır çizgisi bu faaliyetin yapılması esnasındaki yasal dayanaklardır. Çünkü vergi kaçakçılığında yasadışılık varken, vergiden kaçınma eyleminde yasallık mevcuttur.

Omer ve Yetman (2007), vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın hukuki açıdan birbirlerinden farklı olduğunu vurgulamakla birlikte, her iki eylemin de ortak sosyo-ekonomik kökenlere sahip olduğunu belirtmektedir. Bu bağlamda, vergi kaçırma olasılığını artıran faktörlerin, bireyleri agresif vergiden kaçınma davranışına sevk eden özelliklerle benzer olabileceğini ileri sürmektedirler. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın benzer bir perspektiften değerlendirilebileceğini savunmakta; her iki eylemin de devlet gelirlerini azaltmak suretiyle, toplumsal kalkınma üzerinde olumsuz etkiler yarattığını ifade etmektedirler.

Yukarıda verilen tanımlamalardan anlaşılabacağı üzere vergiden kaçınma, genellikle vergi yasalarındaki boşluklardan ve belirsizliklerden yararlanarak vergi yükümlülüklerini en aza indirmek için yasal araçların stratejik kullanımını ifade etmektedir. Yasadışı vergi ödememe veya vergilerin eksik bildirilmesini içeren vergi kaçakçılığının aksine, vergiden kaçınma yasal sınırlar içinde gerçekleşmekte ancak etik endişelere yol açabilmekte ve hükümet gelirlerini azaltabilmektedir.

1.1.3. Yönlendirici Vergilendirme

Devlet tarafından elde edilmesi planlanan vergi gelirlerine ilave olarak ya da yalnızca farklı bir hedefe ulaşmak için, mükellefleri doğrudan veya dolaylı vergiler yoluyla belirli davranışları sergilemeye teşvik eden ödüllendirici veya bazı davranışları sergilemekten uzaklaştırmak için caydırıcı stratejilerin kullanılmasına “yönlendirici vergilendirme” denilmektedir (Göker, 2011, s. 28).

“Bu tür vergiler, bireylerde bağımlı yapan alkol ve sigara gibi maddelerin tüketiminin azaltılması veya önlenmesi ve ayrıca sağlık, sosyal, kültürel ve çevrenin korunması üzerinde yönlendirici bir etki yaratmak için kullanılabilir” (Göker, 2011, s. 19).

Yönlendirici vergilendirme caydırma ve özendirme yöntemi olarak ifade edilmektedir. Bu kısımda bu iki kavramın tanımına yer verilecektir.

1.1.3.1. Caydırma Yöntemi

“Yönlendirici vergilendirme ile bireylerin belirli davranışları göstermelerinin engellenmesinin amaçlanması caydırma yöntemi” olarak tanımlanmaktadır (Göker, 2011, s.21). Bu yöntemin amacı, tüketim alışkanlıklarını değiştirmeyi, çevreyi korumayı, nüfus planlamasını veya bağımlılık yapan madde kullanımını azaltmayı içermektedir (Aksoy ve Üyümez, 2019, s. 182). Caydırma yöntemi, vergi yükünün artırılması ve vergi kolaylıklarının kullanımı şeklinde kullanılmaktadır. Yönlendirici vergilendirme kapsamındaki caydırma yöntemi araçlarının toplumsal etkisi ve işleyiş biçimi hakkında bilgilendirmeler aşağıda ifade edilmektedir.

1.1.3.1.1. Vergi Yükünün Arttırılması

Vergi yükünün arttırılması ile amaçlanan, mal ve hizmet fiyatlarına uygulanan vergilerin artışı veya azalışı yoluyla piyasa fiyatlarına müdahale ederek bireylerin tüketim alışkanlıklarını yeniden gözden geçirerek mal ve hizmet satın alma tercihlerinin sorgulanması ve tüketim alışkanlıklarının tekrar dizayn edilmesi amaçlanmaktadır. Motorlu taşıtlar üzerindeki vergi matrahı araç tercihlerini şekillendirmektedir. Diğer taraftan nüfus planlaması, gelir vergisi yüklerini artırma veya azaltma yoluyla küresel olarak evlilik ve çocuk sahibi olma tercihlerini de şekillendirmektedir (Aksoy ve Üyümez, 2019, s. 182).

1.1.3.1.2. Vergi Kolaylıklarının Kullanımı

Vergi kolaylıklarının kullanımının caydırıcı etkisi, bireylerin tüketim tercihlerinin yönlendirilmesinde kullanılabilmektedir (Göker, 2011, s. 19). Buradaki caydırıcı etki, vergi avantajlarından yararlanan ürünlerin kendi ikamelerine nazaran tercih edilerek, ikame ürünlerden caydırma şeklinde olabilmektedir (Aksoy ve Üyümez, 2019, s. 182).

1.1.3.2. Özendirme Yöntemi

Özendirme yöntemi, mükelleflerin olması gereken davranışları göstermeleri konusunda teşvik eden ve cesaretlendiren bazı vergi politikalarının uygulanması neticesinde mükellef davranışlarının güdülenmesi ve özendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Aksoy ve Üyümez, 2019, s.182).

Özendirme yöntemi, ekonomiyi kayıt altına alma, nüfus artışına destek verme, toplumun kültür seviyesini ileriye taşıma, toplumun sağlığı için yararlı olan besinlerin üretimini ve tüketimini arttırma, çevreyi koruma gibi çok sayıda konuda yarar sağlamaktadır (Göker, 2011, s. 23).

1.1.3.2.1. Vergi Yükünün Azaltılması

Harcama üzerinden (KDV ve ÖTV), servet üzerinden (emlak, araç) ve gelir üzerinden alınan vergiler azaltılarak, azalan vergi yükünden dolayı fiyatları azalan mal ve hizmetlere tüketicilerin fitratı gereği meyil etmesi beklenmektedir. Bu özendirici vergi politikalarıyla ekonomik canlanma, istihdam artışı, nüfus planlanması, sağlık harcamalarının azalması gibi amaçlar sağlanmış olur (Aksoy ve Üyümez, 2019, s. 183).

1.1.3.2.2. Vergi Kolaylıklarının Kullanımı

Devlet, kültür, sağlık ve eğitim gibi temel teşkil eden hizmetlere vergi avantajlarının en önemlilerinden olan muafiyet ve istisnaları getirerek bu hizmetleri özendirmeyi hedeflemektedir. Bireylerin belirli davranışlara yönlendirilmesi amaçlanarak özellikle bazı mal ve hizmetlerin tüketim ve üretimini arttırmak, bu mal ve hizmetlerin alımı hususunda destekleyici alımlar gerçekleştirmek, bazı bölgelerde yatırımın desteklenmesi için sübvansiyon uygulamaları özendirici bir araç olarak kullanılmaktadır (Aksoy ve Üyümez, 2019, s. 183).

1.1.4. Vergi Kaçakçılığı Kavramı Ve Tanımı

Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgu olup, bütün toplumlarda, sosyal sınıflarda, meslek gruplarında, endüstrilerde ve ekonomik sistemlerde görülmektedir (Tanzi ve Shome, 1993, s. 807). Tarihsel kökenleri Antik Yunan, Roma İmparatorluğu ve Mısır Firavunları dönemlerine kadar uzanan bu olgu, günümüzde de önemini ve etkisini sürdürmektedir. Tarih boyunca hükümdarlar ve yöneticiler vergileri toplama yetkisini bürokratik görevlilere devrederek nüfuz alanları aracılığıyla servetlerini arttırmaya çalışmış, buna karşılık zengin bireyler ise varlıklarını ve servetlerini vergilendirmeden kaçınmak amacıyla saklama yolları aramıştır (Ermasova vd., 2021, s.116).

Tarihsel süreç incelendiğinde, Antik Yunan döneminde hasat edilen ürünlere vergi uygulandığı ve vergi kaçırana ciddi yaptırımların uygulandığı görülmektedir (Viljoen, 2016, s.20). Ayrıca, Atina'da yaşayan yabancıların baş vergisine tabi tutulduğu ve bu vergiden kaçınmak amacıyla çeşitli yollar denedikleri bilinmektedir (Danopoulos ve Znidaric, 2007).

Tarih boyunca bireyler vergi mükellefi olma yükümlülüğünden kaçınma eğiliminde olmuş, benzer eğilimler günümüz toplumlarında da devam etmiştir. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı yalnızca modern ve çağdaş dünyaya özgü bir olgu değil, geçmişten günümüze süregelen kronik bir sorun olarak varlığını sürdürmektedir.

Vergi kaçakçılığı, bireylerin yasal olarak ödenmesi gereken vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla yaptıkları yasa dışı ve kasıtlı eylemler olarak tanımlanmaktadır

(Alm, 2012, s.55). Diğer bir tanımlamaya göre; vergi kaçakçılığı, ödenmesi gereken vergiyi her zaman küçük nominal tutarlarda ödemeye çalışan ve gerçek geliri bildirme zorunluluğu olduğu halde yürürlükteki vergi hükümlerini ihlal eden vergi mükelleflerinin gerçekleştirdiği bir fiil olarak ifade edilmektedir (Kogler ve Kirchler, 2019, s.198).

Korndöfer ve arkadaşları (2014, s.19) ise vergi kaçakçılığını, vergi kanunlarını ihlal eden ve vergilerin ödenmesi gerektiğini belirten sosyal normlardan sapan yasadışı bir eylem olarak tanımlamaktadırlar.

Diğer bir görüşe göre; vergi kaçakçılığı, bir bireyin veya kuruluşun, vergiye tabi gelirin kasıtlı olarak eksik beyan edilmesi veya ödenmesi gereken vergilerin kasıtlı olarak ödenmemesi gibi mevcut vergi yasalarını atlatarak hileli tekniklerle vergi yükümlülüğünü en aza indirmeye yönelik yasadışı girişim olarak ifade edilmektedir (Mathews vd., 2018, s.758).

Genel olarak vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla gerçeğe aykırı beyanda bulunmaları şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tür davranışlar, sadece kamu gelirlerinde kayba yol açmakla kalmamakta, aynı zamanda vergilendirmede adalet ilkesini de zedelemektedir. Vergi kaçakçılığının etkin şekilde tespit edilmesi, vergi gelirlerindeki kaybın azaltılmasında kritik bir rol oynamaktadır (Wu vd., 2020, s. 235). Bu çerçevede, vergiden kaçınma, genellikle vergi mevzuatındaki boşluklardan faydalanılarak yasal çerçevede gerçekleştirildiğinden dolayı mükellef açısından cezai bir yaptırımı doğurmazken; buna karşılık, vergi kaçırma, kanunlara açıkça aykırı davranışlar içerdiği için hukuka aykırılık niteliği taşımakta ve cezai yaptırımlarla karşılık bulmaktadır (Ekeryılmaz, 2023, s. 259).

1.2. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ

Birçok ülke açısından hayati bir sorun teşkil eden vergi kaçakçılığı, aynı zamanda vergi idareleri için de kalıcı ve ciddi bir yönetsel zorluk oluşturmaktadır. Bu olgunun küresel ölçekte yol açtığı olumsuz etkilerin azaltılabilmesi adına, politika yapıcıların vergi kaçakçılığının ardındaki temel nedenleri tespit etmesi büyük önem taşımaktadır (Khelif vd., 2016, s.345).

Yasadışı bir eylem olarak ifade edilen vergi kaçakçılığı eylemi, yalnızca hükümetlerin kamu hizmetlerini sağlama konusundaki işlevini engellemekle kalmaz, aynı zamanda toplumda vergisini düzenli ödeyen mükellefler için de adaletsizlik duygusuna yol açmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, vergi ödemelerini azaltmak için yapılan yasadışı bir eylem olarak tanımlanmaktadır (Franzoni, 1998, s.1). Bu eylem, yalnızca hükümetin kamu hizmetleri sağlama işlevini felç etmekle kalmaz (Khuong vd., 2020, s.14), aynı zamanda itaatkâr bir şekilde vergi ödeyenler için adaletsizlik duygusuna da yol açmaktadır (Green, 2008, s.236). Vergi kaçakçılığı alanındaki iki baskın oyuncu vergi otoriteleri ve vergi mükellefleridir. Bir yandan, vergi otoriteleri vergileri toplamaya ve insanları vergi kurallarına uymaya teşvik etmeye çalışmaktadır. Öte yandan, vergi mükellefleri bencillik, politik veya sosyal nedenlerle vergi ödemelerini en aza indirmek için birçok çaba sarf etmektedir (Alm vd., 2012, s.134).

Çalışmanın bu bölümünde vergi kaçakçılığının mali, ekonomik, idareden kaynaklı ve hukuki nedenlerinin yanın sıra diğer önemli nedenleri hakkında bilgilendirmelere yer verilecektir.

1.2.1. Mali Nedenler

Vergi mükelleflerini vergi kaçakçılığına iten nedenlerin başında mali nedenler gelmektedir. Mükellefler bu nedenlerin arkasına sığınarak vergi kaçakçılık yoluna başvurmaktadırlar. Vergi mükelleflerinin kaçakçılık yoluna başvurmalarının en başındaki nedenler; yüksek vergi oranları, vergi muafiyet-istisnaları ve vergi adaletinin tam olarak sağlanamaması olarak ifade edilmektedir.

1.2.1.1. Yüksek Vergi Oranları

Vergi kaçakçılığının ortaya çıkmasındaki en önemli faktörlerden bir tanesi vergi oranlarının yüksek olması olarak belirtilmektedir. Vergi oranlarının yüksek seviyelerde olması nedeniyle mükelleflerde tepkiye neden olmaktadır. Mükellefler de bu tepkilerini vergi kaçırma yoluyla göstermektedirler. Bu durum vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet vermektedir. Bunun aksine, vergi oranları düşük ve makul düzeyde tutulursa vergi mükellefleri de vergi kaçırma eğilimine girmeyerek vergi tabanının genişlemesine neden olacaktır (Özsoy, 2013, s. 20).

1.2.1.2. Vergi Muafiyet Ve İstisnaları

Vergi gelirlerine uygulanan muafiyet ve istisnalar, vergi kaçakçılığının mali nedenlerinden birisi olarak ifade edilmektedir. Vergi mükellefleri tarafından suiistimal edilen muafiyet ve istisnalar, vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilmektedir. Özellikle, muafiyet ve istisnalardan yararlanamayan mükelleflerin üzerinde aşırı vergi yüküne neden olabilmektedir. Vergi mükellefleri de bu durumu kendi aleyhlerine bir

rekabet eşitsizliği olarak gördüklerinden dolayı vergi kaçırma yoluna gitmektedirler (Yoruldu, 2019, s.13).

1.2.1.3. Vergi Adaletinin Tam Olarak Sağlanamaması

Kişisel gelirlerin dikkate alınmadığı bir ortamda az gelire sahip kesimlerden çok, yüksek gelire sahip kesimlerden az vergi alınması vergi adalet sisteminin bozulmasına sebebiyet vermektedir. Bu durum, vergi sisteminde adaletsizlikler ortaya çıkararak vergi yapısının bozulmasına ve vergi kaçakçılığına neden olmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan eşit vergilerin mükelleflerin elde ettikleri gelirleri dikkate almadan alınması mükelleflerin vergi anlayışının zedelenmesine ve farklı gelir grupları üzerinde orantısız yük oluşmasına sebebiyet verecektir. Bunun sonucunda vergi adaleti işlerliğini kaybederek vergi kaçakçılığını tetikleyen ve arttıran bir unsur olarak literatürde yerini alacaktır (Akbal, 2020 s.29).

1.2.2. Ekonomik Nedenler

Vergi kaçakçılığının en önemli sebeplerinden diğer bir tanesi de ekonomik nedenlerdir. Vergiler karşılıksız bir ödeme aracıdır. Bu yüzden mükellefler ekonomik sebeplerin arkasına sığınarak vergi kaçırmaya teşebbüs etmektedirler. Vergi mükelleflerini bu davranışa iten sebeplerden biri yüksek enflasyon diğeri de gelir dağılımının bozulmasıdır (Bilginer ve Yardımcıoğlu, 2022, s.136).

1.2.2.1. Yüksek Enflasyon

Halk arasında “hayat pahalılığı” olarak bilinen ve fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artış olarak ifade edilen enflasyon, vergi mükelleflerini kaçakçılığa iten nedenlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Fiyatlar genel düzeyindeki artışlarla birlikte mükellefler de vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına başvurmaktadırlar (Artan, 2008, s.114).

Artan oranlı vergi tarifelerinin uygulandığı sistemlerde gelirlerin artması, mükelleflerin reel gelirlerinde artış olmadan bir üst vergi dilimine girmelerine sebep olmaktadır (Akbal, 2020, s.30). Bunun neticesinde işletmelerde meydana gelecek olan öz kaynak yetersizliklerinden dolayı kredi ihtiyaçları ortaya çıkmaktadır. Fakat, enflasyonist dönemlerde kullanılacak olan krediler mükellefler açısından yüksek risk ve maliyet taşımaktadır. Bu durum, mükelleflerin işletme ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla kayıt dışı uygulamalara yönelmelerine ve bunun sonucunda vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açmaktadır (Parlak, 2016, s.46).

1.2.2.2. Gelir Dağılımının Bozulması

Vergi teorisi açısından vergilerin kamu harcaması olarak topluma geri döneceği düşünülse de mükellefler bunun kendi bütçeleri üzerinde bir etki yaratacağı beklentisi içine girmektedirler. Böyle bir durum gerçekleşmediği takdirde, mükelleflerde vergiye karşı bir direnç ortaya çıkmaktadır (Özsoy, 2013, s.22). Ortaya çıkan direncin neticesinde mükellefler, gelirlerini arttırmak için vergi kaçırma eğilimine girmektedirler. Bir yandan gelirlerini arttırmak isterken, diğer yandan da giderlerini azaltma yoluna girmektedirler. Bunun en kestirme yolu ise mükelleflerin karşılıksız olarak ödedikleri vergileri kayıt dışı olarak tutmalarıdır. Mükellefler bu yol ile faaliyetlerinin tamamını ya da bir kısmını kayıt dışı yöntemini kullanarak ya hiç vergilendirmeyerek ya da az vergilendirerek bu kazançlar üzerinden gelirlerini arttırma girişiminde bulunmaktadırlar.

Türkiye’de, gelir dağılımındaki adaletsizlik nedeniyle milli gelirden düşük oranda pay alan kişiler, gelirlerini arttırmak amacıyla kayıt dışı işlerde çalışmak zorunda kalırken, yüksek pay alan bazı gruplar ise vergi yükümlülüklerini azaltmak için kayıt dışı yöntemlere başvurmaktadır. Bu durum kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olan etkenlerden birisi olarak literatürde yerini almaktadır. Belirtilen bu etkenler, kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır. Sonuç olarak bakıldığında, kayıtlı faaliyetler karşısında kayıt dışı faaliyetlerin mükelleflere sunduğu ekonomik avantajlar, vergi mükelleflerinin kayıt dışı ekonomiye kaymasına yol açmaktadır (Yoruldu, 2019, s.21)

1.2.3. İdareden Kaynaklı Nedenler

Vergi kaçakçılığının en önemli sebeplerinden diğer bir tanesi de idareden kaynaklı nedenlerdir. Vergi idaresinden kaynaklı eksiklik ve yetersizliklerin mükellefler tarafından fark edilmesi vergi kaçakçılığına yol açmaktadır. Mükellefler bu açıkları kullanarak vergi kaçırmayı daha rahat bir şekilde yapmaktadırlar. Vergi idaresinin yapısını oluşturan personel ve teknik imkanların, vergi kanunlarının verimli ve etkin bir şekilde uygulanmasında büyük bir rolü vardır. Diğer taraftan vergi uyumunun sağlanmasında, mükellefler arasında adaletin tesis edilmesinde ve haksız rekabetin önlenmesinde önemli bir role sahip olan etken ise vergi denetimidir (Üyümez, 2004, s.20).

1.2.3.1. Vergi İdarelerinin Organik, Teknik Ve Personel Yapısının Etkinsizliği

Mükellef ile devlet arasında bir köprü vazifesi kurarak işleyişin verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesinde vergi dairesindeki görevli personel önemli bir rol

üstlenmektedir. Personel sayısının yeterliliği de devletin etkin bir vergi politikası yürütmesinde önemli bir yere sahiptir. Bu yeterliliğin kemiyetten ziyade keyfiyete yani nicelikten ziyade niteliğe sahip olması elzemdir. Buradaki personelin teknik bilgi ve beceri konusunda yeterliliğe sahip olması önemlidir. Aksi halde gerekli yeterliliğe sahip olmaması durumunda birtakım yasa dışı (iltimas, görevi kötüye kullanma, işlerin zamanında yapılamaması) olayların vukua geleceğinin habercisi olabilmektedir (Parlak, 2016, s.49).

1.2.3.2. Denetim Mekanizmasının Etkinsizliği

Vergi idaresinin denetim mekanizmasının etkinliği vergi kaçakçılığı üzerinde önemli bir role sahiptir. Denetim mekanizmasının etkinliği ölçüsünde vergi kayıp ve kaçakçılık oranlarında artış ya da azalış meydana gelecektir. Vergi mükellefleri, idare tarafından etkin yöntemlerle takip edildiği ölçüde vergi kaçırma eğilimleri azalabilir. Burada esas önem arz eden olay, vergi mükelleflerinin vergilendirme öncesinde ve sonrasında idare tarafından etkin bir şekilde takiplerinin yapılmasıdır (Şerbetçi Taşlıalan,2019, s.120).

1.2.4. Hukuki Nedenler

Vergi kaçakçılığının diğer en önemli nedenlerinden bir tanesi de hukuki nedenler olarak ifade edilmektedir. Vergi yasa ve mevzuatının karmaşıklığı, yasaların hızlı bir şekilde sürekli olarak değişmesi, vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların caydırıcı olmaması ve son olarak da özellikle seçim dönemlerinde başvuru alan uygulamalardan bir tanesi olan vergi afları vergi kaçakçılık suçlarının hukuki nedenlerini oluşturmaktadırlar.

1.2.4.1. Yasaların Basit Ve Açık Olmaması

Vergi yasa ve mevzuatlarında yapılan düzenlemelerin her daim mükelleflerin anlayıp idrak edebileceği açıklıkta ve sadelikte olması gerekmektedir. Yasal mevzuatın da sürekli olarak değiştirilmemesi gerekmektedir. Sık olarak yapılan mevzuat değişiklikleri mükellefler tarafından yeterince kavranamadığı zaman ortaya çıkabilecek karmaşadan dolayı vergi ödevi tam olarak yerine getirilememektedir. Bu durum vergi kayıp ve kaçaklarına yol açarak hazinenin gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır (Akbal, 2020, s.32)

1.2.4.2. Yasaların Sık Değişikliğe Uğraması

Vergi mevzuatlarında yapılan sık değişiklikler, vergi mükellefinin psikolojik olarak vergiye karşı bir direnç gösterme eğilimine neden olmaktadır. Vergi mevzuatındaki mevcut maddeler tam olarak özümsemişken vergi yasalarındaki değişiklikler hem

vergi mükelleflerinin hem de vergi uygulayıcı olan kamu personelinin vergiye uyumunu ciddi bir şekilde etkilemektedir. Vergi mükellefinin uyumunu belirleyen etkenlerden birisi de vergi kaleminin uzun süreli uygulanmasına bağlanmaktadır. Verginin psikolojik olarak değerini belirleyen önemli bir faktör, vergi kanununun devamlılığıyla ifade edilmektedir. Vergi yasalarının çok sık değişmesi, vergi mükellefleri üzerinde bir tedirginlik meydana getirerek belirsiz bir ortamın doğmasına sebep olmaktadır (Şerbetçi Taşlıalan, 2019, s.122).

1.2.4.3. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması

Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için sehven yapılan filler dışında kalan eylemlerin vergi kaçakçılığına sebebiyet verdiği anda ciddi düzenleme ve cezalarla bunun önüne geçilmesi gerekmektedir (Akbal, 2020, s.32). Bu yüzden vergi cezalarının caydırıcılığı önem arz etmektedir. Vergi cezalarının aşırı derece yüksek olmamasına da özen gösterilmesi gerekmektedir. Aksi halde mükelleflerin vergi memurlarıyla gayri resmi yollarla anlaşarak rüşvet ve yolsuzluk vakalarında artışa neden olacaktır (Bilginer ve Yardımcıoğlu, 2020, s.138).

1.2.4.4. Vergi Afları

Vergi aflarının sıklıkla çıkarılması da vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasında etkili olan bir diğer sebeptir. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine bağlılığını azaltan etkenlerden birisi de vergi aslı ve cezalarının silinip yeniden yapılandırılmasıdır. Son yıllarda seçim dönemlerine yakın zamanlarda ülkemizde de uygulanan bu yöntem devletin vergi toplama kapasitesini önemli ölçüde etkilemektedir. Vergi affı beklentisi içerisine giren mükellefler, vergilerini zamanında ödememe yoluna girmekte ve idarenin vergi kaybı yaşamasına sebebiyet vermektedirler (Kutlar, 2021, s.22).

Vergi aflarından sürekli olarak faydalanan mükellefler, vergisini zamanında ödeyen mükellefler için kötü bir emsal teşkil etmekte, onların da af beklentisi içerisine girmesine neden olmakta ve bunun neticesinde vergi kayıp ve kaçak oranları artmaktadır (Akbal, 2020, s.33).

1.2.5. Vergi Ahlakı

Dell'Anno (2009), tarafından vergi kaçakçılığının büyük ölçüde vergi ahlakıyla açıklandığını gösteren teorik bir model geliştirilmiştir. Vergi ahlakının, vergi mükelleflerinin dürüstlüğüne ve sosyal damgalanmalarına karşı tutumlarına bağlı olduğunu ifade etmiştir. Bu model ayrıca vergi kaçakçılığının boyutunu etkileyen önemli ekonomik ve kurumsal değişkenlerin kontrol edilmesinde politika yapıcılarının

etkinliğinin rolünü de içermektedir. Lee (2016) tarafından yapılan çalışmada; ahlakın, vergi kaçakçılığı ve bunların vergi sisteminde adaletle olan etkileriyle ilgili teorik bir incelemesi yapılmıştır. Bu incelemenin neticesinde, düşük ahlaki maliyetlerin vergi kaçakçılığına neden olduğu, yüksek ahlaki maliyetlerin de vergi kaçakçılığı azalttığı ifade edilmektedir.

Yapılan araştırmaların hılasası olarak; bir toplumdaki ahlak düzeyi arttıkça vergi kaçakçılığının ahlaki maliyetinin de artacağı ve bunun neticesinde vergi kaçakçılığının azalacağı görülecektir. Yüksek ahlakın vermiş olduğu sorumlulukla beraber yüksek gelirli bir vergi mükellefi daha az vergi kaçırarak ve daha yüksek miktarda vergi ödeyecektir (Kemme vd., 2020).

1.2.6. Mükellef Psikolojisi

Vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan ve arttıran sosyal nedenler genellikle mükellefin vergi konusundaki psikolojisi ile ilgilidir. Mali bir olay olan vergi konusunun ekonomik, hukuk ve idare açısından incelenmesinin yanı sıra psikolojik olarak da incelenip değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığının psikolojik etkileri de diğer etkenler kadar önem teşkil etmektedir. Mükellef psikolojisinden kaynaklı vergi ile ilgili olumsuz eğilimler vergi kayıp kaçığına neden olan etkenler arasında yerini almaktadır (Yoruldu, 2019, s.25)

1.2.7. Tarihsel Nedenlerden Kaynaklanan Sosyal Nedenler

Tarihin her döneminde halktan zorla toplanan vergiler bir tepkiye neden olmuştur. Hükümdarlar kendi saltanatının vermiş olduğu güçle ve saltanatının devamı için halkın alın teriyle kazanmış oldukları gelirlerini vergi adı altında zorla kendi kazançlarına katmaları insanlar üzerinde baskıcı bir etkiye ve kazançlarının elinden alındığı olgusunu meydana getirmiştir. Her ülkenin karakteristik özelliğine göre vergiye farklı bakış açıları ortaya çıkmıştır. Vergilerin mevcut oldukları süre vatandaşların vergiyi benimseyip kabullenmeleri açısından önemlidir. Ülkemize bakıldığında, mevcut alınan vergilerin üzerinden bir asır dahi geçmemiştir. Bunlarla birlikte vergi kavramının tam olarak mükelleflerin zihinlerinde yerleşmemesi, her şeyin de devletten beklenmesi gibi durumlar vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır (Bahşi, 2019, s.91).

1.2.8. Siyasal ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler

Mükelleflerin vergi kayıp ve kaçakçılığı konusundaki davranışlarını etkileyen en önemli faktörlerden biri de ülkedeki siyasal iktidarın tutumudur. Ülkedeki siyasal iktidarlar, özellikle seçim dönemlerinde baskı ve çıkar gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak vergilendirmeden vazgeçip vergi yükünü güçsüz

kesimlere yüklemesi, bu kesimlerin vergi kaçakçılığına başvurmasına sebep olmaktadır (Bahşi, 2019, s.94).

1.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ EKONOMİK, SOSYAL VE MALİ ETKİLERİ

1.3.1. Ekonomik Etkiler

Vergiler, devletler tarafından bazı ekonomik hedeflerini gerçekleştirmek ya da onlara ulaşmak için kullanılan bir araç olarak ifade edilmektedir. Bu durum, verginin ekonomik bir fonksiyona sahip olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Devlet tarafından toplanan vergiler, kamu harcamalarının finansmanı, denk bütçenin sağlanması gibi ekonomik hedeflerin yanı sıra piyasadaki dengesizliklere müdahale etmek, ekonomik faaliyetlerin iyileştirilmesi için de kullanılabilir. Vergi miktarlarındaki artış ya da azalışlar ülke ekonomilerine ve ülkelerin ekonomik yatırımları üzerinde ciddi bir etki meydana getirmektedirler (Kapusuzoğlu, 2008, s.127).

Vergi kaçakçılığı firma ekonomileri üzerinde de ciddi bir etkiye neden olmaktadır. Vergi kaçakçılık eylemi özellikle vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığa yatkın şirketler için ciddi avantajlar meydana getirmektedir. Vergi kaçakçılığı eylemini işleyen firmalar aynı sektörde bulunan fakat vergi kaçırmayan diğer firmalara karşı haksız bir rekabet üstünlüğüne sahip olmaktadır. Bunun sonucunda bazı firmalar üretim faaliyeti sonucu kendileri tarafından vergi dışı bırakılan mal veya hizmetleri daha düşük bedelle satarak diğer firmalara karşı haksız bir rekabet üstünlüğü elde etmektedirler (Altuğ, 1994, s.57).

Vergi kaçakçılık suçu ile meydana gelen kayıt dışı veriler resmi kayıtlarda yer almamaktadır. Bunun neticesinde, kayıtlı ekonomide hesaplanan enflasyon, işsizlik, büyüme oranları ve milli gelir gibi ekonomik göstergeler gerçek verilerin dışında sonuçlar ifade etmektedir. Doğru olmayan ekonomik veriler ekonominin durumu hakkında yanlış bilgilere yol açmaktadır. Bu durum, uygulamaya konulması gereken mali ve ekonomik politikalarından beklenen sonuçların elde edilmesini engelleyecektir (Sarılı, 2002, s.43).

Ekonomik birimin bir parçası olan vergi mükellefleri, her dönem vergi yüküne katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen mükelleflerden kaynaklı kayıplar devlet tarafından dolaylı vergiler yoluyla vergisini ödeyen

mükelleflerden tahsil edilerek onların üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu eylemler, toplum içerisinde sosyal adaletsizlik olgusunun ortaya çıkmasına ve zaman zaman tepkilere neden olmaktadır. Bunun neticesinde, vergi uyumlu mükellefler de vergi kaçırma ve eksik beyan yöntemine teşvik edilmektedir. Nihai olarak ülke ekonomisi üzerinde ciddi zararlar oluşabilmektedir (Kapusuzoğlu, 2008, s.128).

Vergi kaçakçılık suçları neticesinde oluşan kayıpları telafi etmek ve kamu harcamalarını finanse etmek için yeni vergilere ve vergi oranlarında artışa gidilmesi kaçınılmaz olacaktır. Bu durum, ekonomik büyümenin yavaşlamasına, fiyat istikrarının bozulmasına, gelir dağılımında adaletsizliğin ortaya çıkmasına ve ülkenin uluslararası rekabet gücünün azalmasına neden olacaktır.

1.3.2. Sosyal Etkiler

Toplumsal bir sorun olarak ifade edilen vergi kaçakçılığı suçunun toplum üzerinde birçok sosyal etkisi bulunmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığın artması sonucunda toplumda işsizlik sorununun artmasının yanı sıra yatırım ve üretim miktarında da azalma meydana gelmesi kaçınılmaz olmaktadır. Böylece toplumsal bir tepkinin sonucu olarak suç oranı ve suçlu sayısındaki artma meydana gelmektedir (Altuğ, 1994, s.58) Vergi unsuru, devletin toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve toplum içerisindeki sosyal barışı sağlamak için kullandığı en önemli fonksiyonlarından bir tanesidir. Özellikle devlet verginin bu yönünü kullanarak toplum içerisindeki sosyal dengeyi sağlamaya yönelik düzenlemelere gitmesi gerekmektedir. Bu düzenlemelerin başında ise gelir seviyesi yüksek olan mükelleflerden daha çok vergi, orta ve düşük gelir seviyesine sahip mükelleflerden de daha az vergi alması gelmektedir (Kapusuzoğlu, 2008, s.128).

Ülkedeki vergi kaçakçılık oranının gittikçe artması toplum tarafından devlete duyulan güvenin sarsılmasına da sebep olacaktır. Devlete duyulan güvenin sarsılması neticesinde mükellefler sorunlarını rüşvet ve suiistimal olarak ifade edilen yasa dışı yollarla çözüme yoluna gidebileceklerdir. Toplum, ülke yönetiminde bulunanların toplumsal adaleti ve barışı sağlamaları konusunda etkin bir rol oynamaları gerektiği beklentisi içine girebileceklerdir. Devletin bu görevi yerine getirmede zaaf göstermesi, toplumsal bir tepkinin ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Bu da ülkede istikrarsızlık ve kriz ortamının doğmasına yol açabilecektir (Kapusuzoğlu, 2008, s.129).

1.3.3. Mali Etkileri

Vergi, modern devletler tarafından toplum hizmet etmek için yararlanılan bir finansman kaynağı ve ekonomik hedeflere ulaşmak için kullanılan bir araç olarak görülmektedir (Kapusuzoğlu, 2008, s.129). Vergi kaçakçılığı ise kamudaki vergi gelirlerinin azalmasına yol açarak vergi sisteminin etkinliğinin zayıflamasına neden olmaktadır. Bu yüzden devlet tarafından yeterli önlemler alınmadığı takdirde vergi kaçakçılık suçu artmaya devam ederek daha büyük vergi kayıplarının ortaya çıkmasına ve artmasına sebep olacaktır. Bu da beraberinde bütçe açıklarını getirecektir. Devlet bütçe açıklarını kapatmak için borçlanma, özelleştirme, emisyon ve enflasyon vergisi gibi alternatiflere yönelecektir. Fakat bu alternatifler de topluma birtakım maliyetler yükleyecektir. Bu yüzden vergi kaçakçılığı yalnızca vergi yapısına zarar vermekle kalmaz aynı zamanda toplumsal gelirin ve sosyal refahın bozulmasına da yol açacaktır. Devletin, bütçedeki azalan vergi gelirlerini karşılamak amacıyla vergi oranlarını artırması, mükellefler açısından vergi kaçakçılığını daha cazip bir seçenek haline getirebilir. Artan vergi yükü bazı sosyoekonomik grupların sistem dışına yönelmesine neden olarak, kaçakçılığın yaygınlaşmasına zemin hazırlayabilir. Bu da vergi sisteminin etkinliğini azaltarak, temel işlevlerini yerine getirmesini güçleştirecektir. Nihayetinde, toplumda vergi kaçakçılığı yaygınlaştıkça vergi idarelerinin iş yükü artacak ve sınırlı kaynaklarla etkili mücadele yürütme kapasitesi zayıflayacaktır. Yetersiz denetimler, yalnızca az sayıda vergi kaçakçısının tespit edilmesine, yakalanmayanların ise dolaylı olarak teşvik edilmesine neden olacaktır. Öte yandan denetimlerin sıklaştırılması, dürüst mükellefler için ek maliyet ve yükümlülükler doğuracaktır (Şimşek, 2007, s. 33).

2. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINA İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

Vergi kaçakçılığı, vergi sistemlerinin bütünlüğünü ve kamu güvenini zedeleyen ciddi bir suçtur. Vergi kaçakçılığı suçlarını anlamak, önlemek ve kovuşturmak için çeşitli yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlar, yasal çerçeveler, psikolojik yaklaşımlar, sosyal ve siyasi yaklaşımlar, etik-dini ve kültürel yaklaşımlar ve ekonomik analizler dahil olmak üzere birkaç temel alana ayrılabilir. Çalışmanın bu kısmında, vergi kaçakçılığına ilişkin yaklaşımlardan psikolojik yaklaşımlar, sosyal ve siyasi yaklaşımlar, etik-dini ve kültürel yaklaşımlar hakkında bilgiler verilecektir.

2.1. Psikolojik Yaklaşımlar

Vergi kaçakçılığına yönelik psikolojik yaklaşımlar, vergi mükelleflerinin davranışlarını etkileyen temel motivasyonları ve bilişsel süreçleri anlamaya odaklanmaktadır. Bu yaklaşımlar, bireysel algıların, duyguların ve sosyal dinamiklerin

vergi kanunlarına uyumu ve vergi kaçırmayı nasıl etkileyebileceğini vurgulamaktadır. Aşağıda, vergi kaçakçılığına yönelik psikolojik yaklaşımlar hakkında bilgiler yer almaktadır.

2.1.1. Psikolojik Egoizm Ve Vergi Kaçakçılığı ilişkisi

Teorik olarak, insan güdüsünün doğası hakkındaki teori anlamına gelen psikolojik egoizm, kişisel çıkarlarını her zaman maksimize etme çabası anlamına gelmektedir. Herkesin davranışlarının, etkinliklerinin ve kararlarının kişisel çıkarlara göre yönlendirildiğini savunmaktadır. Tüm bencil motivasyonları barındıran psikolojik egoizm indirgeyici bir yapıya sahip olmaktadır (Tomaszewski, 2021, s. 3303).

Psikolojik egoizm teorisine göre; kişisel çıkarı olan bireyler, topluma fayda sağlayabilecek sosyal ve ekonomik sermaye konusunda endişelenmezler. Her bireyin psikolojik olarak yalnızca kendisini veya kendi çıkarlarını gözetmeye programlı olduğu bir teori olarak ifade edilmektedir (McConnell, 1978, s. 41). Bu teoriye göre; bireyler bencillığe dayalı toplumsal faaliyetlerde bulunmaktadırlar. Kişisel çıkarları doğrultusunda hareket eden vergi mükellefleri vergi yükümlülüklerinden kaçma eğilimindedir. Bu davranış altındaki vergi mükellefleri, vergi yükümlülüklerini en aza indiren düşük bir vergi oranını tercih etmektedirler (Kaulu, 2022, s. 64). Bu durum toplumların kalkınmasına zarar verebilmektedir. Mükelleflerin psikolojik egoist davranışları arttıkça vergi geliri performansı düşmektedir. Bu durum da vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığına neden olan psikolojik egoist uygulamalarını en aza indirmek için etkili önlemlerin alınması gerekmektedir.

Vergi ahlakı, vergi karmaşıklığı ve farkındalık verginin toplama amacını etkilemektedir. Vergi mükelleflerinin psikolojik egoizmi burada önemli bir faktördür. Bu yüzden politika yapıcılar, vergi mükelleflerinin psikolojik egoizmini azaltmak için vergi karmaşıklığını azaltmalı, ahlak standartlarını yükseltmeli, daha fazla vergi bilgisi sağlamalı ve vergi okuryazarlığı arttırmalıdır. Bu politikalar uygulanırken mükelleflerin psikolojik egoizmi hesaba katılmalıdır (Mu vd., 2023, s. 6).

2.1.2. Makyavelizm Ve Vergi Kaçakçılığı ilişkisi

Makyavelizm, var olan etik değerleri ve normları hiçe sayan, kendi çıkarına yönelik eylemlerde bulunma eğilimi olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, Makyavelizm manipülatif, soğuk, hesapçı ve daha az şefkatli tutumlara sahip bireyleri de ifade etmektedir. Makyavelist özelliklere sahip insanlar yanlarındaki diğer insanları zayıf, korkak ve manipüle edilmesi kolay kişiler olarak görmektedir (Matitaputty ve Adi, 2021, s. 5). Makyavelist kişilik, kişisel ilişkilerde daha az şefkat gösteren, geleneksel

ahlakı göz ardı eden, ideolojik bağıllığı düşük olan bir kişilik olarak tanımlanmaktadır (Richmond, 2001, s.14). Makyavelcilik ise kişilerarası durumlarda başkalarının manipülasyonuna maruz kaldıklarını düşündüklerinde, başkalarıyla başa çıkma stratejisini ifade eden insan tutumlarından biridir (Shafer ve Wang, 2017, s. 2). Noviani ve Suryana (2018, s.352) Makyavelizm'in üç ana boyutunun olduğunu ifade etmişlerdir. Birincisi, manipülatif taktiklerin kullanılması; ikincisi, insanların tutumuna ilişkin alaycı görüşler ve son olarak geleneksel ahlakın göz ardı edilmesi şeklinde sıralanabilir. Bu boyutlardan ilki olan manipülatif taktik vergi mükellefleri tarafından kullanılan en yaygın Makyavelizm biçimidir. Makyavelci vergi mükellefleri, kendi çıkarları için dolandırıcılık, sahtekarlık ve aldatma gibi manipülatif eylemleri kullanma eğilimindedirler (Shafer ve Simmons, 2008, s. 699). Alaycı görüş ise vergi mükelleflerinin insanları kötü, güvenilmez ve bencil olarak gören olumsuz görüşlerini temsil ediyor.

Son olarak, geleneksel ahlakın göz ardı edilmesi, vergi mükelleflerinin genellikle soyut ahlaki değerlere uydıklarını ve kendilerine en çok fayda sağlayan yaklaşımlara bağlı kaldıklarını açıklamaktadır (Gunnthorsdottir vd., 2002, s. 62). Dolayısıyla, Makyavelizm'in kişinin başkalarının faydası pahasına kendine fayda sağlamak amacıyla etik dışı ve işlevsiz davranışlarını ifade ettiği ileri sürülebilir (Shafer ve Wang, 2018, s. 44). Yüksek Makyavelciğe sahip bireylerin, düşük Makyavelciğe sahip bireylere göre etik olmayan eylemlerde bulunma olasılıkları daha yüksek olmaktadır; kişinin Makyavelist davranışı ne kadar yüksekse, etik algısı da o kadar düşük olmaktadır (Torii, 2015, s. 43). Yüksek düzeyde Makyavelcilik özelliğine sahip olan vergi mükelleflerinin agresif vergi kaçakçılığının kendi işlerine faydalı olacaklarını düşündükleri için planlı vergi kaçakçılık yapma olasılıkları daha yüksektir (Shafer ve Simmons, 2008, s. 700). Ayrıca, Makyavelizm'in bireyleri hile yapmaya, vergi ödememek için her türlü eylemi yapmaya ve vergi ödememeyi rasyonel düşünmeye yönelttiği de ifade edilmektedir (Pratama, 2017, s. 89). Literatürde Makyavelizm ile ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında Shafer ve Wang (2017), Makyavelizm ile vergi uyumu arasında negatif bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Çünkü, Makyavelizm bireyleri vergi yükümlülüklerini yerine getirirken mevcut normlara uymayan, etik olmayan eylemleri yapmaya motive etmektedir. Pratama (2017) ise yüksek düzeyde Makyavelci öğrencilerin vergi kaçırmayı etik olarak gördüklerini ifade etmiştir. Noviani ve Suaryana (2018), Makyavelizm'in vergi danışmanlarının vergi mükelleflerine hizmet sunarken etik olmayan kararlarını etkilediğini gözlemlemektedirler. Shafer ve Simmons

(2008), aşırı derecede Makyavelci vergi mükelleflerinin agresif vergi kaçakçılığını faydalı bulduklarını açıklamaktadırlar. Aynı şekilde, Asih ve Dwiyanthi (2019), Makyavelist vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığını etik ve faydalı algılaması nedeniyle Makyavelistliğin vergi kaçakçılığı üzerindeki olumlu etkisi olduğunu ifade etmektedirler.

Yukarıdaki sonuçlara dayanarak bir kişinin Makyavelci yaklaşımı ne kadar yüksek olursa, etik algısının o kadar düşük olduğunu ve bunun da onların vergi kaçakçılığı yapma eğiliminde olmasına yol açtığını göstermektedir (Matitaputty ve Adi, 2021, s. 15).

2.1.3. Kişilik Karakteri Ve Vergi Kaçakçılığı ilişkisi

Kişilik, bireyleri belirli bir şekilde davranmaya ve onları birbirlerinden farklılaştırmaya iten özellikleri, karakteristikleri ve tuhaflıkları temsil etme anlamına gelmektedir. Kişinin eylemleri, yaşam kararları üzerinde belirgin bir etkiye sahiptir (Ackerman, 2017, s. 45). Kişiliğin, başarı, yaşam tatmini, iş performansı, siber intihal ve teknoloji kabulü dahil birçok yaşam ve kariyer açısından tahmin gücüne sahip olduğu ifade edilmektedir (Ramirez-Correa, 2017, s. 126).

Bireylerin sahip olduğu farklı fitratlar, her bireyin vergi ödemeye istekli olup olmadığını farklı derecelerde hissetmesini mümkün kılmaktadır (Elffers, 2000, s. 188). Bu farklılıkların genellikle egoizm ve rekabetçilik gibi bazı tutum veya kişilik özelliklerinin bir sonucu olduğu ifade edilmektedir (Elffers, 2000, s. 191). Bu yüzden kişilik özelliklerinin anlaşılması, küresel olarak vergi kaçakçılığıyla mücadelede muhtemelen yararlı olacak önemli bir anahtar haline gelebilir. Bu kısımda kişilik özelliğinin beş büyük faktörü olan deneyime açıklık (openness to experience), vicdanlılık (conscientiousness), dışa dönüklük-sosyallik (extraversion), uyumluluk (agreeableness) ve duygusal dengesizlik-nevrotiklik (neuroticism) olgularının vergi kaçakçılığı ile ilişkileri ele alınacaktır.

2.1.3.1. Deneyime Açıklık

Deneyime açıklık, bireyin zihinsel yaşamının ve deneyimlerinin derinliği, karmaşıklığı ve özgünlüğü olarak tanımlanmaktadır (Pervin ve John, 1999). Yüksek düzeyde deneyime açıklığa sahip kişiler yaratıcı, entelektüel, meraklı, cesur, duyarlı ve içsel duygulara hassas özellikler göstermektedir. Ayrıca, yeni deneyimlere katılmaya istekli olmaları ve rutin faaliyetlerden hoşlanma eğiliminde bulunmaları dikkat çekmektedir (Ackerman, 2017). Duygulara karşı artan farkındalıkları nedeniyle hissetmeyi daha fazla önemsedikleri ifade edilmektedir (Furnham, 1996).

Turner (2014), deneyime açıklığı düşük bireylerin algılama konusunda daha sınırlı eğilim sergilediğini ve bu nedenle kuralları çiğneyen davranışlara karşı daha hoşgörülü yaklaşabileceklerini ileri sürmektedir. Bu bakış açısına göre, vergi kaçakçılığı gibi eylemler bazen mazur görülebilmektedir. Öte yandan, Huels (2017), deneyime açıklığın yüksek olması ile vergi kaçakçılığı eğilimi arasında pozitif bir ilişki bulunduğunu belirtmektedir. Söz konusu eğilimin, genellikle asi ve kurallara uymayan bir tutumla ilişkilendirildiği ifade edilmektedir (McCrae ve Costa, 2003). Nihai olarak, deneyime açıklık kişilik özelliği ile vergi kaçakçılığına yönelik tutum arasında anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilir.

2.1.3.2. Vicdan Duygusu

Pervin ve John (1999, s.117) vicdanı “göreve ve hedefe yönelik davranışı kolaylaştıran sosyal olarak belirlenmiş dürtü kontrolü” olarak tanımlamaktadır. Vicdan konusunda yüksek hassasiyete sahip kişilerin sorumlu, güvenilir, düzenli, çalışkan ve başarı odaklı bireyler olma olasılıkları daha yüksektir. Bu konuda daha düşük hassasiyete sahip olanlardan daha etik davranışları beklenmektedir (McCrae ve Costa, 2003). Geçmiş araştırmalar, vicdanlılığın suç faaliyetleri (Turner, 2014), akademik kopya çekme (Williams vd., 2010) ve siber intihal (Ramirez-Correa, 2017) gibi etik olmayan davranışlarla olumsuz ilişkisi olduğunu göstermektedir. Yüksek vicdanlılığın iş dünyasındaki etik algılarla da pozitif yönde ilişkili olduğu bulunmuştur (Bratton ve Strittmatter, 2013). Vicdanlı bireylerden genellikle sorumlu, ahlaki açıdan kabul edilebilir ve etik bir şekilde davranışları ve topluma fayda sağlayacak kararlar almaları beklenmektedir (Huels, 2017).

Vergi kaçakçılığı bağlamında, ahlaki inançlarıyla motive olan vicdanlı kişilerin, kişisel çıkarlarından kaynaklanan vergi kaçakçılığına karşı olumsuz tutumlara sahip olmaları beklenmektedir. Vicdanlı kişilik özelliği ile adaletsizlikten kaynaklanan vergi kaçakçılığı tutumları arasındaki ilişki oldukça şüphelidir (Khalil ve Sidani, 2022, s.4).

Vicdan sahibi insanlar, ahlaki ilkeleri uygulamaya, kural ve düzenlemelere uymaya yönelik eğilimleriyle bilinse de toplanan vergilerin adil olmadığını, genel kamu yararına kullanılmadığını ya da savaş gibi etik olmayan eylemleri finanse etmek için kullanıldığını hissedersen, verginin ödenmesini kesin olarak savunmayabilirler (Khalil ve Sidani, 2022, s.4).

Nihai olarak, vicdanlı insanların yukarıda verilen özelliklerinden ve geçmiş araştırmalardan yola çıkarak şu iki sonuca ulaşılabilir. Birincisi, yüksek düzeyde vicdanlılık, şahsi çıkarlardan kaynaklanan vergi kaçakçılığı tutumlarıyla olumsuz yönde

ilişkilidir. İkincisi, yüksek düzeyde vicdanlılık, vergi sistemindeki adaletsizlik algısından kaynaklanan vergi kaçakçılığı tutumlarıyla ilişkili değildir (Khalil ve Sidani, 2022, s.4).

2.1.3.3. Sosyallik-Dışa Dönük Davranış

Dışa dönüklük, sosyal, dışa dönük, konuşkan ve esnek bireyleri ifade eden bir kişilik özelliği olarak tanımlanmaktadır. Dışa dönük kişiler kendilerini rutin faaliyetlerle sınırlamazlar ve hedeflerine ulaşmak için sosyal becerilerinden yararlanırlar (Raja vd., 2004). Bu tür kişiler, genellikle manipülatiftirler ve kendi bakış açılarını tahakküm altına alma ve empoze etme eğilimindedirler (Alalehto, 2003). Kişilik analizi üzerine yapılan birçok araştırma, dışa dönüklük konusunda yüksek hissiyata sahip kişilerin etik olmayan davranışlarda bulunma ve suç işleme olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir (Turner, 2014). Sackett ve Wanek (1996) sosyal kişilik özelliğinin etik olmayan davranışlar, yolsuzluk ve dürüst olmayan faaliyetlerle bağlantılı olmadığını öne sürmektedirler. Fakat, ilerleyen zamanlarda Feeley (2006) kaçakçılık suçu işleyenler arasında dışa dönük(sosyal) kişilik özelliğinin yaygın olduğunu belirtmektedir. Huels (2017), sosyallik ile vergi mükelleflerinin vergiye uymama niyetleri arasında pozitif bir ilişki olduğunu belirtmektedir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, kişilik özellikleri yaşamın çeşitli yönlerini ve davranışlarını etkilemektedir ve dolayısıyla vergi kaçakçılığı tutumlarını etkileyebilmektedir. Dışa dönüklük (sosyallik) ile vergi kaçakçılığı tutumları arasındaki ilişkiye ilişkin çelişkili görüşler mevcuttur. Sonuç olarak, sosyal kişilik özelliği ile vergi kaçakçılığı arasında anlamlı bir ilişki olduğu ifade edilebilir.

2.1.3.4. Toplumsal Uyumluluk

Uyumlu insanlar iyi huylu, işbirlikçi, yardımsever ve bağışlayıcı olmaları yönleriyle tanınmaktadırlar (Goldberg, 1990). Aynı zamanda, düşünceli ve şefkatli oldukları da ifade edilmektedir (Huels, 2017). Bu tür insanlar genellikle başkalarına zarar vermekten kaçınma eğilimindedirler (Goldberg, 1990).

Bu tür davranışlar, uyumlu insanların "durumculuk" ahlak felsefesine inanma olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Bu da onların hem idealizm hem de görecelik konusunda yüksek düzeyde oldukları anlamına gelmektedir. Vergi kaçakçılığı bağlamında, uyumlu kişilerin etik ve uyumlu yapıları göz önüne alındığında kişisel çıkarlardan kaynaklanan vergi kaçakçılığından kaçınmaları beklenmektedir. Ancak “durumculuk” ahlak felsefesine olan inançları göz önüne alındığında, vergi sistemini adaletsiz olarak algıladıklarında veya toplanan verginin kamu refahını

desteklemek için kullanılmadığı hissine kapıldıklarında vergiye uyumlu olmayabilirler (Khan vd., 2016).

Sonuç olarak, yüksek düzeyde uyumluluk, kişisel çıkardan kaynaklanan vergi kaçakçılığı tutumlarıyla olumsuz yönde ilişkilidir. Fakat, vergi sistemindeki adaletsizlik algısından kaynaklanan vergi kaçakçılığı tutumlarıyla ilişkili değildir.

2.1.3.5. Duygusal Dengesizlik-Nevrotiklik

Nevrotiklik (duygusal dengesizlik) korku, gerginlik, kaygı, stres, hayal kırıklığı, depresyon, suçluluk ve duygusal istikrar eksikliği duygularıyla ilişkili bir kişilik özelliği olarak tanımlanmaktadır (McCrae ve John, 1992). Nevrotiklik, bireylerin sıkıntıyla başa çıkma yeteneği ve bu gibi durumlardaki davranışlarıyla ilgilidir. Dolayısıyla, bu kişilik özelliğinin vergi kaçakçılığı tutumlarıyla nasıl ilişkili olduğunu anlamak önemlidir. Nevrotiklik ile etik olmayan davranışlar arasındaki ilişkiyi analiz eden önceki araştırmalar karışık sonuçlar vermektedir.

Bazı araştırmacılar nevroitik bireyler ile yasa dışı davranışlar arasında pozitif bir ilişki bulmuşlardır (Alalehto, 2003; Ramirez-Correa, 2017). Fakat Turner (2014) bu pozitif ilişkiyi destekleyemedi. Öte yandan, Huels (2017), düşük nevroitikliğin daha yüksek vergi uyumsuzluğuyla ilişkili olduğunu öne sürdü. Nevrotik kişilerin, düşük duygusal istikrarlarının bir sonucu olarak genellikle etik olmayan eylemlere daha az eğilimli olduklarını, bunun da yasadışı eylemlerde bulunurken suçluluk duygusuna ve ceza korkusuna yol açtığını öne sürdü. Tam tersine, daha az nevroitik insanlar duygusal açıdan istikrarlıdır ve sonuç olarak etik olmayan seçimler içeren durumlarla karşılaştıklarında daha rahattırlar.

Literatürdeki çelişkili bakış açıları ve sonuçlar, nevroitik kişilerin durumsal bir etik davranış kuralını benimsemeleriyle açıklanabilir (Khan vd., 2016). Sinirli ve korkulu doğaları göz önüne alındığında, nevroitik insanlar kararlarının olumsuz sonuçlarından kaçınmak için tutarsız etik seçimler yaparlar ve dolayısıyla sinirliliklerini ve korkularını azaltırlar (Watson ve Clark, 1984). Ayrıca, Khan ve arkadaşlarına (2016) göre, nevroitik bireylerin etik değer ve ilkelerle bir ilişki kurduğunu ancak pratikte farklı durumlarda bunlara uyma konusunda tutarsız oldukları belirtilmektedir.

Literatürde önerilen çelişkili görüşler göz önüne alındığında, nevroitiklik ile vergi kaçakçılığı arasında belirli bir yönlü ilişki olduğunu varsayamıyoruz. Nevrotik kişilik özelliği ile vergi kaçakçılığı tutumu arasında anlamlı bir ilişki olduğu söylenemez.

2.2. Sosyal-Siyasi Yaklaşımlar

Vergi kaçakçılığı, çeşitli sosyal ve politik faktörlerden etkilenen çok yönlü bir konu olarak literatürde yerini almaktadır. Vergi kaçakçılığıyla etkili bir şekilde mücadele etmek için sosyal ve siyasi faktörleri anlamak son derece önem arz etmektedir.

Çalışmanın bu kısmında, sosyal ve siyasi yaklaşımlardan nepotizm, siyasi yakınlık, yolsuzluk algısı, devlete duyulan güven ve son olarak paraya duyulan sevgi kavramları hakkında bilgilere yer verilecektir.

2.2.1. Nepotizm İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

TDK'ya göre, nepotizm; “akraba veya arkadaş kayırmacılığı” olarak tanımlanmaktadır. Özellikle düşük ekonomik kalkınma ve düşük üretim tabanlı ülkelerde görülen bir sosyal olgudur. Bu ülkelerde sosyal eşitsizlik ve kayırmacılık had safhadadır. Bu tür ülkelerde, mükelleflerin, vergi idaresindeki bazı yetkililerin adam kayırmacılığı yüzünden vergi kaçakçılığına ilişkin cezalardan kurtulduğuna dair kanıtlar bulunmaktadır. Bu durum da vergi mükelleflerini kaçakçılığa iten neden olarak ifade edilmektedir (Krasniqi ve Jusufi, 2022). Nihai olarak, nepotizm ile vergi kaçakçılığı arasında pozitif bir ilişki olduğu söylenebilir.

2.2.2. Siyasi Yakınlık İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

Mükelleflerin siyasi bağları, vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını doğrudan etkileme gücüne sahiptir. Bu durum, toplumda vergi ahlakının bozulmasına neden olacak ve vergiye gönüllü uyumun azalması gibi dolaylı etkiler yoluyla da devletin gelir elde etme çabalarını etkileyebilmektedir (Abbas vd., 2017).

Mükelleflerin siyasi bağlantıları, şirketlerin vergilendirilebilir karını gizlemek için her türlü yasa dışı faaliyeti gösteren yöneticilere takdir yetkilerini kullanma gibi ayrıcalıkları sunmaktadırlar. Yöneticiler de bu güçlü siyasi bağlantıları nedeniyle gelecekte her türlü davadan korunacaklarını bildikleri için vergi kaçakçılığı eylemini rahatça gerçekleştirebilmektedirler (Adhikari vd., 2006).

Ampirik bir bakış açısından Adhikari ve arkadaşları (2006) Malezya'da etkin vergi oranları ile siyasi bağlantılar arasındaki ilişkiyi araştırmış ve siyasi bağlantıları olan firmaların diğer firmalara göre önemli ölçüde daha düşük efektif oranlarda vergi ödediğini bulmuşlardır. Kim ve Zhang (2016), ABD'de de kurumsal siyasi bağlantılar ile vergi saldırganlığı arasındaki ilişkiyi incelemiş ve siyasi olarak bağlantılı firmaların, bağlantısız firmalara göre vergi açısından daha agresif olduğunu belgelemişlerdir.

Öte yandan siyasi bağlantılar, vergi otoritelerinin mali ihlallerin tespitinde gösterdiği çabayı ve denetim sonrası düzenlemelerin ve yaptırımların büyüklüğünü kısıtlayabilir (Lin vd., 2017). Örneğin, yönetimde büyük veya kilit aktör olarak bir politikacının varlığı, mali otoritelerin vergi yasasını uygulama ve işlenen vergi kaçakçılık suçlarının cezalandırma kapasitesini azaltabilir (Lin vd., 2017). Buna göre, yüksek düzeyde siyasi bağlantılarla karakterize edilen ülkeler, şirketleri ve vergi mükellefleri arasında vergi uyumsuzluğu ve yasa dışı eylemler için verimli bir zemin oluşturabilir ve bu da yüksek düzeyde vergi kaçakçılığı anlamına gelebilir. Sonuç olarak, siyasi bağlantılar ile vergi kaçakçılığı arasında önemli bir pozitif ilişki olduğu söylenebilir.

2.2.3. Yolsuzluk Algısı ile Vergi Kaçakçılığı ilişkisi

Yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı, insanlık uygarlığının başlangıcından bu yana birbirleriyle etkileşim içinde olan iki ortak olgu olarak ortaya çıkmıştır (Neal vd., 2015). Yolsuzluk, bir kamu görevlisinin yasa dışı bir eylemi karşılığında mükelleflerin bir miktar para ödediği veya bir hizmet gerçekleştirdiği eylem olarak tanımlanmaktadır (Chen vd., 2010, s.1509). Yolsuzluğun aynı zamanda hukuk sisteminde adaletsizliğe neden olduğu ve kamu denetiminin değerini düşürdüğü de iddia edilmektedir. Yüksek düzeydeki yolsuzluk aynı zamanda şeffaflığın olmayışı ile de ilişkilidir (Chen vd., 2010). Buna göre, eğer politikacılar veya onlara bağlı firmalar kayıt dışı ekonomi içinde faaliyet gösterirlerse veya vergi kaçakçılığına yol açacak agresif vergi yönetimi uygularlarsa, yüksek yolsuzluk ortamı onları gelecekte açılacak her türlü davaya karşı koruyacaktır.

Yüksek düzeyde yolsuzluk, kamu denetimini azaltabilir ve mali otoritelerin vergi yasalarını uygulama ve vergi kaçakçılığı faaliyetlerine karışan politikacıları ve onların şirketlerini cezalandırma yeteneğini azaltabilir; bu da kayıt dışı ekonomi ve daha yüksek vergi kaçakçılığı için verimli bir zemine dönüşebilir. Buna karşılık, yolsuzluğun düşük olduğu ortam şeffaflığı artıracak ve politikacılar ile bağlantılı şirketler daha yüksek kamu denetimi altında çalışacak, bu da vergi kaçakçılığıyla mücadele için uygun bir ortam yaratacak ve böylece kayıt dışı ekonominin kapsamını azaltacaktır (Amara ve Khlif, 2018, s.546).

Yukarıdaki tartışmaya dayanarak, yolsuzluk ile vergi kaçakçılığı arasındaki pozitif ilişki olduğu görülmektedir. Çünkü, yolsuzluğun olduğu ortamlarda, azalan şeffaflık ve zayıflayan denetim mekanizmasından dolayı, vergi kaçakçılık suçu daha kolay ve cazip bir şekilde yapılabilmektedir.

2.2.4. Devlete Duyulan Güven İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

Güven, vergi uyumluluğunu geliştirmek ve vergi kaçakçılığı çabalarını azaltmak için kritik bir faktördür (Gobena ve Van Dijke, 2016). Kamunun hükümete olan güvenini tanımlamak için yedi temel kategori vardır. Birinci kategori genel olarak devlete duyulan güvendir. İkinci kategori ise kamu kurumlarına veya bürokrasinin etkinliğine olan güven düzeyidir. Üçüncü kategori ise kamunun kolluk kuvvetlerine ve adalete olan güveniyle ilgilidir. Dördüncü kategori, hükümetin kamu yararına mal ve hizmet sağlama yeteneğini ifade eder. Beşinci kategori, vatandaşlar tarafından ödenen vergilerin yolsuzluk veya kötüye kullanılmaması konusunda hükümete duyulan kamu güvenidir. Altıncı kategori, demokrasi ve siyasi yönlerle ilgilidir. Yedinci kategori ise vatandaşların ülkelerinin gururu gibi bu altı türü tanımlamaktadır.

Verilen bu ifadeler doğrultusunda, devlete olan güvenin artması vergi kaçakçılığını azaltmaktadır. Devlete olan güvenin azalması da vergi kaçakçılığını arttırmaktadır (Nurkholis vd., 2020, s. 7).

2.2.5. Paraya duyulan sevginin Vergi Kaçakçılığı ile ilişkisi

Elias ve Farag (2010), “para sevgisi” kavramını kişinin paraya ilişkin subjektif ölçümü olarak ortaya koymaktadır. Para sevgisi, paraya düşkünlüğü gösteren bir tutumdur. Para sevgisine genellikle açgözlülük ve kötülüğün kökü denir. Para sevgisi, etik dışı davranma eğilimiyle pozitif yönde ilişkilidir (Li-Ping Tang vd., 2008). Bu durum, para sevgisi yüksek olan birinin parayı ön planda tuttuğunu ve para kazanmak için vergi kaçakçılığı da dahil olmak üzere mümkün olan her şeyi yaptığını göstermektedir (Basri, 2014). Para yönelimi yüksek olan bir kişi, etik olmayan şeyler yapma, materyalist olma, yolsuzluk ve vergi kaçakçılığına bulaşma eğilimindedir (Kirchler vd., 2008). Para sevgisi ne kadar derin olursa kişinin vergi kaçakçılığı yapma olasılığı da o kadar yüksek olmaktadır.

2.3. Etik- Dini Ve Kültürel Yaklaşımlar

Vergi kaçakçılık suçu sadece ekonomik, sosyal ve siyasi bir sorun değil, aynı zamanda farklı dini inanç ve toplumlar arasında da önem teşkil eden ve değişen ahlaki ve kültürel bir sorundur. Vergi kaçakçılığına yönelik etik-dini ve kültürel yaklaşımlar, bireysel değerlerin, toplumsal normların ve dini öğretilerin mükelleflerin bu suça yönelik tutumlarını da incelemektedir. Çalışmanın bu kısmında etik-dini ve kültürel yaklaşımlardan etik, din ve Hofstede’nin ulusal kültürel modeli hakkında bilgilendirmelere yer verilecektir.

2.3.1. Etik İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

“İnsan ilişkilerinin temelini oluşturan değer, norm ve davranışlara ilişkin doğru ya da yanlış ölçütler” etik olarak adlandırılmaktadır (TDK). Yüzyıllar boyunca vergi kaçakçılığının etik olup olmamasına ilişkin üç temel görüş ortaya çıkmıştır. Bu üç görüş başka yerlerde derinlemesine incelenmesine rağmen, kısaca tekrar ifade edilmeye ihtiyaç duymaktadır (McGee, 2006).

Birinci görüşe göre vergi kaçakçılığı her zaman etik dışıdır. Bu görüşün üç temel gerekçesi vardır. Birinci gerekçesi, bireylerin devletin talep ettiği vergileri ödeme konusunda devlete karşı bir görevi olduğu inancıdır (Tamari, 1998). Bu görüş genellikle güçlü demokrasi inancına sahip bireylerin olduğu ülkelerde yaygındır. Vergi ödemenin etik bir görev olmanın ikinci gerekçesi, bireyin toplumun diğer üyelerine karşı bir görevinin olması anlayışıdır (Cohn, 1998). Bu anlayış, bireylerin, devletin sunduğu hizmetlerden yararlanırken, bu hizmetlerin ödenmesine katkıda bulunmadan bedavacı olmaması gerektiğini savunmaktadır. Bu inancın bir sonucu da eğer vergiden kaçanlar adil paylarına düşeni ödemezlerse, o zaman kanunlara uyan vergi mükelleflerinin adil paylarından daha fazlasını ödemek zorunda kalacağını belirten görüştür. Üçüncü gerekçe ise vergi ödeme konusunda Allah’a karşı bir borcumuz olduğu veya başka bir ifadeyle Allah’ın bize vergi ödememizi emrettiğidir (DeMerville, 1998). Bu görüşün ateistler arasında geçerliliği olmamasına rağmen, bazı dini çevrelerde bu görüş güçlü bir şekilde savunulmaktadır (McGee, 2008).

İkinci görüş ise anarşist görüş olarak adlandırılır. Bu görüş, devleti gayri meşru ve kimseden herhangi bir şey alma yetkisine sahip olmayan basit bir hırsız olarak görmektedir. Bu yüzden mükelleflerin hiçbir zaman vergi ödeme yükümlülüğünün bulunmadığını savunmaktadırlar (Block, 1993). Bu görüşe göre devlet, demokrasi koşullarında liderlerini halk tarafından seçen bir mafyadan başka bir şey değildir. Anarşist görüş doğrudan vergi kaçakçılığı etiğini ele almaz; bunun yerine bireyin devletle ilişkisini tartışır. Vergi kaçakçılığı meselesi bu ilişkinin yalnızca bir yönüdür. Bu görüşe göre, toplum sözleşmesi diye bir şey yoktur. Vergi ödemeye ilişkin açık bir anlaşmanın bulunmadığı durumlarda vergi de söz konusu değildir. Her türlü vergilendirme, zorunlu olarak mülk sahibinin izni olmadan mülkün zorla veya güç tehdidiyle alınmasını ifade etmektedir. Yönetime karşı olan bu görüşe göre, vergi toplama eylemi devlet tarafından gerçekleştirilen bir tür hırsızlık olarak değerlendirilmektedir (McGee, 2008).

Son görüş ise vergi kaçakçılığının bazı koşullar altında etik olabileceğini, diğer koşullar altında ise etik dışı olabileceğini savunan görüştür. Bazı yazarlar tarafından literatürde yaygın olan görüş olarak kabul edilmektedir (McGee ve Lingle, 2005).

2.3.2. Dindarlık İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

Dindarlık, Tanrı'ya olan inanç ve Tanrı'nın belirlediği ilkeleri takip etme taahhüdü olarak ifade edilmektedir (Oktaviani vd., 2019, s.4). Bireysel etik davranış, kişinin dinine yönelik kimliğinden etkilenmektedir (Choe ve Lau, 2010). Allport ve Ross (1967) dindarlığı içsel dindarlık ve dışsal dindarlık olmak üzere iki boyutta ele almaktadır. İçsel dindarlık, kişinin yaşamının bir parçası olarak din için güçlü bir içsel garantiyi temsil etmektedir. Dışsal dindarlık ise kişinin kendini keşfetme amacıyla (kişinin kendi ticari çıkarlarını desteklemek veya geliştirmek ve dinin bireylere nasıl hizmet edebileceğini bulmak için kullanılan) dine katılımı ifade etmektedir.

2.3.2.1. İçsel Dindarlık

Etik teorisine göre, vergi kaçakçılığı dini ihlal eden bir eylem olarak ifade edilmektedir. Çünkü, dinde başkalarına yardım etmek için elimizde olanı vermek tavsiye edilmektedir. Lau ve arkadaşları (2013), yüksek dindarlığa sahip bireylerin vergi kaçakçılığı suçundan kaçınmak için kendilerini kontrol edebildiklerini ileri sürmektedirler. Dini yönelime sahip bireyler, düşük düzeyde içsel dindarlığa sahip bireylerle karşılaştırıldığında, para etiği ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkide zaman zaman etik dışı davranışlar sergileyebilmektedir (Hafızhah vd., 2016; Oktaviani vd., 2018). Bu durum, içsel dindarlığın vergi kaçakçılığı üzerinde olumsuz bir etkisi olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak, içsel dindarlığın vergi kaçakçılığı üzerinde olumsuz etkisi olduğu ifade edilmektedir. Bir kişinin içsel dindarlığı ne kadar yüksekse, kişinin vergi kaçakçılığının kabul edilemez bir eylem olduğunu hissetmesi kaçınılmazdır.

2.3.2.2. Dışsal Dindarlık

Allport ve Ross (1967), dışsal motivasyona sahip kişilerin yaşamak için dinlerini kullandıklarını, içsel motivasyona sahip kişilerin ise dinleri için yaşadıklarını ortaya koymaktadır. Dışsal dindarlığa sahip olan bireyler sadece kendileri için dinlerini kullanırlar. İbadetlerini yaparken asıl amaçları Tanrı'ya yakınlaşmak değil, farklı insanlarla tanışmak ve onlarla yakınlaşmaktır. Dolayısıyla, bu tür insanlar dindarlıklarını yalnızca sosyal destek ve bireysel tatmin için kullanmaktadırlar. Diğer

bir ifadeyle, dindarlıklarını sosyal statü elde etmek ve sosyal ilişkilerin kurulması için kullanmaktadırlar. Ramadhani ve Oktaviani (2016) de dışsal dindarlığın vergi kaçakçılığı üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu, yani dışsal dindarlık düzeyi arttıkça vergi kaçakçılığı eğiliminin de yükseldiğini ortaya koymuşlardır.

2.3.2.3. İslami Bakışın Vergi Kaçakçılığına Yaklaşımı

Peerzade (2005) vergi sisteminin İslami vergi sistemi olarak değerlendirilmesi için iki şartı öne sürmüştür. Birinci şart, zekât konusunda algılanan yaklaşımın kaynak seferberliği çabasının temelini oluşturması gerektiğidir. İkinci şart ise oranlar, istisna ve muafiyet seviyeleri, yönetim ile ilgili mevcut seküler kural ve düzenlemelere ek olarak mevzuatın İslami talimatları da içermesi gerektiğidir. Murtuza ve Ghazanfer (1998), İslami literatürü inceleyerek, Müslümanlar açısından yoksullara yardım etmenin Allah'a karşı yerine getirilmesi gereken bir görev olduğunu ifade etmişlerdir.

Bununla birlikte bazı İslam düşünürleri, Müslümanların vergi ödemesi gerektiğine inanmakta ve bu görüşünü iki gerekçeyle gerekçelendirmektedir: Birincisi, verginin verilen hizmetler karşılığında ve ayrıca insanların ticareti ile ilgili birçok işlemi kolaylaştırması için ödenmesi görüşüdür. İkincisi ise vergi kaçakçılığı zekât kaçakçılığına yol açabileceği için Müslümanların üzerine düşen vergiyi ödemesi gerektiği görüşüdür (İslami Ekonomi Programı, 2009).

Diğer bir araştırmada ise Müslümanların vergi ödemesi için üç ana bakışın olduğu ifade edilmektedir. Bunların ilki; birinci İslami bakış açısıdır. Bu görüşe göre, hükümetler tarafından vergi toplamının her durumda tamamen yasak olduğu görüşüdür. Çünkü, Müslümanlara zaten mükemmel bir sistem olan ve Allah tarafından Kur'an'da hükmü verilen zekât emri verilmiştir. Peygamber (s.a.v) tarafından bu hükmün nasıl uygulanacağı da öğretilmiştir. Dolayısıyla, gayrimüslim batılı bir vergi sistemini ithal etmek ve İslami zekât sistemini değiştirmek yasaktır.

İkincisi, ikinci İslami bakış açısıdır. Bu görüşe göre, hükümetlerin bazı koşullar altında vergi koyma hakkına sahip olduğu ve genel olarak İslam ülkelerinde vergi toplamının yasaklanması konusunda birinci görüşle aynı fikirdedir. Fakat, bazı özel koşullar altında vergi toplamının meşru olduğunu ifade ediyorlar. Bu koşullar; kamunun paraya meşru olarak ihtiyacının olması, İslami ekonomik kaynakların yetersiz olması, vergi alınmadan önce israf harcamalarının ortadan kaldırılması, verginin uygulanmadan önce İslam parlamentosuna danışılması, uygulanacak olan verginin gerektiği miktarda olması, adaletle ve İslam kaynaklarına göre uygulanması ve son

olarak toplanan verginin ülkenin çıkarları doğrultusunda kullanılması olarak sıralanabilir.

Son bakış olan üçüncü İslami bakış açısı ise İslami bir yönetim altındaki Müslümanların, hükümetin kural ve kanunlarına uymak zorunda olduğunu savunmaktadır (McGee vd., 2012, s.3). McGee ve arkadaşları (2012) tarafından Yemen’de yapılan bir ankette, ankete katılanların çoğunluğu vergi kaçakçılığının etik olmadığı görüşünü savunmaktadırlar. Fakat, vergi sisteminin adaletsiz olması, hükümetin yolsuzluk yapması, savurgan olması veya insan haklarını ihlal etmesi durumunda vergi kaçakçılığının etik olduğunu savunmaktadırlar.

Sonuç olarak bir Müslüman’ın vergi kaçırmamasının meşru olmadığı fikri savunulmaktadır. Gerekçe olarak üçüncü İslami bakış grubunun ileri sürdüğü müslüman yöneticiye itaat etme ve onun koyduğu vergi kurallarının uygulanması tezi gösterilmektedir.

2.3.3. Hofstede’nin Ulusal Kültürel Modeli İle Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

Vergi kaçakçılığı, ekonomik ve hukuki faktörlerin yanı sıra kültürel etmenlerin de etkisi altında şekillenmektedir. Hofstede’nin ulusal kültür modeli, kültürün bireylerin davranışları üzerindeki etkisini anlamak için yaygın olarak kullanılan teorik bir çerçeve sunmaktadır. Bu model, toplumların kültürel yapısını; güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireycilik, erkeklik gibi temel boyutlarla açıklamaktadır. Bu boyutlar, bir toplumun vergi uyumuna ve vergi kaçakçılığına ilişkin tutumlarını anlamada önemli ipuçları vermektedir (Hofstede ve Minkov, 2010).

Tsakumis ve arkadaşları (2007) tarafından gelişmiş ve gelişmekte olan 50 ülkede Hofstede’in ulusal kültürel modelleri ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişki araştırılmıştır. Bu araştırmanın sonucunda, güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınmanın vergi kaçakçılığıyla pozitif yönde ilişkili olduğu, bireysellik ve erkekliğin ise vergi kaçakçılığıyla negatif ilişkili olduğu bulunmuştur. Richardson 2008 yılında yukarıdaki çalışmaya ek olarak yasal, politik ve dini değişkenleri de dahil ederek Hofstede’in ulusal kültürel boyutları ile vergi kaçakçılığı ilişkisini 47 gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede araştırmıştır. Bu araştırmanın neticesinde, bireyciliğin vergi kaçakçılığıyla negatif, belirsizlikten kaçınmanın ise pozitif yönde bir ilişkisi olduğunu bulmuştur. Fakat, erkeklik ve güç mesafesi ile vergi kaçakçılığı arasında herhangi anlamlı bir ilişki bulamamıştır. Son olarak Gabor (2012), çalışmaya uzun vadeli uyum sağlama ve hoşgörüyü de ekleyerek 58 gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede incelemelerde bulunmuştur. Nihai olarak yeni eklenen iki modelin vergi kaçakçılığını etkilemediği

görülmüştür. Erkeklik ile vergi kaçakçılığı arasında negatif, belirsizlikten kaçınmanın ise pozitif yönde ilişkili olduğu sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan, bireycilik ve güç mesafesi ile vergi kaçakçılığı arasında herhangi anlamlı bir ilişki bulunmamıştır. Nihai olarak, Hofstede'nin kültürel boyutları güç mesafesi, bireycilik, belirsizlikten kaçınma ve erkeklik ile temsil edilmektedir.

2.3.3.1. Güç Mesafesi

Güç mesafesi, bir ülkedeki insanlar arasındaki eşitlik veya eşitsizlik derecesine odaklanmaktadır. Yüksek güç mesafesine sahip ülkelerde, güç ve servet eşitsizliklerinin gelişmesine izin verilmekte ve güç sahipleri özel ayrıcalıklara sahip olmaktadır (Hofstede, 1980, s. 122). Bu yüzden, bu tür ülkelerdeki vergi sistemlerinin adaletsiz olması ve zenginleri koruması muhtemel olmakta ve bu ülkelerdeki gelir dağılımı adaletsizliği vergi sistemleri tarafından daha da artırılmaktadır (Hofstede, 1980, s.135). Böyle bir ortam, insanlar tarafından vergi sisteminin adaletsiz olarak algılanmasına ve vergi kaçırma eğilimine girmelerine sebep olmaktadır. Bunun aksine, düşük güç düzeyine sahip ülkelerde güç ve servet eşitsizliklerinin gelişmesine izin verilmemekte, tüm bireylerin fırsat eşitliğine sahip olduğu özellikle vurgulanmaktadır (Hofstede, 1980, s. 122). Bu ülkelerdeki vergi sistemlerinin adil olması, servetin yeniden dağıtılmasının hedeflenmesi ve insanlar arasındaki gelir eşitsizliğinin vergi sistemleri tarafından daha da azaltılması muhtemel olmaktadır (Hofstede, 1980, s.135). Böyle ortamlarda, insanlar vergi sistemlerinin adaletli olduğuna güvenmekte ve vergi yasalarına uyma eğilimi göstermektedirler. Özetle, güç mesafesinin yüksek olduğu ülkelerde, vergi kaçakçılığı seviyesinin de o derecede yüksek olduğu vurgulanmaktadır.

2.3.3.2. Bireycilik

Bireycilik, bir ülkenin bireysel veya kolektif başarıyı ve kişilerarası ilişkileri ne ölçüde güçlendirdiğine odaklanmaktadır. Yüksek bireyciliğe sahip ülkelerde, aynı standartların tüm insanlara uygulanması gerektiği vurgulanmaktadır (Hofstede, 1980, s. 235). Söz konusu vaziyet, kuralların eşitlik ve tutarlılığı sağlamak için evrensel olarak uygulandığı anlamına gelmektedir (Trompenaars ve Hampden-Turner, 1998, s. 44). Böyle ülkelerde tüm insanlar için vergi sisteminin eşit olması ve ödeme yeteneği ilkesine uyması muhtemel olmakta ve vergi yükü dağılımı adil bir şekilde yayılmaktadır (Standford, 2000, s. 37). Böyle bir ortam, insanların vergi sistemini adil olarak algılamasına ve vergi yasalarına uyum eğilimi göstermelerine yol açmaktadır. Aksine, düşük bireyciliğe sahip olan ülkelerde, değer standartlarının tüm insanlar için farklılık

gösterdiği ifade edilmektedir (Hofstede, 1980, s.235). Bu durum, vergi kurallarına bazı durumlarda esneklik gösterildiğini vurgulamaktadır (Trompenaars ve Hampden-Turner, 1998, s. 44). Dolayısıyla, bu tür ülkelerdeki vergi sistemlerinin eşitlik ilkesine aykırı olması ve ödeme yeteneğini ihlal etmesinin muhtemel sonucu olarak insanlara farklı şekilde uygulamaların yapılmasına neden olmaktadır (Surrey ve McDaniel, 1985, s. 89). Bu, vergi yükünün adaletsiz bir şekilde dağılmasına yol açmaktadır. Bu tür ortamlarda insanlar vergi sistemini adil olarak görmediklerinden dolayı vergi kaçakçılığı eylemine yönelmektedirler (Wearing ve Headey, 1997). Özetlemek gerekirse, bir ülkedeki bireycilik seviyesi ne kadar yüksek olursa, vergi kaçakçılığı seviyesi de o kadar düşük olur.

2.3.3.3. Belirsizlikten Kaçınma

Belirsizlikten kaçınma, bir ülke içindeki belirsizlik ve muğlaklığa karşı tolerans düzeyine odaklanmaktadır. Yüksek belirsizlikten kaçınma olan ülkelerde, belirsizlik ve muğlaklığa karşı düşük tolerans gösterildiği ifade edilmektedir. Bu, birçok yazılı yasa ve düzenlemenin belirsizlik ve muğlaklık miktarını azaltmaya yardımcı olduğu kural odaklı toplumlar yaratmaktadır (Hofstede, 1980, s. 184). Dolayısıyla, bu tür ülkelerde vergi sistemlerinin, belirsizliği ve muğlaklığını azaltmak amacıyla birçok yazılı vergi yasası ve düzenlemeye ihtiyaç duyulması, vergi sisteminin karmaşık bir yapıya bürünmesine yol açmaktadır. Bu durum, insanların doğası gereği vergi sistemlerini karmaşık olarak görmesine ve vergi kaçakçılığı eğilimine yönelmelerine neden olmaktadır (Richardson, 2006). Bunun aksine, düşük belirsizlikten kaçınma seviyesine sahip ülkelerde, belirsizlik konusunda daha az endişe gösterilmektedir. Çünkü mümkün olduğunca yazılı yasa ve düzenlemeler az olmaktadır (Hofstede, 1980, s. 184). Dolayısıyla, bu tür ülkelerdeki vergi sistemlerinin, yazılı vergi yasalarına ve düzenlemelerine daha az ihtiyaç duyulduğu için basit olması muhtemel görülmektedir. Böyle bir ortamda, insanlar doğası gereği vergi sistemlerini basit olarak gördükleri için vergi yasalarına uyma eğilimi göstermektedirler (Long ve Swingen, 1991). Kısaca özetlemek gerekirse, belirsizlikten kaçınma düzeyi ne kadar yüksek olursa, bir ülkedeki vergi kaçakçılığı düzeyi de o kadar yüksektir.

2.3.3.4. Erkeklik

Erkeklik, bir ülkenin erkeklik başarısı, kontrolü ve gücü gibi geleneksel erkek iş rol modelini ne ölçüde güçlendirdiğine odaklanmaktadır. Yüksek erkeklik oranına sahip ülkelerde, insanlar egoyu yükseltme, zenginlik ve tanınma açısından başarıya ulaşmaya

çalışmaktadır (Hofstede, 1980, s. 294). Aynı zamanda adaletsiz bir dünyada maddi başarının peşinde koşmaya çalışmaktadırlar (Hofstede, 2001, s. 321). Bunun aksine, düşük erkeklik oranına sahip ülkelerde, insanlar, temasların, yaşamın ve çevrenin kalitesi açısından başarıya ulaşmaya çalışmaktadırlar (Hofstede, 1980, s. 294). Başkalarına özen göstermeye, besleyici değerlerin korunmasına odaklanmakta ve dünyayı normalde herkes için asgari bir yaşam kalitesi sunması gereken adil bir yer olarak görmektedirler (Hofstede, 2001, s. 317).

Husted (1999, s. 344), yüksek erkeklik duygusuna sahip ülkelerde maddi başarıya odaklanmanın, insanların maddi başarı için gayri meşru işlemlere katılmaya daha istekli olmalarını iddia etmektedir. Bu doğrultuda, yüksek erkeklik eğilimine sahip ülkelerde maddi başarıya verilen önemin belirgin biçimde öne çıktığı gözlemlenmektedir. Buna karşılık, yaşamın, çevrenin ve kişiler arası ilişkilerin kalitesine daha fazla vurgu yapılan düşük erkeklik eğilimine sahip toplumlara kıyasla, söz konusu kültürel özelliklerin vergi kaçakçılığının daha fazla kabul görmesine zemin hazırladığı ileri sürülmektedir.

Fakat bunun aksini iddia eden bir grup, özellikle yüksek erkeklik oranına sahip ülkelerde maddi başarının, vergi uyum yükümlülüklerinin daha fazla bilincinde olan övünen bir toplumla sonuçlandığını vurgulamaktadır. Çünkü, daha fazla görünürlüğü maddi başarıyla birleştğinde, vergi makamları tarafından daha fazla incelemeye yol açabileceğini savunmaktadırlar. Bu durumda, vergi kaçakçılık eğiliminin daha az kabul görmesine neden olmaktadır (Tsakumis vd., 2007, s. 138). Özetle, erkeklik duygusunun vergi kaçakçılık eğilimiyle çift yönlü ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise bireylerin erkeklik duygusunu nasıl algıladıkları ile ilişkilendirilebilir.

3. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNUN BİLEŞENLERİ

Vergi kaçakçılığı, vergi sistemlerinin bütünlüğüne zarar veren ve kamu maliyesi üzerinde önemli etkileri olan ciddi bir suçtur. Vergi kaçakçılığı suçlarının bileşenlerinin anlaşılması, etkili uygulama ve yasal kovuşturma için esastır. Çalışmanın bu kısmında vergi kaçakçılık suçlarının maddi unsurları, manevi unsurları, kanuni unsuru ve son olarak da hukuka aykırılık unsuru hakkında bilgilere yer verilecektir.

3.1. Vergi Kaçakçılık Suçlarının Maddi Unsurları

Dış dünyada olumlu ya da olumsuz değişiklik meydana getiren fiiller suçun maddi unsuru olarak tanımlanmaktadır. Bu fiilin herhangi bir cezai yaptırıma maruz kalabilmesi için hukuk düzenini ihlal etmesi ya da ihlal tehlikesi ortaya çıkarması

gerekmektedir. Ancak ortada kanun hükmünü ihlal edebilecek bir eylem yoksa, herhangi bir suçun varlığından söz edilebilmesi mümkün olmayacaktır. Suçun maddi unsurlarını; hareket, sonuç ve nedensellik bağı şeklinde üç grup altında ifade edilecektir (Bilgin, 2006, s.15).

3.1.1. Hareket

Hukuken suç sayılan bir etki yaratan hareket, cezai bir sonuca yol açan bir davranış türü olarak ifade edilmektedir. Bu davranış, olumlu (icra) ve olumsuz (ihmal) şekilde aynı sonuçları doğurabilmektedir. Ceza hukukunun odak noktası, hukuken suç sayılan hareketlerle meydana gelen netice ve bu neticeye sebebiyet veren eylem olarak belirtilmektedir. Bu yüzden eylemin yöneldiği ve netice verdiği sonuç önem arz etmektedir. Fakat, vergi suçları için hareket, bazı suçların yapılması veya yapılmaması şeklinde ifade edilirken, bazı suçlar için suçun hareketleri ifade edilmemiştir (Bilgin, 2006, s. 15)

3.1.2. Sonuç

Maddi unsuru oluşturan eylemin ikinci bileşeni sonuçtur. Eylem, aynı şekilde hukuki tanıma dahil edilen ve hukuksal hükümler açısından önemli olan dış dünyadaki değişikliklerden sorumludur. Zarar, tehlike ya da hukukun ihlali söz konusu değişiklik şeklini alabilirler. Vergi kaybı ya da kamu düzeninin bozulması, vergi suçlarının hukuki sonuçları olarak ifade edilmektedir (Bilgin, 2006, s.15).

Vergi kaçakçılık suçunun sonucu kamu düzeninin bozulmasıdır. Filler sonucunda vergi ziyaının oluşması zorunlu bir unsur değildir, kamu düzeninin tehlikeye atılması netice için yeterlidir.

3.1.3. Nedensellik Bağı

Suçun maddi unsurlarından üçüncüsü olan nedensellik bağı ise hareket ve sonuç arasındaki bağlantının mevcut olması şeklinde ifade edilmektedir (Yıldırım, 2020, s. 52). Diğer bir ifadeyle failin hareketi ile dış dünyada sebep olduğu değişimle arasında bir bağlantının kurulabilmesi şeklinde de tanımlanabilmektedir (Bilgin, 2006, s. 16). Nedensellik bağı olarak ifade edilen bu kavram literatürde yerini almaktadır. Sonuç ve hareket unsurları vergi kaçakçılık suçlarında bitişik halde bulunmaktadır.

Suçun unsurlarını meydana getiren hareket ile sonuç arasında doğrudan bir bağlantı olduğunu ifade eden kavram nedensellik ilişkisidir. Bu yüzden fail tarafından kasten ya da bir ihmal sonucu ortaya çıkan hareketin, suç unsurlarıyla hukuki bir sonuç

doğurması, suçun meydana gelmesi için elzem olan nedensellik bağıını oluşturur (Gökçe, 2024, s. 48).

3.2. Vergi Kaçakçılık Suçlarının Manevi Unsuru

Bir eylemin suç olarak ortaya çıkması için iradi bir insan hareketinin ve bu hareket sebebiyle meydana gelen neticenin, hareketle arasında illiyet bağının oluşması için yeterli olmamaktadır. Fiil ile fail arasında manevi yönden bir bağın olması da gerekmektedir (Toroslu, 2005, s. 99). Fiil ile fail arasındaki ilişki suçun manevi unsuru olarak ifade edilmektedir. Manevi unsur kast ve taksir şeklinde sınıflandırılmaktadır. Failin isnat kabiliyetine sahip olması manevi unsur açısından önem teşkil etmektedir. Sonrasında ise fail tarafından işlenen fiil en azından bir kusura sahip olmalıdır. Diğer hususlarla birlikte manevi unsurun da ortaya çıkması halinde suçun oluştuğu kabul görmektedir. Kişiye bir fiil atfedilmesi ve kişinin fail olabilmesi için isnat kabiliyetinin zaruri olduğu ifade edilmektedir. Isnat kabiliyeti isteme, anlama ve algılama kabiliyetleri olarak da ifade edilmektedir. Manevi unsura dar bir anlam yüklendiğinde kusurlu olma hali genellikle kastedilmektedir. Bu yüzden iradi bir insan hareketinin suç olarak değerlendirilebilmesi için yalnızca suçun yasal tanımına uyması ve hukuka aykırı olması değil, aynı zamanda kusurlu olması da gerekmektedir (Hafizoğulları ve Özen, 2024, s.383).

3.3. Vergi Kaçakçılık Suçunun Kanuni Unsuru

Fiilin ceza kanununda yazılı tanımlamaya uygun olmasını ifade eden kavram suçun kanuni unsuru olarak ifade edilmektedir. Kanundaki tanımlamaya uymayan fiil, bünyesinde bütün suç unsurlarını toplasa bile suç sayılmamaktadır. Bu yüzden bir fiilin suç olup olmadığını söylemek için kanunda bulunan tiplere uygunluğuna bakmak gerekir. Bu nedenle suçun kanuni unsuru “tipiklik” olarak da ifade edilmektedir. Vergi kanununda yapılması emredilmiş veya yasaklanmış olan şeyin neticesinde meydana gelecek olan aykırı harekete de belirlenmiş cezanın uygulanması da suçun kanuni unsurunu meydana getirmektedir. Kanunsuz suç olmaz ilkesi vergi suçlarında da geçerli bir hükümdür. Vergi Usul Kanunu’nda vergi suçları ayrıntılı bir biçimde düzenlenmektedir (Demirdizen, 2010, s. 12).

3.4. Vergi Kaçakçılık Suçlarında Hukuka Ayrılık

Vergi kaçakçılığı suçlarında, kanuni düzenlemelere aykırı eylemler bakımından, bu eylemleri hukuka uygun hale getiren özel bir sebebin bulunmaması, söz konusu fiillerin hukuka aykırılık olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. Türk Ceza Kanunu’nda

tanımlanan hukuka uygunluk nedenleri ise, kanun hükmünün veya yetkili makamın emrinin yerine getirilmesi, meşru müdafaa ve zorunluluk hali şeklinde sıralanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları açısından, bu hukuka uygunluk nedenlerinde herhangi bir farklılık bulunmadığı için, ortaya çıkan hukuka aykırılık durumlarında genel hükümlerin geçerli olacağı belirtilmektedir (Taştan, 2022, s. 402). Ayrıca, suçlar arasında korunan hukuki değer ile tipikliğin maddi ve manevi unsurlarının da genel hatlarıyla aynı olması gerekmektedir (Üyümez, 2016, s. 86).

4. VERGİ KAÇAKÇILIĞIYLA MÜCADELEDE CEZA SİSTEMİ

Vergi kaçakçılığı, dünya genelindeki ülkelerin kamu maliyesi ve ekonomisine ciddi zararlar vererek birtakım zorlukları beraberinde getirmektedir. Bu yüzden hükümetler bu suçlarla etkili bir şekilde mücadele edebilmek için ceza sistemini uygulamaya koymaktadırlar.

Vergi kaçakçılığıyla mücadelede ceza sistemi, güçlü yasama çerçeveleri, etkili uygulama mekanizmaları, kuruluşlar içindeki önleyici tedbirler ve uluslararası iş birliğini içeren çok yönlü bir yaklaşımı içermektedir. Hükümetler de hem kamu gelirlerini muhafaza etmek hem de adil bir vergilendirme sağlamak için ceza sistemini etkili bir şekilde kullanmaya çalışmaktadırlar.

Çalışmanın bu kısmında öncelikle ceza kavramı tanımı yapılarak ardından vergi kaçakçılık cezası tanımı ve vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezalar ve yaptırımlar hakkında bilgilendirme yapılacaktır.

4.1. Ceza kavramı ve Tanımı

Ceza kavramı genel olarak TDK'da “*uygunsuz davranışlarda bulunanlara uygulanan üzüntü, sıkıntı, acı verici işlem veya yaptırım*” şeklinde hukuk dilinde ise “*suç işleyen bir kimsenin yaşantısına, özgürlüğüne, mallarına, onuruna karşı yasaların öngördüğü yaptırım*” şeklinde tanımlanmaktadır. Ceza kavramı üzerine literatürde birçok farklı tanımlamalar yapılmaktadır. Yapılan tanımlamalar bazı yönlerden benzerlik gösterse de cezanın amacı ve fonksiyonları konusunda farklılıklar göstermektedir. Bentham tarafından kötü bir şey olarak tabir edilen cezanın daha büyük kötülükleri ortadan kaldırmak için kullanılan bir araç olduğu ifade edilmektedir (Aktaran: Üyümez, 2004, s. 64). Ceza, toplumsal değerlerin ihlali neticesinde devletin almış olduğu önlem olarak tanımlanmaktadır (Bilgin, 2006, s. 8). Cezanın uygulanabilmesi için kanunlar tarafından korunan hak ve özgürlüklere yönelik suç olarak tabir edilen teşebbüs fiilinin gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

Karakaş Doğan tarafından (2010, s. 34), kanun tarafından suç sayılan ve unsurlarının tanımlandığı eylemi gerçekleştiren şahsa yönelik uygulanan yaptırım ceza olarak ifade edilmektedir. Bir diğer tanımlamaya göre ceza, bir failin yasaların suç saymış olduğu bir fiili kasten işlemesi neticesinde, yetkili makamlar tarafından faile vicdan azabı verecek, memnuniyetsizlik yaşatacak ve faile elem çektirecek yaptırımlar olarak tanımlanmaktadır (Tella ve Tella, 2006, s. 7). Bir başka tanımda ise ceza, kanun normlarının ihlal edilmesi durumunda bu ihlalleri gerçekleştirenlere verilen bir karşılık olarak ifade edilmektedir (Jakops, 2008, s. 490).

Ceza tanımlanmasının yapılabilmesi için cezanın bazı temel özelliklerinin ifade edilmesi gerektiğini belirten Honderich ise cezayı şöyle tanımlamaktadır: Failin kendi özgür iradesiyle birtakım kanun normlarını ihlal etmesi sonucunda, cezalandırma konusunda yetkili otoriteler tarafından uygulanan elem verici ve bazı şeylerden mahrum edici müeyyidelere maruz bırakılmasıdır (Honderich, 2006, s. 9).

4.2. Vergi kaçakçılık Cezası Kavramı ve Tanımı

Vergi hukukunun en önemli kavramlarından biri kaçakçılık kavramı olarak ifade edilmektedir. Bu kavramın büyük bir öneme sahip olmasının altında yatan nedenlerden biri de toplum tarafından önemsenmesinden kaynaklanmaktadır. Toplumda diğer suçlara nazaran daha çok utanma hissine sebebiyet veren bir suç olarak kabul edilmektedir. Özellikle hile, aldatma, sahtecilik ve gizleme gibi unsurları bünyesinde barındırmaktadır (Demirdizen, 2010, s. 51). Vergi kaçakçılık suçu, vergi ziyanının olup olmamasına bakılmaksızın, kanunda belirtilen eylemlerle kasti olarak işlenebilen, devlet tarafından vergi konusunda konulmuş olan kamu düzenini bozan ve hukuk düzeni tarafından kabul görmeyen eylemler olarak vergi ceza hukukunda tanımlanabilmektedir (Bayraklı, 2006, s. 241). VUK 359. maddesinde beyan edilen kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların yanı sıra birtakım farklı ceza ve yaptırımlar da bulunmaktadır. Çalışmanın bu kısmında bu ceza ve yaptırımlara yer verilecektir.

4.3. Vergi Cezalarının Amaçları

Vergi suçlarına uygulanan cezaların amacı mükelleflerin vergisel sorumluluklarını zamanında ve kurallara uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaktır (Öncel vd., 2020, s. 215). Başka bir ifadeyle, VUK'da vergi idaresince kesilmesi ve ceza mahkemelerince uygulanması gereken vergi cezalarının amacı ise vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki meydana getirerek, vergilerin

zamanında ve minimum kayıpla tahsilinin gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Candan, 2022, s. 145). Candan'a (2022, s.145) göre, vergi cezalarının en önemli amaçlarından bir diğeri ise vergi mükellefleri ve sorumlularına vergi kanunlarına aykırı hareket etmelerinden dolayı ızdırıp çektiirmek olduğunu beyan etmektedir.

Danıştay bir kararında

“Vergi suçu cezalarında amaç vergi kanunlarına karşı işlenen eylem nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu yasaya aykırı eylemleri önlemektir.”¹

şeklinde bir açıklamada bulunmaktadır (Saban, 2014, s. 476). Bu bağlamda, cezaların temel özelliği olan caydırıcılığın korunması büyük önem taşımaktadır. Ancak, vergi afları yoluyla cezaların ortadan kaldırılması, bu caydırıcı etkinin zayıflamasına yol açmakta ve mükelleflerin uyum davranışını olumsuz etkileyebilmektedir (Moğol ve Üyümez, 2004). Sonuç olarak, vergi cezalarının devlet açısından başlıca iki amacı olduğu; bunlardan birinin vergi suçlarının önlenmesinde caydırıcılığı sağlamak, diğerrinin ise vergileme sürecinde adalet ilkesinin tesisine katkıda bulunmak olduğu söylenebilir.

4.4. Vergi Kaçakçılığı İçin Öngörölmüş Cezalar, Yaptırımlar Ve Tedbirler

Vergi kaçakçılığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 359. maddesinde düzenlenen, vergi sisteminin temel işleyişine zarar veren ağır bir suç tipi olarak tanımlanmıştır. Bu suçun işlenmesi durumunda hem cezai hem de idari yaptırımlar devreye girmektedir.

4.4.1. Cezalar

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezalar hapis cezası ve adli para cezası olarak ifade edilmektedir. Bu kısımda bu cezalar hakkında bilgilendirmeye yer verilecektir.

4.4.1.1. Hapis cezası

Vergi kaçakçılık suçlarına yönelik cezalar VUK 359. maddede açıklanmaktadır. Üç gruba ayrılan kaçakçılık suçu için farklı cezalara yer verilmektedir. Birinci gruptaki

¹ Danıştay içtihatları birleştirme kurumu, 12.06.1980

vergi kaçakçılık suçu ve cezası VUK madde 359 birinci fıkra (a) bendinde şöyle ifade edilmektedir:

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

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

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan beş 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.”

şeklinde ifade edilmektedir.

İkinci gruptaki vergi kaçakçılık suçu ve cezası tarifi VUK madde 359 birinci fıkra (b) bendinde;

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

şeklinde ifade edilmektedir.

Üçüncü gruptaki vergi kaçakçılık suçu ve cezası tarifi VUK madde 359 birinci fıkra (c) bendinde;

“Bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

şeklinde ifade edilmektedir.

4.4.1.2. Para cezası

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan para cezası ise VUK 344. maddesi 2. fıkrasına göre, kaçakçılık suçunun neticesinde vergi ziyayı ortaya çıkmışsa, vergi ziyayı için öngörülen mali cezanın üç katına kadar para cezası verilebileceği olarak belirtilmektedir.

4.4.2. Yaptırım ve Tedbirler

Vergi Usul Kanunu’nda mevcut olan hapis ve para cezalarının yanı sıra mükellefleri vergi uyumuna zorlamak için kısmi cezalandırıcı niteliği olan bazı yaptırım ve tedbirler de bulunmaktadır. Bunlar; gecikme faizi, mal varlıklarına el koyma, kamu hizmetlerine alınmama, kamu ihalelerine alınmama, KDV iadesi yapılmama ve yatırım teşviklerinden yararlanmama olarak sıralanmaktadır. Ayrıca, yurt dışına çıkış yasağı getirme yaptırımını da geçmiş uygulama örneği olarak gösterilmektedir.

4.4.2.1. Gecikme Zam Ve Faizi

Anayasa Mahkemesi’nin faizin belirli bir süre içinde paradan yoksun kalmanın ve belirli bir süre içinde oluşan parasal değer kaybının tazmin edilmesi sonucunda faizin amacının gecikme zararını telafi etmek olduğu belirtilmektedir. Bu zarar, zamana bağlı gecikmeler nedeniyle değer kaybı, varlık ve/veya semere kaybı şeklinde meydana gelebilmektedir (Yaltı, 2007, s. 23). Bu beyan kapsamında, faizin gecikmeler neticesinde meydana gelen zararları telafi etmeyi amaçladığı ifade edilebilir.

Vergi hukukuna aşina olmayanlar tarafından karıştırılan iki kavram gecikme zammı ve gecikme faizidir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 51. maddesinde düzenlenen gecikme zammı, amme alacaklarının son ödeme tarihinin bitiminden ödeme tarihine kadar ödeme süresi içinde ödenmeyen kısma belirli bir oranda uygulanan ek tutardır. Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin

üçüncü fıkrasına göre, gecikme faizi ise vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın içinde meydana geldiği döneme ilişkin normal vade tarihinden başlamak üzere son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar 6183 sayılı Kanun gereğince tespit edilen gecikme zammı oranında hesaplanan ek bir ücrettir.

Zamanında ödenmeyen vergi borçlarının neticesinde alınan zamlar, belirli miktar ve oranlarda ek yükümlülüklerle yol açmaktadır. Kamu borçlarının ödenmeyen kısmı için 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre takip eden aylara ait belirli oranlar üzerinden “gecikme zammı” alınmaktadır. “Gecikme faizi” ise vergiyi doğuran olayın geç fark edilmesinden kaynaklanan olağandışı vergi tarhiyatlarına uygulanmakta ve gecikme zammından ayrı olarak tahsil edilmektedir. Her ikisi de verginin ödenmesini sağlamayı ve hazinenin ödenmeyen vergilerden kaynaklanan kaybını telafi etmeyi amaçlamaktadır.

Kesinleşmiş ve ödeme vadesi geçmiş amme alacaklarına gecikme zammı uygulanırken, vadesinden sonra tahakkuk eden amme alacaklarının normal vade tarihinden kesinleşmesine kadar geçen süreye de gecikme faizi uygulanmaktadır. Her iki durum da devletin amme alacağını geç alması nedeniyle yükümlünün yükünü artırmaktadır. Bu tedbirlerin, yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflere uygulanmadığı; buna karşın yükümlülüklerini geç ya da eksik yerine getirenlere uygulanmasının ise cezai bir yaptırım niteliği taşıdığı belirtilmektedir.

(Aslan, 2008, s.153-154).

Gecikme zammı vergi borçlarının yanı sıra tüm kamu alacaklarına uygulanan bir yaptırım iken, gecikme faizi sadece VUK kapsamındaki vergilere uygulanan bir yaptırım olarak ifade edilmektedir (Dönmez, 2005, s. 106). Ayrıca, Aslan’a göre (2008, s. 161), gecikme zammının asli amacı mükelleflerin zamanında vergisel yükümlülüklerini zorla yerine getirmeye teşvik etmektir. Vergi mükellefinin en iyi yatırımının vergisini zamanında ödemek olduğunu ifade etmektedir. Mükellef bunu idrak ettiği oranda vergisini zamanında ödemeye başlamaktadır. Bu yüzden gecikme zammının yatırım araçları ile kıyas edilmesinin amacı mükelleflerin buna uyum sağladıklarını tespit edilmesi açısından önem teşkil etmektedir.

4.4.2.2. Malvarlıklarına El Koyma Cezası

Vergi kaçakçılığı suçlarında mal varlıklarına el konulması, hem suçun ekonomik yararlarının ortadan kaldırılmasına hem de kamu borcunun tahsilinin sağlanmasına yönelik önemli bir yaptırımdır. Türk hukuk sisteminde bu tür işlemler genel olarak 6183 sayılı Kamu Alacaklarının Tahsili Usulleri Hakkında Kanun ile düzenlenmektedir Aynı kanunun 13. maddesinde borçlunun ödeme yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde müsadere ve el koyma gibi tedbirlerin uygulanabileceği düzenlenmiştir (Kızılot, 2015, s. 123).

Ayrıca, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 55. maddesi, kaçakçılık suçlarından elde edilen haksız kazançların geri alınması amacıyla suç gelirlerinin kamuya açıklanması için gerekli prosedürleri ve vergi çerçevesini düzenlemektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na dayanarak suçtan elde edilen ekonomik yararın ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Bilgiç, 2020, s. 56) Bu uygulamalar caydırıcılığı artırdığı gibi kamu kaynaklarının korunmasına da yardımcı olmaktadır.

Uluslararası uygulamada da benzer yaklaşımlar bulunmaktadır. Örneğin, OECD tarafından benimsenen vergi karşıtı suç standartları, varlıklara el konulmasının, vergiden kaçınma ve kaçakçılıktan elde edilen gelirleri etkili bir şekilde önlemek için önemli bir araç olduğunu vurgulamaktadır (OECD, 2021, s 78). Bu kapsamda, vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı mal varlıklarına el konulması hem ulusal hukuka hem de uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilmekte olup, finansal sistemde şeffaflık ve adaletin tesisi açısından önemli bir işlev görmektedir.

4.4.2.3. Kamu Hizmetlerine Alınmama

Bir mükellef vergi kaçakçılık suçu nedeniyle ceza almış ise bu mükellefin kamu hizmetlerinde istihdamı ve yarı kamusal hizmetleri icra eden kuruluşlarda kurucu ortak olamayacaklarının yanı sıra yarı kamusal kuruluşlarda görevlendirilmeleri ve yarı kamusal meslekleri yapamayacakları ifade edilmektedir (Aslan, 2008, s. 70). Vergi Kaçakçılık suçundan cezalandırılmış mükellefler aftan yararlansalar bile bazı görev veya işleri yapmalarına imkan tanınmamıştır. Aftan yararlandıkları halde ömür boyu bazı görevleri yerine getiremeyeceklerdir. Meri (halen yürürlükte bulunan) kanunlara göre vergi kaçakçılık suçundan ceza alan bir mükellef

“devlet memuru², askeri personel³, avukat⁴, milletvekili⁵, hakim ve savcı⁶, siyasi parti üyesi⁷, sendika kurucusu⁸, emeklilik şirketi kurucusu⁹, özel istihdam bürosu kurucu ve ortağı¹⁰, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavir, yeminli mali müşavir¹¹, Türkiye futbol federasyonu organlarında başkan veya üye¹², oda ve borsa genel sekreteri ve organ üyeliği¹³, özel güvenlik görevlisi¹⁴, esnaf ve sanatkarlar meslek örgütlerinde organ başkanlığı ve üyeliği¹⁵, lisanslı harita ve kadaastro mühendislik bürosu sahibi¹⁶, banka kurucu ortağı¹⁷, sigorta şirketi kurucu ortağı¹⁸ olamaz, ticari hava işletmeciliği¹⁹, lisanslı depo işleticiliği²⁰ yapamaz ve haşhaş²¹ ekemezler.”

şeklinde sıralanmaktadır.

² 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu Madde-8/A-5 (Resmi Gazete: 23.07.1965-12056).

³ 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu Madde 36/d-5-a, Madde 50/d, Madde 94/c, Madde 109/6-a (Resmi Gazete: 10.08.1967-12670), 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu Madde 30/1-A (Resmi Gazete: 15.06.1930-1520),

3269 sayılı Uzman Erbaş Kanunu Madde 12/3-b-1 (Resmi Gazete: 25.03.1986-19058),

3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu Madde 16/1-f (RG: 04.06.1988-19832),

3563 sayılı Harp Akademileri Kanunu Madde 11/a (Resmi Gazete: 31.05.1989-20181).

⁴ 1136 sayılı Avukatlık Kanunu Madde 5/a (Resmi Gazete: 07.04.1969-13168).

⁵ 2709 sayılı Türk Cumhuriyeti Anayasası Madde 76/2 (Resmi Gazete : 09.11.1982-17863 Mükerrer), 2839 sayılı Milletvekili Seçimi Kanunu Madde 1/f-1 (Resmi Gazete:13.06.1983-18076).

⁶ 2802 sayılı Hakim ve Savcılar Kanunu Madde 8/h (Resmi Gazete: 26.02.1983-17971).

⁷ 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu Madde 11/2-a-2 (Resmi Gazete: 24.04.1983-18027).

⁸ 2821 sayılı Sendikalar Kanunu Madde 5/1 (Resmi Gazete: 07.05.1983-18040).

⁹ 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu Madde 8/4-g-3 (Resmi Gazete: 07.04.2001-24366).

¹⁰ 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu Madde 17/2-b (Resmi Gazete: 05.07.2003-25159).

¹¹ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Madde 4/d (Resmi Gazete:13.06.1989-20194).

¹² 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Ek Madde 1/d (Resmi Gazete: 03.07.1992-21273).

¹³ 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu Madde 74/a-d, Madde 83/2-d (Resmi Gazete: 01.06.2004-25479).

¹⁴ 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun Madde 10/d (Resmi Gazete: 26.06.2004-25504).

¹⁵ 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu Madde 50/1-c (Resmi Gazete: 21.06.2005-25852).

¹⁶ 5368 sayılı Lisanslı Harita Kadaastro Mühendisleri ve Büroları Hakkında Kanun Madde: 2/2-d (Resmi Gazete: 29.06.2005-25860).

¹⁷ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu Madde 8/d (Resmi Gazete:01.11.2005-25983).

¹⁸ 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu Madde 2/2-b (Resmi Gazete:30.12.1959-10394).

¹⁹ 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu Madde 18/2 (Resmi Gazete: 19.10.1983-18196).

²⁰ 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Madde 7/1 (Resmi Gazete: 17.02.2005- 25730).

²¹ 3298 sayılı Uyuşturucu Maddelerle İlgili Kanun Madde 2/5 (Resmi Gazete: 19.06.1985-19139).

Yapılan düzenlemelerin neticesinde vergi kaçakçılık suçu genellikle kanun metinlerinde kaçakçılık eylemi içinde yer almaktadır. Fakat, daha sonra yapılan düzenlemelerde bu suç özel olarak belirtilmektedir (Aslan, 2008, s. 134).

4.4.2.4. Kamu İhalelerinden Men

Resmî Gazete’de 22 Ocak 2002 tarihinde yayımlanan ve 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren geçerli olan 4734 Kamu İhale Kanunu'nun “ihaleye katılımda yeterlilik kuralı” başlıklı 10. Maddesinin son fıkrası (d) bendinde “Türkiye’nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan”, (e) bendinde ise “ihale tarihinden önceki beş yıl içinde, mesleki faaliyetlerinden dolayı yargı kararıyla hüküm giyen” isteklilerin ihale dışı bırakılacağı belirtilmektedir. Bu, vergi borcu olan herkesin kamu ihalelerine katılamayacağı anlamına gelmektedir. Vergi suçlarına ilişkin Kamu İhale Kanunu’nda özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte, (e) bendi kapsamında vergi borcu olmasa dahi vergi suçlarından hüküm giyenler de ihale dışı bırakılacaktır (4734 sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 10 Resmi Gazete:22.01.2002-24648).

4.4.2.5. KDV İndirimi Yapılmaması

Vergi mükelleflerinin birtakım giderleri yapmış oldukları faaliyetleriyle doğrudan ilgili olmasına rağmen vergiye tabi kazancın tespit edilmesinde gider olarak kabul edilmemektedir. Vergi kanunlarında açıkça suç sayılmayan bu tür uygulamalar, vergi mükelleflerinin vergi yükünü arttırabilmektedir. Bu giderler, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre indirim olarak kabul edilmemektedir. Kabul edilmeyen bu giderler vergi matrahında dikkate alınmamasının yanı sıra KDV’de de indirim konusu yapılmamaktadır. Böyle bir durumda vergi mükellefi tarafından faaliyeti ilgili yapmış olduğu gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak sayılacak ve kanunen kabul edilmeyen giderler tutarı da dikkate alınmayacağından bu tutar üzerinden vergi ödeyecektir. Vergi uygulamalarında KKEG, kabul edilen giderlerin yapılması kanunen yasaklanmamış olmasına karşın vergi uygulamalarında dikkate alınmayacağından vergi uygulamaları açısından yasaklanmış olmaları sonucunu doğuracak ve verginin hesabında dikkate alınmayacaktır. Vergi mükellefleri de bu şekilde beyan etmiş oldukları giderler üzerinden ödeyecekleri vergi tutarı kadar dolaylı olarak cezalandırılmış olacaklardır. Mükellefler vergi matrahının hesabında KKEG’yi de dikkate alması halinde vergi ziyayı oluştuğu kabul edilecek ve VUK’a göre cezalı tarhiyat yapılacaktır.

4.4.3. Geçmiş Uygulama örnekleri

4.4.3.1. Yurtdışına Çıkış Yasağı Getirme

Yurtdışı yasağı getirmenin amacı ve nasıl uygulanacağına ilişkin 1950'lerden bu yana Hazine ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğler ile anlatılmaya çalışılmıştır. Tahsilat genel tebliğine göre yasağın amacı, amme alacakları tahsilatlarını güvence altına alma, tahsilatları hızlandırma ve mükellef yükümlülüklerini zamanında yerine getirme şeklinde ifade edilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un 36/A maddesinde yurt dışına çıkış yasağı ile ilgili olarak şu düzenlemeler yapılmıştır:

“Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir. Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir. Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır. Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirimi üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkra göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir. Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.10.2010 tarih ve 2010/1 seri nolu Tahsilat İç Genelgesi'ne göre, bu maddenin kaynağını oluşturan 1982 Anayasası'nın 23. maddesinin beşinci fıkrası, 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *“5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”*un 3. maddesi ile *“Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlandırılabilir”* şeklinde değiştirilmiştir. Söz konusu anayasa değişikliğine ilişkin halk oylaması, 12.09.2010 tarihinde yapılmış ve 23.09.2010 tarih ve 27708 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kesin sonuçlara göre halkoylaması kabul edilmiştir. Böylece, 6183 sayılı kanunun 36/A maddesinin uygulama alanı kalmamıştır (Hukuki Net, 01.10.2010). Bu yüzden, 1982 Anayasası'nda yapılan son değişiklikle vergi suçu işleyen ve ceza kesilen mükelleflerin yurt dışı yasağı yaptırımını kaldırılmıştır.

5. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARIYLA MÜCADELEDE CEZALARIN ETKİNLİK ANALİZİNİN UZMAN GÖRÜŞLERİ PERSPEKTİFİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların etkin analizine yönelik bilgiler yer alacaktır. İlk olarak etkinlik kavramı ve önemi, cezanın etkinliği hakkında açıklamalara yer verildikten sonra farklı uzman görüşleri perspektifinden cezaların etkinliği ile ilgili hazırlanan kapsamlı soruların cevapları yer alacaktır.

5.1. Etkinlik Kavramı Ve Önemi

Bir işletmenin başarı ve performans değerlendirilmesinde kullanılan etkinlik kavramı, sosyal refah maksimizasyonunu amaçlayan bir ekonomik ölçüt olarak kabul edilmektedir (Kovancılar vd., 2007, s. 106). Prokopenko, etkinlik kavramını “doğru işleri yapmak” (doing the right things) şeklinde ifade etmektedir (Prokopenko, 1992, s. 7). Yönetim bilimciler ve iktisatçılar tarafından etkinlik kavramına iki farklı tanım yüklenmektedir. İlk tanıma göre etkinlik, belirli hedef ve çıktıların en az maliyetle gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Arın, 1991, s. 70). İkinci tanıma göre etkinlik, bir işletme veya örgüt tarafından arzu edilen stratejik hedeflerine ulaşmak için göstermiş olduğu performans ölçütü olarak tanımlanmaktadır (Nadaroğlu, 1987, s. 3). Özellikle ikinci tanımın kamuda geçerliliği kabul edilmektedir.

Etkinlikteki amaç, işin yapılmasından ziyade, zamanında, kaliteli ve hedef kitleye ulaşma potansiyeline ulaşılmasını sağlamaktır. Bir işin etkinliği, söz konusu işin

işletmenin planına, programına, amacına ve hedefine en iyi şekilde yaklaşması ölçütlerine yaklaşma derecesi olarak kabul edilmektedir (Arslan, 2002, s. 6).

Toplumdaki düzen kurallarının etkinliği, yaptırımın gücüyle ilişkilidir. Yaptırımın gücü ise amacına hangi ölçüde uygun olduğu ile ifade edilmektedir. Toplumdaki sosyal kargaşaların ve düzensizliklerin tümü, yaptırım gücü ve amacı arasındaki uyumsuzluktan kaynaklandığı söylenebilir. Yaptırım gücünün olmadığı bir hukuk sisteminde hukuksal etkinlikten söz etmek mümkün değildir (İzveren, 1995, s. 98).

5.2. Cezanın Etkinliği

Suçun tamamen engellenmesi veya önlenmesinin ceza hukuku ile mümkün olamayacağı bir gerçektir. Suçların engellenmesi belirli ölçülerde mümkün olsa da tüm ağır yaptırımların uygulanması ve cezaların şiddetinin artırılması da suçları tamamen ortadan kaldıramayacağı ifade edilmektedir (Demirdizen, 2010, s. 99). Ceza politikalarının caydırıcı etkisinin üç unsura dayandığı vurgulanmaktadır. Bunlar; suçu işleyen kişinin (failin) cezanın farkında olması, yaptırımın uygulanabileceğine duyulan inanç ve cezaların hemen uygulanması şeklinde sıralanmaktadır. Özellikle, yaptırımın uygulanması ve cezaların hemen uygulanması cezanın caydırıcılık etkisinin büyüklüğü açısından da önemli olduğu vurgulanmaktadır (Demirbaş, 2005, s. 316). Bu yüzden uygulanan cezaların etkinlik düzeyi mali sistemin güveni ve işleyişinin yanı sıra vergi politikalarındaki başarıyı da arttırmaktadır (Aslan, 1997, s. 3). Sonuç olarak, cezaların büyüklüğünden ziyade uygulanabilirliği ve etkinliği suçları önleme ve engellemede daha etkin bir mücadele yöntemi olabilir.

5.3. Uzman Görüşleri Perspektifinden Cezaların Etkinlik Analizi

Çalışmanın bu kısmında araştırma yöntemine ilişkin temel başlıklara yer verilmiştir. Araştırma yapılırken hangi yöntemin kullanıldığı, araştırma modeli, araştırmanın çalışma grubu, araştırmanın amacı, veri toplama teknikleri ve verilerin analizine ilişkin bilgiler hakkında bilgilendirilmelere yer verilmiştir.

5.3.1. Araştırma Yöntemi

Çalışmanın bu bölümünde, araştırmanın kuramsal ve yöntemsel çerçevesi ortaya konulmaktadır. Çalışma kapsamında kullanılan araştırma modeli, belirlenen çalışma grubu ve araştırmanın amacı ile birlikte, veri toplama teknikleri ve toplanan verilerin analiz ve değerlendirme süreçlerine ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

5.3.1.1. Araştırma Modeli

Yapılan bu çalışmada, vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların etkinliğini uzman görüşleri perspektifinden analiz edilecektir. Bu yüzden araştırma modeli nitel araştırma türlerinden Tracer (iz sürme) çalışmaları modeli ile desenlenmiştir.

Nitel araştırma yöntemlerinden biri olan Tracer (iz sürme) çalışmaları hem veri toplamaya hem de örneklemenin güvenilirliğini sağlamaya yönelik bir yöntemdir. Bu yöntem Hornby ve Symon (1994) tarafından şu şekilde tanımlanmaktadır: *“Bazı etiketlerin (örneğin dökümanlar) yardımıyla, belirli bir zaman diliminde ve ilgili gruplar üzerinde, örgütsel süreçlerin tanımlanması metodudur”*. Burada amaç, tesadüfi ya da temsili örnekleme elde etmek değil, belirli süreçler hakkında bilgi sahibi olan insanların belirlenmesidir. Bu şekilde bilgi sahibi insanlar araştırmaya katkıda bulunacakları için araştırmanın güvenilirliği ve geçerliliği artmış olur. Ayrıca nitel araştırmalarda veri toplamayı ve örneklemeyi daha sistematik yapan etkili anahtar bilgi kaynaklarına ulaşmaya yardım eder (Altunışık vd., 2018).

Bu araştırmada, vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların farklı uzmanlar ile yapılan mülakatlar neticesinde etkinliğini analiz etmek için yapılmış içerik analizine dayalı bir çalışmadır. Bu nedenle çalışmada içerik analizi ve Tracer (iz sürme) çalışmaları modelinden yararlanılmıştır.

5.3.1.2. Araştırmanın Çalışma Grubu

Araştırmacıların çalışma alanını oluşturan, örneğini seçtiği ve elde ettiği sonuçları genelleştirdiği gruba “evren” denilir. Belli sınırlamalar getirilerek her türlü grup evrene dönüştürülebilir. Örneklem ise bir çalışma için seçildikleri büyük grubu (evren) temsil edebilecek şekilde, o grup içerisinde belirli bir yöntem ile seçilen elemanların (deneklerin) bir alt eleman grubu oluşturması sürecidir (Altunışık vd., 2018). Bu çalışmanın nitel araştırma kısmında, amaç kısmında da belirtildiği üzere vergi cezalarının etkinliği incelenmiştir. Araştırmanın evrenini, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nda çalışan Vergi Müfettişleri, Ceza Hakimleri ve Avukatlar oluşturmaktadır. Araştırmada, kasti (kararsal) örnekleme yöntemi seçilmiştir. Bu teknikte, örneği oluşturan elemanlar araştırmacının araştırma problemlerine cevap bulacağına inandığı kişilerden oluşur. Oluşturulacak soru formu yukarıda verilen uzman gruba ulaştırılıp, kendileriyle uygun zaman diliminde mülakat yapılması esas alınmıştır. Bu çalışmanın örneklemini, araştırmaya katılmayı gönüllü olarak kabul eden vergi müfettişleri, ceza hâkimleri ve avukatlar oluşturmaktadır.

5.3.1.2.1. Araştırmanın Katılımcıları

Bu araştırmadaki katılımcılar alanında uzman kişiler olan vergi müfettişleri, avukat ve hakimlerden oluşmaktadır. Alanında belli bilgi ve deneyimi olan katılımcılarla yapılmış olması çalışmanın önemini vurgulamaktadır. Araştırmanın hedefleri doğrultusunda, çalışmada amaçlı örneklem yöntemleri arasından kartopu örnekleme tercih edilmiştir. Kartopu örnekleme yöntemi, özellikle çok fazla bilgiye sahip kişilerle görüşmek veya kritik olayları araştırmak için etkili bir yaklaşımdır. Süreç, toplumda bu konuda bilgili ve deneyimli kişilere “Bu konuda en yetkin kişi kimdir?” veya “Bu konu hakkında kiminle görüşmemi önerirsiniz?” gibi sorular yöneltilerek başlatılır (Patton, 2014, s. 237). Bu ilk adımın ardından önerilen yeni kişilerle görüşmeler yapılarak örneklem, bir kartopunun büyümesi gibi genişler ve derinleşir.

Bu bağlamda, kartopu örnekleme yöntemiyle üç farklı uzman grubu, vergi müfettişleri, avukatlar ve hakimlerden oluşmaktadır. Örneklem oluşturulurken, her üç uzman grubunun da vergi kaçakçılık suçu uygulamasıyla karşılaşmış ve bu süreçte aktif olarak rol almış kişilere ulaşılmasına özen gösterilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında 11 vergi müfettişi, 10 avukat ve 10 hakim olmak toplam alanda 31 katılımcı ile mülakatlar gerçekleştirilmiştir.

5.3.1.2.1.1. Vergi Müfettişleri

Bu çalışmanın ilk uzman katılımcı grubunu, vergi kaçakçılığı suçlarında etkin bir rol üstlenen vergi müfettişleri oluşturmaktadır. Vergi inceleme ve denetim süreçlerinde aktif görev alan vergi müfettişleriyle gerçekleştirilen mülakatlarda, katılımcılara bilgilerinin gizli tutulacağına dair detaylı bilgilendirme yapılmış ve katılımlarının gönüllülük esasına dayandığını teyit eden anket formları sunulmuştur. Katılımcıların unvanları ve mesleki deneyimlerine ilişkin veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Katılımcıların kimliklerinin gizliliğini korumak amacıyla her birine VM 1, VM 2 gibi kodlar atanmıştır.

Tablo 5. 1. Katılımcıların Meslek Ve İş Deneyimine İlişkin Bilgiler (VM)

Kod	Meslek	İş deneyimi (Yıl)
VM 1	Vergi Müfettişi	12
VM 2	Vergi Müfettişi	10
VM 3	Vergi Müfettişi	13
VM 4	Vergi Müfettişi	14
VM 5	Vergi Müfettişi	12

VM 6	Vergi Müfettişi	11
VM 7	Vergi Müfettişi	10
VM 8	Vergi Müfettişi	11
VM 9	Vergi Müfettişi	11
VM 10	Vergi Müfettişi	11
VM 11	Vergi Müfettişi	11

5.3.1.2.1.2. Avukatlar

Bu çalışmada, ikinci uzman katılımcı grubunu avukatlar oluşturmaktadır. Bu kapsamda, özellikle vergi kaçakçılığı davalarında deneyimli olan avukatların görüşlerine öncelik verilmiştir. Bununla birlikte, ulaşılan bazı avukatlar, vergi kaçakçılığı davalarının taşıdığı çeşitli zorluklardan dolayı bu tür davalara bakmayı tercih etmediklerini ifade etmiş ve çalışmaya katılım talebini geri çevirmiŐlerdir. Farklı illerde avukatlık mesleğini icra eden toplam 10 avukattan bilgi alınmıştır. Katılımcıların kimlik bilgilerinin gizliliğini korumak amacıyla her birine AV 1, AV 2 gibi kodlar atanmıŐ ve katılımcıların unvan ile mesleki tecrübelerine ilişkin veriler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 5. 2. Katılımcıların Meslek Ve İŞ Deneyimine İlişkin Bilgiler (AV)

Kod	Meslek	İŞ Deneyimi (Yıl)
AV 1	Avukat	8
AV 2	Avukat	8
AV 3	Avukat	12
AV 4	Avukat	30
AV 5	Avukat	9
AV 6	Avukat	3
AV 7	Avukat	23
AV 8	Avukat	25
AV 9	Avukat	3
AV 10	Avukat	6

5.3.1.2.1.3. Hakimler

Çalışmanın son uzman katılımcı grubu ise vergi kaçakçılık suçu yargılamalarında görev alan hakimlerden oluşmaktadır. Vergi kaçakçılık davalarında tecrübelerinin olması sorulara daha objektif yaklaŐmaları hususunda önem arz etmektedir. Hakimlik mesleğini icra eden 10 kişinin görüşlerine başvurulmuştur. Katılımcıların kimlik bilgilerinin gizliliğini korumak amacıyla her birine HK 1, HK 2 gibi kodlar atanmıŐ ve

katılımcıların unvan ile mesleki tecrübelerine ilişkin veriler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 5. 3. Katılımcıların Meslek Ve İş Deneyimine İlişkin Bilgiler (HK)

Kod	Meslek	İş Deneyimi (Yıl)
HK 1	Hakim	7
HK 2	Hakim	8
HK 3	Hakim	17
HK 4	Hakim	12
HK 5	Hakim	10
HK 6	Hakim	9
HK 7	Hakim	6
HK 8	Hakim	6
HK 9	Hakim	5
HK 10	Hakim	12

5.3.1.3. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik olarak uygulanan vergi cezalarının etkinliğini incelemektir. Bu kapsamda, vergi suç ve cezalarına ilişkin uzmanlık alanına sahip kişilerden elde edilen görüşlerin analiz edilmesi ve bu görüşlerin sonuçlarının yorumlanması hedeflenmektedir. Nihai olarak, mevcut vergi cezalarının ne ölçüde etkili olduğu ve hangi cezaların daha fazla uygulanmasının, mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu işleme eğilimini azaltacağı veya önleyici bir işlev göreceği sorularına yanıt aranacaktır.

Bu genel amaç doğrultusunda, aşağıdaki soruların yanıtlanması hedeflenmektedir:

1. Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezalar ne ölçüde etkilidir?
2. Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan alternatif yaptırımlar (cezalar), bu suçları hangi yönde etkilemektedir?
3. Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezaların vergi tahsilatlarına etkisi nedir?
4. Vergi cezalarının mükelleflerin psikolojisi üzerindeki etkileri nelerdir?
5. Mevzuatta yer alan vergi cezalarının kapsamının genişletilmesi ya da daraltılması, ceza etkinliğini nasıl etkilemektedir?

5.3.1.4. Veri Toplama Teknikleri

Bu çalışmanın verileri, vergi müfettişleri, avukatlar ve ceza hakimleri ile gerçekleştirilen mülakatlar aracılığıyla toplanmıştır. Araştırmada, özgün nitelikteki verilerin doğrudan araştırmacı tarafından çeşitli araçlar kullanılarak elde edilmesini ifade eden birincil veriler kullanılmıştır. Veri toplama aracı olarak mülakat yöntemi tercih edilmiş ve biçimsel mülakat yaklaşımı benimsenmiştir. Biçimsel mülakat, önceden belirlenmiş, standartlaştırılmış soru setlerinin kullanıldığı yapılandırılmış görüşmeler olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, mülakat iki temel bölümden oluşmaktadır: ilk bölümde katılımcıların mesleki niteliklerini ve deneyimlerini tanımlamaya yönelik sorular yer almakta, ikinci bölümde ise katılımcıların vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezaların etkinliğine ilişkin düşüncelerini ifade etmeleri için açık uçlu sorular yöneltilmektedir.

Bu yöntemin tercih edilmesi, vergi cezası alan mükelleflerin psikolojisini yakından tanıyan uzman bir örneklem grubunun konuya ilişkin derinlemesine görüşlerini elde etme açısından önem arz etmektedir. Ayrıca, örneklemin uzmanlardan oluşması, verilerin evreni temsil etme gücünü artırarak araştırmanın dış geçerliliğini de güçlendirmektedir. Katılımcı kimliklerinin gizli tutulması ise mülakatlarda daha tarafsız ve samimi yanıtlar verilmesini sağlamakta, bu durum da araştırmanın nesnellik ve güvenilirliğini artırıcı bir unsur olarak değerlendirilmektedir (Metin, 2014).

5.3.1.5. Verilerin Analizi Ve Değerlendirilmesi

Çalışmada nitel veri analizi kullanılmıştır. Araştırmacı tarafından verilerin düzenlendiği, analiz birimlerine ayrıldığı, sentezlendiği, biçimlerin (pattern) ortaya çıkarıldığı, önemli değişkenlerin keşfedildiği ve hangi bilgilerin rapora yansıtılacağına karar verildiği süreç nitel veri analizi olarak tanımlanmaktadır (Bogdan ve Biklen, 1992).

İçerik veri analizi yapmak için araştırmacılar tarafından kullanılan en önemli yöntem nitel veri analiz yöntemidir. Bu analiz yapılırken, araştırma konusuyla ilgili kategoriler belirlendikten sonra kategorilerle bağlantılı olabilecek kelimeler ve cümleler belirlenmektedir (Silverman, 2001). Araştırmadaki veriler içerik analiz yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz NVivo 15 programı ile yapılmıştır. Her bir soru için ayrı bir tema belirlendikten sonra katılımcıların her soruya ilişkin vermiş olduğu cevaplar soru temasının olduğu alana kaydedilmiştir. Bu işleminden sonra katılımcıların vermiş olduğu cevaplar yorumlanmıştır. Ayrıca, her bir tema için kelime bulutu da

oluşturulmuştur. Kelime bulutunda katılımcıların soruları cevaplarken en sık kullandıkları ve tekrar ettikleri kelimeler ön planda baskın bir şekilde analiz programı sonucunda görülmüştür. Kelimelerin sıklığı ve yoğunluğu genelde katılımcıların soru hakkındaki olumlu veya olumsuz görüşlerini vurgulaması bakımından önem teşkil etmektedir.

6. BULGULAR

Bu bölümde, katılımcılardan elde edilen görüşler temel alınarak, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik cezaların ne ölçüde etkin olduğu analiz edilmeye çalışılmıştır. Her bir katılımcı grubuna hem ortak hem de gruplar arası farklılıkları ortaya koyabilecek şekilde sorular yöneltilerek, bu alandaki görüş ve değerlendirmeler sistematik bir biçimde toplanmıştır.

6.1. Vergi Müfettişlerine İlişkin Bulgular

Bu bölümde, vergi müfettişlerine yönelik olarak bir demografik soru ve toplam 13 sorudan oluşan bir mülakat formu hazırlanmıştır. Meslek mensubu katılımcıların kimlik bilgileri gizli tutulmak suretiyle, yalnızca görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcıların isimleri yerine VM 1, VM 2 gibi kodlamalar kullanılarak, veriler NVivo nitel analiz programı yardımıyla sistematik olarak analiz edilmiştir. Vergi müfettişlerinden elde edilen görüşler doğrultusunda, her soru için aşağıda sunulan temalar belirlenmiştir.

- Vergi kaçakçılığı tespit yöntemi
- Cezaların caydırıcılığı
- Cezaların ekonomik ve sosyal etkileri
- Delil toplama ve raporlama sürecindeki zorluklar
- Cezaların adalet ve hukukun üstünlüğü prensibiyle uyumu
- Vergi kaçakçılık suçlarıyla etkili mücadele yöntemleri
- Mükellef haklarının korunması
- Vergi müfettişlerinin etkinliği
- VDK'nın davaya müdahil olması
- Vergi güvenlik müesseselerinin etkinliği
- Vergi kaçakçılık suçlarıyla etkin mücadele
- Etkin pişmanlık kurumu

6.1.1. Vergi Kaçakçılık Tespit Yöntemi

Bu tema başlığı altında katılımcılara vergi kaçakçılık suçlarını nasıl tespit ettikleri ve bu tespitleri yaparken kullanmış oldukları uygulamalara ilişkin bir soru yöneltilmiştir. Vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelenin ilk ayağı olan bu süreçte katılımcılar kullanmış oldukları yöntemler ile vergi kaçakçılık suçlarını nasıl tespit ettiklerini ve tespit sırasında kullanmış oldukları uygulamaları ifade etmişlerdir:

VM 1: *“Tespitlerimizi GİB-İNTRANET (Gelir İdaresi Başkanlığı Intranet Sistemi) , MBR (Mükellef Bilgi Raporu) sistem verileri, bilgi isteme yazıları ve karşıt tespitlerden elde edilen veriler ışığında araştırmalar yapıp kanaate varmaktayız.”*

VM 2: *“Mükellefin ticari kapasitesinin veya genel durumunun iktisadi hayatın genel geçer icap ve gerekliliklerine ne denli uygun olduğu konusu ilk baktığım ve dikkat ettiğim hususlardır.”*

VM 3: *“Öncelikle mükellef veya alım-satım yaptığı şirketler hakkında sistem üzerinden olumsuz kayıt olup olmadığı veya hakkında herhangi bir vergi tekniği raporunun yazılıp yazılmadığı sorgulanarak. Akabinde mükellefin defter kayıtlarından, sektör, ciro, maliyet gibi birçok unsuru bir arada değerlendiren karşıt tespitler ile kendi sistemimizde yer alan ilgili şirketler hakkında özel esaslar sorgusundan yararlanıyoruz. İlk tespit sistem kayıtlarında olumsuz kayıt olup olmadığından sonra, beyanname ve mizan yardımıyla faaliyetleri, karlılık durumları gibi bilanço ve gelir tablolarında analiz yapmaktayım.”*

VM 4: *“Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığının sistemlerini kullanıyorum (VDKBİS ve GİBYBS). İlk olarak mal/hizmet alınan mükellefler nezdinde araştırma yapılarak alınan mal/hizmetin doğruluğu araştırılıyor. Yapılan ödemeler üzerinde araştırma yapılarak kayıt ve beyanların doğruluğu, yasal defter ve beyanlara doğru aktarılıp aktarılmadığı kontrol ediliyor.”*

VM 5: *“Vergi incelemesinde bir mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığıın yani sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği/kullandığı konusunda tespit yapıp kanaat oluşturmak için mükellef/ mükellef kurum hakkında meslek mensuplarına tanımlı sistem üzerinden çeşitli analizler yaparak, banka hesap hareketleri üzerinden fiktif*

para hareketinin olup olmadığı mal/hizmet alış/satış sırasında düzenlenen senetlerin veya ciro edilen/düzenlenen çeklerin takibi yapılarak alış satış yaptığı firmalar hakkında karşıt tespitler yapılarak sevk/tasima irsaliyeleri takibi yapılarak, ayrıca bu saymış olduğumuz tespitlerin dışında inceleme sürecinde yapılan ilave birçok tespitte ayrıca sorgulanıp araştırılarak incelenen mükellef hakkında olumlu/olumsuz kanaatimiz oluşmaktadır. Bir olayla ilgili tespit yaparken, ilk baktığımız husus mevzuat acısında bu husus hakkında bir düzenlemenin olup olmadığı yani yapılan işlemin mevzuatta yeri var mı var ise tebliğ özel gibi düzenlemeler kapsamında olayın detayını irdelemek gerekmektedir.”

VM 6: *“Mükelleflerin, muhasebe kayıtlarından hareket ediyoruz. Buna ek olarak mükelleflerin faaliyette bulundukları sektörlerin yetkili oldukları odalardan, bankalardan vb. unsurlardan harici verileri temin ediyoruz. Bu süreçte (VEGAS), (RAS), (KDVİRA) ve (MBR) dijital uygulamalarından faydalaniyoruz. Bu noktada, ilk baktığım husus mükellefin beyanı olmaktadır. Zira, çağdaş vergi sistemlerinin bir gereği olarak mükellefin beyanı esastır. Mükellefin beyanının doğru olup olmadığını harici verilerle eşleştirmekteyiz.”*

VM 7: *“Vergi kaçakçılığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın veya Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın diğer birimleri tarafından kullanılan risk analizi yöntemleri ile tespit edilebildiği gibi ihbarlar, diğer vergi incelemelerinde elde edilen bulgular veya diğer kurumların bildirimleri gibi birçok farklı yöntemle tespit edilebilmektedir. Mükelleflerin vergi incelemesine alınması neticesinde yapılan araştırmalar sonucu düzenlenen raporlar ile vergi kaçakçılığı yapıp yapılmadığı sonucuna varılmaktadır. Bu süreçte, VDK-BİS(Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi), RADAR (Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sistemi), VEGAS (Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi) gibi farklı dijital uygulamalar kullanılmakta olup Gelir İdaresi Başkanlığı’nın veri tabanı GİB-İNTRANET ile birlikte VDK-BİS (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemi) ve Hazine ve Maliye Bakanlığı Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü’nün bankacılık (BİK) veri tabanı kullanılmaktadır. Yine durumun mahiyetine uygun olarak farklı kurumların veri tabanları kullanılabilmektedir.*

İnceleme sürecinde öncelikli olarak mükellefin fiziki veya sanal işyerinin gerçek olup olmadığına dair vergi dairesi yoklamalarına, şirketin kuruluş ve sonraki dönemde ticaret sicil gazetesini, ortaklarının veya yöneticilerinin vergi dairesi kayıtları ile ortak/yönetici oldukları diğer şirketleri hakkındaki tespitlere, vergi beyanname bilgileri ile vergi ödeme durumlarına, araç, personel envanterine ve bunların fiili bir faaliyette kullanılıp kullanılmadığına ilişkin araçların akaryakıt faturası veya trafik kayıtları ile personelin SGK primlerinin ödenip ödenmediği, banka hesap dökümleri, mal veya hizmet alınıp satılan diğer mükelleflere ilişkin tespitlere dikkat edilmektedir. Tespitlere ilişkin belge ve bilgiler toplandıktan sonra mükellef veya temsilcisi ile fiilen veya elektronik ortamda yüz yüze vergi inceleme tutanağı düzenlenmekte ve mükellef veya temsilcisinin tespit edilen hususlara ilişkin bilgi ve itirazları alınmaktadır. Daha sonrasında bu tutanak doğrultusunda vergi inceleme raporu düzenlenmekte ve gereği yapılmak üzere vergi dairesine sevk edilmektedir.”

VM 8: *“Vergi Denetim Kurulunca belirlenen dijital uygulamalar kullanılmakta. Örnek olarak GİB-İNTRA, VEDAS (Vergi Denetim Analiz Sistemi). Mükellefin vergiye uyumu, mükellefin defter ile beyan uygunluğu, sektör araştırması, risk oluşturan tespitler, eleştirilecek husus bulunması halinde raporlanması.”*

VM 9: *“Muhasebe kayıtları ile bu kayıtların birinci derece kaynağı olan bilgi ve belgelerin tetkik edilmesi, bunun yanında banka, SGK, emniyet, gümrük vb. birimlerden elde edilen harici doneler vasıtasıyla yapılan işlemlerin doğruluğunun teyit edilmesi olarak özetlenebilir. Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yer alan veri tabanları kullanılmakta. İlgili kanuni düzenlemelerin ve alt düzenlemelerin araştırılması ile başlayıp fiili durum ile yasal mevzuat arasındaki bağlantının kurulmasına önem veririm.”*

VM 10: *“Vergi kaçakçılığının tespiti için öncelikle mükellefin defter ve belgelerinin ayrıntılı incelenmesi lazım. Bu noktada, mükellefin verileri ile diğer kaynaklardan gelen verilerin tutması gerekiyor. Örneğin, faaliyetin yürütülmesi için 50 işçi çalıştırılması gerekiyor ama SGK’dan gelen veri burada 3 kişinin çalıştığını gösteriyor. Ya da işte faaliyeti olduğu söyleniyor*

ama yapılan yoklamalarda mükellefin faal olmadığı tespit ediliyor. Bunlar gibi birçok örnek verilebilir. Birçok işlemine bakılıyor tabi ki yalnızca bir tespit yapılırca vergi kaçakçılığı yapıldığı anlamına da gelmiyor. Bir de şöyle bir şey var, mesela defter belge ibraz etmeme suçu VUK 359. Madde kapsamında bir suç. Bunun tespiti için de bir şey yapmaya gerek yok. Tebliğ yaparsın mükellef defter belge ibraz etmez. Suç duyurusunda bulunursun. Kaçakçılığın tespitinde bizim kullandığımız mükellef bilgi raporu sistemi (MBR) var. Orada mükelleflere ilişkin tüm bilgiler yer alıyor. Özellikle alım satım yaptığı mükelleflerin mali durumları, incelemede olup olmadıkları ya da sahte belge düzenleyicisi olup olmadıkları oradan rahatça görünüyor. Diğer yandan bu mükelleflerin inceleme süreci devam ediyorsa, onların incelemesiyle ilgili bilgilere de (hangi yılları inceleniyor/neden inceleniyor/ne zaman incelemeye başlanmış/ kim tarafından inceleme yapılıyor onları görebilmekte yardımcı oluyor. Diğer yandan e- fatura ve e- defter I analiz etmek için geliştirilmiş VEDAS uygulamamız var. Birçok göstergeyi oradan çıkarabiliyoruz. Defter belge ibrazı, yoklamalar, alış satış yapılan mükelleflere ilişkin bilgiler genel bir kanaat veriyor öncelikle. Defter belge gelmediyse, yoklamalarda faal olmadığı görülüyorsa ve alış satış yapılan mükellefler genellikle sahte belge düzenleyicisi ise burada bir sıkıntı var diyorum. Ama tabi ki bu ilk izlenim ama takip ettiğim prosedürler aynı. Her ne olursa olsun karşı incelemesi, banka verilerinin ve diğer verilerin elde edilmesi gerekiyor.”

VM 11: “Öncelikle tarafımıza verilen görev dosyasının içerisinde mükellefin risk analizi verilerine ilişkin ön tespit yer almaktadır. Biz bunlardan yola çıkarak işe başlarız. Ancak, sadece bunla yetinmeyiz. Mükellefin alım ve satım yaptığı mükelleflere de bakarak çapraz analiz yaparız. Yine mükellefin kendi fiili iş yeri faaliyeti ile kaydi faaliyeti arasındaki uyuma bakarız. Ciddi uyumsuzluk ve tutarsızlık varsa, o zaman bütün beyanlarını, ticari hayatını, mali durumunu derinlemesine tetkik edip delil toplarız. Nihai olarak mükellefin kendisinden ve ilişkin içerisinde bulunduğu kişilerden (aile yakınları, muhasebecisi, çalışanları, vb.) bilgi ister ve konu ile ilgili sözlü konuşup tutanak tutarız. Daha sonra elde edilen bulguları ve somut delilleri örtüştürüp rapora işleyerek büyük resmi ortaya çıkarırız.

Bu süreçte mükellefin kendi muhasebe programından çıkan dijital verilerle başlayıp, e-defter, e-fatura, e-irsaliye, diğer e-belge uygulamaları, EYS (Elektronik Yoklama Sistemi), GEKSİS (Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi), KDVİRA (Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi), ÖTVİRA (ÖTV İadesi Risk Analiz Projesi), RİTAP (Riskli İade Takip ve Analiz Programı), SARP (Sahte Belge Risk Analiz Programı), SABE-RAM (Sahte Belge Risk Analiz Modülü), e-Viz (Elektronik Veri İbraz Sistemi), MBR (Mükellef Bilgi Raporu), VDK-RAS (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi), VDK-VEDAS (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi) gibi sistemleri ve uygulamaları kullanıyoruz. Olay incelemesinde ilk bakılan durum mükellefin tespit edilen hususu yasal defter ve belgelerine kaydedip kaydetmediği ve kaydetti ise nasıl kaydettiğine bakarız. Çünkü mükellefi ve vergi idaresini gerçek ve yasal kayıtlar bağlamakta. Eğer suç teşkil edici durum varsa onlar daha sonra ortaya çıkmakta. Yani mükellefin tespit edilen konuyu yasal defterlerine işleyip veya işlemeyip vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verip vermediğine bakarız. Yani ödenmesi gereken vergilerin doğrulunu araştırıp tespit eder ve gerekli önlemleri alırız.”

Katılımcılar genellikle muhasebe defter ve belgelerinin yanı sıra e-defter, e-fatura, e-irsaliye, diğer e-belge, GİB-İNTRANET, EYS, GEKSİS, KDVİRA, ÖTVİRA, RİTAP, SARP, SABE-RAM, e-Viz, MBR, VDK-RAS, VDK-VEDAS, VDK-BİS, GİBYBS, VEGAS, RAS, BİK gibi özel uygulamaları da kullanarak hibrit bir yöntemle vergi kaçakçılık suçunu doğru ve etkin bir şekilde tespit etmeye çalışmaktadırlar. Sistematik olarak yapılan bu tespitlerin sonucunda vergi müfettişleri raporlarını hazırlayarak ilgili birimlere iletmektedir.

6.1.1.1. Vergi Kaçakçılık Tespit Yöntemine ilişkin NVivo Analizi

Vergi müfettişlerinin vergi kaçakçılık suçunu tespit etmeye yönelik NVivo 15 programıyla oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 1. Vergi Kaçakçılık Tespit Yöntemine İlişkin Kelime Bulutu

Yukarıda belirtilen kelime bulutuna göre, vergi kaçakçılığını tespit etme yöntemine ilişkin verilen cevaplar analiz edildiğinde en çok öne çıkan ve kullanılan “MBR”, “banka”, “defter”, “VDK-BİS”, “KDViRA”, “GİB-İNTRANET”, “VEGAS”, “VEDAS”, “SGK”, “hesap” gibi kelimelerin merkezîyetçi hakimiyet göstermesi, tespitlerin belge ve dijital denetim araçlarıyla yoğun bir şekilde yapıldığını göstermektedir. Analizdeki kelimelerin dağılımı, vergi kaçakçılığı suçunu tespit ve inceleme sürecinde karma (hibrit) bir yöntem kullanıldığını da göstermektedir.

6.1.2. Cezaların Caydırıcılığı

Vergi kaçakçılık suçlarıyla etkin mücadele etmek ve bu suçları önlemek için en önemli hususlardan birisi de uygulanan cezaların caydırıcı olup olmadığıdır. Bu kapsamda katılımcılara, vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların caydırıcılığı hakkındaki düşüncelerinin ne olduğunu sorduğumuzda genel itibariyle cezaların caydırıcı olmadıklarını beyan etmişlerdir.

Sadece VM 1 bu konuda diğer katılımcılardan farklı fikir beyan ederek cezaların caydırıcı olduğunu fakat cezaların daha da arttırılarak daha caydırıcı olmasını ifade etmiştir:

VM 1: “Bu raporlar sonucunda savcılık boyutu bulunması dolayısıyla caydırıcılığı bulunmaktadır ancak bu cezalar daha caydırıcı bir şekle dönüştürülebilir.”

Diğer katılımcılar ise cezaların yeterince caydırıcı olmadıkları konusunda ortak bir beyanda bulunmuşlardır. Katılımcılardan VM 3, VM 4, VM 7, VM 10 ve VM 11 cezaların caydırıcı olmamasına sebep olarak nihai olarak yargının vermiş oldukları kararları gerekçe göstermişlerdir:

VM 3: *“Cezaların daha ağır olması gerektiğini, özellikle de yargı kısmında daha kesin kararlar verilmesi gerektiğini düşünüyorum.”*

VM 4: *“Caydırıcılığı bulunmamakta. Mahkemelerce verilen cezalarda genel olarak hükmün açıklaması geriye bırakıldığından ve mükelleflerce bu husus bilindiğinden uygulanan cezaların caydırıcılık özelliği kaybolmakta.”*

VM 7: *“Cezaların caydırıcılığı mükelleflerin suça olan alışkanlıklarına göre değişmekle birlikte esas önemli husus cezaların uygulanıp uygulanmadığıdır. Mükellefler tespitler sonrası yazılan detaylı raporlara rağmen mahkemeler nezdinde açtıkları davalarda “somut tespit olmadığı” veya “Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olduğu” gibi soyut ve temelsiz gerekçelerde raporları düşürebilmekte ve cezalardan kurtulabilmektedir. Vergi yargısının bakış açısı ile fili durum arasında çoğunlukla uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Mahkemelerin somut tespitten kastı ise tabiri caizse, mükelleflerin vergi kaçırdığı andaki kamera görüntüsü kadar net olmasıdır. Ancak, vergi incelemelerinin bir dönem içerisindeki faaliyet sonuçları gerçekleştikten sonra yapılması nedeniyle bu durum hayatın olağan akışına uygun değildir. Yine kanunlardaki indirim, iyi hal, erteleme gibi müesseseler neticesinde de vergi kaçırانlar ya çok kısa sürelerde tahliye edilmekte veya cezadan tamamen kurtulmaktadırlar. Bu durumun yarattığı cezasızlık algısı da suça olan meyilli arttırmaktadır.”*

VM 10: *“Caydırıcı olduğunu düşünmüyorum. Kanundaki cezalar ağır değil, diğer yandan infaz kanunları da bunu iyice düşürüyor. Mükellef vergi kaçırorsa, maksimum 1-2 yıl hapis cezasına çarptırılıyor. Böyle olunca özellikle sahte belge düzenleme mantıklı bir konuma geliyor.”*

VM 11: *“Vergi kaçakçılığına öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar aslında yeterli. Yani Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi yer alan ve vergi kaçaklığı için öngörülen üç yıldan sekiz yıla ve iki yıldan sekiz yıla kadar olan hapis cezaları etkin ve yeterli gibi görünmekte. Ancak, işin adli*

yargı ve soruşturma kısmı bu noktada çok önemli. Nihai olarak yargı kısmında bu cezalar az uygulanmakta. Yani vergi kaçakçılığından hapis yatan kişi sayısı az ülkemizde. Şöyle ki; vergi idaresinin faaliyet raporlarına bakıldığında, ülkemizde güncel rakamlarla yaklaşık 3,8 milyona yakın faal mükellef var, incelenen mükellef sayısı 110 bin, sahte belge ve vergi kaçakçılığı nedeniyle incelenen mükellef sayısı ise 27 bin civarında. Ancak yargının faaliyet sonuçlarına bakıldığında, hakkında iddianame hazırlanan vergi kaçakçısı çok olmasına rağmen, hapis cezası verilen veya uygun görülen mükellef sayısı çok az. Yanlış hatırlamıyorsam en son vergi kaçakçılığından hapis cezası alan mükellef sayısı dokuz yüz küsürdü. Yani bin kişi bile değildi. Mahkemeler genelde hükmün açıklanmasını erteleme, af, pişmanlık, koşullu salıverme, vb. uygulamalarda hapis cezası pek vermemekte. Bu durumda, vergi kaçakçılığında caydırıcılığı azaltmakta. Özetle, vergi kaçakçılığı için öngörülen düzenlenen hapis cezasına ilişkin yasal mevzuat yeterli olmakla birlikte uygulamada yargı aşamasında ceza az verildiği için tam caydırıcı olmamaktadır.”

VM 2 ise ceza tutarlarının yüksek olmasına rağmen caydırıcı olmadığını ifade etmiştir:

VM 2: “Ceza tutarları veya miktarlarının gereğinden yüksek olduğunu düşünmekle birlikte, buna rağmen caydırıcılığının yeterince bulunmadığını düşünüyorum.”

VM 6 ise cezaların, kimsenin vergi kaçırmaya cesaret edemeyeceği yüksek bir boyutta olması gerektiğini ifa etmiştir. Cezaların caydırıcılığının uygulanan cezaların büyüklüğüyle ilişkili olabileceğini ifade etmiştir:

VM 6: “Kanaatimce, vergi kaçakçılığına uygulanan cezalar caydırıcı olmaktan uzaktır. Vergi kaçakçılığı için öngörülen cezalar, öyle bir boyutta olmalıdır ki, vergilemenin ana paydaşlarından olan mükellefler, vergi kaçırmaya cesaret edememelidir.”

VM 5 ve VM 8 ise vergisel suçlara farklı şahıslar üzerinden ve yaygın olarak başvurulmasının cezaların caydırıcı özelliğini yitirdiğini beyan etmişlerdir:

VM 5: “Vergi kaçakçılığı hakkında uygulanan cezalar 213 sayılı vergi usul kanununun 341, 344 ve 359. maddelerinde düzenlenen cezaların caydırıcı olmadığını düşünüyorum. Çünkü, kaçakçılık amacıyla tesis ettirilen mükellefiyetler de söz konusu şirketler üzerinde hiçbir mal

varlığı bulunmayan şahıslar adına kurulmaktadır. Hatta üzerine şirket kurulan şahısların bu durumdan yani bu şahıslar bu şirketlerde yönetici/ortak temsilci olduğundan haberi bile olmamaktadır. Yani bu kapsamda suç işleyen şirket/shahıslar adına öneriler tarhiyatlar hiçbir şekilde ödenmemektedir.”

VM 8: “Vergisel suçlara yaygın olarak başvuruluyor olması cezaların caydırıcı olmadığını göstermektedir.”

VM 9 ise herhangi bir gerekçe göstermeksizin cezanın caydırıcı olmadığı yönünde fikrini beyan etmiştir:

VM 9: “Caydırıcı olmadığını düşünüyorum.”

Genel olarak yapılan görüşmeler neticesinde, katılımcılar cezaların caydırıcılığının yeterli düzeyde olmadığını ve bunun nedeni olarak da yargı kararları gösterilmiştir. Ayrıca, cezaların yüksek olmasına rağmen caydırıcı olmadığını ve bazen farklı şahıslar üzerinden uygulanması da caydırıcılığı etkilediğini ifade etmişlerdir.

6.1.2.1. Cezaların Caydırıcılığına İlişkin NVivo Analizi

Vergi müfettişlerinin vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların caydırıcı olup olmadığını tespit etmeye yönelik NVivo 15 programıyla oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 2. Cezaların Caydırıcılığına İlişkin Kelime Bulutu



Cezaların caydırıcılığına ilişkin yukarıda gösterilen kelime bulutu, vergi kaçakçılığına yönelik uygulanan cezaların caydırıcılığı konusunda vergi müfettişlerinin önemli söylemlerini göstermektedir. Kelime bulutunda “caydırıcı”, “cezalar”, “hapis”, “yargı” gibi kelimelerin ön planda yer alması dikkat çekmektedir. Bu kelimeler vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan yasal yaptırımların tekrar eden temalarını göstermektedir. “Caydırıcı” kelimesinin ön planda yer almasının arkasında yatan neden ise cezalara uygulanan yaptırımların yeterliliği ve etkisi konusunda önemli tartışmalar olduğunu göstermektedir. Ayrıca, kelime bulutunda “yargı” ifadesinin de dikkat çekmesi, cezaların caydırıcılığı konusunda yargısal kararlarının etkili olduğunu göstermektedir. Cezaların yalnızca toplumsal ve politik bir mesele olmadığı aynı zamanda yargısal bir mevzu olduğu da söylenebilir.

6.1.3. Cezaların Ekonomik ve Sosyal Etkileri

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların ekonomik ve sosyal etkilerine ilişkin katılımcılara yönelttiğimiz soruda ise vergi müfettişlerinin bu konuda farklı görüşlere sahip olduğu görülmektedir.

VM 1 ve VM 4 uygulanan cezaların tahsil edilmesi hususunda birtakım şüphelerinin olduğunu ve bu durumun da cezaların ekonomik ve sosyal olarak etkilerinin olmadığını ifade etmişlerdir:

VM 1: *“Bu mükelleflere kesilen ekonomik cezalar genel itibariyle tahsil edilemeyeceği kanaatindeyim. Çünkü bu mükellefler bu işe girmeden önce bu durumun farkında olup üzerlerinde herhangi bir mal varlığı bırakmamaya özen göstermektedirler.”*

VM 4: *“Ekonomik ve sosyal alana yansıması pek bulunmamakta. Zira uygulanan cezalar mahkemeler nezdinde cezanın ertelenmesi, maliye idaresinde uzlaşma, vergi affı, yapılandırma gibi müesseseler ile cezai ve sosyal etkileri ortadan kalkmaktadır.”*

VM 2, VM 7 ve VM 8 ise cezaların ekonomik ve sosyal olarak mükelleflerinin vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu ve uyum seviyesini yükselttiğini ifade etmişlerdir:

VM 2: *“Cezaların mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu daha güçlü kılması gerektiğini düşünüyorum. Bu konuda ceza sisteminin yeterli olmadığını düşünüyorum.”*

VM 7: *“Cezalar ekonominin daha sağlıklı işleyişine etki ettiği gibi*

sosyal olarak ta kurallara uyan mükelleflerin, uyum seviyesini daha da yükseltmektedir. Bunu gören uyumsuz mükellefler de zaman içerisinde uyumlulaşmaya başlamaktadır.”

VM 8: *“Cezalar ile asıl amaçlanan mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamaktır. Bu cezaların ekonomik olarak bütçeye bir gelir kalemi oluşturduğu gibi ekonomide yaşanacak haksız rekabeti de ortadan kaldırmaktır. Uygulanan cezalar bir nevi aktif denetim olduğunun göstergesi olup, vatandaşı sosyal açıdan hem denetim yoluyla suça bulaşmasını engellemek hem de kamu kaynaklarında oluşan artış sonucu refahı artırmaktır.”*

VM 3 ve VM 5 uygulanan cezaların ekonomik ve sosyal olarak vergi sistematigi üzerinde negatif bir etkisi olduğunu ve diğer şirketleri de vergi kaçakçılığına teşvik ettiğini ifade etmiştir:

VM 3: *“Vergi sistematigini olumsuz etkilemekte ve bu durumun diğer şirketlerin de bu tarz işlemlere başvurmasını teşvik edeceğini düşünmekteyim.”*

VM 5: *“Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların ekonomik ve sosyal boyutu konusunda düşüncelerimiz bir önceki cevabınızda da ifade ettiğimiz gibi asıl suçu işleyen kişi ile cezasını (maddi manevi) çeken şahısların farklı kişiler olduğu için bu durum mağduriyet yaşayan kişiler üzerinde önemli derecede sorunlar oluşturmaktadır. Mağduriyet yaşayan şahıslardan; çalıştığı şirketin sahibi tarafından üzerine şirket kurulan üzerinde ödeyemeyeceği bir sürü vergi borcu ve hayatı boyunca çalışarak edindiği veya ailesinden miras yoluyla kalan bir evi bir arabası üzerine haciz konulan xxxx sirkenin çaycısı, eşi tarafından üzerine şirket kurulan ve daha sonra boşanan ve üzerin hayatı boyunca çalışsa bile ödenmeyecek borçlarla baş başa kalan xxxx hanımefendi bu hususta verilebilecek bir sürü örnekten sadece bir kaçıdır.”*

VM 6, VM 9 ve VM 10 ise cezaların yetersizliğinden dolayı ekonomik ve sosyal olarak ekonomik rekabeti bozduğunu, fiyat istikrarsızlığına yol açtığını, bunun da bütçeye negatif etkilerinin olabileceğini aynı zamanda vergiye gönüllü uyumu da zedeleyebileceğini ifade etmişlerdir:

VM 6: *“Vergi kaçakçılığına uygulanan cezalar, adeta ödül niteliğindedir. Bu durum ise aynı sektörde faaliyette bulunan ve vergisel*

sorumluluklarını yerine getiren diğer mükellefler aleyhine rekabeti bozmaktadır. Bu durum ise sağlıklı fiyat oluşumlarının önüne geçmekte ve bir süre sonra fiyatlar genel düzeyinde istikrarsızlara yol açabilmektedir. Sosyal açıdan ise toplumun vergiye gönüllü uyumu zedelenebilmektedir. Vergi kaçakçılığı filini işleyip de yanına kâr kalınan durumların meydana gelmesi toplum vicdanını yaralayabilmektedir.”

VM 9: *“Cezaların yetersizliği nedeniyle mükelleflerin vergi kaçakçılığına yöneldiğini, bu durumun da otomatik olarak kamu gelirlerinin azalması ve rekabet eşitsizliğine sebep olduğunu düşünüyorum.”*

VM 10: *“Cezaların az olmasının vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum. Cezalar daha ağır olsa mükellefler bunlara yönelmezler. Tabi bir yandan vergi oranlarımızın da yüksek olduğunu düşünüyorum. Bu da mükellefleri bu noktaya itmede bence önemli bir faktör.”*

VM 11 uygulanan cezaların ülkenin ekonomik ve sosyal olarak toplumda gelir adaletsizliğine yol açtığını, vergi kaçırmaı cazip hale getirebileceğini ifade etmiştir:

VM 11: *“Vergi kaçakçılığı cezalarına uygulanan cezalar ülkenin tabiki hem ekonomik hem de sosyal yapısını etkiler. Şöyle ki; kaçırılan vergi aslında 85 milyon insanın cebinden kaçırılmaktadır. Ve gelir adaletsizliği oluşturmaktadır. Yine bilindiği üzere, vergi kaçakçılığı cezalarına 3 kat vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Eğer bu cezalar tahsil edilebilirse hem devletin bütçesi hem de gelir dağılımı bu durumdan olumlu etkilenir. Sosyal olarak ise kolay vergi kaçırıcılar, kolay para kazanmak isteyen kişiler için cazip olabilir ve kişileri bu duruma sevk edebilir. Yani vergi kaçakçılığı sosyal yapıyı da bozar.”*

Genel olarak katılımcıların vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların ekonomik ve sosyal etkileri hakkında farklı görüşler ifade ettikleri görülmektedir. Katılımcıların bir kısmı cezaların ekonomik ve sosyal olarak mükelleflerin vergiye uyumunu yükselttiğini belirtmişlerdir. Fakat, katılımcıların çoğunluğu cezaların vergi sistemiği üzerinde negatif bir etkisi olduğunu, ekonomik rekabeti bozduğunu, fiyat istikrarsızlığına yol açtığını, vergiye gönüllü uyumu zedelediğini, toplumda gelir adaletsizliğine yol açtığını ve vergi kaçakçılığını cazip hale getirmek gibi negatif etkilerinin olduğu vurgulanmaktadır.

6.1.3.1. Cezaların Ekonomik Ve Sosyal Etkilerine İlişkin NVivo Analizi

Vergi müfettişlerinin vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların ekonomik ve sosyal etkilerini tespit etmeye yönelik NVivo 15 programıyla oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 3. Cezaların Ekonomik Ve Sosyal Etkilerine İlişkin Kelime Bulutu



Katılımcıların vermiş oldukları cevaplar çerçevesinde oluşturulan kelime bulutunda “sosyal”, “ekonomik”, “cezaların”, “vergi”, “uyum” ve “kamu” gibi baskın kelimeler, katılımcıların vergi kaçakçılığı ile ilgili cezaların hem ekonomik yapıyı hem de toplumun sosyal yapısını nasıl etkilediğini vurgulamaktadır. Cezaların vergi uyumunu arttırmasının yanı sıra toplumdaki ekonomik ve sosyal dengeyi de bozduğu belirtilmektedir.

6.1.4. Delil Toplama ve Raporlama Sürecindeki Zorluklar

Vergi kaçakçılık suçlarıyla etkin mücadele edebilmenin önemli bir ayağını oluşturan delil toplama ve raporlama süreci vergi müfettişleri için zorlu bir süreç olarak görülmektedir. Bu soruda katılımcıların delil toplama ve raporlama sürecinde karşılaştıkları zorluklar ifade edilmiştir.

VM 1, VM 4, VM 5, VM 6 ve VM 11 delil toplama ve raporlama sürecinde yaşamış oldukları zorlukları; ifadesine başvurulacak kişilere ulaşamama, müfettişlik tarafından yapılan davete icabet etmemeleri, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nu (KVKK) gerekçe göstermeleri, ifadesine başvuru alan kişilerin doğru beyanda

bulunmaması ve olayı örtbas etmek için yanıltıcı bilgiler vermesi şeklinde ifade etmişlerdir:

VM 1: *“Vergi incelemesinde delil toplama sürecinde bilgisine başvurulması gereken kişilerin müfettişliğimize gelmemesi ve bilgilerinin alınamaması, mükellefler tarafından doğru bilgilerin verilmemesi gibi durumlarla karşılaşmaktadır.”*

VM 4: *“Faal olmayan mükellef kayıt ve beyanlarına ulaşılmama, ifadesine başvuru alan kişi ve kurumların doğru beyanda bulunmaması, üçüncü kişiler üzerinden işlem gerçekleştirmek suretiyle yapılan örtülü işlemler.”*

VM 5: *“İnceleme yaparken genellikle bilgi isteme kapsamında istenilen bilgiler mükellef/kurumu hatta kamu kurumları tarafından süresinde ve kapsamlı bilgi verilmemektedir. Bu durum karşısında müfettişin para cezası önermekten başka hiçbir yaptırım gücü bulunmamaktadır. Bazen müfettiş mükelleften talep etmiş olduğu bilgilerin yanıltıcı olduğunun farkında olmasına rağmen (özellikle pos tefeci incelemesinde ve hesap hareketi incelemelerinde) şahısların yanıltıcı bilgi vermesi durumunda hiçbir şey yapılamamakta dolayısıyla ilave tespitler yapmak zorunda kalınmakta. Bu durum ise raporlama sürecini uzatmakta zamanaşımı yılı olan inceleme yıllarında müfettişi ciddi ve önemli zorluklarla karşı karşıya getirmektedir.”*

VM 6: *Bu süreçte en temel güçlük Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK)’nın haksız bir şekilde gerekçe gösterilmesidir. Çoğu kurum KVKK gereğince bilgi paylaşamayacağını belirtmektedir. Diğer bir güçlük ise tanık beyanlarıdır. Bilgisine başvurmak istediğimiz bireyler, çeşitli nedenlerle olduğundan farklı beyanat vermektedirler.*

VM 11: *“Bazen mükellefler olayı karıştırıp örtbas edebiliyor ve doğru bilgi vermiyor. Çok fazla kişiden bilgi alma gereği doğuyor ve bu da süreci uzatıyor. Yine mükellefler defter ve belgeleri ibraz etmeyerek verileri gizleyebiliyorlar, bu da bilgi akışını olumsuz etkiliyor. Yine mükellefin işlem hacminin ve ilişkin içerisinde olduğu mükelleflerin fazla olması ise raporlama süresini uzatıyor.”*

VM 2 ve VM 8 ise mükelleflerin vergi incelemesinin ciddiyetinin farkında olmamaları, bazı mükelleflerin vergi ödevlerini yerine yetirmedeki sorumsuzlukları, vergi ahlakı ve bilincinin tam olarak yerleşmediğini ifade etmişlerdir:

VM 2: *“Mükelleflerin veya diğer paydaşların vergi incelemesinin ciddiyetini yeterince bilmediklerini, hissetmediklerini düşünüyorum. Bu nedenle özellikle yükümlülüklerin yerine getirilmesinde zamanlama anlamında zorluklar yaşayabiliyoruz.”*

VM 8: *“Mükellefin vergisel ödevlerinin yerine getirmede sorumsuzca davranması, vergi ahlak ve bilincinin toplumda tam anlamı ile oluşmaması, muhasebe hizmeti veren aracı şahısların işin ticari boyutunu ön planda tutarak istenilen belgeleri yanlış veya eksik vermesi, kamu kurumlarından bilgi talep edilmesi durumunda oluşan gecikmeler.”*

VM 3 ve VM 7 ise bu süreçte meydana gelen birtakım bürokratik işlemlerin yapılmasının süreci zorlaştırdığını ifade etmişlerdir:

VM 3: *“İlgili şirket yetkilisine ulaşamama ve çeşitli kurumlara çok sayıda yazı düzenlenmesi.”*

VM 7: *“Delil toplama sürecindeki en önemli zorluklar olarak resmi kurumlardaki liyakatsiz personelin ciddiyetsiz ve ilgisiz bilgiler içeren evraklar sunması nedeniyle gereksiz yazışmalar ile mükellefler arasındaki birbiri hakkında olumsuz beyan vermeme yaklaşımı nedeniyle veya vatandaşların “bize de ceza gelir” kaygısıyla doğru olmayan beyanlar vermesi olarak sayılabilir. Yine raporlama sürecindeki zorluklar ise, Vergi İnceleme Raporlarının, rapor okuma ve değerlendirme komisyonlarında yer alan kıdemli müfettişler tarafından onaylanması sürecidir. Çünkü raporlar komisyondaki farklı bakış açısındaki müfettişler tarafından onaylanması zorunlu olup bu süreçte çoğu zaman niteliğe ilişkin olmayan gereksiz eleştirel yaklaşımlar ortaya konulmaktadır.”*

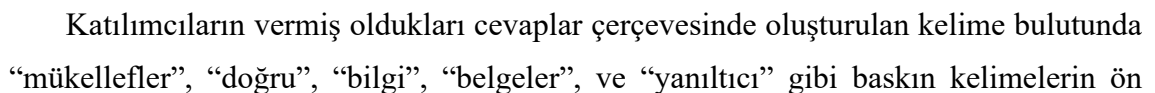
VM 9 ve VM 10 bu süreçte denetim eksikliği ve imkanların kısıtlı olması nedeniyle zorluk yaşadıklarını ifade etmişlerdir:

VM 9: *Kayıt dışılığın ve kaçakçılığın görece yüksek olması nedeniyle gerçek olmayan işlemler usulüne uygun olarak düzenlenen belgeler ile gerçekten yapılmış gibi gösterilebilmektedir. Özellikle denetim eksikliği nedeniyle evrak üzerinden onaylama yapan kurumlar tarafından düzenlenen evraklar (gümrük, tarım müdürlükleri vb.) nedeniyle raporlama*

VM 10: *Aslında bir suçu araştırıyorsunuz. Şimdi normalde savcı bir suçu araştırırken elinde onlarca imkan var. Ama aynı işi vergi müfettişi yaparken yetkileri çok kısıtlı. VUK 148 kapsamında bilgi istiyorsun. Bilgi gelmezse, çok cüzi bir miktar para cezası. Bununla da bir iş yapılamıyor maalesef bazen tanık ifadeleri belirleyici oluyor ama tespit edemiyorsun adam gelmiyor ceza yazarsa yazsın öderim diyor.*

6.1.4.1. Delil Toplama ve Raporlama Sürecindeki Zorluklara İlişkin NVivo Analizi

Şekil 6. 4. Delil Toplama Ve Raporlama Sürecindeki Zorluklara İlişkin Kelime Bulutu



planda olduğu gör÷lmektedir. Katılımcıların, delil toplama ve raporlama sürecinde, mükelleflerin doğru bilgi sunmaması veya yanıltıcı belgeler ibraz etmesinden kaynaklanan zorluklarla karşılaştığı vurgulanmaktadır. Süreç içerisinde prosedürün titizlikle yerine getirilmesi ve bilgi aktarımının önemi vurgulanmaktadır.

6.1.5. Cezaların Adalet ve Hukukun Üstünlüğü Prensipleriyle Uyumu

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların adalet ve hukukun prensibiyle uyumu hususunda katılımcılara yönelttiğimiz soruda ise katılımcıların birçoğu cezaların bu prensiple uyuşmadığını ifade etmişlerdir.

VM 2, VM 4, VM 6, VM 7, VM 8, VM 9 ve VM 10 cezaların tartışmalı ve adalet ile uyuşmadığı yönünde görüşlerini şu şekilde ifade etmişlerdir:

VM 2: *“Adaletin tam manasıyla sağlanabildiğini düşünmüyorum. Vergi cezalarının sebep olunan hukuki duruma nazaran orantılı olduğunu düşünmüyorum.”*

VM 4: *“Cezaların adalet ve hukukun üstünlüğü prensipleriyle uyuşmamakta. Zira uzlaşma müessesinde kendisine cezai işlem uygulanan kişiler uzlaşma ile cezasının büyük kısmı affedilmekte, böylece hakkında ceza uygulanan ve uzlaşmaya girmeyen mükellefler ile aralarında ikili uygulama doğmuş olmakta.”*

VM 6: *“Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların caydırıcı olmaması adalet ilkesini zedelemekte ve hukukun üstünlüğüne zarar vermektedir. Hukukun üstünlüğü, toplumun genelinde kurallara uyulmasını gerektirir. Bu kültürün zayıflaması, hukuk sisteminin işleyişini bozar. Yolsuzluk ve organize suçların artmasına neden olabilir. Ayrıca, vatandaşların ve kurumların hukuka olan güveninin sarsılmasına yol açabilir. Toplumda adaletin sağlanmadığına dair bir algı oluşabilir. Hukukun üstünlüğü, herkesin kurallara uyacağı ve adil bir şekilde uygulanacağı inancına dayanır. Bu inancın zayıflaması, hukuk sisteminin meşruiyetini tehlikeye atar.”*

VM 7: *“Cezaların adaleti tesis etmekteki rolü tabiki tartışmalıdır. Örneğin, Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde yer alan bilerek sahte fatura kullanma suçunun cezası, bu faturaları sahte olarak düzenleyenlerden neredeyse daha ağırdır. Yine hukukun üstünlüğü ilkesine hizmet etme noktasında geliştirilmeli. Suçlu ile suçsuz mükellef arasındaki hak ve yükümlülükler arttırılmalıdır.”*

VM 8: “Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların adaletli olabilmesi için genele yayılması gerekmektedir. Ancak inceleme oranları çok düşük olup, sadece incelenen kesimin cezalandırılması adalet olgusuna terstir. Hukukun üstünlüğü prensibi kapsamında bakıldığında, burada en ciddi sorun vergi ahlaki bilincinin oluşmamasından kaynaklanmaktadır.”

VM 9: “Cezaların gerek maddi gerekse de manevi olarak yetersiz olduğunu ve bu prensiplere uyumsuz olduğunu düşünüyorum.”

VM 10: “Uyumlu olmadığını düşünüyorum. Sonuçta ceza yetersiz kaldığında daha fazla insan bunu yapmaya başlıyor. Toplumun diğer kısmı ya daha fazla külfete katlanıyor ya da daha düşük kamu hizmetinden faydalıyor.”

VM 5 uygulanan cezaların adalet ve hukukun üstünlüğü prensibi açısından bir sorun teşkil etmediğini ifade etmiştir:

VM 5: Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri kapsamında olduğu sürece hukukun üstünlüğü prensibi açısından bir sorun teşkil etmemektedir. Fakat, gerek ülkemizdeki KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki tutarı açısından gerekse gelir vergisindeki vergi dilimleri ve kurumlar vergisi oranı açısından ve vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnaların kapsadığı mükellef sayısına dikkat alındığında, her ne kadar anayasa ya göre herkesin ödeme gücüne göre vergi ödeme ilkesi dikkate alınsa da vatandaşların gelirine oranla ödemiş olduğu tutarlar açısından mutlak eşitlik olmadığı kanaati hasıl olmaktadır.

VM 1 ve VM 3 cezaların yeterince caydırıcı olmadığını ve daha da ağır olmasını ifade etmişlerdir:

VM 1: “Cezalar maalesef yeterince caydırıcı değil, ülkemizde ve bu durumda ve vergi oranlarının yüksekliği insanları kaçakçılığa sevk etmektedir.”

VM 3: “Cezaların daha ağır olması ve sonucunda da kesin hükümlerin verilmesi.”

VM 11 da uygulanan cezaların adalet için gerekli olduğunu ve affedilmemesi gerektiğini ifade etmiştir:

VM 11: “Vergi kaçakçılığına uygulanan cezalar adalet için gerekli ancak tam olarak ve herkese uygulanmalı. Ayrıca, vergi kaçakçılığı devlete

6.1.6. Vergi Kaçakçılığıyla Etkili Mücadele Yöntemi

Vergi kaçakçılığıyla etkili bir mücadele, mükelleflerin vergi kaçakçılık suçlarına yönelimini de önemli ölçüde etkilemektedir. Kaçakçılıkla etkili bir mücadele vergi kayıp ve kaçak oranının da azalmasını sağlayacaktır. Katılımcılara yönelttiğimiz bu soruda birkaç farklı görüş beyan edilmiştir.

VM 1 ve VM 5 vergi kaçakçılığıyla etkili mücadelenin vergi oranlarının düşürülmesi ve denetimin arttırılması gerektiği yönünde fikirlerini ifade etmişlerdir:

VM 1: *“Vergi oranlarının düşürülmesi, mükelleflerin daha iyi denetlenmesi.”*

VM 5: *“Vergi kaçakçılığı ile daha etkin bir mücadele için uygulanan ceza tutarlarının artırılmasından daha ziyade mevcut KDV tutarları düşürülebilir. Şöyle ki; sahte belge veya muhteviyatı itibariyle sahte belge düzenleyicilerinin bu düzenledikleri sahte belgeler dolayısıyla elde etmiş olduğu komisyon gelirlerinin tutarları KDV tutarlarının altında olması hasebiyle sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıcıları daha yüksek tutarda KDV tutarı ödemek yerine komisyon ödeyerek sahte belge kullanmayı tercih etmektedir. Bu da kayıt dışılığı ve kaçakçılığı yaygınlaştırmaktadır. Bu durumun önüne geçilebildiği takdirde denetim gücü daha etkin verimli incelemelere yönelebilecektir. Kaçak incelemesi kapsamında önerilen tarhiyatların tahsilâtlarının düşük olduğu göz önüne alındığında, kaçakçılık incelemelerin daha çok sektör incelemelerinin yaygınlaşması da artacak dolayısıyla da vergi ve ceza tutarlarında tahsilâtlarda artırılabilir. Bir gider çözüm önerisi olarak ise matrah artırımı veya stok affına ilişkin düzenlemelerin olmaması gerekmektedir. Çünkü, kaçakçılık faaliyetinde bulunan mükellefler matrah artırımı yaptıkları yıllar için sadece suç yönünden incelenebilmekte, tespit yapılsa bile tarhiyat önerilememektedir. Bu durum ise kaçakçılık faaliyetinde bulunan mükellefleri daha da cesaretlendirmektedir.”*

VM 3 ve VM 6 ise mükelleflerin her daim denetim altında olması gerektiğini ve bu konuda dijital teknolojilerden yararlanılması gerektiğini ifade etmişlerdir:

VM 3: *“Sürecin en başında mükellefler kontrol edilerek, mükellefiyet açılışlarında yeterli sermayesi olmayan şirketler için teminat uygulanması.”*

VM 6: *“Her şeyden önce dijital teknolojilerin sunduğu*

avantajlardan yararlanmak bu konuda etkili kanımlar sağlayabilir. Dijital denetim uygulamaları denetimde proaktiflik sağlayabilecek bu ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırabilecektir. Ancak, bu teknolojilerin tüm yurt genelinde bütüncül bir şekilde uygulanması önem arz eder. Bunun için ise teknolojik altyapının sağlam olması gerekir. Diğer önemli bir husus vergi idaresine bilgi vermekle yükümlü kılınanlar için geçerli olacak standartlardır. Söz konusu verilerin belirli bir düzende ve uygulama birliği içerisinde paylaşılması önem arz eder.”

VM 4, VM 7, VM 9 ve VM 10 cezaların etkin bir şekilde herhangi bir taviz verilmeden uygulanması ve cezaların daha katı bir şekilde düzenlenmeleri gerektiği yönünde fikirlerini ifade etmişlerdir:

VM 4: *“Cezaların hükmünün açıklaması geriye bırakılmamalı, uzlaşma müessesesi kaldırılmalı, vergi afları kaldırılmalı, matrah artırımında bulunan mükelleflerin incelemiden muaf kılınmamalı.”*

VM 7: *“Öncelikle mevcut cezalar katı bir şekilde uygulanmalıdır. Daha sonra da kişi bazlı olarak vergi suçu işleyen mükelleflerin ticari faaliyetlerine devamlı kontrollü bir şekilde ve sürekli denetim altında sürdürmesi sağlanmalıdır. Vergi müfettişlerinin denetim yetkileri ve bağımsızlıkları arttırılmalı ve yaptırım uygulama yetkisi verilmelidir. Vergi yargısı ve vergi inceleme süreci arasında bağ kurulmasına yönelik komisyonlar kurulmalı ya da vergi müfettişlerinin raporlarına ilişkin davalarda müdahil olması sağlanmalıdır.”*

VM 9: *“Kaçakçılık cezalarında daha ağır hürriyeti kısıtlayıcı cezalar belirlenmeli, bu suçları işleyen kimselerin bazı kamusal haklardan yararlanmalarına engel olunmalı, maddi olarak ceza tutarları artırılmalıdır diye düşünüyorum.”*

VM 10: *“Cezaların arttırılması ve vergi müfettişlerinin yetkilerinin arttırılması gerekmektedir. Kimse vergi kaçırmaya cesaret edemeyecek konumda olmalıdır. Bunun örnekleri var Avrupa’da.”*

VM 2, VM 8 ve VM 11 cezaların orantılı ve uygulanabilir olması, cezaların etkin bir şekilde uygulanması, savcılık ve mahkemelerin de bu konuda tam uzmanlaşma sağlanmasının gerekliliğini ifade etmişlerdir:

VM 2: *“Ceza sisteminin, oluşturulan hukuki sonuca göre daha orantılı olması gerektiğini düşünüyorum. Bununla birlikte esasen ceza*

sistemindeki değişiklikten ziyade, denetim oranının artırılması ile mükelleflerin vergiye uyumunun ve vergi idaresine olan güveninin ve adalete olan inancının artacağını düşünüyorum.”

VM 8: “Cezaların uygulanabilir olması, rijit olması, yoğun ve yaygın denetim.”

VM 11: “Hapis cezası miktarları bence yeterli önemli olan bunu etkin bir şekilde uygulanması. Bu noktada, vergi kaçakçılığına ilişkin olarak hem savcılıkların hem de mahkemelerin tam uzmanlaşması sağlanmalı. Özellikle bu konunun üzerine gidilmeli.”

Genel olarak katılımcılardan bilgiler doğrultusunda vergi kaçakçılık suçlarıyla etkili mücadele etme yöntemleri olarak vergi oranlarının düşürülmesi, sıkı denetim, cezaların tavizsiz uygulanması, orantılı ve uygulanabilir olması ve etkin bir şekilde uygulanmasının yanı sıra savcılık ve mahkemelerin de uzmanlaşması gerektiği de ifade edilmiştir.

6.1.6.1. Vergi Kaçakçılığıyla Etkili Mücadele Yöntemine ilişkin NVivo Analizi

Vergi müfettişlerinin vergi kaçakçılığıyla etkili mücadele yöntemine ilişkin görüşlerini tespit etmeye yönelik NVivo 15 programı ile oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 6. Vergi Kaçakçılığıyla Etkili Mücadele Yöntemine İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutunda vergi kaçakçılığı ile etkili mücadele stratejilerinde “cezalar”, “teknoloji”, “dijital”, “etkin” ve “denetim” gibi kavramların ön plana çıktığı görülmektedir. Kaçakçılıkla mücadelede cezaların etkinliğinin artırılabilmesi adına, dijital teknolojilerin mevcut sisteme entegrasyonu ile vergi denetim mekanizmalarının güçlendirilmesinin önemi vurgulanmaktadır.

6.1.7. Mükellef Haklarının Korunması

Vergi müfettişlerine, vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadele kapsamında, özellikle delil toplama ve raporlama süreçlerinde mükelleflerle gerçekleştirdikleri görüşmelerde mükellef haklarına ne ölçüde riayet ettikleri yönünde bir soru yöneltilmiştir. Zira, mükelleflerin devlet karşısında çeşitli yükümlülüklerinin bulunmasının yanı sıra, sahip oldukları hakların da göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Üyümez ve Bişgin, 2016). Elde edilen yanıtlar, genel olarak mükellef haklarına özen gösterildiğini ve mükelleflerin bu konuda bilgilendirildiğini ortaya koymaktadır.

VM 1, VM 2, VM 3, VM 8 ve VM 11 mükelleflerle irtibat haline geçtikten sonra mükelleflerin hangi hakka sahip olduklarını beyan ettikleri ifade edilmiştir:

VM 1: *“Mükellefe öncelikle ulaşılamaya çalışılmaktadır. Ulaşılan mükellef ile irtibat halinde olunup gerekli bilgi ve belgeler temin edilip inceleme hakkında mükellefler bilgilendirilmektedirler.”*

VM 2: *“Yapılan incelemelerde mükelleflerin haklarını kendilerine hatırlatıp gerek incelemeye ilişkin süreler anlamında gerekse inceleme hakkında ayrıntılı bilgilendirme anlamında yapılması gerekenleri yapmaya çalışıyorum.”*

VM 3: *“Mükellef ile her türlü iletişim içerisinde olarak, durum hakkında bilgi vererek ve lehine olmak üzere kurumlardan her türlü bilgi talep edilerek.”*

VM 8: *“Mevcut mükellef haklarına ilişkin genelge kapsamında gerekli bilgilendirmeler yapılır.”*

VM 11: *“Öncelikle mükellefe haklarını tek tek okuyup hatırlatıyorum. Hatta Bakanlığın bastığı mükellef hakları broşürünü veriyorum.”*

VM 4, VM 5, VM 6 ve VM 7 ise inceleme esnasında mevzuattaki mükellef haklarını koruduklarını ve mevzuat çerçevesinde incelemelerini gerçekleştirdiklerini ifade etmişlerdir:

VM 4: *“Yapılan incelemenin mükellef faaliyetlerini aksatmayacak*

şekilde yürütmek, olay ile ilgisi olmayan kişi ve kurum ifadelerine başvurulmaması, incelemenin ön gördüğü sınırlar dışına çıkılmaması.”

VM 5: *“Mevcut mevzuat hükümleri kapsamında mükellef hakları fiiliyatta korunduğu düşünülmektedir.”*

VM 6: *“Mükellefin haklarını koruyan yasal düzenlemelerin hükümlerini göz önünde bulunduruyoruz.”*

VM 7: *“İnceleme süreçleri tamamen Vergi Usul Kanunu ve Mükellef Hakları Bildirgesi doğrultusunda yürütülmekte olup ilgili kanun ve bildirmede yer alan tüm haklar titizlikle uygulanmaktadır. Zaten kanunda yer alan bir hakkın kullandırılmaması neticesine ilgili raporun mahkeme sürecinde düşürülmesi yüksek ihtimaldedir.”*

VM 9 ve VM 10 usule uygun olarak işlem yaptıklarını ve mükellef haklarının yeterince fazla olduklarını ifade etmişlerdir:

VM 9: *“Usule uygun olarak işlem yapmak suretiyle haklarını kullanmasına engel bir süreç yönetimi sergilemiyorum.”*

VM 10: *“İncelemede mükellef haklarının yeterince fazla olduğunu düşünüyorum.”*

Genel olarak katılımcılardan elde edilen bilgiler doğrultusunda mükellef haklarının mevzuata uygun şekilde korunduğu ve denetim esnasında haklarının kendilerine hatırlatıldıkları, usule uygun olarak işlemlerin yapıldığı ve hatta mükellef haklarının fazla olduğu da vurgulanmaktadır.

6.1.7.1. Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik NVivo Analizi

Vergi müfettişlerinin inceleme sürecinde mükellef haklarının korunmasına ilişkin görüşlerini tespit etmeye yönelik NVivo 15 programı ile oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 7. Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Kelime Bulutu



Yukarıda oluşturulan kelime bulutunda “mükellef”, “hakları” ve “bilgi” gibi ifadelerin belirgin şekilde öne çıktığı gözlemlenmektedir. Bu durum, vergi incelemeleri sürecinde mükelleflerin yasal güvencelerinin ve bilgi edinme haklarının gözetilmesine önemli ölçüde vurgu yapıldığını göstermektedir.

6.1.8. Vergi Müfettişlerinin Etkinliği

Vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelede önemli bir role sahip olan vergi müfettişlerinin etkin olabilmeleri için gerekli olan öneriler farklı boyutlarda ele alınmıştır.

VM 1, VM 5 ve VM 6 vergi müfettişlerinin daha etkin olabilmeleri için iş yüklerinin azaltılması ve müfettiş sayısının artırılması gerektiğini ifade etmişlerdir:

VM 1: “Müfettişlerin üzerindeki iş yükü azaltılabilir ve istenilen bilgiler ilgili kamu kurumlarından müfettişlere açık olabilir.”

VM 5: “Müfettiş sayısı arttırılabilir.”

VM 6: “Müfettişler üzerindeki iş yükünün azaltılması bu noktada önem arz edebilir. Bu bağlamda müfettiş sayısının arttırılması pozitif sonuçlar alınması noktasında önemlidir.”

VM 2, VM 3, VM 4, VM 7, VM 8 ve VM 9 vergi müfettişlerinin inceleme yetkilerinin, denetim yetkilerinin ve bağımsızlıklarının arttırılmasını ifade etmişlerdir:

VM 2: “Müfettişlerin re’sen inceleme yetkisinin etkinliği artırabileceğini düşünüyorum.”

VM 3: “Savcılıklarla daha koordineleri çalışarak, HTS kayıtları gibi bazı bilgilerin temin edilebilmesi ve yetkilerin verilmesi.”

VM 4: “Yetkilerinin arttırılması, elektronik ve diğer materyallere hızlı erişimi sağlanmalı, inceleme yapılan konularda eğitimlerinin arttırılması, koordinasyonluk birimi etkinleştirilerek rehberlik hizmetinin sık ve etkin kullanılması sağlanmalı.”

VM 7: “Vergi Müfettişlerinin denetim yetkileri ve bağımsızlıkları arttırılmalı ve yaptırım uygulama yetkisi verilmelidir. İnceleme süreleri uzatılmalı ve mevcut iş yükü azaltılarak mükelleflere ilişkin daha detaylı inceleme imkanı yaratılmalıdır.”

VM 8: “Yaygın ve yoğun denetim.”

VM 9: “Mali suçların ülke ekonomisine ve sosyolojisine etkileri düşünüldüğünde vergi müfettişlerinin yetki ve sorumluluklarının artırılması, gerekli durumlarda diğer kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan personellerden oluşturulan bir ekipte liderlik edecek pozisyonda görev almaları gerektiği düşüncesindeyim. Ayrıca, mal ve hizmetlerin standartlarının belirlenmesi ve bunların GTİP kodlarının oluşturulması yanında eş zamanlı olarak elektronik belgeler ve uygulamalar aracılığıyla anlık olarak özellikle mal hareketlerinin izlenebilir olması durumunda fiktif işlemlerin tespiti daha kolay olacaktır.”

VM 10 ve VM 11 ise vergi müfettişlerinin yetkilerinin arttırılmasının yanında özlük haklarının da iyileştirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir:

VM 10: “Yetkilerinin ve özlük haklarının arttırılması gerekmektedir. Şöyle ki; yetkiniz olmayınca olayı tam netleştiremiyorsunuz ve mükellefe bir şey yapamıyorsunuz. Sadece bilgi isteme için değil. Mesela, vergi incelemesi sırasında yapılan tespitlerle ilgili tutanağı mükellefle tutmak zorundasın. Bu süreci uzatıyor. Gelmiyor, itiraz ediyor vs. Diğer yandan ben trafikte giderken trafik polisi benim hatalı davranışımı görüp direk tutanağı evime gönderiyor. Şimdi trafik polisine sağlanan yetki müfettişte yok. Böyle olunca süreç uzadıkça uzuyor. Diğer yandan müfettişlerin özlük hakları her geçen gün eriyor. İnceleme meşakkatli bir iş ha deyince bitmiyor. Müfettiş de aldığım üç kuruş zaten niye kendimi parçalayayım düşüncesine girebiliyor.”

VM 11: “Vergi Müfettişleri bilindiği gibi doğrudan Bakana bağlı

olarak çalışmaktadır. Müfettişlerin yetkileri geniş ancak bu sınırsız bir yetki değil tabiki. Ancak vergi kaçakçılığı için savcılara tanınan bazı yetkiler müfettişlere tanınabilir. Sadece vergi kaçakçılığı incelemeleri için. Diğer yandan, bu kadar yetki ve sorumluluğa rağmen günümüzde özlükleri gerçekten ciddi manada düşük kaldı. Motivasyon ve etkinlik için öncelikle müfettişlerin özlük hakları iyileştirilmeli ve bazı kaçakçılığa ilişkin ek yetkiler verilmeli.”

Genel olarak katılımcılar, vergi müfettişlerinin iş yüklerinin azaltılması, müfettiş sayısının artırılması, denetim yetkilerinin ve bağımsızlıklarının artırılması, özlük haklarının iyileştirilmesinin vergi müfettişlerinin etkinliği için önemli hususlar olduğu vurgulanmıştır.

6.1.8.1. Vergi Müfettişlerinin Etkinliğine Yönelik NVivo Analizi

Vergi müfettişlerinin etkinliğine yönelik katılımcılara yönlendirmiş olduğumuz sorulara karşı vermiş oldukları cevaplarını tespit etmeye yönelik NVivo 15 programı ile oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 8. Vergi Müfettişlerinin Etkinliğine Yönelik kelime bulutu



Kelime bulutundaki görsel verilere göre “müfettişlerin”, “yetkilerinin arttırılması”, “özlük hakları” ve “denetim” gibi temaların baskın bir şekilde ön plana çıktığı görülmektedir. Burada katılımcılar, inceleme ve denetim görevlerini yerine

getirirken yetkilerinin genişletilmesinin önemine vurgu yapmışlardır. Aynı zamanda, özlük haklarının iyileştirilmesi yönündeki beklentiler de açıkça ifade edilmiştir.

6.1.9. Vergi Denetim Kurulu’nun Davaya Müdahil Olması

Vergi kaçakçılık suçu davalarının yürütülmesi sürecinde Vergi Denetim Kurulu’nun (VDK) davaya müdahil olarak davanın seyri üzerindeki etkilerinin tespit edilmesi amacıyla katılımcılara bu kurumun davaya müdahil olması hakkında soru yöneltilmiştir.

VM 3, VM 4, VM 6, VM 8 ve VM 9 VDK’nın davaya müdahil olmasının yararlı ve etkili olacağını belirtmişlerdir. Davanın seyrini değiştirmesi ve vergi kayıplarını önlemesi açısından da etkili olabileceğini ifade etmişlerdir:

VM 3: *“Dava sürecinde VDK veya müfettişlerin davaya müdahil olması son derece etkili olduğunu, o raporu tanzim eden bir müfettişten daha fazla bilgiye kimsenin sahip olmadığı da dikkate alındığında en iyi savunmayı da bizzat müfettişin yapacağını düşünüyorum.”*

VM 4: *“Vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkin bir yöntem olacağını düşünmekteyim. Kaçakçılık konuları müfettişçe tespit edilip eleştiri konusu yapıldıkça yapılan geri bildirimler VDK bilgi havuzunda toplanmakta, böylece kaçakçılığa yol açacak hususlar ile ilgili hemen önlem alınacak hem de yasal düzenlemeler yapılacaktır.”*

VM 6: *“Son derece olumlu bir gelişme olarak değerlendiriyorum. Yargılamanın paydaşlarının, uyuşmazlığa konu cereyan eden maddi olaya yakinen takip eden kişilerce aydınlatılması hem vergi yargısının yükünü hafifletir hem de verimliliği artırır.”*

VM 8: *“Mahkeme kararı sonucu oluşacak vergi kayıplarının önlenmesi açısından etkilidir.”*

VM 9: *“Olumlu katkıları olacaktır. Gerek raporların tanzim edilmesi sürecinde müfettişlerin yargı denetimlerine daha uygun raporlar tanzim etmesine gerekse de yargı süreçlerinde daha sağlıklı savunma verilmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.”*

VM 5 ise etkili olabileceğini fakat müfettişlerin de iş yoğunluğunu arttıracak bir durum olduğunu ifade etmiştir:

VM 5: *“Etkili olabilir. Denetim elemanının yargı merciinde kendi raporunu savunması etkili olur. Fakat, denetim elemanının sayısı ve iş yükü düşünülürse denetimdeki elemanların iş yoğunluğunu artırır.”*

VM 7 müdahilliğin uygulamada olduğunu vergi müfettişlerinin iş yükünü arttırdığından ve yoğunluk arasında zaman ayıramamalarından dolayı fazla tercih edilmediğini ifade etmiştir:

VM 7: “Söz konusu müdahillik mevcut durumda uygulanabilmekte, ancak çok fazla tercih edilmemektedir. Çünkü, mevcut iş yükü arasında Müfettişlerin böyle bir zamanı bulunmamaktadır. Ancak bu durum tabiki olayın ilgili mahkeme tarafından daha iyi anlaşılmasına ve olayın özünün kavranmasına yardımcı olacaktır.”

VM 10 yine müfettişlerin iş yüklerinin fazla olduğundan dolayı katılacağı her davada müfettişin mağdur olabileceğini ve bu yüzden olumlu karşılamadığını ifade etmiştir:

VM 10: “Şimdiki düzende müfettişin iş yükü çok fazla, bir de her incelendiğine mahkemeye gitse daha çok mağdur olacağını düşünüyorum. Bu sefer en ufak bir şüphe varsa, müfettiş uğraşmayayım diyerek mümkünse suç duyurusunda bulunmama yolunu tercih eder. Çok olumlu bir adım olacağını düşünmüyorum.”

VM 11 ise VDK’nın davaya müdahil olmasını kaçakçılık suçlarının tam olarak anlatılması ve davanın sonuçlanma sürecini hızlandıracağı düşüncesinden dolayı etkin olduğunu ifade etmiştir. Hatta VDK bünyesinde vergi kaçakçılık suçları alanında özel yetişmiş avukatların olması gerektiğini de eklemiştir:

VM 11: “Vergi incelemeleri ile ilgili davalarda Vergi Denetim Kurulu’nun davaya müdahil olması vergi kaçakçılığının yargıya tam olarak anlatılması ve sürecin hızlandırılması açısından yararlı olduğunu düşünüyorum. Hatta Vergi Denetim Kurulu bünyesinde vergi suçlarına ilişkin davalar ile ilgili olarak özel yetişmiş avukatların bulundurulması gerektiğini vurguluyorum.”

VM 1 müfettiş raporlarının iyi savunulması gerektiğini ifade etmiştir:

VM 1: “Müfettişin yazmış olduğu raporların savunmasının daha iyi yapılması gerekmektedir.”

VM 2 ise mahkemelerin davaya bakış açıları üzerinde bir etkiye neden olacağını ifade etmiştir:

VM 2: “Söz konusu durumun mahkemelerin davaya bakış açılarında idare lehine değişikliğe sebep olacağını düşünüyorum.”

6.1.9.1. Vergi Denetim Kurulu’nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin NVivo Analizi

Şekil 6. 9. Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin Kelime Bulutu



81

6.1.10.Vergi Güvenlik Müesseselerinin Etkinliği

Vergi güvenlik müesseselerinin etkinliğine yönelik katılımcılara yönelttiğimiz soruda katılımcıların bu müessesenin etkinliği konusunda farklı fikirlere sahip olduğu görölmüştür.

VM 1, mükellef ile idare arasındaki ihtilafları çözme konusunda çalışan bir müessese olduğunu ifade etmiştir:

VM 1: *“Mükellefler ile idare arasında ihtilaf oluşturan konular ortadan kaldırılması çalışılmaktadır.”*

VM 2 ise bu müessesenin kaçakçılığı azaltıcı etkilerinin olduğunu ifade etmiştir:

VM 2: *“Vergi güvenlik müesseselerinin kaçakçılığı azaltıcı etkilerinin olduğunu düşünüyorum.”*

VM 3, VM 9 ve VM 10, bu müesseselerin teknolojik gelişmelerle birlikte sürekli güncellenerek etkin olması gerektiğini ifade etmişlerdir:

VM 3: *“Başta teminat olmak üzere daha etkin olması gerektiği.”*

VM 9: *“Usule dönük güvenlik önlemlerinin zaman içerisinde yetersiz kaldığını, bu müesseselerin sürekli güncellenebilir özellikte olmaları gerektiğini düşünüyorum.”*

VM 10: *“Mevcut vergi güvenlik müesseseleri, teknolojik gelişmelerle birlikte daha etkin hale gelmiş olsa da vergi kaçakçılığıyla mücadelede istenen düzeye ulaşıldığını söylemek güçtür. Özellikle e-denetim araçları ve elektronik belgeler denetim kapasitesini artırsa da uygulamadaki personel yetersizliği, denetim sıklığının düşükliğü ve caydırıcılık eksikliği bu müesseselerin etkinliğini sınırlamaktadır. Bu nedenle hem mevzuatın güçlendirilmesi hem de denetim kapasitesinin artırılması gerekmektedir.”*

VM 4 ve VM 7 ise bu müesseselerin etkin olarak kullanılmadığını ve kaçakçılık ile mücadelede çok başarılı olmadıklarını ifade etmişlerdir:

VM 4: *“Etkin olarak kullanılmamakta. Halen fazlaca mevzuata ilişkin eksiklikler bulunmakta, bilgi kullanıcıları tarafından mevcut düzenleme tam olarak anlaşılmamakta.”*

VM 7: *“Söz konusu müesseselerin vergi kaçakçılığını önlemede çok başarılı olduğunu söylemek imkansızdır. Çünkü, örneğin tevkifat uygulaması, uygulanan mükellefin vergi vermediği veya düşük oranlı vergi vermesini sağladığı gibi tevkifatı uygulayanın ise bu vergi sanki kendi*

cebinden çıkıyormuş hissine kapılmasına ve dolayısıyla vergi kaçırmaya teşvik ederek daha az vergi ödemesine yol açmaktadır. Bu durum, kuzuyu (vergi) kurda (mükellefler) emanet etmeye benzemektedir.”

VM 5, VM 6 ve VM 11 uygulamadaki vergi güvenlik müesseselerinin stopaj müessesesi haricinde yeterli ve etkili olduklarını ancak yeterli denetim elemanı olmadığını ifade etmişlerdir. Ayrıca, uygulama kısmında hızlı ve etkin bir şekilde kullanılması gerektiğini de ifade etmişlerdir:

VM 5: *“Uygulamadaki vergi güvenlik müesseseleri yeterli, fakat denetimdeki inceleme elemanı sayısının yeterli sayıda olmadığı düşünülmektedir.”*

VM 6: *“Stopaj müessesesi haricindeki vergi güvenlik müesseselerinin etkili olduğunu düşünüyorum. Stopaj ise çoğunlukla geri kalmış ülkelerin başvurduğu bir yöntem olup, çağdaş vergi sistemlerinde olmamalıdır. Bu noktada, ülkemizdeki stopaj uygulamasının vergi sistemimizi karmaşıktırdığını düşünüyorum.”*

VM 11: *“Vergi güvenlik müesseseleri örneğin ihtiyati haciz gibi veya savcılık kısmında mükellef nezdinde yapılması gibi. Bunlar önemli ve etkin uygulamalar ancak hızlı ve zamanında uygulanmalı ki o zaman etkin olsun. Özetle yeterli ancak iyi uygulanmalı.”*

VM 8 ise ücret kısmındaki vergileme ve sermaye tarafındaki boşluktan dolayı verginin eşit ve adaletli bir şekilde dağılımına engel teşkil ettiğini ifade etmiştir:

VM 8: *“Vergi güvenlik müesseselerinin çalışmasında ücret kısmına ciddi bir vergilendirme yapılabilirken sermaye tarafınca ciddi bir boşluk bulunmaktadır. Bu da verginin eşit ve adaletli bir şekilde dağılımına engel olmaktadır.”*

Genel olarak katılımcıların vergi güvenlik müesseselerin teknolojik gelişmelerle sürekli güncelliğini ve etkinliğini koruması gerektiğini ancak denetim elemanı eksikliği olduğunu ifade etmişlerdir. Fakat, bazı katılımcılar bu müesseselerin etkin olarak kullanılmadığı ve kaçakçılık ile mücadelede çok başarılı olmadıklarını da vurgulamışlardır.

6.1.10.1. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Etkinliğine İlişkin NVivo Analizi

Vergi güvenlik müesseselerinin etkinliğine yönelik katılımcılara sormuş olduğumuz soruya ilişkin katılımcıların vermiş oldukları cevaplarını tespit etmeye yönelik NVivo 15 programı ile oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 10. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Etkinliğine İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutu vergi güvenlik müesseseleri etrafındaki söylemleri yansıtarak temel temaları ve algıları vurgulamaktadır. Katılımcılar “vergi”, “güvenlik”, “müesseseler”, “etkin” gibi merkezi terimleri tekrarlayarak, bu kurumların vergi sisteminin kritik bir bileşeni olduğu ve vergi kaçakçılığını önlemedeki rolünü göstermişlerdir.

6.1.11. Vergi Kaçakçılık Suçlarıyla Etkin Mücadele

Vergi kaçakçılık suçlarının önlenmesinde ve azaltılmasında en önemli etkenlerden birisi de suçlarla etkin mücadele etmektir. Vergi kaçakçılık suçlarıyla etkin mücadele edilmesine ilişkin katılımcılara yönelttiğimiz soruda, katılımcıların konu hakkında farklı fikirlere sahip olduğu görülmektedir.

VM 1, VM 3, ve VM 5 vergi kaçakçılık suçlarıyla etkin mücadele etmek için yoklamaların sıklaştırılarak denetimlerin yoğun bir şekilde yapılması ve cari yıl incelemelerinin artırılmasını ifade etmişlerdir:

VM 1: “Vergi idaresi mükellefiyet kaydı itibariyle yoklamaları sıklaştırıp yerinde denetimlerde mükelleflerin üzerinde nefesini hissettirmelidir.”

VM 3: “Yoklamaların daha sık yapılması, mükellefin bir süre izlenerek peyderpey bazı işlemleri yapabilmesine izin vermek ve sermaye gücüne göre belirli bir süre teminat talep edilmesi.”

VM 5: “Cari yıl incelemelerinin artırılarak kaçakçılık faaliyeti amacıyla kurulan mükelleflere daha erken müdahale edilebilir ve böylelikle caydırıcılığı arttırılabilir.”

VM 2, VM 6, VM 9 ve VM 10 vergi kaçakçılık suçlarıyla etkin mücadelenin yapay zekânın kullanılması, blok zincir teknolojilerinin vergi sistemine entegre edilmesi, eş zamanlı elektronik denetimlerin arttırılması ve teknolojik alt yapının güçlendirilmesi şeklinde sıralamışlardır:

VM 2: “Kaçakçılıkla mücadelede, vergi idaresi tarafından yoğun olarak yapay zekâ ve muhtelif dijital veriler kullanılarak yapılan risk analizi vb. uygulamaların daha yoğun kullanımının ve denetimlerin arttırılmasının, cezaların arttırılmasından daha çok vergi kaçakçılığını önleyeceğini düşünüyorum.”

VM 6: “Dijital teknolojilerin yeni bir yansıması olan blok zincir teknolojisinin vergi sistemine entegre edilmesi, bir yandan vergi uyumunu arttıracak diğer yandan vergilemede etkinliği tesis edebilecektir.”

VM 9: “Elektronik belgeler ve eş zamanlı elektronik denetimlerin yaygınlaşmasıyla bu konuda mesafe kat edilebileceğini düşünüyorum. Kritik noktanın sürekli olarak elektronik denetim yapılabilmesi imkanına erişilmesi olduğu kanaatindeyim. Basit bir örnek vermek gerekirse, düzenlenen bir sevk irsaliyesinde A noktasından B noktasına hareket eden bir sevkiyat işleminin, gerek sevk aracına takılacak takip cihazları ile gerekse de kamera kayıtları ve kontrol noktalarında yapılacak fiili denetimler ile sürekli gözetim altında tutulması gerektiğini düşünüyorum.”

VM 10: “Vergi kaçakçılığı ile etkin mücadele için vergi idaresinin teknolojik altyapıyı güçlendirmesi, yapay zekâ ve büyük veri analizinden daha fazla yararlanması önemlidir. Ayrıca risk odaklı denetim sistemlerinin yaygınlaştırılması, denetim elemanı sayısının arttırılması ve toplumsal vergi bilincini arttırmaya yönelik kampanyalarla gönüllü uyumun teşvik edilmesi faydalı olacaktır. Kayıt dışılığı önlemeye yönelik teşvik edici uygulamalar da daha işler hale getirilmelidir.”

VM 4 ise mevzuattaki yasal boşlukların giderilerek vergi uyumuna ilişkin adımların atılması ve yönetmeliğin daha anlaşılır olması gerektiğini ifade etmiştir:

VM 4: “Yürürlükteki mevzuatsal boşluklar giderilmeli, vergiye uyumu arttıracak adımlar atılmalı, mevcut yönetmelik daha anlaşılır

hale getirilmeli.”

VM 7 vergi idaresi üzerindeki siyasi tahakkümün kaldırılarak bilimsel bir bakış açısına sahip bir vergi idaresinin kurulması gerektiğini ve bunun yanında vergi afları gibi uygulamaların önüne geçilmesi ve siyasi idarenin keyfi vergilendirmelerinin önüne geçilmesi gerektiğini ifade etmiştir:

VM 7: *“Vergi idaresi öncelikle siyasi tahakküm altından kurtulmalı ve bilimsel bakış açısına sahip olarak yeni bir örgütlenme içerisine girmelidir. Çünkü, vergi kaçakçılığının en büyük sebebi vergi afları ile toplumda yaratılan vergi ödenmeyebileceği algısı ile birilerinin kayırıldığı algısıdır. Tabiki ülkemizdeki vergi oranları da düzgün mükellefleri zorlayabilecek kadar da yüksektir. Çünkü, siyasi idare vergi geliri azalınca halihazırda vergisini düzgün ödeyenlerden daha fazla vergi alarak ülkeyi finanse etme çabasına girmektedir. Buna ek olarak toplumda “nerden buldun yasası” olarak bilinen ve geliri ile uyumlu yaşam ilkeleri işlerlik kazandırılırsa hiç veya az vergi verdiği halde lüks yaşam süren kaçakçılar rahatlıkla tespit edilebilir.”*

VM 8 izaha davet, uzlaşma, vergide indirim müesseselerinin yaygınlaştırılması, ihbar ve değerlendirme komisyonlarının etkinleştirilmesi ve bu uygulamaların vatandaşa anlatılarak bunlara yönlendirilmesi şeklinde fikir beyan etmiştir:

VM 8: *“İzaha davet, uzlaşma, vergide indirim müesseselerinin yaygın bir şekilde kullanılması, ayrıca ihbar ve değerlendirme komisyonlarının daha etkin hale getirilmesi, ihbar ikramiye uygulamasının vatandaşa açık bir şekilde anlatılarak vatandaşın buna yönlendirilmesi.”*

VM 11 vergi idaresinin hızlı davranmasının yanı sıra vergi kaçakçılığına ilişkin uzman ekiplerin kurulması, suça özel yoklamaların yapılması ve uygulanan dijital uygulamaların daha da geliştirilmesi gerektiğini ifade etmiştir:

VM 11: *“Vergi idaresi öncelikle hızlı davranmalı. Mükellefi hemen tespit edip uyarmalı. Bunun içinde nasıl Vergi Denetim Kurulu’nda kaçakçılık denetim daireleri varsa, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde de vergi kaçakçılığına ilişkin uzmanlardan oluşan ekip kurulmalı, vergi kaçakçılığına ilişkin özel yoklamalar yapılmalı. Bir de uygulanan dijital/elektronik uygulamalar iyi olmakla birlikte geliştirilmeli.”*

Genel olarak katılımcılar, vergi kaçakçılık suçlarıyla etkin mücadele etmenin sıkı denetim, yapay zekâ kullanımı, blok zincir teknolojilerinin sisteme entegre

edilmesi, eş zamanlı denetimlerin arttırılması, teknolojik alt yapının güçlendirilmesi, mevzuattaki yasal boşlukların giderilmesi, vergi idaresi üzerindeki siyasi tahakkümün kaldırılması, vergi aflarının önüne geçilmesi, ihbar ve değerlendirme komisyonlarının etkinleştirilmesi ve vatandaşın bu konuda bilgilendirilmesi, kaçakçılık için uzman ekiplerin kurulması ve suça özel yoklamaların yapılması şeklinde önerilere vurgu yapılmıştır.

6.1.11.1. Vergi Kaçakçılık Suçlarıyla Etkin Mücadele Yöntemine İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlarıyla etkin mücadele yöntemine ilişkin katılımcılara sormuş olduğumuz soruya ilişkin katılımcıların vermiş oldukları cevapları tespit etmeye yönelik NVivo 15 programı ile oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 11. Vergi Kaçakçılık Suçlarıyla Etkin Mücadele Yöntemine İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutundaki verilere göre “elektronik”, “dijital”, “denetim”, “yoğun” ve “etkin” gibi kavramların belirgin şekilde öne çıktığı görülmüştür. Bu durum, idari yapıların ve vergi denetim süreçlerinin işlevselliğine geçmiş çalışmalarda önemli bir vurgu yapıldığını ortaya koymuştur. Ayrıca, vergi denetimlerinin etkinliğini artırmak ve vergi kaçakçılığını azaltmak amacıyla dijital altyapıların entegrasyonuna yönelik stratejik bir yönelimin benimsendiği anlaşılmıştır.

6.1.12.Etkin Pişmanlık Kurumu

7394 sayılı kanun' un 4. maddesi ile 213 sayılı VUK'un "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Düzenleme ile vergi suçlarına "etkin pişmanlık" hükümlerinin uygulanması mümkün kılınmıştır. Yapılan yeni düzenleme hükümlerine göre, vergi suçlarında soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlıktan yararlanılmasına imkan verilmiştir.

Etkin pişmanlık kurumunun işleyişine ilişkin katılımcılara yöneltilmiş olduğumuz soruda, katılımcıların bu konu hakkındaki görüşleri farklılık arz etmektedir.

VM 1, etkin pişmanlık kurumunun vergi mahkemelerinin yüklerini azalttığı yönünde bir beyanda bulunmuştur:

VM 1: *"Bu kurum sayesinde Vergi mahkemelerinin yükleri azalmaktadır."*

VM 8 ise yukarıdaki ifadenin aksine uygulanabilirlik açısından zor ve mahkemelere ciddi bir yük oluşturacağından bu işlemin mahkeme öncesinde yapılmasının daha ciddi sonuçların alınabileceğini ifade etmiştir:

VM 8: *"Uygulanabilirlik açısından çok zor ve mahkemelerde ciddi bir yük oluşturmakta, bu işlemin mahkeme öncesine alınarak raporlanması ile birlikte daha ciddi sonuçlar elde edilebilir."*

VM 2, VM 5 ve VM 10 etkin pişmanlık kurumunun kaçakçılık suçlarıyla mücadelede, kamu zararlarını telafi etmede ve gönüllü uyumu teşvik etmede önemli rol oynayabileceğini ifade etmişlerdir:

VM 2: *"Ceza kanunlarında yer alan etkin pişmanlık kurumunun, vergi kanunlarına göre verilen cezalarda da uygulanmasının isabetli olduğunu düşünüyorum. Bu uygulamanın vergi tahsilatını hızlandırıcı etkisi olacağını düşünüyorum."*

VM 5: *"Etkin pişmanlık kurumu kaçakçılıkla mücadelede verimli olabilir."*

VM 10: *"Etkin pişmanlık kurumu, vergi kaçakçılığı ile mücadelede hem kamu zararının telafi edilmesini hızlandırması hem de mükelleflerin gönüllü uyumunu teşvik etmesi açısından olumlu bir uygulamadır. Ancak, mükellef yakalansa bile az bir ceza aldığından Türk yargı sisteminde şansını deneyeceğini düşünüyorum. Olumlu bir uygulama olmakla birlikte yaygın kullanılan bir uygulama olmayacağını düşünüyorum."*

VM 3 ve VM 7 işlevselliğinin olmadığını ve bu yöntemin yeni bir taviz olduğunu ve bu tavizin de yeni tavizler doğuracağını ifade etmişlerdir:

VM 3: *“Verginin ödenecek olması nedeniyle makul bir yöntem olmakla birlikte hali hazırda tarh edilen vergilerin uygulamada ödenmemesi nedeniyle çok işlevsel olmadığını düşünmekteyim.”*

VM 7: *“Vergi mevzuatında getirilen her yeni tavizin yeni tavizleri doğuracağı düşüncesindeyim. Çünkü, ülkemizdeki mükelleflerin çok büyük çoğunluğu vergiyi kasten ve bilerek kaçırmaktadır. Yani pişman olma durumları yoktur. Dolayısıyla, bu müesseseyi kendilerine bir finansman yöntemi olarak kullanabileceklerdir.”*

VM 4 vatandaşların bu konu hakkında bilgilendirilmeleri ve idareye işlerlik kazandırılması durumunda iyi sonuçlar alınabileceğini ifade etmiştir:

VM 4: *“Vatandaşlara sağlayacağı avantajlar daha iyi anlatılırsa ve bu konuda görevli idareye işlerlik kazandırılırsa daha iyi sonuç alınacağı kanaatindeyim.”*

VM 6, VM 9 ve VM 11 uygulamanın cezaların caydırıcılığı önleme potansiyelini zayıflatacağı düşüncesiyle doğru bulmadıklarını ifade etmişlerdir:

VM 6: *“Doğru bulmuyorum. Söz konusu uygulamanın caydırıcılığı engelleme potansiyeline sahip olduğunu düşünüyorum. Elbette modern ceza kanunlarında söz konusu kurumun varlığı önemli avantajlar sağlayabilmektedir. Ancak, konu kamu alacağı olunca daha katı olunması gerektiğini savunuyorum.”*

VM 9: *“Kaçakçılık suçlarında yaptırımların artırılması gerektiğini düşünüyorum. Bu nedenle bu tip suçlarda cezaları hafifleten her türlü uygulamanın uzun vadede kaçakçılık suçlarına daha fazla sebebiyet vereceği kanaatindeyim.”*

VM 11: *“Açıkçası etkin pişmanlık uygulaması vergi tahsilatı açısından olumlu olabilir, ancak vergi kaçakçılığının caydırılması açısından olumsuz olacağını düşünüyorum. Yani mali-ekonomik yönden iyi olabilir ancak sosyal ve hukuki yönden kötü diyebilirim.”*

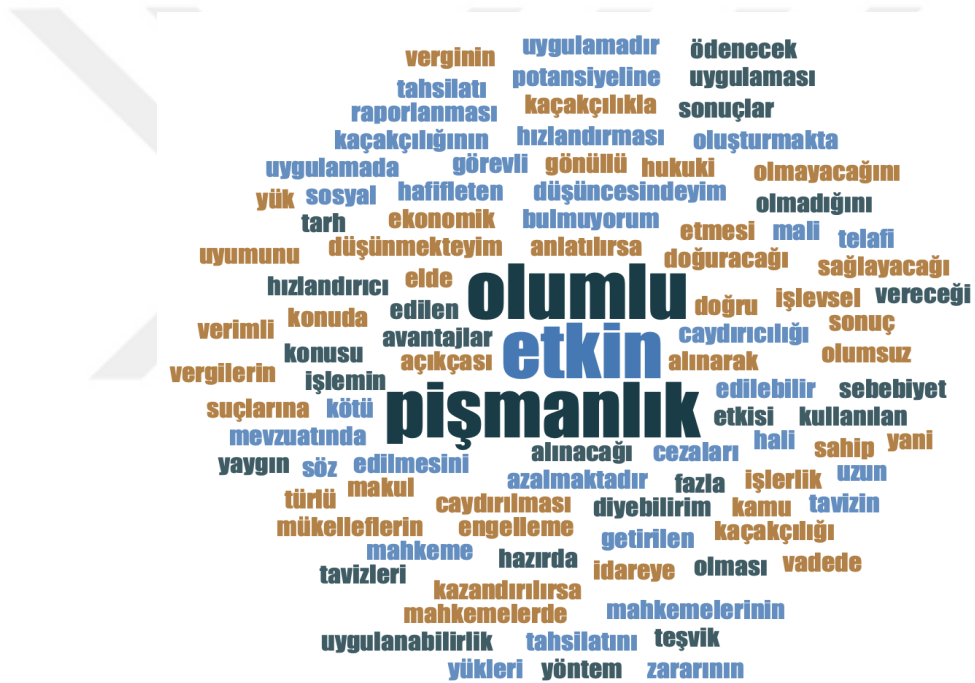
Genel olarak katılımcıların etkin pişmanlık kurumu hakkında farklı beyanatlarının olduğu görülmektedir. Vergi mahkemelerinin yüklerini azaltacağı ve arttıracığı konusunda katılımcılar arasında farklı görüşler olduğu, bir katılımcı grubu etkin pişmanlık kurumunun, kamu zararlarını telafi etmede ve gönüllü uyumu teşvik

etmede faydalı olacağını iddia etmiştir. Fakat, başka bir katılımcı grubu ise etkin pişmanlık kurumunun işlevselliğinin olmadığı ve bu yöntemin yeni tavizler doğuracağı, cezaların caydırıcılığı önleme potansiyelini zayıflatacağı düşüncesiyle doğru bulmadıklarını ifade etmişlerdir.

6.1.12.1. Etkin Pişmanlık Kurumuna İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelede etkin pişmanlık kurumunun işlevselliğine ilişkin katılımcılara sormuş olduğumuz soruya ilişkin katılımcıların vermiş oldukları cevapları tespit etmeye yönelik NVivo 15 programı ile oluşturulan kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 12. Etkin Pişmanlık Kurumuna İlişkin Kelime Bulutu



Etkin pişmanlık kurumuna ilişkin oluşturulan kelime bulutundan, “etkin”, “pişmanlık” ve “olumlu” gibi ifadelerin ön plana çıktığı görülmüştür. Bu durum, etkin pişmanlık uygulamasının açık ve iyi tanımlanmış bir yasal çerçeve içerisinde hayata geçirildiğinde, vergiyle ilgili suçların hem caydırılmasında hem de çözümünde tamamlayıcı bir mekanizma olarak işlev görebileceğini ortaya koymuştur.

6.2. Avukatlara ilişkin Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde, avukatlara yönelik biri demografik olmak üzere toplam 17 sorudan oluşan bir mülakat formu hazırlanmıştır. Meslek mensubu katılımcıların bilgileri gizli tutulmak kaydıyla görüşlerine başvurulmuştur. Her bir katılımcının kimliğinin ifşa edilmemesi adına, isimleri yerine sırasıyla AV1, AV2

şeklinde kodlamalar kullanılmıştır. Bulgular bölümünde elde edilen veriler, NVivo nitel analiz programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Avukatlardan elde edilen görüşler doğrultusunda, her bir soruya ilişkin olarak aşağıda belirtilen temalar belirlenmiştir.

- Cezaların etkinlik kriterleri
- Cezaların caydırıcılık etkisi
- Ceza politikası önerileri
- Mükellefi savunma stratejileri
- Mevzuatın cezalar üzerindeki etkisi
- Mükellefi haklarını koruma yöntemleri
- Cezaların hukuki uygunluğu
- Delil toplama ve sunma zorlukları
- Vergi mahkemesi kararlarının etkisi
- Bilirkişilikte akademisyenlerin rolü
- Etkin pişmanlık kurumunun ıslah etkisi
- Hakimlerin niteliği
- Bilirkişilik mekanizması
- VDK'nın davaya müdahil olması
- Vergi idaresinin önlemleri
- Etkin pişmanlık kurumunun değerlendirilmesi

Oluşturulan temalar bağlamında avukatların her soru için vermiş oldukları cevaplar değerlendirilip analiz edilecektir.

6.2.1. Cezaların Etkinlik Kriterleri

Mevcut uygulanan cezaların etkinlik kriterlerinin ne olduğu yönünde katılımcılara sormuş olduğumuz soruda katılımcıların vermiş oldukları cevapları şu şekilde sıralanmaktadır.

AV 1, AV 2, AV 3, AV 7, AV 8 ve AV 10, etkinlik için kritik ölçütler olarak cezaların caydırıcılığı, orantılılığı ve pratik uygulanabilirliğini ifade etmişlerdir. Özellikle, bu katılımcılar, potansiyel suçluları caydırmada güvenilirliği ve etkinliği sürdürmek için tutarlı yargı kararlarının, gerçekçi cezaların ve zamanında uygulamanın önemini belirtmişlerdir. Dahası, etkili bir ceza sisteminin vergi kaçakçılığı oranlarını düşürmesi ve vergi yasalarına gönüllü uyumu artırması gerektiğini, daha geniş toplumsal meşruiyeti ve kabulü yansıttığını ifade etmişlerdir:

AV 1: *“Etkinlik, caydırıcılık, uygulama sıklığı, yargılama süresi ve vergi gelirlerine etkisi gibi kriterlere göre değerlendirilir. Ayrıca, cezaların*

fiille orantılı olması ve infaz edilebilirliği de önemlidir.”

AV 2: *“1. Cezaların caydırıcılığı, cezaların ağırlığı, suçu işlemenin olası faydasını aşmalı. Suç işleyenlerin yakalanma ve cezalandırılma ihtimali yüksekse, caydırıcılık artar. Yargı kararlarının tutarlılığı ve cezanın zamanında uygulanması da caydırıcılığı etkiler.*

2. Yaptırımların uygulanabilirliği ve gerçekçiliği

Cezalar sadece teoride değil, pratikte de uygulanabilir olmalı.

Aşırı yüksek ama nadiren uygulanan cezalar, etkili değildir.

Vergi idaresinin ve yargının uygulama kapasitesi burada belirleyici.

3. Yakalanma olasılığı (denetim etkinliği)

Vergi denetimlerinin sıklığı, kalitesi ve teknolojik altyapısı yüksekse suçun ortaya çıkarılma olasılığı artar.

Risk analiz sistemlerinin kullanımı bu alanda önemlidir.

4. Tekrarlama Oranı

Daha önce vergi kaçakçılığı yapmış kişilerin tekrar suç işleme oranı düşükse, ceza sistemi etkin çalışıyor denebilir.

5. Toplumsal algı ve hukuki meşruiyet

Toplumun cezaları adil ve gerekli bulması yasalara gönüllü uyumu artırır.

“Herkes vergi kaçırıyor, ben de kaçırabilirim” algısı varsa, cezalar işlevini yitirebilir.”

AV 3: *“Suç oranlarında azalma, cezaların infaz oranı, soruşturmaların sonuçlanma süresi ve mahkeme kararlarının caydırıcılığı gibi kriterlerle değerlendiriyorum.”*

AV 7: *“Vergi kaçakçılığı cezalarının etkinliğini değerlendirirken birkaç ana kriteri dikkate alıyorum. Bunlar; caydırıcılık, orantılılık, adillik, hukuka uygunluk ve suç oranlarındaki değişim. Etkinlik, cezanın sadece cezalandırma değil, aynı zamanda suçu önleme işlevine de odaklanmalı. Cezaların toplumsal güveni sağlaması ve vergisel kayıpların telâfi edilmesi, etkinliğin önemli göstergelerinden. Ayrıca, cezaların orantılı ve âdil uygulanması, cezanın özel caydırıcılığı ile genel caydırıcılığın başarısı bu kriterlere dâhil olmalı.”*

AV 8: *“Caydırıcılık, uygulanabilirlik, orantılılık ve tekrarı önleyici nitelik taşıyıp taşımadığına göre.”*

AV 4 önemli bir ayrımı gündeme getirerek, cezaların sistemsal zayıflıkları

kasıtlı olarak istismar eden aktif, önceden tasarlanmış vergi suçluları üzerinde sınırlı bir etkiye sahip olduğunu ve cezaların daha az kasıtlı suçluları orantısız bir şekilde etkilediğini öne sürmüştür. Benzer şekilde, AV 6 ise özellikle orantılılığa odaklanmakta ve mevcut cezaları adalet ve orantılılık ilkesiyle uyumsuz olduğunu ifade etmiştir:

AV 4: “Bunu cevaplamadan önce şu hususu açmak isterim. Ben suçu aktif ve pasif taraflar olarak ele alıyorum, kendimce. Örneğin, sahte fatura düzenleyen aktif, kullanan ise pasif gibi. Şimdi aktif taraf açısından cezaların bence hiçbir etkinliği yok. Bu grup zaten bu bilinçle suçu işliyor. Malvarlığı olmayan şirketler, kişiler, ortaklar vs. Pasif taraf ise genelde gerçek faaliyeti olan, malvarlığı ve faaliyeti olan ancak bir şekilde ödeyecekleri vergiden tasarruf etmek isteyen ve genelde hatalı bir şekilde değerlendirme ile bu yola girenler. Cezalar bunlar için ise çok ağır. Hem mali yük hem de hapis cezası yükü altında bunlar üzerinde. Kanun koyucu suçu bunlar üzerinden önlemeye/cezalandırmaya çalışıyor. Zira diğer kesime etki edemiyor.”

AV 6: “Gerçekleştirilen fiile karşılık olan yaptırım türünün miktarı ve etkileri ile mukayese edildiğinde, ölçülülük ilkesine uygun olmadığını düşünüyorum.”

AV 5, AV 9 ve AV 10 ceza etkinliğini değerlendirmek için suç oranlarında azalma, vergi gelirlerinde artış ve suçların tekrarlanma oranlarında azalma gibi ölçülebilir sonuçları pratik göstergeler olarak ifade etmişlerdir:

AV 5: “Ceza hukuku kapsamında bir suça ilişkin cezanın etkin olup olmadığı ilgili suç için cezanın belirlenmesi ve uygulanması sonrası, cezanın önleyiciliği/caydırıcılığı sonucu suç oranlarında düşüş olup olmadığına göre belirlenebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarının etkinliği ise uygulanan cezalar sonrasında yıllar bazında işlenen vergi suçlarında artış olup olmadığı ele alınarak değerlendirilebilir.”

AV 9: “Cezaların yüksek ve kısmen caydırıcı olması. Hem hapis hem de idari para cezalarını içeriyor olması. İdari ve cezai yönlerinin bulunması.”

AV 10: “Vergi suçu işleme oranının yapılan yasal düzenlemeler ve alınan önlemler çerçevesinde, süreç içerisinde azalması ve vergi gelirlerinin maktu ve nispi olarak artması durumunda vergi suç ve cezalarının etkin olduğu, vergi suçu işleme oranının giderek artması ve

vergi gelirlerinde oransal olarak azalma olması halinde ise etkin olmadığını söyleyebiliriz. Diğer yandan vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezaların etkin olup olmadığının, caydırıcılık ölçütüne göre de değerlendirilmesi gerekir. Vergi cezalarının etkinliğinin ölçülmesinde, caydırıcılık faktörünün önemli bir yer tuttuğunu düşünüyorum. Vergi suç ve cezalarının giderek azalacağı ve ortadan kalkacağı bir tabloda, cezaların etkinliğinden bahsedilebilir.”

Genel olarak katılımcılar, cezaların etkinlik kriterleri olarak cezaların caydırıcılığı ve yaptırımı, uygulanabilirliği, orantılılık ilkesi, suç oranlarında azalma, vergi gelirlerinde artış ve suçların tekrarlanma oranları gibi kriterleri ifade etmişlerdir.

6.2.1.1. Cezaların Etkinlik Kriterlerine ilişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların etkinlik kriterlerine yönelik katılımcı görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 13. Cezaların Etkinlik Kriterlerine İlişkin Kelime Bulutu



Vergi kaçakçılığı suçlarıyla mücadelede cezaların etkinlik ölçütlerine ilişkin nitel verilerden oluşturulan kelime bulutunda, “cezalar”, “caydırıcılık”, “infaz” gibi baskın terimler görülmüştür. Katılımcıların cezaların etkinlik kriteri olarak caydırıcılık ve infaz politikaları hakkındaki temel görüşlerini vurgulamışlardır.

6.2.2. Cezaların Caydırıcılık Etkisi

Mevcut cezaların caydırıcılık etkisine ilişkin olarak katılımcılara yöneltilmiş olduğumuz soruda katılımcıların bu konu hakkındaki fikirleri şu şekilde beyan edilmiştir:

AV 1, AV 3, AV 5, AV 7 ve AV 10 vergi aflarının sıklığı, ertelenmiş cezalar ve genel bir cezasızlık algısı gibi sistemik faktörlerin cezaların caydırıcı olarak etkinliğini azalttığı fikrinde birleşmişlerdir. Bu katılımcılar, müsamaha beklentisinin ve sert cezalardan kaçınma olasılığının gerçek uyumu engellediğini vurgulamışlardır:

AV 1: “Cezalar kanun metninde caydırıcı görünse de uygulamada cezasızlık algısı olduğundan caydırıcılığı düşüktür. Özellikle ertelemeye ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına (HAGB) müsait olması bu etkiyi azaltmaktadır.”

AV 3: “Cezalar teoride caydırıcı görünse de uygulamada yakalanma riski düşük, yaptırımlar ise erteleme veya para cezasına çevrilme eğiliminde olduğundan caydırıcılık sınırlı kalmaktadır.”

AV 5: “Vergi aflarının sıklığı, vergi denetiminin eksikliği, hükmedilen hapis cezalarının ertelenmesi gibi nedenlerle caydırıcılık unsurunun etkili olmadığını düşünüyorum.”

AV 7: “Türkiye’deki vergi kaçakçılığı cezaları, özellikle sık çıkarılan vergi afları ve infaz rejiminde yapılan değişiklikler nedeniyle caydırıcı olmaktan bir hayli uzak. Mükelleflerin, cezaların hafifletilebileceği veya af çıkabileceği beklentisi, cezaların caydırıcılığını zayıflatıyor.”

AV 10: “Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların yeterince caydırıcı olmadığını, mükellefe uygulanan vergi cezalarının caydırıcı olmamasında; vergi ahlakı, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu, vergi bilinci, vergi adaleti, vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olup olmaması, vergi cezalarının ağırlığı, vergi afları, uzlaşma müessesesi, vergi denetiminin yetersizliği, vergi cezalarının zamanında uygulanmaması, vergi cezalarının kesinliği ve mükelleflerin vergiyi algılayış düzeyi, gibi faktörlerin etkili olduğunu düşünüyorum.”

AV 2 ve AV 8 ise hem orantılı hem de etkili bir şekilde uygulanan cezalara olan ihtiyacın altını çizmektedir. Bunlar; aşırı sert veya çok hafif olmayan yaptırımların, caydırıcılığı güçlendirmek için aktif uygulama ve hızlı yargı süreçleriyle desteklenmesini savunmuşlardır:

AV 2: “Orantılı ve caydırıcı cezalar getirilmeli (ne çok hafif ne de gereksiz sert).”

AV 8: “Genel olarak mevcut cezalar teorik olarak caydırıcı olsa da uygulamada etkin denetim ve hızlı yargılamalar ile caydırıcılık güçlendirilir.”

AV 4 ve AV 6 caydırıcı etkinin farklı mükellef kategorileri arasında değiştiğini belirtmişlerdir. Cezaların bazı suçluları (özellikle daha pasif davrananları) caydırabileceğini, ancak vergi kaçırma planlarına aktif ve bilerek katılanlar üzerinde sınırlı bir etkiye sahip olduğunu ve idari yönden bir etkisinin bulunmadığını ifade etmişlerdir:

AV 4: “Aslında bunu bir önceki cevapta ortaya koymuş oldum. Bir kesim (aktif taraf demiştim) için bu cezaların çok da anlamlı olmadığı söylenebilir. Diğer kesim ise (pasif taraf demiştim) evet caydırıcı ama bu kesimin bu suç konusu olaylara girme noktasında çok da bilinçli olmadığı düşünülünce biraz orantısız.”

AV 6: “Verilen cezaların sadece adli değil aynı zamanda idari yönden de sonuçları olduğundan, mükellefi iki kere düşünmeye iten bir süreçtir. Ancak özellikle sahte belge düzenleyicileri yönünden cezaların çok da etkisi olduğunu düşünmüyorum.”

AV 9 da cezaların artan kamu denetimi ve medya kapsamı karşısında kısmen caydırıcı bir etkiye sahip olduğunu kabul ederek ılımlı bir görüş sunuyor, ancak bunların tamamen etkili olmadığını ifade etmiştir:

AV 9: “Vergi kaçakçılığı birçok kez gündeme gelen bir suç vasfını taşımaktadır. Ülkemizde de bu konuda güncel ve medyaya yansıyan davaların olduğu görülmekte. Bunun sonucunda da hapis cezalarıyla karşı karşıya kalındığı ortadadır. Cezaların bu hususta kısmen caydırıcı olduğunu söylemek mümkünse de tam olarak bir caydırıcılıktan bahsedilemeyeceği kanaatindeyim.”

Genel olarak cezaların caydırıcılığının kağıt üzerinde görünmesine rağmen, sık çıkarılan vergi afları, ertelenen cezalar ve genel cezasızlık gibi pratik uygulamaların bu etkiyi önemli ölçüde zayıflattığı ifade edilmektedir.

6.2.2.1. Cezaların Caydırıcılık Etkisine İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların caydırıcılık etkisine yönelik katılımcı görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen

Şekil 6. 14. Cezaların Caydırıcılık Etkisine İlişkin Kelime Bulutu



AV 1, AV 2, AV 3, AV 7 ve AV 10, hem vargısal hem de idari uygulama

uygulamasını sağlamak için uzmanlaşmış vergi mahkemelerinin veya hakimler için geliştirilmiş eğitimin, daha hızlı yargı süreçlerinin ve dijitalleştirme ve yapay zekâ dahil olmak üzere gelişmiş teknolojik entegrasyon ile denetimlerin artırılmasının önemini vurgulamışlardır. Ayrıca, caydırıcılığı ve uyumu sürdürmek için suçun ciddiyetine uygun orantılı, adil ve tutarlı bir şekilde uygulanan cezalara olan ihtiyacı da vurgulamışlardır:

AV 1: “*Hızlı yargılama süreçleri*

- Vergi denetimi ve yargı arasında koordinasyon*
- Uzmanlaşmış vergi mahkemeleri*
- Cezalarda fiil ile orantılı artırım ve kamuoyuna yansıyan şeffaf uygulamalar*”

AV 2: “*Yakalanma riskinin artırılması: Denetim sistemleri dijitalleştirilmeli, yapay zekâ kullanımı teşvik edilmeli. Etkin pişmanlık uygulamaları somutlaştırılmalı, geri ödeme/iş birliği durumlarında ceza indirimi netleştirilmeli. İhtisas mahkemeleri oluşturulmalı veya hâkimler eğitilmeli.*”

AV 3: “*İhtisas mahkemeleri kurulmalı, vergi müfettişlerinin soruşturma yetkileri genişletilmeli, etkin pişmanlık sınırlı uygulanmalı ve ceza infazı caydırıcılığı sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.*”

AV 7: “*Ceza politikalarının etkinliğini artırmak için cezaların orantılı ve adil olması sağlanmalı. VUK’un 359. maddesinde yapılacak değişikliklerle birlikte kademeli ceza sistemi kabul edilirse, suçun ağırlığına göre cezalar yeniden düzenlenebilir. Ceza davalarının daha hızlı görülmesi ve yargılama süreçlerinin kısaltılması, vergi cezalarının caydırıcılığını artırabilir. Ayrıca, vergi aflarının sınırlandırılması ve tekrar suç işleyenler için ağır yaptırımlar uygulanması, suç işleme eğilimini azaltabilir. Denetim kapasitesinin artırılması ve yapay zekâ kullanımı gibi teknolojik çözümlerle daha fazla mükellefin denetlenmesi de önemli bir adımdır.*”

AV 10: “*Vergi suç ve cezaları yeniden gözden geçirilmelidir. Aynı şekilde vergi bilincinin mükelleflere yerleştirilmesi, vergi cezalarının yüksek tutulması ve zamanında uygulanması, vergi denetimlerinin artırılması, af kanunlarının azaltılması ya da hiç çıkartılamaması gibi hususlar, ceza politikalarının etkinliğini artırma konusunda önem arz ettiği düşünüyorum. Cezalar tam ve doğru şekilde uygulandığında zaten ciddi bir suç olarak*

görülen vergi kaçakçılığı büyük ölçüde azalacaktır.”

AV 4 ve AV 6 cezaların tek başına vergi kaçakçılığıyla etkili bir şekilde mücadele etmek için yeterli olmayabileceğini öne sürmüşlerdir. Vergi kaçakçılığıyla etkili bir şekilde mücadelede arttırılmış denetim oranları ve daha sık denetimlerin etkili politikalar olduğunu vurgulamışlardır. İnsan kaynakları ve teknolojik araçlardan yararlanılması da vergi kaçakçılık suçlarının hızlı ve kapsamlı bir şekilde tespit edilmesini ve uygulama kesinliği algısını güçlendirmesi için elzem olduğunu ifade etmişlerdir:

AV 4: *“Bu işin ceza politikaları ile çözümü bence çok da mümkün değil. Daha önce para cezasına çevirme de dahil birçok yöntem denendi. Mesele arz-talep meselesi. Suça konu talebi oluşturan ve gerçek faaliyeti olan mükellefler talepkâr oldukça birileri her zaman suç için arzda bulunacaktır. Bana göre çözüm denetim oranlarını yükseltmek ve denetim aralıklarını sıklaştırmak. Yani 100 mükelleften sadece 3’ü inceleniyorsa mükelleflerin riski göze almaları kuvvetle muhtemel. Tabii olayın üzerinden 4-5 sene geçtikten sonra yapılan denetim ve inceleme de burada negatif etki yapıyor. İdari ceza olarak 3 kat vergi ziyai cezası + gecikme faizi zaten yeterince ağır. Bu durumda mükelleflerin, faaliyetlerinde yaptıkları suç faaliyeti konusu fiillerin tespitinin kısa zamanda ve yüksek oranda yapılabileceğine inandırılması gerek. Bu da insan kaynağının verimli kullanılması, teknolojik imkanların zorlanması ile ilgili.”*

AV 6: *“Ceza politikası olarak bugün izlenen yoldan daha farklı bir husus aklıma gelmemektedir. Ancak bu suçlarda etkinliğin fiilin ve failin tespitinden sonra cezalandırma politikalarına değil suçun işlenmesini önleyici idari tedbirlere odaklanması daha yararlı olabilir kanaatindeyim.”*

AV 5 ve AV 9 vergi uyumluluğunun sosyolojik ve davranışsal boyutlarını vurgulayarak özellikle gelecek nesiller arasında vergi mükellefi farkındalığının, eğitiminin ve bir uyumluluk kültürünün geliştirilmesinin arttırılmasını savunmuşlar. AV 9 ise yalnızca cezalandırıcı önlemlere güvenmek yerine uyumluluğu teşvik etme fikrini de benimsemiştir. Ama yine de cezaların arttırılması gerektiğini vurgulamışlardır.

AV 5: *“Vergi kaçakçılığı suçlarıyla mücadelede sosyolojik olarak temelde mükelleflere ve geleceğin mükellef adayı gençlere vergi bilincinin kazandırılması; konumuz özelinde de vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak*

vergi ceza hukuku kapsamında bilinçlendirme vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesine faydası olacaktır.”

AV 9: *“Denetim araçlarının daha da sıkılaştırılması gündeme getirilebilir. Ütopik görünse de cezalar yerine daha çok vergi ödeyen kişilere daha çok muafiyet sağlanabilir. Ceza vermek yerine ödülle de etkinlik arttırılabilir düşüncesinde olmayı isterdim ancak bu çok iyimser bir görüş. Dolayısıyla cezaların arttırılması düşünülebilir.”*

AV 8 ise kısa bir cevap ile bu tür davalarda yargı uzmanlığını sağlamak için uzmanlaşmış mahkemelerin arttırılması gerektiğini ifade etmiştir:

AV 8: *“Uzmanlaşmış mahkemelerin arttırılması.”*

Mülakat sonucunda elden edilen bulgulara göre, katılımcılar genel olarak ceza şiddetinin caydırıcılığı hususunun yanı sıra, uzmanlaşmış yargı yapısı, hızlı ve kesin uygulama, denetimlerde teknolojik alt yapının kullanılması, gönüllü uyumu, vergi bilincinin yerleştirilmesi gibi uygulamaların kullanılmasının önemini vurgulamaktadırlar. Özetle etkili bir vergi cezası politikası için kapsamlı bir çalışmanın gerekli olduğu da vurgulanmaktadır.

6.2.3.1. Ceza Politikası Önerilerine İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların ceza politikası önerilerine yönelik katılımcı görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 15. Ceza Politikası Önerilerine İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutunda “uzmanlaşmış”, “mahkemeler”, “ihtisas” ve “yapay zekâ” gibi kelimelerin baskın ve öne çıkması ceza politikalarına yönelik çok yönlü bir söylemin olduğu görülmektedir. Kelime bulutundaki kelimeler çerçevesinde cezaların uygulanmasını ve infazını iyileştirmek için uzmanlaşmış adli ve idari yapılara, ihtisas mahkemelerine ihtiyaç duyulduğu, bunun yanı sıra denetimlerin dijital teknolojilerle ve yapay zekâ ile desteklenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

6.2.4. Mükellefi Savunma Stratejileri

Vergi kaçakçılık suçlarında mükellef açısından en önemli hususlardan birisi olan savunma hakkına yönelik avukatların göstermiş oldukları tutum ve izlemiş oldukları prosedürler kapsamında yönelttiğimiz soruya ilişkin katılımcıların vermiş oldukları cevaplar şu şekildedir.

AV 1, AV 2, AV 3, AV 7, AV 8 ve AV 10 uygunsuz veya eksik delillere itiraz etmeyi, alternatif uzman görüşleri sunmayı ve savunmayı güçlendirmek için usule ilişkin hatalardan yararlanmayı vurgulamışlardır. Bu katılımcılar ayrıca savunma stratejilerinin temel bileşenleri olarak etkin pişmanlık hükümlerini ve uzlaşma, bilirkişilik raporlarına itiraz etme, yeniden yapılandırma veya hata düzeltme beyanları gibi mekanizmaları kullanmanın önemini de vurgulamışlardır:

AV 1: “• Soruşturma aşamasında etkin müdahale

- Usule uygun belge sunumu ve eksik delil tespiti
- Etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanma

- Vergi uzlaşması veya düzeltme beyanı
- Hatalı işlemlerin teknik ve maddi gerekçelerle açıklanması”

AV 2: “Suç kastının yokluğunu (veya eksikliğini) ispat etmeye çalışılmalı. Usule aykırı delilleri veya hukuka aykırı incelemeleri tespit edip bunların geçersizliği üzerinde durulmalı. Etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılmalı. Vergi idaresi ile uzlaşma veya yapılandırma yollarına başvurulmalı. Teknik bilirkişi raporlarına karşı alternatif bilirkişi görüşleri, mütalaalar sunulmalı.”

AV 3: “Etkin pişmanlık başvurusu, delil değerlendirmesinde usulsüzlüklerin ileri sürülmesi, vergi mahkemesi kararlarının lehe kullanılması, Vergi Müfettişi tarafından tanzim edilen raporların irdelenmesi ve bilirkişi raporlarının çürütülmesi stratejik adımlardır.”

AV 7: “Vergi kaçakçılığı suçlamalarına karşı savunmada en önemli strateji, delillerin titiz bir şekilde incelenmesidir. Suçlamalara temel dayanak olan Vergi Tekniği Raporu veya Görüş ve Öneri Raporu’ndaki tespitlerin incelenip, araştırılması, müvekkil lehine kullanılabilir. Ayrıca, özellikle düşük tutarlı sahte fatura kullanılmasına dair ithamlarda, mükellefin hatalı işlemlerinin kasıtlı olmadığını kanıtlamaya yönelik strateji kullanılabilir. Yine, muhasebe hilesi ithamında, aldatma kastının olmadığı hususunda bir savunma belirlenebilir. Etkin pişmanlık cezayı hafifletmek için kullanılabilir. Ayrıca, hukuki dayanaklar ve mevzuat değişiklikleri üzerinden yapılan savunmalar, müvekkil lehine sonuç verebilir.”

AV 8: “Usulde eksiklik bulunuyorsa buna odaklanmak, Bilirkişi raporlarına itiraz, etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanmak.”

AV 10: “Öncelikle müvekkilin, vergi kaçakçılık suçlamalarına muhatap kılınmaması için vergi kanunlarında yer alan vergi kaçakçılık suçlarının neler olduğu hususunda bilgilendirilmesi ve bu doğrultuda mükellefiyete ilişkin ödevlerinin tam, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesine yönelik çaba sarf edilmektedir. Yapılandırma ve matrah artırımı gibi haklardan yararlandırılması ve pişmanlık hükümlerinden faydalanılması gibi işlemler, vergi cezalarının önlenmesinde veya azaltılmasında etkili olacaktır.”

AV 5 ve AV 9 tarafından ise müvekkillerinin suç işleme kastıyla bu fiili gerçekleştirmediklerini ve şüpheden sanık yararlanır ilkesini (in dubio pro reo) vurgulayarak cezaları minimize etme yönünde hareket ettikleri ifade edilmiştir:

AV 5: *Müvekkilimizin suç işleme kastıyla hareket etmediğini, somut olayda suçun unsurlarının oluşmadığını, şüpheden sanık yararlanacağı ilkesini vurgulayarak cezayı minimize edebiliriz.*

AV 9: *“Müvekkilimizin suç işleme kastıyla hareket etmediğini, somut olayda suçun unsurlarının oluşmadığını, şüpheden sanık yararlanacağı ilkesini vurgulayarak cezayı minimize edebiliriz.”*

AV 4 ve AV 6 müvekkillerine isnat edilen suçla ilişkin vergi inceleme elemanları tarafından yeterli delillerin toplanmadığı ifade edilmiştir:

AV 4: *“Bu sorunun cevabı VUK 359’da birden fazla suç olması nedeniyle suça ve fiile göre değişir. Genelde müvekkilimizin faaliyetinin gerçek olduğunu ortaya koymaya çalışırken vergi suçu raporu ile isnat edilen fiillerin vergi inceleme elemanlarınca yeterince araştırılmadığını ortaya koymaya çalışırız.”*

AV 6: *“Genel olarak müvekkil lehine delillerin vergi incelemesi aşamasında toplanmamış olması olasılığını tetkik ediyorum.”*

Katılımcılar ile yapılan mülakatlar çerçevesinden, genel olarak avukatların müvekkillerinin haklarını korumak için farklı yollara başvurduğu görülmektedir. Bazı avukatlar müvekkillerine isnat edilen suçlarda delil yetersizliğine, usule ilişkin hatalara, inceleme elemanlarının yetersiz delillerine ve etkin pişmanlıktan yararlanma gibi savunma stratejilerini ileri sürerek müvekkillerinin haklarını koruma yönünde politikalar geliştirmektedirler.

6.2.4.1. Mükellefi Savunma Stratejilerine İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezalarda mükellefi savunma stratejilerine yönelik katılımcı görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 16. Mükellefi Savunma Stratejilerine İlişkin Kelime Bulutu

Örneğin, etkin pişmanlığın süresi veya kapsamı değiştiğinde birçok davanın seyri etkilenebilir.”

AV 3: *“Yapılan mevzuat değişiklikleri cezanın uygulanmasını ve etkinliğini doğrudan etkiliyor. Özellikle etkin pişmanlık hükümlerine ilişkin değişiklikler, soruşturma ve kovuşturma süreçlerini şekillendiriyor. Dolayısıyla mevzuat değişikliklerinin teknik boyutu kadar uygulama pratiğine etkisi de dikkatle analiz edilmelidir.”*

AV 7: *“Mevzuat değişikliklerinin cezanın uygulanması üzerindeki etkisi bir hayli fazla. 7394 sayılı Kanun ile getirilen etkin pişmanlık düzenlemesi ve cezaların artırılması, suçun işlenmesini önlemeye yönelik bir adım olarak değerlendirilebilir. Vergi suçlarına ilişkin usul hükümlerindeki yenilikler de daha âdil ve hızlı yargılama sağlanmasını hedefliyor. Ancak VUK’un 359 ve 367. maddelerinde sık yapılan değişiklikler, karmaşıklığa yol açtığı gibi mükelleflerin kaçakçılık yapma eğilimlerini de artırabiliyor.”*

AV 8: *“Evet, özellikle etkin pişmanlık ve cezaların alt sınırlarında yapılan değişiklikler yargılamaları ve cezaların uygulanmasını doğrudan etkiliyor.”*

AV 9: *“Mevzuatta yapılan değişiklikler cezaların uygulanmasını ve etkinliğini direkt olarak etkileyebilmektedir. Son düzenlemelere bakılacak olursa hapis cezalarının üst sınırlarında yapılan değişiklikler ve etkin pişmanlık hükümleri dikkat çekmektedir. Ancak yapılan bu değişikliklerle etkinliğin sağlanabilmesi için uygulamada kararlılık ve denetimde süreklilik gerekmektedir.”*

AV 10 ise son yıllarda VUK’ta yapılan değişikliklerin cezaların etkinliğinin artırılması amacıyla yapıldığını ifade etmiştir:

AV 10: *“Vergi kaçakçılığıyla ilgili, son yıllarda VUK’ta yapılan değişikliklerin, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede ve mevcut cezaların etkinliğinin artırılması amacıyla yapıldığı söylenebilir. Mevzuatta yapılan değişiklikler, cezaların uygulanmasını ve etkinliğini arttıracak ve caydırıcılık etkisi yaratacağını düşünüyorum.”*

AV 4, etkin pişmanlık dışındakilerin etkisinin sınırlı olduğunu şu şekilde ifade etmiştir:

AV 4: *“Etkin pişmanlık (kısaca böyle diyelim) bir miktar etki*

etmiştir, onun dışındakilerin sanmıyorum.”

AV 5, bu konudaki deneyim eksikliğinden dolayı görüş beyan etmemiştir:

AV 5: *“Bu sorunuzun cevabı mevzuatta yapılan değişikliklerin öncesi ile sonrasında uygulamadaki durumun karşılaştırmasını içermektedir. Bu sebeple vergi ceza hukuku kapsamında uygulamada yer almadığım için bu sorunuza cevap veremiyorum.”*

AV 6, sürekli yasal değişikliklerden ziyade proaktif idari uygulamaların vergi kaçakçılığını etkili bir şekilde ele almada daha önemli olduğunu ifade etmiştir:

AV 6: *“Konunun yürürlükteki mevzuattan ziyade idarenin proaktif faaliyetleri ile çözülebileceği kanaatindeyim. Zaten son dönemlerde idarenin özellikle belge ve defterleri elektronik ortama taşıyor olması oldukça önemli bir aşamadır.”*

Görüşmelerden elde edilen verilere göre, mevzuattaki değişikliklerin caydırıcılığı ve etkinliği artırmada ve orantılılığı sağlamada önemli rolü olmasına rağmen, sık ve ani değişikliklerin kafa karışıklığına ve tutarsız uygulamalara yol açabileceği vurgulanmaktadır. Bunun da cezaların meşruiyetini ve etkinliğini potansiyel olarak zayıflatabileceği ifade edilmektedir.

6.2.5.1. Mevzuatın Cezalar Üzerindeki Etkisine İlişkin NVivo Analizi

Mevzuatın cezalar üzerindeki etkisine yönelik katılımcı görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 17. Mevzuatın Cezalar Üzerindeki Etkisine İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutundan görüldüğü üzere, “mevzuat”, “değişiklikler”, “cezalar”, “etkin pişmanlık”, “uygulama” ve “etkinlik” gibi kelimelerinin sıklığı ve vurgusu, katılımcıların vergi mevzuatında sık yapılan değişikliklerin cezaların uygulanması ve caydırıcılık kapasitesi üzerinde doğrudan ve önemli bir etkiye sahip olduğu yönünde fikir birliğini yansıtmaktadır. Ayrıca, katılımcılar etkin pişmanlık hükümlerine ilişkin yapılan değişikliklerin, vergi kaçakçılığı suçlarının yargı sürecinde karara bağlanma biçimini etkilediğini ve bu durumun cezaların caydırıcılığı üzerinde doğrudan etkili olduğunu ifade etmişlerdir.

6.2.6. Müvekkil Haklarını Koruma Yöntemleri

Davalarda avukatların en önemli ve etkin görevlerinden bir tanesi olan müvekkil haklarını koruma yöntemlerine ilişkin yöneltile soruda avukatların hangi yöntemleri nasıl ve ne şekilde uygulandığı açıkça ortaya konulmaktadır.

AV 1, AV 2, AV 3, AV 7 ve AV 8 tutarlı bir şekilde usul güvencelerini vurgulayarak dava dosyalarına erişmenin, delilleri titizlikle analiz etmenin, uygunsuz veya hukuka aykırı delillere itiraz etmenin ve müvekkilin yargılama boyunca savunma hakkını tam olarak kullanmasını sağlamanın önemini şu şekilde ifade etmişlerdir:

AV 1: “- Dosya erişimi ve delil toplama hakkı

- Savunma hakkının tam kullanılması
- Usule aykırı delillerin itirazı
- Bilirkişi raporlarına karşı görüş bildirme

- Gerektiğinde Anayasa Mahkemesi veya AİHM başvuruları”

AV 2: “Gözaltı, ifade ve arama süreçlerinde hukuka uygunluk denetimi yapılmalı. Savunma hakkının tam kullanılmasını sağlanmalı. Bilgi ve belge temini için zamanında taleplerde bulunulmalı. Müvekkilin masumiyet karinesini koruyarak kamuoyunun yargılamayı etkilemesini önlenmeli.”

AV 3: “Gözaltı ve tutuklamalarda hak ihlallerine karşı itiraz, delil toplama aşamasında hukuka aykırılıklar, Vergi Müfettişinin hazırladığı raporun detaylı incelemesi, etkin pişmanlıktan yararlanma hakkı ve savunma stratejisinin hazırlanması gibi hususlara dikkat ederdim.”

AV 7: “Müvekkilimin haklarının korunması için ilk adım, savunma hakkının eksiksiz sağlanması. Soruşturma başlamadan önce müvekkilime, hakkındaki suçlamalar açıkça bildirilmeli, hukuki yardıma erişimi sağlanmalı ve müvekkilimin savunma yapması için yeterli fırsat verilmeli. Oysa uygulamada, vergi kaçakçılığı suçlarında ifadelerin genellikle karakolda alındığı dikkate alındığında, şüphelilerin vergi tekniği raporunu ve vergi suçu raporunu inceleme fırsatı olmadığı gibi, kendisine böyle bir imkandan da sağlanmamakta, çoğunlukla şüpheli, genel ifadelerle savunma yapmak zorunda bırakılmaktadır. Bu durumun şüphelinin savunma hakkını kısıtladığı izahtan varestedir. Usul hataları, vergisel aramanın hukuka uygunluğu ve delil toplanma süreçlerinin yasal çerçevede olması sağlanarak müvekkilin hakları savunulmalıdır. Ayrıca masumiyet karinesi ilkesine bağlı kalarak müvekkilin suçlu olmadığını kanıtlamaya yönelik stratejiler geliştirilebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yürütülen soruşturmalarda savcılık makamının noter hüviyetinden kurtulması sağlanmalı, mütalaaya bağlı olmadığı ve mutlaka bilirkişi incelemesi yaptırması gerektiği hususu hatırlatılmalıdır.”

AV 8: “Savunma hakkının eksiksiz kullanılmasını sağlamak, hukuka aykırı delillere itiraz etmek.”

AV 4 ise karşısında kamunun olmasından dolayı yeterince koruyamadığını ifade etmiştir:

AV 4: “Yeterince koruyabildiğimizi söylemek zor. Zira karşınızda kamu var ve imkanlar, ulaşabildikleri veriler daha fazla ve genelde lehe deliller toplanmamış olduğundan bunları tamamlamak/tamamlatmak için

aba harcıyorsunuz.”

AV 5 ve AV 9 kısa ve öz bir şekilde etkin bir savunma ile koruyabileceklerini beyan etmişlerdir:

AV 5: *“Etkin bir savunma yapılarak koruyabiliriz.”*

AV 9: *“Etkin bir savunma yapılarak koruyabiliriz.”*

AV 6 ve AV 10 teknik ve belgesel incelemenin kritik rolüne odaklanmışlardır:

AV 6: *“Vergi suı ve vergi inceleme raporu ile varsa vergi tekniği raporlarını inceleyerek yapılanları ve yapılmayanları tespit etmeye çalışıyorum.”*

AV 10: *“Vergi kaçakçılığı suçlamasıyla karşılaşan mükellefler için ilk aşama genellikle vergi incelemesi sürecidir. Bu süreçte mükellef, vergi inceleme elemanlarıyla doğru bir iletişim kurmalı, istenen bilgi ve belgeleri zamanında sunmalı ve yanlış anlamalara yol açacak açıklamalardan kaçınmalıdır. Vergi incelemelerinde yapılan açıklamalar ve sunulan belgeler, ilerleyen aşamalarda mükellefin savunmasını doğrudan etkileyecek niteliktedir.*

Vergi kaçakçılığı suçundan yargılanacak mükelleflerin dikkatli ve özenli bir savunma stratejisi geliştirmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları, vergi hukukuyla beraber ceza hukuku kurallarına da tabidir ve oldukça ciddi sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle mükellefler, hak kaybına uğramamak için süreç içerisinde doğru adımları atmalı, gerekli savunmaları yapmalı ve belirli noktalara zen göstermelidir.

Vergi kaçakçılığı suçlamasıyla karşı karşıya kalan mükelleflerin, iddialara karşı savunma hazırlamak için belge ve kanıtlarını titizlikle toplaması gerekmektedir. Suçlamalar genellikle sahte fatura kullanımı, belge tahrifi, yanıltıcı beyanlar gibi nedenlerle yapıldığından, mükellefin bu belgelerin gerçekliğini veya işlemlerin doğruluğunu kanıtlayacak dayanaklara ihtiyacı olacaktır. Örneğin, faturaların doğruluğunu kanıtlayan belgeler, ticari sözleşmeler, banka dekontları, alım-satım belgeleri ve diğer ticari kayıtlar bu süreçte önemli rol oynayabilir.

Vergi kaçakçılığı suçlamaları genellikle vergi denetimleri sonucunda düzenlenen raporlara dayanır. Bu raporlarda yer alan tespitler, suçlamaların temelini oluşturur. Vergi mükellefi, denetim raporundaki iddiaları dikkatlice incelemeli ve varsa hatalı veya eksik kısımlara itiraz

etmelidir. Örneğin, yanlış değerlendirilen bir işlem veya eksik beyan edilmiş bir bilgi, mükellefin aleyhine olabilir. Bu durumda, hataların düzeltilmesi için itiraz süreci başlatılmalıdır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında kasıt, yani bilerek ve isteyerek vergi kaybına yol açma unsuru aranır. Mükellefin kastı olmadan yapılan hatalar veya ihmaller, vergi kaçakçılığı olarak değerlendirilmemelidir. Eğer mükellef bir hata veya ihmal nedeniyle vergi kaybına yol açmışsa, bu durumu savunmasında mutlaka vurgulamalıdır. Kasıt unsurunun yokluğu, vergi kaçakçılığı suçunun oluşmaması için güçlü bir savunma argümanı olabilir.”

Genel olarak verilen cevaplar değerlendirildiğinde, mükellef haklarının korunmasına entegre bir savunma strateji izlendiği görülmektedir. Katılımcıların uygulamış olduğu stratejiler inceleme ve kanıt gibi hususların önemini vurgulamaktadır.

6.2.6.1. Mükellef Haklarını Koruma Yöntemlerine İlişkin NVivo Analizi

Mükellef haklarını koruma yöntemlerine yönelik katılımcı görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 18. Mükellef Haklarını Koruma Yöntemlerine İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutundan görüldüğü üzere, “savunma”, “hakkı”, “hukuk”, “müvekkil”, “etkin” ve “itiraz” gibi ifadelerin öne çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların müvekkil haklarının korunmasına yönelik entegre ve etkin bir savunma stratejisi benimsediklerini ortaya koymaktadır. Ayrıca, “itiraz” kavramının kullanılması, usule ilişkin itiraz mekanizmalarının ve yasal standartların korunmasının avukatlar açısından önemli bir vurgu noktası olduğunu göstermektedir.

6.2.7. Cezaların Hukuki Uygunluğu

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların hukuki uygunluğu cezaların etkinliğini ortaya koyan önemli hususlardan birisi de uygulanan cezaların kişi hak ve hürriyetleri, adalet ve hukukun üstünlüğüyle uyumlu olması gerektiğidir. Katılımcıların bu konu hakkındaki görüşlerini öğrenmek için bu minvalde bir soru yöneltilmiştir.

AV 1, AV 2, AV 5, AV 7, AV 9, ve AV 10 cezaların orantılılık, adalet ve insan hakları ilkeleriyle tutarlı olması gerektiğini ifade etmişlerdir. Cezaların caydırıcı rolü ile bireysel hakların korunması arasında bir denge kurmanın adaleti sağlamak için hayati önem taşıdığını ifade etmişlerdir:

AV 1: *“Ceza tehdidi hukuk devleti açısından meşrudur; ancak adil yargılanma hakkı gözetilmeden verilen cezalar, bu prensiplerle çelişir. Orantılılık ve delil standardı gözetilmelidir.”*

AV 2: *“Ceza adaletinin amacı, bireyin temel haklarını ihlal etmeden toplumsal düzeni sağlamaktır. Orantılılık ilkesiyle uyumlu cezalar insan haklarına uygun olur. Ancak keyfi gözaltılar, uzun yargılamalar ya da belirsiz suç tanımları bu uyumu zedeler.”*

AV 5: *“Vergi kaçakçılığı suçlarında cezalar, suçun büyüklüğüne göre adil ve eşit olmalı, kişinin özgürlüğüne haksız müdahaleden kaçınılmalı, hukuken her suç gibi suçta ve cezada kanunilik prensibine uyulmalıdır.”*

AV 7: *“Vergi kaçakçılığı cezaları, orantılılık ilkesine dayanmalıdır. Hapis cezaları suçun önemine göre verildiği takdirde kişi hak ve hürriyetlerine zarar vermesinden söz edilemez. Ancak kullandığı cüzi miktartlı 3 faturaya ilişkin sahtelik iddiası olan bir sanıkla, binlerce sahte fatura kullanan kişiye hemen hemen aynı cezaların verilmesi karşısında adaletten bahsedilmesi olanaksızdır. Cezaların eylemlerin ağırlığına göre kademelendirilmesi, ölçülülük ilkesine uygun olabilecektir.”*

AV 9: *“Vergi kaçakçılığı suçu sonucunda hem para cezaları hem de*

hapis cezalarıyla da karşılaşmaktadır. Dolayısıyla kişinin hürriyetini sınırlayıcı etkisi olduğunu söyleyebilirim. Aynı zamanda bunun temel hak ve hürriyetlerle bağdaşmadığı da söylenebilir.”

AV 10: *“Vergi kaçakçılığı cezalarının uygulanmasında, ölçülülük ilkesi çerçevesinde, başta savunma hakkı olmak üzere, kişi hak ve özgürlüklerini zedelemekten hareket edilmesi gerekmektedir. Hukukun üstünlüğü, temel insan haklarının korunması, adaletin sağlanması ve demokratik toplumların işleyişi için kritik bir ilkedir. Hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin vergilendirme yetkisinin kullanılması esnasında birtakım hatalara düşmesi neticesinde oluşabilecek temel hak ve özgürlük ihlallerini önlemek bakımından vergi kanunlarının kanun koyucu tarafından net ve kolay anlaşılır şekilde ifade edilmesi gerekmektedir.*

Bu hususlara dikkat edilmesi neticesinde vergilendirme yetkisinin kullanımı ile ilgili olası temel hak ve özgürlüklerin ihlalinin önüne geçilebileceği böylelikle hem yargı mercilerinin yükünün azalacağı hem de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanacağı düşünülmektedir.”

AV 3 ve AV 4 pratikte, keyfi tutuklamalar, belirsiz uzman raporları veya idari-yargısal kopukluk gibi bu ilkeleri baltalayan ve potansiyel hak ihlallerine yol açan temel zorluklar olduğunu şu şekilde ifade etmişlerdir:

AV 3: *“Genelde orantılı olmakla birlikte, uygulamada keyfi tutuklamalar, vergi müfettişin hazırladığı rapordaki eksiklikler ve belirsiz bilirkişi raporları kişisel özgürlükler açısından risk oluşturmaktadır.”*

AV 4: *“Çok net cevap vereyim bu ilkeler çok da uygun değil bence. Hem idari para cezası çok ağır hem faiz var ve hem de hapis cezası tehdidi söz konusu. Bir yandan idari yargı bir yanda adli yargı ve fiilen bunlar arasında halan kopukluk.”*

AV 6 eş zamanlı yaptırımların gerçekten etkili olup olmadığını sorgulayarak orantılılık ve hakların korunması konusundaki endişelere işaret etmiştir:

AV 6: *“Belirttiğim üzere hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezası uygulanması kanaatimce oldukça ağır ancak amacı elde etmeye elverişli görünmemektedir.”*

AV 8 ise sadece kısaca uyumlu diyerek ve daha derin bir analiz yapmadan genel uyumu ima etmiştir.

AV 8: “Uyumlu”

Genel olarak katılımcılar tarafından verilen yanıtlar vergi kaçakçılığını yöneten yasal uygulayıcıların adil ve hakları korumayı amaçladığını göstermektedir. Ancak uygulamada bazen tutarsızlık olduğu da ifade edilmektedir. Özellikle, orantılılık, yasal açıklık ve usul adaleti ilkelerine dikkat edilmesi gerektiğinin sadece caydırıcılığı sağlamak için değil, aynı zamanda temel hakları korumak ve hukuk sistemine olan güveni korumak için de önemli olduğu vurgulanmaktadır.

6.2.7.1. Cezaların Hukuki Uygunluğuna İlişkin NVivo Analizi

Cezaların hukuki uygunluğuna yönelik katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 19. Cezaların Hukuki Uygunluğuna İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıda yer alan kelime bulutunda, cezaların hukuki uygunluğuna ilişkin olarak “hak”, “orantılılık” ve “ölçülülük” gibi kavramların belirgin biçimde öne çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların cezaların temel haklar, adalet ilkeleri ve yasal açıklıkla uyumlu olmasını; vergi uygulamalarının meşruiyetini sürdürmek ve hukukun üstünlüğünü korumak açısından zorunlu gördüklerini ortaya koymaktadır. Ayrıca, cezaların dengeli olması, aşırıya kaçmaması, keyfiyetten uzak durması ve olası suistimallere karşı açık güvenceler içermesi gerektiği de vurgulanmaktadır.

6.2.8. Delil Toplama Ve Sunma Zorlukları

Dava sürecindeki katılımcılar için en önemli sorunlardan bir tanesi de delil toplama ve sunmadaki zorluklar şeklinde gösterilebilir. Bu süreçteki zorluklarla ilgili olarak katılımcılara bir soru yöneltilmiştir.

Bu katılımcılar, vergi kaçırma davalarındaki finansal kanıtların teknik ve uzmanlaşmış doğasının, mahkemede ikna edici kanıtları toplamayı, yorumlamayı ve sunmayı nasıl zorlaştırdığını vurgularlar. Uzman (bilirkişi) raporlarına güvenmenin önemini vurgularlar ve bu raporların eksik, taraflı veya yorumlanması zor olabileceğini, gizli offshore hesapların ve kasıtlı olarak gizlenen verilerin ise süreci daha da karmaşık hale getirdiğini belirtirler.

AV 1, AV 2, AV 3 ve AV 7, delil toplama ve sunma sürecinde uzman bilirkişileri bulmada zorluk, karmaşık verilerin bilirkişiye bağımlılığı artırma, MASAK (Mali Suçları Araştırma Kurumu) ve vergi müfettişi raporlarının niteliği ve güvenilirliği gibi nedenleri ifade etmişlerdir:

AV 1: “• Vergi inceleme raporlarının eksik veya tek taraflı hazırlanması

- Uzman bilirkişi bulunamaması
- Delillerin teknik nitelikte olması nedeniyle yargılamada anlaşılmasının zor olması”

AV 2: “Vergi suçlarında teknik, karmaşık veriler söz konusu olduğu için bilirkişi bağımlılığı fazladır. Mali verilerin geçmişe dönük elde edilmesi zordur. Belgelerin kasıtlı gizlenmesi, offshore hesaplar vs. delil toplamayı zorlaştırır.”

AV 3: “Vergi suçu delilleri teknik ve uzmanlık gerektirdiğinden delil toplama süreci hem uzun hem de yorumlamaya açık olabilmektedir. MASAK ve vergi müfettişi raporlarının niteliği sorgulanabilir.”

AV 7: “Vergi kaçakçılığı davalarında en büyük zorluk, delil toplama sürecinin karmaşıklığıdır. Vergi müfettişlerinin hazırladığı raporlar önemli bir dayanak olsa da delillerin hukuka uygun toplanıp toplanmadığı ve kastın ispatı gibi konular tartışma yaratmaktadır. Ayrıca, bilirkişi raporlarına bağımlı olunması da bazen raporların taraflı veya yetersiz olmasına neden olabilir. Bu da sürecin sağlıklı işlemlerini zorlaştırır.”

AV 4 ve AV 6, deliller ulaşmadaki zorlukları ve ulaşmanın ancak mahkemelerin

izni dahilinde olmasını şu şekilde ifade etmişlerdir:

AV 4: *“Delil olabilecek verilere avukat olarak ulaşmak çok zor. Ancak mahkeme tarafından talep kabul edilirse...”*

AV 6: *“Başta vergi mahremiyeti bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin sahte belge kullanma suçunda düzenlediği iddia edilen failin bilgilerine ancak yargılamayı yapan mahkeme kanalıyla ulaşabiliyoruz. Banka bilgileri gibi birçok hususa çoğu kez ulaşamıyoruz.”*

AV 8 ve AV 9 belge ve defterlerin eksik tutulması ya da manipüle edilmesinin süreci zorlaştırdığını ifade etmişlerdir:

AV 8: *“Belgelerin eksik ya da manipüle edilmesi.”*

AV 9: *“Sahte belge düzenleme, sorumluluk kapsamındaki bilgi, belge ve defterlerin eksik tutulması vb. fiillerden dolayı incelemenin yapılmasının aksadığı söylenebilir.”*

AV 5 ve AV 10 ise eksik veya kötü yönetilen soruşturmaların ve vergi makamlarıyla iletişim zorluklarının etkili delil toplamayı zorlaştırabileceğini ifade etmişlerdir:

AV 5: *“Vergi suçunun soruşturma ve kovuşturma evrelerinin etkin bir şekilde yürütülmediği takdirde dosya kapsamında hükme esas teşkil edecek nitelikte ayrıntılı ve kapsamlı deliller bulunamayacaktır.”*

AV 10: *“Mükelleflerin, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun veya tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi, vergi idaresiyle iletişimde yaşanan sıkıntılar temel zorluklar olarak karşımıza çıkmaktadır.”*

Yukarıdaki beyanatlardan anlaşılacağı üzere, vergi kaçırma davalarında delil toplama sürecindeki teknik, sistemsel, usul ve olgusal engellerle ilgili endişelerin bir araya geldiğini göstermektedir. Bu beyanatlar yasal ve düzenleyici çerçeve iyi tanımlanmış olsa da kanıtların karmaşıklığı, kurumsal engeller ve veri manipülasyonu dahil olmak üzere pratik ve prosedürel engellerin vergi kaçırma davalarında adil ve doğru karar vermenin sağlanmasında temel zorluklar olmaya devam ettiğini göstermektedir.

olmuştur. Vergi mahkemesi bulgularını ceza davalarında olgusal netlik oluşturmak için değerli delil veya referans noktaları olarak görmüşlerdir:

AV 1: “Evet, vergi hukukundaki tespitlerin ceza yargılamasında dikkate alınması gerekir. Aksi takdirde çelişkili kararlar çıkabilir.”

AV 3: “Fiilin gerçekleşip gerçekleşmediği yönünde vergi mahkemesince verilen kararların ceza yargılamasında dikkate alınması adaletin tesisi açısından önemlidir.”

AV 4: “Düşünülebilir. Madem konu uzmanlık denilerek ceza davası açılması vergi incelemesine, mütalaaya vs. bağlanmış o zaman konunun yargıda uzmanı da idari yargı, onun değerlendirmeleri ceza yargılamasını bence bağlamalı. Hem idari yargı ceza yargılamasına göre daha hızlı (Derece mahkemelerinde).”

AV 7: “Vergi mahkemelerinin verdiği kararların, ceza mahkemelerinde bağlayıcı olması gerektiği düşünülebilir. Vergi mahkemesinin verdiği karar, ceza yargılamasında delil olarak dikkate alınabilir. Özellikle vergi mahkemesi, maddi vakiya ilişkin bir karar verdiğyse, ceza hâkimi de bu karara dayanarak karar verebilir.”

AV 8: “Bu hem hukuki güvenlik hem de yargı birliği açısından faydalı olabilir; ancak ceza mahkemelerinin takdir yetkisini daraltabilir.”

AV 5, AV 6 ve AV 9 vergi ve ceza mahkemeleri arasındaki yapısal ve işlevsel farklılıkları vurgulayarak vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemeleri için resmi olarak bağlayıcı olmaması gerektiğini beyan etmişlerdir:

AV 5: “Ceza mahkemeleri, suç konusu fiilleri gerçekleştiren bireylerin cezalandırılabilmesi kapsamında kovuşturmaya konu fiil bakımından suçun unsurlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit eden; gerçekleştiyse ceza miktarının nasıl belirleneceği konusunda muhakeme gerçekleştiren mahkemelerdir. Vergi mahkemeleri ise vergi idaresi ile mükellef arasındaki vergi uyumsuzluklarını idari yargılama usulüne göre çözen idari yargının parçası olan mahkemelerdir. Bu doğrultuda ceza mahkemeleri ve vergi mahkemeleri görev ve yargılama usulü bakımından birbirlerinden tamamen farklı yapıdadır. Bu sebeple vergi mahkemelerinin vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin değerlendirme ihtiva eden kararlarının ceza yargılamasında bağlayıcı olması düşünülmemelidir. Ancak vergi mahkemelerinin vergi kaçakçılığı yönünden fiile ilişkin

değerlendirmelerinin ceza mahkemelerince ceza yargılaması sürecinde göz önüne alınması faydalı ve önemlidir.”

AV 6: *“Hâlihazırda ceza mahkemelerinin yapısı dikkate alındığında konuda daha uzman olan vergi yargısı gözükmektedir. Bu nedenle vergi mahkemesinin nitelemesi kanaatimce bağlayıcı olmalıdır. Ancak bu noktada her iki yargı kolunun senkronize edilmesi ise ayrı bir sorun oluşturabilir.”*

AV 9: *“Farklı yargı türlerine konu olmaları sebebiyle olmaması gerektiği düşüncesindeyim.”*

AV 2 ve AV 10 ise vergi mahkemesi kararlarının önemli göstergeler veya takdiri deliller olarak hizmet edebileceğini, ancak farklı ispat standartları, usul kuralları ve yargı bağımsızlığına yönelik potansiyel tehdit nedeniyle ceza mahkemelerini otomatik olarak bağlamaması gerektiğini ifade etmişlerdir:

AV 2: *“Vergi mahkemesi kararları kesin delil olmasa da ceza yargılamasında takdiri delil olarak dikkate alınabilir. Ancak bağlayıcı olursa “lehe karar” zorunlu hale gelir; bu, cezai yargı bağımsızlığına müdahale edebilir. Yine de aynı fül farklı şekilde yorumlanmamalıdır; çelişki doğmamalı.”*

AV 10: *“Vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini her hal ve şartta bağlayacağından söz edilemeyeceği gibi hiçbir suretle birbirini bağlamaması gerektiğinden de bahsedilemeyeceği açıktır.*

- Vergi kaçakçılığı suçundan mahkûmiyete hükmedilmesi tehlike suçunun işlendiğini ortaya koymaktadır. Ancak bu durum tek başına idari cezalandırma/yargılama sürecinde “vergi ziyanının varlığının ve ziyaa uğratılan verginin miktarının” da hukuken kabul edilebilir biçimde ortaya konulduğu anlamına gelmez.

- İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Ceza Muhakemesi Kanunu’nun yargılama usulleri, delil ileri sürme ve değerlendirme kuralları farklı olduğu gibi suç ile kabahatin unsurları, sorumluluk kriterleri de farklı olduğundan, suç ve kabahatin konusu olan maddi olaya ilişkin olarak vergi ve ceza mahkemesinin aynı konuda farklı sonuçlara varması olasıdır. Kanun koyucu bu durumu gözeterek 213 sayılı Kanun’un 367. maddesinin son fıkrasında, ceza mahkemesi kararlarının, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmayacağı, bu makam ve

mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağını kabul etmiştir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi cezası kesilmesinin vergi kaçakçılığı suçu takibatının yapılmasını engellemeyeceği, 359. maddesinin son paragrafında ve 367. maddesinin altıncı fıkrasında ise vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak cezaya hükmedilmesinin vergi cezasının uygulanmasını engellemeyeceği kurala bağlamıştır. Anılan kurallar birlikte dikkate alındığında, vergi cezası yönünden idari sürecin, vergi kaçakçılığı suçu yönünden ise adli sürecin ayrı ayrı yürütülebileceği öngörülmüştür. Ancak anılan kurallar idari yargı ve adli yargı düzeninde yürütülen yargılama sonucunda verilen kararların birbirini bağlayıp bağlamayacağı hususunda herhangi bir belirleme içermemektedir.”

Görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre, katılımcılar vergi kaçakçılık davalarında vergi mahkemesi kararlarının rolüne ilişkin önemli bilgiler sunmaktadırlar. Bazı katılımcılara göre, bu kararların davalarda tutarlılık ve netlik sağlamak için değerli kanıtlar olduğu vurgulanmaktadır. Fakat, diğer katılımcılar mahkemeler arasındaki yapısal ve usul farklılıkları nedeniyle vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesi kararlarını bağlayıcı nitelikte olmaması gerektiğini vurgulamaktadırlar. Bir diğer grup ise vergi mahkemesi kararlarının değerli olduğunu, fakat yine de ceza mahkemesi kararları üzerinde bağlayıcı bir etkisinin olmaması gerektiğini vurgulamaktadırlar.

6.2.9.1. Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkisine İlişkin NVivo Analizi

Vergi mahkemesi kararlarının etkisine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 21. Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkisine İlişkin Kelime Bulutu

hazırlayabilir.”

AV 7: *“Vergi kaçakçılığı davalarında bilirkişi delili, uzmanlık gerektiren bir konu olması nedeniyle önemli bir yer tutar. Ancak mevcut durumda bilirkişiler çoğu zaman tarafsızlık sorunu yaşayabiliyor. Hatta bilirkişilerin emekli vergi müfettişlerinden veya maliye mensuplarından seçilmesi durumunda, bu tarafsızlık ayyuka çıkabiliyor. Bu yüzden akademisyenlerin bilirkişi olarak seçilmesi, tarafsız ve bilimsel bakış açısının sağlanması açısından faydalıdır. Akademisyenler hem teorik bilgi hem de bağımsızlıkları sayesinde daha sağlıklı bir rapor hazırlayabilirler. Ayrıca, vergi hukuku ve muhasebe alanında eğitilmiş akademisyenler, karmaşık finansal verileri daha doğru bir şekilde değerlendirebilirler.”*

AV 8: *“Evet, bağımsız akademisyenlerin tarafsızlığı ve uzmanlığı, daha adil raporlar sağlar.”*

AV 9: *“Düşünülebilir. Zira bu alanda kendini kanıtlamış akademisyenlerin görüşlerine başvurulması doğru olabilir. Günümüzde uzmanlık gerektiren alanların yaygın olması, hukukun işleyişi bakımından da iyi yönlü bir gelişmenin olduğu kanaatindeyim.”*

AV 10: *“Hâkim takdirine bağlı olarak bilirkişi deliline başvurulacaksa, konusunda uzman, akademisyenler arasından seçilmesinin uygun olacağını düşünüyorum.”*

AV 4 bilirkişilik mekanizmasını gereksiz görmesinden dolayı akademisyenlerin de bu süreçte yer almasını gereksiz bulduğunu ifade etmiştir:

AV 4: *“Kişisel olarak bilirkişi müessesesini ne kadar gereksiz buluyorsam akademisyenlerden alınan uzman görüşlerini de gereksiz buluyorum. Bence olayın özelliği gerektirmedikçe genellemelerle bu konuda bir yorum yapılmamalı. Ancak şunu söyleyebilirim ki sırf kamu kökenli diye emekli denetçi ya da müfettişlerin bilirkişi olması da anlamlı değil. İşin bu tarafından fiilen görev yapmamış hiç kimse bu konulara yeterince vakıf olmayacaktır.”*

AV 5 daha ihtiyatlı bir yaklaşım sergileyerek akademik uzmanlığın fayda sağlayabileceğini ifade etse de gerçek etkiyi belirlemek için akademik ve akademik olmayan uzmanların görüşlerinin karşılaştırılmasının daha isabetli olacağını vurgulamıştır:

AV 5: “Bu sorunuza ancak vergi kaçakçılığı suçlarının tespitinde görev alan bilirkişiler bakımından akademisyen bilirkişilerin oluşturduğu bilirkişi raporları ile akademisyen olmayan bilirkişilerin oluşturduğu bilirkişi raporlarının incelenmesi ve bu raporların ceza yargılaması sürecine sağladıkları fayda bakımından değerlendirilmesi sonucunda cevap verilebilir.”

AV 6 saha tecrübesi olmayan akademisyenlerin bilirkişilik mekanizmasına dahil edilmesinin yeterli ve yararlı olmayacağını ifade etmiştir:

AV 6: “Ceza yargılamasında konu mevzuattan çok iddia edilen fiillerin ve maddi olguların tespiti ile değerlendirilmesine ilişkindir. Bu konuda bilirkişilerin dahi yeterli olmadığı kanaatindeyim. Bir de saha uygulaması tecrübesi olmayan akademisyenlerin konuya dahil edilmesi bence çok da yararlı olmayacaktır.”

Genel olarak katılımcıların birçoğu akademisyenlerin bu süreçte aktif rol almasını vurgulamaktadırlar. Çünkü, akademisyenlerin teorik bilgi birikimin yanı sıra teknik titizlikleri ve bağımsızlıkları da bu hususta önem teşkil etmektedir. Bazıları ise bunun yeterli ve yararlı olmayacağını ifade etmektedir.

6.2.10.1. Bilirkişilikte Akademisyenlerin Rolüne İlişkin NVivo Analizi

Bilirkişilikte akademisyenlerin rolüne ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 22. Bilirkişilikte Akademisyenlerin Rolüne İlişkin Kelime Bulutu

AV 3: “Kısmen. İlk soruşturma evresinde başvurulursa hem devlete geri kazanç sağlıyor hem de yargılamayı hafifletiyor. Ancak kötüye kullanımı hâlinde caydırıcılığı zayıflatabilir.”

AV 7: “Bu hususta eleştiriler olsa da etkin pişmanlık kurumu, vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesi ve ıslahı açısından faydalı bir araçtır. Kaçakçılığa karışan kişilere, vergiyi ödeyerek cezalarını hafifletme imkânı tanıyan bu düzenleme, aynı zamanda devlete kaybı telafi etme fırsatı sunar. Ancak etkin pişmanlık kurumunun caydırıcı etkiyi zayıflatmaması için sıkı denetim ve kısıtlamalar getirilmelidir. Zira sürekli olarak pişmanlık indiriminden faydalanmak, suç işleme eğilimini artırabilir.”

AV 8: “Belirli ölçüde evet”

AV 10: “213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesi kapsamındaki suçlar için etkin pişmanlık müessesesinin getirilmesinin olumlu ve olumsuz yansımaları olacağını düşünüyorum. Cezaların etkinliğini ve caydırıcılığını azaltması yönüyle olumsuz, pişmanlık hükümlerinden faydalanılarak vergi ve cezaların kendiliğinden ödenmesinin, vergi tahsilatı açısından ve yargısal itilafa düşülmemesi veya itilafın ortadan kaldırılması bakımından, idare yönünden olumlu etki yapacaktır. Aynı zamanda iyi niyetli mükellefler açısından da pişmanlık gösterilerek, vergi kaçakçılığı suçuna yönelik yapılan hataların telafi edilmesi ve hapis cezasından kurtulması, yönünde olumlu bir etkiye sahiptir.”

AV 4 ise diğer sorulara vermiş olduğu cevaplara atıfta bulunarak kısa bir cevap vermiştir:

AV 4: “Düşünüyorum, müteaddit cevaplarda buna değindim.”

AV 5, AV 6 ve AV 9 etkin pişmanlık kurumunun yaptırımlardan kolayca kaçma imkânı sağlayarak aslında daha sistematik kaçakçılığı teşvik edebileceği ve böylece potansiyel olarak bir cezasızlık kültürü yaratabileceği yönündeki endişelerini dile getirmişlerdir:

AV 5: “Tam aksine, etkin pişmanlık hükümlerinin bu eylemlerin önlenmesi veya ıslahında etkili olduğunu düşünmüyorum. Zira kişilerin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları bu tür suçların artmasına yol açacaktır.”

AV 6: “Aksi görüşteyim. Zira bilinçli bir şekilde bu fiillerin

işlendiği hallerde failler belirli bir incelenme riskini zaten göze almaktadır. Bu riskin gerçekleştiği durumda etkinlik pişmanlık riske girmek yönünden daha iştah açıcı olabilecektir.”

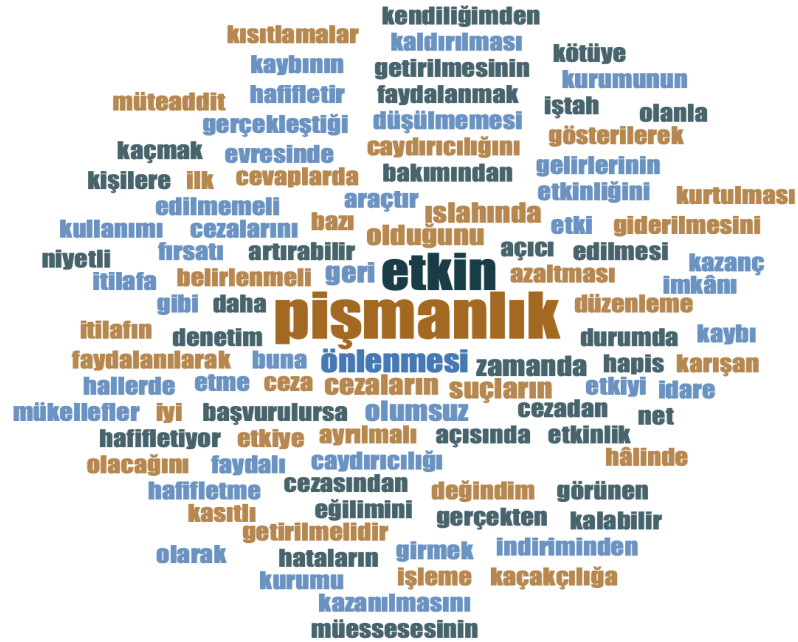
AV 9: “*Tam aksine, etkin pişmanlık hükümlerinin bu eylemlerin önlenmesi veya ıslahında etkili olduğunu düşünmüyorum. Zira kişilerin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları bu tür suçların artmasına yol açacaktır.”*

Nihai olarak, bir yandan katılımcılar etkin pişmanlık kurumunun gelirleri kurtarmada, vergi kaçakçılık eylemlerinin önlenmesi ve ıslah edilmesinde önemli rol oynadığını vurgulasa da diğer taraftan ıslah etkisini ve caydırıcılığı desteklemeyerek vergi kaçakçılık suçlarının artmasına neden olabileceğini de vurgulamaktadırlar.

6.2.11.1. Etkin Pişmanlık Kurumunun Islah Etkisine İlişkin NVivo Analizi

Etkin pişmanlık kurumunun ıslah etkisine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 23. Etkin Pişmanlık Kurumunun Islah Etkisine İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutundan görüldüğü üzere, “etkin pişmanlık”, “önlenmesi” ve “cezaların” gibi kavramlar sıklıkla vurgulanmıştır. Bu durum, etkin pişmanlık mekanizmasının vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik potansiyel bir düzeltici önlem

olarak işleyişine odaklanılması gerektiğini ortaya koymuştur. Ayrıca, katılımcılar cezaların caydırıcılık etkisinin de dikkate alınmasının önemine vurgu yapmışlardır.

6.2.12. Hakimlerin Niteliği

Vergi kaçakçılık davalarının görülmesinde hakimlerin niteliğine ilişkin katılımcılara bir soru yöneltilmiştir. AV 1, AV 2, AV 3, AV 7, AV 8, AV 9 ve AV 10, vergi kaçırma davalarında görev alan hakimlerin belli bir deneyim ve uzmanlığa sahip olması gerektiğini vurgulanmıştır. Özellikle bu tür davaların teknik ve ekonomik karmaşıklığının, doğru ve adil sonuçlar sağlamak için uzmanlaşmış bilgi ve deneyime sahip hakimler gerektirdiğini savunmuşlardır. Ayrıca, ihtisaslaşma ve eğitimin de önemli olduğunu vurgulanmıştır:

AV 1: *“Evet, çünkü dosyalar teknik ve kapsamlıdır. Deneyimli hâkimler daha sağlıklı karar verebilir.”*

AV 2: *“Vergi suçları teknik ve ekonomik bilgi gerektirir. Bu nedenle belli bir deneyim/kıdem düzeyi aranmalıdır. İhtisaslaşma ve sürekli eğitim bu bağlamda çok önemlidir.”*

AV 3: *“Bu suçlar teknik bilgi gerektirdiğinden, deneyimli ve mali hukuk bilgisi olan hâkimlerin görev alması adil yargılama için daha sağlıklıdır.”*

AV 7: *“Vergi kaçakçılığı davaları son derece teknik ve karmaşık olabilir, bu nedenle bu tür davaları görececek hâkimlerin kıdemli ve alanında uzman olması gerektiği görüşü yaygındır. İhtisas mahkemeleri oluşturulmuş olsa da bu mahkemelerde görev alacak hakimlerin deneyimli ve mali konularda eğitim almış kişilerden seçilmesi, davaların sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlar. Kıdemli hakimler, bilirkişi raporlarını daha sağlıklı değerlendirebilir ve karmaşık mali verileri daha iyi analiz edebilir.”*

AV 8: *“Evet, vergi ve mali suçlar teknik bilgi gerektirdiğinden, uzmanlık ve tecrübe önemlidir.”*

AV 9: *“Vergi hukuku çok teknik ve çoğu kişinin uzak olduğu ancak uygulamada çok büyük önem arz eden bir disiplin dolayısıyla bu konuda belli bir kıdemin veyahut tecrübenin olması iyi olabilir. Uzmanlaşma her alanda önemli olmakta günümüzde.”*

AV 10: *“Türk yargı sisteminde adli nitelikli vergi suçlarının yargılanması ve cezalandırılması ceza mahkemelerinin yetkisine girmektedir. Hürriyeti bağlayıcı adli nitelikteki ve kişilerin mahkûmiyeti*

kararı neticesinde hapis cezası verilmesini gerektiren vergi davaları Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanında yer almaktadır. Asliye Ceza Mahkemesi hakimleri vergi ile ilgili davaları, vergi inceleme, vergi tekniği raporları ve Cumhuriyet Savcılığının düzenlediği Vergi Suçu Raporunu dikkate alarak sonuçlandırmaktadır. Dolayısıyla, sağlıklı ve doğru karar almaları bakımından, asliye ceza hakimlerinin belli bir kıdeme sahip olması önem arz etmektedir.”

AV 4, AV 5 ve AV 6 kıdemden ziyade eğitimin önemine ve konuya ilgisine vurgu yapmışlardır:

AV 4: *“Belirli bir kıdemin bence önemi yok. Önemli olan eğitimi ve konuya ilgisi. Sadece hukuk fakültesi mezunu olmak çoğu kez bu alanda yeterli olamayabiliyor, zira çoğu Hukuk Fakültesinde vergi ve idare hukuku dersleri yeterli değil veya seçmeli. Diğer fakültelerde ise hukuk ve ceza hukuku eğitimi yetersiz. Bence vergi ceza (ihtisas) mahkemeleri kurulmalı ve ceza mahkemesi savcı ve yargıçları öncelikle belirli bir süre vergi mahkemesinde görev yapmalı. Ya da bu mahkemeler birleştirilmeli, ki bu ideali ama çok çok zor bir seçenek.”*

AV 5: *“Vergi kaçakçılığı suçuna bakmakla görevli ihtisas asliye ceza mahkemelerinde görev yapan hakimlerin belirli bir kıdeme sahip olmasından ziyade hakimlerin görevli ihtisas asliye ceza mahkemelerinde göreve başlamadan önce ihtisas konularında uzmanlıklarını arttıracak meslek içi eğitim çalışmalarının gerçekleştirilmesinin daha faydalı olacağı kanaatindeyim.”*

AV 6: *“Vergi kaçakçılığı suçunun özellikle muhasebe hilesi fiilinin belirli bir kıdemden ziyade özel bir eğitim içermesi gerektiği kanaatindeyim.”*

Genel olarak davalara bakan hakimlerde aranan nitelikler deneyim, uzmanlık, kıdem ve eğitim olarak vurgulanmaktadır. Bu tür niteliklere sahip olan hakimlerin davaların ve cezaların etkinliğinde önemli bir rol alabileceği de ifade edilebilir.

6.2.12.1. Hakimlerin Niteliğine İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık davalarına bakan hakimlerin niteliğine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel

Şekil 6. 24. Hakimlerin Niteliğine İlişkin Kelime Bulutu

çalışmalarının
önemi uygulamada
raporlarını oluşturulmuş
konularda kişilerden mahkemeleri
kıdemden günümüzde ihtisaslaşma
nedenle gerektirdiğinden faydalı olmasından
görece davaların başlamadan konuya önce
sağlıklıdır almış kıdeme etmektedir yaygındır
sürekli gerektirir deneyimli kişinin veyahut
derece hukuku
hakimler analiz ekonomik verileri
meslek disiplin deneyim suçları
yok kıdem düzeyi eğitim büyük ilgisi çoğu
olsa arzeden ihtisas alması hukuk verebilir
hâkimler bence bilirkişi konuda
uzak göreve bilgisi alacak almaları eğitimi tür
içermesi aranmalıdır edebilir içi suçlar
olacağı görevli bağlamda değerlendirebilir görüşü sağlar özel
konularında değerlendirilebilir olmakta uzmanlık
tecrübe gerçekleştirilmesinin hâkimlerinin olduğu uzmanlık
uzmanlaşma mahkemelerde tecrübenin
sonuçlanmasını
uzmanlıklarını

6.2.13.Bilirkişilik Mekanizması

Bilirkişilik mekanizmasının işlevisine ilişkin katılımcılara yöneltilen soruda

AV 1: “Geliştirilmeye muhtaç. Özellikle tarafsızlık, uzmanlık ve

AV 2: “*Vergi uyumsuzlukları mevzuatın karmaşıklığı, hesaplamalar*

AV 5: *“Ayrıntılı ve teknik bir konu olmasından kaynaklı olarak*

AV 7: “Bilirkişilik, vergi kaçakçılığı davalarında kritik bir öneme sahiptir, çünkü çoğu zaman mahkeme teknik konularda uzman yardımı alır. Ancak bilirkişi seçiminde tarafsızlık ve uzmanlık büyük bir sorun teşkil edebilir. Bilirkişilerin tarafsızlığı ve uzmanlık düzeylerinin artırılması gerekir. Bu noktada, akademik alanda deneyimi olan ve sahada tecrübe kazanmış akademisyenlerin bilirkişi olarak görevlendirilmesi daha sağlıklı sonuçlar elde edilmesini sağlar. Bilirkişinin raporları, özellikle mali verilerle ilgili karar verirken mahkemenin en önemli referans noktalarından biri olmalıdır.”

AV 9: “Vergi yükümlüsü ile idare arasında yaşanan hukukî uyuşmazlıkların vergi mahkemeleri açısından etkin, maddi ve usul hukukuna uygun ve hakkaniyetli bir şekilde çözümlenebilmesi için hâkimin, karine olarak kabul edilen hukuk bilgisi dışında her bir somut olayın çözümünde, teknik, özel veya uzmanlık gerektiren bir bilgiye ihtiyaç duyması gayet doğaldır. Dolayısıyla bu konuda hakimin bilirkişilik mekanizmasına başvurması daha doğru bir deyişle bir vergi uzmanı görüşü alması burada hayati önem taşımaktadır.”

AV 4, AV 6 ve AV 10 vergi kaçırma davalarında bilirkişi tanık raporlarının mevcut kullanımını daha çok eleştirmişlerdir. Bilirkişiliğin genellikle gereksiz olduğunu, çünkü vergiyle ilgili anlaşmazlıkların zaten vergi makamları tarafından kapsamlı soruşturmalara ve belgelere dayandığını ifade etmişlerdir. Bilirkişi raporlarının gereksiz veya kötüye kullanılabileceğini öne sürmüşlerdir. Bu yüzden bilirkişi raporlarının yerine diğer kanıtların araştırılması yönteminin daha sağlıklı olacağını şöyle ifade etmişlerdir:

AV 4: “Soruyu ceza yargılaması olarak anlıyorum ve bu süreçte bilirkişilik müessesesi şeklen zorunlu addedilse de kanaatimce yargılamaya çok da katkısı olmayan bir süreç. Zira vergi suçu raporu, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporlarının söz konusu olduğu, kamu gücü ve imkânlarının kullanılmasıyla bunları hazırlandığı ortamda bilirkişi raporları çoğu kez gerekli olmayan konularda düzenlenirken genelde de yeterliliği tartışmalı bilirkişiler görev alıyor. Kanaatimce inceleme ve raporlarından ziyade diğer delillerin araştırılması yöntemi daha sağlıklı olmaktadır.”

AV 6: “Genellikle yapılan bilirkişilik işlemleri ile doğru orantılı

gelen yargı kararları düşünüldüğünde, verilen raporların hukuki değerlendirmeler içermesinin hukuka aykırı olduğu düşüncesindeyim. Kaldı ki aslında çoğu kez bilirkişi incelemelerinin gerekliliği (iddia edilen fiilin niteliğine göre) tartışılabilir.”

AV 10: *“Vergi kaçakçılığı suçunun tespitinde, sürecin tamamı ilgili mevzuat çerçevesinde konusunda uzman vergi inceleme elamanları tarafından yürütülüp, delillendirilip, raporlandığından, vergi kaçakçılığı davalarında, çözümü hâkim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren hususların pek fazla bulunmayacağından hareketle, bilirkişiye ihtiyaç ve bilirkişi deliline başvurulmasının gerekli olduğu düşünmüyorum. Hâkim takdirine bağlı olarak illa ki bilirkişi deliline başvurulacaksa, sıfat ve unvanına bakılmaksızın, gerçekten konusunda uzman, ilmi, fenni ve teknik bilgi sahibi kişilerin tercih edilmesi adli sürecin sağlıklı yürütülmesi ve doğru karar alınması bakımından önemlidir.”*

AV 8 bu durumu sadece “iyi” diyerek cevaplamıştır:

AV 8: *“İyi”*

AV 3 ise şeffaflık ve objektifliğin zayıf olduğunu ve bilirkişilikte liyakatin esas alınması gerektiğini ifade etmiştir:

AV 3: *“Şeffaflık ve objektiflik zayıf. Bilirkişi seçiminde liyakat esas alınmalı, değerlendirmelerin gerekçeli ve denetlenebilir olması sağlanmalıdır.”*

Genel olarak yapılan mülakatların neticesinde katılımcıların çoğunluğu, teknik olarak karmaşık vergi kaçakçılığı davalarında doğru ve adil sonuçlar elde etmede bilirkişi raporlarının kritik rolünü kabul etmesine rağmen, önemli bir azınlığın kötüye kullanım veya gereksizlik konusunda endişelerini dile getirdiği görülmektedir.

6.2.13.1. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin NVivo Analizi

Bilirkişilik mekanizmasına ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 25. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutunda “bilirkişi”, “uzmanlık” ve “raporlarının” gibi kelimelerin öne çıktığı görülüyor. Katılımcılar, özellikle karmaşık vergi kaçakçılığı davalarında doğru ve adil kararlar alınabilmesi için bilirkişi raporlarının ne kadar önemli olduğunu vurgulamışlar. Bilirkişilerin sahip olduğu uzmanlık ve objektif bakış açısının, delillerin doğru değerlendirilmesi ve mahkeme kararlarının sağlam temellere dayanması açısından büyük bir rol oynadığını ifade etmişlerdir.

6.2.14.Vergi Denetim Kurulu’nun Davaya Müdahil Olması

Vergi Denetim Kurulu’nun davaya müdahil olmasının davalar üzerindeki olası etkilerini değerlendirmek amacıyla katılımcılara yönlendirilmiş bir soru üzerinden görüşleri alınmıştır. AV 1, AV 2, AV 7, AV 8 ve AV 10 kurumsal bilgi ve teknik destek sağlaması hususunda VDK’nın davaya katılımının faydalı olabileceğini fakat bazı zamanlar bağımsız yargılama ilkesine zarar verebileceğini ifade etmişlerdir:

AV 1: “Müdahillik bağımsız yargılama ilkesine zarar verebilir. Ancak teknik destek sağlayacak şekilde sınırlandırılırsa faydalı olabilir.”

AV 2: “Olumlu: Teknik bilgi desteği sağlar, yargının karar sürecine katkıda bulunabilir. Olumsuz: Tarafsızlık ilkesine zarar verebilir. Savcılık makamı gibi davranmamalıdır. Bu nedenle sınırları net belirlenmeli.”

AV 7: “Davaya katılmak için kurumun suçtan zarar görmesi gerekir. Oysa bazı vergi kaçakçılığı dosyalarında zarar olmasa da (örneğin defter ve belge ibraz etmeme) vergi idaresinin davaya müdahil olduğu görülmektedir. Bu hatalıdır. Vergi müfettişlerinin hazırladığı raporlar, ceza

yargılamasında önemli bir delil kaynağıdır. Vergi kaçakçılığı davaları iki Savcılıdır! Bir tarafta sanığın tecziyesini isteyen yargılama makamı olarak savcı (devlet), diğer tarafta yine sanığın cezalandırılmasını isteyen katılan sıfatına sahip Vergi Denetim Kurulu (devlet). İlginç bir durumdur. Vergi Denetim Kurulu'nun davaya katılması, raporların daha güvenilir ve etkili bir şekilde mahkemeye sunulmasını sağlayabilir. Bununla birlikte, vergi idaresinin davaya müdahil olması, bazı durumlarda savunma açısından olumsuzluk yaratabilir, çünkü yargılama makamı devletin menfaati doğrultusunda hareket edebilir ve bu da tarafsızlık sorunları yaratabilir.”

AV 8: “Kurumsal bilgi ve teknik desteğin sağlanması açısından faydalı olabilir. Ancak bu durum, idari bir kurumun yargılama sürecine taraf gibi katılması nedeniyle, yargı bağımsızlığı ve adil yargılanma hakkı açısından tartışmalı sonuçlar doğurabilir.”

AV 10: “Vergi müfettişleri, vergi inceleme yetkisine sahip, vergi inceleme görevini ifa eden, bu sıfatla hem ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştıran, tespit eden ve sağlayan, hem de idari vergi cezalarını tespit eden kamu görevlisidir. Vergi Müfettişlerinin yaptığı vergi incelemesi, bir yandan idari işlem niteliğinde olan vergi tarhı ve ceza kesme işlemine dayanak olurken, diğer yandan VUK 359 ve 360. maddelerde yer alan suçlar için hazırlık soruşturması niteliğini taşımaktadır. Bu nedenle, hazırlık soruşturmasını yapan Vergi Müfettişlerinin vergi ceza yargılamasında özel bir yeri bulunmaktadır.

Vergi Müfettişlerinin tanzim edip de yargıya intikal eden vergi inceleme raporları ile ilgili Vergi Denetim Kurulu'nun davaya müdahil olması; yargıya intikal eden olaya ilişkin, özel ve teknik bilgi sahibi, sürecin önemli bir parçası olarak, daha sağlıklı, açıklayıcı, anlaşılır, gerekli ve yeterli savunmalar yapılarak, bir nevi yazılan raporlar, bizzat raporu tanzim eden birim tarafından savunularak, yargıya intikal etmiş uyuşmazlıkların hazine lehine sonuçlanmasında büyük katkı yapmaktadır. Diğer yandan etkili ve yeterli savunma karşısında davaların hazine lehine sonuçlanması, vergi kaçakçılığına yönelecek ve “dava açıp kazanırım” diye düşünülen mükellefler üzerinde caydırıcı etki yapacaktır.”

AV 3 ve AV 9 ise VDK'nın davaya müdahil olmasının vergi müfettişlerinin görüşlerinin ciddiyetini arttıracak ve davaların teknik yönlerinin açıklığa

kavuşturulmasına yardımcı olabileceğini ifade etmişlerdir:

AV 3: “*Vergi Denetim Kurulu’nun davaya müdahil olması, vergi müfettişlerinin görüşlerinin ciddiyetini artırır.*”

AV 9: “*Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için bu gibi müdahalelerin olması vergi kaçakçılığını önlemede iyi yönde bir etki sağladığını söyleyebilirim.*”

AV 4 ve AV 6 VDK’nın müdahil olmasının gereksiz olduğunu ve yargılamayı geciktirebileceğini ifade etmişlerdir:

AV 4: “*Hâlihazırda Vergi Denetim Kurulu’nun davaya müdahalesi söz konusu değil. Olsa da bir katkı sağlayacağını düşünmüyorum. Zaten müfettişlerin ellerinden geleni yaptığı kabul edilen bir durumda sonraki süreçlerde bunların dâhil edilmesi hem onların cephesinde işlerin gecikmesine hem de yargılamada fiilen yeni bir tarafmış gibi davranmalarına yol açabilir, savcılığın konumu anlamsız hale gelir.*”

AV 6: “*Raporu düzenleyen müfettiş ve idari biriminin gerçekleştirmiş olduğu idari işlemin iptaline ilişkin davada idare ile aynı tarafta olmasının uygun olmayacağı kanaatindeyim. Zira her ne kadar idarenin objektif davranması beklense de müfettişin yaptığı işi savunmak anlamında bunu sağlayamaması olasılığı yüksek görünmektedir.*”

AV 5 ise gelecekte olması muhtemel davalara emsal teşkil ederek, vergi kaçakçılık suçlarını engelleyebileceğini şeklinde ifade etmiştir:

AV 5: “*Somut olaylar bakımından verilen kararlar emsal teşkil ederek vergi kaçakçılığı eylemlerini bizzat değerlendirerek gelecekte olması muhtemel vergi kaçakçılığı eylemlerin önüne geçebilirler.*”

Genel olarak katılımcıların VDK’nın davaya müdahil olması konusunda birbirinden farklı fikirlere sahip olduğu görülmektedir. Katılımın kurumsal bilgi ve teknik destek sağlaması konusunda destek olacağını, vergi müfettişlerinin ciddiyetlerini arttıracağını, davaların teknik olarak açığa kavuşturmasına destek vermesi, vergi kaçakçılık suçlarını engelleyeceğini vurgularken, diğer taraftan müdahilliğin, bağımsız yargılamayı, gereksiz olduğu ve yargılamayı geciktirebileceğini vurgulamışlardır.

6.2.14.1. Vergi Denetim Kurulu’nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin NVivo Analizi

Vergi Denetim Kurulu’nun davaya müdahil olmasına ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel

veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 26. Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutundan görüldüğü üzere, “teknik”, “bilgi”, “müdahil” ve “idari” gibi kavramlar belirgin şekilde öne çıkmaktadır. Katılımcılar, Vergi Denetim Kurulu’nun (VDK) davaya müdahil olmasını kurumsal bilgi ve teknik destek açısından önemli bulmuşlardır. Ayrıca, kurumun teknik raporlama ve idari gözetim faaliyetlerinin mahkemenin karar alma sürecini desteklemede kritik bir rol oynadığına da vurgu yapılmıştır.

6.2.15. Vergi İdaresinin Önlemleri

Vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelede vergi idaresinin alacağı önlemler de bu suçlarla mücadele için kritik bir öneme sahiptir. Katılımcıların bu konu hakkındaki görüşlerini tespit etmek amacıyla vergi idaresinin alacağı önlemlere ilişkin soru yöneltilmiştir.

Bu soruya ilişkin katılımcıların vermiş oldukları cevaplar arasında çok bir farklılık görülmemiştir. AV 1, AV 2, AV 3 ve AV 7 vergi idaresinin dijital denetim sistemlerinin güçlendirilmesi, mükelleflere yönelik vergi bilincini artırıcı kampanyalar düzenlenmesi ve yoklama müesseselerinin etkin kullanılması gibi önlemler ile vergi kaçakçılık suçlarının önüne geçilebileceğini ifade etmişlerdir:

AV 1: “• *Dijital denetim sistemleri*

• *Vergi kültürünü artırıcı kampanyalar*

- Vergi affı gibi uygulamalardan kaçınılması
- Risk analiziyle hedefli denetim.”

AV 2: “ Dijital denetim sistemleri, yapay zekâ ile risk analizi.

- Vergi mükelleflerinin eğitimi ve rehberlik hizmetlerinin artırılması.
- Uzlaşma mekanizmalarının sadeleştirilmesi.
- Küçük ve orta ölçekli mükellefler için önleyici danışmanlık sistemi.”

AV 3: “Risk analiz sistemlerinin güçlendirilmesi, sektör bazlı denetimler, dijital izleme mekanizmaları ve toplumsal bilinçlendirme gibi önlemler vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkili olur.”

AV 4: “Aslında olay ceza hukuku boyutu dışına taşıyor. Mükellefiyetin re’sen terkinden tutun da elektronik ortamda defter ve belgeler gibi teknolojik gelişmeler bu konuda her şeyden öncelikle ve özellikli. İdarenin sorunu zamanlama, yani olaylar olup bittikten sonra değil olma anında hatta olmadan müdahale edebilme imkanı. Bu da tamamen teknoloji kullanımı ve insan kaynakları ile ilgili. Örneğin yoklama müessesesi daha etkin kullanılsa işyerleri zaman zaman yerinde denetlense birçok suç daha oluşmadan ya da büyümeden önlenebilecek pozisyonda.”

AV 7: “Vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele için vergi idaresi denetim kapasitesini artırmalıdır. Teknolojik yeniliklerden yararlanarak, yapay zekâ ve veri analitiği gibi araçlarla daha fazla mükellef denetlenebilir. Ayrıca, vergi bilincini artırma ve mükellef eğitimine ağırlık vererek, vergi kaybı olmadan vergi tahsilatı yapılabilir. Bununla birlikte, kayıt dışı ekonomiyi önlemek için daha etkili dijitalleşme ve e-fatura gibi çözümlerle kayıt dışılık azaltılabilir. En önemlisi, af uygulamalarının sınırlandırılması, vergiye uyum gösteren mükelleflerin ödüllendirilmesi ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi gerekir.”

AV 5, AV 6 ve AV 9 denetimlerin sıkılaştırılması yönünde önlemlerin alınması gerektiğini ifade etmişlerdir:

AV 5: “Mali sistemde uygulanan vergi sisteminin vergi kaçakçılığını en üst seviyede önleyecek nitelikte yeniden düzenlenmesinde fayda bulunmaktadır. Bu reform süreci Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülebilir. Ayrıca vergi idaresi vergi kaçakçılığına ilişkin önleyici denetimlerini arttırmalıdır.”

AV 6: “Hasılat tespiti, risk analizleri ve etkin bir idari süreç ile

gerekli önlemler proaktif bir biçimde alınabilir. Şu anki mevcut düzenlemelerin yeterli olduğu kanaatindeyim. Sorun düzenlemelerden ziyade idarenin sahada yeterli denetim yapmaması gibi görünüyor.”

AV 9: *“Vergi denetimleri sıkılaştırılabilir. Uzlaşma müessesesi iyi bir şekilde işletilebilir.”*

AV 8 ise şeffaflık ve teşvik mekanizmalarının arttırılmasının gerekliliğini ifade etmiştir:

AV 8: *“Şeffaflık ve teşvik mekanizmalarının artırılması.”*

AV 10 da olaya daha geniş bir perspektiften bakarak mükellefler ile idare arasında etkili iletişim yoluyla çeşitli önlemler alınabileceğini ve vergi müfettiş sayılarının arttırılması, eğitilmesi gibi uygulamaların da yapılmasını vurgulamıştır. Ayrıca, suçlara yönelik ağır yaptırımların gerekliliğini de vurgulamıştır:

AV 10: *“Öncelikle vergi bilinci ve ahlakına yönelik çalışmalar yapılmalı, mükellefler ile sürekli ve sağlıklı iletişim kurulmalı, kurumlar arası işbirliğine gidilmeli ve bilgi paylaşımında bulunulmalı, mevzuat sade ve anlaşılır hale getirilmelidir. Ayrıca vergi suç ve cezalarının etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak öncelikle mükelleflerin yeterli ve etkili bir biçimde denetlenmeleri, bunun için vergi denetim elemanlarının yeterli sayıda olması, vergi denetimi ve vergi yargısı ile ilgili tüm görevlilerin eğitimine yönelik çalışmalar yapılması, bu kapsamda seminerler, bilgilendirme toplantıları ve bilimsel araştırma ve çalışmalar yapılmalıdır. Öte yandan vergi suçlarına yönelik cezaların infaz kabiliyetine sahip olacak düzeyde artırılması, bu suçların af, erteleme ve HAGB kapsamı dışında tutulmasına yönelik düzenlemeler yapılarak suç ve cezaların caydırıcılığı sağlanmalıdır.”*

Katılımcılardan alınan bilgiler doğrultusunda, vergi idaresinin alacağı önlemler dijital denetim teknolojilerinin arttırılmasının yanı sıra vergi mükelleflerine yönelik vergi bilincini ve ahlakını arttırıcı kampanyaların düzenlenmesi gerektiği de vurgulanmaktadır.

6.2.15.1. Vergi İdaresinin Önlemlerine İlişkin NVivo Analizi

Vergi idaresinin önlemlerine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 27. Vergi İdaresinin Önlemlerine İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutundan görüldüğü üzere, “dijital”, “eğitim”, “teknolojik” ve “mükellef” gibi kavramlar belirgin şekilde ön plana çıkmaktadır. Katılımcılar, vergi idaresinin dijital denetim teknolojileri ile koordineli bir şekilde vergi mükelleflerinin eğitilmesine yönelik çalışmalar yürütmesi gerektiğini ve bu sayede vergi kaçakçılığı suçlarına karşı etkili önlemler alınabileceğini vurgulamışlardır.

6.2.16. Etkin Pişmanlık Kurumunun Değerlendirilmesi

7394 sayılı Kanun’un 4. maddesi ile 213 sayılı VUK’un “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı 359. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Düzenleme ile vergi suçlarına “etkin pişmanlık” hükümlerinin uygulanması mümkün kılınmıştır. Yapılan yeni düzenleme hükümlerine göre, vergi suçlarında soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlıktan yararlanılmasına imkan verilmiştir.

Etkin pişmanlık kurumunun işleyişine ilişkin katılımcılara yöneltilmiş olduğumuz soruda, katılımcıların bu konu hakkındaki görüşleri farklılık arz etmektedir. AV 1, AV 2, AV 3, AV 5 ve AV 7, etkin pişmanlık kurumunun yararlı bir araç olmakla beraber cezaları önleyici bir rolü olduğunu da vurgulamışlardır. Ancak sistemin suiistimal edilmesi ve kötüye kullanımının da önüne geçilmesinin denetlenmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu yüzden sistemin şeffaf ve kontrollü bir şekilde yürütülmesinin gerekliliğini de şu şekilde ifade etmişlerdir:

AV 1: “Yararlı bir araç olmakla birlikte kötüye kullanım riski taşır.

Şeffaf ve denetlenebilir şekilde uygulanması gerekir.”

AV 2: “Etkin pişmanlık, önleyici bir ceza hukuku aracı olarak

işlevseldir. Yargının iş yükünü azaltır ve kamu zararının telafisini kolaylaştırır. Ancak uygulamada eşitsizliğe yol açmaması için objektif kriterler belirlenmeli.”

AV 3: *“Doğru uygulandığında hem kamu zararı telafi ediliyor hem de suçlu pişmanlık gösteriyor. Ancak sistem açıklarının kötüye kullanımı denetlenmeli.”*

AV 5: *“Vergi kaçakçılığıyla mücadelede vergi ceza hukukunda uygulanan etkin pişmanlık kurumu ile bireyler VUK geçici madde 34’de yer alan vergi yükümlülüklerini yerine getirerek idarenin suçla uğramış olduğu gelir kaybı önlenmekte ve idare ile mükellef arasındaki ilişkiyi pekiştirmektedir. Ancak vergi ceza hukuku kapsamında da etkin pişmanlık uygulamaları sonucunda vergi kaçakçılığı suçlarında cezanın caydırıcılık etkisinin azalmaması hususuna dikkat edilmelidir.”*

AV 7: *“Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık kurumu, cezanın hafifletilmesi için önemli bir mekanizma oluşturmuştur ve aynı zamanda kamunun zararının giderilmesini sağlamaktadır. Etkin pişmanlık, suçlulara pişmanlık duyarak vergiyi ödeme ve cezalarını indirimli şekilde tamamlama fırsatı verir. Ancak, bu kurumun suiistimale açık olabileceği ve caydırıcılığı zayıflatabileceği için, denetim mekanizmaları sıkı tutulmalıdır. Zira, sürekli pişmanlık hakkı kullanılmamalı ve yalnızca samimi şekilde hata yapanlar için uygulanmalıdır.”*

AV 4 ve AV 10 ise etkin pişmanlık kurumuna olumlu bir bakış açısı sergilemişlerdir. Tahsilatta başarı ve hız kazandırmasının yanı sıra yargıyı meşgul eden davaların da önüne geçtiğini ifade ederek kurumun etkinliğini vurgulamışlardır:

AV 4: *“Olumlu yaklaşıyorum. Eksiği var muhakkak ama en azından hem tahsilatta başarı ve hız kazandırıyor hem de ceza miktarında bir indirime bağlanmış durumda. Hiç ödeme yapmayan veya yapan açısından bir farklılık yaratmak anlamında önemli buluyorum.”*

AV 10: *“213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesi kapsamındaki suçlar için etkin pişmanlık müessesesinin getirilmesi ile iyi niyetli mükelleflerin vergi yargısındaki davalarını geri çekmeleri ve tarh edilen vergi ve cezaları ödemeleri ile uzlaşma sağlanarak gereksiz açılan ve yargıyı meşgul eden davaların önü kesilmiş olmaktadır. Diğer bir ifade ile devlet alacağını tahsil etmekte, vergi yükümlüsü de pişmanlık göstererek*

hapis cezasından kurtulduğundan her iki taraf içinde olumlu bir düzenleme olduğunu düşünüyorum.”

AV 8, kısa ve öz bir şekilde faydalı olabileceğini ifade ederek konu hakkında detay bilgi vermekten kaçınmıştır:

AV 8: *“Faydalı olabilir”*

AV 6 ve AV 9 ise etkin pişmanlık kurumunun mükelleflere aşırı bir külfet ve adil dengenin muhatap aleyhine bozulabileceğini ifade etmişlerdir:

AV 6: *“Özellikle son getirilen düzenlemeler ışığında mükellefi belirli bir indirimden yararlandırmak için kanun yolundan vazgeçme veya gitmemek gibi yollara teşvik eden aynı zamanda kabul etmesini sağlayan (ki çoğu zaman sadece indirim için) bu düzenlemenin tartışmaya açık olduğu düşüncesindeyim.*

AV 9: *“Bu kurum elbette dava sayısını ve yargının iş yükünü nispeten azaltacak olsa da ancak muhataba yüklenen bu aşırı mali külfetle karşılaştırıldığında adil dengenin muhatap aleyhine bozulması gibi bir durum da ortaya çıkabilir.”*

Mülakat sonucunda katılımcıların verdiği yanıtlar değerlendirildiğinde, etkin pişmanlık kurumunun kamu zararlarının telafisinde potansiyel bir araç olduğu görülmüştür. Bununla birlikte, kötüye kullanımın önlenmesi ve adaletin sağlanması için bu mekanizmanın titizlikle uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

6.2.16.1. Etkin Pişmanlık Kurumunun Değerlendirilmesine İlişkin NVivo Analizi

Etkin pişmanlık kurumunun değerlendirilmesine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 28. Etkin Pişmanlık Kurumunun Değerlendirilmesine İlişkin Kelime Bulutu

- Bilirkişilik mekanizması
- VDK'nın davaya müdahil olması
- Vergi idaresinin önlemleri
- Etkin pişmanlık kurumunun değerlendirilmesi

Oluşturulan temalar bağlamında hakimlerin her soru için vermiş oldukları cevaplar değerlendirilip analiz edilecektir.

6.3.1. Karar Verme Öncelikleri

Vergi kaçakçılık davalarında cezaların etkinliğini belirleyen hususlardan bir tanesi hakimlerin karar verirken hangi öncelikleri göz önünde bulundurdıklarıdır. Bu konuya ilişkin hakimlere dava sonucunda karar verirken hangi önceliklere dikkat ettikleri sorusu yöneltilmiştir.

HK 1, HK 8 ve HK 9 ise öncelik suçun türünü tespit ettikten sonra sahte fatura düzenleme, kullanma, defter ve belgeleri gizleme gibi hususlara dikkat ettiklerini ifade etmişlerdir:

HK 1: *“Vergi kaçakçılığı suçları birçok fiille işlenebilmektedir. En çok karşımıza çıkan sahte fatura kullanma ve sahte fatura düzenleme fiilleridir. Öncelikle vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, iddianame ve ilk derece ile istinaf mahkemeleri gerekçeli kararlarındaki suçun karşılaştırılması yapılır. Birden fazla takvim yılını içerip içermediğine bakılır. Adil yargılanma hakkı gibi sanık haklarına dikkat edilmektedir.”*

HK 8: *“Öncelikle suçun türünü tespit ediyoruz. Sahte fatura düzenleme, kullanma, defter ve belgeleri gizleme vb.”*

HK 9: *“Vergi Kaçakçılığı suçlarıyla ilgili karar verirken öncelikle dava şartı bulunup bulunmadığı hususunun tespitinden sonra özellikle sahte fatura düzenleme suçlarında suçun faili herkes temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan faillerin cezalandırılması olabileceğinden suçta ve cezada şahsilik ilkesi gereğince, suçun şekli sorumlusu olan kanuni amacıyla faturalarda imza incelemesi, sahte faturaları kullanan şirket yetkilisi/yetkilileri tanık olarak dinlenerek faturaları kimden/kimlerden aldığı aldıkları, faturalara ilişkin teslim tutanaklarında kimin imzasının bulunduğu, muhasebeciyle kimin/kimlerin muhatap olduklarına ilişkin araştırılmaların sonucuna göre karar verme yoluna gidilmektedir (Çoğu zaman özellikle kanun değişikliğinden önce ceza miktarı itibarıyla TCK'nın 66/1-e. maddesi uyarınca 8 yıllık ve aynı*

Kanun'un 67/4 maddesi uyarınca 12 yıllık dava zamanaşımı söz konusu olduğundan suçun şekli sorumlusu hakkında yargılamaya başlanıldığı durumda asıl fail hakkında sonradan suç duyurusunda bulunulup dava açılması sağlansa da gerçekleşen zamanaşımı nedeniyle kovuşturma mümkün olmamaktadır)."

HK 2, HK 3, HK 4, HK 5 ve HK 6 vergi kaçakçılık suçlamalarıyla ilgili karar verirken öncelikle; eyleme uygun mütalaanın varlığı, vergi raporlarının dava açmaya uygunluğu, delil niteliğindeki belgelerin dosyadaki varlığı, davanın hangi suçtan açıldığı vb. hususlara öncelikle dikkat ettiklerini ifade etmişlerdir:

HK 2: *"Failin eylemine uygun mütalaa bulunup bulunmadığı, vergi raporlarının içeriklerinin dava açmaya ve hüküm kurmaya yeterli olup olmadığı, delil niteliğindeki belgelerin dosyada olup olmadığı, vergi kaçakçılığı dosyalarında öncelikle baktığımız hususlardır."*

HK 3: *"Temyiz incelemesi aşamasında öncelikle; mütalaa bulunup bulunmadığı, davanın mütalaaya uygun olarak açılıp açılmadığı ve mahkemenin de açılan davaya uygun şekilde vasıflandırma yapip yapmadığına dikkat edilir."*

HK 4: *"İddianın kapsamında hangi suçtan dava açıldığına, mütalaanın uyumlu olup olmadığına iddiaya ilişkin delillerin yeterli olup olmadığına ve toplanan delil sonuçlarına göre değerlendirilmektedir."*

HK 5: *"213 sayılı VUK'un 367. maddesinde bahsi geçen ve dava şartı olan komisyon mütalaasının bulunup bulunmadığı, söz konusu mütalaaya uygun olarak dava açılıp açılmadığı, iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin fail ve fiil hakkında karar verilip verilmediği, adil yargılama hakkının ihlal edilip edilmediği, yasa değişikliğinin bulunup bulunmadığı vs..."*

HK 6: *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa ve kapsamı, iddianamenin ve kararın mütalaaya uygunluğu, sanığın/sanıkların savunmaları ile dosya kapsamında elde edilen delillerin sübuta yeterli olup olmaması, temyiz kapsamı ve yargılama işlemlerinin usul hükümlerine uygunluğuna dikkat ediyorum."*

HK 7 ise Türk Ceza Kanunu'nun yanı sıra vergi suçlarına özgü uygulanması gereken usul ve esas kurallarına öncelikle dikkat ettiğini belirtmiştir:

HK 7: *"Vergi kaçakçılığı dosyalarında normal Türk Ceza*

Kanun'unun genel hükümlerinin yanında ayrıca vergi suçlarına özgü uygulanması gereken usul ve esas kurallarına ve yine içtihatlarla şekillenmiş olan usul ve esasa ilişkin kabullere dikkat ediyorum. Bunlara suçların vergi kanunda belirlenen usul şartlarına uygunluğu, suçlara ilişkin belirlenmiş olan tipiklik unsurları veya dosyalar özelinde sübutu belirleyen içtihatlarla şekillenmiş kabullere uygunluğu örnek olarak verebilirim.”

HK 10 karar verme aşamasında ilk dikkat ettiği hususun mükelleflerin görev ve sorumluluklarını hangi ölçüde yerine getirip getirmediği şeklinde ifade etmiştir:

HK 10: *“Vergi kanunlarında mükelleflere pek çok görevler ve sorumluluklar yüklenmiş olup vergi kaçakçılığı suçlarında karar verirken öncelikle mükelleflerin kanunda belirtilen bu görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediğine dikkat etmekteyim.”*

Yapılan mülakat neticesinde genel olarak hakimlerin öncelikle dikkat ettikleri hususlar konusunda bir fikir birliği olduğu söylenebilir. Genel olarak hakimlerin öncelikle dikkat ettiği hususlar, suçun türünün tespit edilmesi, sahte fatura düzenleme ve kullanma, defter ve belgeleri gizleme, eyleme uygun mütalaanın varlığı, vergi raporlarının dava açmaya uygunluğu, delil niteliğindeki belgelerin dosyadaki varlığı, davanın hangi suçtan açıldığı şeklinde vurgulanmaktadır.

6.3.1.1. Karar Verme Önceliklerine ilişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlamalarıyla ilgili karar verme önceliklerine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 29. Karar Verme Önceliklerine İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutunda “sahte fatura”, “mütalaa”, “delil”, “usul” ve “suç” gibi kavramların belirgin şekilde ön plana çıktığı görülmektedir. Katılımcılar, vergi kaçakçılığı suçlamalarına ilişkin karar süreçlerinde, sahte fatura düzenlenmesi ve buna uygun mütalaaların varlığının yanı sıra, yasal işlemlerde temel usul belgelerinin ve yasal ön koşulların bulunması ile bunların uygunluğunun titizlikle değerlendirilmesinin önemine vurgu yapmışlardır.

6.3.2. Cezaların Etkinlik Kriterleri

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların hangi kriterlere göre etkin olduklarını belirlemek için hakimlere yöneltilen soruya ilişkin HK 1, HK 3, HK 6, HK 8, HK 9 ve HK 10 cezaların etkinlik kriterlerinin cezaların caydırıcılığına ve infaz kabiliyeti etkisine göre etkinliğini ifade etmişlerdir:

HK 1: “Devletin vergi kaybını önlemeye yönelik tedbirlerin en sert ve bireyler üzerinde etkisi en yüksek olanı hürriyeti bağlayıcı özelliği olan cezai yaptırımlardır. Vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle aykırı davranmak suretiyle devletin mali yapısına karşı işlenen fiiller olan vergi suçlarında amaç, cezanın caydırıcılığı ilkesi uyarınca vergi suçunun işlenmesinin önlenerek vergi kaybının önüne geçilebilmesidir.”

HK 3: “Cezaların süresinden çok infaz kabiliyetine sahip olup olmadığı ve caydırıcı niteliğinin olup olmadığına göre değerlendiririm.”

HK 6: “Mevcut düzenlemelere göre cezaların infaz edilebilme kabiliyetinin bulunup bulunmaması, vergi suçları için öngörülen yaptırımlar ile kanun koyucunun hedeflediği amaçlara ulaşılıp ulaşılamaması yönünden değerlendirme yapıyorum.”

HK 8: “Cezaların caydırıcılığı infaz kurallarıyla doğrudan bağlantılı. Vergi kaçakçılığında da kaçakçılık yapılan süre verilen cezayı etkilediği için caydırıcı olabilir.”

HK 9: “Cezaların infaz kabiliyetlerine ve caydırıcı olup olmadıklarına göre değerlendiriyorum.”

HK 10: “Vergi Kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezaların etkin olup olmadığını değerlendirirken esas aldığım ilk kriter cezanın caydırıcı etkisidir.”

HK 2 infaz yasasındaki değişikliklerden dolayı cezaların çok etkin olmadığını ifade etmiştir:

HK 2: “İnfaz yasasındaki değişiklikler nedeniyle cezaların çok etkin olmadığını düşünüyorum. Özellikle 7394 sayılı kanun değişikliğiyle birden fazla takvim yılında işlenen suçların zincirleme suç olarak değerlendirilmesi nedeniyle etkinliğin daha da azaldığını düşünüyorum.”

HK 4 ve HK 5 işlenen suçun niteliği, sanığın kişiliği ve suçun işlenmesini engelleme potansiyeline göre etkinliğini ifade etmişlerdir:

HK 4: “İşlenen suçun niteliğine ve sanığın kişiliğine göre değerlendirilmektedir.”

HK 5: “İşlenen suç nedeniyle umulan veya elde edilen menfaat karşısında öngörülen ve hükmedilecek ceza miktarının, söz konusu suçun işlenmesini engelleyip engellemediği...”

HK 7 de cezaların kanuni sınırlar içerisinde uygulanması, orantılılık ilkesine uygunluk kriterlerine ek olarak caydırıcılık, ıslah ve zararın giderilmesine ilişkin kriterleri de göz önüne alarak değerlendirmiştir:

HK 7: “Cezaların etkin olup olmadığına ilişkin değerlendirme esasen iş tanımına uymamakta olup kuralların etkinliği ve düzenlenmesine ilişkin ayrıca bir değerlendirmede bulunmuyorum. Dolayısıyla buna dair bir kriter belirtmem mümkün değil. Bu yöndeki değerlendirmeler yürütme erkinin görevine girmektedir. Ancak sorulan soruyu şu şekilde cevaplamam mümkün. Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların kanuni sınırlar içerisinde

verilip verilmediğini, cezaların eylemlerle orantılı olup olmadığını veya verilen cezalara ilişkin yasal ve yeterli gerekçe belirtilip belirtilmediğini yukarıdaki soruyu da cevapladığım üzere ilgili kanunlarda yer alan usul ve esasa ilişkin kurallar çerçevesinde değerlendiriyorum. Hukuk mesleğinin bir mensubu olarak şahsi fikir belirtmem gerekirse ceza etkinliği yönünden değerlendirme kriterlerim kesinlikle caydırıcılık, ıslah ve zararın giderilmesine ilişkin hususlar olurdu.

Yapılan mülakatlar çerçevesinde cezaların etkinliği cezaların caydırıcılığına, infaz kabiliyeti etkisine, işlenen suçun niteliğine, sanığın kişiliğine, suçun işlenmesini engelleme potansiyeline, cezaların kanuni sınırlar içerisinde uygulanmasına ve orantılılık ilkesine uygunluk kriterlerine ek olarak caydırıcılık, ıslah ve zararın giderilmesine ilişkin kriterler göz önüne alınarak etkinliği değerlendirilmektedir.

6.3.2.1. Cezaların Etkinlik Kriterlerine İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların etkinlik kriterlerine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 30. Cezaların Etkinlik Kriterlerine İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıda verilen kelime bulutu incelendiğinde, “cezalar”, “caydırıcı” ve “infaz” gibi kavramların belirgin şekilde ön plana çıktığı görülmektedir. Katılımcılar, vergi

kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezaların etkinliğini, caydırıcılık düzeyi ve infaz kabiliyeti açısından değerlendirmiştir.

6.3.3. Cezaların Adil ve Etkili Olma Durumu

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların adil ve etkili olması durumuna ilişkin katılımcılara yöneltilen soruya ilişkin olarak HK 1, vergi cezalarının adil ve etkili olmasını yasama organı ve infaz sistemiyle ilişkilendirmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve ilgili kurumlarının soruşturmayı ne şekilde yürüttüğüne ve nasıl kanıt topladığına da atıfta bulunmaktadır. Soruşturmaların etkinliğinin adaleti etkilediğini ifade etmiştir:

HK 1: “*Vergi cezalarının cezai müeyyidelerinin adil olup olmadığı yasama organının görevi olup cezaların etkinliği ise infaz sistemi ile ilgilidir. Ancak her dosya için adil ve etkili değerlendirme yapılabilmesi için yürütme organı olan Hazine ve Maliye Bakanlığı ve bağlı kurumları tarafından yapılan incelemelerin etkisinin irdelenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede yapılan incelemelerin mükellefin nezdinde adil ve etkili olarak yapılması soruşturma ve kovuşturma aşamalarında önem arz edecektir. Zira Hazine ve Maliye Bakanlığı açısından mükellef olan kişiler VUK (Vergi Usul Kanunu) çerçevesinde kasten yaptıkları eylemler nedeniyle sanık olabilecektir. Mükelleflerin sanık olmasına neden olan eylemlere konu işlemlerin en büyük dayanağı vergi inceleme raporlarıdır. Bu sebeple raporların somut işlemlere dayanmaması, delilleri toplamadan hazırlanması, zamanında işlemlerin yapılmaması, sahteliği tespit yapılmadan bir veya birkaç faturadan dolayı tüm faturaların sahte addedilmesi gibi durumlara dayanılarak varsayım ile işlemlerin yapılması mükellefe yönelik cezai müeyyidelerde adil ve etkili bir inceleme yapılmamış olacaktır.*”

HK 3, HK 4 ve HK 5, vergi kaçakçılığı cezalarının etkin ve adil olduğunu ifade etmişlerdir:

HK 3: “*Son yasal değişikliklerle birlikte ceza miktarlarının adil olduğunu düşünüyorum. Etkili olup olmadığı ise cezanın ıslah ve caydırıcı özelliğinin olmasıyla ilgili olup genel olarak sistemin bu özelliklerinin bulunmadığı kanaatindeyim.*”

HK 4: “*Cezalar adil ve etkindir. Ancak soruşturma ve kovuşturma işlemlerinde sorunlar yaşanmaktadır. İddianameyi düzenleyen ve*

yargılamalara katılan Cumhuriyet savcılığının özellikle soruşturma işlemlerindeki etkinliği artırılmalıdır.”

HK 6: *“Kanunda öngörülen yaptırımların türü ve süresi bakımından etkin/adil olduğunu düşünüyorum. İnfaz sistemi nedeniyle kesinleşen yaptırımların infaz kabiliyetinin yeterli olmadığı kanısındayım.”*

HK 2, HK 5 ve HK 9 cezaların adil ve etkin olmadıklarını beyan etmişlerdir:

HK 2: *“Yukarıda yazıldığı üzere çok etkin olmadığını düşünüyorum. Adil olup olmadığına gelince; olmadığını düşünüyorum. Çünkü dürüst olarak çalışan ve ticari faaliyeti bulunan bir mükellefin miktar olarak da az olan sahte faturaları kullanması eylemi ile sokakta dolaşan başıboş insanlara çok sayıda şirket kurdurup sahte fatura ticareti yapan kişinin aynı cezayı alması çok adil değil.”*

HK 5: *“Vergi suçu kavramının ne olduğu ve hangi suçların bu kavramın kapsamına dâhil olduğu hususunda herhangi bir tanımlamanın mevcut olmaması, vergi suçu kavramının tanımı ve kapsamının, sahip olunan hukuki bakış açısının farklılığına göre değişiklik ve çeşitlilik arz etmesi nedeniyle, vergi kaçakçılığı cezalarının adil ve etkili olduğunu düşünmüyorum.”*

HK 9: *“Bununla birlikte yargılamanın hukuka uygun olarak yapılarak iddia ve savunmada ileri sürülen hususların kararda gösterilip fiilin sanık tarafından işlendiği doğru tespit edilerek hüküm kurulsa dahi kimi zaman sahte fatura düzenleme suçunu meslek haline getirmiş birden fazla takvim yılı birçok yüksek tutarda sahte fatura düzenleyen sanık ile bir takvim yılı düşük tutarda sahte fatura kullanan sanık sonuç ceza olarak benzer şekilde cezalandırılması ceza adaletine uygun düşmemekte, sahte fatura düzenleyenler yönünden ceza caydırıcılığı bulunmamaktadır.”*

HK 7 ise kanuni düzenleme anlamında objektif olarak adil olduğunu, niteliği gereği subjektif olarak adil ve etkin olmadığını ifade etmişlerdir:

HK 7: *“Vergi kaçakçılığı cezalarının kanuni düzenleme anlamında objektif olarak adil olduğunu söyleyebilirim ancak anılan suçlar, niteliği gereği subjektif etkenlerin önemli olduğu eylemlerden oluştuğundan esasen herkes için mutlak eşit şekilde düzenlenen kuralların vergi kaçakçılığı suçu yönünden mutlak adil bir sonuç doğurmasının ve etkinlik amacına mutlak olarak ulaşmasının mümkün olmadığını düşünüyorum. Bir örnek vermek*

gerekirse kaçırılan vergi miktarına göre kademeli ve orantılı bir cezalandırma sisteminin daha adil ve etkin olabileceğini düşünüyorum. Buna ilişkin alt ve üst sınırların koyulması yalnızca yeterli olmayıp ülke genelinde etkin bir mücadele ve ülke çapında ortak ve tutarlı bir uygulamaya için, ya daha spesifik bir düzenleme veya bu alanda uzman hakimler, savcılar ve hatta avukatlar yetiştirilmesinin katkı sağlayabileceğini düşünüyorum.”

HK 8 ve HK 10 cezaların adil ve etkinliğini cezaların caydırıcılık ve infaz kabiliyetine göre değerlendirmişlerdir:

HK 8: *“Cezaların caydırıcılığı infaz kurallarıyla doğrudan bağlantılı. Vergi kaçakçılığında da kaçakçılık yapılan süre verilen cezayı etkilediği için caydırıcı olabilir.”*

HK 10: *“Kanunda öngörülen cezaların türü ve süresi dikkate alındığında caydırıcı ve etkin olduğunu düşünmek mümkün ise de görev yaptığım süre içerisinde edinmiş olduğum kanaat vergi suçlarına ilişkin cezaların yeterli düzeyde caydırıcı ve etkin olmadığıdır. Dolayısıyla tek başına cezalar yeterli olmayıp etki oranını yükseltmek amacıyla aynı zamanda kurumun denetim mekanizmalarının geliştirilmesi ve güçlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca toplumda vergi bilincinin yeterli düzeyde olmamasının da cezaların etkinliğini azalttığını düşünmekteyim.”*

Genel olarak gerçekleştirilen mülakatlar neticesinde, bazı katılımcılar uygulanan cezaların adil ve etkili olduğunu vurgularken, bazıları ise bu cezaların adil ve etkili olmadığını ifade etmiştir. Ayrıca, cezaların adil ve etkili olmasının infaz kabiliyetiyle doğrudan ilişkili olduğunu belirten katılımcılar da mevcuttur.

6.3.3.1. Cezaların Adil ve Etkili Olma Durumuna İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların adil ve etkili olma durumuna ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 31. Cezaların Etkin Ve Adil Olma Durumuna İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıda verilen kelime bulutu analiz edildiğinde, “adil”, “etkili”, “caydırıcı” ve “infaz” gibi kavramların ön plana çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların cezalara ilişkin değerlendirmelerinde yalnızca cezanın varlığına değil, aynı zamanda söz konusu cezaların adalet ve etkinlik düzeyine büyük önem atfettiklerini ortaya koymaktadır. Katılımcıların, ceza adalet sisteminde yaptırımların yalnızca hukuki boyutuyla değil, aynı zamanda infaz sürecinin caydırıcılığı ve uygulanabilirliği ile de ilişkilendirilerek ele alınması gerektiğini düşündükleri anlaşılmaktadır.

6.3.4. Hukukun Üstünlüğü Ve Adalet ilkesi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların hukukun üstünlüğü ve adalet ilkesi kapsamında hakimlerin dikkate aldığı hususların belirlenmesine ilişkin yöneltilen soruda, HK 1 ve HK 6 mahkeme kararlarının detaylı bir şekilde incelenmesi ve sanıkların savunmalarının hangi ölçüde dikkate alındığına dikkat etmişlerdir:

HK 1: “Öncelikle tüm sanıklar açısından adaletli ve hukukun üstünlüğü gözetilerek incelemeler yapılmaktadır. Ceza yargılamasında maddi gerçeğin araştırılması ilkesi uyarınca temyiz incelemelerinde her ne kadar temyiz edilme şartı aransa da temyiz edilen kararın temyiz sebeplerine bağlı kalmaksızın re’sen incelenmektedir. Bu sebeple adaletin sağlanması için hem ilk derece mahkemesi kararı hem de istinaf kararı tüm boyutlarıyla ele alınarak incelenmektedir. Dosya hem fiziken hem de UYAP ortamında incelenmektedir. Sanıkların adli sicil kayıtları çıkartılmaktadır.

Gerekçelerde belirtilen hususlar dosyada mevcut olup olmadığı mutlaka araştırılmaktadır. Cezaların, vergi inceleme raporu ve iddianame kapsamında karşılaştırılması yapılmaktadır. Sanığın adil yargılanıp yargılanmadığı da incelenmektedir.”

HK 6: *“Sübuta ulaşırken davanın tarafı olan vergi dairesinin düzenlediği raporlar dışında tespit edilen diğer deliller ve sanığın savunmasının ne ölçüde dikkate alındığına dikkat ediyorum.”*

HK 2, HK 3 ve HK 8 vergi kaçakçılık suçlarında hukukun üstünlüğü ve adalet ilkesi bağlamında dikkat ettiği hususların etkin ve adil bir soruşturmanın yanı sıra vergi elemanlarının etkinliği, insan kaynağı potansiyelinin artırılması ve savunmanın doğruluğunun araştırılması şeklinde ifade etmişlerdir:

HK 2: *“Etkin ve adil bir soruşturma yapılmalı, etkin ve adil soruşturma yapabilmesi için de vergi raporlarını hazırlayan görevlilerin etkin çalışması, adil olması ve önyargılı olmaması gerektiğini düşünüyorum.”*

HK 3: *“Soruşturma ve kovuşturmanın etkin ve adil olması için insan kaynaklarının potansiyelinin artırılması gerektiğini düşünüyorum.”*

HK 8: *“Etkin ve adil bir soruşturma yapılması, savunmanın doğruluğunun araştırılması, yüklenen suçun sübut hali.”*

HK 4 ve HK 9 TCK’nın ilgili maddelerindeki kriterleri dikkate aldığını ifade etmişlerdir:

HK 4: *“5237 sayılı TCK’nın 61. maddesindeki kriterler dikkate alınmaktadır.”*

HK 9: *“Türk Ceza Kanunun 61. maddesindeki kriterleri dikkate alıyorum.”*

HK 5 soruşturma ve yargılama aşamasında usul adaletinin önemini vurgulayarak, özellikle sanığın savunma ve adil yargılanma haklarının gözetilip gözetilmediğini, verilen cezanın da suçun ciddiyetiyle orantılılığına vurgu yaptığını ifade etmiştir:

HK 5: *“Yürütülen soruşturma ve yapılan yargılamada usul kurallarına riayet edilip edilmediği, savunma ve iddia hakkının kısıtlanıp kısıtlanmadığı, savunmanın doğruluğunun araştırılıp araştırılmadığı, yüklenen suçun sübut bulup bulmadığı, hükmedilen cezanın işlenen fiilin*

ağırlığıyla orantılı olup olmadığı vs.”

HK 7 de yargılamalarda tutarlılık ilkesini vurgulayarak, davalar arasında adaletin sağlanması için benzer eylemlerin benzer hukuki sonuçlara yol açması gerekliliğini ifade etmiştir.

HK 7: *“Bir hakim olarak adaletin sağlanması ve hukukun üstünlüğünü gözetmek asli görevim olup diğer suçlarla ilgili davalarda dikkat ettiğim hususlara vergi dosyalarında da dikkat ediyorum. Belki soruyu şu şekilde dönüştürürsem vergi suçlarına ilişkin spesifik bir cevap vermem daha doğru olabilir. Vergi kaçakçılığı dosyalarının kendi aralarındaki adalet açısından nelere dikkat ediyorum? Dikkat ettiğim husus benzer eylemler nedeniyle açılmış olan davaların benzer hükümlerle sonuçlanması diyebilirim.”*

HK 10 ise bu süreçte adil yargılanma hakkını dikkate aldığını ifade etmiştir:

HK 10: *“Vergi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için en önemli gelir kaynağıdır. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçlarında verginin devlet ve toplum açısından önemi tartışılmayacağı gibi adaletin sağlanması ve hukukun üstünlüğünü gözetmek açısından dikkate aldığım en önemli husus adil yargılanma hakkıdır.”*

Katılımcı görüşlerinden elde edilen bulgular, vergi kaçakçılık davalarının adaleti ve etkinliği sağlamaya yönelik söylemleri vurgulamaktadır. Bazı katılımcılar etkin ve adil bir soruşturmanın yanı sıra denetim elemanların etkinliğine, savunmanın doğruluğunun araştırılmasına, benzer olaylar arasındaki hukuki ilişkiye, adil yargılanma hakkına dikkat edildiğini göstermektedir.

6.3.4.1. Hukukun Üstünlüğü Ve Adalet İlkesine İlişkin NVivo Analizi

Vergi kaçakçılık suçları davalarında hukukun üstünlüğü ve adalet ilkesine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 32. Hukukun Üstünlüğü Ve Adalet İlkesine İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutunda, “adil”, “etkin” ve “soruşturma” gibi kavramların yoğun biçimde öne çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin davalarda adil ve etkin bir soruşturma sürecinin yürütülmesine yönelik taşıdıkları endişelere işaret etmektedir.

6.3.5. Ceza Politikalarının Toplumsal Etkisi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların toplumsal etkisini ölçmek için katılımcılara yöneltilen soruda, HK 1 vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların toplumsal etkisi konusunda kurumlar arası koordinasyon ve iş birliği ile cezaların toplum üzerindeki etkilerinin tartışılmasını ve politikaların uygulanmasını ifade etmiştir:

HK 1: “Ceza adaleti ve ceza politikası doğrudan toplumsal yapıyla ilgilidir. Vergi kaçakçılığı her ne kadar Hazine ve Maliye Bakanlığına karşı işlenmiş ise de asıl zarar gören toplumun kendisidir. Bu çerçevede bu suçun ve cezanın değişimi ile tarihçesi de ceza sosyolojisinin konusuna dahil olmaktadır. Ceza politikalarındaki amaç onarıcı adalet mi yoksa cezalandırıcı adalet mi olduğuna toplum ve toplumun temsilcileri olan yasama karar vermektedir. İnfaz düzenlemesi de bu kapsamda değerlendirilebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarında görüşüm onarıcı adaletin benimsendiği yönündedir. Bu durumun toplum üzerindeki etkinliği tartışmaya değerdir. Vergi kaçakçılığı suçlarında cezaların zincirleme suç

hükümlerine tabi olması tamamen sanıkların talepleri neticesinde gerçekleşmiştir. Ancak bu çerçevede uygulayıcıların görüşü alınarak ortak komisyon oluşturulması neticesinde yasal düzenleme çalışması yapılmış olsaydı başka sorunlar şu anda konuşulur olmazdı. Toplumunu ilgilendiren ve ceza politikasına etkinliği tartışılmaz olan hususlarda Adalet Bakanlığının yanı sıra Yargıtay Başkanlığı ile ilk derece ve istinaf mahkemelerinden temsilcilerinden oluşan komisyonların görüşleri alınması, taslak üzerinde tartışmalarının sağlanması ceza, adalet ve ceza politikasında toplumun yararına düzenlemeler çıkabilecektir.”

HK 2, HK 6, HK 7 ve HK 9 vergi ceza politikalarının toplum üzerinde yeterince etkiye ve caydırıcılığa sahip olmadıklarını ifade etmişlerdir:

HK 2: *“Vergi kaçakçılığına karşı ceza politikalarının toplum üzerindeki etkisini tek cümle ile özetleyecek olsam; “nasıl olsa ceza almayacağım” şeklindeki bakış açısının çok yaygın olduğunu görüyorum. Kötü niyetli insanlar bu bakış açısıyla yoğun şekilde bu suçu işlemektedir.”*

HK 6: *“Vergi kaçakçılığı olarak adlandırılan eylemlerin yaptırımsal boyutu iki türdür. Vergi cezası olarak karşımıza çıkan idari yaptırımlarda, sıklıkla uygulama alanı bulan “vergi aflarının” cezaların işlevselliğini ortadan kaldırdığını düşünüyorum. Hapis cezası olarak karşımıza çıkan cezai yaptırımlarda ise, yargılama sürelerinin uzunluğu, mevzuat ve içtihat değişiklikleri, hakim/savcılarının bu alanda uzman olmaması, bilirkişilik müessesinin etkin kullanılmaması... gibi nedenlerle vergi ceza politikasının toplum üzerinde yeterince etkin olmadığı kanısındayım.”*

HK 7: *“Ceza politikaları infaz yasalarıyla ve bunların toplum üzerindeki etkileri ise sosyal bilimlerle ilgili olduğundan bu soruya mesleki ve bilimsel bir yanıt vermem doğru olmayabilir. Ancak bir hakim olarak değil bir birey olarak sosyal araştırma kapsamında bir cevap verecek olursam bu suçlar yönünden mevcut yürütme ve yargı boyutunun toplumsal olarak çok caydırıcı nitelikte görülmediğini gözlemlediğimi söyleyebilirim.”*

HK 9: *“Uygulanan ceza politikalarının yeterli düzeyde bir etkiye sahip olduğunu düşünmüyorum.”*

HK 4 ve HK 5 cezaların etkinliğinin yeterli olmadığını ve vergi mükelleflerinin bilinçlendirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir:

HK 4: “Toplum üzerindeki etkinliğin yeterli olmadığı, bilinçlenmenin sağlanması için çalışmalar yapılması gerektiği kanaatindeyiz.”

HK 5: “Vergi kaçakçılığı suçları, bu suçlar ile korunan hukuki değer ve söz konusu suçlar için öngörülen cezaların tür ve miktarı konusunda toplumun açıkça, anlayabileceği ve sonuçlarını öngörebileceği şekilde bilgilendirildiğini düşünmüyorum. Bu nedenle, soruda bahsi geçen politikaların, suçların işlenmesini engelleme konusunda etkili olmadığını düşünüyorum.”

HK 3, HK 8 ve HK 10 ise mükelleflere uygulanan cezaların suçun türüne göre dengeli ve adil bir şekilde uygulanması gerektiğini ifade etmişlerdir:

HK 3: “Takvim yılına ilişkin cezalandırmanın ortadan kalkmasıyla birlikte fahiş cezaların azalacağını düşünüyorum. Bu yönde yasa değişikliği öncesinde toplumda büyük oranda serzenişin azaldığı kanaatindeyim.

HK 8: “Vergi suçlarında vergi dairesine ödenmesi gereken para cezasının yanında hapis cezasının da düzenlenmesi bu suçu meslek edinmiş kişiler için caydırıcı olabilir. Ancak, basiretli tacir olamayan ancak ticaretle uğraşan kişiler bakımından çok az miktarda da olsa bir sahte fatura kullanımına verilecek cezadan farklı olmalıdır. Suçu meslek edinmiş ve gelir elde eden kişiler ile ticaret yaparken kâr amacı güderek vergi kaçıran bu noktada ayrı tutulabilir.”

HK 10: “Vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik ceza politikalarının etkili ve caydırıcı olması gerekmektedir. Nitekim dengeli ve adil ceza politikalarının başarılı bir şekilde uygulanması toplumun ekonomik dengesini ve adalet algısını doğrudan etkileyecektir.”

Genel olarak yapılan görüşmeler neticesinde uygulanan cezaların toplum üzerinde yeterince caydırıcı bir etkiye sahip olmadığı ve mevcut uygulamaların topluma aktarılması konusunda birtakım eksikliklerin olduğu vurgulanmaktadır. Suçun türüne göre ceza politikalarının adil ve dengeli bir şekilde uygulanması gerektiği de ifade edilmektedir. Kurumlar arası koordinasyon ve iş birliğinin önemi de vurgulanmaktadır.

6.3.5.1. Ceza Politikalarının Toplumsal Etkisine İlişkin NVivo Analizi

Ceza politikalarının toplumsal etkisine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15

programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 33. Ceza Politikalarının Toplumsal Etkisine İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutundan görüldüğü üzere “caydırıcı”, “etkili” ve “adalet” gibi kelimelerin yoğun bir şekilde vurgulandığı görülmektedir. Bu kelimeler, katılımcıların cezaların toplumsal düzeydeki etkilerine ilişkin olarak, adalet ilkesi çerçevesinde caydırıcılığı ve etkinliği konusundaki endişelerini yansıtmaktadır.

6.3.6. Toplumsal Güven ve Algıların Etkisi

Vergi kaçakçılık suçu davalarında katılımcıların toplumsal güven ve algıların etkisini hangi ölçüde dikkate aldıklarını görmek için katılımcılara yöneltilen soruda; HK 1, HK 2, HK 3, HK 7 ve HK 10 bu süreçte toplumsal güven ve algıların genel olarak kararlarını etkilediğini ve toplumun yargıya olan güven ve algılarının göz önünde bulundurularak hukuk ve içtihatlar çerçevesinden bu konuya hassasiyet gösterdiklerini ifade etmişlerdir:

HK 1: “Vergi kaçakçılığı suçları da diğer suçlar gibi tüm detaylarıyla sürecin en başından sonuna kadar incelenmektedir. Özellikle toplumun ceza adaleti ve vergi adaleti ile adalet güven düzeyleri dosya içeriğinin ayrıntılı şekilde incelenmesinden dolayı zaten gözetilen hususlardır. İddianın ortaya koyduğu somut deliller ile sanığın adil yargılanma hakkı çerçevesinde sunduğu deliller karşılaştırılmaktadır.

Gerekirse teknik ayrıntıların açıklanması amacıyla bilirkişiler görevlendirilmektedir. Bu durumda her iki tarafın da iddialarının teknik analizleri yapılması sağlanmaktadır. Bu çerçevede maddi gerçekliğin ortaya çıkartılmasında araştırılması gereken başka hususlar var ise dosyalar ayrıntılı açıklanmak suretiyle bozulmaktadır. Bu durum da hem tarafları hem toplumu hem de içtihat sağlanarak başka emsal konumda olan dosyalara aydınlık sağlanmaktadır.”

HK 2: *“Toplumun, suçların cezasız kalacağı yönündeki ön yargısını yok etmeye çalışırken bir yandan da “şüpheden sanık yararlanır” ilkesini gözden uzak tutmamaya çalışıyorum.”*

HK 3: *“Temelden etkiliyor. Zira kanuna ve vicdanımıza göre karar verirken, kararın dış dünya üzerindeki etkisinin dengeli olmasına özen gösteriyoruz.”*

HK 7: *“Genel olarak kanun ve kurallara uygunluk belirlilik ilkesinin bir gereği ve sonucu olup, belirlilik ilkesi ise toplumun güven düzeyiyle doğrudan ilişkilidir. Ben bu anlamda yürütme erkinde düzenlenmiş kuralların subjektif olarak kişilere eşit, adil, etkin ve belirlilik ilkesine uygun şekilde uygulanmasına dikkat etmeye çabalıyorum. Ancak mevcut kanun ve kurallar çerçevesinde olmak kaydıyla toplumun algılarını da gözetmeye çalışıyorum.”*

HK 10: *“Vergi kaçakçılığına ilişkin davaları inceleyip karara bağlarken hukukun üstünlüğünü gözetmek suretiyle toplumun adalet algısını güçlendirmek ve hukuka olan güvenini artırmak sorumluluğu karar alma sürecini etkilemektedir.”*

HK 4, HK 5, HK 6 toplumsal beklentilerin aksine dosyadaki delil ve suçların niteliğine göre değerlendirdiklerini ifade etmişlerdir:

HK 4: *“Toplum nasıl karşılar?” gibi bir yaklaşım yerine dosyadaki delillere ve suçun niteliğine sanığın kişiliğine ve suçu işleniş biçimi gibi suçla doğrudan bağlantılı kriterlere göre karar alma süreçlerimiz yönlendirilmektedir.”*

HK 5: *“Söz konusu hususların, dosyayı inceleme ve karar alma sürecine etkili olmadığını ancak hükmedilen cezanın işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı olup olmadığı konusunda dikkate alındığını düşünüyorum.”*

HK 6: “Temyiz incelemesi aşamasında görev almam nedeniyle, bu hususların karar alma sürecime etkileri oldukça sınırlı.”

HK 8 ise en önemli hususun gerçek failin bulunması olduğunu ifade etmiştir:

HK 8: “Adaletle güven noktasında, vergi mükellefi şirketlerde şirket ortaklarının cezai anlamda sorumluluklarının olması, şirketlerin farklı kişiler üzerinden faaliyetlerini yürütmesi, arka planda gelir elde edenin farklı olması hususları birlikte değerlendirildiğinde yargıya düşen en önemli görev gerçek faili bulmaktır.”

HK 9, toplumun güven ve algısının vermiş olduğu kararları herhangi bir şekilde etkilemediğini ifade etmiştir:

HK 9: “Herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.”

Genel olarak karar verme sürecinde hukuki delil ve kanıtların toplumsal güven ve algı çerçevesinde dengeli bir yaklaşımla yürütüldüğü vurgulanmaktadır. Bir katılımcı ise asıl olanın gerçek failin bulunması, diğeri de toplumun güven ve algısının kararları herhangi bir şekilde etkilemediğini ifade etmektedir.

6.3.6.1. Toplumsal Güven Ve Algıların Etkisine İlişkin NVivo Analizi

Toplumsal güven ve algıların etkisine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 34. Toplumsal Güven Ve Algıların Etkisine İlişkin Kelime Bulutu

- Yargılamada masumiyet karinesinin korunması,
- Önlemede ölçülülük ilkesi,
- Öngörülebilirlik ilkesi,
- Mahkemeye Erişim Hakkı,
- Etkin katılım hakkı ve
- Savunma hakkı'dır.

Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçlarında adil yargılanma hakkı kapsamına giren tüm haklar temyiz incelemesinde dikkate alınmaktadır. Temyiz sebeplerine bağlı kalmaksızın tüm bu hususlara dikkat edilmektedir.”

HK 5: *“Uluslararası sözleşmeler, anayasa, ilgili mevzuat ve yargısal kararlarda unsurları açıklanan ve tanımlanan adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği hususunun öncelikle dikkate alındığını düşünüyorum.”*

HK 7: *“Adil yargılanma hakkını yargılama sürecinin her noktasında dikkate alınması gereken bir hak olarak görmekteyim. Bu nedenle bu soruya kısaca cevap vermek mümkün ve yeterli olamayacak ise de genel olarak ulusal hukukumuzda kabul edilmiş kanun, kural ve içtihatlar bu konuda yararlandığım kaynaklardır. Yine güncel AIHS kararlarını da takip etmeye çalışarak adil yargılanma hakkının etkin düzeyde korunmasına çabalarım.”*

HK 10: *“Vergi kaçakçılığı suçlarında verginin devlet ve toplum açısından önemi tartışılmayacağı gibi adaletin sağlanması ve hukukun üstünlüğünü gözetmek açısından dikkate aldığım en önemli husus adil yargılanma hakkıdır.”*

HK 2, HK 3 ve HK 6 yargılama süresinin makul düzeyde tutulması ve yargı personelinin arttırılması hususunu ifade etmişlerdir:

HK 2: *“Öncelikle yargılama süresinin çok uzamamasına dikkat ederim. Özellikle ilk derece mahkemelerinde sanık sorgusunun çok basit şekilde alındığını, sanığa sorulması gereken soruların sorulmadığını ve vergi raporlarının tekrarı niteliğinde olan bilirkişi raporlarına dayanarak mahkûmiyet hükümleri kurulduğunu görüyoruz. Bu sorunun da iş yoğunluğundan kaynaklandığını düşünüyorum. Yargı personelinin sayısı arttırılarak bu soruna çözüm bulunabileceği kanaatindeyim.”*

HK 3: *“Adil yargılanma hakkının alt görünümleri olan savunma*

hakkı ile davaların hızlı ve etkin bir şekilde görülmesi ilkelerine uygun hareket edilmesi gerekir.”

HK 6: *“Bu yargılamaların özellikle mevzuat/içtihat değişikliği, uzmanlık gerektiren bir alan olması nedeniyle uzun sürmesinin, "makul sürede yargılanma hakkının" ihlaline yol açabildiğini düşünüyorum.*

HK 4 ve HK 9 yeterli delil ve araştırmaların yapılması gerekliliğini ifade etmişlerdir:

HK 4: *“Defter ve belgeleri saklama süresinin sonuna doğru incelemelere başlanması, ceza zamanaşımı sürelerinin saklama sürelerinden daha uzun olması, yeterli delil toplanmadan dava açılmış olması, dava açılmışsa tüm soruşturma makamlarınca görevin yapılmış sayıldığı algısı adil yargılama hakkını olumsuz etkilemektedir. Deliller zamanında ve yeterli şekilde toplanılmamaktadır.”*

HK 9: *“Vergi Kaçakçılığı suçlarında iddianın şekli sorumlusu yerine suçu işleyen fail hakkında olması, Yargıtay aşamasına gelmeden ilk derece mahkemesinin gerekli araştırmayı yapması adil yargılamanın sağlanması için en önemli kriterlerdendir.”*

HK 8 ise cezanın sınırlarının adil yargılanmayı sağlayabileceğini ifade etmiştir:

HK 8: *“Kanunun öngördüğü cezanın alt sınırı ve üst sınırı bu noktada adaleti sağlayabilir.”*

Genel olarak katılımcıların adil yargılanma kapsamına giren tüm gerekliliklerin yanında, uluslararası sözleşmeler, anayasa, ulusal hukuktaki içtihatlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), makul düzeyde yargılama, ceza sınırlarının etkinliği, yeterli delil ve araştırmaların önemini vurgulamaktadırlar.

6.3.7.1. Adil Yargılanma Hakkına İlişkin NVivo Analizi

Adil yargılanma hakkına ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 35. Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutunda “adil”, “etkin”, “hakki”, “yargılama” ve “savunma” gibi kavramların öne çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların adil yargılanma ilkesine ilişkin duyarlılıklarını açıkça ortaya koymaktadır. Katılımcılar, adaletin sağlanabilmesi için yalnızca yargı sürecinin başlatılmasının yeterli olmadığını; bu sürecin aynı zamanda etkin, tarafsız ve adil bir şekilde yürütülmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca, adil yargılanmanın temel bir unsuru olarak savunma hakkının korunmasının da büyük önem taşıdığına dikkat çekmişlerdir.

6.3.8. Cezaların İslah Etkisi

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların ıslah etkisinin olup olmadığına ilişkin katılımcılara yöneltilen soruda katılımcıların görüşleri aşağıda verilmektedir.

HK 1 ıslah etkisinin bazı sebeplerden ötürü değerlendirilmesinin zor olabileceğini ifade etmiştir:

HK 1: “Vergi kaçakçılığı suçunda ıslahın gerçekleşip gerçekleşmediğinin sanığın adli sicil kayıtları kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. Zira bu konuda suç tarihinden önce veya sonra işlenen suçlarda vergi kaçakçılığı suçlarının var olup olmadığı görülebilmektedir. Ancak suçun Hazine ve Maliye Bakanlığı aleyhine karşı işlenmesi nedeniyle bu çerçevede ceza alan kişilerin mükellef kayıtlarının özel esaslara tabi tutulması neticesinde bu kapsamdan çıkamayan kişilerin yeniden mükellef olamayacağından ıslah etkisinin değerlendirilmesinin zor olacağı kanaatindeyim.”

HK 2, HK 5, HK 6, HK 7, HK 9 ve HK 10 ise yargılamaların uzun sürmesi ve infaz politikalarından dolayı cezaların ıslah etkisinin bulunmadığını ifade etmişlerdir:

HK 2: “3. soruya verdiğim cevapta da belirttiğim sebeplerle cezaların ıslah etkisinin olmadığını düşünüyorum”

HK 5: “Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların ıslah etkisinin bulunduğunu düşünmüyorum.”

HK 6: “Yargılamaların uzun sürmesi nedeniyle dosyaların zamanaşımına uğraması ve kesinleşen hapis cezalarının infaz rejimi nedeniyle cezaevinde kalma süresi bakımından suçluların ıslahını olumsuz etkilediğini düşünüyorum.”

HK 7: “Cezaların ıslah etkisi de yine infaz politikaları ve sosyal bilimlerin konusu olduğundan bu konuya mesleki ve teknik bir cevap vermem mümkün değil. Bireysel olarak gözlemim ise yukarıda da belirttiğim üzere vergi suçları yönünden mevcut yürütme ve yargı boyutunun toplumsal olarak çok caydırıcı nitelikte görülmediğini söyleyebilirim.”

HK 9: “Yargıtay aşamasında gerekli araştırmaların yapılması için verilen bozma kararları tanık dinlenmesi vs. şeklinde hukuk sistemimizde yargılamaların uzun sürmesi nazara alındığında amacına hasıl olmamaktadır.”

HK 10: “Vergi cezalarının yeterince ıslah etkisi olmadığını düşünmekteyim.”

HK 3 de cezaların ıslah etkisinin en alt düzeyde olduğunu ifade etmiştir:

HK 3: “Özellikle ısrarcı suçlular bakımından cezaların ıslah etkisinin en alt düzeyde olduğunu düşünüyorum.”

HK 4 ve HK 8 sonuca ve kişilere ulaşmak şartıyla cezaların ıslah etkisinin olduğunu ifade etmişlerdir:

HK 4: “Sonuca doğru sağlıklı şekilde ulaşılması durumunda verilen cezaların ıslah edici etkisi vardır.”

HK 8: “Yargılama sırasında vergi kaçakçılığını meslek edinmiş kişilere ulaşmak adaleti ve cezaların ıslah etkisini sağlayacaktır.”

Genel olarak katılımcılar yargılama süresi ve infaz politikalarından dolayı cezaların ıslah edici etkisinin olmadığını vurgulamaktadırlar. Bazı katılımcılar da sonuca ve kişilere ulaşmanın cezaların ıslah edici etkisinin ortaya koyabileceğini vurgulamaktadırlar.

6.3.8.1. Cezaların Islah Etkisine İlişkin NVivo Analizi

Cezaların ıslah etkisine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 36. Cezaların Islah Etkisine İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutunda “etki”, “infaz” ve “yargılama” gibi kavramların ön plana çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların cezaların ıslah edici işlevine yönelik mevcut ceza ve infaz politikaları çerçevesinde oluşan kaygılarını yansıtmaktadır. Katılımcılar, özellikle yargılama sürecinin uzunluğu ile infaz sistemine ilişkin uygulamaların, cezaların rehabilite edici etkisini zayıflatabileceğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, ceza adalet sisteminin yalnızca cezalandırma değil, aynı zamanda topluma yeniden kazandırma işlevi taşıması gerektiğine dikkat çekilmiştir.

6.3.9. Kanunların Anlaşılabilirliği

Katılımcılara vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin kanunların anlaşılabilirliğine ilişkin yöneltilen soruda, HK 1, HK 2, HK 3, HK 4, HK 5, HK 6, HK 7 ve HK 9 vergi kaçakçılığına ilişkin kanuni düzenlemelerin belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı olduğunu ve yeniden bir düzenlemeye ihtiyaç duyduğunu ifade etmişlerdir:

HK 1: “Vergi kaçakçılığına ilişkin kanuni düzenlemenin belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı olduğundan yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin

birbirinden tamamen farklı suçlar olmasına karşın uygulamada seçimlik hareketli suçlar olarak kabul edilen yargı kararları da bulunmaktadır. Sadece bu durum dahi yeni düzenleme ihtiyacını ortaya koymaktadır. Bu maddenin VUK' tan alınarak TCK kapsamında ceza hukuku ilkelerine göre hazırlanması gerekmektedir."

HK 2: *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin birden fazla suçun aynı paragrafta düzenlenmesi nedeniyle çok anlaşılır olmadığı kanaatindeyim. Ayrıca 7394 sayılı kanun değişikliğiyle tek takvim yılında birden fazla sahte fatura düzenleme/kullanma durumunda zincirleme suç olup olmadığı konusunda ilk derece mahkemelerinde tereddüt olduğu temyiz incelemesine gelen dosyalardan anlıyoruz. Bu kanun maddesinin tabi ki yeni anlaşmazlıkları da beraberinde getirmeyecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir."*

HK 3: *"Kesinlikle belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerine uygun değildir. VUK 359'un sade ve net bir şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünenlerdenim."*

HK 4: *"Düzenlemeler belirlilik ve öngörülebilirlik açısından yetersizdir. Tek bir maddede bu kadar suç türünün düzenlenmesi, dava açılmasının inceleme ve mütalaa şartına bağlanması, savcının iddianamenin düzenlenmesi dışında etkin görev almaması aynı suçu işleyen farklı kişilerin, yargılama açısından farklı sonuçlarla karşılaşmasına yol açmaktadır."*

HK 5: *"Vergi kaçakçılığına ilişkin kanuni düzenlemelerin, açık ve net olmadığı, belirlilik ve öngörülebilirlik kriterine uygun olmadığını düşünüyorum."*

HK 6: *"Vergi ceza mevzuatının karmaşık, öngörülemez ve belirsiz olduğunu düşünüyorum. İçtihat değişiklikleri ve kavramsal kargaşanın da bu durumu olumsuz etkilediği kanısındayım."*

HK 7: *"Vergi hukuku başlı başına teknik bir alan olup kesinlikle kanuni düzenlemelerin anlaşılır, açık ve net olduğunu düşünmüyorum. Bu nedenle de belirlilik ve öngörülebilirlik kriterleri açısından teknik detayların sosyal ihtiyaçlarla harmanlanarak birlikte değerlendirilmesi suretiyle daha açık ve anlaşılır düzenlemeler yapılması belki de daha iyi olabilir."*

HK 9: “Uygun olmadığını düşünüyorum.”

HK 8 ise aksi bir görüş bildirerek kanunların açık ve anlaşılır olduğunu sadece bazı suçların aynı maddede yer almasından dolayı birtakım karışıklıkların olduğunu ifade etmiştir:

HK 8: “Kanun açık ve anlaşılır. Sadece suç ayrımı konusunda sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının aynı maddede düzenlenmiş olması bazı hukuki tartışmalara sebep olabiliyor. Şahsi düşüncem her iki suçun faillerinin amaçları farklıdır. Suçun işleniş şekli bakımından farklı iki suçun ayrı maddelerde düzenlenmiş olması daha doğru olurdu.”

HK 10 da kanunların daha açık ve öngörülebilir şekilde düzenlenmesini ifade etmiştir:

HK 10: “Vergi suçlarına ilişkin düzenlemelerin daha açık ve öngörülebilir hale getirilmesi gerektiğini düşünmekteyim.”

Genel olarak katılımcılar vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin kanunların karmaşık ve belirsizliğini vurgulamaktadırlar. Bundan dolayı bu kanunların yeniden açık ve öngörülebilir bir şekilde yazılması gerektiğini vurgulamaktadırlar.

6.3.9.1. Kanunların Anlaşılabilirliğine İlişkin NVivo Analizi

Kanunların anlaşılabilirliğine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 37. Kanunların Anlaşılabilirliğine İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutunda “açık”, “öngörülebilirlik” ve “anlaşılır” gibi kavramların öne çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların vergi mevzuatında yer alan belirsizliklere ilişkin kaygılarını ve bu mevzuatın daha açık, anlaşılır ve öngörülebilir şekilde yeniden düzenlenmesi gerekliliğine dair görüşlerini ortaya koymaktadır.

6.3.10. Bilirkişilik Mekanizması

Vergi kaçakçılık suçlarıyla ilgili davalarda bazı dosyaların bilirkişiler tarafından tekrar incelenmesinin yargılama sürecine olumlu veya olumsuz katkılarına yönelik katılımcıların bilgisine başvurulmuştur.

HK 1, HK 2, HK 3, HK 4, HK 5, HK 6, HK 7, HK 8, HK 9 ve HK 10, kısaca tüm katılımcılar bilirkişilik mekanizmasının yetersiz, etkisiz, yargılama sürecini ve giderlerini arttıran bir mekanizma olduğunu vurgulayarak olumsuz görüş bildirmişlerdir:

HK 1: “Bilirkişiler arasında sayısı çok az olan emekli Sayıştay denetçilerinin atanması raporların zamanında yetişmesi açısından ve teknik yönden değerlendirilmesi açısından sorunlara neden olabilmektedir. Vergi inceleme raporlarının kapsamlı olarak incelemesi yapılmadan defter ve belgelerdeki kayıtlarla karşılaştırma yapmadan yazılan bilirkişi raporları yargılamaya katkı sunmaktan uzaktır. Halbuki muhasebe alt uzmanlık

alanında kayıtlı profesör, doçent ve doktor unvanlı akademisyenlerin yanında yeminli mali müşavir, bağımsız denetçi ve mali müşavir unvanlı birçok bilirkişinin bölge kurulu listelerinde yer aldığı görülmektedir. Bu sebeple bilirkişi heyetinin belirlenmesinde aynı mesleki unvanlı bilirkişilerden ziyade farklı unvanlarda bilirkişilerin belirlenmesi dosyalara katkı sağlayacaktır. Bunun dışında bilirkişilerin sayılarının sınırlanması uygulaması zamanında dosya sunulması açısından kayda değer gelişmelerdir.”

HK 2: “Vergi kaçakçılığı suçlarında bilirkişilik kurumunun çok etkili olmadığını düşünüyorum. Örneğin defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunda bilirkişi raporuna gerek olmadığı halde bazı mahkemeler tarafından rapor alındığını görüyoruz. Diğer suçlarda da vergi raporlarının aynısının alınarak yazıldığını görüyoruz.”

HK 3: “Bilirkişilik mekanizması yetersiz olduğu gibi soruşturma ve kovuşturmada rol alan diğer üyelerin kapasitelerinin arttırılması gerekir.”

HK 4: “Bilirkişilik mekanizması yetersizdir. Çoğu kez vergi inceleme ve tekniği raporunun tekrardan ibarettir.”

HK 5: “Vergi kaçakçılığı eylemlerinin yargılanması sırasında bilirkişilik mekanizmasının, yargılama sürecini uzatan ve yargılama giderini artıran bir neden olduğu hâlde beklenen faydayı sağlamadığını, vergi inceleme raporlarının özeti ve tekrarı niteliğindeki bilirkişi raporlarının maddi gerçekliğin belirlenmesi konusunda yetersiz olduğunu düşünüyorum.”

HK 6: “Teknik ve uzmanlık gerektiren bir alan olan vergi suçlarına ilişkin yargılamalarda, bilirkişilik kurumunun oldukça önemli olduğunu, ancak etkin ve verimli şekilde kullanılamadığını düşünüyorum. Özellikle vergi tekniği raporunun tekrarı niteliğindeki bilirkişi raporlarının gereksiz emek ve mesai kaybına neden olduğu kanısındayım. Bilirkişilerin ve inceleme yapılacak hususların doğru belirlenmesinin, özenli bir inceleme ve titiz bir raporlama sürecinin, yargılamaya olumlu katkıları olabileceğini değerlendiriyorum.”

HK 7: “Vergi suçları alanında bilirkişilik mekanizmasının şu an uygulamadaki mevcut durumu itibariyle sadece maddi ve manevi olarak, taraflara, uygulayıcılara ve hazineye yük olmaktan öteye geçmediğini

düşünüyorum. Bilirkişilik kurumunun yararsız olduğunu ifade etmeye çalışmıyorum tam tersi doğru şekilde sisteme entegre edildiğinde vergi suçları açısından fazlasıyla katkı sağlayabileceğini düşünmekle birlikte şu anda mevcut durum itibariyle katkıdan fazla zarar verdiğini gözlemlediğim için bu durumu ifade etme gereği duyuyorum. Kısaca tüm sistemdeki yanı sıra dair düşüncemi ifade etmek zor olsa da bilirkişilik kurumu çoğunlukla vergi teknik raporlarını tekrar etmekten ve sınırları dışına çıkararak suçunun oluştuğunu veya oluşmadığını söylemekten ileri gidemiyor maalesef. Bu konunun hususiyetle ele alınarak bilirkişilik hizmetinin maddi getiri sağlayan bir eylem değil teknik dosyalarda adalete hizmet etmek gibi ulvi bir görev olduğu bilincini oluşturacak düzenlemelere ihtiyaç olduğunu düşünüyorum.”

HK 8: *“Vergi dairelerinin düzenlediği raporlar vergi suçlarıyla ilgili ayrıntılı bilgi ve tespitler içeriyor. Bu sebeple çoğu bilirkişi raporu vergi raporlarını tekrarla sınırlı açıklamalar içeriyor. Faydalı bulmuyorum.”*

HK 9: *“Yargılama aşamasında alınan bilirkişi raporları çoğunlukla vergi inceleme ya da vergi tekniği raporlarının özeti veya tekrarı şeklinde ve yeterli değildir. Küçük bir örnek vermek gerekirse belge basım bilgileriyle sahte fatura bilgileri karşılaştırılmadan rapor düzenlenmekte hatta sahte fatura düzenleme ve kullanmanın birbirine karıştırıldığı raporlar bulunmaktadır. Yargılamalarda da sahte fatura düzenleme fiili ile sahte fatura kullanma fiili kimi zaman birbirine karışmakta hatta sanıkların isnattan farklı savunma yaptıkları görülmektedir.”*

HK 10: *“Vergi kaçakçılığı eylemlerinin yargılama sürecinde başvurulmuş bilirkişilik mekanizmasının etkin ve yeterli olduğunu düşünmüyorum. Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişiye başvurulması gerekmektedir. Ancak önümüze gelen dosyaların çoğunluğunda bilirkişi raporları vergi suçu ve tekniği raporlarının özetinden ibaret olduğu gibi hakim tarafından yapılması gereken değerlendirilmelerde bulunulmaktadır. Suça konu faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden, faturaları düzenleyen ve kullananın defter ve belgeleri üzerinde; mal akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin,*

Genel olarak katılımcılar, bilirkişilik mekanizması hakkında olumlu görüşler belirtmektedirler. Bilirkişi raporlarının vergi inceleme raporlarının tekrarı yerine sıkça vurgulayarak bu konuda daha uzman kişilerin akademisyenler tarafından bilirkişilik mekanizmasının etkili ve verimli bir şekilde uygulanması gerektiğini belirtmektedirler. Ayrıca, yargılama sürecini ve giderlerini arttırması da katılımcılar tarafından vurgulanmaktadır.

3.10.1. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin NVivo Analizi

Bilirkişilik mekanizmasına ilişkin katılımcıların görüşlerini temel alan ve NVivo yazılımıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo yazılımı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 38. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin Kelime Bulutu

3.10.1. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin NVivo Analizi

Bilirkişilik mekanizmasına ilişkin katılımcıların görüşlerini tanımlayan ve doğrulamaya yönelik olarak gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo yazılımı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 38. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin Kelime Bulutu

Bilirkişilik mekanizmasına ilişkin katılımcıların görüşlerini tanımlayan ve doğrulamaya yönelik olarak gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 12.0.0.0 yazılımı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 38. Bilirkişilik Mekanizmasına İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutunda “yargılama”, “yetersiz” ve “...
nların sıklıkla öne çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılım...
rında bilirkişilik mekanizmasına ilişkin duydukları endişeleri yar...
ncılar, bilirkişilik sisteminin hem yetersiz hem de etkinlikten uzak ol...

etmiş; ayrıca bu mekanizmanın yargılama sürecine katkı sunmak yerine, süreci uzattığı ve yargılama giderlerini artırdığı yönünde eleştirilerde bulunmuşlardır.

6.3.11. Vergi Denetim Kurulu’nun Davaya Müdahil Olması

Vergi Denetim Kurulu’nun davaya müdahil olmasının gerekliliği konusunda katılımcılara yöneltilen soruya ilişkin cevaplar aşağıda ifade edilmektedir.

HK 1, bu konuda vergi inceleme raporlarına dikkati çekerek, bu raporların varsayım ve yeterli kanıttan yoksun olmasından dolayı dikkatli bir şekilde incelenmesi gerektiği yönünde bir ifade kullanmıştır:

HK 1: *“Vergi müfettişleri tarafından hazırlanan vergi inceleme raporları kapsamında hazırlanan vergi suçu raporu muhakeme şartı olduğundan mevcut bu yargılamalarda dikkate alınması gerekli raporlardır. Suçun işlendiğine yönelik tek taraflı hazırlanan bu raporlar kapsamında başlatılan soruşturma işlemleri dikkatli bir süzgeçten geçirilmelidir. Zira vergi müfettişleri tarafından hazırlanan raporlar bazen varsayıma dayalı bazen de teknik olarak izahı muhtaç şeklinde hazırlanabilmektedir. Varsayıma dayalı ve herhangi bir delili içermeyen vergi inceleme raporları savcılıklar tarafından bilirkişi aracılığı ile teknik yönden incelendiğinde kamu davası açılmayabilmektedir. Bu sebeple yeterince araştırılmayan ve yeterince delilleri ortaya konulmayan bir vergi incelemesi neticesinde vergi kaçakçılığına yönelik bir iddia ortaya konularak vergi suçu raporu tanzim edilerek yargılama faaliyetine başlanması sorunlara neden olmaktadır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin birçok bozma kararında aslında vergi incelemesinde yapılmayan izaha muhtaç hadiselerle çokça yer verilmektedir. Bunun nedenleri ise varsayıma dayalı delili olmayan vergi incelemeleridir.”*

HK 2, HK 3, HK 5 ve HK 10 VDK’nın davaya müdahil olmasını caydırıcılık açısından ve maddi gerçekliğe ulaşmada faydalı ve gerekli olduğunu ifade etmişlerdir:

HK 2: *“Faydalı ve gerekli olduğunu düşünüyorum. Caydırıcılık açısından etkili olduğu kanaatindeyim.”*

HK 3: *“Gerekli ve yerinde olduğunu düşünmekle beraber mütalaa kurumunun gerekliliği konusunda şüphelerim var. Kaldırılması gerektiği kanaatindeyim. Kaldırılmayacaksa mütalaaaya karşı veya verilmemesine karşı yasa yollarının açılması gerektiğini düşünüyorum.”*

HK 5: *“Maddi gerçekliğin belirlenmesi konusunda vergi idaresinin*

davaya dâhil olmasının önemli ve etkili olduğunu ancak yargılama aşamasında davaya katılan avukatların, (matbu katılma dilekçesi verilmesi, sanığın cezalandırılmasını talep etme, kararın usul ve yasaya aykırı olduğuna ilişkin temyiz dilekçesi verilmesi dışında) duruşmaya bizzat katılıp aktif rol alması gerektiğini düşünüyorum.”

HK 10: *“Vergi kaçakçılığı gibi uzmanlık gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan vergi müfettişlerince vergi raporlarının hazırlanması ve kurumun müdahil olmasının gerekli ve karar alma sürecinde yardımcı olduğunu düşünmekteyim. Diğer taraftan maddi gerçeğe ulaşmayı amaçlayan ceza yargılamasında olumsuz bir etki yarattığını düşünmüyorum.”*

HK 4, HK 6, HK 7 ve HK 9 ise VDK’nın davaya müdahil olmasının olumsuz ve hiçbir katkısı olmadığını belirterek faydalı bulmadıklarını ifade etmişlerdir:

HK 4: *“Vergi müfettişlerinin yoğunlaştığı alanın vergi kabahatleri olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle kaçakçılık suçları ile ilgili incelemeleri yetersizdir. Dava açılmasının mütalaaya bağlanması gereksiz bir zorunluluktur. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki katılan tarafı temsil eden birimlerin soruşturma ve kovuşturma işlemlerine hiçbir katkısı yoktur. Sadece kendileri açısından isabetsiz gördükleri kararlar için yasa yoluna başvurma gibi bir katkıları vardır. Aynı durum için zaten yargılamada kamu adına görev yapan Cumhuriyet savcısı yetkili ve görevlidir. Etkin bir görev yapan Cumhuriyet savcısının bulunduğu yargılamada ayrıca katılan tarafa gerek yoktur.”*

HK 6: *“213 sayılı kanun uyarınca dava şartı olan komisyon mütalaasını veren ve bu hususta ilk etapta gerekli delilleri toplayan vergi denetim kurulunun suçtan zarar gören sıfatıyla davaya katılmasını olumsuz bulmuyorum. Ancak mevcut sistemde, sanığın lehine ve aleyhine delilleri toplamakla yükümlü olan cumhuriyet savcılığının ve mahkemelerin vergi suçlarındaki delil toplama yöntemleri konusundaki tecrübesizliklerinin, bilirkişilik müessesesinin doğru işlemeyişinin savunmaya bu yönüyle zarar verdiğini, davaların genellikle müdahil kurumun sunduğu delillerin etrafında yürütüldüğünü düşünüyorum.”*

HK 7: *“Yargıya intikal eden vergi raporlarının açık, somut ve anlaşılır olmasının yargıya katkısı yadsınamaz. Ancak Vergi Denetim*

Kurulu'nun davaya müdahil olmasının vergi kaçakçılığı üzerinde bir etkisi olduğunu düşünmüyorum. Belirtmek isterim ki olmayacağını değil mevcut durum itibarıyla olmadığını düşünüyorum. Bunun sebebi şahsi olarak bugüne kadar önüme gelmiş olan dosyalarda ilgili kurumun davaya müdahilliğinin çoğunlukla katılma dilekçesi vermekten ibaret olduğunu gözlemlemiş olmamdır. Davaya katkısını belki dosyaların üst mahkemelere taşınmasını sağlayarak ülke çapında uygulama birliğine dolaylı katkısı olarak söyleyebilirim. Bunun sebepleri olarak birçok husus sayılabilir ancak birkaç tanesini söyleyecek olursam raporları hazırlayan teknik ekiple, davayı takip eden ekibin farklı olması, davayı takip sürecinde kurumun davaya katkı sağlayacak nitelikte bir iddia ve savunmasının olmaması, ezbere şekilde temyiz dilekçeleri verilmesi gibi hususlar söylenebilir.”

HK 9: “Etkin bir görev yapan savcının bulunması nedeniyle davaya müdahil olmasını doğru bulmuyorum.”

HK 8, bu konu hakkında fikir belirtmekten kaçınarak herhangi bir cevap vermemiştir:

HK 8: “Fikrim yok”

Genel olarak VDK'nın davaya müdahil olması konusunda iki karşıt görüş bulunmaktadır. Olumlu ve faydalı bulanlar, cezaların caydırıcılığı üzerindeki etkilerine ve maddi gerçekliklere ulaşmada önemli bir rol oynadığını vurgularken, olumsuz ve gereksiz bulanlar ise dava üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını vurgulamaktadırlar.

6.3.11.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin NVivo Analizi

Vergi Denetim Kurulu'nun davaya müdahil olmasına ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 39. Vergi Denetim Kurulu'nun Davaya Müdahil Olmasına İlişkin Kelime Bulutu



Yukarıdaki kelime bulutunda “müdahil”, “gerekli”, “etkili” ve “olumsuz” gibi kavramların yoğun şekilde öne çıktığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların Vergi Denetim Kurulu’nun (VDK) davalara müdahil olma sürecine ilişkin hem olumlu hem de olumsuz görüşler taşıdıklarını ve bu sürece dair çeşitli endişeler dile getirdiklerini ortaya koymaktadır.

6.3.12. Vergi idaresinin Önlemleri

Vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelede vergi idaresinin alacağı önlemler de bu suçlarla mücadelede kritik bir öneme sahiptir. Katılımcıların bu konu hakkındaki görüşlerini tespit etmek amacıyla vergi idaresinin alacağı önlemlere ilişkin katılımcılara soru yöneltilmiştir.

HK 1 yapay zekânın bilgi işlem sistemine entegre edilerek aktif olarak kullanılması gerektiğini ifade etmiştir:

HK 1: “Yapay zekânın bilgi işlem sistemlerinde aktif kullanılması gerekmektedir. Özellikle beyannamelerin verilmesi akabinde söz konusu kişinin veya şirketin mevcut kapasitesi ile uyumlu olup olmadığı değerlendirilmeli ve riskli olduğu değerlendirilen kişi ya da şirketin hemen izaha davet edilmesi gerekmektedir. Bu sayede hızlı ve etkin bir denetime olanak sağlanacaktır. Vergi kaçaklığından en büyük zafiyetlerden birisi de incelemelerin 5 yıllık zamanaşımına yakın bitirilmesidir. Yargılamalarda ise suç tarihinden itibaren 5 yıl altındaki suçlarda 8 yıl olağan, 12 yıl

olağanüstü zamanaşımı, 5 yıl üzerindeki suçlarda ise 15 yıl olağan 22,5 yıl olağanüstü zamanaşımı öngörülmüştür. Vergi denetim kurulunun suçun üzerinden 5 yıla yakın zaman geçtikten sonra vergi suçu raporu hazırlaması bu sürelerden 5 yılın henüz yargılama faaliyeti gerçekleşmeden geçmesi anlamına gelmektedir. Tüm işlemlerin elektronik ortamda yapılması sayesinde yapay zekâ ile şirketlerin denetimleri de yapılabilecektir. Bu kapsamda hazırlanacak raporla vergi müfettişlerince ileride yapılacak vergi incelemelerinde katkı sağlayacaktır.”

HK 2, vergi idaresinin kurumsal kapasitesini geliştirmesi ve teknolojik denetim mekanizmalarını güçlendirmesi gerektiğini ifade etmiştir:

HK 2: *“Vergi kaçakçılığı ile etkin mücadelede kesinlikle vergi idaresinin alabileceği önlemler konusunda kendisini geliştirmesi ve teknolojik denetim mekanizmalarını güçlendirmesi gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse, olumsuz tespitler sonucu yıllar önce mükellefiyeti resen terkin edilen mükellefin yıllar sonra düzenlemiş olduğu faturanın/faturaların başka bir mükellef tarafından kullanılmasına denetim mekanizmasının izin vermemesi gerekmektedir.”*

HK 3, HK 6, HK 7 ve HK 9, denetimlerin sıklığı ve etkinliğinin artırılmasının yanı sıra, vergi affı ile vergi yükünü azaltıcı uygulamaların kaldırılması gerektiğini ifade etmişlerdir:

HK 3: *“Şirket kurmanın daha sıkı şartlara bağlanması gerektiği, mükellef yoklamalarının daha sık ve etkili olması gerektiğini düşünüyorum.”*

HK 6: *“Vergi kaçakçılığı suçları, bu suçlar ile korunan hukuki değer ve söz konusu suçlar için öngörülen cezaların tür ve miktarı konusunda toplumun açıkça, anlayabileceği ve sonuçlarını öngörebileceği şekilde bilgilendirilmesi, mükellefiyet tesis edilirken ilgili kişiler hakkında gerekli ve yeterli araştırmanın yapılması, yapılan yoklamalarda iş yerinde hazır bulunan kişilerin, söz konusu mükellefiyet ile bağlantılarının araştırılması ve kimlik belgelerinin fotokopilerinin alınması, vergi incelemesinde süre aralıklarının kısa tutulması, vergi incelemesi sırasında karşıt inceleme yapılarak suç konusu faturaların asıllarının temin edilmesi ve suç olduğu kabul edilen eylemi gerçekleştiren failin belirlenmeye çalışması gerektiğini düşünüyorum.”*

HK 7: “Daha kısa aralıklarla etkin bir denetim mekanizması yürütülmesinin, vergi affı uygulamalarına son verilmesinin, vergi yükünün azaltılmasının, elektronik işlemlerin artırılmasının olumlu olabileceğini düşünüyorum.”

HK 9: “Daha fazla teftiş ve kontrol ile bazı önlemler alınabilir.”

HK 4 vergi inceleme elemanlarının yetkilerinin genişletilmesi ve kurumlar arası iş birliğinin artırılması yönünde önlemler alınması gerektiğini ifade etmiştir:

HK 4: “VUK 160/A maddesinin uygulanmasına ilişkin alt değerlendirmelerin etkili ve hızlı bir şekilde çıkarılması, vergi inceleme elemanlarının yetkilerinin genişletilmesi ve vergi idaresi elemanlarıyla soruşturma makamları arasındaki iş birliğinin artırılması gerektiği kanaatindeyim.”

HK 5 vergi idaresinin adli yargı kararlarını takip etmesinin önemine ve inceleme birimlerinin savcılıklarla koordineli çalışması gerektiğini ifade etmiştir:

HK 5: “Adli yargı kararları takip edilmelidir. İnceleme tarihi ve süresi mümkün olduğu kadar suç tarihlerine yakın olmalıdır. İnceleme birimleri Cumhuriyet Savcılığı ile bağlantılı çalışmalıdır. Mahkemelerce her suç için aranan delillerin ne olduğu tespit edilmeli ve Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunmadan önce tamamlanmalıdır.”

HK 8 vergi idaresinin hakimlerle ortak eğitimlere katılması, duruşmalarda daimi temsilci bulundurması ve karşılıklı fikir alışverişinde bulunması gibi hususları ifade etmiştir:

HK 8: “Vergi idaresinin hâkimlerle ortak eğitimlere katılması, gerektiğinde duruşmalarda daimi temsilci bulundurması, idari boyut ve ceza boyutundaki hususların karşılıklı anlaşılmasını ve gelişmesini sağlayabilir. Ceza yargılamasına katkı sağlayacak unsurlara dikkat edilerek açık ve anlaşılır raporlar yazılması sağlanarak ceza yargılamasında gereksiz zaman ve emek kaybının önüne geçilebilir. Bu hususlar üzerinde idare ve yargının ihtiyaçları birlikte değerlendirilerek düzenlemeler yapılmalıdır.”

Son olarak HK 10 vergi idaresinin önlemlerine ilişkin kapsamlı bir değerlendirme yaparak önerilerde bulunmuştur. Vergi ahlakının eğitimle topluma kazandırılması, özel yatırımların azaltılmaması, vergi dağılımında adalet, denetimin yeterli hale getirilmesi, vergi aflarının sıklığının azaltılması gibi önemli hususları

vurgulamıştır:

HK 10: “*Vergi Kaçakçılığıyla ilgili olarak etkin mücadele için eğitimle vergi ahlakının topluma kazandırılması, vergilemede aşırıya kaçırılarak özel yatırımları azaltılmaması, vergi dağılımının adil olması, vergi denetiminin yeterli hale getirilmesi, vergi aflarının sıklığının azaltılıp istisnai hale getirilerek mükelleflerin bu beklentiyle vergileri ödememe yönelimlerinin engellenmesi gerekmektedir.*”

Genel olarak katılımcı görüşleri doğrultusunda vergi idaresinin alabileceği önlemlerin denetimlerin etkinleştirilmesi, yapay zekâ ve teknolojinin kullanılması, hakimlerle ortak eğitimlerde bulunulması, vergi ahlakının topluma eğitimle kazandırılması, vergi afları gibi uygulamaların sıklığının azaltılması gibi uygulamalar olduğu vurgulanmaktadır.

6.3.12.1. Vergi İdaresinin Önlemlerine İlişkin NVivo Analizi

Vergi idaresinin önlemlerine ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 40. Vergi İdaresinin Önlemlerine İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutunda “denetim”, “inceleme”, “etkin”, “elektronik” ve “yapay zekâ” gibi kelimelerin sıklıkla tekrarlandığı ve vurgulandığı görülmektedir. Bu durum, katılımcıların vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele kapsamında inceleme ve denetim

süreçlerine verdikleri önemi ortaya koymaktadır. Ayrıca, vergi idaresinin bu süreçlerde elektronik sistemler ve yapay zekâ teknolojileri aracılığıyla etkinliğin artırılmasına yönelik çabalarının da katılımcı görüşlerinde karşılık bulduğu anlaşılmaktadır.

6.3.13. Etkin Pişmanlık Kurumu

7394 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 213 sayılı VUK'un "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Düzenleme ile vergi suçlarına "etkin pişmanlık" hükümlerinin uygulanması mümkün kılınmıştır. Yapılan yeni düzenleme hükümlerine göre vergi suçlarında soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlıktan yararlanılmasına imkan verilmiştir. Bu hükümlerin uygulanmasına ilişkin katılımcılara yöneltilen soruda katılımcıların vermiş oldukları cevaplar değerlendirilmiştir.

HK 1, etkin pişmanlık kurumunun sisteme katkı sağlayacağını ancak ödenecek cezanın da makul düzeyde olması gerektiğini ifade etmiştir:

HK 1: *"Vergi kaçakçılığı suçlarını işlediği iddiası ile açılan kamu davalarında çıkan hapis cezaları ile bu kapsamda verilen vergi ve vergi ziyai cezalarının ödenme oranları karşılaştırılmalı eğer yüzdesel olarak düşük oranda tahsilat var ise 3 kat vergi ziyai cezası kaldırılarak 1 kata çekilmesi gerekmektedir. Zira vergi incelemelerinde temel maksat vergi kayıp ve kaçagını engelleyerek bu çerçevede vergilerin tahsilatını sağlamaktır. Cezaların makul seviyede olmaması vergi tahsilatını etkileyen unsurlardandır. Vergi tahsilatına odaklanan bir sistem üzerinde çalışılmalıdır. Bu kapsamda etkin pişmanlık kurumu da sisteme katkı sağlayacaktır ancak ödenecek cezanın da makul seviyede olması gerekmektedir."*

HK 2 etkin pişmanlık hükümlerini doğru bulduğunu, fakat sahte fatura düzenleme suçlarında etkili olmadığını ifade etmiştir:

HK 2: *"Etkin pişmanlık hükümlerinin doğru olduğunu düşünüyorum. Amaç vergi kaçakçılığının önlenmesi olduğundan etkin bir uygulama ancak yeterli değil. Özellikle sahte fatura düzenleme suçlarında çok etkili olmadığı kanısındayım."*

HK 3, HK 7, HK 8 ve HK 9 etkin pişmanlık kurumunu yerinde ve olumlu olarak değerlendirmişlerdir:

HK 3: “Etkin pişmanlık kurumu yerindedir. Ancak özellikle sahte fatura düzenleme suçunun işleniş şekli göz önüne alındığında, bu suçun önlenmesine yönelik tedbirler alınmasının etkin pişmanlık kurumundan öncelikli olduğunu düşünüyorum.”

HK 7: “Etkin pişmanlık kurumunun diğer tüm mal varlığına ilişkin suçlarda olduğu gibi vergi suçlarında da olmasının suçun mağduru olan kamuya ve suçun faili olan pişmanlık gösteren sanığa katkısı olduğunu düşünüyorum. Toplumsal adaletin ve bireysel adaletin sağlanması noktasında hassas bir kriter olarak doğru bir düzenleme olarak görüyorum.”

HK 8: “Olumlu etkisinin olacağını düşünüyorum.”

HK 9: “7394 sayılı Kanunla getirilen “ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.” hükmü Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilerek mükelleflerin temel hakkı olan dava açma hakkındaki sınırlama kaldırılmıştır.”

HK 4 ve HK 10 gerekli ve yerinde olduğunu, fakat geliştirilmesi gerektiğini şöyle ifade etmişlerdir:

HK 4: “Ekonomik suça ekonomik ceza uygulanması ilkesi gereğince ekonomik zararların giderilmesi ile cezalarda indirim yapılması isabetli olmuştur. Bu konu üzerinde yeni çalışmalar yapılarak geliştirilmelidir.”

HK 10: “Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık kurumunun gerekli olduğunu düşünmekteyim. Ancak hali hazırda uygulanmakta olan etkin pişmanlık müessesinin verginin tarafları açısından tam olarak ihtiyaçlara cevap vermediği gibi hukuki anlamda belirsizliklere sebebiyet verecek hususlar içermektedir.”

HK 5 ve HK 6 yargılama sürecinin uzamasına neden olduğunu ifade etmişlerdir:

HK 5: “Tarh edilecek vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda, herhangi bir pişmanlığı olmasa dâhi sanık lehine cezada indirim nedeni olan ancak tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı kesilen cezanın bulunduğu durumlarda, söz konusu vergi ve ceza çoğunlukla ödenmediği için yargılama sürecini uzatan bir uygulama

olduğunu düşünüyorum.”

HK 6: “Ceza indiriminin sağlanması ile birlikte bir kısım vergi borç ve cezalarının tahsili anlamında olumlu olmakla birlikte; yargılamaların uzamasına neden olması, düzenlemenin karmaşık ve kanun yapma tekniğine uygun olmaması nedeniyle uygulamada net olarak anlaşılamamasının olumsuz yönleri olduğunu düşünüyorum.”

Genel olarak katılımcılar etkin pişmanlık kurumunun yerinde ve olumlu etkilerinin olduğunu vurgulamışlardır. Fakat bazı suçlar için mevcut düzenlemelerin geliştirilmesi gerektiğini de ifade etmişlerdir. Katılımcıların bir kısmı da yargılama sürecini uzattığı konusunda endişe duyduklarını ifade etmişlerdir.

6.3.13.1. Etkin Pişmanlık Kurumuna İlişkin NVivo Analizi

Etkin pişmanlık kurumuna ilişkin katılımcıların görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen nitel veriler, NVivo 15 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analize ilişkin kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 6. 41. Etkin Pişmanlık Kurumuna İlişkin Kelime Bulutu



Kelime bulutunda, “pişmanlık”, “etkin”, “ceza”, “olumlu” gibi kelimelerin baskın bir şekilde vurgulandığı görülmektedir. Bu durum, etkin pişmanlık kurumunun ceza indirimi sağlama noktasındaki olumlu katkılarına dikkat çekildiğini göstermektedir. Genel olarak katılımcıların, etkin pişmanlık kurumunun işlevselliği ve uygulamadaki etkinliğine ilişkin değerlendirmelerde bulunduğu anlaşılmaktadır.

7. SONUÇ VE POLİTİKA ÖNERİLERİ

Vergi kaçakçılık suçları, ülke ekonomilerinin yanı sıra toplumun sosyal ve ekonomik yapısına zarar veren bir kavramdır. Ülkelerin bu suçlarla mücadelesi devam etmektedir. Türkiye de kaçakçılık suçlarıyla mücadelede etkin bir ceza politikası uygulamaya çalışmaktadır. Bu çalışmada, vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların etkinliğini incelemek için vergi müfettişleri, avukatlar ve hakimler olmak üzere üç farklı uzman grubundan yarı yapılandırılmış mülakat yöntemiyle veriler toplanmıştır. Bu veriler, NVivo 15 programıyla analiz edilip yorumlanarak uzman gruplarının görüşleri ortaya konulmuştur. Ayrıca, uzman gruplarının cevapları neticesinde mevcut cezaların etkinliğiyle ilgili politika önerileri de geliştirilmiştir.

Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların etkinlik analizine ilişkin olarak on bir vergi müfettişiyle yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde aşağıda verilen bulgulara ulaşılmıştır:

Genel olarak vergi müfettişleri bu süreçte;

- Vergi kaçakçılığı suçlarının tespitinde geleneksel ve dijital denetim yöntemlerini birlikte kullandıklarını,
- Cezaların caydırıcılığının yeterli düzeyde olmadığı ve bunun temel nedeninin yargı kararları olduğunu,
- Ekonomik ve sosyal açıdan, bazı katılımcılara göre cezalar vergi uyumunu artırırken, çoğunluğa göre ise ekonomik rekabeti bozduğu, fiyat istikrarsızlığına yol açtığı, gönüllü vergi uyumunu olumsuz etkilediği, gelir adaletsizliğine neden olduğu ve vergi kaçakçılığını cazip hale getirdiği değerlendirilmiştir.
- Delil toplama ve raporlama sürecinde, gereken kişilere ulaşamama, mükelleflerin davete icabet etmemeleri, mükelleflerin ciddiyetsizlikleri, bürokratik işlemler, denetim eksikliği ve imkanların kısıtlı olduğunu,
- Uygulanan cezaların tartışmalı ve adalet olgusuyla uyummadığını,
- Cezaların ağır olması gerektiğini,
- Vergi kaçakçılığı suçlarıyla etkili mücadele için vergi oranlarının düşürülmesi ve uygulanabilirliğinin sağlanması, bu oranların etkin bir şekilde uygulanması ile savcı ve mahkemelerin konuya ilişkin olarak uzmanlaşmasının önemli olduğunu,
- Mükellef haklarının bu süreçte korunduğunu,

- Vergi müfettişlerinin iş yüklerinin azaltılması, müfettiş sayısının arttırılması, denetim yetkilerinin ve bağımsızlıklarının arttırılması, özlük haklarının iyileştirilmesinin gerektiğini,
- VDK'nın davaya müdahil olmasının davanın seyrini değiştirmesi, vergi kayıplarını önlemesi, kaçakçılık suçlarının tam olarak anlatılması ve davanın sonuçlanma süresinin hızlanması için yararlı ve etkili olduğunu,
- Vergi müesseselerinin teknolojik gelişmelerle sürekli güncelliğini ve etkinliğini koruması gerektiğini,
- Sıkı denetim, yapay zekâ kullanımı, blok zincir teknolojilerinin sisteme entegre edilmesi, eş zamanlı denetimlerin arttırılması, teknolojik alt yapının güçlendirilmesi, mevzuattaki yasal boşlukların giderilmesi, vergi idaresi üzerindeki siyasi tahakkümün kaldırılması, vergi aflarının önüne geçilmesi, ihbar ve değerlendirme komisyonlarının etkinleştirilmesi ve vatandaşın bu konuda bilgilendirilmesi, kaçakçılık için uzman ekiplerin kurulması ve suça özel yoklamaların yapılmasının önemli olduğunu,
- Etkin pişmanlık kurumunun vergi mahkemelerinin iş yükünü azaltacağı ya da arttıracağı konusunda katılımcılar arasında görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bir grup katılımcı, etkin pişmanlık kurumunun kamu zararlarının telafisinde ve gönüllü uyumun teşvikinde yararlı olacağını ifade ederken; bir diğer grup ise etkin pişmanlık kurumunun işlevsel olmadığını, bu yöntemin yeni tavizler doğuracağını ve cezaların caydırıcılığını azaltma potansiyeli nedeniyle doğru bulmadıklarını belirtmiştir.

Vergi kaçakçılık suçlarında mükellefi savunma hakkının yasal temsilcisi olan avukatlardan elde edilen cevapların analizine ilişkin olarak aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

Genel olarak bu süreçte avukatların,

- Cezaların etkinlik kriterleri olarak cezaların caydırıcılığı ve yaptırımını, uygulanabilirliği, orantıllık ilkesi, suç oranlarında azalma, vergi gelirlerinde artış ve suçların tekrarlanma oranları gibi kriterler,
- K ğit üzerinde görünmesine rağmen, pratik uygulamaların bu etkiyi zayıflattığı (vergi aflarının sıklığı, cezaların ertelenmesi, cezasızlık algısı),

- Uzmanlaşmış yargı yapısı, hızlı ve kesin uygulama, denetimlerde teknolojik alt yapının kullanılması, gönüllü uyum, vergi bilincinin yerleştirilmesi gibi uygulamaların kullanılmasının önemi,
- Mükelleflerin haklarını korumak için suçlarda delil yetersizliğine, usule ilişkin hatalara, inceleme elamanlarının yetersiz delillerine ve etkin pişmanlıktan yararlanma gibi savunma stratejilerine,
- Mevzuattaki değişikliklerin caydırıcılığı ve etkinliği artırmada ve orantılılığı sağlamada önemli rolü olmasına rağmen, sık ve ani değişikliklerin kafa karışıklığına ve tutarsız uygulamalara yol açabileceği,
- Vergi kaçırma davalarında delil toplama sürecindeki teknik, sistemsal, usul ve olgusal engellerle ilgili endişelerin bir araya geldiğini,
- Vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesi üzerindeki etkilerini,
- Akademisyenlerin bilirkişilik mekanizmasında aktif rol alması gerektiği,
- Bir yandan katılımcılar etkin pişmanlık kurumunun gelirleri kurtarmada, vergi kaçakçılık eylemlerinin önlenmesi ve ıslah edilmesinde önemli rol oynadığını vurgulasa da diğer taraftan da ıslah etkisini ve caydırıcılığı desteklemeyerek vergi kaçakçılık suçlarının artmasına neden olabileceği,
- Hakimlerin niteliklerinin; deneyim, uzmanlık, kıdem ve eğitim olarak vurgulanması,
- Vergi kaçakçılığı davalarında doğru ve adil sonuçlar elde etmede bilirkişi raporlarının kritik rolünün vurgulanması,
- VDK'nın davalara müdahil olmasının, kurumsal bilgi ve teknik destek sağlaması açısından fayda sağlayacağı, vergi müfettişlerinin ciddiyetini artıracığı, davaların teknik olarak aydınlatılmasına katkıda bulunacağı ve vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesine destek olacağı ifade edilmiştir. Öte yandan, bazı katılımcılar ise müdahilliğin bağımsız yargılamayı olumsuz etkileyebileceğini, gereksiz olduğunu ve yargılamayı geciktirebileceğini belirtmişlerdir.
- Vergi idaresinin alacağı önlemler dijital denetim teknolojilerinin artırılmasının yanı sıra vergi mükelleflerine yönelik vergi bilincini ve ahlakını arttırıcı kampanyaların düzenlenmesi gerektiği,
- Etkin pişmanlık kurumunun, kamu zararlarını telafi etmek için potansiyel bir araç olmakla birlikte, kötüye kullanımını önlemek ve

adaleti korumak için dikkatli bir şekilde uygulanması gerektiği yönünde ifadeler ile vurgulanmıştır.

Vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelede üçüncü katılımcı grubu olan hakimlerle cezaların etkinliği ile ilgili yapılan görüşmeye ilişkin bulgular aşağıda verilmiştir:

Genel olarak;

- Hakimlerin öncelikle dikkat ettiği hususlar, suçun türünün tespit edilmesi, sahte fatura düzenleme, kullanma, defter ve belgeleri gizleme, eyleme uygun mütalaanın varlığı, vergi raporlarının dava açmaya uygunluğu, delil niteliğindeki belgelerin dosyadaki varlığı, davanın hangi suçtan açıldığı,
- Cezaların etkinliği cezaların caydırıcılığına, infaz kabiliyeti etkisine, işlenen suçun niteliğine, sanığın kişiliğine, suçun işlenmesini engelleme potansiyeline, cezaların kanuni sınırlar içerisinde uygulanmasına ve orantılılık ilkesine uygunluk kriterlerine ek olarak caydırıcılık, ıslah ve zararın giderilmesine ilişkin kriterler göz önüne alınarak etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Bazı katılımcılar cezaların adil ve etkili olduğunu vurgularken, bir kısmı da adil ve etkili olmadığını vurgulamakta,
- Vergi kaçakçılık davalarının adaleti ve etkinliği sağlamaya yönelik söylemleri,
- Cezaların toplum üzerinde yeterince caydırıcı bir etkiye sahip olmadığı ve mevcut uygulamaların topluma aktarılması konusunda birtakım eksikliklerin olduğu,
- Adil yargılanma kapsamına giren tüm gerekliliklerin yanında, uluslararası sözleşmeler, anayasa, ulusal hukuktaki içtihatlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), makul düzeyde yargılama, ceza sınırlarının etkinliği, yeterli delil ve araştırmaların önemi vurgulanmakta,
- Yargılama süresi ve infaz politikalarından dolayı cezaların ıslah edici etkisinin olmadığını,
- Vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin kanunların karmaşık ve belirsizliğini,
- Bilirkişi raporlarının vergi inceleme raporlarının tekrarı mahiyetinde olduğunu sıkça vurgulayarak bu konuda daha uzman kişilerin akademisyenler arasından seçilerek bilirkişilik mekanizmasının etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesini,

- VDK'nın davaya müdahil olması konusunda iki karşıt görüş bulunmaktadır. Olumlu ve faydalı bulanlar, cezaların caydırıcılığı üzerindeki etkilerine ve maddi gerçekliklere ulaşmada önemli bir rol oynadığını vurgularken, olumsuz ve gereksiz bulanlar ise dava üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını vurgulamaktadırlar,
- Katılımcı görüşleri doğrultusunda vergi idaresinin alabileceği önlemlerin denetimlerin etkinleştirilmesi, yapay zekâ ve teknolojinin kullanılması, hakimlerle ortak eğitimlerde bulunulması, vergi ahlakının topluma eğitim yoluyla kazandırılması, vergi afları gibi uygulamaların sıklığının azaltılması gibi uygulamalar,
- Etkin pişmanlık kurumunun yerinde ve olumlu etkilerinin olduğu, şeklinde cevaplar verilmiştir.

Vergi müfettişleri, avukatlar ve hakimlerin görüşlerini inceleyen yaklaşım, vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadeledeki zorlukları da ifade etmektedir. Genel olarak, tespit zorlukları, delil toplama zorlukları ve kurumsal etkinliğin önemi vergi müfettişleri tarafından vurgulanmaktadır. Avukatlar ise cezaların orantılılığı, savunma stratejileri ve usul adaleti konusundaki endişelerini ifade etmektedirler. Hakimler ise karar alma öncelikleri, caydırıcılık ile rehabilitasyon arasındaki dengeye ve vergi uygulama politikalarının daha geniş toplumsal etkilerine odaklanmaktadır.

Genel olarak, vergi müfettişlerinden elde edilen bulgular, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik uygulanan cezaların yüksek oranlarına rağmen, yargı kararları ve suçların tekrar etme sıklığı dikkate alındığında, yeterince caydırıcı ve etkin olmadığını ortaya koymaktadır. Avukatlar ise mevcut sistemde sıkça çıkarılan vergi afları, cezaların ertelenmesi, cezasızlık algısının yaygınlaşması ve mevzuatın sık ve ani değişmesi gibi etkenlerin, cezaların etkinliğini ciddi biçimde zayıflattığını belirtmektedir. Ayrıca, bazı avukatlar hâkimlerin mesleki niteliği ve mali suçlara dair uzmanlık düzeyinin de ceza uygulamalarının etkinliği üzerinde belirleyici olduğunu vurgulamaktadır. Bu bağlamda, hâkimler ise cezaların topluma yeterince yansıtılamaması, yargılamaların uzun sürmesi ve infaz politikalarındaki yapısal aksaklıklar gibi nedenlerle uygulanan yaptırımların caydırıcı etkisini kaybettiğini ifade etmektedir.

Farklı uzman grupları çeşitli gerekçeler sunsa da, ortak bir görüş olarak mevcut ceza politikalarının vergi kaçakçılığıyla mücadelede yeterli düzeyde caydırıcı ve etkin olmadığı yönünde görüş birliği oluşmuştur. Buna ek olarak, etkin pişmanlık kurumunun

kamu zararlarının telafisi, vergi gelirlerinin geri kazanılması, kaçakçılık eylemlerinin önlenmesi ve gönüllü uyumun teşvik edilmesi bakımından önemli bir araç olabileceği tüm gruplar tarafından dile getirilmektedir. Bununla birlikte, bazı uzmanlar etkin pişmanlığın yanlış uygulanması hâlinde sistemde yeni taviz alanları yaratabileceği ve cezasızlık algısını daha da pekiştirebileceği konusunda uyarıda bulunmaktadır. Son olarak, Vergi Denetim Kurulu'nun davalara müdahil olmasının da cezaların caydırıcılığı ve etkinliği açısından olumlu katkı sağlayabileceği ifade edilmektedir.

Katılımcıların görüşleri değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların etkinliğine etki eden birçok faktör olduğu görülmektedir. Yukarıda ifade edilen analiz ve bulgulara dayanarak, Türkiye'deki vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelede uygulanan cezaların etkinliğini arttırmak için aşağıda sıralanan politika önerilerine yer verilmektedir:

- Vergi kanunlarının karmaşıklığının azaltılması veya yeniden sade bir dille yazılması,
- Vergi müfettişlerine vergi inceleme raporu hazırlama eğitimlerinin verilmesi,
- Davaların zamanaşımından önce karara bağlanması,
- Vergi Denetim Kurulu'nun dijital araçları etkin biçimde kullanarak denetim kapasitesini artırması, personelin dijital yetkinliklerinin geliştirilmesi ve bu teknolojilerin mevcut denetim süreçlerine entegre edilmesi,
- Uygulanan cezaların caydırıcılığını azaltan vergi afları ve hükmün ertelenmesi gibi uygulamalara sık başvurulmaması,
- Denetim mekanizmasının sık aralıklarla yürütülmesi,
- Yaptırımların infaz kabiliyetinin artırılması için yeni düzenlemelerin yapılması,
- Kurumlar üzerindeki siyasi tahakkümün kaldırılması,
- Bilirkişilik mekanizmasının yeniden tesis edilerek, bilirkişilerin alanında uzman akademisyenlerden seçilmesi,
- Vergi idaresinin önlemlerinin artırılması,
- Cezaların tavizsiz ve orantılı bir şekilde uygulanması,
- Denetim sürecinde ve yargı aşamasında yer alan vergi müfettişleri ve hakimlere vergi kaçakçılık suçlarına özgü eğitimler verilmesi,
- Kurumlar arası iş birliği ve koordinasyonun artırılması,

- Vergi mükelleflerine yönelik olarak vergi ahlakı ve bilincini arttırmaya yönelik kampanya ve eğitimlerin düzenlenmesi,
- Toplumda, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik cezaların kesinlikle uygulandığı algısının oluşturulması ve bu sayede bireylerin söz konusu suçlara karşı daha temkinli olmalarının sağlanması gerektiği,
- Toplumdaki cezasızlık algısının azaltılması,
- İhbar ve denetim komisyonlarının etkinleştirilmesi,
- Vergi kaçakçılığı için uzman ekiplerin kurulması,
- Etkin pişmanlık kurumunun yeniden gözden geçirilmesi,
- Denetim elemanlarının artırılması ve iş yükünün azaltılması,
- Mevzuat değişikliklerinin sık sık yapılmaması,

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığıyla mücadelede cezaların etkinliğini artırmak ve iyileştirmek adına, vergi ceza politikalarının düzenli, tutarlı ve titiz bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen politika önerilerinin hayata geçirilmesi, yalnızca yasal düzenlemelerle sınırlı kalmamalı; aynı zamanda idari uygulamaların güçlendirilmesi, dijital altyapının geliştirilmesi, denetim kapasitesinin artırılması ve denetim personeline yönelik sürekli eğitim programlarının uygulanmasıyla desteklenmelidir. Ayrıca, vergi otoriteleri ile yargı organları arasında etkin bir koordinasyonun sağlanması, mevzuatın uygulanmasında birlik ve bütünlük oluşturulması açısından kritik bir rol oynamaktadır. Bu bütüncül yaklaşım hem vergi otoriteleri hem de toplum nezdinde cezaların adaletli, caydırıcı ve sürdürülebilir bir biçimde uygulanmasını mümkün kılacaktır.

KAYNAKÇA

- Abbas, A., Khwaja, A.I., Khan, A. and Singhal, M. (2017), “Pilot study on effect of political influence on tax payment compliance”,
- Ackerman, C. (2017). Big five personality traits and the five-factor model explained Retrieved from <https://positivepsychologyprogram.com/big-five-personality-theory>
- Adams, C. (2001). For good and evil: The impact of taxes on the course of civilization (2nd ed.). Lanham, MD: Madison Books. 4501 Forbes Blvd Ste 200, 20706.
- Adhikari, A., Derashid, C. and Zhang, H. (2006), “Public policy, political connections, and effective tax rates: longitudinal evidence from Malaysia”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 25 No. 5, pp. 574-595.
- Akbal, G. (2020) Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Aksoy, S. S., & Üyümez, M. E. (2019). Yönlendirici Vergilendirmenin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi. *Vergi Raporu*, (241), 178-194.
- Alalehto, T. (2003). Economic crime: does personality matter?. *International Journal of Offender Therapy and Comparative Criminology*, 47(3), 335-355.
- Allport, G. W., & Ross, J. M. (1967). Personal Religious Orientation and Prejudice. *Asian Social Science*.
- Alm, James, 2012. “Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies.” *International Tax and Public Finance* 19 (1), 54–77.
- Altuğ, O. (1994), “Kayıt Dışı Ekonomi: Vergiye Karşı Başkaldırı”, *Görüş Dergisi*, Sayı: 14, s. 56-58
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., & Yıldırım, E. (2018). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri: SPSS uygulamalı*. Sakarya: Sakarya yayıncılık.
- Amara, I., & Khlif, H. (2018). Financial crime, corruption and tax evasion: a cross-country investigation. *Journal of Money Laundering Control*, 21(4), 545-554.
- ARIN, Tülay, “Devlet Hizmetlerinde Etkinlik”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları, Yayın No: 77, İstanbul, 1991.

- ARSLAN, Ahmet, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, Maliye Dergisi, Sayı:140, Mayıs-Ağustos 2002.
- Artan, S. (2008) Türkiye’de Enflasyon, Enflasyon Belirsizliği ve Büyüme, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (1), ss.113- 138.
- Asih, N. P. S. M., & Dwiyantri, K. T. (2019). Pengaruh love of money, Machiavellian, dan equity sensitivity terhadap persepsi etika penggelapan pajak (Tax evasion). E-Jurnal Akuntansi, 26(2), 1412.
- ASLAN, Abdullah, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl:16, Sayı:185, Ocak 1997.
- Aslan, M., (2008). *Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliği* (Doctoral dissertation, DEÜ Sosyal Bilimleri Enstitüsü).
- Bahşi, S. (2019). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri. *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2), 89-95.
- Basri, Y. M. (2014). *Efek Moderasi Religiusitas dan Gender Terhadap Hubungan Etika Uang (Money Ethics) dan Kecurangan Pajak (Tax Evasion)*. Presented at the Simposium Nasional Akuntansi 17, Mataram.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. Vergi Ceza Hukuku, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006.
- Bilgin, S. (2006). Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi (Doktora Tezi).
- Bilginer, H. M. & Yardımcıoğlu, M. (2022). Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Ve Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü. Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi, 5(2), 133 – 149.
- Block, W. (1993). Public Finance Texts Cannot Justify Government Taxation: A Critique. Canadian Public Administration/Administration Publique du Canada, 36(2), 225-262.
- Bogdan, R. C., & Biklen, S. K. (1992). *Qualitative research for education: A introduction to theory and methods*. Boston: Allyn and Bacon.
- Bratton, V. K., & Strittmatter, C. (2013). To cheat or not to cheat? The role of personality in academic and business ethics. Ethics & Behavior, 23(6), 427–444.
- Candan, T. (2022). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. Yetkin Yayınları.
- Chen, C.C.P., Ding, Y. and Kim, C.F. (2010), “High-level politically connected firms, corruption, and analyst forecast accuracy around the world”, Journal of International Business Studies, Vol. 41 No. 9, pp. 1505-1524.

- Choe, K., & Lau, T., (2010). Attitude towards Business Ethics: Examining the Influence of Religiosity, Gender and Education Levels. *Asian Social Science*, 2(1).
- Cohn, Gordon. (1998). The Jewish View on Paying Taxes. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1(2), 109-120, reprinted in Robert W. McGee (Ed.), *The Ethics of Tax Evasion*. Dumont, NJ: The Dumont Institute for Public Policy Research, 1998, pp. 180-189.
- Danıştay, İBK, 12.06.1980, 17; Danıştay Dergisi, Sayı: 40, 1981, s.69.
- Danopoulos, C. P. P., & Znidaric, B. (2007). Informal economy, tax evasion, and poverty in a democratic setting: Greece. *Mediterranean Quarterly*, 18(2), 67–84.
- Dell’Anno, R. (2009). Tax evasion, tax morale and policy makers effectiveness. *The Journal of Socio-economics*, 38, 988–997.
- Demirbaş, T. (2005). Ceza Hukuku Genel Hükümler. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- DeMerville, W. (1998). The Ethics of Tax Evasion: A Baha’i Perspective. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1(3), 356-368, reprinted in R. W. McGee (Ed.), *The Ethics of Tax Evasion* (pp. 230-240). Dumont, NJ: The Dumont Institute for Public Policy Research, 1998.
- DÖNMEZ, Recai. Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip, Ankara 2005.
- Dyren, S.D.; Hanlon, M.; Maydew, E.L. (2010). The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance. *Account. Rev.* 2010, 85, 1163–1189.
- Ekeryılmaz, Ş. (2023). Vergi Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiler ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemeler: Türkiye ve İtalya Karşılaştırması. *BİLTÜRK Ekonomi ve İlişkili Çalışmalar Dergisi*, 5(4), 258-275.
- Elffers, H. (2000), “But taxpayers do cooperate”, *Cooperation in Modern Society. Promoting the Welfare of Communities, States and Organizations*, Routledge, London, pp. 184-194.
- Elias, R., & Faraq, M. (2010). The Relationship Between Accounting Student’s Love of Money and Their Ethical Perception. *Managerial Auditing Journal*, 25 (3), 269–281.
- Ermasova, N., Haumann, C., & Burke, L. (2021). The relationship between culture and tax evasion across countries: Cases of the USA and Germany. *International Journal of Public Administration*, 44(2), 115-131.
- Feeley, D. (2006). Personality, environment and the causes of white-collar crime. *Law and Psychology Review*, 30, 201–213.
- Franzoni, L. A. (1998). Tax evasion and tax compliance. *Available at SSRN 137430*.

- Furnham, A. (1996). The big five versus the big four: The relationship between the Myers-Briggs Type Indicator (MBTI) and NEO-PI five factor model of personality. *Personality and Individual Differences*, 21(2), 303–307.
- Gabor, R. (2012). Relation between tax evasion and Hofstede's model. *European Journal of Management*, 12(1), 61-72.
- Gerek, Ş. ve Aydın, A.R. (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Seçkin Yayıncılık.
- Gobena, L. B., & Van Dijke, M. (2016). Power, justice, and trust: A moderated mediation analysis of tax compliance among Ethiopian business owners. *Journal of Economic Psychology*, 52(February), 24–37
- Goldberg, L. R. (1990). An alternative “description of personality”: The big-five factor structure. *Journal of Personality and Social Psychology*, 59(6), 1216
- Gökçe, T. (2024). Vergi Kaçakçılığı Suçu (Yüksek Lisans Tezi).
- Göker, C. (2011). Yönlendirici vergilendirme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 11-30.
- Green, S. P. (2008). What is wrong with tax evasion. *Hous. Bus. & Tax LJ*, 9, 221.
- Gunnthorsdottir, A., McCabe, K., & Smith, V. (2002). Using the Machiavellianism instrument to predict trustworthiness in a bargaining game. *Journal of Economic Psychology*, 23(1), 49–66.
- HAFIZOĞULLARI, Z. ve Özen, M. (2024). Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: US-A Yayıncılık, 2024, s. 383. 15. Baskı
- Hafizhah, I., Basri, Y. M., & Rusli. (2016). Pengaruh Etika Uang (Money Ethics) Terhadap Kecurangan Pajak (Tax Evasion) Dengan Religiusitas, Gender, Dan Materialisme Sebagai Variabel Moderasi. *Jom Fekon*, 3(1), 1652–1665.
- Hanlon, M.; Heitzman, S. A review of tax research. *J. Account. Econ.* 2010, 50, 127–178.
- Hofstede, G. (1980). Cultures consequences. *International differences in work-related values. In Beverly Hills. CA: Sage Publications*.
- Hofstede, G. (2022), “The 6-D model of national culture”.
- Hofstede, G. H. (2001). *Cultures consequences: Comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations* (2nd ed.). London: Sage Publications.
- Hofstede, G. H., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organizations: Software of the mind* ((3rd ed.)). McGraw–Hill.

- Honderich, T. (2006). *Punishment the Supposed Justification Revisited*. London: Pluto Press.
- Hornby, P., & Symon, G. (1994). Tracer studies. *Qualitative methods in organizational research: A practical guide*, 167-186.
- <https://sozluk.gov.tr> erişim tarihi 20.03.2025.
- <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> erişim tarihi 20.03.2025 (Türk Ceza Kanunu).
- <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> erişim tarihi 20.03.2025 (VUK).
- Huels, B. (2017). *Antecedents to Taxpayer Compliance: Essays Exploring the Influence of Personality and Culture*. PhD Thesis, The University of Wisconsin-Whitewater.
- Husted, B. W. (1999). Wealth, culture, and corruption. *Journal of International Business Studies*, 30, 339–359.
- Irawan, F., & Utama, A. S. (2021). The Impact Of Tax Audit And Corruption Perception On Tax Evasion. *International Journal of Business & Society*, 22(3).
- İZVEREN, Adil, *Hukuk Sosyolojisi*, 2.Baskı, İzmir: DEÜ Hukuk Fakültesi Dön.Ser.İşl., No.63, 1995.
- Jakops, G. (2008). *Yurttaş Ceza Hukuku ve Düşman Ceza Hukuku*. (Ozansü, M. C., Çev.) Terör ve Düşman Ceza Hukuku (Editör: Yener Ünver). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kapusuzoğlu, A. (2008). Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonominin vergi kaçakçılığının oluşumundaki rolü. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 124-142.
- Karakaş Doğan, F. (2010). *Cezanın Amacı ve Hapis Cezası*. İstanbul: Legal Yayıncılık
- Kasipillai, J., Aripin, N., and Amran, N. A., (2003). The Influence Of Education On Tax Avoidance And Tax Evasion. *eJournal of Tax Research* pp. 134-146.
- Kasir, K., Djajadikerta, H., & Maratno, S. F. E. (2025). Drivers of tax avoidance: A literature review approach. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 9(1), 628-648.
- Kaulu, B. (2022). Determinants of tax evasion intention using the theory of planned behaviour and the mediation role of taxpayer egoism. *Fudan J. Hum. Soc. Sci.* 15, 63–87. doi: 10.1007/s40647-021-00332-8

- Kemme, D. M., Parikh, B., & Steigner, T. (2020). Tax morale and international tax evasion. *Journal of World Business*, 55(3), 101052.
- Khalil, S., & Sidani, Y. (2022). Personality traits, religiosity, income, and tax evasion attitudes: An exploratory study in Lebanon. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100469.
- Khan, T., Akbar, A., Jam, F., & Saeed, M. (2016). A time-lagged study of the relationship between Big Five Personality and ethical ideology. *Ethics & Behaviour*, 26(6), 488–506.
- Khlif, H., Guidara, A., & Hussainey, K. (2016). Sustainability level, corruption and tax evasion: A cross-country analysis. *Journal of Financial Crime*, 23(2), 328-348.
- Khuong, N. V., Liem, N. T., Thu, P. A., & Khanh, T. H. T. (2020). Does corporate tax avoidance explain firm performance? Evidence from an emerging economy. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1780101.
- Kim, C. and Zhang, L. (2016), “Corporate political connections and tax aggressiveness”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 33 No. 1, pp. 78-114
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope
- Kogler, C., & Kirchler, E. (2019). Taxpayers’ Subjective Concepts of Taxes, Tax Evasion, and Tax Avoidance. *Ethics and Taxation*, 191–205.
- Korndörfer, M., Krumpal, I., & Schmukle, S. C. (2014). Measuring and explaining tax evasion: Improving self-reports using the crosswise model. *Journal of economic psychology*, 45, 18-32.
- Kovancılar, Birol; Miynat, Mustafa; A. Bursalıoğlu, Sibel, (2007). Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- Krasniqi, F., & Jusufi, G. (2022). Tax evasion as a criminal offense in developing countries: Some perception from business organizations [Special issue]. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 6(4), 314–327.
- Kutlar, İ. (2021) Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve SMMM’lerin Rolü: Gaziantep İli Örneği, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Lau, T., Choe, K., & Tan, L., (2013). The Moderating Effect of Religiosity in The Relationship Between Money Ethics and Tax Evasion. *Asian Social Science*, 9 (11).

- Lee, K. (2016). Morality, tax evasion and equity. *Mathematical Social Sciences*, 82, 97–104.
- Lin, K., Mills, L., Zhang, F. and Li, Y. (2017), “Do political connections weaken tax enforcement effectiveness?”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 35 No. 4,
- Li-Ping Tang, T., Chen, Y. J., & Sutarso, T. (2008). Bad apples in bad (business) barrels: The love of money, Machiavellianism, risk tolerance, and unethical behavior. *Management Decision*, 46(2), 243-263.
- Long, S., & Swingen, J. (1991). Taxpayer compliance: Setting new agendas for research. *Law and Society Review*, 25, 637–683.
- Marcelo Arbex, Justin M. Carré, Shawn N. Geniole & Enlinson Mattos (2023) Is tax evasion macho? Testosterone, personality traits and evasion, *Economic and Political Studies*, 11:3, 295-315.
- Mathews, J., Mehta, P., Kuchibhotla, S., Bisht, D., Chintapalli, S. B., & Rao, S. K. V. (2018, December). Regression analysis towards estimating tax evasion in goods and services tax. In *2018 IEEE/WIC/ACM International Conference on Web Intelligence (WI)* (pp. 758-761). IEEE.
- Matitaputty, J. S., & Adi, P. H. (2021). Machiavellianism dimensions, religiosity, social environment, and tax evasion. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 24(1), 1-26.
- McConnell, T. C. (1978). The argument from psychological egoism to ethical egoism. *Australas. J. Philos.* 56, 41–47. doi: 10.1080/00048407812341041
- McCrae, R. R., & Costa, P. T. (2003). *Personality in adulthood: A five-factor theory perspective*. Guilford Press.
- McCrae, R., & John, O. (1992). An introduction to the five-factor model and its applications. *Journal of Personality*, 60(2), 175–215.
- McGee, R. W. (2006). Three views on the ethics of tax evasion. *Journal of Business Ethics*, 67(1), 15–35
- McGee, R., Aljaaidi, K. S., & Musaibah, A. S. (2012). The Ethics of Tax Evasion: A Survey of Administrative Sciences' Students in Yemen. *International Journal of Business and Management*, 7(16), 1.
- McGee, R., & Noronha. (2008). The Ethics of Tax Evasion: A Comparative Study Of Guangzhou (Southern China) And Macau Opinions, 18 (2).

- McGee, R.W. & C. Lingle. (2005). The Ethics of Tax Evasion: A Survey of Guatemalan Opinion. Presented at the 60th International Atlantic Economic Conference, New York, October 6-9, 2005.
- Metin, M. (2014). Kuramdan Uygulamaya Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- Moğol, T., & Üyümez, M. E. (2004). Vergi Suç ve Cezalarının Anatomisi. *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 19, 10-14.
- Mu R, Fentaw NM and Zhang L (2023) Tax evasion, psychological egoism, and revenue collection performance: Evidence from Amhara region, Ethiopia.
- Murtuza, A. & S.M. Ghazanfar. (1998). Taxation as a Form of Worship: Exploring the Nature of Zakat. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1(2), 134-161, reprinted in R. W. McGee (Ed.), *The Ethics of Tax Evasion* (pp. 190-212). Dumont, NJ: The Dumont Institute for Public Policy Research, 1998.
- Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1998.
- Neal, M., Finlay, J., Karkoulis, S., Catana, D., & Pellegrino, R. (2015). How business students view corruption, and why this should concern us: Insights from Lebanon, Romania and the United States. *Tertiary Education and Management*, 21(2), 140–159.
- Noviari, N., & Suaryana, I. G. N. A. (2018). Dampak budaya etis organisasi dan sifat Machiavellian pada keputusan etis konsultan pajak di Provinsi Bali. *Akuntabilitas*, 11(2), 349–368.
- Nurkholis, N., Dularif, M. and Rustiarini, N.W. (2020), “Tax evasion and service-trust paradigm: a meta- analysis”, *Cogent Business and Management*, Vol. 7 No. 1.
- OECD (2021), *Tax Crime Investigation Maturity Model*. OECD, Paris. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/comparative-analysis-of-tax-administrations/tax-maturity-models.html#tax-crime>
- Oktaviani, R. M., Hardiningsih, P., Yulinar, A., & Udin, U. (2019). Establishing the relationship between money ethics and tax evasion: The moderation role of religiosity. *Revista Espacios*, 40(34).
- Omer, T. C., & Yetman, R. J. (2007). Tax misreporting and avoidance by nonprofit organizations. *Journal of the American Taxation Association*, 29(1), 61-86.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

- Özsoy, Ş. (2013) Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü, Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.
- Parlak, P. (2016) Türk Vergi Sisteminde Kayıp ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Denetimin Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Patton, M. Q. (2014). *Nitel Araştırma ve Değerlendirme Yöntemleri [Qualitative Research and Evaluation Methods]* (Trans. Eds. M. Butun & SB Demir). Ankara: Pegem Akademi.
- Peerzade, S. (2005). Towards Self-Enforcing Islamic Tax System: An Alternative to Current Approaches. *J.KAU: Islamic Econ.*, 18(1), 3-12.
- Pehlivan, O. (2020). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pervin, L. A., & John, O. P. (Eds.). (1999). Handbook of personality. Theory and research. Elsevier.
- Picur, R. D., & Riahi-Belkaoui, A. (2006). The impact of bureaucracy, corruption and tax compliance. *Review of Accounting and Finance*, 5(2), 174-180.
- Pratama, A. (2017). Machiavellianism, tax knowledge, and ethical perceptions of tax avoidance: Survey of undergraduate students in West Java, Indonesia. *International Journal of Trade and Global Markets*, 10(1), 1.
- Prokopenko, Joseph, Verimlilik Yönetimi, (Çev. Baykal, Olcay; Atalay, Nevda; Fidan, Erdemir), Ankara: MPM Yayınları, No: 476, 1992.
- Raja, U., Johns, G., & Ntalianis, F. (2004). The impact of personality on psychological contracts. *Academy of Management Journal*, 47(3), 350–367
- Ramadhani, R., & Oktaviani, R., (2016). Pengaruh Money Ethics Dan Religiosity Terhadap Tax Evasion. *Student Journal*, 5 (1).
- Ramirez-Correa, P. (2017). Relationship between cyber plagiarism and the Big Five Personality Traits: An empirical study in a Chilean university. *HOLOS*, 5, 125–135
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 150–169.
- Richardson, G. (2008), “The relationship between culture and tax evasion across countries: additional evidence and extensions”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 17 No. 2, pp. 67-78.

- Richmond, K. A. (2001). *Ethical reasoning, Machiavellian behavior, and gender: The impact on accounting students' ethical decision making* (Doctoral dissertation, Virginia Polytechnic Institute and State University).
- Rosianti, C., & Mangoting, Y. (2014). Pengaruh Money Ethics Terhadap Tax Evasion Dengan Intrinsic Dan Extrinsic Religiosity Sebagai Variabel Moderasi. *Tax & Accounting Review*, 4 (1).
- Saban, Nihal, (2014). Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, 6. Basım, İstanbul.
- Sackett, P. R., & Wanek, J. E. (1996). New developments in the use of measures of honesty integrity, conscientiousness, dependability, trustworthiness, and reliability for personnel selection. *Personnel Psychology*, 49, 787–829
- Sandford, C. (2000). Why tax systems differ: A comparative study of the political economy of taxation. Bath, The United Kingdom: Fiscal Publications.
- Sarılı, M. A. (2002), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi’nin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler,” *Bankacılar Dergisi*, sayı: 41, s. 32-50.
- Şerbetçi Taşlıalan, G. (2019) *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kaçakçılığına İlişkin Algıları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Shafer, W. E., & Simmons, R. S. (2008). Social responsibility, Machiavellianism, and tax avoidance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(5), 695–720.
- Shafer, W. E., & Wang, Z. (2018). Machiavellianism, social norms, and taxpayer compliance. *Business Ethics: A European Review*, 27(1), 42–55
- Silverman, D. (2001). *Interpreting Qualitative Data: Methods for Analysing Talk, Text and Interaction*. London: SAGE Publication.
- Surrey, S. S., & McDaniel, P. R. (1985). *Tax expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Svendsen, G. B., Johnsen, J. A. K., Almas-Sørensen, L., & Vittersø, J. (2013). Personality and technology acceptance: The influence of personality factors on the core constructs of the Technology Acceptance Model. *Behaviour & Information Technology*, 32(4), 323–334.
- Şimşek, E. (2007), *Türk Vergi Sisteminde Vergi kaçakçılığı Suçu*, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Y.Lisans Tezi, İstanbul.
- Tamari, Meir. (1998). Ethical Issues in Tax Evasion: A Jewish Perspective. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1(2), 121-132, reprinted in Robert W.

- McGee (Ed.), *The Ethics of Tax Evasion*. Dumont, NJ: The Dumont Institute for Public Policy Research, 1998, pp. 168-178.
- Tang, T. L., (2002). Is Love of Money the Root of All Evil? Or Different Strokes for Different Folks. *Paper Present to the International Conference on Business Ethics in the Knowledge Economy. Hongkong, China*.
- Tanzi, V., & Shome, P. (1993). A primer on tax evasion. *Staff Papers*, 40(4), 807-828.
- Taştan, M. (2022). *Vergi Kaçakçılık Suçları*. Adalet Yayınları.
- Tella, M. J. F., Tella, F. F. (2006). (Çev. Peter Muckley). Punishment and Culture A Right to Punish?. Boston: Martinus Nijhoff Publishers.
- Tomaszewski, M. (2021). Egoism and cooperation in economic development a historical approach. *Econ. Res.* 34, 3293–3308.
- Toriq, I. A. (2015). Pengaruh Love of Money Dan Machiavellian Terhadap Persepsi Etis Mahasiswa Akuntansi (Studi Empiris Pada Mahasiswa Akuntansi UNY Angkatan 2013- 2014). Skripsi Ekonomi Akuntansi Yogyakarta: Universitas Negeri Yogyakarta.
- TOROSLU, N. (2005). Ceza Hukuku, Savaş Yayınevi.
- Trompenaars, F., & Hampden-Turner, C. (1998). *Riding the waves of culture: Understanding cultural diversity in business* (2nd ed.). New York, NY: McGraw-Hill.
- Tsakumis, G.T., Curatola, A.P. and Porcano, T.M. (2007), “The relation between national cultural dimensions and tax evasion”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 16 No. 2, pp. 131-147,
- Turner, M. (2014). An investigation of Big Five personality and propensity to commit white collar crime. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 17, 57–94.
- Üyümez, M.E. (2016). Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme, Nisan Kitabevi, Eskişehir.
- Üyümez, M. E., & Bişgin, A. (2016). A comparative analysis of taxpayer rights in Turkey and the USA. *Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 66-7
- Üyümez, M.E., 2014. *Türkiye’de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi* (Doctoral dissertation, Anadolu University (Turkey)).
- Viljoen, J. (2016). *Lessons learnt from history: tax evasion* (Doctoral dissertation, University of Pretoria (South Africa)).
- Watson, D., & Clark, L. A. (1984). Negative affectivity: The disposition to experience aversive emotional states. *Psychological Bulletin*, 96, 465–490

- Wearing, A., & Headey, B. (1997). The would-be tax evader: A profile. *Australian Tax Forum*, 13, 3–17.
- Williams, K. M., Nathanson, C., & Paulhus, D. L. (2010). Identifying and Profiling Scholastic Cheaters: Their Personality, Cognitive Ability, and Motivation. *Journal of Experimental Psychology Applied*, 16(3), 293–307
- Wu, Y., Dong, B., Zheng, Q., Wei, R., Wang, Z., & Li, X. (2020). A novel tax evasion detection framework via fused transaction network representation. In *2020 IEEE 44th Annual Computers, Software, and Applications Conference (COMPSAC)* (pp. 235-244). IEEE.
- Yıldırım, S. (2020). *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında içtima* (Yüksek Lisans Tezi).
- Yoruldu, M. (2019) *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği*, Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.

EKLER

EK-1. Vergi Müfettişleri için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu Vergi Müfettişleri için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu

1. Kendinizi kısaca tanıtır mısınız?
 - a. Yapılan iş
 - b. Yapılan işin süresi
2. Vergi incelemelerinde vergi kaçakçılığı yapıldığını nasıl tespit ediyorsunuz?
 - Bu süreçte kullandığınız dijital uygulamalar nelerdir? Bir veri tabanından yararlanıyor musunuz?
 - Bir olay incelemesinde tespit yapabilmek için ilk baktığınız ve önem verdiğiniz hususlar nelerdir? Bu tespit sonrası uyguladığınız prosedür nedir?
3. Vergi kaçakçılığına uygulanan cezalarının caydırıcılığı hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
4. Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların ekonomik ve sosyal etkileri hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
5. Vergi kaçakçılığına ilişkin incelemeler yaparken delil toplama ve raporlama sürecinde ne tür zorluklarla karşılaşıyorsunuz?
6. Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların adalet ve hukukun üstünlüğü prensipleriyle uyumunu nasıl değerlendiriyorsunuz?
7. Vergi kaçakçılığıyla daha etkili bir mücadele için vergi ceza sisteminde yapılması veya uygulanması gerekenler nelerdir?
8. Vergi kaçakçılığı ile ilgili yürütülen bir incelemede mükellef haklarının korunması için nasıl bir yol izliyorsunuz?
9. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede vergi müfettişlerinin daha etkin olabilmesi için önerileriniz nelerdir?
10. Vergi Müfettişlerinin tanzim edip de yargıya intikal eden vergi inceleme raporları ile ilgili Vergi Denetim Kurulu’nun davaya müdahil olmasının, vergi kaçakçılığı üzerindeki olası etkileri hakkında ne düşünüyorsunuz?
11. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede, hlihazırdaki vergi güvenlik müesseselerinin etkinliği hakkında neler düşünüyorsunuz?
12. Vergi kaçakçılığı ile etkin mücadelede, vergi idaresinin alabileceği önlemler veya işlerlik kazandırabileceği uygulamalar hakkında neler düşünüyorsunuz?

13. Vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanmaya başlanan etkin pişmanlık kurumu hakkında neler düşünüyorsunuz?

EK- 2. Avukatlar için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu

Avukatlar için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu

1. Kısaca kendinizi tanıtır mısınız?
 - a. Yapılan iş
 - b. Yapılan işin süresi
2. Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezaların etkin olup olmadığını hangi kriterlere göre değerlendiriyorsunuz?
3. Vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların caydırıcı olup olmadığı hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
4. Vergi kaçakçılık suçlarıyla mücadelede ceza politikalarının etkinliğini artırma konusundaki önerileriniz nelerdir?
5. Müvekkilinizin vergi kaçakçılık suçlamalarından dolayı alabileceği cezayı minimize etmek veya önlemek için hangi stratejileri izliyorsunuz?
6. Vergi kaçakçılığıyla ilgili mevzuatta yapılan değişikliklerin cezanın uygulanmasını ve etkinliğini etkilediğini düşünüyor musunuz?
7. Müvekkilinize yönelik yürütülen vergi kaçakçılığı soruşturmalarında müvekkilinizin haklarını ne şekilde koruyorsunuz?
8. Vergi kaçakçılığı cezalarının kişi hak ve hürriyetleri, adalet ve hukukun üstünlüğü prensipleriyle uyumunu nasıl değerlendiriyorsunuz?
9. Vergi kaçakçılığına ilişkin ceza davalarında delil toplama ve sunma sürecindeki zorluklar nelerdir?
10. Cezada adaletin temini bakımından vergi kaçakçılığı yönünden vergi mahkemelerinin fiile ilişkin değerlendirme ihtiva eden kararlarının ceza yargılamasında bağlayıcı olması düşünülebilir mi?
11. Takdiri bir delil olmasına rağmen ceza yargılamasında bilirkişinin vergi kaçakçılığı suçunun tespitinde üstlendiği rolün akademisyenler lehine değişmesi ve bilirkişi deliline başvurulacaksa bunun akademisyenler arasından seçilmesinin gerektiğini düşünüyor musunuz?
12. Vergi kaçakçılığı suçu yönünden getirilen etkin pişmanlık kurumunun bu eylemlerin önlenmesi veya ıslahında etkili olduğunu düşünüyor musunuz?

13. Vergi kaçakçılığı suçuna bakmakla görevli ihtisas asliye ceza hâkimlerinin belli bir kıdeme sahip olması gerektiğini düşünüyor musunuz?
14. Vergi kaçakçılık sürecinde bilirkişilik mekanizması hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
15. Vergi Müfettişlerinin tanzim edip de yargıya intikal eden vergi inceleme raporları ile ilgili Vergi Denetim Kurulu'nun davaya müdahil olmasının, vergi kaçakçılığı üzerindeki olası etkileri hakkında ne düşünüyorsunuz?
16. Vergi kaçakçılığı ile etkin mücadelede, vergi idaresinin alabileceği önlemler hakkında neler düşünüyorsunuz?
17. Vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanmaya başlanan etkin pişmanlık kurumu hakkında neler düşünüyorsunuz?



EK-3. Hakimler için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu

Hakimler için Hazırlanmış Yarı – Yapılandırılmış Görüşme Formu

1. Kısaca kendinizi tanıtır mısınız?
 - a. Yapılan iş
 - b. Yapılan işin süresi
2. Vergi kaçakçılığı suçlamalarıyla ilgili karar verirken öncelikle nelere dikkat ediyorsunuz?
3. Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların etkin olup olmadığını hangi kriterlere göre değerlendiriyorsunuz?
4. Vergi kaçakçılığı cezalarının adil ve etkili olup olmadığı hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
5. Vergi kaçakçılığı suçlamalarıyla ilgili davalar sırasında adaletin sağlanmasını ve hukukun üstünlüğünü gözetmek açısından dikkate aldığınız hususlar var mıdır?
6. Vergi kaçakçılığına karşı ceza politikalarının toplum üzerindeki etkileri hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
7. Vergi kaçakçılığına ilişkin davaları karara bağlarken toplumun ceza adaleti ve vergi adaleti algılarını ve adalete güven düzeyleri karar alma sürecinize nasıl etki ediyor?
8. Vergi kaçakçılığı suçlamalarıyla ilgili davaların görüldüğü süreçte adil yargılanma hakkı ile ilgili tutumunuz nedir?
9. Vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların ıslah etkisinin olup olmadığı hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
10. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin kanuni düzenlemelerin, anlaşılır, açık ve net olup olmadığı, diğer bir ifade ile belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerine uygun olup olmadığı hususundaki düşünceleriniz nelerdir?
11. Vergi kaçakçılığı eylemlerinin yargılanması sürecinde bilirkişilik mekanizması hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
12. Vergi Müfettişlerinin tanzim edip de yargıya intikal eden vergi inceleme raporları ile ilgili Vergi Denetim Kurulu'nun davaya müdahil olmasının, vergi kaçakçılığı üzerindeki olası etkileri hakkında ne düşünüyorsunuz?
13. Vergi kaçakçılığı ile etkin mücadelede, vergi idaresinin alabileceği önlemler hakkında neler düşünüyorsunuz?
14. Vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanmaya başlanan etkin pişmanlık kurumu hakkında neler düşünüyorsunuz?

EK-4. Gönüllü Katılım Formu

ARAŞTIRMA GÖNÜLLÜ KATILIM FORMU

Bu çalışma, Vergi Kaçakçılık Suçlarına Uygulanan Cezaların Etkinlik Analizi başlıklı bir araştırma çalışması olup Kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların ne ölçüde etkin olduklarını; vergi suç ve ceza konularında uzmanlaşmış kişilerin görüşlerinin alınarak değerlendirilmesi amacını taşımaktadır. Çalışma, Alim Yelboğa tarafından yürütülmekte ve sonuçları ile vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan cezaların etkinliği ortaya konacaktır. Bu çalışmaya katılımınız gönüllülük esasına dayanmaktadır.

- Çalışmanın amacı doğrultusunda, *görüşme yapılarak ve görüşmeler sırasında ses kaydı alınarak* sizden veriler toplanacaktır.
- İsminizi yazmak ya da kimliğinizi açığa çıkaracak bir bilgi vermek zorunda değilsiniz/araştırmada katılımcıların isimleri gizli tutulacaktır.
- Araştırma kapsamında toplanan veriler, sadece bilimsel amaçlar doğrultusunda kullanılacak, araştırmanın amacı dışında ya da bir başka araştırmada kullanılmayacak ve gerekmesi halinde, sizin (yazılı) izniniz olmadan başkalarıyla paylaşılmayacaktır.
- İstemeniz halinde sizden toplanan verileri inceleme hakkınız bulunmaktadır.
- Sizden toplanan veriler korunacak ve araştırma bitiminde arşivlenecek veya imha edilecektir.
- Veri toplama sürecinde/süreçlerinde size rahatsızlık verebilecek herhangi bir soru/talep olmayacaktır. Yine de katılımınız sırasında herhangi bir sebepten rahatsızlık hissederseniz çalışmadan istediğiniz zamanda ayrılabilirsiniz. Çalışmadan ayrılmanız durumunda sizden toplanan veriler çalışmadan çıkarılacak ve imha edilecektir.

Gönüllü katılım formunu okumak ve değerlendirmek üzere ayırdığınız zaman için teşekkür ederim. Çalışma hakkındaki sorularınızı Anadolu Üniversitesi Maliye bölümünden Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ'e yöneltebilirsiniz.

Araştırmacı Adı: Alim YELBOĞA

Adres: Gümüşhane Üniversitesi – İrfan Can Köse MYO Köse/GÜMÜŞHANE

EK-4. Gönüllü Katılım Formu

Bu çalışmaya tamamen kendi rızamla, istediğim takdirde çalışmadan ayrılabilceğimi bilerek verdiğim bilgilerin bilimsel amaçlarla kullanılmasını kabul ediyorum.

(Lütfen bu formu doldurup imzaladıktan sonra veri toplayan kişiye veriniz.)

Katılımcı Ad ve Soyadı:

İmza:

Tarih:



EK-5. Etik Kurul Karar Belgesi

Evrak Kayıt Tarihi: 27.12.2024

Protokol No: 831158

Tarih: 23.01.2025



ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERÎ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU
KARAR BELGESİ

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	Doktora Tez Çalışması
KONU:	Sosyal Bilimler
BAŞLIK:	Vergi Kaçakçılık Suçlarına Uygulanan Cezaların Etkinlik Analizi: Bir Alan Araştırması
PROJE/TEZ YÜRÜTÜCÜSÜ:	Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ
TEZ YAZARI:	Alim YELBOĞA
ALT KOMİSYON GÖRÜŞÜ:	-
KARAR:	Olumlu



EK-6. Yayın Kabul Belgesi



Ankara, 23.05.2025

Konu: Makalenin Yayına Kabulü Hakkında.

İlgili Makam'a,

Alim Yelboğa, Hakan Özdemir ve Mustafa Erkan Üyümez tarafından 18.12.2024 tarihinde Sosyoekonomi Dergisine gönderilmiş bulunan “*Doğal Afetler ve Vergi Uyumlu: Adıyaman Örneğinde Deprem Deneyiminin Mükellef Davranışlarına Etkisi*” başlıklı çalışmanın hakem raporları sonucunda istenen düzeltmeleri tamamlanmış olup adı geçen makale Sosyoekonomi Dergisinin 2025 yılının Ekim ayında yayınlanacak olan 33(66) sayısında yer alacaktır.

Sosyoekonomi Dergisi kendi alanındaki saygın uluslararası endekslerden *Emerging Sources Citation Index (ESCI)*, *SCOPUS*, *TÜBİTAK-ULAKBİM TR Dizin*, *EconLit*, *EBSCO*, *SOBIAD*, *ProQuest*, *RePEc (Research Papers in Economics)* ve *Google Scholar* veri tabanlarında dizinlenmektedir.

İş bu yazı Alim Yelboğa, Hakan Özdemir ve Mustafa Erkan Üyümez'in talepleri üzerine düzenlenmiştir.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Alim YELBOĞA

Yabancı Dil: İngilizce

Eğitim Bilgileri

- 2025, Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye ABD, Mali Hukuk Bilim Dalı (Doktora-Devam ediyor)
- 2020, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, Adalet
- 2017, Kingston University, İktisat Politikası, Yüksek Lisans Programı
- 2012, Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

Mesleki Geçmişi

- 2019, Gümüşhane Üniversitesi, Öğretim Görevlisi (Devam ediyor)

Yayınları ve/veya Bilimsel/Sanatsal Faaliyetleri:

- Din Olgusunun Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi, YELBOĞA ALİM, Yayın Yeri: Gazi Kitabevi, Editör: AYAYDIN Hasan, PİLATİN Abdulmuttalip, Basım sayısı:1, Sayfa sayısı:200, ISBN:978-625-365-011-7, Bölüm Sayfaları:173 -188
- Yelboğa, A., Özdemir, H., Üyümez M. E., (2025). Doğal Afetler ve Vergi Uyumu: Adıyaman Örneğinde Deprem Deneyiminin Mükellef Davranışlarına Etkisi (Yayına kabul edildi. Kabul belgesi ektedir).